

SOU
1990:47 A

Beskattning av stipendier

SOU
1990:47

Delbetänkande av stiftelse- och
föreningsskattekommittén



Statens offentliga utredningar
1990:47
Finansdepartementet

Beskattning av stipendier

Delbetänkande av stiftelse- och föreningsskattekommittén
Stockholm 1990

Allmänna Förlaget har utgivit en bibliografi över SOU och Ds som omfattar åren 1981 — 1987. Den kan köpas från förlagets Kundtjänst, 106 47 STOCKHOLM. Best. nr 38-12078-X.

Beställare som är berättigade till remisseexemplar eller friexemplar kan beställa sådana under adress:

Regeringskansliets förvaltningskontor

SOU-förrådet

103 33 STOCKHOLM

Tel: 08/763 23 20 Telefontid 8¹⁰ - 12⁰⁰

08/763 10 05 12⁰⁰ - 16⁰⁰ (endast beställare inom regeringskansliet)

REGERINGSKANSLIETS
OFFSETCENTRAL
Stockholm 1990

ISBN 91-38-10575-6
ISSN 0375-250X

Till statsrådet
Erik Åsbrink

Genom beslut den 25 februari 1988 bemyndigade regeringen chefen för finansdepartementet statsrådet Feldt att tillkalla en kommitté med högst tre ledamöter med uppdrag att se över beskattningsreglerna för stiftelser och ideella föreningar. Bemyndigandet har sedermera överförs till statsrådet Åsbrink.

Kommittén har antagit namnet stiftelse- och föreningsskattekommittén.

Till ledamöter i kommittén har förordnats regeringsrådet Anders Swartling, ordförande, samt riksdagsledamöterna Leif Olsson och Bengt Silfverstrand.

Till experter har förordnats regeringsrådet Stig von Bahr (fr.o.m. den 6 februari 1989), hovrättsrådet Lennart Frii (fr.o.m. den 14 september 1988), kammarrättsassessorn Cecilia Gunne, skattedirektören Mats Henricson (fr.o.m. den 14 september 1988) och hovrättsassessorn Henning Isoz.

Som sekreterare har tjänstgjort kammarrättsassessorn Jerry Eriksson.

Sedan kommittén genom beslut den 21 september 1989 fått tilläggsdirektiv har frågan om beskattning av stipendier och liknande bidrag behandlats med förtur. Resultatet av det arbetet redovisas i delbetänkandet

(SOU 1990:47) Beskattning av stipendier, vilket härmed överlämnas.

Utredningen fortsätter sitt arbete enligt de ursprungliga direktiven med att se över reglerna om beskattning av stiftelser och ideella föreningar.

Reservation har avgivits av ledamoten Leif Olsson.

Stockholm den 18 maj 1990.

Anders Swartling

Leif Olsson

Bengt Silfverstrand

/Jerry Eriksson

Innehåll

	<u>Sid.</u>
FÖRKORTNINGAR.....	9
SAMMANFATTNING.....	11
FÖRFATTNINGSFÖRSLAG.....	17
1 INLEDNING.....	35
2 NUVARANDE FÖRHÅLLANDEN.....	37
2.1 Inledning.....	37
2.2 Gällande beskattningsregler.....	37
2.3 Förekomsten av stipendier.....	39
3 SKATTEREFORMEN.....	43
4 INKOMSTBESKATTNING AV STIPENDIER OCH LIKNANDE BIDRAG.....	49
4.1 Inledning.....	49
4.2 Principiella utgångspunkter.....	53
4.3 Fortsatt skattefrihet för vissa ända- mål?.....	61
4.3.1 Inledning.....	61
4.3.2 Utbildning.....	62
4.3.3 Andra ändamål.....	69
4.4 Behov av andra undantagsregler?.....	76
4.4.1 Inledning.....	76
4.4.2 Specialdestinerade bidrag.....	76
4.4.3 Belöningar.....	78
4.4.4 Skattefritt belopp.....	81
4.5 Tillämpligt inkomstslag.....	84

4.6	Behandling av mottagarnas utgifter.....	86
4.6.1	Inledning.....	86
4.6.2	Materiella avdragsregler.....	87
4.6.3	Periodisering.....	91
4.7	Övriga följdfrågor som rör mottagarnas beskattning.....	93
4.7.1	Inledning.....	93
4.7.2	Periodiskt understöd.....	93
4.7.3	Näringsbidrag.....	96
4.8	Utgivarnas avdragsrätt.....	97
5	SOCIALAVGIFTER FÖR STIPENDIER OCH LIK- NANDE BIDRAG.....	105
5.1	Inledning.....	105
5.2	Socialavgifter enligt skattereformen...	105
5.3	Överväganden beträffande socialavgifter på stipendier och liknande bidrag.....	108
6	UPPBÖRD AV PRELIMINÄR SKATT OCH KONTROLLUPPGIFTSSKYLDIGHET.....	113
6.1	Inledning.....	113
6.2	Uppbörd av preliminär skatt.....	113
6.3	Skyldighet att lämna kontrolluppgift...	115
7	ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER.....	117
8	EKONOMISKA KONSEKVENSER AV FÖRSLAGEN M.M.....	121
8.1	Ekonomiska konsekvenser av förslagen...	121
8.2	EG-aspekter.....	122
9	SPECIALMOTIVERING.....	123
9.1	Kommunalskattelagen (1928:370).....	123
9.2	Lagen (1962:381) om allmän försäkring...	130
9.3	Lagen (1981:691) om socialavgifter.....	132

RESERVATION

av Leif Olsson.....	133
---------------------	-----

BILAGOR

1	Tilläggsdirektiven (dir. 1989:45).....	135
2	Beskattningen av stipendier o.d. - gällande rätt.....	139
3	Rättsfall angående beskattningen av stipendier m.m.....	153
4	Redovisning av kartläggning.....	181

FÖRKORTNINGAR

AFL	lagen (1962:381) om allmän försäkring
dir.	direktiv
KL	kommunalskattelagen (1928:370)
KR	kammarrätten
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv, avd I
prop.	proposition
RegR	regeringsrätten
RINK	utredningen om reformerad inkomst- beskattning
RSV	riksskatteverket
RÅ	regeringsrättens årsbok
SAL	lagen (1981:691) om socialavgifter
SIL	lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SOU	statens offentliga utredningar
UBL	uppbördslagen (1953:272)

SAMMANFATTNING

I detta delbetänkande behandlas frågor som rör beskattningen av stipendier och liknande bidrag. Denna del av vårt arbete är ett led i den pågående skattereformen.

Med stipendium avses här ett bidrag till en fysisk person som utges för mottagarens utbildning eller för att stödja en verksamhet som mottagaren bedriver eller planerar att starta. Det kan vara fråga om en litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, en idrottslig verksamhet eller en verksamhet som forskare eller uppfinnare. Till liknande bidrag räknar vi bidrag som ges ut till en fysisk person för att stödja en verksamhet av annat slag än de nu nämnda samt dessutom priser och belöningar som ges ut för att premiera redan utförda prestationer (t.ex. litterära eller konstnärliga insatser). Begreppet "stipendium eller liknande bidrag" omfattar dock inte vad som skatterättsligt är gåva och inte heller ersättning för arbete för utgivarens räkning eller s.k. näringsbidrag.

I dag är stipendier och bidrag av det slag som avses här normalt skattefria för mottagaren om de inte utgår under mer än två år i följd. Utredningen om reformerad inkomstbeskattning (RINK) ansåg att flera skäl talade för att slopa skattefriheten men att ytterligare underlag behövdes innan frågan kunde slutligt avgöras. Genom tilläggsdirektiv hösten 1989 fick vi i uppdrag att arbeta vidare med frågan. Vår uppgift har varit att överväga hur stipendier o.d. skall inordnas i det nya skattesystemet.

Ett centralt inslag i skattereformen är strävandena att uppnå en likformig inkomstbeskattning i den meningen att inkomster av olika slag beskattas på ett likvärdigt sätt och att därmed personer som har lika stora faktiska inkomster också påförs lika mycket skatt. Denna inriktning av reformen har medfört bl.a. att alla ersättningar som hänförs sig till eget arbete eller egen prestation i princip skall beskattas.

Mot denna bakgrund har den principiella utgångspunkten för vårt arbete varit att stipendier och liknande bidrag i fortsättningen skall beskattas. Dessa ersättningar utgör visserligen inte vederlag för arbete som mottagaren utfört för utgivarens räkning men de utgår för att stödja en verksamhet som mottagaren bedriver eller för att belöna prestationer som han utfört.

Med denna principiella utgångspunkt har vi undersökt olika områden för stipendie- och bidragsgivning för att se om det finns skäl - inte minst andra skäl än de rent skattemässiga - som talar mot beskattning och om dessa skäl i så fall är tillräckligt starka för att motivera avsteg från huvudregeln om beskattning.

Till en början har vi ställt oss frågan om det med hänsyn till stipendiernas eller bidragens ändamål är motiverat att göra avsteg från huvudprincipen. Vi har då funnit att skattefriheten bör behållas för stipendier, som är avsedda för mottagarens grundutbildning. Som grundutbildning räknar vi då sådan utbildning som kan berättiga deltagaren till studiestöd enligt 3 eller 4 kap. studiestödslagen (1973:349). Begreppet omfattar dock inte utbildning utöver akademisk grundexamen eller därmed jämförlig utbildningsnivå. Beträffande stipendier för annan utbild-

ning än grundutbildning samt i fråga om stipendier och liknande bidrag utanför utbildningsområdet (t.ex. stipendier till konstnärer, forskare och uppfinnare) föreslår vi däremot en övergång till ett system där dessa ersättningar beskattas. För att dämpa effekterna av en sådan övergång och för att förenkla den praktiska hanteringen förordar vi dock att ett skattefritt grundbelopp samtidigt skall införas. Förslaget innebär att ersättningarna blir skattepliktiga bara till den del de överstiger 1 000 kr. per år och utgivare.

Den föreslagna beskattningen omfattar inte endast stipendier i gängse mening, forskningsbidrag o.d. utan också vissa närbesläktade ersättningar. När staten eller en kommun ger bidrag för att täcka utgifterna i en näringsverksamhet (näringsbidrag) utbetalas i vissa fall också ett bidrag som är avsett att bestrida mottagarens levnadskostnader under en viss tid. I praxis har sådana bidrag för levnadskostnader ansetts skattefria. Vårt förslag innebär att de i fortsättningen skall beskattas.

Vi har särskilt övervägt hur priser och liknande belöningar skall behandlas i det nya systemet. Även om vi ansett att vissa skäl talar för att undanta dem från beskattning, har vi ändå funnit att det inte är möjligt att genom generella regler på ett tillfredsställande sätt dra en gräns mellan t.ex. priser och stipendier. På grund av dessa avgränsningsproblem föreslår vi inte något undantag för priserna och belöningarna. Om statsmakterna skulle önska undanta vissa bestämda priser från beskattning, får detta enligt vår mening lösas så att dessa priser räknas upp i lagen. Vi har inte sett det som vår uppgift att lägga fram förslag om en sådan förteckning.

De stipendier och liknande bidrag som blir skattepliktiga skall enligt förslaget beskattas i något av inkomstslagen tjänst eller näringsverksamhet. Bidraget skall hänföras till näringsverksamhet, om intäkterna av den verksamhet som föranlett bidraget till övervägande del redovisas av mottagaren i inkomstslaget näringsverksamhet eller om bidraget av annan särskild anledning bör räknas som intäkt av näringsverksamhet. I andra fall skall bidraget räknas som intäkt av tjänst.

Förslaget att införa skatteplikt för stipendier och bidrag har aktualiserat frågan om en samtidig ändring av avdragsreglerna. Vi föreslår nya avdragsregler för både mottagare och utgivare.

Den som får ett stipendium eller liknande bidrag har ofta enligt allmänna regler rätt att dra av utgifter i den verksamhet som föranlett bidraget. Vi föreslår en utvidgning av avdragsrätten. Har bidraget lämnats för ett bestämt ändamål, skall mottagaren enligt förslaget få dra av utgifter som han haft för att fullfölja ändamålet även om detta inte skulle följa av vanliga regler. Den som mottar ett bidrag för bestämda utgifter (t.ex. ett forskningsbidrag) kommer på grund av avdragsrätten normalt inte att få något netto att beskatta. För en sådan mottagare innebär våra förslag således inte någon ökad skattebelastning utan endast en utvidgad redovisningsskyldighet gentemot det allmänna. Av naturliga skäl medges inte avdrag för den del av utgifterna som motsvarar det skattefria grundbeloppet, 1 000 kr. Vidare får avdrag inte göras för utgifter som framstår som normala levnads-kostnader.

Den som ger ut ett stipendium eller liknande bidrag har enligt nuvarande regler i vissa fall rätt att dra av det utgivna beloppet som en omkostnad i en näringsverksamhet. Våra förslag berör inte denna avdragsrätt. För bidrag som inte har karaktär av omkostnad i näringsverksamhet medges i dag avdrag endast om bidraget utgår periodiskt. Vi föreslår att avdrag i fortsättningen skall medges även när bidraget har engångskaraktär under förutsättning att bidraget enligt de nya reglerna är skattepliktigt för mottagaren. Detta förslag gäller dock inte för vissa kategorier av utgivare, nämligen fysiska personer, dödsbon och vissa stiftelser, föreningar m.fl. som är helt eller delvis befriade från inkomstskatt. Förslaget om en utvidgad avdragsrätt får betydelse främst för de oinskränkt skattskyldiga stiftelser (t.ex. kulturstiftelser) och föreningar (t.ex. fackföreningar och branschföreningar) som ger ut stipendier av engångskaraktär.

Samma skäl som ligger bakom vårt förslag att införa skatteplikt för stipendier och liknande bidrag har föranlett oss att föreslå att dessa ersättningar skall beläggas med fulla socialavgifter som tas ut hos utgivarna i form av arbetsgivaravgifter. Något avgiftsuttag blir dock inte aktuellt för de bidrag som utgår för bestämda utgifter som är avdragsgilla för mottagaren. En förutsättning för att övriga stipendier och bidrag skall avgiftsbeläggas är att det belopp som betalas ut till en viss mottagare uppgår till minst 2 000 kr.

Avsikten är att de av oss föreslagna reglerna - i likhet med annan lagstiftning som ingår i skattereformens andra etapp - skall tillämpas första gången vid 1992 års taxering (= 1991 års inkomster). Vi fö-

reslår dock att de stipendier och bidrag som beviljats före den 1 januari 1991 genomgående skall behandlas enligt nuvarande regler.

FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

1 Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370) dels att 19 §, 32 § 1 mom. samt punkt 2 av anvisningarna till 31 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas nya bestämmelser, punkt 2 av anvisningarna till 19 §, punkt 6 av anvisningarna till 20 §, punkt 17 av anvisningarna till 22 § och punkt 34 av anvisningarna till 23 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse19 §¹

Till skattepliktig inkomst enligt denna lag räknas icke:

vad som vid bodelning tillfallit make eller sambo eller vad som förvärvats genom arv, testamente, fördel av oskiftat bo eller gåva;

vinst i svenskt lotteri eller vinst vid vinstdragning på här i riket utfärdade premieobligationer och ej heller sådan vinst i utländskt lotteri eller vid vinstdragning på utländska premieobligationer, som uppgår till högst 100 kronor;

ersättning, som på grund av försäkring jämlikt lagen (1962:381) om allmän försäkring, lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring tillfallit den försäkrade, om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst eller utgör föräldrapenning, så ock sådan ersättning enligt annan lag eller särskild författning, som utgått annorledes än på grund av sjukförsäkring, som nyss sagts, till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller under militärtjänstgöring eller i

¹ Lydelse enligt prop. 1989/90:110.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst, ävensom ersättning, vilken vid sjukdom eller olycksfall tillfallit någon på grund av annan försäkring, som icke tagits i samband med tjänst, dock att till skattepliktig inkomst räknas ersättning i form av pension eller i form av livränta i den mån livräntan är skattepliktig enligt 32 § 1 eller 2 mom., så ock ersättning som utgår på grund av trafikförsäkring eller annan ansvarighetsförsäkring eller på grund av skadeståndsförsäkring och avser förlorad inkomst av skattepliktig natur;

belopp, som till följd av försäkringsfall eller återköp av försäkringen utgått på grund av kapitalförsäkring;

försäkring ersättning eller annan ersättning för skada på egendom, dock att skatteplikt föreligger dels i den mån ersättningen avser annan byggnad än privatbostad eller markanläggning, dels i den mån köpeskilling, som skulle ha influtit om den försäkrade eller skadade egendomen i stället hade sålts, hade varit att hänföra till intäkt av näringsverksamhet och dels i den mån ersättningen eljest motsvarar skattepliktig intäkt av eller avdragsgill omkostnad för näringsverksamhet;

vinstandel, återbäring eller premieåterbetalning, som utgått på grund av annan personförsäkring än pensionsförsäkring eller sådan sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänst, samt vinstandel, som utgått på grund av skadeförsäkring, och premieåterbetalning på grund av skadeförsäkring, för vilken rätt till avdrag för premie icke förelegat;

ersättning jämlikt lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst;

periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, som icke utgör vederlag vid avyttring av egendom, i den mån givaren

Nuvarande lydelse

enligt 20 § eller punkt 5 av anvisningarna till 46 § icke är berättigad till avdrag för utgivet belopp;

stipendium som är avsett
för mottagarens utbildning
och inte utgör ersättning
för arbete som har utförts
eller skall utföras för
arbetsgivarens räkning;

Föreslagen lydelse

stipendium och liknande
bidrag i den utsträckning
som anges i punkt 2 av an-
visningarna;

studiestöd enligt 3 eller 4 kap. studiestödslagen (1973:349), internatbidrag, studielån och resekostnadserättning enligt 6 och 7 kap. samma lag samt sådant särskilt bidrag vilket enligt av regeringen eller statlig myndighet meddelade bestämmelser utgår till deltagare i arbetsmarknadsutbildning samt med dem i fråga om sådant bidrag likställda, och äger i följd härav den bidragsberättigade icke göra avdrag för kostnader som avsetts skola bestridas med bidrag av förevarande slag;

allmänt barnbidrag och förlängt barnbidrag;

lön eller annan gottgörelse, för vilken skall erläggas skatt enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt;

kontantunderstöd, som utgives av arbetslöshetsnämnd med bidrag av statsmedel;

handikappersättning enligt 9 kap. 2 och 3 §§ lagen om allmän försäkring, sådan del av vårdbidrag enligt 9 kap. 4 och 4a §§ samma lag som utgör ersättning för merkostnader, ersättning för merutgifter för resor som enligt 3 kap. 7 a § samma lag eller enligt 3 kap. 5 d § lagen om arbetsskadeförsäkring eller 10 § lagen om statligt personskadeskydd samt hemsjukvårdsbidrag och hemvårdsbidrag, som utgår av kommunala eller landstingskommunala medel till den vårdbehövande;

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

kommunalt bostadstillägg enligt lagen (1962:329) om hustrutillägg och kommunalt bostadstillägg till folkpension;

kommunalt bostadstillägg till handikappade;

bostadsbidrag som avses i lagen (1988:786) om bostadsbidrag;

bidrag enligt lagen (1988:1463) om bidrag vid adoption av utländska barn;

ersättning som fastställs av allmän domstol eller utgått av allmänna medel till den som - utan att det skett yrkesmässigt - inställt sig inför domstol eller annan myndighet, om ersättningen avser reseersättning, traktamente eller ersättning för tidsspillan;

hittelön samt ersättning till den som i särskilt fall räddat person eller egendom i fara eller bidragit till avslöjande eller gripande av person som begått brott;

sedvanlig ersättning till den som lämnat organ, blod eller modersmjölk;

tävlingsvinst som inte hänför sig till anställning eller uppdrag och som utgår i annan form än kontant eller därmed likställd ersättning, om vinsten avser minnesföremål eller värdet inte överstiger 0,1 basbelopp avrundat till närmaste hundratal kronor;

sådan gottgörelse för utgift eller kostnad som arbetsgivare uppburit från personalstiftelse ur medel, för vilka avdrag icke medgivits vid taxering, vid första tillfälle dylika medel finnas i stiftelsen;

gottgörelse som arbetsgivare uppburit från pensionsstiftelse, till den del stiftelsen ej ägt andra medel för att lämna gottgörelsen

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

än sådana för vilka avdrag icke åtnjuts vid avsättning till stiftelsen;

ränta enligt 61 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, 69 § 1 och 2 mom., 69a § tredje stycket eller 75a § fjärde stycket uppbördslagen (1953:272), 36 § 3 mom. lagen (1958:295) om sjömansskatt, 22 § tullagen (1973:670), 20 § lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragstersättningar, 5 kap. 13 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, 40 § lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, 24 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare eller 32 och 34 §§ tullagen (1987:1065;

ränta som enligt bestämmelserna i 3 kap. 23 § 4 och 5 lagen (1990:00) om självdeklaration och kontrolluppgifter inte redovisas i kontrolluppgift om sådan ränta för den skattskyldige under ett beskattningsår sammanlagt inte uppgår till 500 kronor;

sådant statligt bostadsstöd som avses i punkt 3 av anvisningarna.

Beträffande ersättning som utfaller på grund av avtalsgruppsjukförsäkring gäller särskilda bestämmelser i 32 § 3 a mom. och punkt 12 av anvisningarna till 22 §.

(Se vidare anvisningarna.)

32 §²

1 mom. Till intäkt av tjänst hänförs

- a) avlöning, arvode och kostnadsersättning samt annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten,
- b) pension,

² Lydelse enligt prop. 1989/90:110.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

- c) sådan livränta som utgått på grund av sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkring eller annorledes än på grund av försäkring med undantag av livränta som utgör vederlag vid avyttring av egendom, i den mån det inte är fråga om livränta som avses i d) och inte heller annat följer av 2 mom.,
- d) i fråga om sådan i c) angiven livränta, som utgår till följd av personskada och på vilken 2 mom. inte är tillämpligt, den del av livräntan som avser ersättning för förlorad inkomst av skattepliktig natur eller för förlorat underhåll,
- e) ersättning som utgått i annan form än livränta på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring, tagen i samband med tjänst, dock inte ersättning, som avser sjukvårds- eller läkarkostnader,
- f) undantagsförmåner, periodiskt understöd eller därmed jämförli periodisk intäkt som avses i 31 §,
- g) engångsbelopp som utgår till följd av personskada och utgör skattepliktig intäkt enligt punkt 1 av anvisningarna till 19 §,
- h) sådan utdelning på och vinst vid avyttring av aktier i fåmans företag som enligt 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall tas upp som intäkt av tjänst,
- i) sådana förmåner och ersättningar m.m. som anges i punkterna 1 och 15 av anvisningarna,

j) stipendium och liknande
bidrag som är skatteplik-
tigt enligt punkt 2 av an-
visningarna till 19 § och
inte är hänförligt till
intäkt av näringsverksam-
het enligt punkt 17 av
anvisningarna till 22 §.

Som intäkt av tjänst räknas jämväl annat belopp än ovan sagts - såsom vinstandel, återbäring eller vid återköp av försäkring upp- buret belopp - vilket utgått på grund av pensionsförsäkring eller sådan sjuk- eller olycksfallsförsäkring, som tagits i samband med tjänst.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

Har tjänsteinnehavare som löneförmån innehaft fastighet på sådant sätt, att han enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare, skall dock intäkt, vilken tjänsteinnehavaren åtnjuter från fastigheten, räknas som intäkt av näringsverksamhet eller behandlas enligt reglerna för privatbostad.

Anvisningar

till 19 §

2. Med stipendium avses sådant bidrag till fysisk person, som utges för mottagarens utbildning eller för att stödja en av mottagaren planerad eller bedrivnen litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, idrottslig verksamhet eller verksamhet som forskare eller uppfinnare. Med bidrag som liknar stipendium avses stöd till fysisk person för annan av denne bedrivnen verksamhet samt pris eller belöning för verksamhet som denne bedrivit. Som stipendium eller liknande bidrag räknas dock inte

- a) gåva,
- b) ersättning för arbete för utgivarens räkning,
- c) näringsbidrag som avses i punkt 9 av anvisningarna till 22 §.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

Stipendium och liknande bi-
drag utgör skattepliktig
intäkt, om inte annat anges
i tredje stycket eller föl-
jer av andra bestämmelser i
denna lag.

Stipendium för mottagarens
grundutbildning är inte
skattepliktigt. Med grund-
utbildning avses utbildning
av sådant slag att den kan
berättiga till studiestöd
enligt 3 eller 4 kap. stu-
diestödslagen (1973:349),
dock inte utbildning utöver
akademisk grundexamen eller
därmed jämförlig utbild-
ningsnivå. Andra stipendier
och liknande bidrag är
skattepliktiga endast till
den del de under beskatt-
ningsåret överstiger 1 000
kronor från en och samma
utgivare.

Stipendium och liknande bi-
drag omfattas inte av be-
stämmelserna om periodiskt
understöd. Bidraget hänförs
till inkomstslaget tjänst
om inte annat följer av
punkt 17 av anvisningarna
till 22 §.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

Är ett stipendium eller liknande bidrag avsett att täcka en bestämd utgift som är avdragsgill för mottagaren enligt 23 § eller 33 § eller punkt 6 av anvisningarna till 20 §, gäller följande. Är utgiften hänförlig till tidigare beskattningsår än det då bidraget skall tas upp som intäkt, får utgiften dras av vid taxeringen för det år då bidraget tas upp som intäkt. Hänförlig utgiften till senare beskattningsår än det då bidraget skall tas upp som intäkt, skall beskattningen av bidraget skjutas upp till det eller de år då utgiften uppkommer eller senast skulle ha uppkommit. Har bidraget använts för att anskaffa en tillgång för vilken anskaffningsutgiften annars skulle få dras av genom årliga värdeminskningssavdrag, får utgiften - dock högst ett belopp som motsvarar det skattepliktiga bidraget - dras av omedelbart.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

till 20 §

6. Har stipendium eller liknande bidrag, som är skattepliktigt enligt punkt 2 av anvisningarna till 19 §, utgivits för att av mottagaren användas för ett bestämt ändamål, är mottagaren - utöver vad som följer av bestämmelserna i 23 § respektive 33 § - berättigad till avdrag för de utgifter han har för att fullfölja ändamålet. Avdrag medges dock inte för utgifter som framstår som normala levnadskostnader.

Avdrag enligt första stycket medges endast för den del av utgiften som överstiger belopp som är undantaget från skatteplikt enligt punkt 2 av anvisningarna till 19 §. Avdraget får inte överstiga den skattepliktiga delen av bidraget.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

till 22 §

17. Stipendium och lik-
nande bidrag, som är
skattepliktigt enligt
punkt 2 av anvisningarna
till 19 §, hänförs till
intäkt av näringsverksam-
het, om övriga intäkter av
den verksamhet som bidra-
get avsett till övervägan-
de del är hänförliga till
detta inkomstslag eller
bidraget av annat särskilt
skäl bör behandlas som in-
täkt av näringsverksamhet.

till 23 §

34. Annan skattskyldig än
fysisk person, dödsbo
eller sådan skattskyldig,
som är helt eller delvis
frikallad från skattskyl-
dighet enligt 7 § 4-6 mom.
lagen (1947:576) om stat-
lig inkomstskatt, får göra
avdrag för stipendium
eller liknande bidrag även
om bidraget inte utgör om-
kostnad i utgivarens nä-
ringsverksamhet. Denna av-
dragsrätt omfattar också
socialavgifter som belöper
på bidraget.

Nuvarande lydelse

2. Såsom periodiskt understöd räknas inte vad mottagaren uppbär från en stiftelse som är befriad från skattskyldighet enligt 7 § 6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller från en ideell förening som har till uppgift att främja i 7 § 6 mom. första stycket nämnda lag angivna ändamål och som uppfyller övriga i 7 § 5 mom. samma lag angivna villkor för befrielse helt eller delvis från skattskyldighet. Detta

³ Senaste lydelse 1984:1060.

Föreslagen lydelse

Avdrag enligt första stycket medges dock endast för bidrag som ges ut för att fullfölja den skattskyldiges ändamål enligt bolagsordning, stadgar eller motsvarande, och endast för den del av bidraget som utgör skattepliktig intäkt för mottagaren enligt punkt 2 av anvisningarna till 19 §.

till 31 §³

2. Såsom periodiskt understöd räknas inte vad mottagaren uppbär från en stiftelse som är befriad från skattskyldighet enligt 7 § 6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller från en ideell förening som har till uppgift att främja i 7 § 6 mom. första stycket nämnda lag angivna ändamål och som uppfyller övriga i 7 § 5 mom. samma lag angivna villkor för befrielse helt eller delvis från skattskyldighet. Detta

Nuvarande lydelse

gäller dock endast om utbetalningen sker till fullföljande av ändamål som nu nämnts. Som periodiskt understöd betraktas däremot vad som uppbäres från varje slags stiftelse, om och i den mån det i de för stiftelsen gällande stadgar är föreskrivet, att stiftelsens intäkter skola för all framtid eller viss tid tillfalla viss familj, vissa familjer eller bestämda personer.

Föreslagen lydelse

gäller dock endast om utbetalningen sker till fullföljande av ändamål som nu nämnts. Av punkt 2 av anvisningarna till 19 § framgår att den där föreskrivna skatteplikten för stipendium och liknande bidrag är oberoende av om bidraget utgår periodiskt eller inte.

Som periodiskt understöd betraktas däremot vad som mottas från varje slags stiftelse, om och i den mån det i de för stiftelsen gällande stadgarna är föreskrivet, att stiftelsens intäkter för all framtid eller för viss tid skall tillfalla viss familj, vissa familjer eller bestämda personer. Vad nu sagts gäller dock inte sådant stipendium eller liknande bidrag som avses i punkt 2 av anvisningarna till 19 §.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering. Äldre bestämmelser tillämpas dock i fråga om stipendier och liknande bidrag som beviljats före ikraftträdandet.

2 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring

Härigenom föreskrivs att 11 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

11 kap.

2 §¹

Med inkomst av anställning avses den lön i pengar eller andra skattepliktiga förmåner, som en försäkrad har fått såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst. Med lön likställs kostnadsersättning som inte enligt 10 § uppbördslagen (1953:272) undantas vid beräkning av preliminär A-skatt. Till sådan inkomst räknas dock inte från en och samme arbetsgivare utgiven lön som under ett år ej uppgått till 1 000 kronor. Till sådan inkomst räknas inte heller intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i kommunalskattelagen (1928:370). I fråga om arbete som har utförts utomlands bortses vid beräkningen av pensionsgrundande inkomst från sådana lönetillägg som betingas av ökade levnadskostnader och andra särskilda förhållanden i sysselsättningslandet. Såsom inkomst av anställning anses även

- a) sjukpenning enligt denna lag eller lagen (1976:380) om arbetskadeförsäkring eller motsvarande ersättning som utgår enligt annan författning eller på grund av regeringens förordnande, i den mån ersättningen träder i stället för försäkrads inkomst såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst,
- b) föräldrapenningförmåner,
- c) vårdbidrag enligt 9 kap. 4 §, i den mån bidraget inte är ersättning för merkostnader,
- d) dagpenning från erkänd arbetslöshetskassa,
- e) kontant arbetsmarknadsstöd enligt lagen (1973:371) om kontant arbetsmarknadsstöd,

¹ Lydelse enligt prop. 1989/90:110.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

- f) utbildningsbidrag under arbetsmarknadsutbildning och yrkesinriktad rehabilitering i form av dagpenning,
- g) korttidsstudiestöd och vuxenstudiebidrag enligt studiestödslagen (1973:349),
- h) delpension enligt lagarna (1975:380) och (1979:84) om delpensionsförsäkring,
- i) dagpenning till värnpliktiga och vapenfria tjänstepliktiga under repetitionsutbildning, frivilliga som genomgår utbildning under krigsförbandsövning eller särskild övning inom värnpliktsutbildningen, läkare under försvarsmedicinsk tjänstgöring samt civilförsvarspliktiga,
- j) utbildningsbidrag för doktorander,
- k) timersättning vid grundutbildning för vuxna (grundvux), vid vuxenutbildning för psykiskt utvecklingsstörda (särvux) och vid grundläggande svenskundervisning för invandrare,
- l) livränta enligt 4 kap. lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande livränta som bestäms med tillämpning av sagda lag,
- m) från Sveriges författarfond och konstnärsnämnden utgående bidrag som ej är att hänföra till inkomst av annat förvärvsarbete enligt 3 §, i den mån regeringen så förordnar,
- n) statsbidrag till arbetslösa som tillskott till deras försörjning när de startar egen rörelse,
- o) värdet av vad den försäkrade tillgodoförs som följd av att en arbetsgivare lämnar sådant bidrag som likställs med lön enligt 2 kap. 3 § andra stycket lagen (1981:691) om socialavgifter,
- p) ersättning enligt lagen (1988:1465) om ersättning och ledighet för närståendevård,
- q) tillfälliga förvärvsinkomster av verksamhet som inte bedrivs självständigt.
- m) stipendium och liknande bidrag till den del bidraget är skattepliktigt enligt punkt 2 av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370),

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

I fråga om ersättning i pengar eller naturaförmåner som sägs i första stycket för arbete som någon utfört för någon annans räkning utan att vara anställd i dennes tjänst gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 2 § andra stycket.

Vid beräkning av inkomst av anställning skall hänsyn tas till lön eller annan ersättning, som den försäkrade har fått från en arbetsgivare, som är bosatt utom riket eller är utländsk juridisk person, endast i fall då den försäkrade sysselsatts här i riket och överenskommelse inte träffats enligt 3 kap. 2 a § eller då han tjänstgjort som sjöman ombord på svenskt handelsfartyg. Vad som sägs här skall inte gälla beträffande lön till svenska medborgare, om svenska staten eller, där lönen härrör från utländsk juridisk person, en svensk juridisk person, som äger ett bestämmande inflytande över den utländska juridiska personen, enligt av riksförsäkringsverket godtagen förbindelse har att svara för tilläggspensionsavgiften.

Hänsyn skall ej heller tas till lön eller annan ersättning från främmande makts beskickning eller lönade konsulat här i riket eller från arbetsgivare, som tillhör sådan beskickning eller sådant konsulat och som inte är svensk medborgare. Vad som sägs här skall inte gälla beträffande lön till svensk medborgare eller till den som utan att vara svensk medborgare är bosatt i riket, om en utländsk beskickning här i riket enligt av riksförsäkringsverket godtagen förbindelse har att svara för tilläggspensionsavgiften.

Den som åtagit sig förbindelse enligt tredje eller fjärde stycket skall anses såsom arbetsgivare.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången i fråga om stipendier och liknande bidrag som beviljats efter utgången av år 1990.

3 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 1 § lagen (1981:691) om socialavgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

2 kap.

1 §¹

En arbetsgivare skall på det avgiftsunderlag som anges i 3-5 §§ för varje år betala

1. sjukförsäkringsavgift med 10,10 procent,
2. folkpensionsavgift med 7,45 procent,
3. tilläggspensionsavgift efter den procentsats som anges i särskild lag,
4. delpensionsavgift med 0,50 procent,
5. barnomsorgsavgift med 2,20 procent,
6. arbetsskadeavgift med 0,90 procent,
7. arbetsmarknadsavgift med 2,16 procent,
8. arbetarskyddsavgift med 0,35 procent,
9. vuxenutbildningsavgift med 0,27 procent samt
10. lönegarantiavgift med 0,20 procent.

Arbetsgivare som avses i 1

kap. 2 § andra stycket

skall dock betala endast

tilläggspensionsavgift.

Staten betalar inte arbetsskadeavgift.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991. Äldre bestämmelser tillämpas dock alltjämt i de fall bidrag som avses i 1 kap. 2 § andra stycket har beviljats före ikraftträdandet.

¹ Senaste lydelse 1989:633.

Enligt våra ursprungliga direktiv (dir. 1988:6) har vi som huvuduppdrag att se över reglerna för inkomst- och förmögenhetsbeskattning av stiftelser och ideella föreningar. Detta uppdrag kan sammanfattas så att vi skall undersöka vilka ändringar som behövs för att anpassa skattebestämmelserna till den nya civilrättsliga stiftelselagstiftning som bereds i justitiedepartementet och i övrigt åstadkomma en modern och ändamålsenlig beskattning av stiftelser och ideella föreningar.

Redan i de ursprungliga direktiven sägs att vi har möjlighet att ompröva de skatteregler som gäller för den som mottar bidrag från en organisation med kvalificerat allmännyttigt ändamål. Sedan RINK i sitt betänkande (SOU 1989:33 del III s. 197 f.) tagit upp frågan om den skattemässiga behandlingen av stipendier har den del av vårt utredningsuppdrag som gäller bidragsmottagarnas beskattning utvidgats väsentligt genom tilläggsdirektiv (dir. 1989:45). Tilläggsdirektiven har fogats till detta betänkande som bilaga 1.

RINK har ifrågasatt om inte den nuvarande skattefriheten för stipendier av olika slag borde slopas. Enligt RINK talar neutralitets-, enkelhets- och basbreddningsskäl för en sådan ändring. RINK anser dock att ytterligare underlag behövs för ett slutligt ställningstagande. Genom tilläggsdirektiven har uppdragits åt oss att ta fram detta underlag och föreslå en reg-

lering. Vi skall alltså arbeta vidare med frågan om beskattning av stipendier och liknande bidrag och om uttag av socialavgifter på sådana inkomster. Uppdraget, som gäller bidrag från både kvalificerat allmännyttiga organisationer och från andra utgivare, skall enligt tilläggsdirektiven redovisas senast den 1 juni 1990. Avsikten är att nya regler skall kunna börja tillämpas samtidigt med annan lagstiftning som hör till den andra etappen av skattereformen, således fr.o.m. beskattningsåret 1991. Den del av vårt utredningsuppdrag som avser beskattningen av stipendier o.d. är följaktligen att uppfatta som ett led i den pågående skattereformen.

Den tid som stått till förfogande för denna del av utredningsuppdraget har varit knapp. Vi har haft ambitionen att ta fram det av RINK efterlysta faktaunderlaget. Av tidsskäl har vi emellertid fått nöja oss med en begränsad undersökning av stickprovskaraktär. En samlad redovisning av uppgifter från undersökningen finns i bilaga 4 till betänkandet.

Med utgångspunkt i de principer som ligger till grund för skattereformen och på basis av de uppgifter som vi erhållit genom vår begränsade kartläggning har vi för olika slags stipendier och liknande bidrag övervägt frågan om skatte- och avgiftsplikt. Resultatet av dessa överväganden redovisas i det följande.

2.1 Inledning

I detta kapitel sammanfattar vi gällande rätt inom området för beskattning av stipendier och liknande bidrag. Vidare redogör vi kortfattat för vilka stipendier o.d. som förekommer i Sverige. Båda redogörelserna går tillbaka på mer utförliga redovisningar i bilagor till betänkandet.

Av skäl som redovisas i kapitel 4 har vi inte begränsat oss till stipendier i traditionell mening. Vår framställning omfattar de flesta former av bidrag som lämnas till fysiska personer för att stödja en av mottagaren bedriven verksamhet. Även priser och belöningar för redan utförda prestationer behandlas.

2.2 Gällande beskattningsregler

En redogörelse för lagstiftning och praxis lämnas i bilaga 2. De viktigare rättsfallen inom området har sammanställts i bilaga 3.

Utmärkande för stipendier och liknande bidrag är att de utgår utan vederlag från mottagarens sida. En annan form av vederlagsfri förmögenhetsöverföring är gåva. Enligt en uttryckligt bestämmelse i 19 § KL skall gåvor undantas från inkomstbeskattning. Denna bestämmel-

se blir dock nästan aldrig tillämplig på stipendier och liknande bidrag. Dessa utbetalas nämligen så gott som undantagslöst av staten, kommunerna, stiftelser, föreningar eller andra juridiska personer. Utbetalningar som juridiska personer gör till fullföljande av sitt ändamål anses normalt inte utgöra gåva i skatterättslig mening.

Av avgörande betydelse för den skattemässiga behandlingen av stipendier och liknande bidrag är i stället om de utgår som engångsbelopp eller i periodisk form.

En förutsättning för att stipendier och liknande bidrag av engångskaraktär skall inkomstbeskattas är att de kan inordnas under något av inkomstslagen näringsverksamhet eller tjänst. För detta har i praxis normalt fordrats att de utgör ersättning för arbete för utgivarens räkning eller att den verksamhet som mottagaren bedriver på annat sätt är till särskild nytta för utgivaren. Är denna förutsättning inte uppfylld, har beskattning inte ansetts kunna ske. Detta har inneburit att flertalet stipendier av engångskaraktär till författare, konstnärer, tonsättare, uppfinnare, forskare m.fl. undantagits från inkomstbeskattning. Detsamma har varit fallet med priser och liknande belöningar till dessa kategorier av mottagare. Det kan dock konstateras att det i praktiken visat sig svårt att dra en klar gräns mellan de fall där stipendier o.d. är skattefria och de fall där de skall betraktas som skattepliktig arbetsersättning eller motsvarande. Denna osäkerhet har minskat förutsebarheten i rättstillämpningen och dessutom medfört risk för missbruk.

För stipendier som är avsedda för mottagarens utbildning är skattefriheten sedan några år mer långtgående

än för andra stipendier och bidrag. En särskild bestämmelse i 19 § KL innebär nämligen att utbildningsstipendierna är skattefria även om utgivaren har ett eget intresse av att mottagaren genomgår utbildningen, förutsatt dock att stipendiet inte utgör direkt ersättning för utfört arbete.

Det hittills sagda har avsett stipendier och liknande bidrag som utgår i form av engångsbelopp. Utgår bidraget periodiskt - detta förutsätter normalt att det utgår i mer än två år - blir läget annorlunda. Periodiciteten som sådan utgör nämligen grund för beskattning under förutsättning att utgivaren enligt reglerna i punkt 5 av anvisningarna till 46 § KL har rätt till avdrag för bidraget. Detta innebär att de flesta periodiska stipendier och liknande bidrag blir skattepliktiga för mottagaren.

Särskilda regler gäller dock för bidrag som utges av stiftelser och ideella föreningar med ett sådant kvalificerat allmännyttigt ändamål som avses i 7 § 6 mom. SIL (hit hör bl.a. ändamålet att främja vetenskaplig forskning). Bidrag från sådana utgivare skall inte i något fall räknas som periodiskt understöd. Konsekvensen blir att dessa bidrag blir skattefria även när de utgår periodiskt.

2.3 Förekomsten av stipendier

Vår undersökning visar att det förekommer en mängd olika slags stipendier och liknande bidrag inom skilda samhällssektorer (i bilaga 4 finns en mer utförlig sammanställning över de uppgifter som kommit in genom stickprovsundersökningen). När man kort skall beskriva

dessa stipendier kan det göras utifrån olika indelningsgrunder.

När det gäller de berörda samhällssektorerna kan man peka på några områden där stipendier och liknande bidrag är särskilt vanligt förekommande.

Inom utbildningsområdet delas stipendier ut på alla nivåer, inom såväl grund- och gymnasieskola som högskola. Stipendier ges även för olika former av vidareutbildning och för annan utbildning utanför det vanliga skolväsendet, t.ex. fackliga stipendier.

Stipendier är vidare mycket vanliga inom det konstnärliga området i vid mening. Författare och andra konstnärer har generellt sett låga inkomster av sin konstnärliga verksamhet. Stipendier och liknande bidrag har därför stor betydelse för konstnärernas situation. De bidrag som delas ut av staten och kommunerna är en del av samhällets stöd till kulturen.

En stor del av forskningen i landet möjliggörs genom olika slags stipendier och forskningsbidrag. Bidrag utgår till all slags forskning, såväl grundforskning som mer målinriktad forskning.

I övrigt ges stipendier och liknande bidrag i stor utsträckning till bl.a. uppfinnare och idrottsmän.

Beträffande samtliga former av stipendier och bidrag finns det vidare anledning att särskilt beakta vilket behov hos mottagaren som de avser att täcka. Det är vanligt att ett stipendium betalas ut för att det skall täcka en bestämd utgift för mottagaren. En forskare får t.ex. ett bidrag för att inköpa viss utrustning som behövs för hans forskning. Resestipendier

betalas ofta ut för att täcka utgifterna för en bestämd resa. Andra stipendier har till syfte att täcka mottagarens normala levnadskostnader under en viss tid för att denne skall kunna ägna sig åt en viss utbildning eller någon annan verksamhet. De fackliga stipendierna avser att täcka mottagarens inkomstbortfall under den tid en viss utbildning pågår. En del av de statliga stipendierna till konstnärer och uppfinnare har helt eller delvis till syfte att bidra till uppehållet och därmed göra det möjligt för mottagaren att under viss tid helt ägna sig åt sin verksamhet.

Det finns också anledning att ta hänsyn till vilka subjekt som betalar ut stipendier. Staten betalar genom olika organ årligen ut stora belopp till främst konstnärer, forskare och uppfinnare. I stort sett alla kommuner i landet delar ut stipendier, främst inom det konstnärliga men även inom andra områden. Stiftelserna i landet ger betydande bidrag främst till forskning. Stipendier för utbildning betalas även de till stor del ut av stiftelser. Många av dessa stiftelser förvaltas av kommuner, högskolor eller den skola vars undervisning stöds av stiftelsen. Även ideella föreningar delar ut stipendier. Som exempel kan nämnas fackföreningarnas stipendier för utbildning. Det förekommer även att andra subjekt som aktiebolag och ekonomiska föreningar delar ut stipendier. Det är dock mindre vanligt.

Olika stipendier skiljer sig slutligen från varandra genom sin storlek. Det förekommer små och stora stipendier, alltifrån bokpremier och andra stipendier inom grundskolan på något eller några hundratal kronor till vetenskapliga och konstnärliga belöningar på flera 100 000-tals kronor.

De uppgifter vi har gör det inte möjligt att beräkna den totala omfattningen av de stipendier och liknande bidrag som förekommer. Det är dock en inte alltför djärv gissning att uppskatta de årligen utbetalade stipendierna till fysiska personer till i vart fall 300-500 milj. kr.

I detta sammanhang kan också nämnas några bidragstyper som är närbesläktade med stipendier i gängse mening. Det förekommer inom det konstnärliga och en del andra områden många betalningar av belöningskaraktär. Som exempel kan nämnas att en författare eller en forskare för sina tidigare insatser får motta ett bidrag som han fritt får förfoga över. Betalningar av denna typ rubriceras ofta som "pris". De är vanliga framför allt inom konstnärs- och forskningsområdet.

Som redan anförts i kapitel 1 utgör vårt arbete med frågorna om beskattning av stipendier och liknande bidrag ett led i den genomgripande skattereform som nu håller på att genomföras. Med hänsyn till detta är det på sin plats att något redogöra för de övergripande tankegångarna bakom reformen samt för några av de förslag som har direkt betydelse för våra fortsatta överväganden.

En utgångspunkt för skattereformen är att beskattningen skall göras mera likformig så att personer med samma faktiska inkomst också påförs samma skatt. Skatteeffekter får inte skapa stora skillnader mellan vad som är privatekonomiskt och samhällsekonomiskt lönsamt. Olika typer av arbets- och kapitalinkomster skall behandlas på ett likformigt och i största möjliga utsträckning enhetligt sätt.

En annan utgångspunkt är att skattesatserna skall sänkas för att möjliggöra en mera likformig beskattning och göra skatteplanering och skattefusk mindre lönsamt. Sänkta skattesatser innebär också en anpassning, motiverad av Sveriges ökande internationella beroende, till de sänkningar av redan tidigare lägre inkomstskattesatser som gjorts i omvärlden.

Dessa två utgångspunkter - ökad likformighet och sänkta skattesatser - har ett nära samband. En långtgående sänkning av skattesatserna har ansetts fördelningspo-

litiskt acceptabel endast om den kombineras med en ökad likformighet och andra åtgärder som ökar inkomstskattens fördelningspolitiska träffsäkerhet. De sänkta skattesatserna finansieras genom en breddning av skattebasen, dvs. på inkomstbeskattningsens område genom en begränsning av avdragen och genom att fler inkomster görs skattepliktiga. Basbreddningen är samtidigt ett viktigt medel för att öka likformigheten i systemet.

En annan utgångspunkt för förslagen är att reglerna skall göras enhetliga och överskådliga samt såvitt möjligt förenklas.

Sammanfattningsvis kan sägas att de övergripande principerna bakom skattereformen är likformighet och neutralitet, enhetlighet, enkelhet och basbreddning.

Skattereformen innebär att de nuvarande sex inkomstlagen tjänst, jordbruksfastighet, rörelse, annan fastighet, tillfällig förvärvsverksamhet och kapital reduceras till tre, nämligen inkomst av tjänst, inkomst av näringsverksamhet, som är en sammanslagning av inkomstlagen jordbruksfastighet, (utom mangårdsbyggnad), annan fastighet (utom egnahemsfastigheter), rörelse och i viss mån kapital och tillfällig förvärvsverksamhet samt inkomst av kapital, som är en sammanslagning av delar av de nuvarande inkomstlagen kapital, tillfällig förvärvsverksamhet och fastighet (såvitt avser privatbostadsfastigheter). Av dessa förändringar är de som berör inkomst av tjänst av störst intresse för oss.

Inkomstslaget tjänst kommer genom skattereformen att utvidgas till att bli en "allmän uppsamlingspost" för vissa inkomster. Till tjänst räknas enligt 31 § KL anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksam-

het av varaktig eller tillfällig natur om den inte är att hänföra till näringsverksamhet eller inkomst av kapital. Enligt förarbetena syftar utvidgningen till att bl.a. fånga in överskott av hobbyliknande verksamheter men den har också ett vidare syfte (prop. 1989/90:110 s. 307-308 och 650). Av likformighetsskäl har inkomstslaget tjänst getts en sådan omfattning att i princip alla ersättningar som någon får på grund av eget arbete eller egen prestation skall behandlas som intäkt av tjänst om ersättningen inte är att hänföra till mottagarens näringsverksamhet.

Den vida definitionen i 31 § KL skulle leda till att bl.a. hittelön, ersättning som någon får för att han räddat personer eller egendom i fara och ersättning för insatser som bidragit till avslöjande eller gripande av brottsling räknades till skattepliktig inkomst. På grund av dessa ersättningsars speciella karaktär har de genom tillägg till 19 § KL undantagits från beskattning. Det framhålls i förarbetena att en förutsättning för att en ersättning skall vara skattefri är att den handling som ligger till grund för den inte utförts i eller haft samband med tjänst eller uppdrag (prop. 1989/90:110 s. 649). I ytterligare ett tillägg till samma lagrum undantas ersättning till den som lämnat organ, blod eller egen modersmjölk från skatteplikt. En förutsättning för skattefrihet i dessa fall är att ersättningen inte påtagligt överstiger vad som är brukligt. Slutligen har vissa tävlingsvinster av mindre ekonomiskt värde, t.ex. vinst i idrottstävlingar och andra typer av priser som avser någon form av prestation, undantagits från skatteplikt. En förutsättning för skattefrihet i det fallet är att vinsten inte är att hänföra till anställning eller uppdrag.

Som nyss berörts kommer överskott av hobbyverksamheter, som inte skall hänföras till näringsverksamhet, att beskattas som intäkt av tjänst. Det kommer att gälla särskilda regler för avdrag i sådan verksamhet. Enligt 33 § 1 mom. tredje stycket KL får avdrag göras för utgifter som är att anse som kostnader för intäkstens förvärvande om de betalats under beskattningsåret. Avdrag får också ske för sådana kostnader om de betalats under året före beskattningsåret, dock endast i den mån de överstiger det årets intäkter av verksamheten. Avdrag får inte ske med större belopp än som motsvarar beskattningsårets intäkt av verksamheten. Underskott av en hobbyverksamhet får inte dras av mot överskott i en annan sådan verksamhet. Reglerna innebär att varje hobbyverksamhet kommer att behandlas som om den utgjort en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget tjänst (prop. 1989/90:110 s. 653).

Skattereformen medför avsevärda förändringar när det gäller möjligheterna att kvitta underskott av förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet mot annan inkomst. I normalfallet får enligt de nya reglerna underskott av näringsverksamhet inte kvittas mot överskott av andra inkomstslag. Underskottet får i stället dras från intäkterna i förvärvskällan närmast följande beskattningsår (26 § KL). Först när en förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet upphör, får det ackumulerade underskottet kvittas mot annan inkomst och då endast med en kvotdel - 70 procent (3 § 13 mom. SIL jämfört med 3 § 2 mom. SIL).

För inkomst av litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet gäller dock andra regler. Sådan verksamhet får bilda en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet, om den skattskyldige begär det (18 § andra stycket KL). Underskott av en

sådan förvärvskälla får enligt 33 § 3 mom. KL - under förutsättning att den skattskyldige under beskattningsåret och de tre närmast föregående beskattningsåren redovisat intäkter från verksamheten av någon betydelse - dras av som omkostnad i inkomstslaget tjänst, vilket innebär att det får kvittas mot alla intäkter den skattskyldige kan ha i detta inkomstslag.

Som redan nämnts innebär skattereformen sänkta skattesatser. Flertalet fysiska personer kommer endast att betala kommunal inkomstskatt på sina förvärvsinkomster (inkomst av tjänst och näringsverksamhet). Frånsett ett grundbelopp på 100 kr. utgår statlig inkomstskatt för inkomståret 1991 endast på förvärvsinkomster till den del de överstiger ca 170 000 kr. i beskattningsbar inkomst och tas då ut efter en enhetlig skattesats på 20 procent. Grundavdraget knyts till basbeloppet och skall uppgå till lägst 0,32 basbelopp (år 1991 ca 10 000 kr.). För taxerade inkomster i intervallet 1,86-2,89 basbelopp (ca 58 000-90 000 kr.) trappas grundavdraget upp med 25 procent av inkomsten inom detta skikt (högst ca 18 000 kr. i grundavdrag år 1991). För inkomster över 3,04 basbelopp (ca 95 000 kr.) trappas grundavdraget ned med 10 procent av den del av inkomsten som överstiger 3,04 basbelopp, tills grundavdraget åter når nivån 0,32 basbelopp, vilket sker vid en taxerad inkomst på ca 175 000 kr.

Detta innebär - med en kommunalskatt på 30 procent - att för den som ligger i det inkomstskikt där grundavdraget trappas upp (år 1991 i skiktet ca 58 000-90 000 kr.) blir marginals-katten på extra arbetsinkomster endast 22,5 procent medan marginals-katten i det skikt där grundavdraget trappas ned (ca 95 000-175 000 kr.) blir 33 procent.

Slutligen skall nämnas att skattereformen även innebär förändringar när det gäller socialavgifterna. Utgångspunkten är att alla förvärvsinkomster skall beläggas med socialavgifter eller motsvarande. Fulla avgifter i form av arbetsgivaravgifter och egenavgifter skall i princip tas ut då inkomsten är förmånsgrundande. I andra fall beläggs förvärvsinkomsten med en särskild löneskatt motsvarande skattedelen av socialavgifterna. (I avsnitt 5.2 lämnas en mer utförlig redogörelse för de nya reglerna om socialavgifter.)

INKOMSTBESKATTNING AV STIPENDIER OCH
LIKNAVDE BIDRAG4.1 Inledning

Enligt tilläggsdirektiven skall vi utreda om "stipendier och liknande bidrag" skall inkomstbeskattas och beläggas med socialavgifter. Vårt uppdrag på skatteområdet beskrivs också så att vi skall ta reda på om det är möjligt och lämpligt att inkomstbeskatta "alla typer av stipendier, forskningsbidrag och liknande bidrag". I det sammanhanget sägs att vi inte har anledning att behandla beskattningen av "forskningsbidrag till näringsidkare".

En första fråga som vi har anledning att ställa oss är vilka bidragsformer som uppdraget är avsett att omfatta. Begreppet stipendium är inte definierat i skattelagstiftningen och har i allmänt språkbruk en ganska obestämd innebörd. Uttrycket antyder dock ett par väsentliga begränsningar.

En gäller mottagarkretsen, dvs. vilka inkomsttagare som berörs. Uttrycket stipendium torde normalt reserveras för bidrag som utgår till fysiska personer. Tilläggsdirektiven innehåller inte något som motsäger denna tolkning. De resonemang i RINK:s betänkande som legat till grund för tilläggsdirektiven förstärker intrycket av att det endast är de fysiska personernas beskattning som åsyftas. Starka sakliga skäl talar också för en sådan avgränsning. Vi har därför ansett

oss kunna utgå från att de stödformer som är riktade till juridiska personer skall hållas utanför undersökningen.

En annan begränsning gäller bidragets karaktär. Utmärkande för ett stipendium är att det är vederlagsfritt i den meningen att det inte utgör ersättning för arbete eller prestation som mottagaren utfört eller skall utföra för utgivarens räkning. Det är också ganska självklart att det bara är de vederlagsfria utbetalningarna som skall bli föremål för utredning. Utbetalningar som utgör lön eller annan ersättning för arbete omfattas redan i dag av skatteplikt och det har knappast varit meningen att vi skall överväga någon ändring i det hänseendet. Vi skall således inrikta vårt arbete på de vederlagsfria utbetalningarna.

Det senast sagda ger oss anledning att göra en ytterligare precisering. Till de vederlagsfria utbetalningarna hör bl.a. gåvor. Inkomstskatt och gåvoskatt konkurrerar i princip med varandra på det sättet att utbetalningar som är underkastade den ena skatteformen inte skall träffas också av den andra. Principen har kommit till uttryck i den bestämmelse i 19 § KL som undantar gåvor från inkomstbeskattning. Vi har utgått från att det inte ligger i vårt uppdrag att föreslå någon ändring beträffande gåvoskattens omfattning eller gränsen mellan inkomst- och gåvobeskattning. Våra förslag skall med andra ord inte omfatta utbetalningar som utgör gåva. Även om det ibland kan vara svårt att avgöra om en förmögenhetsöverföring skatterättsligt skall betraktas som en gåva eller ej, uppkommer inte några mer betydande gränsdragningsproblem för vår del. Stipendier och liknande bidrag härrör nästan uteslutande från juridiska personer. Såsom närmare utvecklas i bilaga 2 brukar bidrag som lämnas av

staten och kommunerna inte behandlas som gåva. Detsamma gäller normalt de utbetalningar som andra juridiska personer, t.ex. stiftelser, gör som ett led i fullföljandet av sitt ändamål.

Vårt arbete skall således avse den skatte- och avgiftsmässiga behandlingen av sådana utbetalningar till fysiska personer som inte utgör ersättning för arbete för utgivarens räkning och inte heller är att betrakta som gåva. Uppdraget kan dock inte rimligen sträcka sig över hela det fält av i dag skattefria bidrags- och stödformer som ryms inom denna beskrivning. Ett gemensamt drag hos stipendier och liknande bidrag är att de utges för att möjliggöra, stödja, uppmuntra eller belöna en verksamhet (inkl. utbildning) som mottagaren antingen redan bedriver eller planerar att påbörja. Det är i själva verket just denna egenskap av verksamhetsstöd som aktualiserat frågan om införande av skatte- och avgiftsplikt. Frågan är då om det är motiverat att göra någon särskild begränsning med hänsyn till den understödda verksamhetens art. Uttrycket stipendium används ibland närmast som beteckning för sådana bidrag som är avsedda för mottagarens utbildning (jämför t.ex. prop. 1982/83:157 s. 39). Normalt tilläggs uttrycket dock en betydligt vidare innebörd, som omfattar olika former av stöd och bidrag till bl.a. studerande, forskare, uppfinnare, kulturarbetare och idrottsmän. Ett sådant bidrag kan utgå för att helt allmänt stödja verksamheten eller för att bekosta utgifter för ett bestämt ändamål, t.ex. en studieresa eller inköp av en viss utrustning. Möjligen faller bidrag till vissa former av näringsverksamhet utanför begreppet stipendium i traditionell mening. För vår del finns det dock inte anledning att utesluta bidrag till några särskilda verksamhetsslag från den fortsatta undersökningen. Vi har uppfattat saken så att vi

bör pröva frågan om skatte- och avgiftsplikt för alla bidrag som fyller en likartad stödfunktion oavsett om de låter sig inordnas under det traditionella stipendiebegreppet eller ej. Till bidrag som omfattas av undersökningen hör bl.a. priser och belöningar av olika slag.

När det gäller bidrag till de mottagare som bedriver näringsverksamhet skall vi dock iaktta en särskild begränsning. För många av de bidrag som näringsidkare erhåller från staten, kommunerna eller vissa andra juridiska personer - de s.k. näringsbidragen - finns redan i dag särskilda beskattningsregler (punkt 9 av anvisningarna till 22 § KL; tidigare punkt 2 av anvisningarna till 19 § KL). Med hänsyn till detta saknar vi anledning att behandla beskattningen av dessa bidrag (jämför vad som i tilläggsdirektiven sägs om forskningsbidrag till näringsidkare). Det skall dock framhållas att ett bidrag, för att vara kvalificerat som näringsbidrag, skall utgå "för näringsverksamheten". Ett bidrag som visserligen lämnas till en näringsidkare men som inte utgår för att täcka utgifter i själva verksamheten utan för att bestrida dennes privata levnadskostnader, har i praxis inte ansetts utgå "för näringsverksamheten" och har av den anledningen inte behandlats som näringsbidrag. Ett sådant bidrag faller inom ramen för vårt uppdrag.

Med de begränsningar som här angetts skall vi i fortsättningen av detta kapitel undersöka om det är möjligt och lämpligt att beskatta olika bidrag till fysiska personer. Undersökningen kan emellertid inte stanna vid detta. Införandet av en skatteplikt aktualiserar ett antal följdfrågor som måste besvaras i detta sammanhang. En viktig sådan fråga är om och i vilken mån mottagaren av ett skattepliktigt bidrag

skall få göra avdrag för utgifter som bidraget är avsett att täcka. En annan väsentlig fråga rör utgivarens beskattning och gäller närmare bestämt om det finns anledning att generellt eller i särskilda fall medge utgivaren avdrag för sådana bidrag som är skattepliktiga för mottagaren. Även ett antal andra följdfrågor kommer att tas upp.

4.2 Principiella utgångspunkter

Som nämnts i det föregående har RINK åtminstone principiellt förordnat att skattefriheten för stipendier slopas. Till stöd för en sådan ändring har RINK åberopat såväl neutralitetsskäl som enkelhets- och basbreddningsskäl. Våra tilläggsdirektiv anknyter till RINK:s överväganden och uttalar bl.a. att det av enhetlighets- och neutralitetsskäl är eftersträvänsvärt att alla typer av stipendier, forskningsbidrag och liknande bidrag inkomstbeskattas. I prop. 1989/90:110 har föredraganden, med hänvisning till vårt uppdrag, avstått från att ta ställning till frågan om skatteplikt för stipendier och liknande bidrag men ändå nämnt dessa ersättningar bland "andra typer av inkomster som det från neutralitetssynpunkt ter sig befogat att hänföra till inkomstslaget tjänst".

De citerade uttalandena visar tydligt i vilken riktning de preliminära bedömningarna av skattepliktsfrågan har gått. Vår uppgift är att med utgångspunkt i reformens innehåll och principerna bakom denna närmare överväga hur stipendier och liknande bidrag skall inordnas i det nya systemet.

I kapitel 3 har vi lämnat en kortfattad redogörelse för de principer som ligger till grund för skattere-

formen. Ett centralt inslag är strävandena efter en ökad likformighet och de därmed sammanhängande kraven på enhetlighet och neutralitet vid beskattningen. I prop. 1989/90:110 beskrivs den ökade likformigheten i själva verket som grundelementet i reformen. Med likformighet menas i detta sammanhang att olika slags inkomster behandlas på ett likvärdigt sätt. En sådan likformighet medför att personer som har lika stora faktiska inkomster också påförs lika mycket skatt eller med andra ord att s.k. horisontell rättvisa uppnås vid inkomstbeskattningen. Både i RINK:s betänkande och i prop. 1989/90:110 har framhållits att en olikformig beskattning kan leda till samhällsekonomiska snedvridningar och till komplikationer av olika slag.

En breddning av skattebasen är ett annat väsentligt inslag i reformen. Basbreddningen är ett led i reformens finansiering men är samtidigt ett viktigt medel för att åstadkomma den eftersträfvade likformigheten. Önskemålet om basbreddning har kommit till uttryck i långtgående strävanden att upphäva existerande undantagsregler om skattefrihet och förhindra undervärdering av skattepliktiga förmåner. I sammanhanget bör understrykas att den sänkning av inkomstskattesatserna som också är ett betydelsefullt led i reformen generellt sett är ägnad att underlätta en övergång från skattefrihet till skatteplikt. Det bör slutligen betonas att ett upphävande av undantagsregler om skattefrihet m.m. i princip leder till en förenkling av regelsystemet, vilket är ett ytterligare mål för skatte-reformen.

Det reformerade skattesystemet är - liksom det nuvarande - uppbyggt utan någon generell definition av vad som skall anses som inkomst och därmed vara underkastat beskattning. För att kunna beskattas som inkomst

måste en utbetalning kunna hänföras till något av de tre inkomstslagen näringsverksamhet, tjänst eller kapital. Till intäkt av kapital räknas enligt 3 § 1 mom. SIL löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrör från egendom (under förutsättning att intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet). Ett stipendium eller liknande bidrag kan från mottagarens synpunkt inte anses härröra från egendom på det sätt som paragrafen förutsätter. Det är därför bara inkomstslagen näringsverksamhet och tjänst som har intresse för vårt vidkommande. För båda dessa inkomstslag tillämpas den tekniken att man först anger vilka slags verksamheter som hör till inkomstslaget (21 och 31 §§ KL) och därefter genom exemplifierande uppräknings och en detaljreglering av vissa typer av intäkter anger de ungefärliga gränserna för det skattepliktiga området (22 och 32 §§ KL). Vidare finns i 19 § KL en uppräkning av vad som inte skall anses som skattepliktig inkomst. Den uppräknings är en blandning av principiella ställningstaganden och specialbestämmelser för vissa ersättningar som man av speciella skäl ansett bör undantas från beskattning.

Med näringsverksamhet avses enligt 21 § KL yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet. Det som kommit en näringsidkare till godo av näringsverksamheten skall enligt 22 § KL i princip beskattas som intäkt av denna. Av anvisningarna till paragrafen framgår att de intäkter som har anknytning till verksamheten nästan utan undantag är föremål för beskattning. Av särskilt intresse för vår del är att stöd från staten, kommuner m.fl. i form av näringsbidrag i princip skall beskattas. Skattefrihet föreligger endast när bidraget använts för en utgift som, trots att den hör till verksamheten, inte är avdragsgill vare sig direkt som omkostnad eller i form av årliga värdeminskningss-

avdrag (t.ex. en utgift för anskaffning av mark). Vi har tidigare framhållit att ett bidrag som utgår till en näringsidkare för att täcka dennes privata levnads-kostnader inte faller under reglerna för näringsbi-drag. Ett bidrag av det slaget har i hittillsvarande praxis undantagits från beskattning, men det ingår i vårt uppdrag att ompröva grunderna för denna skatte-frihet.

Vad beträffar inkomst av tjänst kan konstateras att detta inkomstslag utvidgas väsentligt genom skattere-formen. Till tjänst räknas enligt den nya definitionen i 31 § KL anställning, uppdrag och annan inkomstgivan-de verksamhet av varaktig eller tillfällig natur (om den inte är att hänföra till näringsverksamhet eller inkomst av kapital). Den grundläggande principen är att alla ersättningar som kan anses hänförliga till eget arbete eller egen prestation eller annan inkomst-givande verksamhet i fortsättningen skall beskattas. Även en enstaka intäkt av en verksamhet som har hobby-karaktär blir skattepliktig. Den hittillsvarande skat-tefriheten slopas dessutom för bl.a. vissa personal-vårds- och reseförmåner, olika slags kostnadsersätt-ningar från arbetsgivare m.fl. och ersättningar som utfaller på grund av vissa s.k. avtalsförsäkringar. På grund av den vida definitionen i 31 § KL skulle skat-teplikten komma att omfatta också t.ex. hittelön samt belöningar till personer som räddat människor i fara eller gjort insatser som lett till gripande av en brottsling, om inte dessa ersättningar på grund av sin speciella karaktär undantagits från beskattning genom uttryckliga bestämmelser i 19 § KL.

Det är mot den nu beskrivna bakgrunden som vi har att överväga hur stipendier och liknande bidrag skall be-handlas i det nya systemet. Vi kan då ännu en gång

konstatera att det gemensamma för dessa ersättningar är att de utgår för att möjliggöra, stödja, uppmuntra eller belöna en verksamhet som mottagaren bedriver eller avser att bedriva. Någon form av prestation från mottagarens sida är med andra ord en förutsättning för att han skall få bidraget.

Detta har enligt hittills gällande regler inte ansetts vara en tillräcklig grund för beskattning. För skatteplikt har i princip fordrats antingen att prestationen utförts i ett anställnings- eller uppdragsförhållande eller, om något sådant förhållande inte förelegat, att utgivaren haft en särskild nytta av mottagarens prestation. Med särskild nytta synes man i detta sammanhang ha menat i första hand ekonomiska fördelar. Den omständigheten att utgivaren har till ändamål att stödja verksamhet av det slag som mottagaren bedriver och att mottagaren följaktligen genom sin prestation tillgodoser utgivarens "ideella" intresse har inte ansetts medföra en sådan särskild nytta för utgivaren som bör leda till beskattning.

Enligt vår mening ändrar skattereformen på ett avgörande sätt förutsättningarna för gränsdragningen mellan skattepliktiga och skattefria intäkter. I det nya systemet är den principiella utgångspunkten att alla ersättningar som någon får på grund av en egen prestation eller verksamhet skall beskattas. Utmärkande för stipendier och liknande bidrag är, som vi just framhållit, att de utgår på grund av prestationer som mottagaren redan utfört eller förutsätts komma att utföra. Det står uppenbarligen bäst i överensstämmelse med det nya systemets uppbyggnad att föra in dessa ersättningar under skatteplikt. Ett upprätthållande av det nyss berörda kravet på att mottagarens prestation, för att utgöra grund för beskattning, skall ha varit till

"särskild nytta" för utgivaren är knappast förenligt med önskemålet om en likformig och neutral inkomstbeskattning. Det kan tilläggas att den typ av kriterier som hittills tillämpats vid gränsdragningen mellan skatteplikt och skattefrihet vållat en betydande osäkerhet i praxis (jämför t.ex. rättsfallen nr 20 och 54 i bilaga 3 avd. A) och att förekomsten av ett skattefritt fält lockat till missbruk i form av oriktiga rubriceringar av skattepliktiga ersättningar.

Vi delar således RINK:s uppfattning att bl.a. neutralitetsskäl talar för att skattefriheten för stipendier o.d. slopas. Denna ståndpunkt gäller i princip generellt beträffande de typer av ersättningar som vårt uppdrag omfattar. Dessa ersättningar förekommer emellertid inom en rad vitt skilda områden och det är naturligt att argumenten för skatteplikt kan ha olika styrka i olika situationer. Vi skall här beröra tre särskilda aspekter som har intresse för den fortsatta diskussionen av skattepliktsfrågan.

Den första aspekten gäller den understödda verksamhets karaktär. Många stipendier och liknande bidrag utgår för att stödja en stadigvarande verksamhet som i sig - bortsett från bidraget - är inkomstgivande. Det kan vara fråga om en näringsverksamhet eller en verksamhet som bedrivs inom ramen för en anställning. Bidraget kan vara avsett att helt allmänt stödja verksamheten genom att t.ex. ge mottagaren arbetsro under ett uppbyggnadsskede eller ge honom tid att vid sidan av det löpande arbetet skaffa sig en vidareutbildning som har betydelse för den fortsatta verksamheten. I sådana fall är det i regel motiverat att uppfatta förhållandet så att bidraget ersätter en annan intäkt som skulle ha varit skattepliktig. Syftet med bidraget kan också vara att täcka specificerade utgifter i verksam-

heten, t.ex. utgifter för inköp av en viss utrustning eller för en bestämd resa. Om verksamheten utgör näringsverksamhet och utgiften är avdragsgill i verksamheten, är bidraget redan enligt gällande regler skattepliktigt som näringsbidrag. Vi anser att likformighets- och neutralitetsskäl starkt talar för att bidraget i de nu avsedda fallen skall beskattas även när näringsbidragsreglerna inte är tillämpliga. En bibehållen skattefrihet för vissa former av stöd till en fortgående yrkesmässig verksamhet medför, som vi nyss berört, betydande risker för en olämplig styrning av bidragsgivningen eller en oriktig rubricering av bidragen.

Frågan är om bedömningen av skatteplikten ändras på något avgörande sätt när verksamheten inte är i sig inkomstgivande. Det kan t.ex. vara fråga om en ren utbildning eller om en ideell verksamhet som inte ger andra inkomster än ett enstaka stipendium e.d. Skälen för beskattning framträder kanske inte lika tydligt i dessa fall. Det är dock vanskligt att generalisera. Verksamheten kan, trots att den inte i sig är inkomstgivande, ha ett sådant samband med en pågående yrkesutövning att de nyss anförda skälen för beskattning kvarstår med oförändrad styrka. Även när ett sådant samband saknas talar emellertid likformighetskravet ofta för skatteplikt. Vi kan i det sammanhanget erinra om att de nya beskattningsreglerna innebär att även en enstaka inkomst av en hobbyverksamhet skall beskattas.

Den andra aspekten avser omständigheterna kring stipendiegivningen. Det är vanligt att stipendier o.d. beviljas först efter ansökan. Ofta är stipendiet dessutom förbundet med särskilda villkor beträffande användning, redovisning m.m. Om någon ansöker om ett stipendium och accepterar att använda det på ett sätt

eller för ett ändamål som skall godkännas av utgivaren, etableras ett förhållande mellan parterna som ligger mycket nära ett uppdragsförhållande. En sådan likhet är ett starkt skäl för skatteplikt men bör å andra sidan enligt vår mening inte vara avgörande för om beskattning skall ske eller inte. En jämförelse med ett uppdragsförhållande är t.ex. knappast motiverad när en belöning eller ett pris utan föregående ansökan lämnas för att premiera insatser som mottagaren tidigare gjort, men i dessa fall framträder egenskapen av prestationersättning i stället med särskilt stor tydlighet, vilket i princip är ett tillräckligt skäl för beskattning. Som vi senare kommer att utveckla finns det också andra skäl som talar för att slopa nuvarande skattefrihet för priser och belöningar.

En tredje aspekt som vi kortfattat skall beröra har att göra med bidragets varaktighet. I dag gäller i fråga om många stipendier o.d. att skattefrihet föreligger om bidraget har engångskaraktär medan beskattning skall ske om bidraget utgår periodiskt. Periodiciteten som sådan har således ansetts motivera beskattning. De argument som vi i det föregående anförte för att införa skatteplikt för stipendier o.d. har däremot giltighet helt oberoende av om bidraget är periodiskt eller ej. Periodiciteten kan dock fortfarande i en situation få betydelse för våra ställningstaganden. Om vi skulle finna att någon viss form av bidrag av särskilda skäl bör undantas från beskattning, får vi anledning att särskilt överväga om denna skattefrihet skall medges endast när bidraget utgår som engångsbelopp eller också när det är periodiskt. I övrigt saknar periodiciteten relevans för våra ställningstaganden.

Våra resonemang i detta avsnitt kan sammanfattas enligt följande. På grund av det nya skattesystemets uppbyggnad och inriktning måste den principiella utgångspunkten för vårt arbete vara att stipendier och liknande bidrag - i egenskap av verksamhetsstöd eller prestationersättningar - i fortsättningen skall beskattas. Argumenten för skatteplikt är starkast när bidraget utgår för att stödja en varaktig verksamhet som i sig är inkomstgivande eller när omständigheterna vid stipendiegivningen är sådana att en jämförelse med ett uppdragsförhållande är motiverad. Sådana förhållanden bör emellertid inte vara utslagsgivande. Även i många andra fall motiverar nämligen det övergripande kravet på likformighet att beskattning sker.

Det sagda kan också uttryckas så att presumtionen är för beskattning. Vår uppgift i det följande är i första hand att undersöka om det inom olika områden ändå finns skäl - inte minst andra skäl än de rent skattemässiga - som talar mot beskattning och om dessa skäl i så fall har tillräcklig styrka för att motivera avsteg från huvudprincipen om beskattning.

4.3 Fortsatt skattefrihet för vissa ändamål?

4.3.1 Inledning

I föregående avsnitt konstaterade vi att de principer som ligger till grund för skattereformen, särskilt det övergripande kravet på likformighet vid inkomstbeskattningen, skapar en presumtion för beskattning av stipendier och liknande bidrag och att vår uppgift i första hand är att undersöka om det inom olika områden ändå finns skäl mot skatteplikt som är tillräckligt starka för att motivera avsteg från huvudprincipen.

Vår undersökning kommer till en början att inriktas på att pröva om det med hänsyn till de ändamål som stipendier och liknande bidrag brukar tillgodose finns skäl att göra ett eller flera undantag. I ett senare avsnitt diskuterar vi behovet av andra undantags- eller lättnadsregler.

4.3.2 Utbildning

Utbildning är ett ändamål som för närvarande på många sätt särbehandlas vid inkomstbeskattningen. Vi kan till en början peka på att stiftelser som har till ändamål att lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning räknas till de kvalificerat allmännyttiga subjekt som är begränsat skattskyldiga enligt 7 § 6 mom. SIL. För mottagarna av sådana understöd - från stiftelser men också från ideella föreningar med samma ändamål - finns en motsvarande bestämmelse i punkt 2 av anvisningarna till 31 § KL, som i princip innebär att understödet, oavsett om det utgår som engångsbelopp eller i periodisk form, i mottagarens hand är skattefritt. Skattefriheten för bidrag till utbildning är emellertid mycket mer vidsträckt än så. Sedan länge finns i 19 § KL bestämmelser som generellt undantar stipendier, som är avsedda för mottagarens utbildning, från inkomstbeskattning. Bestämmelserna fick sin nuvarande lydelse genom lagstiftning för ett par år sedan. Bakgrunden till lagändringen har redovisats i bilaga 2. Vi kan här nöja oss med att konstatera att begreppet utbildning i 19 § KL enligt praxis har en mycket vid innebörd och att bestämmelserna i sin nya lydelse innefattar ett undantag från annars tillämpade principer genom att skattefrihet medges även när utgivaren har "särskild nytta" av att mottagaren genomgår utbildningen.

I sammanhanget vill vi vidare erinra om att bestämmelserna om periodiskt understöd också är utformade så att särskild hänsyn tas till utbildningsändamålet. Enligt punkt 5 av anvisningarna till 46 § KL medges nämligen inte avdrag för periodiskt understöd till mottagare, vars utbildning inte är avslutad, och detta innebär i sin tur att sådana mottagare enligt 19 § KL inte skall beskattas för understödet. Det bör dock noteras att begreppet utbildning, såsom det används i bestämmelserna om periodiskt understöd, torde syfta på mer grundläggande utbildning och således ha en snävare innebörd än samma uttryck i 19 § KL.

Bestämmelserna i 19 § och punkt 2 av anvisningarna till 31 § KL om skattefrihet för stipendier som är avsedda för mottagarens utbildning omfattas av det uppdrag som vi fått genom tilläggsdirektiven. Vår översyn kommer dessutom att i viss mån beröra bestämmelserna om periodiskt understöd. I KL regleras emellertid också ett antal olika former av utbildningsstöd som måste anses falla utanför ramen för vårt uppdrag. Vi tänker i första hand på studiestödet. Enligt 19 § KL är studiestöd enligt 3 och 4 kap. studiestödslagen (1973:349) undantaget från beskattning. Detsamma gäller internatbidrag, studielån och resekostnadsersättning enligt 6 och 7 kap. studiestödslagen. Vissa andra utbildningsbidrag är däremot redan i dag skattepliktiga enligt särskilda bestämmelser i punkt 12 av anvisningarna till 32 § KL. Till dessa skattepliktiga stödformer hör utbildningsbidrag för doktorander. Vidare kan nämnas bl.a. korttidsstudiestöd och vuxenstudiebidrag enligt studiestödslagen och timersättning vid grundutbildning för vuxna (grundvux).

Grundutbildningen som sådan är - om man bortser från studiestöd, stipendier o.d. - inte någon omedelbart

inkomstgivande verksamhet. Den som genomgår grundutbildning har normalt inte någon samtidigt pågående förvärvsverksamhet av betydenhet och har till följd av detta i regel inte någon egentlig skattekraft. I linje med det nu sagda ligger att stipendier och andra bidrag till den som genomgår grundutbildning knappast någonsin kan uppfattas som substitut för eller komplettering av skattepliktiga arbetsinkomster och att det då inte heller finns någon egentlig risk för att en bibehållen skattefrihet för sådana bidrag skall få olämpliga styrningseffekter eller locka till missbruk i form av oriktiga rubriceringar av arbetsersättningar. Från likformighetssynpunkt är skälen för beskattning således inte lika starka i fråga om stipendier till grundutbildning som beträffande prestationersättningar och verksamhetsstöd i allmänhet. Samtidigt synes de sociala och utbildningspolitiska skälen med särskild styrka tala för fortsatt skattefrihet inom detta område.

När det gäller annan utbildning, d.v.s. utbildning som enligt vår definition äger rum efter det att deltagaren har gjort sitt inträde i yrkeslivet, är bedömningen betydligt vanskeligare. Det förekommer ett nästan obegränsat antal olika utbildningsformer och utbildningsmål, och de förhållanden under vilka den enskilde bedriver sina studier eller deltar i utbildningen kan i hög grad variera. Man kan dock peka på vissa typfall. Inte sällan är det fråga om en kortare utbildning som har en påtaglig anknytning till en anställning som deltagaren har. De fackliga kurserna är i regel av denna typ och ett annat exempel är de utlandsresor som lärare ofta företar i fortbildningssyfte. I andra fall är det fråga om en kortare eller längre utbildning som en näringsidkare genomgår för att förkovra sig i sin verksamhet. Argumenten för beskattning av

stipendier och bidrag är i de nu avsedda fallen betydligt starkare än när det är fråga om grundutbildning. Ofta ges bidraget ut i direkt syfte att kompensera mottagaren för ett inkomstbortfall under utbildningstiden (de fackliga stipendierna har i regel detta syfte). En bibehållen skattefrihet kommer då i direkt konflikt med kravet på likformighet vid beskattningen. Även när ett sådant syfte inte föreligger utgör emellertid anknytningen till en fortgående yrkesverksamhet ett starkt skäl för beskattning. Anknytningen medför nämligen att det i många fall är svårt att dra en klar gräns mellan vad som är utbildning och vad som är en del av den fortgående yrkesverksamheten. En bibehållen skattefrihet för utbildningsbidrag i ett system som i övrigt bygger på principen att prestationersättningar skall beskattas kan medföra betydande tillämpningssvårigheter, vilket redan hittillsvarande praxis ger flera exempel på. Detta betyder också att förekomsten av en skattefri sektor för stipendier o.d. kan inbjuda till missbruk av olika slag.

Vi anser följaktligen att skälen för att beskatta sådana stipendier som utgår för annan utbildning än grundutbildning är relativt starka i de typfall som vi nu berört. Som framgått är vi samtidigt medvetna om att förhållandena är i hög grad varierande. Det är inte svårt att ta fram exempel på fall där de argument som vi anfört för att bibehålla skattefriheten inom området för grundutbildning är relevanta trots att det är fråga om en utbildning som enligt vår definition faller utanför grundutbildningen. Beskattningen måste emellertid bygga på generella regler. Allmänt sett anser vi att det likformighetskrav som bär upp skattereformen talar för beskattning av stipendier som utgår för annan utbildning än grundutbildning.

Mot dessa rent skattemässiga skäl måste man väga andra intressen, inte minst de sociala och utbildningspolitiska. Det är uppenbarligen ett starkt samhällsintresse att utbildningen på olika nivåer inte motverkas eller hämmas av skattereglerna. En övergång från skattefrihet till skatteplikt för stipendier som utgår för annan utbildning än grundutbildning skulle ur denna synvinkel kunna få olämpliga effekter. Det måste emellertid framhållas att förutsättningarna för en sådan övergång ändras väsentligt genom skattereformen. Sänkningen av skattesatserna medför nämligen att de inkomstagare som framför allt kan väntas bli berörda av en övergång kommer att ha en marginalsatt som inte uppgår till mer än ca 30 procent eller som på grund av upptrappningen av grundavdraget t.o.m. är lägre. Även ett skatteuttag på denna nivå skulle dock kunna få kännbara effekter i vissa fall. Vi har därför ansett att övergångseffekterna bör dämpas ytterligare genom vissa åtgärder, som dock inte bör vara begränsade till utbildningsområdet utan ha en mer generell räckvidd. Behovet av sådana åtgärder kommer att diskuteras närmare i ett senare sammanhang (se avsnitten 4.4, 4.6 och 4.8). Tills vidare räcker det att nämna att åtgärderna enligt vår uppfattning bör vara inriktade inte endast på att åstadkomma lättnader vid mottagarnas taxering utan också på att i görligaste mån underlätta för utgivarna att kompensera mottagarna genom en höjning av bidragen.

Våra slutsatser av de resonemang som vi fört i detta avsnitt är att skattefriheten bör behållas för stipendier som är avsedda för mottagarens grundutbildning medan skatteplikt bör införas för stipendier till annan utbildning. En viktig fråga är givetvis hur gränsen mellan de båda utbildningsområdena i praktiken skall dras. Vår utgångspunkt har varit att man som

grundutbildning skall räkna sådan utbildning som kvalificerar för och således föregår inträdet i yrkeslivet. Det är emellertid inte möjligt att ha ett så allmänt och obestämt kriterium. För den praktiska tillämpningen fordras betydligt klarare riktlinjer. Det är en fördel om man vid gränsdragningen kan falla tillbaka på ett redan etablerat regelsystem.

Vi anser att det finns en sådan möjlighet. Som nyss nämnts är studiestöd enligt 3 och 4 kap. studiestödslagen undantaget från skatteplikt enligt 19 § KL, och vi har utgått från att denna skattefrihet inte rubbas av skattereformen. Stödet kan utgå till studerande vid de läroanstalter och utbildningslinjer som räknas upp i en bilaga till studiestödsförfordningen (1973:418; senaste lydelse av bilagan i 1988:1381). Vi anser att det från både praktisk och principiell synpunkt finns starka skäl att anknyta till den reglering som skett i studiestödsförfattningarna. Inte minst från likformighetssynpunkt är det lämpligt att låta den föreslagna skattefriheten för utbildningsbidrag omfatta stipendier och bidrag till just sådan utbildning som kan berättiga till skattefritt studiestöd.

Med grundutbildning bör därför i princip förstås sådan utbildning som kan berättiga till studiestöd enligt 3 eller 4 kap. studiestödslagen. Det kan dock finnas anledning att i ett avseende modifiera detta förslag. Studiestöd kan under vissa förutsättningar utgå till den som efter akademisk grundexamen genomgår doktorandutbildning. Som vi tidigare nämnt är utbildningsbidragen för doktorander skattepliktiga. Detta sammanhänger med att lagstiftaren ansett att denna utbildning i väsentlig mån bör betraktas som arbete (jämför prop. 1989/90:90 s. 33-35 där det föreslås att utbildningsbidragen för doktorander efter hand skall ersät-

tas med doktorandtjänster). Mot denna bakgrund kan det ifrågasättas om det är lämpligt att låta stipendier till doktorander förbli skattefria. Även om både sociala och utbildningspolitiska skäl i och för sig kan anföras för en bibehållen skattefrihet för stipendierna, anser vi ändå att kravet på likformighet vid beskattningen tar över. Vi föreslår därför att utbildning utöver akademisk grundexamen eller motsvarande inte skall räknas som grundutbildning i det här aktuella sammanhanget.

Vad vi hittills föreslagit kan sammanfattas enligt följande. Stipendier till mottagarens grundutbildning skall förbli skattefria medan stipendier till annan utbildning i fortsättningen skall beskattas (det förslag till skattefritt grundbelopp som vi lägger fram i avsnitt 4.4.4 innebär dock, inte minst på utbildningsområdet, en inte obetydlig begränsning av denna skatteplikt). Som grundutbildning räknas utbildning som är av sådant slag att den kan berättiga till studiestöd enligt 3 eller 4 kap. studiestödslagen, dock inte utbildning utöver akademisk grundexamen eller motsvarande utbildningsnivå.

Fråga återstår om den föreslagna skattefriheten för stipendier till grundutbildning skall påverkas av om stipendiet har engångskaraktär eller utgår periodiskt. Vi har nämnt att periodicitet i det hittills gällande systemet ofta ansetts utgöra en självständig grund för beskattning. Detta har dock inte gällt en sådan stödform som studiestödet, som behåller sin skattefrihet även om det utgår under flera år. Inte heller har periodiska understöd varit avdragsgilla för utgivaren eller skattepliktiga för mottagaren när de utgått till någon vars utbildning inte är avslutad. De argument som vi nyss anfört för att behålla skattefriheten för

stipendier till grundutbildning har också samma relevans vare sig stipendiet utgår som engångsbelopp eller i periodisk form. Vi anser därför att stipendiets periodicitet inte skall medföra att skattefriheten går förlorad.

4.3.3 Andra ändamål

I nuvarande skattesystem är även vissa andra ändamål än utbildning förmånsbehandlade. Inte minst gäller detta i fråga om forskningen. En stiftelse som har till huvudsakligt ändamål att främja vetenskaplig forskning är begränsat skattskyldig enligt 7 § 6 mom. SIL, och ett bidrag från en sådan stiftelse - eller från en ideell förening med samma ändamål - är enligt punkt 2 av anvisningarna till 31 § KL i princip undantaget från beskattning även om det utgår periodiskt. Utan uttrycklig reglering gäller dessutom, såsom närmare beskrivs i bilaga 2, att stipendier och liknande bidrag till andra ändamål än utbildning och forskning normalt har ansetts skattefria i praxis under förutsättning att de haft engångskaraktär. Detsamma har gällt många olika former av priser och belöningar.

Det är den skattemässiga behandlingen av dessa stipendier, bidrag, priser och belöningar som vi har att ompröva. Vi vill då först framhålla att det av naturliga skäl är svårt att göra generella bedömningar inom ett så vidsträckt område som det här gäller. Förhållandena varierar kraftigt såväl beträffande arten av den verksamhet som bidraget är avsett att stödja eller uppmuntra som ifråga om de sociala och ekonomiska förhållanden under vilka mottagaren är verksam. Spridningen är dessutom avsevärd när det gäller storleken av de utdelade beloppen; dessa varierar från några hundratal kronor till miljonbelopp.

Den viktigaste gemensamma egenskapen hos de utbetalningar som vi behandlar - och den egenskap som är utgångspunkten för våra resonemang om skatteplikt - är som tidigare framhållits att de utgår på grund av en verksamhet som mottagaren bedriver eller en prestation som han utfört. Trots de i övrigt skiftande förhållandena anser vi det möjligt att peka också på vissa andra drag som i det stora flertalet fall återkommer på mottagarsidan när vi befinner oss utanför utbildningsområdet. Den verksamhet som stipendiet, bidraget eller priset avser är i regel en stadigvarande verksamhet av yrkesmässig natur. Det kan vara fråga om en verksamhet inom ramen för en anställning eller ett uppdrag (detta är i regel fallet beträffande forskning) eller en verksamhet som skattemässigt är att bedöma som näringsverksamhet (t.ex. konstnärlig eller litterär verksamhet samt uppfinnarverksamhet). Utbetalningens ändamål är i sådana fall ofta att ge mottagaren möjlighet att arbeta vidare med verksamheten utan att störas av något omedelbart behov av förvärvsinkomster. Det kan vara fråga om att producera ett verk, utveckla en idé eller att i övrigt bygga upp verksamheten. Stipendiet eller bidraget är i sådana fall att uppfatta som en komplettering av eller ett substitut för de skattepliktiga intäkter som verksamheten genererar eller kan komma att generera. I andra fall är ersättningen avsedd att täcka specificerade utgifter i verksamheten. Den kan då redan enligt gällande rätt vara skattepliktig som näringsbidrag och får annars anses vara nära besläktad med sådana bidrag.

När omständigheterna är sådana som vi nu beskrivit talar likformighetskravet med särskild styrka för beskattning. Vi vill ännu en gång betona att ett bibehållande av en skattefri sektor för stipendier o.d. i ett system som i övrigt bygger på en generell beskatt-

ning av prestationsersättningar och verkssamhetsstöd medför betydande gränsdragningsproblem och risk för missbruk. En utbetalning som i realiteten är en vanlig uppdragstersättning eller ett näringsbidrag betecknas och behandlas av de inblandade parterna som ett skattefritt "stipendium" eller "forskningsbidrag". Möjligheterna för skattemyndigheterna att upptäcka sådana förhållanden är begränsade.

Det förekommer naturligtvis många fall där den nu lämnade beskrivningen inte stämmer särskilt väl och där argumenten för skatteplikt har förhållandevis mindre tyngd. Det kan t.ex. vara fråga om en ideell eller hobbybetonad verksamhet som vid något enstaka tillfälle får stöd i form av ett stipendium eller liknande bidrag. Utbetalningen kan i ett sådant fall inte betraktas som ett substitut för skattepliktiga intäkter i verksamheten. Egenskapen av prestationsersättning eller verkssamhetsstöd kvarstår dock och är, som vi tidigare sagt, i princip en tillräcklig grund för beskattning. En grupp av ersättningar som fordrar särskilda överväganden är dock priserna och belöningarna. Vi återkommer till dem i avsnitt 4.4.3.

Av det hittills sagda framgår att vi från allmänna skattemässiga synpunkter inte har funnit skäl att inom det nu aktuella området föreslå några undantag från principen om beskattning av stipendier och bidrag. Mot detta bör dock vägas andra synpunkter som har närmare anknytning till de särskilda ändamål som tillgodoses genom bidragsgivningen. En övergång från skattefrihet till skatteplikt medför - eller riskerar att medföra - en reduktion av de resurser som kan disponeras för dessa ändamål. Många av de verksamheter som berörs - det kan gälla t.ex. forskning, uppfinnarverksamhet, verksamhet inom kultursektorn eller idrottslig verk-

samhet - bärs upp av starka samhällsintressen. Det är mot den bakgrunden inte förvånande att planerna på att övergå till ett system som bygger på skatteplikt väckt oro hos företrädare för olika sektorer. Under den tid vi ägnat oss åt vårt uppdrag enligt tilläggsdirektiven har vi sett flera exempel på sådana reaktioner. Många av de argument som anförts mot beskattning inom en sektor har relevans också för en eller flera av de övriga. Vi har valt att stanna vid några av de synpunkter som i första hand berört kultursektorn och forskningen.

Författare, konstnärer och andra kulturarbetare är en grupp yrkesutövare som typiskt sett har låga inkomster. Konstnärsutredningen (U 1989:06) har i skrivelsen "Konstnärernas skatter och avgifter" framhållit de skattefria stipendiernas stora betydelse för den enskilde konstnärens ekonomiska situation. Utredningen anser att en genomförd beskattning av stipendier skulle innebära en avsevärd försämring av konstnärernas situation. Vi har förståelse för dessa synpunkter men vill samtidigt understryka att förutsättningarna för en beskattning ändras väsentligt genom skattereformen. Sänkningen av skattesatsen till ca 30 procent för flertalet inkomsttagare och upptrappningen av grundavdraget inom ett brett inkomstskikt bör få stor betydelse för just en sådan grupp som kulturarbetarna. Vi vill också erinra om att de nya förvärvskällereglerna och de samtidigt införda bestämmelserna om kvittning mellan inkomstslag i praktiken medför att litterär, konstnärlig och därmed jämförlig verksamhet i fortsättningen får hänföras till ett eget och förmånsbehandlat inkomstslag. Dessa åtgärder - och också i viss mån de generella lättnadsregler som vi kommer att föreslå i det följande - bör medföra att effekterna av en övergång till ett system med skatteplikt för sti-

pendier o.d. mildras väsentligt. Vi vill också framhålla att det är fel att bara se till den belastning som ett skatte- och avgiftsuttag medför. Övergången innebär att bidragen blir pensionsgrundande, vilket självfallet får betydelse från trygghetssynpunkt.

Det sagda hindrar inte att det efter en övergång till skatteplikt i de enskilda fallen kan uppkomma situationer där det av ekonomiska och sociala skäl kan framstå som motiverat att avstå från beskattning. Inkomstbeskattningen bör emellertid bygga på generella och enhetliga regler. Hänsyn till sådana förhållanden som den enskildes försörjningsbörda, sjukdom m.m. bör i princip tas på annat sätt än genom åtgärder vid taxeringen. Ett uttryck för detta synsätt är att reglerna om extra avdrag vid existensminimum och sjukdom slopas genom skattereformen.

Beträffande forskningsbidragen har vi mött delvis andra argument. Man har framhållit den stora betydelse som de enskilda bidragsgivarna - främst stiftelser och akademier - har inom forskningens område och det värde som detta har när det gäller att upprätthålla en önskvärd pluralitet inom forskningen. Det har befarats att en beskattning av bidragen skall leda till att incitamenten att ge donationer och anslag minskar väsentligt. Vidare har man pekat på risken att ett införande av skatteplikt skall reducera de positiva stimulanseffekter som stipendier och andra bidrag har för den enskilde forskaren. Vi har förståelse också för dessa synpunkter men anser att farhågorna är väsentligt överdrivna. I själva verket torde övergången till beskattning inte medföra något mer betydande resursbortfall inom forskningsområdet. Våra förslag berör endast fysiska personers beskattning. De flesta av de stora stiftelserna delar inte ut några mer betydande belopp

till fysiska personer utan riktar bidragen till institutioner. När bidragen går till fysiska personer är de normalt helt eller till övervägande del avsedda för specificerade utgifter i verksamheten. Skatteplikten för bidrag skall enligt vad vi föreslår i det följande åtföljas av generösa avdragsregler, som i princip innebär att utgifter i den verksamhet som föranlett bidraget skall vara avdragsgilla. Skatteplikten för bidragen innebär därför i fråga om de specialdestinerade bidragen inte något ökat skatteuttag utan endast ökade krav på redovisning gentemot det allmänna. I den mån ett forskningsbidrag inte är avsett för utgifter i verksamheten utan för mottagarens levnadskostnader talar likformighetskravet starkt för beskattning. Det finns inte någon principiell skillnad mellan ett sådant bidrag och en vanlig lön eller uppdragsersättning.

När det gäller forskningen har man också betonat de internationella aspekterna. Det är vanligt att ett utbyte av forskare äger rum mellan olika länder. I sådana sammanhang förekommer inte sällan att den enskilde forskarens kostnader för uppehälle m.m. i vistelselandet bestrids genom stipendier eller liknande bidrag från en institution eller stiftelse i vistelselandet. Det har uttryckts farhågor för att en svensk beskattning av de stipendier som utgår i dessa fall skulle försvåra det internationella forskarutbytet. Man torde då i första hand ha tänkt på de fall där en utländsk forskare vistas i Sverige och får stipendium härifrån. Införs den av oss förordade skatteplikten för stipendier kommer den utländske forskaren enligt interna svenska regler att bli skattskyldig här för stipendiet. Detta måste nämligen anses som en sådan "härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst" som avses i 53 § 1 mom. KL.

Vissa dubbelbeskattningsavtal, bl.a. avtalet med USA och avtalen med Sovjetunionen och vissa andra öststatsländer, innehåller emellertid bestämmelser som under vissa förutsättningar kan medföra att stipendiet undgår beskattning här. Om skattskyldighet trots avtalsbestämmelserna skulle föreligga här, kommer betydelsen av detta att reduceras väsentligt genom de avdragsregler som vi föreslår i det följande. Enligt vår uppfattning är dubbelbeskattningsavtalen den rätta vägen att åstadkomma ytterligare lättnader, om sådana anses önskvärda. Ett alternativ skulle vara att ändra de interna skattskyldighetsreglerna i 53 § 1 mom. KL men vi anser oss inte ha underlag för att föreslå någon sådan ändring.

Våra resonemang i detta avsnitt innebär sammanfattningsvis att vi inte föreslår något undantag från skatteplikten såvitt gäller stipendier och liknande bidrag utanför utbildningsområdet (se dock vidare avsnitt 4.4.4 angående ett skattefritt grundbelopp). Det bör tilläggas att en övergripande principiell synpunkt från vår sida är att det inte är lämpligt att använda skattesystemet för att ge kultur- eller forskningsstöd eller andra subventioner på de områden som berörs av vårt förslag. Det får förutsättas att statsmakterna ger kompensation för det bortfall som ett införande av skatteplikt medför, i den mån en sådan kompensation av kulturpolitiska, forskningspolitiska eller andra skäl anses erforderlig.

4.4 Behov av andra undantagsregler?

4.4.1 Inledning

Våra överväganden i avsnitt 4.2 och 4.3 kan sammanfattas så att alla stipendier och liknande bidrag, förutom stipendier för grundutbildning, bör göras skattepliktiga. Endast beträffande ett särskilt ändamål har vi alltså ansett oss kunna förorda fortsatt generell skattefrihet. Detta är en långtgående förändring i förhållande till gällande rätt. Det finns anledning att överväga om inte övergången till skatteplikt kan fordra andra särskilda undantags- eller lättnadsregler.

4.4.2 Specialdestinerade bidrag

Med specialdestinerade bidrag menas här ett stipendium eller liknande bidrag, som enligt villkoren vid dess utdelande helt eller delvis är avsett att täcka vissa bestämda utgifter för mottagaren i en av denne bedrivna verksamhet.

Det är vanligt att bidrag till forskning (forskningsbidrag) är specialdestinerade i nu angiven mening. I den mån stiftelser och andra liknande subjekt betalar ut forskningsbidrag till fysiska personer sker det nämligen i regel för särskilt angivna utgifter i ett forskningsprojekt. I normalfallet gäller att sådana forskningsbidrag utgår endast efter ansökan. I ansökan får sökanden ange vilken forskning det är fråga om samt specificera de utgifter den väntas medföra. Det kan t.ex. vara utgifter för apparatur eller för att avlöna medhjälpare. Ofta skall mottagaren av ett sådant bidrag senare gentemot utgivaren redovisa hur projektet har utfallit och hur bidraget har använts.

Specialdestinerade bidrag förekommer även inom andra områden än forskningen. Inom konstnärsområdet förekommer t.ex. resestipendier, både sådana som betalas ut av staten och sådana som härrör från privata subjekt. Även för sådana resestipendier gäller i regel att mottagaren efteråt skall redovisa för utgivaren hur bidraget har använts.

Man kan utgå från att det från materiell synpunkt - i ett system som föreskriver skatteplikt för specialdestinerade bidrag - är motiverat att medge avdrag för alla eller en stor del av de utgifter som bidraget avser att täcka. I många fall uppkommer därför inte något netto att beskatta. Mot den bakgrunden kan man ställa frågan om det inte är en onödig omgång att beskatta dessa bidrag. Man kunde tänka sig att i stället föreskriva att bidragen skall vara undantagna från skatteplikt i den mån de utgår för avdragsgilla utgifter.

Det kan anföras vissa skäl för en ordning med skattefrihet för specialdestinerade bidrag. Den skulle framför allt innebära en förenkling för mottagarna. Dessa kan uppfatta det som krångligt, tidsödande och byråkratiskt att behöva ta upp ett bidrag som intäkt för att sedan dra av beloppet helt eller delvis. Å andra sidan finns det också skäl som talar mot en skattefrihet. Ett system med skattefrihet helt eller delvis för specialdestinerade bidrag blir besvärligt att kontrollera. För en effektiv kontroll räcker det inte med att fastställa under vilka villkor ett bidrag har betalats ut. Skattemyndigheterna måste också följa upp att mottagaren verkligen använt bidraget för de utgifter som tidigare angetts. Den efterkontrollen kan komma att sträcka sig över en period av flera år efter det att bidraget har betalats ut. Dessutom är det den vanliga

ordningen i vårt skattesystem att kostnadsersättningar bruttoredovisas, dvs. att mottagaren tar upp ersättningen som intäkt och öppet yrkar avdrag för sina utgifter. Genom skattereformen har skatteplikten för kostnadsersättningar t.o.m. utvidgats. Det gäller t.ex. kostnadsersättning för vård i enskilt familjehem och statliga traktamenten.

Sammanfattningsvis kan konstateras att en skattefrihet för specialdestinerade bidrag i och för sig skulle medföra vissa förenklingar för mottagarna men att den samtidigt skulle leda till kontrollproblem och dessutom strida mot annars gällande principer. Av dessa skäl bör specialdestinerade bidrag enligt vår uppfattning inte undantas från skatteplikt.

4.4.3 Belöningar

Inom flera områden förekommer utbetalningar som kan karakteriseras som belöningar av priskaraktär. Sådana belöningar är nästan undantagslöst av engångsnatur och brukar betalas ut för konstnärliga, vetenskapliga, idrottsliga eller andra liknande insatser, som av utgivaren ansetts ha särskild kvalitet och betydelse.

Till de mest kända och största av dessa belöningar hör Nobelprisen. De delas ut för insatser inom bl.a. litteratur och vetenskap. Ett annat stort vetenskapligt pris är det s.k. Söderbergska priset, som delas ut av Torsten och Ragnar Söderbergs stiftelser. Det uppgår till 250 000 kr. och lämnas för framstående insatser inom ekonomisk, medicinsk och juridisk vetenskap. Ett annat pris är det av forskningsrådsnämnden utdelade "Nils Gustav Rosén-priset" på 50 000 kr. för framstående populärvetenskaplig informationsverksamhet. Inom det konstnärliga området kan nämnas Litteraturfrämjan-

dets författarpris på 75 000 kr. och Nordiska rådets litteraturpris på 150 000 danska kronor. Det finns också belöningar som ligger på betydligt lägre belopp (se vidare bilaga 4).

Från de principiella utgångspunkter som vi angett i det föregående finns det starka skäl att göra belöningarna skattepliktiga. De har nästan alltid en direkt anknytning till en verksamhet som mottagaren stadigvarande bedriver och de utgår på grund av prestationer som han utfört i verksamheten. De medför dessutom inte sällan en väsentlig förstärkning av hans skatteförmåga. Det finns emellertid också omständigheter som talar mot beskattning. Utbetalningen föregås inte av något ansökningsförfarande och mottagaren kan normalt inte påverka valet av pristagare. Belöningarna är med andra ord inte några förutsebara inkomster och de har dessutom en utpräglad engångskaraktär. De skiljer sig härigenom i viss mån från stipendier och bidrag i allmänhet och naturligtvis i än högre grad från vanliga förvärvsinkomster. Man kan vidare hävda att en beskattning skulle reducera den betydelse belöningarna kan ha som uppmuntran och stimulans. En beskattning av särskilt de större och mer kända priserna riskerar kanske också att komma i konflikt med vad som uppfattas som internationell kutym.

Av dessa skäl har vi övervägt möjligheterna att i ett framtida system, som bygger på principen att stipendier och liknande bidrag skall beskattas, ändå behålla skattefriheten för belöningarna. Det visar sig emellertid att avgränsningsproblemen blir alltför stora. Möjligen kan man urskilja vissa drag hos de typiska "priserna" som hittills skilt dem från stipendier och bidrag i gängse mening - t.ex. frånvaron av ansökningsförfarande, speciella urvalskriterier och syftet

att belöna redan utförda prestationer av särskild kvalitet. Gränsen blir dock flytande; man kan peka på många fall där det närmast är en tillfällighet om en utbetalning i dag går under beteckningen "pris" eller "stipendium". Dessutom kan man räkna med att varje försök att i lagstiftningen avgränsa ett skattefritt område leder till en snabb anpassning. Skulle skattefriheten t.ex. göras beroende av hur det formella förfarandet är utformat och vilket syfte utbetalningen har, kan man förutse att förfarandet och ändamålsbeskrivningen för de stipendier som inte redan från början uppfyller kraven i stor utsträckning ändras så att skattefrihet uppnås. Ett system som uppmuntrar till skatteanpassning av detta slag är naturligtvis inte acceptabelt.

Vi har dragit slutsatsen att det inte är möjligt att utforma generella regler som på ett tillfredsställande sätt löser avgränsningsproblemen. Om statsmakterna, på grund av internationella hänsyn eller av andra skäl, skulle önska undanta vissa bestämda priser från beskattning ser vi inte någon annan framkomlig väg än att i lagen ta in en förteckning över dessa priser. Vi har inte sett det som vår uppgift att lägga fram förslag till en sådan förteckning.

Vårt förslag är således att skatteplikten skall omfatta också belöningarna. I anslutning till de nyss berörda internationella aspekterna vill vi för fullständighetens skull tillägga att ett pris, som lämnas av en utgivare i Sverige till en mottagare som är bosatt i utlandet, på grund av utformningen av skattskyldighetsreglerna i 53 § 1 mom. KL normalt inte kommer att beskattas här i landet. En beskattning i dennes hemland kan dock komma i fråga. Som exempel kan nämnas att de skatteregler, som införts i USA genom skattere-

formen år 1987, innebär att priser av det slag som här avses är skattepliktiga för mottagaren.

4.4.4 Skattefritt belopp

Många stipendier och liknande bidrag utgår med små belopp. Inom utbildningsområdet är det vanligt med stipendier som ligger mellan 100 och 1 500 kr. Även inom andra områden förekommer inte sällan stipendier i den storleksskassen.

Vi anser att det av flera skäl är lämpligt att modifiera det nya systemet genom föreskrifter som tillåter att ett visst mindre belopp av de i princip skattepliktiga stipendierna och bidragen undantas från beskattning. Ett viktigt skäl är att sådana regler kan bidra till att dämpa effekterna av övergången från skattefrihet till beskattning. Vidare har det uppenbara praktiska fördelar för både enskilda och skattemyndigheter om man genom ett skattefritt belopp undantar de minsta stipendierna från beskattning. Man slipper en hel del deklara-tions-, taxerings- och kontrollarbete och behöver t.ex. inte ta ställning till de många avdragsfrågor som även de små stipendierna skulle kunna ge upphov till.

Mot detta kan sägas att en ordning med ett skattefritt belopp i viss mån strider mot likformighetsprincipen och motverkar strävandena att bredda skattebasen. I skattereformen har man i stor utsträckning försökt eliminera "skattefria öar". Som ett viktigt exempel kan nämnas att det s.k. sparavdraget i inkomstslaget kapital slopas genom reformen.

För vår del har vi ändå gjort bedömningen att fördelarna med ett skattefritt belopp är så stora att över-

vägande skäl talar för att införa ett sådant för de stipendier och bidrag som i princip blir skattepliktiga enligt vårt förslag. Vi vill framhålla att ett sådant undantag, till skillnad mot vad som har varit fallet beträffande sparavdraget, berör endast en liten grupp skattskyldiga. Behovet av en lättnadsregel är kanske störst när det gäller stipendier för utbildning och vi har diskuterat tanken att begränsa regeln till detta område. Vi har emellertid funnit att en dämpning av övergångseffekterna och en förenkling av deklara-tions- och taxeringsförfarandet är önskvärd även inom flera andra av de områden som berörs. Dessutom skulle en begränsning till utbildning sannolikt medföra betydande tillämpningsproblem. Vi har därför stannat för att inte förslå någon sådan begränsning.

Frågan är då hur skattefrihetsregeln skall konstrueras. En möjlighet skulle vara att låta varje mottagare av stipendier o.d. undanta ett bestämt årligt belopp från beskattning oberoende av om stipendium under året erhållits från en eller flera utgivare. En annan möjlighet är att anknyta också till utgivaren på så sätt att skattefrihet gäller för ett bestämt årligt belopp från varje särskild utgivare. Vid valet mellan dessa alternativ måste beaktas att socialavgifter på bidragen, enligt vad vi senare kommer att föreslå, skall utgå i form av arbetsgivaravgifter. En sådan ordning förutsätter att utgivaren redan vid utbetalningstillfället kan bedöma om och i vilken utsträckning skatteplikt föreligger. Av detta skäl förordar vi den andra av de båda skisserade lösningarna, dvs. att skattefriheten avser ett bestämt belopp från varje utgivare.

Vidare måste avgöras om det skattefria beloppet skall vara ett tröskelbelopp (skatteplikt föreligger endast om uppburna stipendier o.d. under året uppgått till

visst minsta belopp) eller ett grundbelopp (stipendier o.d. är skattepliktiga endast till den del de under året överstigit visst minsta belopp). Den första lösningen används för närvarande beträffande socialavgifterna. Vi anser att den samlade tröskeeffekten skulle bli alltför påtaglig om samma lösning tillämpades också på skattesidan. Av den anledningen förordar vi alternativet med ett skattefritt grundbelopp.

Det återstår att ta ställning till beloppets storlek. Vi anser att ett årligt grundbelopp på 1 000 kr. innebär en skälig avvägning. Ett skattefritt belopp av denna storleksordning skulle medföra att många av de minsta stipendierna helt undantas från beskattning. Även för övriga mindre stipendier får beloppet en avsevärd effekt. Antag exempelvis att ett fackförbund i dag ger ut korttidsstipendier på 1 700 kr. och att förbundet efter införandet av skatteplikt vill kompensera mottagarna genom en höjning av stipendierna. Det skattefria grundbeloppet medför att redan en höjning med 300 kr. leder till att mottagarna får oförändrad behållning efter skatt (vi förutsätter en marginalskatt på 30 procent).

Sammanfattningsvis föreslår vi att regeln om total skattefrihet för stipendier för grundutbildning kompletteras med en bestämmelse som innebär att stipendier och liknande bidrag för andra ändamål än grundutbildning är skattepliktiga endast till den del de överstiger 1 000 kr. per år och utgivare.

4.5 Tillämpligt inkomstslag

Vi har föreslagit att stipendier och liknande bidrag - med undantag för stipendier till grundutbildning - i princip skall beskattas. Därmed uppkommer frågan i vilket inkomstslag beskattningen skall ske.

Flertalet av dem som mottar stipendier o.d. redovisar sina övriga förvärvsinkomster - även eventuella inkomster av den verksamhet som föranlett bidraget - som inkomst av tjänst. Det finns dock ett inte ringa antal mottagare som driver den verksamhet som medfört att de fått bidrag i sådana former att den skall betraktas som näringsverksamhet. Detta är vanligen fallet beträffande uppfinnare men gäller ofta också beträffande t.ex. konstnärer. Särskilt för de senare är det inte heller ovanligt att verksamheten skattemässigt fördelar sig mellan tjänst och näringsverksamhet på det sättet att en del av intäkterna skall redovisas i det ena inkomstslaget och en del i det andra.

Beträffande den förstnämnda gruppen, dvs. de mottagare som redovisar sina övriga förvärvsinkomster i inkomstslaget tjänst, anser vi det självklart att de skall redovisa också stipendiet eller bidraget i det inkomstslaget.

När det gäller mottagare vars verksamhet i sin helhet utgör näringsverksamhet kunde det tyckas lika självklart att ett stipendium eller liknande bidrag skall tas upp som intäkt i näringsverksamheten. Vad som ändå kan ge anledning till viss tvekan i detta fall är att vi - av skäl som senare kommer att redovisas - anser att socialavgifter på stipendier och liknande bidrag genomgående bör tas ut i form av arbetsgivaravgifter, således även i de fall där mottagaren är näringsidka-

re. Det är från olika synpunkter önskvärt att underlagen för inkomstskatt och socialavgifter så långt möjligt stämmer överens. Vi har därför övervägt om det skulle vara lämpligt att föreskriva att bidragen även i de nu behandlade fallen skall hänföras till inkomstslaget tjänst. Vi har dock funnit att starka skäl talar mot en sådan lösning. Ur principiell synvinkel är det knappast acceptabelt att den som redovisar sina övriga intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet skall vara skyldig att ta upp ett bidrag, som utgår just på grund av verksamheten, i ett annat inkomstslag. En sådan ordning skulle medföra att taxeringen av verksamheten inte blir rättvisande, vilket i sin tur kunde få återverkningar t.ex. på beräkningen av sådana avdrag o.d. vars storlek är beroende av inkomsten av förvärvskällan (bl.a. avdrag för avsättning till s.k. I-SURV och uppskov enligt lagstiftningen om upphovsmannakonto). Vidare skulle en redovisning av bidraget i inkomstslaget tjänst kunna medföra komplikationer när näringsidkaren skall beräkna sina omkostnadsavdrag i verksamheten. Vi föreslår därför att stipendier o.d. i de nu avsedda fallen skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet.

Härefter återstår de fall då verksamheten är delad mellan inkomstslagen. För dessa fall förordar vi en övervägandeprincip. Om övriga intäkter av den verksamhet som motiverat stipendiet eller bidraget till övervägande del är hänförliga till inkomstslaget näringsverksamhet, bör således även bidraget hänföras dit. I annat fall skall enligt huvudregeln redovisning av bidraget ske i inkomstslaget tjänst. När särskilda skäl motiverar det bör dock bidraget redovisas i näringsverksamheten trots att detta inte följer av övervägandeprincipen. Vi tänker på bl.a. den situationen att näringsverksamheten sett över en längre period va-

rit klart dominerande men tjänsteintäkterna av någon anledning råkar överväga under det år då bidraget uppbärs.

Vårt förslag beträffande tillämpligt inkomstslag kan sammanfattas så att ett stipendium eller liknande bidrag skall hänföras till näringsverksamhet, om övriga intäkter av den verksamhet som motiverat bidraget till övervägande del är hänförliga till det inkomstslaget eller det av särskilda skäl ändå är motiverat att behandla bidraget som intäkt av näringsverksamhet. I övriga fall utgör bidraget intäkt av tjänst.

4.6 Behandlingen av mottagarnas utgifter

4.6.1 Inledning

Den som får ett stipendium eller liknande bidrag har ofta utgifter på grund av den verksamhet som föranlett bidraget. I de fall då bidraget enligt vårt förslag skall beskattas aktualiseras frågan om mottagaren har rätt till avdrag för utgifterna. Avdrag kan komma i fråga i inkomstslagen näringsverksamhet och tjänst.

Den allmänna principen för omkostnadsavdrag finns angiven i 20 § KL. Enligt paragrafen medges avdrag för alla omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Vidare sägs att avdrag inte får göras för den skatteskyldiges levnadskostnader. Skattereformen har inte medfört någon ändring av dessa grundläggande principer.

Enligt 23 § KL får från intäkt av näringsverksamhet göras avdrag för kostnader i verksamheten på sätt som framgår av anvisningarna i paragrafen. Vissa av de av-

dragsregler som tas upp i anvisningarna har särskilt intresse för dem som mottar stipendier o.d. Det gäller t.ex. bestämmelserna i punkt 27 (tidigare punkt 11 av anvisningarna till 29 §) om avdrag för arbetslokal i bostaden. Vidare kan nämnas punkt 28 (tidigare punkt 12 av anvisningarna till 29 §) i vilken framhålls att resor kan ingå som ett naturligt led i utövandet av litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet samt att kostnaderna för sådana resor är avdragsgilla i den mån de inte utgör personliga levnadskostnader.

I 33 § KL sägs att avdrag från intäkt av tjänst får göras för alla utgifter som är att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten, om inte särskild skattefri kostnadsersättning har utgått. I paragrafen och dess anvisningar finns detaljerade regler om bl.a. avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, tillfällig anställning och dubbel bosättning samt avdrag för kostnader för resor med egen bil i tjänsten och hemresor. Vi kan också nämna de specialbestämmelser om utgifter i hobbyverksamhet som vi berört i kapitel 3.

Vad vi närmast har att bedöma är om de här avsedda bestämmelserna är tillräckliga för att tillgodose avdragsbehovet i den situation som uppkommer när stipendier o.d. gjorts skattepliktiga.

4.6.2 Materiella avdragsregler

Det förekommer naturligtvis ofta att den som uppbär ett stipendium eller liknande bidrag har utgifter i verksamheten som är avdragsgilla redan enligt de vanliga reglerna i 23 och 33 §§ KL. Det är självfallet inte vår avsikt att föreslå någon begränsning av denna avdragsrätt.

Vad frågan gäller är hur man skall behandla de fall där mottagaren av ett stipendium eller liknande bidrag har utgifter för att fullfölja det ändamål som bidraget utgått för och avdragsrätt inte föreligger enligt vanliga regler. Skall det förhållandet att bidraget gjorts skattepliktigt föranleda en utvidgning av avdragsrätten? Skall med andra ord avdrag kunna medges trots att utgifterna, om bidraget vore skattefritt, enligt vanliga regler inte skulle betraktas som avdragsgilla omkostnader i tjänst resp. näringsverksamhet?

Problematiken har belysts i ett rättsfall från senare tid, RÅ 1987 ref. 30. Bakgrunden var följande. Doktorandutbildning finansierades tidigare i stor utsträckning genom s.k. doktorandstipendier. Dessa var skattefria. Kostnaderna för en utbildning av detta slag var å andra sidan enligt fast praxis inte avdragsgilla. Genom lagstiftning 1976 skedde en övergång från de skattefria doktorandstipendierna till nuvarande skattepliktiga utbildningsbidrag för doktorander. Rättsfallet gällde en person, som uppbar sådant bidrag och som i och för utbildningen bedrev forskningsarbete i Moskva under några månader. Frågan var om han skulle få avdrag för ökade levnadskostnader m.m. under utlandsvistelsen. Regeringsrätten medgav avdrag med hänvisning främst till att syftet med den nya lagstiftningen varit att likställa de forskarstuderande med anställda (se vidare rättsfall nr 51 i bilaga 3 avd. A.)

Rättsfallet ger uttryck för en princip som enligt vår uppfattning bör tillämpas också i andra liknande fall. Grunden för vårt förslag om beskattning av stipendier och liknande bidrag är, såsom vi redan flera gånger framhållit, att bidragen utgår på grund av en presta-

tion som mottagaren förutsätts utföra (eller redan har utfört) eller på grund av en verksamhet som han bedriver (eller planerar att påbörja). Mot den bakgrunden är det naturligt att avdrag för utgifter som mottagaren har när han utför prestationen eller bedriver verksamheten medges i större utsträckning än som annars skulle följa av 23 och 33 §§ KL.

En förutsättning för att avdrag skall komma i fråga för utgifter som inte är avdragsgilla redan enligt vanliga regler om omkostnadsavdrag i inkomstslagen näringsverksamhet och tjänst bör dock vara att det föreligger ett ganska starkt samband mellan bidraget och utgiften. Kravet kan också uttryckas så att mottagaren bör vara i hög grad bunden gentemot utgivaren att använda bidraget för ett visst ändamål som är bestämt redan när bidraget beviljas. Som exempel kan nämnas att bidrag lämnas för en bestämd studieresa. I ett sådant fall bör avdrag kunna medges för kostnader för själva resan samt för ökade levnadskostnader, kursavgift, nödvändig facklitteratur m.m. Ett annat exempel är att bidraget avser utgifter för att anskaffa en i bidragsansökningen specificerad utrustning för forskning, uppfinnarverksamhet e.d. Avdrag bör då i princip kunna medges för anskaffningsutgiften. (jämför avsnitt 4.6.3).

Även om det nu skisserade kravet på samband eller bindenhet är uppfyllt, bör avdrag inte undantagslöst medges. Det kan förekomma situationer där en som stipendium eller bidrag betecknad utbetalning är avsedd att täcka utgifter för något som visserligen rör en av mottagaren bedriven eller planerad verksamhet men som vid en mer allmän bedömning ändå framstår som en normal levnadskostnad, t.ex. utgifter för mottagarens vanliga uppehälle, för en vanlig semesterresa eller

för inköp till en rent hobbybetonad sysselsättning. I sådana fall bör avdrag vägras även om sambands- eller bundenhetskravet till äventyrs skulle vara uppfyllt.

Vi är väl medvetna om att den här ifrågasatta utvidgningen av avdragsrätten kan ge upphov till avsevärda gränsdragningssvårigheter i vissa fall. Vi anser att det å andra sidan finns en betydande risk för att beskattningseffekterna i det enskilda fallet blir obilliga om avdrag inte kan medges i huvudsaklig överensstämmelse med de angivna riktlinjerna. I det åberopade rättsfallet ansågs avdrag, på grund av de särskilda omständigheterna vid övergången från skattefria stipendier till skattepliktiga bidrag, kunna medges enligt vanliga regler och således utan stöd av någon särskild bestämmelse. Skall motsvarande resultat kunna uppnås mer generellt fordras enligt vår mening att den utvidgade avdragsrätten uttryckligen regleras. Vi förordar att så sker.

Vad vi hittills föreslagit beträffande den materiella avdragsrätten kan sammanfattas enligt följande. Frågan om mottagaren av ett stipendium eller liknande bidrag har rätt till avdrag för utgifter i den verksamhet som bidraget avser prövas i första hand enligt 23 § resp. 33 § KL. Ger dessa regler inte avdragsrätt, prövas i ett andra steg om avdrag kan medges enligt den av oss föreslagna bestämmelsen. Avdrag enligt den bestämmelsen medges för utgifter för ett redan vid bidragsgivningen bestämt ändamål, dock inte för utgifter som framstår som normala levnadskostnader.

Det avdrag utanför ramen för 23 och 33 § KL som vi här föreslagit bör givetvis hänföras till samma inkomstslag och förvärvskälla som stipendiet eller bidraget. Vidare är det självklart att avdraget inte skall komma

i fråga om utgiften täcks av ett bidrag eller en bidragsdel som inte omfattas av skatteplikt. Det betyder att avdrag inte blir aktuellt för kostnader för grundutbildning och att avdrag med stöd av särbestämmelsen medges för andra utgifter endast till den del utgiften överstiger det skattefria grundbeloppet. Avdraget bör dessutom inte få överstiga den skattepliktiga delen av bidraget.

4.6.3 Periodisering

Skattepliktiga stipendier och liknande bidrag skall enligt våra tidigare överväganden beskattas som intäkt i något av inkomstslagen tjänst eller näringsverksamhet. Avdrag för utgifter som har samband med bidraget skall göras i samma inkomstslag.

Inkomstslaget tjänst skall även efter det att skattereformen genomförts redovisas enligt kontantprincipen (41 § KL med anvisningar). Det innebär att en intäkt anses ha åtnjutits under det beskattningsår då intäkten blivit tillgänglig för lyftning för den skattskyldige och att en utgift skall anses belöpa på det år då den betalats eller omkostnaden ägt rum. För årsskiftesbetalningar finns särskilda regler. Inkomst av näringsverksamhet skall beräknas efter bokföringsmässiga grunder (24 § KL med anvisningar), vilket innebär att inkomster och utgifter skall hänföras till det år då de enligt god redovisningssed skall tas upp som intäkt respektive kostnad.

Bestämmelserna i 24 och 41 §§ KL om rätt beskattningsår kan medföra att ett stipendium eller liknande bidrag och de utgifter som har samband med bidraget kan bli hänförliga till olika beskattningsår. Av lätt insedda skäl skulle detta kunna medföra betydande olä-

genheter för vissa mottagare både när utgiften hänförs sig till ett tidigare år än bidraget och när ordningen är den omvända. Särskilt gäller detta i fråga om de bidrag som är specialdestinerade i den mening som angetts i avsnitt 4.4.2, dvs. bidrag som enligt villkoren vid utdelandet är avsedda att täcka vissa bestämda utgifter.

Vi anser att särskilda bestämmelser bör införas för att åstadkomma att de specialdestinerade bidragen och de utgifter som de skall täcka så långt möjligt hänförs till samma beskattningsår. För näringsbidragen finns regler som har just ett sådant syfte (punkt 9 av anvisningarna till 22 § KL). De bestämmelser som skall omfatta stipendier och liknande bidrag kan utformas efter i huvudsak samma mönster.

Vårt förslag till periodiseringsregler tar således sikte på de fall där ett stipendium eller liknande bidrag är avsett att täcka en bestämd utgift som för mottagaren är avdragsgill antingen enligt de vanliga reglerna i 23 och 33 §§ KL eller enligt den av oss nyss föreslagna specialbestämmelsen (avsnitt 4.6.2). Innebörden av förslaget är följande. Är utgiften hänförlig till ett tidigare beskattningsår än bidraget får avdraget skjutas upp till dess skattskyldigheten för bidraget inträder. Är ordningen den omvända får beskattningen av bidraget skjutas upp till dess avdragsrätten inträder. Har bidraget använts för att anskaffa en tillgång och är avdrag för anskaffningsutgiften tillåtet endast i form av värdeminskningsavdrag, får bidraget kvittas mot en engångsavskrivning på tillgången.

4.7 Övriga följdfrågor som rör mottagarnas beskattning

4.7.1 Inledning

Förslaget att införa skatteplikt för flertalet stipendier och liknande bidrag väcker ett antal följdfrågor. I de närmast föregående avsnitten har vi behandlat frågorna om tillämpligt inkomstslag och om mottagarnas avdragsrätt. Det återstår att klargöra hur de av oss föreslagna bestämmelserna om skatteplikt förhåller sig till befintliga regler om periodiskt understöd och näringsbidrag.

4.7.2 Periodiskt understöd

Enligt 19 § KL föreligger för närvarande skattefrihet för periodiska understöd och för därmed jämförliga periodiska intäkter i den mån givaren inte har rätt till avdrag för det utgivna beloppet (vi bortser här och i det följande från sådana periodiska utbetalningar som utgör vederlag vid avyttring av egendom). Avdragsrätten regleras i huvudsak i punkt 5 av anvisningarna till 46 § KL. Fysiska personer har rätt till avdrag bara för vissa utbetalningar som avser underhållsbidrag till make, ersättning till tidigare anställd eller skadestånd och för utbetalningar enligt testamentariska föreskrifter. Juridiska personer har däremot i princip rätt till avdrag för alla slags periodiska understöd o.d. För dem gäller bara den begränsningen att avdrag inte medges för utbetalningar till mottagare som är under 18 år eller vars utbildning inte är avslutad.

I nuvarande system är alltså utgivarens avdragsrätt det primära; mottagaren beskattas bara när utgivaren

har rätt till avdrag (eller skulle ha haft rätt till avdrag om taxering hade skett i Sverige, se rättsfall nr 53 i bilaga 3 avd. A). Det innebär att utbetalningar från fysiska personer i regel är skattefria och att den som är under 18 år eller fortfarande genomgår utbildning (här avses mer grundläggande utbildning) inte heller beskattas för periodiska understöd o.d. från juridiska personer.

Vårt förslag om skattefrihet för stipendier till grundutbildning och skatteplikt för andra stipendier och liknande bidrag är avsett att gälla oberoende av om stipendiet eller bidraget utgår som engångsbelopp eller periodiskt. Frågan om skattefrihet eller skatteplikt för periodiskt utgående stipendier o.d. skall således i fortsättningen avgöras med direkt tillämpning av de av oss föreslagna reglerna och skall följaktligen inte vara beroende av vad som gäller beträffande utgivarens avdragsrätt. Det betyder att periodiska stipendier och liknande bidrag inte längre skall omfattas av reglerna om periodiskt understöd. Denna ändring får i sin tur återverkningar på utgivarnas skattesituation. Skall utgivarna behålla den avdragsrätt de har i dag, måste frågan om avdrag särskilt regleras. Vi återkommer till denna fråga i avsnitt 4.8.

En nära sammanhängande fråga är hur vårt förslag återverkar på de bestämmelser om beskattning av bidrag från stiftelser m.fl. som finns i punkt 2 av anvisningarna till 31 § KL. Bestämmelserna innehåller två led med väsentligt olika innebörd.

Det första ledet avser utbetalningar från stiftelser och ideella föreningar med sådant kvalificerat allmännyttigt ändamål som avses i 7 § 6 mom. SIL. Det

föreskrivs att dessa utbetalningar inte skall räknas som periodiskt understöd om de sker till fullföljande av det allmännyttiga ändamålet. De utbetalningar som omfattas är, såvitt är av intresse för vår del, dels utbetalningar för att "främja vård och uppfostran av barn" och för att "utöva hjälpverksamhet bland behövande" (sociala bidrag), dels bidrag för undervisning, utbildning eller forskning (stipendier o.d.).

De sociala bidragen utgår inte på grund av någon verksamhet som mottagaren bedriver och kan inte heller på annat sätt jämföras med prestationsersättning. De argument som vi tidigare anfört för skatteplikt saknar därmed relevans för deras del. Avsikten är inte heller att våra förslag skall beröra de sociala bidragen. Föreskriften att de inte räknas som periodiskt understöd kommer alltså att betyda att de är skattefria även när de utgår periodiskt. Annorlunda förhåller det sig med stipendier och liknande bidrag från de här aktuella stiftelserna och föreningarna. Av det vi nyss sagt framgår att inte heller dessa bidrag skall räknas som periodiskt understöd men detta medför inte längre automatiskt att de blir skattefria. I stället skall de behandlas enligt de nya regler om skattefrihet och skatteplikt som vi föreslår.

Det andra ledet av anvisningspunkten omfattar utbetalningar från familjestiftelser. Bestämmelserna föreskriver att dessa utbetalningar alltid skall betraktas som periodiskt understöd. Konsekvensen har hittills varit att utbetalningarna i princip varit skattepliktiga oavsett om de utgått som engångsbelopp eller i periodisk form. Mottagare som är under 18 år eller genomgår utbildning har dock inte beskattats. I fortsättningen bör i stället gälla att de utbetalningar från familjestiftelser som faller under vår beskriv-

ning av stipendier och liknande bidrag behandlas enligt de av oss föreslagna reglerna. I praktiken blir skillnaden inte så stor i skattehänseende. Stipendier till grundutbildning blir skattefria medan övriga stipendier och bidrag i princip beskattas (en väsentlig skillnad är däremot att skatteplikten i fortsättningen åtföljs av avgiftsplikt; se vidare avsnitt 5.3.).

Innan vi lämnar frågan om hur våra förslag förhåller sig till reglerna om periodiskt understöd m.m. kan ett ytterligare förtydligande vara på sin plats. Vi har redan i avsnitt 4.1. understrukit att överföringar som är att betrakta som gåva inte omfattas av våra förslag. När det gäller utbetalningar från stat, kommun, stiftelser m.fl. får avgränsningen ringa praktisk betydelse eftersom sådana utbetalningar normalt inte faller under gåvobegreppet. I fråga om utbetalningar från fysiska personer får avgränsningen större betydelse. Den medför bl.a. att periodiska understöd från föräldrar till barn förblir inkomstskattefria för mottagaren även om understödet lämnas för t.ex. annan utbildning än grundutbildning.

4.7.3 Näringsbidrag

Vi har i avsnitt 4.1 framhållit att de näringsbidrag som regleras i punkt 9 av anvisningarna till 22 § KL (tidigare punkt 2 av anvisningarna till 19 § KL) faller utanför vårt uppdrag. Av vår redogörelse framgick dock också att bidrag som stat, kommun m.fl. lämnar till en näringsidkare för att bestrida mottagarens uppehälle inte räknas som näringsbidrag.

I praxis har dessa bidrag till levnadskostnader - i analogi med vad som gällt i fråga om stipendier - ansetts skattefria (se bl.a. rättsfallen nr 49 och 54 i

bilaga 3 avd. A). Bidragen i fråga utgår uppenbarligen för att möjliggöra eller stödja den av mottagaren bedrivna näringsverksamheten. En konsekvens av de resonemang vi fört i det föregående är att bidragen i fortsättningen bör beskattas. Lagtekniskt fordrar denna ändring inte något ingrepp i reglerna om näringsbidrag. Vår definition av stipendier och liknande bidrag bör i stället utformas så att den inbegriper också de nu aktuella bidragen.

4.8 Utgivarnas avdragsrätt

För den som ger ut ett stipendium eller liknande bidrag kan bidraget vara en kostnad i näringsverksamhet, t.ex. för forsknings- och utvecklingsarbete eller för reklam eller PR. Utgiften är då avdragsgill enligt de allmänna reglerna om omkostnadsavdrag i näringsverksamhet (23 §, tidigare 29 § KL). Beträffande kostnader för forsknings- och utvecklingsarbete kan vi hänvisa till punkt 24 av anvisningarna till 23 § KL. I fråga om övriga kostnader kan som exempel från praxis nämnas RÅ 1956 Fi 1135 (litteraturpris) och RÅ 1965 Fi 826 (kulturpris); jämför RÅ 1964 Fi 351 (rättsfall nr 21 i bilaga 3 avd. A, stipendium från ett bokförlag, målet avsåg frågan om utgivarens avdragsrätt skulle hindra att stipendiet undantogs från beskattning hos mottagaren).

Rätten till omkostnadsavdrag är oberoende av om bidraget har engångskaraktär eller utgår i periodisk form. Det är självfallet inte vår avsikt att ompröva denna avdragsrätt. Vår fortsatta diskussion rör uteslutande sådana stipendier och bidrag som inte utgör omkostnad i näringsverksamhet.

Vi har nyss belyst hur vårt förslag om beskattning av stipendier och liknande bidrag förhåller sig till reglerna om periodiskt understöd. I dag har juridiska personer i princip rätt till avdrag för periodiska understöd och liknande periodiska utbetalningar utom när mottagaren är under 18 år eller inte har avslutat sin utbildning (en annan sak är att utbetalningar från de kvalificerat allmännyttiga stiftelserna och föreningarna normalt inte behandlas som periodiskt understöd). Mottagarens beskattning är beroende av om utgivaren har avdragsrätt eller inte. Vårt förslag om stipendiebeskattning innebär att frågan om skattefrihet eller skatteplikt skall avgöras självständigt och att stipendier och liknande bidrag av den anledningen inte längre skall omfattas av reglerna för periodiskt understöd. Det finns inte något skäl att låta den ändringen medföra att utgivarnas rätt till avdrag för de periodiska utbetalningarna går förlorad. Skall avdragsrätten behållas fordras emellertid att den särskilt regleras.

Vår översyn av avdragsreglerna bör emellertid inte stanna vid de periodiska utbetalningarna. Huvudprincipen vid inkomstbeskattningen är att en inkomst som förvärfvas genom förmedling av en juridisk person skall bli föremål för beskattning i endast ett led, antingen hos den juridiska personen eller hos den slutliga mottagaren. Vårt förslag om beskattning av stipendier och liknande bidrag betyder att även engångsbelopp för utbildning (utom grundutbildning), konstnärlig verksamhet, forskning m.m. i fortsättningen blir skattepliktiga. Skall principen om enkelbeskattning upprätthållas måste utgivarnas avdragsrätt i princip utvidgas till engångsbeloppen. En sådan utvidgning kan få betydelse också på det sättet att den dämpar effekten av övergången från nuvarande regler till ett system där

stipendier och liknande bidrag är skatte- och avgifts-
pliktiga. Den kan därigenom underlätta för vissa utgi-
vare att helt eller delvis kompensera stipendiemotta-
garna genom en höjning av de utgivna beloppen.

Av skäl som vi nu redovisat föreslår vi att nya regler
införs som i princip innebär att utgivarna av stipen-
dier och liknande bidrag får göra avdrag för utgivna
belopp både när dessa utgår periodiskt och när de har
engångskaraktär. Avdragsrätten bör omfatta också de
socialavgifter som enligt vårt förslag i kapitel 5 be-
löper på utbetalningarna.

Som vi redan framhållit bygger nuvarande regler om
beskattning av periodiska understöd på principen att
mottagarens beskattning är beroende av utgivarens av-
dragsrätt. De avdragsregler som vi föreslår bör utgå
från den motsatta principen, nämligen att mottagarens
beskattning är det primära och således det som styr
avdragsrätten. Det innebär med andra ord att avdrag
bör medges endast om och i den mån det utgivna belop-
pet är skattepliktigt. Konsekvensen blir att avdrag
inte kommer i fråga för stipendier till grundutbild-
ning och att stipendier och bidrag för andra ändamål
blir avdragsgilla endast till den del de överstiger
det skattefria grundbeloppet, 1 000 kr. Förbudet mot
avdrag för stipendier till grundutbildning medför i
sak inte någon betydande ändring i förhållande till
gällande rätt. I övrigt innebär förslaget en väsentlig
utvidgning av avdragsrätten när det gäller engångsbe-
loppen och en viss skärpning när det är fråga om pe-
riodiska utbetalningar (eftersom avdrag inte medges
för de första 1 000 kronorna till varje mottagare).
För tydlighetens skull bör tilläggas att villkoret om
skatteplikt tar sikte uteslutande på den objektiva
skatteplikten. Att mottagaren på grund av sina sub-

jektiva förhållanden inte är skattskyldig i Sverige (t.ex. på grund av bosättning i utlandet) eller av annat skäl (t.ex. stora omkostnadsavdrag) inte påförs någon skatt på stipendiet eller bidraget skall inte påverka utgivarens avdragsrätt.

För staten och kommunerna, i deras egenskap av stipendie- och bidragsgivare, kommer vårt förslag om utvidgning av avdragsrätten självfallet att sakna betydelse, eftersom de inte är skattskyldiga till inkomstskatt. Beträffande ett par andra kategorier av utgivare har vi anledning att särskilt överväga om de skall ha möjlighet att utnyttja det nya avdragssystemet. Vi tänker på dels vissa begränsat skattskyldiga subjekt, dels fysiska personer och dödsbon.

Bestämmelser om begränsning i skattskyldigheten finns i 7 § 4-6 mom. SIL. Den i 4 mom. intagna s.k. katalogen omfattar bl.a. akademierna och ett antal namngivna stiftelser och fonder. I 5 mom. finns bestämmelser om de ideella föreningarna och i 6 mom. regler om bl.a. de kvalificerat allmännyttiga stiftelserna. Samtliga nu avsedda juridiska personer är under vissa förutsättningar frikallade från skattskyldighet för alla inkomster som inte härrör från rörelse eller fastighet. För de subjekt som räknas upp i katalogen gäller skattebefrielsen också rörelseinkomster och för de ideella föreningarna kan både fastighets- och rörelseinkomster på särskilda villkor undantas från beskattning.

De begränsat skattskyldiga stiftelser, föreningar m.fl. som bara har inkomster som är undantagna från beskattning kommer naturligtvis lika litet som staten och kommunerna att ha något intresse av avdragsreglerna. För de begränsat skattskyldiga subjekt som vid si-

dan av sina skattefria inkomster också har skattepliktiga fastighets- eller rörelseinkomster skulle en rätt till avdrag däremot kunna få betydelse. En avdragsrätt för denna kategori av stipendie- och bidragsgivare aktualiserar emellertid ett antal principiella och praktiska frågor som vi avser att ta upp i vårt fortsatta arbete med stiftelse- och föreningsbeskattningen. Skulle en avdragsrätt införas på nuvarande stadium, finns det en risk för att resultatet av det fortsatta arbetet föregrips på ett olyckligt sätt. Vi anser oss därför för närvarande inte kunna föreslå att avdragsrätten utsträcks till de begränsat skattskyldiga subjekten.

När det gäller fysiska personer och dödsbon torde det i allmänhet förhålla sig så att de bidrag som lämnas av dem skatterättsligt är att bedöma som gåva och därmed inte faller under de beskattningsregler som vi föreslår. Undantagsvis lär det dock kunna förekomma att en fysisk person lämnar ett stipendium eller ett bidrag under sådana förhållanden att vårt förslag om skatteplikt blir tillämpligt. Ett införande av avdragsrätt för denna kategori väcker dock principiella betänkligheter och medför dessutom risk för missbruk. Vi anser därför att de nya avdragsreglerna inte skall få utnyttjas av fysiska personer och dödsbon.

Vårt förslag är alltså att de begränsat skattskyldiga subjekten samt fysiska personer och dödsbon hålls utanför avdragsrätten. För övriga skattskyldiga bör möjligheten till avdrag i princip stå öppen. De nya reglerna torde framför allt få intresse för de obegränsat skattskyldiga stiftelserna (t.ex. stiftelser som har till huvudsakligt ändamål att främja kulturell verksamhet) och för vissa ideella föreningar (t.ex. bransch- och fackföreningar). Även för de utgivare som

principiellt omfattas av avdragsreglerna bör dock en allmän begränsning gälla. Det är enligt vår mening rimligt att för avdragsrätt kräva att utdelandet av stipendier eller liknande bidrag står i överensstämmelse med de stadgar eller motsvarande som styr utgivarens verksamhet. Detta krav bör inte uppfattas så att stipendie- eller bidragsgivningen måste vara uttryckligen nämnd i stadgarna. Det bör vara tillräckligt att utdelandet av stipendier o.d. framstår som ett naturligt led i den stadgeenliga verksamheten. Villkoret kan också uttryckas så att stipendiet eller bidraget skall utges för att fullfölja ett ärdamål som ligger inom ramen för stadgarna.

En särskild fråga är om avdraget skall medges som allmänt avdrag eller vid beräkningen av utgivarens inkomst av näringsverksamhet. Eftersom vår diskussion i detta avsnitt rör endast sådana bidrag som inte utgör omkostnad i förvärvskälla kunde det vara naturligt att välja det förstnämnda alternativet. Andra skäl talar dock för det andra alternativet, dvs. för att medge avdrag i näringsverksamheten. Genom skattereformen avskaffas förlustavdragen i nuvarande form. Underskott av en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet får dock föras över till det närmast följande beskattningsåret för att då dras av från det årets intäkter av förvärvskällan. Om avdrag får göras i näringsverksamheten, kommer rätten att rulla ett underskott framåt i tiden att medföra att den som under ett förlustår lämnat ett avdragsgillt bidrag normalt inte riskerar att definitivt gå miste om avdraget. En sådana risk föreligger däremot om avdraget hålls utanför förvärvskällan. På grund av det nu sagda och också av praktiska skäl förordar vi att avdraget får göras vid beräkningen av inkomst av näringsverksamhet.

Det vi föreslagit om utgivarnas avdragsrätt kan sammanfattas enligt följande. Andra skattskyldiga än fysiska personer, dödsbon och begränsat skattskyldiga stiftelser, föreningar m.fl. får göra avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet även för sådana stipendier och liknande bidrag som inte utgör omkostnad i verksamheten. Avdragsrätten omfattar också de socialavgifter som belöper på bidragen. En förutsättning för avdragsrätt är dock att bidraget utges för att fullfölja det ändamål som enligt stadgar eller motsvarande gäller för utgivaren. Avdrag medges endast för den del av bidraget som är skattepliktigt.

Skattereformens andra steg innebär att inkomstskattesatsen för samtliga juridiska personer utom dödsbon reduceras till 30 procent. För de utgivare som berörs av vårt förslag till avdragsregler - främst de oinskränkt skattskyldiga stiftelserna och föreningarna - kommer avdragsrätten följaktligen att reducera kostnaden för stipendier o.d. och för de på dem belöpande socialavgifterna till 70 procent av bidrags- och avgiftsbeloppen. Vid själva övergången kan förslaget få en mer påtaglig effekt, vilket kan belysas med följande starkt schematiska exempel. Antag att en stiftelse eller förening varje år har en inkomst som före skatt uppgår till 1 miljon kr. och att hela det efter skatt disponibla beloppet används för stipendier av engångskaraktär. Under 1990, då skattesatsen är 40 procent, kan 600 000 kr. delas ut. Under förutsättning att vårt förslag om avdragsrätt genomförs och att socialavgifter på stipendierna tas ut med 37 procent kan stiftelsen eller föreningen nästa år dela ut 730 000 kr. ($1\ 000\ 000 - 730\ 000 - 0,37 \times 730\ 000 = 0$), dvs. höja stipendiebeloppen med drygt 20 procent. Vi vill framhålla att vi i exemplet bortsett från att avdrag inte medges för de första 1 000 kronorna till varje

mottagare och att vi å andra sidan inte heller tagit hänsyn till att vårt förslag om ett skattefritt grundbelopp, i förening med det tröskelbelopp som gäller vid avgiftsuttaget, kommer att medföra att socialavgifter tas ut endast på de stipendier som uppgår till minst 2 000 kr.

5 SOCIALAVGIFTER FÖR STIPENDIER OCH LIKNANDE BIDRAG

5.1 Inledning

Enligt tilläggsdirektiven skall vi inte endast behandla frågan om skatteplikt för stipendier och liknande bidrag utan också ta ställning till hur och i vilken utsträckning stipendier o.d. bör beläggas med socialavgifter. Det sägs vidare att i ett skattesystem där man eftersträvar neutralitet är det angeläget att alla ersättningar som i grund och botten har karaktär av lön också behandlas som sådan. En neutral behandling av löneinkomster är eftersträvansvärd också i socialavgiftshänseende.

I detta kapitel skall behandlas frågan om socialavgifter på stipendier och liknande bidrag. Först lämnar vi en redogörelse för hur systemet med socialavgifter kommer att se ut sedan skattereformen genomförts. Därefter redovisas våra överväganden beträffande socialavgifter och stipendier.

5.2 Socialavgifter enligt skattereformen

För finansiering av den allmänna försäkringen och vissa andra sociala ändamål uttas i gällande rätt socialavgifter enligt SAL. Dessa är av två slag, arbetsgivaravgifter och egenavgifter, och betalas huvudsakligen av arbetsgivare resp. egenföretagare.

Arbetsgivaravgifter, som en arbetsgivare och i vissa fall även en uppdragsgivare skall betala, beräknas på den lön eller ersättning och de skattepliktiga naturförmåner som utges till anställda resp. uppdragstagare. För närvarande uttas arbetsgivaravgifter med sammanlagt 37,13 procent (enligt prop. 1989/90:110 s. 371, här bortses från allmän löneavgift och arbetsmiljöavgift).

Egenavgifter betalas främst av dem som har inkomst av rörelse eller inkomst av jordbruksfastighet. Till grund för beräkningen av avgiftsunderlaget läggs taxeringen till statlig inkomstskatt. För närvarande uttas egenavgifter med sammanlagt 33,85 procent (samma källa).

Det har ansetts att det nuvarande systemet för socialavgifter har brister från likformighetssynpunkt. En inkomst kan beskattas som intäkt av tjänst eller rörelse utan att den för den skull beläggs med socialavgifter. Exempelvis har skyldighet att betala arbetsgivaravgifter inte ansetts föreligga för ersättningar för hobbybetonat arbete och annat arbete som skett utan förvärvssyfte.

Skattereformen har syftat till en likformig beskattning av olika inkomster. Det har därvid ansetts nödvändigt att beakta också socialavgifterna, eftersom dessa i stor utsträckning ekonomiskt sett fungerar som en skatt. Målet, ett neutralt skattesystem, kan enligt detta resonemang uppnås enbart om reformen också får omfatta uttaget av socialavgifter. Ur neutralitetssynvinkel har det därför ansetts angeläget att basen för inkomstskatten på förvärvsinkomster så långt möjligt är densamma som för socialavgifter (prop. 1989/90:110 s. 372).

Med dessa utgångspunkter har i prop. 1989/90:110 föreslagits att alla förvärvsinkomster, dvs. all arbetersättning och all inkomst av näringsverksamhet, skall beläggas med någon typ av socialavgift eller med en motsvarande skatt. Fulla avgifter i form av arbetsgivaravgifter och egenavgifter skall i princip tas ut då inkomsten är förmånsgrundande. I andra fall beläggs förvärvsinkomsten med en särskild löneskatt som motsvarar skattedelen av socialavgifterna (22,2 procent av avgiftsunderlaget).

Propositionens förslag innebär att socialavgifter skall tas ut på i princip alla inkomster som skall tas upp till beskattning under inkomst av tjänst. Inkomsterna skall vara förmånsgrundande och fulla socialavgifter skall därför uttas. Avgifterna skall normalt betalas i form av arbetsgivaravgifter. I vissa fall där ett arbetstagar- eller uppdragstagarförhållande inte kan anses föreligga skall avgiften tas ut i form av egenavgifter. Detta medför att sådana ersättningar som nu undantas från socialavgiftsuttag därför att mottagaren inte ansetts ha haft något förvärvssyfte, ersättningar som utbetalas av annan än arbetsgivare och ersättningar i övrigt som inte haft funktion av kostnadsersättning blir avgiftspliktiga. Likaså blir inkomster som tidigare delvis varit skattefria på grund av att de inte kunnat hänföras till något inkomstslag föremål för uttag av socialavgifter (inkomster av hobbyverksamhet). Vidare berörs s.k. tillfälliga förvärvsinkomster av avgiftsbeläggningen. Det är bl.a. fråga om priser från fiske- eller kunskaps-tävlingar, vinster från deltagande i reklam-tävlingar och liknande ersättningar för utfört arbete eller prestation.

Ersättningar som inte uppgår till 1 000 kr. skall dock alltså inte ingå i avgiftsunderlaget. En sådan ersättning är inte heller förmånsgrundande.

5.3 Överväganden beträffande socialavgifter på stipendier och liknande bidrag

Den första frågan vi måste ta ställning till är om det överhuvudtaget skall utgå socialavgifter på stipendier och liknande bidrag. Finner vi att stipendier o.d. skall avgiftsbeläggas måste vi dessutom överväga hur dessa socialavgifter skall tas ut samt storleken på avgiftsuttaget.

Enligt våra tidigare överväganden skall stipendier och liknande bidrag - utom stipendier för grundutbildning - göras skattepliktiga som intäkt i något av inkomstlagen tjänst eller näringsverksamhet. Den principiella grunden för att stipendier o.d. skall beskattas är att de framstår som ett slags verksamhetsstöd eller prestationersättning. Stipendier och liknande bidrag är således närbesläktade med förvärvsinkomster, som redan nu är skattepliktiga.

Enligt de överväganden som ligger bakom skattereformen bör man vid en likformig beskattning av förvärvsinkomster beakta också socialavgifterna. Av denna anledning har man genom reformen belagt alla förvärvsinkomster med någon form av socialavgifter. Det gäller bl.a. tillfälliga förvärvsinkomster, av vilka en del visar stora likheter med stipendier o.d.

De stipendier och liknande bidrag som nu skall beskattas är som redan framhållits närmast att jämföra med förvärvsinkomster. Från likformighetssynpunkt bör de

därför behandlas som förvärvsinkomster även i socialavgiftshänseende. Skattepliktiga stipendier och liknande bidrag bör därför beläggas med någon form av socialavgifter.

Dessa socialavgifter kan tas ut antingen av den som betalar ut ett stipendium o.d. som arbetsgivaravgifter eller av mottagaren som egenavgifter.

I gällande rätt har man inom avgiftsområdet i princip ställt upp kravet att det skall föreligga ett arbetsgivar/arbetstagarförhållande för att arbetsgivaravgifter skall tas ut. Med sådana förhållanden har dock likställts uppdragstagarförhållanden. Om ett sådant uppdragstagarförhållande inte ansetts föreligga har de sociala avgifterna i regel tagits ut som egenavgifter, i den mån avgifter överhuvudtaget har utgått.

Vi har i det föregående föreslagit att stipendier och liknande bidrag skall beskattas som intäkt av näringsverksamhet i vissa fall, nämligen om övriga intäkter av den verksamhet som motiverat bidraget till övervägande del är hänförliga till det inkomstslaget eller det av särskilda skäl ändå är motiverat att behandla bidraget som intäkt av näringsverksamhet. I övriga fall skall stipendier o.d. hänföras till intäkt av tjänst. Det betyder emellertid inte att vi har bundit oss för motsvarande lösning på avgiftssidan. Även om det är önskvärt att man så långt möjligt upprätthåller en överensstämmelse mellan skatte- och avgiftsområdet på så sätt att en inkomst, som hänförs till rörelse enligt skattereglerna räknas som inkomst av annat förvärvsarbete och därmed till området för egenavgifter, så är det ändå inget uttryckligt krav på detta. Det finns exempel på att ersättningar, som skattemässigt hänförs till rörelse eller jordbruksfastighet, i av-

giftshänseende räknas som inkomst av anställning och därmed blir föremål för uttag av arbetsgivaravgifter (t.ex. inkomst av skogskörslor; prop. 1981/82:10 s. 62). Det finns också exempel på det omvända förhållandet, dvs. att det på en ersättning som skattemässigt räknas som intäkt av tjänst tas ut socialavgifter som egenavgifter.

Från principiell synpunkt föreligger det, när ett stipendium eller liknande bidrag betalas, ut inte sällan ett uppdragsliknande förhållande mellan utbetalaren och mottagaren. Detta talar för att avgifterna skall tas ut som arbetsgivaravgifter. För denna lösning talar emellertid i än högre grad praktiska hänsyn. Det finns alltid en utbetalare av ett stipendium o.d. För denne är det nödvändigt att veta om det skall utgå arbetsgivaravgifter på det utbetalade beloppet eller ej. Av denna anledning har det klara fördelar att införa en regel som innebär att socialavgifterna på stipendier och liknande bidrag genomgående skall tas ut som arbetsgivaravgifter.

Av principiella skäl samt med beaktande av de praktiska synpunkterna föreslår vi därför att skattepliktiga stipendier och liknande bidrag i avgiftshänseende alltid skall anses som inkomst av anställning, vilket får till följd att socialavgifterna alltid skall tas ut av utbetalaren som arbetsgivaravgifter.

Därmed återstår att ta ställning till avgifternas storlek. När det gäller det alternativ till fulla socialavgifter som införts genom skattereformen, nämligen den särskilda löneskatten, kan konstateras att den enligt de föreslagna reglerna skall tas ut i stort sett endast på ersättningar till den som fyllt 65 år eller har inkomst av passiv näringsverksamhet. Sti-

pendier och liknande bidrag har således inte några likheter med de ersättningar som skall omfattas av den särskilda löneskatten. Det skulle strida mot principerna i det nya systemet för socialavgifter att belägga stipendier o.d. endast med särskild löneskatt.

Den särskilda löneskatten är därför inte någon lämplig lösning. Ett annat alternativ till fulla socialavgifter bör dock nämnas i sammanhanget. I dag gäller att vissa bidrag från Sveriges författarfond och konstnärsnämnden visserligen beläggs med socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter men att uttaget begränsas till tilläggspensionsavgift (för närvarande 13 procent). Det gäller bl.a. konstnärsbidrag som utgår under minst tre år och femåriga arbetsstipendier från författarfonden, allt enligt regler i 11 kap. 2 § första stycket m AFL samt 1 kap. 2 § andra stycket, 2 kap. 1 § andra stycket och 3 § första stycket SAL. Som ett alternativ till fulla socialavgifter på stipendier och liknande bidrag kunde därför övervägas att ta ut avgifter enbart i form av tilläggspensionsavgift.

Till saken hör att flertalet av de stipendier och liknande bidrag som nu görs skattepliktiga utfaller så pass oregelbundet att de i socialförmånshänseende knappast kan bli sjukpenninggrundande. Detta förhållande kunde tala för att socialavgifterna endast skall tas ut som tilläggspensionsavgift.

En sådan begränsning av avgiftsuttaget skulle emellertid strida mot de tidigare nämnda strävandena efter likformighet. Vi anser att likformighetskravet här måste ta över. Socialavgifterna på stipendier o.d. skall därmed, enligt vad som i flertalet fall gäller för annan förvärvsinkomst, tas ut som fulla avgifter. Det nuvarande undantaget för betalningar från Sveriges

författarfond och konstnärsnämnden bör i enlighet därmed tas bort.

Våra överväganden i detta avsnitt innebär sammanfattningsvis att skattepliktiga stipendier och liknande bidrag skall beläggas med fulla socialavgifter eftersom de är att anse som ett slags förvärvsinkomst. Avgifterna skall tas ut som arbetsgivaravgifter.

Vi vill framhålla att förslaget i normalfallet inte medför att det skall utgå socialavgifter på det vi kallat specialdestinerade bidrag (se avsnitt 4.4.2). Sådana bidrag har karaktären av kostnadsersättningar och det medför att det enligt de regler som gäller för sådana ersättningar (10 § UBL, 11 kap. 2 § AFL och 2 kap. 3 § SAL), skall tas ut socialavgifter endast om det är uppenbart att bidraget utgår för kostnader som inte är avdragsgilla för mottagaren.

6 UPPBÖRD AV PRELIMINÄR SKATT OCH KONTROLLUPPGIFTSSKYLDIGHET

6.1 Inledning

När stipendier och liknande bidrag görs skattepliktiga måste självklart konsekvenserna för uppbörden av preliminär skatt och utgivarnas skyldighet att avge kontrolluppgift uppmärksammas.

6.2 Uppbörd av preliminär skatt

Bestämmelser om en utbetalares skyldighet att betala och redovisa källskatt finns i UBL och vissa följdförfattningar. Preliminär skatt kan utgå som preliminär A-skatt eller preliminär B-skatt. Preliminär A-skatt kan i princip utgå endast för inkomst av tjänst. Den skall betalas genom att den som betalar ut ett belopp (arbetsgivaren), som utgör lön för mottagaren (arbetstagaren), skall göra skatteavdrag på beloppet. Preliminär A-skatt skall betalas bara då inkomsten hänförs sig till den skattskyldiges huvudsakliga arbetsanställning eller på annat sätt utgör hans huvudsakliga inkomst av tjänst (t.ex. pension). Skatteavdrag görs därför normalt inte på en biinkomst. I några fall har skyldigheten att göra skatteavdrag utvidgats till andra än huvudarbetsgivaren. Det har sålunda föreskrivits att skatteavdrag alltid skall göras från sjukpenning.

En skattskyldig som inte har att betala preliminär A-skatt skall betala preliminär B-skatt. Sådan skatt utgår för inkomster från den skattskyldiges samtliga förvärvskällor, således även för inkomst av tjänst, och för förmögenhet.

Den som får ett skattepliktigt stipendium eller liknande bidrag erhåller det inte annat än undantagsvis från sin huvudarbetsgivare. Utan ändringar i gällande regler kommer det därför inte att dras preliminär A-skatt på ett stipendium o.d. I en del fall skall mottagaren i stället betala preliminär B-skatt.

Mot denna bakgrund kunde man överväga att i vart fall för sådana stipendier och liknande bidrag som skall beskattas som intäkt av tjänst införa en ordning motsvarande den som gäller för t.ex. sjukpenning, dvs. att även annan utbetalare än huvudarbetsgivaren skall betala preliminär A-skatt. Enligt vad vi har inhämtat torde emellertid reglerna om betalning av preliminär skatt komma att ses över inom en nära framtid. Resultatet av den översynen kan bli att det införs en ordning som innebär att även andra än huvudarbetsgivaren måste göra preliminärskatteavdrag på utbetalade ersättningar (jämför förslaget i Ds 1988:59). Vi anser det därför inte motiverat att nu införa en särreglering om uttag av preliminär skatt enbart för stipendier och liknande bidrag. De uppbördsproblem som kan bli följderna av införandet av skatteplikt för stipendier o.d., kan hanteras med gällande regler.

6.3 Skyldighet att lämna kontrolluppgift

För att beskattningen av de stipendier och liknande bidrag som nu görs skattepliktiga skall bli effektiv är det nödvändigt att den som betalar ut sådana bidrag lämnar kontrolluppgift på utbetalade belopp. Redan det faktum att flertalet stipendier och liknande bidrag blir skattepliktiga, kommer att medföra att utbetalare av sådana bidrag blir skyldiga att lämna kontrolluppgift för utbetalningen enligt 3 kap. 4 § i den nyligen av riksdagen antagna lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter. Ett skattepliktigt stipendium o.d. är nämligen i vart fall att anse som "annan förmån" enligt nämnda bestämmelse. Det är därför inte nödvändigt att föreslå några regeländringar för att åstadkomma kontrolluppgiftsskyldighet för utbetalare av stipendier.

De nya regler som införs genom skattereformen skall träda i kraft den 1 juli 1990 och i princip tillämpas första gången vid 1992 års taxering. Som vi redan nämnt i kapitel 1 har det förutsatts att de av oss föreslagna nya reglerna om beskattning av stipendier och liknande bidrag skall börja tillämpas samtidigt med annan lagstiftning som tillhör denna etapp av skattereformen. Som huvudregel föreslår vi därför att de nya reglerna om beskattning av stipendier o.d. skall träda i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

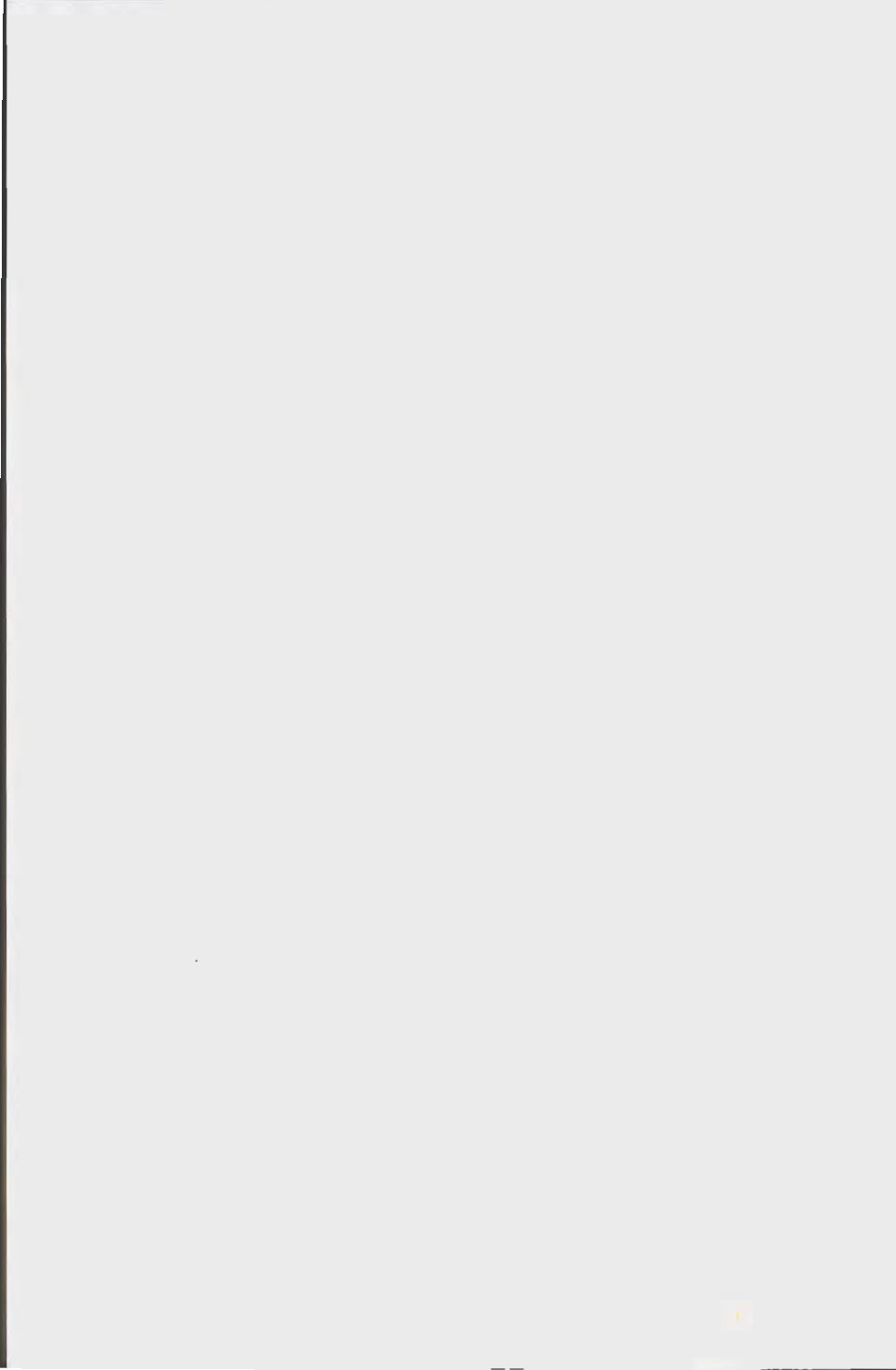
Denna huvudregel kommer att medföra att de stipendier och liknande bidrag som beviljas efter ikraftträdandet helt faller under de nya reglerna, vilket framstår som den enda materiellt riktiga lösningen. När det gäller bidrag som har beviljats före ikraftträdandet kan det däremot finnas behov av att modifiera huvudregeln. Vid diskussionen av denna fråga bör skiljas mellan engångsbelopp och de bidrag som utgår periodiskt.

Frågan om den skattemässiga behandlingen av engångsbelopp som beviljats före den 1 januari 1991 aktualiseras normalt redan vid 1991 års taxering och skall då avgöras enligt äldre regler. I två situationer kan det emellertid inträffa att frågan kommer upp först vid 1992 eller senare års taxering. Det ena fallet är att kontantprincipen är tillämplig och att bidraget blir tillgängligt för lyftning först efter ikraftträdandet.

Det andra fallet är att bidraget utgår till en näringsidkare som har brutet räkenskapsår. I det senare fallet medför redan retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen att det är nödvändigt att föreskriva undantag från huvudregeln (skattskyldigheten torde utlösas av bidragsbeslutet som förutsätts ha meddelats före ikraftträdandet). I det förstnämnda fallet uppkommer inte något retroaktivitetsproblem (den omständighet som i detta fall utlöser skattskyldigheten, nämligen att bidraget blir tillgängligt för lyftning, förutsätts inträffa efter ikraftträdandet), men vi ifrågasätter ändå om det är rimligt att låta nya regler bli tillämpliga. Det kan antas att bidragsgivaren i de avsedda fallen utgått från att bidraget är skatte- och avgiftsfritt och bestämt bidragsbeloppet från denna utgångspunkt. Beskattning och avgiftsuttag enligt de nya reglerna kan då väsentligt rubba förutsättningarna för bidragsbeslutet.

När det gäller de periodiska bidragen kan omständigheterna variera. Ett bidragsbeslut kan ha fattats för en flerårsperiod och ett eller flera delbelopp kan bli tillgängliga för lyftning först efter ikraftträdandet. Vissa utgivare kan ha haft anledning att räkna med att bidraget trots periodiciteten är skattefritt för mottagaren (det kan vara fråga om bidrag från en kvalificerat allmännyttig stiftelse eller förening). Andra utgivare har utgått från att bidraget är skattepliktigt men har inte kunnat förutse någon avgiftsskyldighet. I båda situationerna finns det risk för att en tillämpning av nya regler på de delbelopp som utfaller efter ikraftträdandet rubbar förutsättningarna för bidragsgivningen.

På grund av det sagda föreslår vi att äldre regler genomgående skall tillämpas när ett stipendium eller liknande bidrag har beviljats före ikraftträdandet den 1 januari 1991. Med denna lösning undviks retroaktivitetsproblem. För att ett bidrag skall anses beviljat före ikraftträdandet bör normalt krävas inte bara att beslutet om bidrag har fattats dessförinnan utan också att detta beslut i någon form har hunnit tillkännages före utgången av år 1990.



8.1 Ekonomiska konsekvenser av förslagen

För samtliga kommittéer och särskilda utredare gäller regeringens direktiv (dir. 1984:5) angående utredningsförslagets inriktning. Dessa direktiv innebär sammanfattningsvis att förslagen från kommittéerna inte får öka de offentliga utgifterna eller minska statsinkomsterna samt att varje möjlighet att effektivisera den offentliga sektorn bör tas tillvara.

Våra förslag innebär i korthet att vissa tidigare skattefria intäkter görs skattepliktiga till inkomstskatt samt beläggs med sociala avgifter. Detta medför ökade intäkter för främst kommunerna i form av inkomstskatt men även för staten i form av arbetsgivaravgifter. Det är inte möjligt att säga hur stor ökningen av skatte- och avgiftsintäkterna blir för stat och kommun eftersom vi inte vet den totala omfattningen av nu skattefria stipendier och bidrag.

Våra förslag medför med all sannolikhet ett visst merarbete för skattemyndigheterna. Eftersom detta merarbete kan bedömas bli av begränsad omfattning bör dock förslagen kunna genomföras med oförändrade resurser. Förslaget att stipendier och liknande bidrag skall beläggas med sociala avgifter medför ökade sociala förmåner för mottagarna och därmed på sikt en viss ökning av utgifterna för staten i form av ökade pensionsutbetalningar.

Sammanfattningsvis bedömer vi därför att våra förslag totalt sett inte kommer att öka de offentliga utgifterna utan att det tvärtom på goda grunder kan antas att förslagen medför en viss ökning av intäkterna för det allmänna, främst för kommunerna.

8.2 EG-aspekter

Genom regeringens direktiv (dir. 1988:43) har samtliga kommittéer och särskilda utredare fått i uppdrag att beakta EG-aspekter i sin utredningsverksamhet. De som har till uppgift att lämna förslag som berör den fria rörligheten för varor, tjänster, människor och kapital eller på annat sätt berör det västeuropeiska integrationsarbetet, bör undersöka hur de lämnade förslagen överensstämmer med eventuella EG-regler samt hur en anpassning skall ske till sådana regler.

Det finns inom EG inte någon gemensam ordning eller ens förslag till sådan ordning inom den del av beskattningsområdet för fysiska personer som berörs av våra förslag. Mot den bakgrunden har det inte heller funnits några EG-aspekter att beakta när vi utformat våra förslag.

9.1 Kommunalskattelagen (1928:370)

Förslagen i kapitel 4 innebär att stipendier och liknande bidrag - utom stipendier för grundutbildning - görs skattepliktiga. Samtidigt föreslås nya avdragsregler för både utgivare och mottagare.

Beskattnings av bidragen kan enligt förslagen komma i fråga i något av inkomstlagen tjänst eller näringsverksamhet. Vissa grundläggande och för de båda inkomstlagen gemensamma bestämmelser - främst om stipendiebegreppet och skattepliktens omfattning - har samlats i en ny punkt 2 av anvisningarna till 19 §. De nya avdragsreglerna för mottagarna - också gemensamma för de båda inkomstlagen - finns i punkt 6 av anvisningarna till 20 §. Avdragsrätten för utgivarna regleras i en ny punkt 34 av anvisningarna till 23 §.

19 §

Bestämmelsen i första stycket tionde ledet om skattefrihet för vissa stipendier ersätts av en hänvisning till den nya punkt 2 av anvisningarna till 19 §.

32 § 1 mom.

Av en ny punkt j i första stycket framgår att ett skattepliktigt stipendium eller liknande bidrag skall hänföras till intäkt av tjänst utom i de fall då bidraget enligt de nya bestämmelserna i punkt 17 av anvisningarna till 22 § skall behandlas som intäkt av näringsverksamhet (jämför punkt 2 fjärde stycket av anvisningarna till 19 §).

Anvisningar

till 19 §

punkt 2

I anvisningspunktens första stycke definieras begreppet stipendium och liknande bidrag (jämför beskrivningen i avsnitt 4.1). Uttrycket "stipendium" har förbehållits sådana utbetalningar som närmast motsvarar stipendier i traditionell mening, dvs. stöd för t.ex. mottagarens utbildning eller verksamhet som konstnär eller forskare. Begreppet "liknande bidrag" har fått en vid omfattning. Med bidrag som liknar stipendier avses enligt andra meningen inte bara priser och belöningar för prestationer i olika slags verksamheter (t.ex. i en konstnärlig verksamhet) utan även stöd som utges för verksamheter som inte nämns i definitionen av stipendiebegreppet, t.ex. bidrag som staten eller en kommun utger för att täcka en näringsidkares levnadskostnader under en etableringsfas. En viktig inskränkning görs dock i tredje meningen. Där undantas gåva, ersättning för arbete för utgivarens räkning och näringsbidrag. Undantaget för gåva medför bl.a. att

stöd som en förälder lämnar till sitt barn för barnets utbildning inte faller under stipendiebegreppet.

I andra stycket finns huvudregeln om skatteplikt för stipendier o.d. Som framgått av kommentaren till första stycket har begreppet stipendium och liknande bidrag fått en mycket vid omfattning. Det kommer därmed i princip att inbegripa en del stödformer till fysisk person, som undantagits från skatteplikt genom andra bestämmelser i KL, t.ex. studiestöd enligt studiestödslagen och utbildningsbidrag från stiftelsen Dag Hammarskjölds minnesfond. Av andra stycket framgår emellertid att huvudregeln om skatteplikt för stipendier o.d. inte omfattar sådana i KL särskilt reglerade stödformer.

I anvisningspunktens tredje stycke föreskrivs två undantag från huvudregeln om skatteplikt. Det första undantaget innebär att ett stipendium för mottagarens grundutbildning inte är skattepliktigt. Definitionen av grundutbildning har kommenterats i avsnitt 4.3.2. Det som krävs är att utbildningen som sådan skall kunna berättiga stipendiemottagaren till studiestöd. Det förhållandet att den enskilde mottagaren inte kan få studiestöd för en utbildning av rent personliga skäl, t.ex. på grund av otillräckliga studieresultat, hindrar inte att utbildningen anses som grundutbildning. Med akademisk grundexamen avses här t.ex. en jur.kand.- eller en civilingenjörsexamen. För utbildningar som inte avslutas med en sådan examen får bedömas vad som kan anses vara en "därmed jämförlig utbildningsnivå", t.ex. avslutandet av den utbildning som ingår i en viss utbildningslinje.

Det andra undantaget från huvudregeln om skatteplikt är det skattefria grundbeloppet om 1 000 kr. Undantaget har kommenterats i avsnitt 4.4.4.

I avsnitt 4.7.2 har framhållits att periodiskt utgående stipendier och liknande bidrag inte skall omfattas av reglerna om periodiskt understöd. Frågan om skattefrihet eller skatteplikt skall avgöras med direkt tillämpning av de nya reglerna. Detta har klargjorts i första meningen av fjärde stycket. Ändringen får konsekvenser också för utgivarna. Deras avdragsrätt regleras i fortsättningen i punkt 34 av anvisningarna till 23 §.

Beträffande fjärde styckets andra mening hänvisas till specialmotiveringen till 32 § 1 mom. och punkt 17 av anvisningarna till 22 §.

Anvisningspunktens femte och sista stycke innehåller periodiseringsregler för tre situationer i vilka de vanliga reglerna om rätt beskattningsår kan ge ett inte önskvärt resultat. Reglerna, som kommenterats i avsnitt 4.6.3, har utformats med motsvarande periodiseringsregler för näringsbidrag i punkt 9 av anvisningarna till 22 § som förebild. Periodiseringsreglerna får tillämpas endast under förutsättning att stipendiet eller bidraget utgått för att täcka "en bestämd utgift" för mottagaren. Periodiseringsreglerna är med andra ord förbehållna de mottagare som får ett specialdestinerat bidrag. Det torde i praktiken innebära att bara den som sökt och fått ett stipendium för vissa i ansökningen specificerade utgifter har möjlighet att utnyttja dessa regler. När bidraget har uppburits i förskott får beskattningen skjutas upp längst till den tidpunkt då utgiften uppkommer eller "senast skulle ha uppkommit". Med det citerade uttrycket åsyf-

tas den tidpunkt då utgiften, enligt vad som får anses ha varit förutsatt vid bidragsgivningen, senast skulle uppkomma. Att utgiften på grund av t.ex. senare inträffade händelser skjuts upp skall inte medföra motsvarande senareläggning av beskattningen.

till 20 §

punkt 6

I denna nya anvisningspunkt regleras stipendiemottagarnas rätt till avdrag - utöver de avdrag som kan följa av andra bestämmelser i KL - för utgifter som har samband med stipendiet eller bidraget. Både de materiella reglerna i första stycket och de begränsningar som föreskrivs i andra stycket har behandlats relativt utförligt i avsnitt 4.6.2.

till 22 §

punkt 17

Den nya anvisningspunkten reglerar, tillsammans med bestämmelserna i punkt 2 fjärde stycket av anvisningarna till 19 § och 32 § 1 mom. första stycket j, frågan om tillämpligt inkomstslag för stipendier och liknande bidrag. Innebörden av bestämmelserna har belysts i avsnitt 4.5.

till 23 §

punkt 34

Innebörden av reglerna i denna nya anvisningspunkt om utgivarens avdragsrätt framgår av avsnitt 4.8. Av reglernas placering i anvisningarna till 23 § följer att avdrag skall göras i inkomstslaget näringsverksamhet och således inte som allmänt avdrag. Det bör understrykas att reglerna inte är avsedda att påverka den avdragsrätt som utgivaren kan ha enligt vanliga regler om omkostnadsavdrag i förvärvskällan.

till 31 §

punkt 2

I anvisningspunkten finns i dag regler om utbetalningar från kvalificerat allmännyttiga stiftelser och ideella föreningar samt från familjestiftelser. De nya beskattningsreglerna för stipendier o.d. har föranlett några följdändringar i anvisningspunkten. I förtydligande syfte har denna samtidigt delats upp i två stycken.

Till första stycket har utan ändringar överförts den nuvarande bestämmelsen om betalningar från de kvalificerat allmännyttiga subjekten. Bestämmelsen har i gällande rätt inneburit att sådana utbetalningar inte skall anses periodiska eller med andra ord att periodicitet inte i sig skall grunda skatteplikt. Konsekvensen har blivit att dessa utbetalningar i regel varit skattefria för mottagaren även när de utgått under flera år i följd.

För de utbetalningar från de kvalificerat allmännyttiga subjekten, som omfattas av definitionen på stipendium och liknande bidrag, skall skatteplikten och övriga beskattningsfrågor i fortsättningen bedömas enligt de nya reglerna i bl.a. punkt 2 av anvisningarna till 19 §, vilket kan medföra att skatteplikt föreligger oberoende av periodicitet. En erinran om detta har gjorts genom tillägget sist i stycket. De hittills gällande reglerna i anvisningspunkten kommer dock alltså att ha betydelse för de utbetalningar från kvalificerat allmännyttiga subjekt, som inte omfattas av stipendiebegreppet, t.ex. utbetalningar för sociala ändamål (se avsnitt 4.7.2). Det innebär att sådana utbetalningar alltså är skattefria för mottagarna.

De nuvarande bestämmelserna om utbetalningar från familjestiftelser finns i anvisningspunktens andra stycke. Dessa regler har i gällande rätt medfört att bidrag från en familjestiftelse blivit skattepliktiga för mottagarna i den mån stiftelsen fått göra avdrag för utgivet belopp enligt bestämmelserna i punkt 5 av anvisningarna till 46 §.

Tillägget i slutet av andra stycket klargör att sådana utbetalningar från familjestiftelser som omfattas av begreppet stipendium och liknande bidrag kommer att bedömas enligt de nya beskattningsreglerna för stipendier o.d. När det gäller skatteplikten blir resultatet normalt detsamma som i dag (bortsett från det skattefria grundbeloppet). En väsentlig ändring är däremot att de bidrag som är skattepliktiga enligt de nya reglerna också beläggs med socialavgifter.

På motsvarande sätt som i fråga om betalningar från de kvalificerade subjekten kommer de hittillsvarande reglerna för familjestiftelser även i framtiden att få

betydelse för vissa utbetalningar, nämligen främst bidrag för sociala ändamål. Sådana bidrag blir i likhet med vad som gäller i dag skattepliktiga för mottagarna enligt reglerna för periodiskt understöd men några socialavgifter skall inte utgå på de utbetalade beloppen.

Övergångsbestämmelser

Innebörden har belysts i kapitel 7, till vilket hänvisas.

9.2 Lagen (1962:381) om allmän försäkring

11 kap.

2 §

I denna paragraf regleras vilka inkomster som skall anses som inkomst av anställning vid beräkning av pensionsgrundande inkomst. Enligt första stycket m gäller i dag att vissa ersättningar från Sveriges författarfond och konstnärsnämnden skall anses som inkomst av anställning, i den mån regeringen så förordnar. I förordningen (1983:190) om pensionsgrundande konstnärsbidrag m.m. anges vilka ersättningar som bestämmelsen skall omfatta. På dessa ersättningar utgår enligt 2 kap. 1 § andra stycket SAL socialavgifter endast i form av tilläggspensionsavgift.

Enligt vad som föreslås i kapitel 5 skall socialavgifter tas ut på skattepliktiga stipendier och liknande bidrag. Avgifterna skall utgå som fulla avgifter och tas ut av utgivarna som arbetsgivaravgifter. Författningstekniskt åstadkommes detta genom att bestämmelsen

i första stycket m i den nu kommenterade paragrafen ändras till att avse skattepliktiga stipendier och liknande bidrag samtidigt som bestämmelsen i 2 kap. 1 § andra stycket SAL upphävs. Hänvisningarna till den förstnämnda bestämmelsen i 1 kap. 2 § andra stycket och 2 kap. 3 § första stycket SAL medför att den som betalar ut stipendier o.d. är att anse som arbetsgivare i socialavgiftshänseende medan det som betalats ut är att anse som lön.

Ett stipendium eller liknande bidrag skall enligt den föreslagna bestämmelsen i första stycket m) anses som inkomst av anställning "till den del" det är skattepliktigt. Kombinationen av det skattefria grundbeloppet på 1 000 kr. och regeln om att man vid uttag av socialavgifter skall bortse från betalningar som inte har uppgått till 1 000 kr. (se 2 kap. 4 § första stycket 1 SAL), kommer att medföra att det på stipendier under 1 000 kr. inte skall utgå vare sig skatt eller avgift, att det på stipendier mellan 1 000 och 2 000 kr. skall utgå skatt på det belopp som överstiger 1 000 kr. men inte någon avgift samt att det på stipendier som uppgår till 2 000 kr. eller mer skall utgå både skatt och avgift och då på samma underlag, nämligen på belopp som överstiger 1 000 kr.

En konsekvens av de föreslagna ändringarna är att förordningen om pensionsgrundande konstnärsbidrag m.m. bör upphävas.

Övergångsbestämmelser

I denna del hänvisas till kapitel 7.

9.3 Lagen (1981:691) om socialavgifter

2 kap.

1 §

Ändringen kommenteras i specialmotiveringen till 11 kap. 2 § AFL.

RESERVATION

av Leif Olsson

Författare, konstnärer, musiker och andra kulturarbetare är grupper som i relativt stor utsträckning erhåller stipendier.

I dagsläget behandlas dessa stipendier olika i skattehänseende beroende på hur de är konstruerade. Utbildningsstipendier är inte skattepliktiga. Övriga stipendier är skattepliktiga om de utgår under en tid av tre år eller mer. Punktstipendier är i regel skattefria. En förutsättning för att stipendierna inte skall vara skattepliktiga är att de utgår utan krav på motprestation från den som erhåller stipendiet. Det får inte vara frågan om ersättning för utfört arbete. En kulturarbetare kan aldrig förlita sig på att för sin försörjning erhålla sådant stipendium.

Kommittén föreslår att denna typ av stipendier skall bli skattepliktiga i framtiden.

Jag delar uppfattningen att skattereformen i många delar innehåller inslag som är förmånliga för kulturarbetare. Som för alla andra grupper i samhället medför reformen också att inkomstskatten sänks väsentligt. Jag kan dock inte instämma i kommitténs slutsats vad gäller beskattning av de konstnärliga stipendierna. Om principen om stipendiebeskattning genomförs skulle dessa gruppers ekonomiska situation försämrats avsevärt. Vidare skulle förutsättningarna för en väl fungerande stödform inom kulturlivet radikalt förändras. För att vidmakthålla nuvarande nivå på konstnärsstödet skulle, om förslaget genomförs, de statliga och kommunala anslagen behöva höjas avsevärt.

Jag förordar således att nuvarande praxis vad gäller beskattning av stipendier inom det konstnärliga området tillämpas även i framtiden.

Kommittédirektiv



Dir. 1989:45

Tilläggsdirektiv till stiftelse- och föreningsskattekommittén (Fi 1988:03)

Dir. 1989:45

Beslut vid regeringssammanträde 1989-09-21

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Feldt, anför.

Mitt förslag

Stiftelse- och föreningsskattekommittén (Fi 1988:03) ser över inkomst- och förmögenhetsbeskattningen av stiftelser och ideella föreningar. Kommittén har enligt sina direktiv (dir. 1988:6) också möjlighet att ompröva skattereglerna för bidrag från kvalificerat allmännyttiga stiftelser och ideella föreningar. Jag föreslår att kommittén ges tilläggsdirektiv med uppdrag att utreda beskattningen av stipendier och liknande bidrag även i fall där utgivaren inte är en kvalificerat allmännyttig organisation. Vidare bör frågan om socialavgifter på stipendier och bidrag som har karaktär av löneförmån utredas.

Beskattningen av stipendier m.m.

Huvudregeln om beskattning av stipendier finns i första stycket elfte ledet av 19 § kommunalskattelagen (1928:370). Enligt bestämmelsen är stipendier skattefria om de avser mottagarens utbildning och inte utgör ersättning för arbete som har utförts eller skall utföras för utgivarens räkning. Bestämmelsen, som har fått denna lydelse fr.o.m. 1988 års taxering (SFS 1986:1245), innebär en permanentning av en tidsbegränsad lagstiftning som avsåg 1983–1987 års taxeringar. Enligt den tidigare lydelsen av bestämmelsen i 19 § kommunalskattelagen var stipendier skattefria om de delats ut till studerande vid undervisningsanstalter eller annars var avsedda för mottagarens utbildning.

1983 års tidsbegränsade lagstiftning innebar att inkomstbeskattning inte skulle utlösas i fall då mottagaren av stipendiet deltog i utbildning som sti-

pendiegivaren visserligen hade nytta av men där stipendiet inte utgjorde ersättning för en bestämd prestation. Ett stipendium som delades ut till någon som var helt fristående från stipendiegivaren, skulle inte heller i fortsättningen beskattas. Däremot kvarstod principen om beskattning av stipendier som kunde antas utgöra ersättning för någon prestation.

Ändringen innebar en utvidgning av skattefriheten och tog sikte på stipendier som delades ut för deltagande i fackliga kurser och avsåg att täcka inkomstbortfall. Syftet var att skapa en möjlighet för anställda att delta i fackliga kurser, även om de inte hade rätt att med bibehållen lön vara lediga för kursdeltagande.

Stipendier från stiftelser och ideella föreningar som är begränsat skattskyldiga därför att de främjar i 7 § 6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt angivna ändamål, är vidare skattefria hos mottagaren enligt punkt 2 av anvisningarna till 31 § kommunalskattelagen.

I fråga om bidrag som betalas ut till forskningsändamål, forskningsbidrag, torde nuvarande praxis innebära skattefrihet om bidraget avser att täcka direkta kostnader för apparatur, resor m.m. Enligt en allmänt utbredd uppfattning beskattas forskningsbidrag över huvud taget inte, även om det rör sig om obegränsat skattskyldiga givare. Något helt klargörande avgörande finns emellertid inte. De avgöranden som finns ger närmast vid handen att skattskyldighet föreligger, om utgivaren har haft ett direkt intresse av att forskningen blir utförd.

Utredningen (1987:07) om reformerad inkomstbeskattning (RINK) har i sitt betänkande SOU 1989:33 (del III, s. 107 ff.) anfört att den nuvarande skattefriheten för stipendier bör slopas av neutralitets-, enkelhets- och basbreddningsskäl. RINK anser dock att ytterligare underlag behövs för ett slutligt ställningstagande och att detta bör tas fram inom ramen för stiftelse- och föreningsskattekommitténs arbete.

Det är en fördel om beskattningen av stipendier i allmänhet och beskattningen av sådana bidrag som härrör från kvalificerat allmännyttiga organisationer kan behandlas i ett sammanhang. Jag anser det därför lämpligt att utvidga stiftelse- och föreningsskattekommitténs uppdrag till att omfatta även detta område.

Riktlinjer för utredningsuppdraget

Det fortsatta utredningsarbetet bör inriktas på, förutom vad som följer av de ursprungliga direktiven, att ta reda på om det är möjligt och lämpligt att inkomstbeskatta alla typer av stipendier, forskningsbidrag och liknande bidrag, vilket kan anses eftersträfvansvärt av enhetlighets- och neutralitetsskäl.

När det gäller stipendier från bl.a. fackliga organisationer till medlemmars utbildning kan vissa problem förutses med att täcka de merkostnader, an-

tingen för medlemmen eller för organisationen, som följer av ett skatteuttag. Dessa problem bör belysas av kommittén.

Utbetalning av forskningsbidrag kan kanaliseras i olika former och avse olika typer av utgifter. Utredningsarbetet bör ta sikte på att utröna om det finns anledning att på inkomst- eller utgiftssidan behandla skilda former av forskningsbidrag olika. Det kan röra bidrag till apparatur m.m., som i de flesta fall torde betalas ut direkt till en institution eller liknande, eller bidrag till t.ex. resor. Den sistnämnda typen av bidrag kan i vissa fall ha karaktär av traktaments- eller resekostnadsersättning och bör då behandlas som sådan. Kommittén har inte anledning att behandla beskattningen av forskningsbidrag till näringsidkare.

I ett skattesystem där man eftersträvar neutralitet är det angeläget att alla ersättningar som i grund och botten har karaktär av lön också behandlas som sådan. En neutral behandling av löneinkomster är också eftersträvansvärd i socialavgiftshänseende. Kommittén bör därför också ta ställning till hur och i vilken utsträckning stipendier och liknande bidrag bör avgiftsbeläggas.

Utredningsarbetet beträffande beskattningen av stipendier bör bedrivas så att en lagändring kan träda i kraft samtidigt som huvuddelarna av skattereformen, dvs. den 1 januari 1991. Kommittén bör därför avge ett delbetänkande i denna fråga senast den 1 juni 1990. En viss förlängning av den tid inom vilken kommitténs hela uppdrag skall vara slutfört är motiverad med tanke på det merarbete som uppkommer till följd av dessa tilläggsdirektiv. Till det kommer att arbetet med den nya civilrättsliga stiftelselagstiftningen, som skall ligga till grund för kommitténs överväganden om skattereglernas utformning, försenats i förhållande till vad som förutsattes i de ursprungliga direktiven. Av dessa skäl bör senaste tidpunkt för slutredovisning av uppdraget bestämmas till den 1 maj 1991.

Hemställan

Jag hemställer att regeringen utvidgar stiftelse- och föreningsskattekommitténs uppdrag i enlighet med vad jag nu har anfört.

Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och bifaller hans hemställan.

BESKATTNINGEN AV STIPENDIER O.D. - GÄLLANDE RÄTT1 Inledning

Som "stipendier" brukar i första hand räknas sådana understöd eller bidrag som utgår till mottagarens utbildning eller lämnas för att stödja en av mottagaren bedriven verksamhet som konstnär, forskare, uppfinnare eller idrottsman. Den redogörelse som lämnas i denna bilaga har dock - liksom själva betänkandet - en vidare syftning. Framställningen omfattar inte bara stipendier i traditionell mening utan också bidrag som lämnas för att stödja eller stimulera verksamheter av andra slag än de nu nämnda. Vidare behandlas priser och liknande belöningar som ges ut för att premiera prestationer som mottagaren tidigare utfört.

I det följande behandlas främst frågor som rör gränsdragningen mellan skattefrihet och skatteplikt för mottagna bidrag. Vid genomgången av praxis kommer dock också några rättsfall att beröras som gäller mottagarens rätt till avdrag för utgifter som har samband med bidraget.

Ett antal rättsfall m.m. har samlats i bilaga 3. Denna har två avdelningar, A som innehåller rättsfall från regeringsrätten och B som tar upp några meddelanden från dåvarande riksskattenämnden. De hänvisningar till bilagan som görs i det följande avser den aktuella avdelningen och rättsfallets nummer i denna (exempel: rättsfall nr 10 i avd. A betecknas A 10).

Hänvisningar till lagtext avser, om inte annat anges, den lydelse som föreslagits i prop. 1989/90:110.

2 Lagregler

2.1 Översikt

Skattelagstiftningen innehåller inte någon allmän definition av inkomstbegreppet. En viktig principiell avgränsning görs dock genom den bestämmelse i 19 § KL som föreskriver att förvärv genom bl.a. arv, testamente och gåva inte utgör skattepliktig inkomst. Gränsdragningen mellan gåva och stipendier o.d. behandlas närmare i avsnitt 2.2 nedan. I övrigt gäller som förutsättning för att ett förmögenhetstillskott skall inkomstbeskattas att det kan inordnas under något av de särskilda inkomstslagen, numera näringsverksamhet, tjänst och kapital. Brister denna förutsättning, skall tillskottet undantas från beskattning. Är den uppfylld, måste undersökas om tillskottet ändå på grund av någon undantagsregel är skattefritt. Flertalet sådana undantagsregler finns i 19 § KL.

För bidrag av det slag som behandlas i denna bilaga kan endast något av inkomstslagen näringsverksamhet eller tjänst komma i fråga.

Med näringsverksamhet avses enligt 21 § KL en yrkesmässig och självständigt bedriven förvärvsverksamhet. Det som kommit näringsidkaren till godo av verksamheten skall enligt 22 § KL i princip beskattas som intäkt av denna. Vissa intäktsslag regleras närmare i anvisningarna till 22 §. I punkt 9 behandlas näringsbidragen (tidigare punkt 2 av anvisningarna till 19 §). Som näringsbidrag räknas stöd som staten, kom-

munerna och vissa andra utgivare lämnar till en näringsidkare för näringsverksamheten. Bidraget är i princip skattepliktigt om det inte används för sådana utgifter i näringsverksamheten som inte är i någon form avdragsgilla (t.ex. utgifter för inköp av mark).

Till tjänst räknas enligt 31 § första stycket KL anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur (om den inte är att hänföra till näringsverksamhet eller kapital). Enligt andra stycket i paragrafen skall med tjänst likställas bl.a. rätt till periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt i den mån beloppet inte är skattefritt enligt 19 § KL eller utgör vederlag vid avyttring av egendom. I 32 § KL anges närmare vilka intäkter som skall hänföras till inkomstslaget. Enligt punkt 12 av anvisningarna till 32 § utgör bl.a. korttidsstudiestöd och vuxenstudiebidrag enligt studie-stödslagen (1973:349), utbildningsbidrag för doktorander, vissa ersättningar vid grundutbildning för vuxna (grundvux) m.m. och vid arbetsmarknadsutbildning skattepliktig intäkt av tjänst.

Av 31 och 32 §§ KL med anvisningar framgår således att skatteplikt under vissa förutsättningar föreligger för periodiska understöd o.d. samt att vissa bidrag till utbildning är skattepliktiga. Beträffande de stipendier och liknande bidrag som inte faller under någon uttrycklig skattepliktsbestämmelse gäller däremot enligt praxis (se vidare avsnitt 3 nedan) att bidraget normalt skall hänföras till tjänst endast under förutsättning att bidraget utgör ersättning för arbete som utförts för utgivarens räkning eller att utgivaren på annat sätt har särskild nytta av den verksamhet som bidraget utgått för. I linje med detta ligger den bedömning som gjorts av vissa bidrag till näringsidkare.

Det förekommer att t.ex. staten eller en kommun ger en näringsidkare bidrag inte endast för utgifter i själva näringsverksamheten utan också för att täcka näringsidkarens privata levnadskostnader under en etableringsperiod e.d. Sådana bidrag till levnadskostnader har i praxis ansetts falla utanför begreppet näringsbidrag. Under förutsättning att bidraget inte utgjort ersättning för arbete för utgivarens räkning och inte utgått periodiskt har det ansetts skattefritt (se särskilt rättsfallen A 49 och 54).

I 19 § KL har sedan länge funnits bestämmelser som innebär att stipendier som är avsedda för mottagarens utbildning undantas från beskattning. Mot bakgrund av den praxis som nyss berörts är bestämmelserna om skattefrihet för utbildningsstipendier närmast att uppfatta som ett uttryck för en allmän princip som är tillämplig på flertalet stipendier och liknande bidrag. För ett par år sedan utvidgades skattefriheten för utbildningsstipendier ytterligare. Lagändringen kommenteras i avsnitt 2.3 nedan.

Enligt 19 § KL är periodiska understöd och liknande periodiska intäkter, som inte utgör vederlag vid avyttring av egendom, skattefria för mottagaren i den mån utgivaren inte har rätt till avdrag för utgivet belopp enligt 20 § eller punkt 5 av anvisningarna till 46 § KL. Dessa bestämmelser och vissa regler som anknyter till bestämmelserna om periodiskt understöd behandlas i avsnitt 2.4. Tills vidare räcker det att konstatera att periodiciteten som sådan kan utgöra grund för beskattning och således kan medföra att annars skattefria stipendier och bidrag blir skattepliktiga.

2.2 Avgränsningen mot gåva

Utmärkande för stipendier och liknande bidrag är att de är vederlagsfria i den meningen att de inte utgör ersättning för arbete eller prestation som mottagaren har utfört för utgivarens räkning eller i dennes omedelbara intresse.

En annan i princip vederlagsfri form av förmögenhetstillskott är gåva. Av bestämmelserna i 19 § framgår att gåvor i princip är undantagna från inkomstbeskattning (här kan tills vidare bortses från de periodiska understöden). Denna skattefrihet kan ses som ett uttryck för principen att inkomstskatt och gåvoskatt är med varandra konkurrerande skatteformer. En utbetalning som är underkastad den ena formen av beskattning skall inte träffas av den andra.

För inkomstbeskattningens del har gränsdragningen mellan stipendier och gåvor hittills inte haft så stor betydelse, eftersom båda normalt är inkomstskattefria. I ett framtida system där stipendier o.d. gjorts skattepliktiga skulle gränsdragningen få en större betydelse.

Det skatterättsliga gåvobegreppet överensstämmer i princip med det civilrättsliga. De rekvisit som skall vara uppfyllda för att en gåva skall anses föreligga har beskrivits på något olika sätt. Enighet råder dock om att i varje fall följande villkor skall vara uppfyllda, nämligen att en förmögenhetsöverföring sker från överlåtaren till mottagaren och att överlåtaren företar transaktionen frivilligt och med gåvoavsikt. Till detta brukar läggas att en beskattning förutsätter att överlåtelsen tillför mottagaren skatteförmåga (se till det anförda Bratt - Fogelklou - Norrdell,

Skatt på arv och skatt på gåva, 7 uppl., s. 273 f.,
 Englund, Beskattning av arv och gåva, 8 uppl.,
 s. 183 f. och Hagstedt, Om beskattning av stiftelser,
 s. 204 f.).

Stipendier och liknande bidrag härrör nästan uteslutande från staten, kommunerna, stiftelser, föreningar och andra juridiska personer. Beträffande bidrag från sådana utgivare anses gåvorekvisiten normalt inte vara uppfyllda. När bidrag lämnas av staten eller en kommun sker det för att fullfölja eller tillgodose allmänna intressen. Överföringen saknar den på mottagarens person inriktade frikostighet som förutsätts för att kravet på gåvoavsikt skall vara uppfyllt. Motsvarande gäller i regel när bidrag lämnas av andra juridiska personer. I många fall brister det också i fråga om kravet på frivillighet. När t.ex. en stiftelse betalar ut stipendier, sker det i normalfallet för att främja det ändamål som enligt stadgarna styr stiftelsens verksamhet. Utgivandet kan då ses mer som ett infriande av en förpliktelse än som en frivillig disposition.

Det sagda innebär sammanfattningsvis att bidrag från staten och kommunerna inte brukar behandlas som gåva och att samma sak gäller beträffande bidrag som andra juridiska personer lämnar som ett led i fullföljandet av sitt ändamål.

2.3 Stipendier och bidrag för mottagarens utbildning

Enligt sin ursprungliga lydelse var bestämmelsen i 19 § KL om skattefrihet för utbildningsstipendier tillämplig på sådana stipendier som utgått till studerande vid undervisningsanstalter eller eljest varit avsedd för mottagarens utbildning. Genom lagstiftning

som tillämpades första gången vid 1988 års taxering fick bestämmelsen sin nuvarande lydelse (ändringen innebar en permanentning av en tidsbegränsad lagstiftning som hade gällt vid 1983-1987 års taxeringar). Enligt den nya lydelsen föreligger skattefrihet för "stipendium som är avsett för mottagarens utbildning och inte utgör ersättning för arbete som har utförts eller skall utföras för utgivarens räkning".

Bakgrunden för ändringen var följande. Regeringsrätten hade i en serie avgöranden funnit att stipendier som fackförbund eller avdelningar inom facket hade betalat ut till fackliga förtroendemän för deltagande i kurser var skattepliktiga. Motiveringen hade i huvudsak varit att kurserna var direkt inriktade på den fackligt-politiska verksamheten och att fackförbundet eller avdelningen därför fick anses ha ett eget intresse av att förtroendemannen i denna egenskap deltog i kursen (se rättsfallen A 41 och 43). Syftet med lagändringen var att göra stipendierna i de nu avsedda fallen skattefria och att därigenom möjliggöra för anställda, som inte hade rätt till ledighet för studier med bibehållen lön, att delta i de fackliga kurserna (se vidare prop. 1982/83:157, SkU 1982/83:5, prop. 1986/87:45 och SkU 1986/87:15). Även om ändringen var inriktad på fackliga stipendier har den nya bestämmelsen fått en generell lydelse som omfattar också andra slags utbildningsstipendier.

Enligt 19 § KL är vidare ett antal andra former av utbildningsstöd skattefria. Det gäller bl.a. studie-stöd enligt 3 och 4 kap. studiestödslagen (1973:349) samt internatbidrag, studielån och resekostnadsersättning enligt 6 och 7 kap. samma lag. I punkt 1 av anvisningarna till 19 § har också bidrag som stiftelsen Dag Hammarskjölds minnesfond, till fullföljande av

sitt ändamål, lämnar för mottagarens utbildning undantagits från beskattning.

2.4 Periodiskt understöd m.m.

Som framgått av redogörelsen i avsnitt 2.1 är ett periodiskt understöd skattepliktigt för mottagaren endast om utgivaren har avdragsrätt. Det är således avdragsrätten som styr beskattningen hos mottagaren. Det är dock viktigt att notera att det är den principiella och inte den faktiska avdragsrätten som är avgörande. Har ett periodiskt understöd lämnats av t.ex. en utländsk juridisk person, föreligger skatteplikt för mottagaren om omständigheterna är sådana att utgivaren, vid en taxering i Sverige, skulle ha haft avdragsrätt (jämför rättsfall A 53).

Avdragsrätten regleras främst i punkt 5 av anvisningarna till 46 § KL. Fysiska personer har numera rätt till avdrag endast för vissa familjesrättsliga underhållsbidrag m.m. men däremot inte för de s.k. frivilliga periodiska understöden. För juridiska personer gäller däremot att de har rätt till avdrag för periodiska utbetalningar som inte utgör vederlag vid förvärv av egendom. Enda begränsningen är att avdrag inte medges för understöd till mottagare som är under 18 år eller vars utbildning inte är avslutad.

Med stöd av bestämmelserna om periodiska understöd och därmed jämförliga periodiska intäkter beskattas ett stort antal olika former av stipendier och bidrag när de utgår periodiskt (innebörden av periodicitetskravet belyses i avsnitt 3.3 nedan). I punkt 2 av anvisningarna till 31 § KL finns emellertid en viktig undantagsregel. Där föreskrivs nämligen att bidrag som lämnas av stiftelser och ideella föreningar med sådant

kvalificerat allmännyttigt ändamål som avses i 7 § 6 mom. SIL inte skall anses som periodiskt understöd, om utbetalningen sker till fullföljande av ändamålet i fråga. Bestämmelsen synes vila på förutsättningen att bidrag från de berörda utgivarna är skattefria för mottagaren när de utgår som engångsbelopp. Vad bestämmelsen vill utsäga är närmast att denna skattefrihet inte går förlorad av det skälet att bidraget utgår i periodisk form (beträffande bestämmelsens innebörd hänvisas i övrigt till Hagstedt, a.a. s. 191 f.).

I punkt 2 av anvisningarna till 31 § KL finns också en bestämmelse som rör utbetalningar från familjestiftelser. Sådana utbetalningar skall - även om de har engångskaraktär - betraktas som periodiskt understöd. Detta innebär å ena sidan att stiftelsen får göra avdrag för utbetalningen om de förutsättningar som anges i punkt 5 av anvisningarna till 46 § KL är uppfyllda och å andra sidan att mottagaren beskattas när avdragsrätt för stiftelsen föreligger.

3 Praxis

3.1 Huvudregeln om skattefrihet

Ett stort antal rättsfall bekräftar att ett stipendium eller liknande bidrag, som inte utgår periodiskt utan som engångsbelopp, är skattefritt för mottagaren under förutsättning att det inte utgör ersättning för arbete för utgivarens räkning eller utgår för verksamhet som på annat sätt är till särskild nytta för utgivaren.

Många av rättsfallen gäller stipendier för utbildning, så t.ex. A 5, 8 och 34 (studieresor) och A 30 (kurs för röntgenassistenter). Av särskilt intresse är ett

par fall, A 42 och 47, där fackliga stipendier till förtroendemän ansågs skattefria när de utgick för grundutbildning (jämför däremot rättsfallen A 41 och 43 som berörs i avsnitt 3.2 nedan).

I övrigt kan de flesta exemplen hämtas från kultursektorn; se bl.a. rättsfallen A 3, 4, 6 och 9 (författare), 29 (tonsättare) och 33 (skådespelare). Som exempel från andra områden kan nämnas rättsfallen A 14 (forskare), 35, 39 och 49 (uppfinnare). Särskilt det sistnämnda rättsfallet, A 49, är av intresse. Mottagaren, som var näringsidkare, fick bidrag från STU för dels utgifter i själva näringsverksamheten, dels privata levnadskostnader under en projektutvecklingstid. Bidraget för levnadskostnader ansågs skattefritt eftersom det inte utgjorde ersättning för något åt STU utfört arbete och inte heller utgick periodiskt.

Skattefriheten gäller inte bara bidrag och stöd för en pågående eller planerad verksamhet. Även priser och belöningar för tidigare utförda prestationer har ansetts skattefria. Regeringsrätten fann redan 1912 att Nobelpriset inte skulle inkomstbeskattas (rättsfall A 1, avgörandet fattades med tre röster mot två). Principen har bekräftats i senare praxis, se bl.a. rättsfallen A 10 (Svenska Dagbladets litteraturpris), 21 (stipendium från ett bokförlag som erkänsla för tidigare utövad litterär verksamhet), 33 (pris för årets bästa skådespelarprestation i svensk reklamfilm) och 48 (Nordiska radiopjäspriset).

Den omständigheten att utgivaren har rätt att göra avdrag för det utgivna beloppet såsom för omkostnad i rörelse har ansetts inte hindra att bidraget är skattefritt för mottagaren (rättsfall A 21).

3.2 Avgränsningen mot arbetsersättning

Det är således en väl etablerad princip att stipendier och liknande bidrag, som har engångskaraktär och inte utgör arbetsersättning, skall undantas från inkomstbeskattning. Lika klart är att en utbetalning som har karaktär av löneförmån eller annan ersättning för arbete är skattepliktig även om den ges ut under beteckningen stipendium, resebidrag e.d. (se bl.a. rättsfallen A 2, 19 och 37, B 3 och 6). Skatteplikt föreligger inte bara när förmånen uppbärs direkt från arbets- eller uppdragsgivaren utan även när den betalas av en arbets- eller uppdragsgivaren närstående stiftelse (rättsfallen A 19, 28 och 45 samt B 1). Det kan konstateras att också ett mer avlägset samband med en anställning har varit tillräckligt för att medföra beskattning (se rättsfall A 52, där ett bidrag från Tjänstemännens Trygghetsfond beskattades).

Även om huvudprinciperna är klara, har det i praktiken visat sig att gränsdragningen mellan de skattefria bidragen och de skattepliktiga arbetsersättningarna kan vara besvärlig. Frågan har inte sällan varit föremål för process.

När ett stadigvarande avtalsförhållande föreligger mellan utgivare och mottagare har det ibland varit oklart om en utbetalning skall beskattas eller inte. Ett typfall är utbetalningar från ett förlag till en författare vars verk ges ut eller har givits ut av förlaget. I dessa fall har stipendier o.d. vanligen beskattats (se rättsfallen A 16 och 25; jämför dock A 3 där en utbetalning från förlagets stipendiefond ansågs skattefri). En liknande situation förelåg i rättsfallet A 26 där ett "stipendium" från Sveriges

Radio till en skådespelare som medverkat i tv-program beskattades.

Större svårigheter har de fall erbjudit där något direkt uppdragsförhållande eller liknande knappast förelegat men där mottagaren ändå utfört prestationer som direkt eller indirekt varit till nytta för utgivaren. Som exempel på fall där beskattning skett kan nämnas rättsfallen A 12, 22 och 32. Ett liknande fall där utgången blev den motsatta är rättsfallet A 23. I sammanhanget kan också nämnas rättsfallet A 40 där utgivarens framtida nytta av den stödda verksamheten (mottagarens utbildning) ansågs utgöra grund för beskattning.

Särskild uppmärksamhet väckte de fall där regeringsrätten fann att stipendier som utbetalats av olika fackförbund till fackliga förtroendemän för deltagande i kurser var skattepliktiga (rättsfallen A 41 och 43). Även i dessa fall ansågs utgivaren ha ett sådant eget intresse av mottagarens utbildning att beskattning borde ske. Som framgått av redogörelsen i avsnitt 2.3 ovan föranledde utgången i dessa mål ett lagstiftningsingripande.

Som ett exempel på de gränsdragningsproblem som uppkommit i praxis kan slutligen nämnas rättsfallen A 20 och 54 (bidrag till författande av lagkommentarer). Omständigheterna var likartade men utgången blev olika i de båda målen.

3.3 Periodicitet

Många avgöranden ger uttryck för principen att periodiciteten i sig utgör grund för beskattning. Som exempel kan nämnas rättsfallen A 3 och 15 (tre- resp. fem-

åriga stipendier; jämför A 6 där ett ettårigt stipendium från samma statsanslag inte beskattades). Se också från senare tid rättsfallet A 53 (treårigt stipendium från "Vereinigung der Mund- und Fussmalanden Künstler in aller Welt" beskattades).

Några avgöranden belyser närmare gränsdragningen mellan engångsbelopp och periodiska utbetalningar. Månatliga utbetalningar under en så kort tid som tre månader ansågs inte ha en sådan varaktighet att det var fråga om periodiskt understöd (rättsfall A 36). I ett annat avgörande ansågs kravet på periodicitet uppfyllt när utbetalningarna hade skett månadsvis under ett år (rättsfall A 38). När utbetalningarna sker en eller ett par gånger per år har periodicitetskravet ansetts inte vara uppfyllt i fråga om stipendierna som utgått under två år (rättsfall A 29) men däremot när det utgått under tre år eller längre tid (rättsfallen A 3, 15, 53 m.fl.; se också RSV:s anvisningar angående beskattning av vissa tidsbegränsade konstnärsbidrag i form av engångsbelopp m.m., RSV Dt 1977:14).

Det förhållandet att ett stipendium som utgått under tre eller fem år hade måst sökas på nytt varje år ansågs inte hindra att kravet på periodicitet var uppfyllt (rättsfallen A 24 och 27).

3.4 Avdragsfrågor

Det förhållandet att ett stipendium eller liknande bidrag beskattas hos mottagaren behöver inte medföra att denne får avdrag för utgifter som bidraget varit avsett att täcka. Avdrag har vägrats när utgiften avsett en renodlad semesterresa (rättsfallen A 2 och 7). Motsvarande bedömning gjordes när en bankanställd fick ett resestipendium från bankens personalstiftelse

(rättsfall A 28) och också när en sjuksköterska fick ett utbildningsstipendium, avseende studier till läkare, från det landsting hos vilket hon varit anställd (rättsfall A 40).

Rättsfallen A 17 och 18 är exempel på att en forskare fått räkna av utgifter för sin forskning mot ett beskattat bidrag. I rättsfallet A 11 fick innehavaren av ett s.k. docentstipendium göra avdrag för forskningskostnader men avdraget reducerades med belopp motsvarande ett uppburet skattefritt anslag.

Av principiellt intresse är rättsfallet A 51. I det fallet fick en person, som uppbar skattepliktiga utbildningsbidrag för doktorander, avdrag för kostnader för en forskningsresa.

RÄTTSFALL ANGÅENDE BESKATTNINGEN AV STIPENDIER M.M.

I avdelning A redovisas rättsfall från regeringsrätten. Därefter tas i avdelning B upp några meddelanden från dåvarande riksskattenämnden (RN).

Rättsfall m.m. redovisas i kronologisk ordning. De flesta rör frågan om skatteplikt eller skattefrihet för stipendier. Några få rör närliggande frågor, t.ex. vad som är periodiskt understöd, avdrag för kostnader för forskning och liknande.

A. Rättsfall från regeringsrätten

1.

RÅ 1912 ref. 145: Fråga om Selma Lagerlöfs Nobelpris skulle inkomstbeskattas eller ej. RegR: "Som ifrågavarande utan täflan utdelade pris så mycket mindre må anses utgöra beskattningsbar inkomst, som Nobelstiftelsen förklarats skattskyldig för hela den upplupna, till fördelning mellan pristagare afsedda afkastningen af stiftelsens medel, finner" ... etc (= ej beskattning). (Domen dikterades av två ledamöter. En ledamot kom till samma resultat med en annan motivering medan de två återstående ledamöterna ansåg att priset skulle beskattas eftersom det utgjort "ett uttryck af erkänsla och belöning för hennes skriftställarverksamhet" och följaktligen måste anses ha utgjort "en inkomst, som härflutit af hennes arbete".)

2.

RÅ 1934 ref. 9: En anställd vid LKAB hade från arbetsgivaren fått bidrag till en semesterresa - rekreattionsbidrag - med 350 kr. Han beskattades för beloppet som en avlöningsförmån trots invändning att bidraget varit anpassat till resekostnaden och utgått endast under förutsättning att han tillbringat semestern på annan ort än Kiruna. Ett yrkande om avdrag för resekostnader med 295 kr. avslogs.

3.

RÅ 1936 ref. 55: En svensk författare L hade fått 2 000 kr. i understöd från Albert Bonniers stipendiefond för svenska författare. För fonden gällde att den vid utdelandet av stipendier ägde att i första hand ta hänsyn till det konstnärliga värdet av en författares produktion men också skulle beakta behovet av understöd. L hade också fått honorar från Albert Bonniers förlag med sammanlagt 4 800 kr. L framhöll att stipendiet erhöles utan ansökan och utan "utförande av något särskilt arbete". - Med hänsyn till "de omständigheter under vilka nämnda understöd från Albert Bonniers stipendiefond utgått" blev han inte beskattad för detta understöd. Däremot beskattades han för årsbeloppet 1 000 kr. av ett för tre år i följd beviljat tillfälligt understöd av statsanslaget "till understöd åt inhemska, skönlitterära författare av utmärkt förtjänst".

4.

RÅ 1952 ref. 50: En författare S hade under ett enstaka år fått stipendium om 4 500 kr. från Stockholms stad. Anslag för sådana stipendier anvisades årligen av staden för lämnande av understöd åt författare, konstnärer, tonsättare och skådespelare i Stockholm vilka "berikat vårt kulturella liv men

icke lyckats skapa en tryggad existens för sig själva". S blev inte beskattad för stipendiet eftersom omständigheterna inte gav vid handen att beloppet tilldelats honom "under sådana förhållanden att detsamma utgjort för honom skattepliktig inkomst".

5.

RÅ 1953 ref. 26: En person H, som var anställd som kurator vid Stockholms stads centraldispensär, hade fått 1 000 kr. i resebidrag från stadskollegiet för en studieresa till England. Hon hade under tre och en halv månader varit tjänstledig utan lön för att i England bedriva socialvårdsstudier. Studierna, för vilka hon också tagit i anspråk sin semester, hade uteslutande avsett vidareutbildning och förkovran i hennes yrke. H blev inte beskattad för beloppet "enär ifrågavarande resebidrag får anses utgöra stipendium för H:s utbildning".

6.

RÅ 1953 Fi 1047: En författare blev inte beskattad för ett stipendium om 2 500 kr. som hon under ett år fått av statsanslaget "till understöd åt inhemska, skönlitterära författare av utmärkt förtjänst".

7.

RÅ 1955 Fi 1278-1279: En person blev beskattad för ett från arbetsgivaren uppburet bidrag - 500 kr. per år under två år i följd - för bestridande av kostnader i samband med semesterresa. Ett med samma belopp yrkat avdrag för sådana kostnader vägrades båda åren.

8.

RÅ 1955 Fi 1285: En person hade fått ett rese- och studiestipendium från marinförvaltningen med 2 148 kr. Han blev inte beskattad för beloppet enär "det måste

anses hava utgjort ett stipendium för klgdms utbildning".

9.

RÅ 1955 Fi 1346: En författare blev inte beskattad för ett från "Boklotteriet" mottaget belopp om 1 000 kr.

10.

RÅ 1956 Fi 1134: En författare blev inte beskattad för ett från tidningen Svenska Dagbladet erhållet litteraturpris om 2 000 kr.

11.

RÅ 1957 Fi 1402: En forskare som innehade ett s.k. docentstipendium yrkade avdrag för kostnader för vetenskapligt forskningsarbete med 7 398 kr. Han hade under beskattningsåret fått ett särskilt forskningsanslag om 4 800 kr. som inte utgjort skattepliktig intäkt för honom. RegR fann att han i princip var berättigad till avdrag för kostnader för vetenskapligt arbete, som han i egenskap av docent varit skyldig att utföra, med yrkade 7 398 kr. men att avdraget skulle reduceras med belopp motsvarande det skattefria anslaget.

12.

RÅ 1960 Fi 552: En person, som var docent i försäkringsmatematik och matematisk statistik, beskattades för ett belopp om 12 000 kr., som han erhållit från Thulebolagen som bidrag till vetenskapligt forskningsarbete.

13.

RÅ 1961 ref. 19: En person D var under tiden 1 januari - 30 april och 1 - 31 oktober 1954 anställd som konsulent hos Högerens förlagsstiftelse i

Stockholm. Under tiden 4 maj - 24 september samma år vistades han i USA för tryckeritekniska studier. Under studietiden fick han ingen lön men före avresan tilldelade stiftelsen honom ett som stipendium betecknat resebidrag om 4 100 kr. Kort tid efter återkomsten till Sverige fick han anställning hos ett annat företag. RegR: "Väl får av handlingarna i målet anses framgå, att ifrågavarande resebidrag utgått för D:s utbildning, men enär omständigheterna i målet tillika grunda antagande, att D erhållit resebidraget såsom förmån i tjänsten, samt bidraget förty icke kan anses såsom sådant stipendium som avses i 19 § kommunalskattelagen, prövar RegR lagligt att, med ändring av KammarR:s utslag, fastställa prövningsnämndens beskattningsåtgärder." (= beskattning av bidraget)

14.

RÅ 1961 Fi 1002: H hade från Vetenskapsakademien erhållit ett stipendium om 5 000 kr., enligt egen uppgift som belöning för redan utfört arbete. RegR: "Enär vad i målet förekommit giver vid handen, att ifrågavarande belopp 5 000 kr. utgått till H från vissa angivna, av Vetenskapsakademien förvaltade stiftelser till fullföljande av dessas huvudsakliga ändamål att främja vetenskaplig forskning, samt icke förebragts omständighet som kan medföra att beloppet likväl skulle vara skattepliktig inkomst för H, prövar" ... etc. (= ej beskattning).

15.

RÅ 1961 Fi 1284-1288: En författare beskattades för de belopp som han under fem på varandra följande beskattningsår uppburit från statskontoret av statsanslaget "till understöd åt inhemska, skönlitterära författare av utmärkt förtjänst".

16.

RÅ 1962 ref. 24: En författare G hade under två år fått arbetsstipendium - det första året med 5 000 kr. och det andra med 1 000 kr. - från Albert Bonniers Förlags AB ("Stipendier för yngre och nyare författare"). Han hade också andra inkomster från förlaget. Han beskattades för stipendiet, varvid RegR lämnade följande motivering: "Enligt de för Albert Bonniers förlags stipendier för yngre och nyare författare gällande bestämmelserna åsyftar sådant arbetsstipendium, som G erhållit, att möjliggöra för mottagaren att fullborda ett planerat eller påbörjat skönlitterärt arbete. - Stipendierna i fråga få anses åtminstone huvudsakligen vara avsedda för författare, vilkas verk utkomma på Albert Bonniers förlag, och till dessa författare hör G. - Om sådant för mottagarens utbildning avsett stipendium, som i 19 § kommunalskattelagen sägs, är icke fråga. - Med hänsyn till det sagda och till vad eljest i målet förekommit bör stipendiet uppfattas såsom en till G - utöver vanliga honorar - utgående ersättning för av honom författade arbeten, vilka utgivas på förlaget".

17.

RÅ 1962 Fi 258: En forskare hade uppburit vissa belopp från Karolinska Institutet av vilka 1 344 kr. härrörde från medel som Nationalföreningen mot tuberkulos hade ställt till förfogande för visst ändamål. Han beskattades för beloppet men fick samtidigt avdrag för facklitteratur med 364 kr.

18.

RÅ 1962 Fi 1391: En forskare beskattades för ett bidrag om 5 232 kr som han fått av Stockholms stad för en sociologisk undersökning under tid då han haft

anställning hos staden. Han fick avdrag för kostnader i nämnda verksamhet med 1 000 kr. av yrkade 2 718 kr.

19.

RÅ 1963 ref. 32 I och II: Enligt ett avtal mellan statens handels- och industrikommission och vissa företag inom pappersindustrin uttogs åren 1951 och 1952 en konjunkturutjämningsavgift på exporterade pappersprodukter. Viss del av avgiften skulle överföras till stiftelser som företagen bildat för att användas för sociala ändamål till fromma för de anställda. I enlighet med avtalet bildades en social fond vid Oskarström Sulphite Mills AB. Under år 1961 utbetalade fonden bidrag för rekreationsresor till dels en anställd och dennes hustru (I), dels en avliden anställds efterlevande hustru (II). Bidraget beskattades i båda fallen.

20.

RÅ 1964 ref. 12: En revisionssekreterare K hade under två år fått anslag med 2 500 kr. resp. 3 500 kr. från Emil Heijnes stiftelse för rättsvetenskaplig forskning för utgivande av en kommentar rörande vissa delar av vattenlagen. Stiftelsen som hade till ändamål att främja rättsvetenskaplig forskning samt att stödja juridisk undervisning hade vid taxeringen behandlats som begränsat skattskyldig. Arbetet med lagkommentaren bedrevs av K på fritiden. RegR: "I målet är upplyst att stiftelsen efter ansökan av K tilldelat honom anslag under åren 1954 och 1955 för utgivande av ifrågavarande lagkommentar på P.A. Norstedt & Söners förlag. - Enär vid sådant förhållande det uppburna beloppet får anses ha karaktär av ersättning för ett av K utfört arbete, finner RegR ej skäl att göra ändring i KammarR:s utslag." (= beskattning av anslaget)

21.

RÅ 1964 Fi 351: En författare B hade fått ett litterärt stipendium från Bokförlagsaktiebolaget Tiden med 3 000 kr. Stipendiet hade vid bolagets taxering ansetts som en avdragsgill kostnad i bolagets rörelse. KR: "Enär ifrågavarande stipendium får anses hava tilldelats B som erkänsla för tidigare utövad litterär verksamhet samt den omständigheten, att utgivaren av stipendiet må hava varit berättigad att vid sin inkomstberäkning åtnjuta avdrag för utgiften i fråga icke föranleder till att stipendiet för mottagaren utgör skattepliktig intäkt, finner KR" ... etc. (= ej beskattning av stipendiet). RegR: ej ändring.

22.

RÅ 1966 ref. 23 I: En forskare O hade under år 1959 fått bidrag från Kooperativa Förbundet genom AB Rabén & Sjögren med 700 kr. och från AB Bofors med 3 000 kr. för ett vetenskapligt examensarbete (licentiatavhandling i ämnet statskunskap). Han hade sedan 1956 ett kontrakt med Kooperativa Förbundets Bokförlag om utgivning av ett verk om Geijer och samhällsekonomin och hade gentemot AB Bofors åtagit sig att utföra forskning beträffande en av de sista brukspatronerna vid Bofors bruk. RegR: "Även om ifrågavarande forskningsbidrag från Kooperativa Förbundet och AB Bofors avsett studier av betydelse för O:s licentiatavhandling i ämnet statskunskap, kunna bidragen med hänsyn till de omständigheter, under vilka de utgått, icke hänföras till sådana stipendier för studerande vid undervisningsanstalter, som enligt 19 § kommunalskattelagen utgöra icke skattepliktig inkomst, utan måste anses utgöra ersättning för arbete. - På grund härav" ... etc. (= beskattning av bidragen)

23.

RÅ 1966 ref. 23 II: En forskare (amanuens vid tandläkarinstitutet i Umeå) hade fått 4 807 kr. i forskningsstipendium från Västerbottens läns landsting. RegR: "Av handlingarna i målet framgår, att ifrågavarande såsom stipendium betecknade forskningsbidrag om 4 807 kr. utgått från ett av landstinget för vetenskaplig forskning anvisat anslag, att beloppet lämnats som bidrag till G:s studier för utarbetande av doktorsavhandling, samt att studierna avse ett sådant ämne, att resultatet av dem icke kan antagas vara av särskild nytta för bidragsgivaren. Även om beloppets storlek och särskilt dess beräkning med utgångspunkt från två månaders förlorad arbetsinkomst för G kan ingiva viss tvekan om bidragets karaktär, finner RegR, med hänsyn till förut anförda omständigheter och till att bidraget skäligen bör bedömas under beaktande av de med studierna förenade kostnaderna för anskaffande av apparatur m m och för G:s uppehälle å annan ort under åtminstone tre månaders tjänstledighet, bidraget utgöra sådant stipendium för utbildning, som jämlikt 19 § kommunalskattelagen icke är skattepliktig intäkt. På grund härav " ... etc. (= ej beskattning av stipendiet)

24.

RÅ 1968 ref. 1: En tonsättare A hade under fem år i följd fått stipendier av statsmedel (det aktuella året med 3 000 kr.). Ansökan om stipendium av det aktuella slaget skulle ges in till musikaliska akademien, som efter prövning lämnade förslag om utdelning till KM:t. Stipendierna utgick årligen med varierande belopp och beslutades för ett år i taget. RegR: "A har under flera år uppburit stipendium av ifrågavarande slag. Även om stipendierna beslutats för ett år i sänder och

med olika belopp, får de med hänsyn till stipendiegivningens varaktighet anses utgöra periodisk intäkt av skattepliktig natur. På grund härav" ... etc. (= beskattning av stipendiet)

25.

RÅ 1968 Fi 978: En författare S hade fått ett barnboksstipendium från Albert Bonniers Förlag AB med 3 000 kr. Han hade såväl under det aktuella beskattningsåret som tidigare fått annan ersättning för litterär verksamhet från förlaget. Han beskattades för stipendiet eftersom det ansågs som "belöning för tidigare utförda arbetsprestationer för ifrågavarande bokförlag".

26.

RÅ 1968 Fi 979: En skådespelare hade fått ett "stipendium" om 2 000 kr. från Sveriges Radio. Det hade utgått enligt ett mellan Sveriges Radio och Svenska Teaterförbundet slutet avtal, vari reglerades ekonomiska förhållanden mellan företaget och skådespelare för deras medverkan i tv-program. Beloppet betraktades som avlöningsförmån och blev följaktligen beskattat.

27.

RÅ 1972 Fi 905: En författare S hade under 1964 fått ett konstnärstipendium från statskontoret med 12 000 kr. RegR: "S tilldelades ifrågavarande stipendium 1964. Enligt av KM:t meddelade bestämmelser äger innehavare av stipendiet företräde till detsamma vid nästföljande års utdelning men må uppbära stipendiet högst tre år i följd. Med hänsyn till den varaktighet varmed stipendiet således kan beräknas utgå bör det, oavsett att det varje år sökes på nytt, hänföras till periodisk intäkt av skattepliktig natur, såvida inte

särskilda förhållanden föranleder till annan bedömning. Sådana förhållanden har inte framkommit i målet. RegR " ... etc. (= beskattning av stipendiet)

28.

RA 1972 Fi 906: En person som var anställd vid Stockholms Enskilda Bank hade från bankens personalstiftelse fått ett resestipendium om 4 000 kr., avsett för resa till Frankrike för vidareutbildning i franska språket. Han beskattades för beloppet, eftersom det ansågs som en förmån i tjänsten. Avdrag för kostnader för resan vägrades helt.

29.

RA 1974 A 529: En tonsättare W hade under åren 1966 och 1967 fått det s.k. större arbetsstipendiet om 12 000 kr. vartdera året från musikaliska akademien. Under år 1968 fick han inget stipendium från akademien medan han år 1969 tilldelades det s.k. mindre arbetsstipendiet om 8 000 kr. KR: "I målet är utrett att W uppburit det större arbetsstipendiet under endast två år, 1966 och 1967. Vid sådant förhållande kan stipendiet icke anses för W utgöra periodisk intäkt för vilken han är skattskyldig. Det förhållandet att W 1969 erhållit det mindre stipendiet å 8 000 kr - vilket enligt vad handlingarna i målet utvisar är ettårigt - synes icke böra föranleda till annan bedömning. På grund härav" ... etc. (= ej beskattning av det i målet aktuella stipendiet för 1966). RegR: ej ändring.

30.

RA 1974 A 1755: En person H deltog i en tvåårig kurs för röntgenassistenter. Hon fick stipendium från Örebro läns landsting med 2 431 kr. RegR:

"Vederbörande taxeringsintendent har i målet uppgivit att enligt vad han från Örebro läns landsting inhämtat eleverna vid den tvååriga kurs för röntgenassistenter, som H genomgick, redan under 1966 torde ha haft en ren studerandestatus, som inte motiverade någon särskild ersättning, samt att det ifrågavarande kontantbidraget utgått utan återbetalnings- eller tjänstgöringsskyldighet. Det är mot bakgrunden härav tydligt att - som H hävdar - bidraget inte har karaktären av löneförmån för utfört arbete utan är att anse såsom ett sådant stipendium varom talas i 19 § kommunalskattelagen och att det följaktligen inte skall räknas som skattepliktig inkomst. På grund härav" ... etc. (= ej beskattning)

31.

RÅ 1975 A 1988: Utdelning från en familjestiftelse. Förmånstagaren enligt stadgarna har beskattats för ett belopp som betalats ut till hennes förmyndare och av denne använts för att avlöna en sjuksköterska, som vårdat förmånstagaren.

32.

RÅ 1977 Aa 65: En forskare B hade fått ett danskt kandidatstipendium om 19 832 kr. från universitetet i Odense. RegR: "B har fr o m den 1 juni 1970 och därefter under tre år uppburit kandidatstipendier från universitetet i Odense. För tiden 1 juni 1970 - 31 december 1970 uppgick stipendiebeloppet till 19 832 kr. Av handlingarna i målet framgår att B uppburit stipendierna för utarbetande av objektiva test för mätning av nordbors förståelse av de tre skandinaviska språken. Under 1970 har B:s forskning avsett svenskarnas förståelse av danska språket. Av de regler som av Odense Universitet fastställts att gälla för kandidatstipendierna framgår bl a att

stipendiebeloppen fastställts med hänsyn till stipendiats tidigare lönemässiga placering. Vidare framgår att det kan åläggas stipendiaten att i viss utsträckning assistera vid undervisning eller annat institutionsarbete vid sidan av den forskning som stipendiet avser. Med hänsyn till vad ovan anförts finner RegR att det belopp om 19 832 kr som B uppburit 1970 inte kan anses utgöra sådant stipendium till mottagarens utbildning, som enligt 19 § kommunalskattelagen är skattefritt. RegR" ... etc. (= beskattning av stipendiet)

33.

RÅ 1977 Aa 154: En skådespelare hade fått 3 000 kr. i stipendium från en förening i samband med en årlig bedömning av svenska reklamfilmer för årets bästa skådespelarprestation i svensk reklamfilm. Beloppet ansågs inte utgöra ersättning för arbete och ansågs inte heller på annan grund skattepliktigt (förhandsbesked).

34.

RÅ 1977 Aa 189: En person hade fått ett stipendium från arbetarskyddsfonden. Stipendiet avsåg att täcka kostnader i samband med studier i USA, bl.a. rese- och hyreskostnader, studieavgifter och traktamentsersättning. Beloppet ansågs inte utgöra ersättning för arbete eller på annan grund vara skattepliktigt för mottagaren (förhandsbesked).

35.

RÅ 1978 Aa 71: En uppfinnare hade fått bl.a. ett arbetsstipendium om 50 000 kr. från Styrelsen för teknisk utveckling (STU). Stipendiet ansågs inte utgöra ersättning för arbete eller på annan grund vara skattepliktigt (förhandsbesked). (Uppfinnaren hade

samtidigt från STU fått 34 000 kr. i anslag för utveckling av en uppfinning, som sedermera hade patenterats. Patentet hade kommit att utnyttjas kommersiellt, vilket medförde att uppfinnaren skulle få betala tillbaka det beloppet. Beloppet ansågs skattepliktigt i den utsträckning som gäller för näringsbidrag.)

36.

RÅ 1978 Aa 169: Om periodicitet. Ett understöd som utgetts under endast tre månader ansågs inte ha utgått med en sådan varaktighet att det utgjort periodiskt understöd.

37.

RÅ 1979 Aa 26: B hade från Västerbottens läns landsting uppburit 3 000 kr. som i kontrolluppgift rubricerats som utbildningsbidrag. RegR: "B genomgick under åren 1969 - 1971 en treårig utbildning till arbetsterapeut vid Alnängsskolan i Örebro. Efter avslutad utbildning erhöll hon den 28 februari 1972 anställning vid Umeå lasarett inom Västerbottens läns landstingsområde. Den 13 mars 1972 beviljades B det i målet aktuella, såsom stipendium betecknade beloppet 3 000 kr. Det nu redovisade ger vid handen att B beviljats ifrågavarande förmån först efter avslutad utbildning och sedan hon erhållit anställning hos landstinget. Oavsett hur förmånen betecknats är den med hänsyn till omständigheterna i förevarande fall således att hänföra till intäkt av tjänst" ... etc. (= beskattning av bidraget)

38.

RÅ 1979 Aa 239: Om periodicitet. Kravet på periodicitet har ansetts uppfyllt när utbetalningar har skett månadsvis under ett helt år.

39.

RÅ 1980 1:39: En person A hade fått 40 000 kr. i arbetsstipendium för uppfinnare av Styrelsen för teknisk utveckling (STU). Enligt STU:s stadgar för arbetsstipendier gällde bl.a. att stipendiet skulle vara en uppmuntran till personer med förutsättningar för tekniskt nyskapande, att stipendium skulle utgå i form av engångsbelopp och kunde utdelas under högst två år i följd till samma person och att STU inte gjorde anspråk på eventuella uppfinningar eller andra resultat utan endast krävde en redogörelse för hur stipendiet kommit till användning. Enligt texten på ansökningsblanketten var stipendiet i första hand avsett för sökandens levnadskostnader. A hade bedrivit viss verksamhet i ett av honom ägt aktiebolag, i vilket han var delägare och anställd. Stipendiet hade emellertid tilldelats honom personligen. Han blev inte beskattad för stipendiet, eftersom detta inte ansågs utgöra ersättning för arbete och inte heller - såsom det allmänna hade gjort gällande - var att betrakta som intäkt i en av A i aktiebolagsform bedriven rörelse.

40.

RÅ 1981 1:22: En person H var anställd som sjuksköterska hos Värmlands läns landsting. Under hela inkomståret var hon tjänstledig från sin sjukskötersketjänst för att studera till läkare. Hon hade bara utfört visst feriearbete hos landstinget. Hon hade fått ett studiestipendium från landstinget på 10 000 kr. Anställningen hos landstinget hade varit en förutsättning för att hon skulle kunna få bidraget i fråga. Hon beskattades för stipendiet därför att det med hänsyn till omständigheterna ansågs kunna antas att arbetsgivaren påräknat en framtida nytta av att hon genomgick utbildningen. Ett i andra hand

framställt yrkande om avdrag för utbildningskostnader (ökade levnadskostnader m.m.), avslogs eftersom utbildningen inte hade varit nödvändig för tjänstens bibehållande eller hänförde sig till fullgörande av innehavd tjänst.

41.

RÅ 1981 1:31 I och III-VI: Fackliga stipendier.

Stipendier som fackförbund betalat till förtroendemen inom facket för deltagande i kurser ansågs skattepliktiga. RegR:s motivering var i samtliga fall i huvudsak följande: Eftersom kursen var direkt inriktad på den fackligt-politiska verksamheten fick fackförbundet och avdelningen anses ha ett eget intresse av att X såsom förtroendeman inom förbundet och avdelningen deltog i kursen. Stipendierna fick därför anses som gottgörelse för arbete för förbundets och avdelningens räkning och var således skattepliktiga som intäkt av tjänst (förhandsbesked).

42.

RÅ 1981 1:31 II: Fackligt stipendium. Stipendium som fackförbund betalat till förtroendeman inom facket för att delta i en 30-veckors kurs vid folkhögskola. RegR: "Kursen får anses syfta till att höja den allmänna utbildningsnivån hos deltagarna. Även om Fabriksarbetareförbundet har intresse av att B såsom förtroendeman inom förbundet deltar i kursen, kan detta intresse inte anses vara så påtagligt att stipendiet är att hänföra till gottgörelse för arbete för förbundets räkning. Inte heller föreligger annan grund för att beskatta beloppet. Detta utgör således sådant utbildningsstipendium som avses i 19 § kommunalskattelagen".

43.

RÅ 1981 Aa 18 och 21-23: Fackliga stipendier. Som i nr 41.

44.

RÅ 1981 Aa 19: Fackligt stipendium. Som i nr 42.

45.

RÅ 1981 Aa 163: En person S var anställd som dirigent vid ett musikaliskt sällskap. Till sällskapet var knuten en resefond, vars avkastning enligt ett donationsbrev skulle utbetalas till dirigenten (eller till hans ställföreträdare) som bidrag till kostnader för studieresor som han önskade företa. Det var möjligt för dirigenten att på en gång utnyttja det sammanlagda beloppet av två, tre eller t.o.m. flera års tillgängliga delar av fondens avkastning. De belopp som dirigenten sålunda kunde uppbära från fonden ansågs ha utgått för tjänsten och därmed vara skattepliktiga för honom (förhandsbesked).

46.

RÅ 1982 1:26: Fackligt stipendium. Stipendium som ett fackförbund tilldelar en medlem för deltagande i kurs med fackligt innehåll har ansetts skattefritt när medlemmen vid tiden för stipendiets uppbärande inte har något förtroendeuppdrag eller annat särskilt uppdrag för förbundet (förhandsbesked).

47.

RÅ 1982 1:35: Fackligt stipendium. Ett fackförbund gav bidrag till en medlem för deltagande i viss utbildning med allmänt innehåll. Medlemmen innehade förtroendeuppdrag hos förbundet. Hans skolutbildning hade bestått av endast sjuårig folkskola. RegR: "Den utbildning som J erhållit under ifrågavarande tid

måste bedömas i huvudsak vara en allmän komplettering av den - med dagens ögon sett - bristfälliga skolutbildning som han erhöll som ung. Det förhållandet att J genom sina förtroendeuppdrag haft en särskild anknytning till de bidragsgivande organisationerna bör därför inte hindra att bidragen anses utgöra sådana stipendier som är avsedda för mottagarens utbildning och som enligt 19 § kommunalskattelagen inte räknas som skattepliktig inkomst. Inte heller finns det annan grund för att inkomstbeskatta beloppet."

48.

RÅ 1984 1:63: En författare B hade fått det Nordiska radiopjäspriset för år 1977 om 10 000 kr. RegR: "Det Nordiska radiopjäspriset utdelas vartannat år till författaren av en nyskriven pjäs som första gången sänts i radio under något av de senaste två åren. Syftet är enligt statuterna att hos författare, lyssnare och kritiker stimulera intresset för hörspelet som dramatisk genre. Prisvinnaren utses av en jury som består av tre medlemmar och som för varje tillfälle sammansatts av en företrädare för författare, en för kritiker och en för Sveriges Radio. Ett motsvarande pris utdelas samtidigt i Finland, Norge och Danmark och den vinnande pjäsen i ett land kommer normalt att sändas också i de andra länderna mot ersättning enligt där gällande bestämmelser. Enligt vad som i målet upplysts från Sveriges Radio står i regel valet i Sverige varje gång mellan omkring 90 olika pjäser. - B erhöll priset 1977 för en pjäs som sänts av radioteatern 1976. Något anställnings- eller uppdragsförhållande mellan honom och Sveriges Radio förelåg inte under någotdera året. Att han erbjudit Sveriges Radio pjäsen får ses mot bakgrund av att han såsom fritt verksam författare på området var

hänvisad till detta monopolföretag för att över huvud taget få sina verk framförda inför svensk publik. Med hänsyn härtill och med beaktande av juryns sammansättning och de förhållanden varunder vinnaren utsetts kan det ej anses att priset utgjort någon från Sveriges Radio utgående ersättning som skall beskattas i likhet med de avtalsenliga honorar B uppbar för varje sändning av pjäsen. Inte heller var omständigheterna sådana att priset varit att betrakta såsom en skattepliktig tävlingsvinst. Vad som upplysts om syftet med priset och övriga villkor för detta visar i stället att det belopp B erhållit varit att jämföra med sådana engångsbetalade belöningar för vilka skattefrihet sedan länge ansetts föreligga. - Regeringsrätten bifaller inte besvären. (= ej beskattning)

49.

RÅ 1986 ref. 170: En person W, som behövde medel för att utveckla och patentera en uppfinning, hade vänt sig till Styrelsen för teknisk utveckling (STU) för att få ett s.k. projektanslag. Sådant anslag beräknades av STU med utgångspunkt i projektets totala kostnad, vari inräknades levnadskostnaderna för den som bedrev utvecklingsverksamheten.

Utvecklingsanslaget var konstruerat som ett lån. Om projektet misslyckades, efterskänktes lånet helt eller delvis. I ett förhandsbesked uttalade RSV bl.a. att W fick betraktas som näringsidkare och att, om STU eftergav återbetalningsskyldigheten, den del av det eftergivna beloppet som utgått för konsultkostnader m.m. skulle behandlas enligt reglerna för näringsbidrag i punkt 2 åttonde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen.

Beträffande den del av det eftergivna beloppet som var avsedd för privata levnadskostnader uttalade RSV:

"Denna del får antas vara avsedd att täcka W:s och hans familjs uppehälle under projektutvecklingstiden. Sådana kostnader av privat natur är inte hänförliga till själva näringsverksamheten och den del av anslaget som lämnas för ändamålet kan följaktligen inte anses utgå för verksamheten i fråga (jämför prop. 1982/83:94 s. 39 och 40). Vid en eftergift är således åttonde stycket inte tillämpligt. Frågan om skatteplikt får i stället avgöras med ledning av allmänna skatterättsliga principer. Enligt nämndens mening kan en eftergift av den nu ifrågavarande delen av anslaget inte anses utgöra ersättning för något åt STU utfört arbete. Vidare kan det inte antas att en eftergift sker i sådan ordning att W därigenom erhåller en periodiskt utgående förmån. Vid nu angivna förhållanden skall eftergiften inte föranleda någon beskattning hos W." Regr: ej ändring.

50.

RÅ 1986 not 888: En person hade fått 3 964 kr. i s.k. utbildningsbidrag från Göteborgs kommun. Hon hade utfört arbete i ett s.k. ungdomscentrum. Hon beskattades för beloppet eftersom det ansågs ha utgjort ersättning för utfört arbete av tillfällig natur.

51.

RÅ 1987 ref. 30: Avdragsfråga. En person S var anställd vid Göteborgs universitet samt genomgick doktorandutbildning vid universitetet. Under ca 8 månader bedrev han forskningsarbete vid universitetet i Moskva. Under den tiden uppbar han inte någon lön men däremot halvt utbildningsbidrag för doktorander. Sådant utbildningsbidrag är enligt punkt 12 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen skattepliktig intäkt av tjänst. Regr lämnade en

utförlig redogörelse för förarbetena till den lagstiftning varigenom övergång hade skett från skattefria doktorandstipendier till skattepliktiga utbildningsbidrag. Av uttalanden i prop. 1975/76:193 s. 14 drogs slutsatsen att departementschefen utgått från att kostnader som varit nödvändiga för forskarutbildningen skulle vara avdragsgilla vid beskattningen i den mån de inte täcktes av forskningsrådsanslag e.d. Vidare uttalade RegR bl.a.: "Av vad som har anförts i det föregående framgår att lagstiftarens inställning varit att forskarutbildningen i väsentlig mån är att betrakta som arbete och att utbildningsbidragen för doktorander därför i sin helhet skall vara skattepliktiga. Genom övergången till beskattade bidrag avsåg man att tillgodose önskemålen att få ett mer rättvisande underlag för inkomstprövningen av vissa förmåner och att tillförsäkra de forskarstuderande sjuk- och pensionsförmåner. Eftersom syftet med lagstiftningen således varit att i berörda hänseenden likställa de forskarstuderande med anställda är det enligt regeringsrättens mening följdriktigt att, såsom departementschefen får anses ha förutsatt, avdrag medges enligt föreskrifterna i 33 § 1 mom. kommunalskattelagen."

52.

RA 1988 ref. 127: Som ett led i fullgörandet av den s.k. trygghetsöverenskommelsen mellan SAF och PTK kan Stiftelsen Tjänstemännens Trygghetsfond ge olika former av skydd och stöd till tjänstemän i händelse av driftförändringar hos arbetsgivaren. Trygghetsfonden kan t.ex. betala ut studiebidrag och understöd för start av eget företag. Den senare stödformen kan ges t.ex. för att delvis betala utgiften för en kvalificerad rådgivare under viss tid men även för att

täcka den förutvarande tjänstemannens levnadskostnader under den första tiden efter företagsstarten. En person X hade blivit uppsagd från en tidigare anställning. Han avsåg att starta eget företag inom samma bransch som han tidigare varit verksam i. Han hade möjlighet att få studie- och startbidrag från Trygghetsfonden. Både RSV och RegR fann att det som betalades ut till X från Trygghetsfonden var skattepliktigt för honom som intäkt av tjänst. Det ansågs nämligen föreligga ett sådant samband mellan bidragen och den tidigare anställningen att bidragen skulle betraktas som förmåner som utgått på grund av denna.

53.

RA 1988 not 626: Fråga om beskattning av ett konstnärsstipendium. RegR: "Av handlingarna framgår bl.a. följande. E erhöll från Vereinigung der Mund- und Fussmalenden Künstler in aller Welt ett stipendium som skulle utgå under tre år. Enligt en överenskommelse som E träffade med föreningen i samband med stipendiebeslutet skulle han under stipendietiden sända sina alster till föreningen för bedömning av hans konstnärliga utveckling. Vidare fick föreningen rätt att under viss tid reproducera, avbilda och distribuera alstren utan att utge särskild ersättning härför. Föreningen kan förlänga tiden för stipendiet och under förutsättning att föreningen finner den konstnärliga kvaliteten tillräckligt hög finns möjligheter att bli medlem i föreningen och därmed få rätt till en livsvarig lön. Föreningens intäkter härrör delvis från försäljning av julkort och dylikt med reproduktioner av verk utförda av medlemmar och även av stipendiater. - Av en skrivelse från föreningen framgår att syftet med stipendierna är att erbjuda personer, som i mun- och fotmålandet försöker

finna en meningsfull sysselsättning, möjlighet till utbildning, träning och vidareutveckling. Föreningen har enligt skrivelsen inget intresse av att tillförsäkra sig rätten till en stipendiats verk. Föreningen räknar inte med att stipendiaten under stipendietiden kan producera verk som kan säljas. Det händer ytterst sällan att stipendiater åstadkommer verk, som går att exploatera kommersiellt. - En av förutsättningarna för att ett stipendium skall anses skattefritt enligt 19 § kommunalskattelagen är att stipendiet är av benefik karaktär och således inte utgör ersättning för t.ex. arbete. I förevarande fall har inte uppställts något krav på att E skall utföra något arbete för föreningens räkning. Vidare kan föreningen inte antas ha tillförts något ekonomiskt värde av betydelse genom den rätt till alstren som föreningen fick enligt överenskommelsen. Inte heller i övrigt har framkommit någon omständighet som gör att stipendiet skall tas till beskattning på den grunden att det utgör ersättning för arbete. - Nästa fråga blir då om stipendiet - som med hänsyn till sin varaktighet får anses som periodiskt - är skattepliktigt enligt 31 och 32 §§ kommunalskattelagen såsom periodiskt understöd eller därmed jämförlig intäkt. - Periodiska intäkter är i regel skattepliktiga i den mån givaren är berättigad till avdrag för utgivet belopp. I sistnämnda hänseende gäller enligt punkt 5 av anvisningarna till 46 § kommunalskattelagen bl.a. att avdrag inte medges för utbetalning till mottagare vars utbildning inte är avslutad. E har enligt vad som upplysts i målet år 1978 avslutat en konstnärlig grundutbildning bestående av konstfackskola och undervisning på konstakademi. Hans utbildning får på grund härav anses avslutad i den mening som avses i förevarande lagrum. Inte heller i övrigt föreligger någon omständighet som enligt

lagrummet skulle utgöra hinder mot avdrag för periodiskt understöd från föreningen till E därest föreningen taxerats i Sverige. Det anförda leder således fram till att det under året utbetalda stipendiebeloppet är skattepliktigt som periodiskt understöd eller därmed jämförlig intäkt. - På grund härav och då E inte heller i övrigt visat fog för nedsättning av taxeringarna bifaller regeringsrätten inte besvären." (= beskattning av stipendiet)

54.

RÅ 1989 not 196: B och S, båda domare, hade fått bidrag från arbetsmiljöfonden med 70 000 kr. för att utarbeta en lagkommentar avseende samtliga former av kontant stöd vid arbetslöshet. De hade tidigare publicerat en kommentar till lagen om allmän försäkring men hade inte utövat yrkesmässigt författarskap. För att slutföra arbetet med den nya lagkommentaren avsåg de att ta tjänstledigt en kortare tid. RegR: "B och S har uppgivit att de sedan årsskiftet 1985/86 självständigt och utan andra medarbetare arbetat med lagkommentaren vid sidan av sina ordinarie arbeten och att de, när de ansökte om bidrag från arbetsmiljöfonden, redan hade träffat avtal med ett förlag om utgivning av kommentaren. - Kontraktet mellan B och fonden innehåller uppgifter om projekttiteln och bidragsbeloppet (70 000 kronor). Vidare anges att bidraget avser kostnadsslaget "löner". I övrigt innehåller kontraktet - förutom erforderliga namn- och tidsuppgifter o.d. - endast förtryckta standardvillkor som uppenbarligen inte är utformade med tanke på den för B och S aktuella situationen. Vad som förekommit i målet ger stöd för bedömningen att bidraget i deras fall - trots innehållet i de formellt gällande kontraktsvillkoren - är att uppfatta som ett inte villkorat stöd som är

avsett att i första hand täcka deras privata levnadskostnader under de perioder då de på grund av arbetet med lagkommentaren är tjänstlediga från sina ordinarie arbeten. - På grund av det sagda och då bidraget inte utgör ersättning för något åt fonden utfört arbete och inte utgår periodiskt är bidraget inte skattepliktigt (jfr särskilt RÅ 1986 ref. 170). - Regeringsrätten ändrar "...etc. (= ej beskattning av bidraget)

B. Meddelanden från riksskattenämnden (förhandsbesked m.m.)

1.

RN serie I 1962 6:11: En person var anställd vid ett pappersbruksaktiebolag. Han hade från bolagets sociala fond fått ett semesterstipendium i form av en anvisning på 450 kr. hos Reso resebyrå. Anvisningen ansågs ha utgått på grund av vederbörandes anställning och ligga inom ramen för vad han kunde vara beredd att en eller annan gång utge som semesterkostnad. Anvisningen ansågs därför utgöra skattepliktig intäkt av tjänst (förhandsbesked).

2.

RN serie I 1962 7:8: En person (advokat) ville stödja ett forskningsarbete som avsåg vissa medicinska problem. För arbetet skulle utses en lämplig yngre forskare (gruppledare) som skulle ägna hela sin tid åt forskningsarbetet. Denna gruppledare skulle samarbeta med vissa kollegor men dessas arbete skulle vara mera av rådgivande natur. En arbetsperiod på fem år ansågs nödvändig. Årskostnaden beräknades till ca 72 000 kr., inkl. ersättningen till gruppledaren. Denna ersättning skulle motsvara löneförmåner enligt den lönegrad som tillämpades för forskare anställda av Statens medicinska forskningsråd (ca 45 000 kr./år). Belopp motsvarande årskostnaden skulle betalas ut till gruppledaren. Frågan var om advokaten skulle få avdrag för utbetalningarna som för periodiskt understöd. RegR: "Enär utbetalningarna skulle komma att utgöra ersättning för utfört arbete och därför icke vara att hänföra till periodiska understöd eller därmed jämförliga periodiska utbetalningar, besvaras den av sökanden framställda frågan nekande" (= ej avdrag, förhandsbesked).

3.

RN serie I 1964 2:12: En person var anställd vid ett industriaktiebolag. Han räknade med att från bolaget erhålla ett erbjudande om subventionering av semesterresa. Hans egna kostnader för en sådan resa skulle uppgå till ca 800 kr. samt den av bolaget subventionerade kostnaden till sammanlagt ca 1 200 kr. Ifrågavarande bidrag till semesterresa ansågs vara en på grund av mottagarens tjänst utgående förmån och ansågs därmed skattepliktigt (förhandsbesked).

4.

RN serie I 1964 3:4: Med anledning av en av styrelsen för Sveriges författarfond upprättad PM om beskattning av utbetalningar från fonden uttalade RN "att författarpenning och periodiska utbetalningar utgör för mottagaren skattepliktig intäkt. Vidare anser nämnden . . . att uppburet engångsbelopp bör anses som icke skattepliktig intäkt. Därvid bör enligt RN:s mening som engångsbelopp betraktas sådant bidrag som beviljas som engångsbelopp, oavsett om bidraget vid utbetalningen uppdelas i ett par poster under en tidrymd av högst tolv månader."

5.

RN serie I 1967 5:2: Inom LKAB hade man bedrivit en företagsomfattande skyddskampanj. Beroende på det goda resultatet av denna avsåg man att efter kampanjens slut dela ut premier bland de deltagande 3 000 arbetarna och tjänstemännen i Kiruna. För det fall att premierna utformades som studieresa i grupp till stålverk inom eller utom landet samt som småpremier i form av nyttosaker av mindre värde, ansågs mottagarna inte böra beskattas för det. För det fall att premierna däremot utformades som individuella resestipendier, utlottade bland deltagarna i

kampanjen, ansågs stipendierna vara skattepliktiga för mottagarna.

6.

RN serie I 1968 3:3: Förmån, som en arbetsgivare lämnar en anställd i form av subventionerad semesterresa eller subventionerad resa till och från semesterort, utgör ett med lön jämförbart vederlag (förhandsbesked, avgjort av RegR 1968-01-30).

7.

RN serie I 1968 7:3: En läroverkslärare hade från Statens Almindelige Videnskapsfond i Köpenhamn fått 42 000 danska kr. för att göra det möjligt för honom att slutföra ett sedan många år bedrivet forskningsarbete rörande en dansk författare. Fonden ämnade offentliggöra resultatet av hans arbete i form av ett större verk. Beloppet skulle täcka hans löpande utgifter och var enligt hans mening avpassat så att det skulle motsvara hans årslön efter avdrag för skatt. Han räknade med att få tjänstledighet med C-avdrag för att utföra forskningsarbetet. RN fann att beloppet inte utgjorde sådant stipendium för mottagarens utbildning som avsågs i 19 § kommunalskattelagen. På grund härav och då arbetet skulle utföras i Sverige förklarades beloppet vara skattepliktigt (förhandsbesked, ej ändrat av RegR enligt utslag 1968-05-28).

8.

RN serie I 1969 2:4: RN uttalade att "flitpengar, som betalas ut till verkstads- och yrkesskoleelever, lärlingar o.d. som uppmuntran för utfört, i regel produktivt arbete, utgör enligt rådande skatterättsliga praxis skattepliktig inkomst av tjänst. Flitpengar kan sålunda inte jämföras med icke skattepliktiga studiemedel eller studiebidrag".

REDOVISNING AV KARTLÄGGNING

1. Kartläggningen och dess genomförande

För att få en bild av vilka stipendier och liknande bidrag som förekommer i Sverige har kommittén genomfört en begränsad undersökning. På den korta tid som har stått till förfogande har det inte varit möjligt att kartlägga den totala omfattningen av stipendier och liknande bidrag. Den undersökning som genomförts har i stället varit av stickprovskaraktär. Ett begränsat antal myndigheter, stiftelser och andra subjekt, som enligt vad som kunnat antas på basis av redan kända förhållanden betalar ut stipendier och liknande bidrag, har tillfrågats om sina utbetalningar till fysiska personer. Sammanlagt har i en första omgång ett 30-tal tänkbara stipendieutbetalare kontaktats. En skriftlig förfrågan har därefter tillställts en grupp av 24 olika utgivare, bland vilka ingår myndigheter, stiftelser, fackföreningar och akademier. Svar har kommit in från 22. Tre institutioner har därutöver lämnat uppgifter på eget initiativ.

2 Uppgifter från kartläggningen

2.1 Inledning

De som har lämnat uppgifter om utbetalningar i form av stipendier och liknande bidrag har i regel delat ut sådana för en mängd olika ändamål, nämligen bl.a. till mottagarnas utbildning, till forskning, till

konstnärer, uppfinnare och idrottare samt till en del andra kategorier av mottagare. I det följande redovisas uppgifterna område för område för olika mottagarkategorier.

2.2 Stipendier för mottagarens utbildning

2.2.1 Inledning

Stipendier delas ut för många olika utbildningsändamål. Av skäl som framgår av våra resonemang i kapitel 4 redovisas de uppgifter som rör grundutbildning för sig. Med hänsyn till innehållet i tilläggsdirektiven redovisas också uppgifterna om fackliga stipendier separat.

2.2.2 Stipendier för grundutbildning

Stipendier för grundutbildning synes förekomma på i stort sett alla nivåer av skolväsendet. Det delas ut ett stort antal individuella stipendier på i regel ganska små belopp. Det är ovanligt att stipendier för grundutbildning överstiger 10 000 kr.

Kommunerna förvaltar ett stort antal donationsfonder, som har till ändamål att stödja verksamheten vid skolorna i kommunen, bl.a. genom att dela ut stipendier. Sålunda uppger stadskontoret i Malmö kommun att utdelning från de av kommunen förvaltade donationsfonderna under år 1988 skett enligt följande:

elever vid	antal	stipendie-	total
	stipen-	belopp (kr.)	utdelning (kr.)
	dier		
grundskolan	6	200	1 200
gymnasie- skolan	650	50-3 000	275 000
vuxenskolan	170	400-1 500	100 000
sjukskö- terskeskolan	25	500-1 000	20 000
högskolan	55	500	27 500

Inom skolväsendet i Trelleborgs kommun delas det ut stipendier dels från samfonden för grundskolans donationsmedel i Trelleborg, dels från olika donationsfonder knutna till Söderslättsgymnasiet. Från samfonden har flertalet bidrag utgått på annat sätt än som individuella stipendier. Av de under år 1989 totalt utdelade 41 912 kr. har endast 2 127 kr. betalats ut som premier till nio enskilda elever (belopp mellan 75 och 691 kr.). Från de olika donationsfonderna vid Söderslättsgymnasiet synes däremot i stort sett hela det utdelade beloppet på ca 127 000 kr. ha delats ut som stipendier och premier. Till 29 mottagare har delats ut stipendier på mellan 1 000 kr. (nio stipendier) och 15 000 kr. (ett stipendium).

Även de olika högskoleenheterna förvaltar ett stort antal donationsfonder, varav de flesta har till ändamål att stödja utbildning men några att främja forskning (i SOU 1982:12 s. 194 f. finns en fullständig redovisning av dessa donationsfonder). Ändamålet full-

följs i regel genom att stipendier delas ut till studerande. Lunds universitet, stipendieavdelningen vid juridiska sektionen, upplyser att från de av universitetet förvaltade donationsfonderna delades budgetåret 1988/89 ut totalt 1 538 stipendier till studerande vid universitet (totalt utdelades ca 8 milj. kr.). De utdelade stipendierna fördelade sig efter storlek enligt följande:

<u>Stipendiebelopp, kr.</u>	<u>Antal stipendier</u>
0 - 1 000	162
1 001 - 5 000	1 184
5 001 - 10 000	127
mer än 10 000*	65

Utöver kommuner och vissa statliga myndigheter finns det andra subjekt som betalar ut stipendier för grundutbildning. Av de tillfrågade har Crafoordska stiftelsen vid sidan av utdelningar för andra ändamål även delat ut stipendier och bidrag till grundutbildning. Det har skett dels i form av bidrag till skolor och liknande - under år 1988 delade man ut sammanlagt ca 2 milj. kr. på detta sätt - dels i form av stipendier till ungdomar. Under år 1988 delades 47 sådana utbildningsstipendier ut. Det sammanlagda stipendiebeloppet var 310 500 kr. och de enskilda stipendierna uppgick till varierande belopp mellan 3 000 kr. och 10 000 kr. De utgick för bl.a. konstnärlig grundutbildning i utlandet.

*) En del av de större beloppen har troligen lämnats för annan utbildning än grundutbildning, t.ex. till doktorander eller för forskning.

Riddarhuset förvaltar ett stort antal donationsfonder. Under år 1988 utbetalades från dessa fonder, till studerande vid undervisningsanstalter eller eljest för ungdoms utbildning, sammanlagt 5,3 milj. kr. på ett sådant sätt att det inte ansetts som skattepliktigt för mottagarna. Beloppet utdelades till 631 stipendiater enligt följande:

<u>Stipendiebelopp, kr.</u>	<u>Antal stipendier</u>
-----------------------------	-------------------------

Till studerande på
universitet och högskola

1 000 - 10 000	365
11 000 - 20 000	87
21 000 - 30 000	15
mer än 31 000	3

Till studerande på
gymnasieskola

1 000 - 5 000	100
6 000 - 10 000	44
mer än 11 000	17

Inom folkhögskolorna förekommer troligen få individuella stipendier till eleverna. Vid de tre skolor som kontaktats - Östra Greve Folkhögskola, Hvilans Folkhögskola och Sydöstra Skånes Folkhögskola - fanns endast två donationsfonder. Inte någon av dem delade ut stipendier till enskilda elever. Som framgår nedan delar dock fackförbund inom LO ut stipendier för studier vid folkhögskolor.

2.2.3 Fackliga stipendier

De fackliga stipendierna synes i vart fall inom LO-området vara av tämligen likartat slag inom de olika förbunden. Det stora antalet stipendier utgår i regel för annan utbildning än grundutbildning, t.ex. för deltagande i olika fackliga kurser. Det delas dock ut ett mindre antal större stipendier för deltagande i studier vid folkhögskola. Stipendierna för fackliga kurser utgår dels i form av ett något större belopp för veckokurser (1 500 kr. under år 1989), dels som något mindre belopp (150-300 kr.) för kortare kurser. Dessa stipendier utges för att täcka inkomstbortfall för mottagarna.

Inom de tillfrågade organisationerna utanför LO-området är de fackliga stipendierna av annat slag, när de överhuvudtaget förekommer.

Statsanställdas förbund delade under år 1988 ut sammanlagt 2 462 046 kr. i stipendier. Dessa utgick i form av 1 554 veckostipendier på 1 300 kr. (beloppet höjt till 1 500 kr. för år 1989 och till 1 700 kr. för år 1990) och 26 stipendier för folkhögskolestudier. De senare har - beroende på utbildningens längd - uppgått till mellan 4 300 kr. (två stipendier) och 17 000 kr. (20 stipendier). Förbundet har dessutom delat ut ett mindre antal (5-10) utlandsstipendier på 3 000-8 000 kr.

Svenska Byggnadsarbetareförbundet delade under år 1989 ut sammanlagt 1 247 050 kr. i stipendier. Bland dessa utgick 503 stipendier om 1 500 kr. för deltagande i veckokurser på förbundets kursgård (LO-kurser och SSU-kurser). Vidare utgick 1 718 stipendier med mindre belopp (150 kr. och 200 kr.)

för deltagande i kortare fackliga ungdomskurser och "Byggnads Grundkurs". Några stipendier har utgått med 300 kr. för varje kursdag. Förbundet delade dessutom ut fyra folkhögskolestipendier om 18 200 kr. vardera.

Statstjänstemannaförbundet uppger att det centralt kommer att betalas ut ca 450 000 kr. i stipendier under år 1989. Det motsvarar 750 stipendier med ett genomsnittligt belopp om 600 kr. Stipendierna skall motsvara 35-45 procent av mistad lön under kurstiden eller motsvarande före skatt. Nära 95 procent av stipendierna har betalats ut för deltagande i kursverksamhet. Övriga avser deltagande i internationella fackliga konferenser. Även de lokala ST-avdelningarna delar ut stipendier.

SACO ger ut stipendier av ett annat slag. Från SACO/SR:s fackliga stipendiefond delas ut stipendier för mottagarnas studieresor. Under 1988 utgick 6 stipendier om ett sammanlagt belopp av 50 000 kr. Fr.o.m. 1988 uppgår stipendierna till samma belopp som stipendier till riksdagsmän för enskilda studieresor, dvs. 10 500 kr. för resor utanför Europa, 7 000 kr. för resor inom Europa, dock högst 2/3 av de verkliga kostnaderna.

2.2.4 Stipendier för annan utbildning

Till denna grupp hör bl.a. stipendier till doktorander samt stipendier för annan liknande vidareutbildning. Kartläggningen har i huvudsak gett uppgifter om sådana stipendier och inte om andra utbildningsstipendier.

Doktorander kan visserligen få såväl utbildningsbidrag som studiestöd enligt

studiestödslagen men trots det har stipendiemedel stor betydelse för dem. Vid Handelshögskolan i Stockholm finansierar flertalet doktorander sin utbildning med stipendier.

Stipendier till doktorander uppgår till större belopp än de utbildningsstipendier som hittills beskrivits. Det synes vara vanligt med belopp på 50 000-100 000 kr. per år.

En del av de tillfrågade stipendieutbetalarna har till ändamål att understödja såväl vetenskaplig forskning som undervisning och utbildning. Det kan av de uppgifter som lämnats vara svårt att avgöra om ett stipendium avsett forskning eller utbildning. Här redovisas några stipendier som närmast synes avse utbildning (se vidare nedan under avsnitt 2.4).

Kempestiftelserna delade under år 1988 ut 10 individuella stipendier till doktorander och motsvarande. Det genomsnittliga stipendiebeloppet var 50 000 kr.

Humanistisk- och samhällsvetenskapliga forskningsrådet avser att fr.o.m. budgetåret 1990/91 dela ut ett fåtal stipendier för studier vid EG-institutionen European University Institute (EUI) i Florens. Stipendierna skall uppgå till 50 000-60 000 kr. per år. Mottagaren skall ha doktorandtjänst eller motsvarande i Sverige. Stipendierna förutsätts utgöra ersättning för merkostnader i samband med studierna. I övrigt delar rådet till enskilda mottagare ut endast ett fåtal bidrag för omkostnader, t.ex. resekostnader, i samband med utbyte med utländska forskningsråd.

Naturvetenskapliga forskningsrådet delar ut individuella stipendier endast i form av s.k. postdoktorstipendier. De avser postdoktoral utbildning och forskning samt avser att täcka personliga levnadsomkostnader samt kostnader för resor till och från stipendieorten. Under bugetåret 1988/89 utdelades sammanlagt 9,8 milj. kr. för 76 postdoktorstipendier. Beloppet för ett sådant stipendium varierade mellan 130 000 kr. och 265 000 kr. per år.

De Söderbergiska stiftelserna delade under år 1989 ut stipendier till i vart fall sex doktorander, varav fyra vid Handelshögskolan i Stockholm. De utdelade beloppen varierade mellan 70 000 kr. och 125 000 kr. per mottagare och år.

Svenska institutet, som är en statligt finansierad stiftelse med uppgift att sprida information om Sverige till andra länder, delar ut stipendier för att främja utbyte inom studier, utbildning och forskning mellan Sverige och utlandet. Under budgetåret 1989/90 utdelas sammanlagt 16,5 milj. kr. i stipendier. De är genomgående avsedda för mottagarnas utbildning (på högskola, i en del fall för doktorander). Av det nämnda totalbeloppet delas ca 11,9 milj. kr. ut i stipendier för utlänningars vistelse i Sverige (ca 370 stipendiater) och ca 4,6 milj. kr. för svenskars vistelse i utlandet (ca 290 stipendiater).

2.3 Stipendier till konstnärer

Det delas ut relativt stora belopp i stipendier och liknande bidrag till konstnärer (varmed avses bl.a.

författare, översättare, dramatiker, bildkonstnärer, tonsättare, skådespelare och konsthantverkare). Enligt uppgift från KLYS skulle det årligen delas ut över 1 100 olika slags stipendier och bidrag till konstnärer från olika utbetalare i Sverige.

Inom konstnärsområdet förekommer många olika typer av stipendier. Det finns dels sådana som har till syfte att bidra till mottagarens uppehålle för en tid, dels stipendier avsedda att bidra till kostnader i mottagarens verksamhet (t.ex. resestipendier), dels ett stort antal priser och belöningar.

Konstnärsstipendierna varierar i storlek från något 1 000 tal kronor upp till Nobelpriset i litteratur. Flertalet stipendier ligger dock i storleksordningen 10 000-50 000 kr.

Större delen av de stipendier och bidrag som delas ut kommer från staten och kommunerna. Staten delade budgetåret 1988/89 ut över 100 milj. kr. i bidrag till konstnärer. Av detta belopp utgick ca 35 milj. kr. som skattefria stipendier och liknande bidrag.

Huvuddelen av de statliga bidragen till konstnärer delas ut av två myndigheter, nämligen styrelsen för Sveriges författarfond i vad avser dramatiker, författare, översättare och kulturjournaliser samt konstnärsnämnden i vad avser andra konstnärer.

Sveriges författarfond delade budgetåret 1988/89 ut ca 52,6 milj. kr. i bidrag och ersättningar till författare och andra konstnärer. Av det utbetalades ca 8,7 milj. kr. i av författarfonden som skattefria ansedda stipendier och bidrag enligt följande:

Typ av stipendium/bidrag	Totalt utdelat belopp i kr.	Antal stipendier/bidrag	Belopp per mottagare i kr.
2-Årigt arbetsstipendium	1 252 000	48	25 000-27 000
1-Årigt arbetsstipendium	3 181 000	210	8 000-24 000
Resestipendium	1 431 727	135	3 000-25 350
Nordiska resestipendier för författare	58 000	4	12 000-19 000
Konstnärbidrag till författare, översättare och kulturljournalister	1 240 000	40	31 000
Konstnärskbidrag till dramatiker:			
2-Årigt konstnärskbidrag	530 000	16	20 000-45 000
1-Årigt konstnärskbidrag	662 000	23	10 000-45 000
Resebidrag	63 500	6	2 500-25 000
Tillfälligt bidrag	245 000	62	4 000-10 000

De ett- och tvååriga arbetsstipendierna och konstnärsbidragen är avsedda att ge mottagaren en tids arbetsro. Tillfälligt bidrag utdelas till mottagare som råkat i tillfälligt ekonomiskt nödläge.

Utöver de skattefria bidragen delade författarfonden samma år ut skattepliktiga ersättningar med ca 40,7 milj. kr., bl.a. i form av femåriga arbetsstipendier.

Konstnärsnämnden delade budgetåret 1988/89 ut ca 42,7 milj. kr. i bidrag och ersättningar till konstnärer. Av det utgick ca 25,9 milj. kr. i av konstnärsnämnden som skattefria ansedda stipendier och bidrag enligt följande:

Typ av stipendium/bidrag	Totalt utdelat belopp i kr.	Antal stipendier/bidrag	Belopp per mottagare i kr.
Bild- och formkonstnärer			
ettårigt arbetsbidrag	18 980 000	605	20 000-40 000
Ton-, scen- och filmkonstnärer			
tvåårigt konstnärsbidrag	335 000	14	15 000-30 000
ettårigt konstnärsbidrag	4 233 000	232	15 000-25 000

Gemensamma bi-
dragstyper

resebidrag	2 255 000	194	2 000-20 000
tillfälligt bi- drag	120 000	12	5 000-10 000

Arbets- och konstnärsbidragen delas ut för att ge mottagaren ekonomisk och arbetsmässig trygghet och därmed ge denne möjlighet att ägna sig åt sin konstnärliga verksamhet under viss tid.

Utöver dessa skattefria bidrag delade konstnärsnämnden samma år ut skattepliktiga ersättningar med ca 15,2 milj. kr., bl.a. i form av femåriga arbets- och konstnärsbidrag.

Det bör nämnas att i det statliga stödet till konstnärerna ingår dessutom den skattepliktiga inkomstgarantin för konstnärer. Den utgår i princip för mottagarens återstående livstid och betalades under år 1988 ut till 142 berättigade konstnärer med sammanlagt 8,4 milj. kr.

Kommunerna är viktiga stipendieutbetalare. I själva verket torde det förhålla sig så att flertalet av landets 284 kommuner och 23 landsting delar ut något slags kulturstipendium. Ett villkor för att få sådana stipendier är ofta att mottagaren är bosatt i kommunen i fråga eller har annan anknytning till kommunen. Förutom att kommunerna delar ut stipendier av kommunala medel förekommer det att de förvaltar och delar ut medel från donationsfonder med syfte att främja konstnärliga ändamål. Det finns inte några

samlade uppgifter om totalt utdelade stipendiebelopp från kommunerna i landet. De uppgifter som lämnats av de tillfrågade kommunerna torde dock ge en ganska representativ bild av kommunernas stipendiegivning.

Trelleborgs kommun delar genom sin kulturnämnd årligen ut 10 000 kr. i kulturstipendium till en författare, musiker eller annan liknande person med anknytning till kommunen. Kulturnämnden i Trelleborg har också att besluta om årliga utdelningar om ca 1 000 kr. ur "Gunnar Nords stipendiefond" till en begåvad pianist i kommunen. Det stipendiet har emellertid inte delats ut på flera år.

Malmö kommun delar årligen ut "Malmö stads kulturstipendier". Stipendierna är avsedda att möjliggöra eller underlätta kvalificerad utbildning och fortbildning inom skilda konstnärliga och kulturella områden för därtill förtjänta personer, som är mantalsskrivna i Malmö. Kulturstipendierna delas ut efter ansökan eller efter förslag av vissa organisationer eller institutioner. Stipendiet kan ges för ett preciserat ändamål, t.ex. för en studieresa. Stipendiaten skall avge en kort redogörelse för hur de tilldelade medlen har disponerats. I budgeten för år 1989 var avsatt 140 000 kr. för dessa stipendier. Stipendierna brukar delas ut till mellan 10-15 personer per år. Under år 1989 har stipendiesumman per mottagare varierat mellan 10 000 kr. och 20 000 kr.

Stadskontoret i Malmö delade år 1988 av donationsfondsmedel dessutom ut tre stipendier om vardera 30 000 kr. till unga lovande konstnärer. Till äldre och/eller sjuka konstnärer utdelades totalt

239 000 kr. med belopp varierande mellan 17 000 kr. och 20 000 kr.

Malmöhus läns landsting delade år 1989 genom sin kulturnämnd ut åtta kulturstipendier på vardera 10 000 kr. Kulturstipendierna är avsedda för etablerade konstnärer. Stipendierna utses på basis av insända meriter samt utlåtanden från remissinstanser inom olika områden. Stipendierna delas ut för redan utförd verksamhet, de kan användas enligt stipendiatens egna önskemål och det föreligger ingen redovisningsplikt.

Bland andra tillfrågade subjekt, som delar ut stipendier till konstnärer, kan nämnas följande.

Publicistklubben delar genom sin Hiertanämnd ut stipendier till journalister från ett 30-tal olika donationsfonder. Det delas årligen ut mer än 700 000 kr. De flesta stipendierna är resestipendier i storlek mellan 5 000 kr. och 50 000 kr.

Kempestiftelserna delade under år 1988 ut fem stipendier till konstnärer (genomsnittligt stipendiebelopp 50 000 kr.).

Crafoordska stiftelsen betalade under år 1988 ut 50 000 kr. i stipendier och bidrag till konstnärer (av totalt utdelade 23,6 milj. kr.). Beloppet delades ut i form av sex konstnärssstipendier (3 000-10 000 kr.) och fyra bidrag till inköp av musikinstrument och konstnärsmateriel (3 000-6 000 kr.).

Svenska Akademien delade år 1988 ut sammanlagt 2,4 milj. kr. i stipendier och bidrag enligt följande:

- a) 71 belöningar till enskilda utan ansökan
 2 065 000 kr. totalt, varav
 1 å 150 000 kr., 3 å 60 000 kr., 6 å 50 000 kr.,
 2 å 40 000 kr., 2 å 35 000 kr., 11 å 30 000 kr.,
 16 å 25 000 kr., 21 å 20 000 kr. och 9 å 15 000
 kr.
- b) 16 bidrag till organisationer och enskilda efter
 särskild ansökan
 345 000 kr. totalt, varav
 1 å 70 000 kr., 1 å 50 000 kr., 1 å 25 000 kr., 3
 å 20 000 kr., 8 å 15 000 kr. och 2 å 10 000 kr.

De bidrag som utdelas efter ansökan avser
 finansiering av planerade aktiviteter.

Utdelningarna från Svenska Akademien kan, som
 framgått, till en del karakteriseras som belöningar.
 Det gäller också en del av de beskrivna kommunala
 stipendierna. När det gäller utgivna belöningar utgör
 dagspressen en utmärkt kompletterande källa. Här
 följer några exempel på belöningar som nämnts i
 tidningarna under de senaste månaderna.

Litteraturfrämjandets författarpris år 1989 om 75 000
 kr. tillföll Kerstin Ekman.

Från Edstrandska stiftelsen utdelades under slutet av
 år 1989 300 000 kr. till tre unga konstnärer. Eva
 Löfdahl fick 140 000 kr. Pål Svensson och Jonas
 Theselius fick 80 000 kr. vardera. Stipendiet uppgavs
 i pressen vara Sveriges största konstnärstipendium.

Esselte litteraturpris om 100 000 kr. tilldelades i
 januari 1990 Jan Myrdal.

Nordiska rådets litteraturpris om 150 000 danska kronor utdelades i slutet av januari 1990 till Tomas Tranströmer.

Svenska Akademiens översättarpris för år 1990 på 215 000 kr. tillföll Jan Stolpe.

Erna och Viktor Hasselblads stiftelses fotopris för 1990 - en guldmedalj och 215 000 franska franc - tillföll den i Paris bosatte amerikanske fotografen och konstnären William Klein.

Wilhelm Peterson-Bergers musikstipendium på 15 000 kr. delades av Musikaliska Akademien ut till Ansgar Krook.

Sångerskan Margareta Hallin och översättaren Greta Hjelm fick stiftelsen Konstnärshems pris på 10 000 kr. var.

Stiftelsen Natur och Kulturs översättarpris tilldelades Eva Liljegren och Leonard Neuger. De fick 25 000 kr. var.

Ida Bäckmans stipendium på 30 000 kr. gavs till Björn-Erik Höijer för dennes "framstående insatser inom svensk litteratur och publicistik".

Bildkonstnären Ernst Billgren fick Malmö Kommunala bostadsbolags konststipendium på 50 000 kr.

Bukowskis kulturpris på 50 000 kr. tillföll docenten vid Nordiska muséet Elisabet Hildemark och förste intendenten vid Nationalmuseum Lars Sjöberg.

Gotlands tidningars kulturbelöning på 6 000 kr.
delades ut till musikern Jan Ekedahl.

2.4 Stipendier till forskning,
 uppfinnarverksamhet m.m.

När det gäller bidrag till forskning delas större delen av bidragen inte ut till individer utan till forskningsinstitutioner eller till specificerad forskning vid en viss institution. I sådana fall administreras bidragen av institutionen och används där till löner och utrustning. Det nu sagda gäller såväl statliga bidrag som bidrag från andra utbetalare.

De flesta av de stora stiftelserna i landet betalar ut sina bidrag till forskning på detta sätt. Stiftelsen Riksbankens Jubileumsfond och Ingabritt och Arne Lundbergs Forskningsstiftelse har på förfrågan uppgett att de inte betalar ut bidrag till enskilda forskare utan endast till projekt och institutioner.

Det är därför endast en mindre del av bidragen till forskning som delas ut som stipendier och liknande bidrag till fysiska personer. Det typiska forskningsbidraget till en enskild forskare är avsett att täcka specificerade utgifter i en av denne bedriven forskningsverksamhet. En del av bidraget kan dock vara avsett för mottagarens levnadskostnader. Sådana forskningsbidrag uppgår i regel till mellan 20 000 kr. och 100 000 kr. Utöver dessa typiska forskningsbidrag förekommer i viss omfattning belöningar för gjorda insatser.

De tillfrågade stiftelserna och andra subjekten delar ut individuella stipendier och bidrag enligt följande.

De Söderbergiska stiftelserna delar ut huvuddelen av sina bidrag för forskning som individuella bidrag. Mer än hälften av totalt utdelade 17,7 milj. kr. år 1989 gick ut i form av sådana bidrag. Under detta år fick ca 100 forskare i medicin, ekonomi och rättsvetenskap ta emot bidrag för specificerad forskning. Beloppen har i normalfallen varierat mellan 10 000 kr. och 100 000 kr. Några bidrag har varit resebidrag.

Även Crafoordska stiftelsen delar ut en del av sina bidrag till vetenskaplig forskning och undervisning som individuella bidrag. Av totalt utdelade 170 bidrag om sammanlagt 16 milj. kr. för detta ändamål utdelades 136 individuella bidrag om sammanlagt ca 4,7 milj. kr. De individuella bidragen utgick som forskningsstipendier, bidrag till kongressresor och forskningsresor samt för inköp av forskningsmateriel. De flesta bidragen har varierat mellan 5 000 kr. och 25 000 kr. (uppgifterna avser år 1988).

Kungliga Vetenskapsakademin delar ut individuella forskningsbidrag. Under budgetåret 1988/89 utgick sammanlagt 7,1 milj. kr. i stipendier och bidrag till 510 mottagare. Storleken på utdelade stipendier har varierat mellan 2 000 kr. och ca 70 000 kr. Samtliga stipendier som delats ut avser bidrag till kostnader för forskning och utbildning och avses täcka projektkostnader, som ofta innefattar inköp av utrustning.

Knut och Alice Wallenbergs stiftelse, som är Sveriges största allmännyttiga stiftelse, delar ut huvuddelen av sina bidrag till forskning som bidrag till projekt och institutioner. Endast ca 10 milj. kr. av under år 1989 totalt utdelade ca 190 milj. kr. har använts för direkt eller indirekt stipendieverksamhet. Det senare förekom genom att stiftelsen delade ut ca 4 milj. kr. till de forskande högskolorna i landet för att där användas för att ge stipendier till yngre forskare för verksamhet i utlandet. Den mottagande högskolan utser själv stipendiaterna och de belopp som skall delas ut. Avsikten är att det skall delas ut ett stort antal bidrag för kortare vistelser - upp till 3 månader - i utlandet. Stiftelsen delade under det senaste året direkt ut stipendier till yngre forskare enligt egna stipendieprogram inom ämnesområdena bioteknologi, geologi och juridik. Under år 1989 har det startats stipendieprogram även för humanister och teologer. Stipendierna som delas ut enligt stiftelsens egna stipendieprogram är avsedda för längre vistelser i utlandet (1-2 år).

Staten svarar för en betydande del av bidragen till forskningen i landet. I statsbudgeten för budgetåret 1990/91 är avsatt över 5 miljarder kr. för forskning och forskarutbildning. En del av dessa medel förmedlas av forskningsrådsnämnden och de för närvarande tre forskningsråden inom utbildningsdepartementets verksamhetsområde. Även de betalar ut sina bidrag nästan uteslutande till projekt och institutioner. Individuella bidrag förekommer endast i form av de tidigare beskrivna postdoktorstipendierna och det av forskningsrådsnämnden utdelade "Nils Gustav Rosén-priset" om 50 000 kr. för framstående populärvetenskaplig informationsverksamhet.

Styrelsen för Teknisk utveckling (STU) beviljade under budgetåret 1988/89 stipendier, bidrag och lån på sammanlagt 212 milj. kr. till företag och fysiska personer. Det avser både skattefria och skattepliktiga bidrag. Anslagen har utgetts i följande former till enskilda uppfinnare och forskare:

<u>Benämning</u>	<u>antal bidrag</u>	<u>totalt utdelat</u>
uppfinnarpris (50 000 kr. var)	9 st.	450 000 kr.
PYF-stipendier	15 st.	2 390 000 kr.
Bidrag - där resultaten blir allmänt tillgängliga	19 st.	837 576 kr.
Bidrag - där resultaten tillhör projektägaren	26 st.	1 893 000 kr.
Villkorliga lån	76 st.	5 212 165 kr.

Uppfinnarpriset har karaktär av belöning för gjorda insatser. PYF-stipendierna utgår till yngre forskare för utlandsvistelser i utvecklings- och utbildningssyfte.

Enligt STU:s uppfattning är uppfinnarprisen och PYF-stipendierna skattefria. När det gäller bidrag och lån torde det övervägande antalet enligt STU utgå till näringsidkare för näringsverksamheten. I sådant fall är bidraget skattepliktigt - enligt reglerna för näringsbidrag - om det använts för att bestrida

avdragsgilla kostnader men skattefritt om det använts för inte avdragsgilla kostnader (se rättsfall nr 49 i bilaga 3 avd. A).

Arbetsmiljöfonden delar ut olika bidrag för att stödja bl.a. arbetsmiljöforskning. Under år 1989 utdelades fyra bidrag som kan rubriceras som stipendier och liknande bidrag med sammanlagt 156 000 kr. Bidragen har avsett resekostnader för mottagarna och de har varierat mellan 6 000 kr. och 125 000 kr.

Malmöhus läns landsting genom Lunds sjukvårdsdistrikt delade under år 1989, från de av sjukvårdsdistriktet förvaltade donationsfonderna, ut sammanlagt över 2 milj. kr. till medicinsk forskning. De största beloppen kommer från fonder med ändamål att stödja cancerforskning och forskning rörande hjärt- och lungsjukdomar. De utdelade bidragen har avsett bl.a. bidrag till resekostnader för deltagande i kongresser och symposier samt bidrag till specificerad forskning. Bidragen har varierat från 7 000 kr. upp till ca 100 000 kr.

Malmö kommun delade under år 1988 genom stadskontoret ut forskningsbidrag, från de av kommunen förvaltade donationsfonderna, till 82 läkare vid Malmö Allmänna sjukhus med sammanlagt 1,43 milj. kr. Beloppen varierade mellan 1 500 kr. och 75 000 kr.

Som exempel på belöningar kan utöver det som redan har nämnts ges följande exempel.

Det Söderbergiska priset från de ovan nämnda stiftelserna på 250 000 kr. lämnas för framstående insatser inom ekonomisk, medicinsk och juridisk forskning. År 1989 tillföll det professor Kurt Grönfors.

Berol Kemis pris för bästa prestation inom ytkemi vid Chalmers Tekniska Högskola och Göteborgs universitet tilldelades tre forskarstuderande vid Chalmers. Två av mottagarna fick 15 000 kr. var och den tredje 10 000 kr.

Föreningen Pressarkivets vänners presshistoriska stipendium på 10 000 kr. tilldelades litteraturvetaren Anette Arnell.

2.5 Stipendier för andra ändamål

Med stipendier för andra ändamål avses bl.a. stipendier för miljövard och humanitär verksamhet samt stipendier till idrottare och företagare.

Av svaren från de tillfrågade subjekten har följande kommit fram.

Malmöhus läns landsting delar genom kulturnämnden vid sidan av sina kulturstipendier årligen ut fyra ungdomsledarstipendier och två miljöstipendier. År 1989 var stipendiesumman 10 000 kr.

Ungdomsledarstipendierna avser i första hand ungdomsledare som arbetar ideellt och i huvudsak oavlönat. Miljöstipendierna delas ut till personer som gör särskilt uppmärksammande insatser på miljövårdens område.

Malmö kommun delade genom stadskontoret under år 1988 av donationsmedel ut tre bidrag om vardera 5 000 kr. för sjukas och invalidiserades vård och utbildning. Det uppges att det årligen utdelade beloppet för detta ändamål efter permutation kommer att öka till 200 000-300 000 kr.

Crafoordska stiftelsen delade vid sidan av andra ändamål under år 1988 ut 23 bidrag till idrottslig verksamhet - totalt 717 000 kr. - och 19 bidrag till humanitär verksamhet - totalt 126 500 kr. De flesta och största av dessa bidrag delades ut till föreningar i form av verksamhetsbidrag och till särskilda ändamål. Till enskilda delades ut två idrottsstipendier i form av resebidrag (sammanlagt 7 000 kr.) och sju bidrag till sjuka barn och handikappade vuxna för rekreationsresor, inköp av instrument samt för studiekostnad (sammanlagt 49 500 kr.).

Ur tidningarna kan dessutom ges följande två exempel.

Blekinge läns tidning utsåg Rune Andersson - företagare i köksinredningsbranschen - till Årets Bleking år 1989. Han fick 25 000 kr.

Muraren Gunnar Pettersson fick av Stockholms Byggnadsförening motta Isaak Hirsch-stipendiet på 40 000 kr., för att användas för vidareutbildning i kalkavfärgningsteknik förr och nu.

Statens offentliga utredningar 1990

Kronologisk förteckning

1. Företagsförvärv i svenskt näringsliv. I.
2. Överklagningsrätt och ekonomisk behovsprövning inom socialtjänsten. S.
3. En idrottshögskola i Stockholm - struktur, organisation och resurser för en självständig högskola på idrottens område. U.
4. Transportrådet. K.
5. Svensk säkerhetspolitik i en föränderlig värld. Fö.
6. Förbud mot tjänstehandel med Sydafrika m.m. UD.
7. Lagstiftning för reklam i svensk TV. U.
8. Samhällsstöd till underhållsbidragsberättigade barn. Idéskisser och bakgrundsmaterial. S.
9. Kostnader för fastighetsbildning m. m. Bo.
10. Strömgatan 18 - Sveriges statsministerbostad. SB.
11. Vidgad vuxenutbildning för utvecklingsstörda. U.
12. Meddelarrätt. Ju.
13. Översyn av sjölagen 2. Ju.
14. Långtidsutredningen 1990. Fi.
15. Beredskapen mot oljeutsläpp till sjöss. Fö.
16. Storstadstrafik 5 - ett samlat underlag. K.
17. Organisation och arbetsformer inom bilateralt utvecklingsbistånd. UD.
18. Lag om folkbokföringsregister m.m. Fi.
19. Handikapp och välfärd? - En lägesrapport. S.
20. Välfärd och segregation i storstadsregionerna. SB.
21. Den elintensiva industrin under kärnkraftsavvecklingen. ME.
22. Den elintensiva industrin under kärnkraftsavvecklingen. Bilagedel. ME.
23. Tomträttsavgäld. Bo.
24. Ny kommunallag. C.
25. Konkurrensen inom livsmedelssektorn. C.
26. Förmånssystemet för värnpliktiga m. fl. Fö.
27. Post & Tele - Affärsverk med regionalt och socialt ansvar. K.
28. Att följa upp kommunal verksamhet - En internationell utblick. C.
29. Tobakslag. S.
30. Översyn av upphovsrättslagstiftningen. Ju.
31. Perspektiv på arbetsförmedlingen. A.
32. Staden. SB.
33. Urban Challenges. SB.
34. Stadsregioner i Europa. SB.
35. Storstädernas ekonomi 1982-1996. SB.
36. Storstadsliv. Rika möjligheter - hårda villkor. SB.
37. Författningsreglering av nya importrutiner m.m. Fi.
38. Översyn av naturvårdslagen m.m. ME.
39. Konstnärens villkor. U.
40. Kärnkraftsavveckling - kompetens och sysselsättning. ME.
41. Tio år med jämställdhetslagen - utvärdering och förslag. C.
42. Internationellt ungdomsutbyte. C.
43. Förenklad statistikreglering; med förslag till lag om den statliga statistikframställningen. C.
44. Demokrati och makt i Sverige. SB.
45. Kapitalavkastningen i bytesbalansen. Fi.
46. Särskild skatt i den finansiella sektorn. Fi.
47. Beskattning av stipendier. Fi.

Statens offentliga utredningar 1990

Systematisk förteckning

Statsrådsberedningen

Strömgatan 18 - Sveriges statsministerbostad. [10]
Välfärd och segregation i storstadsregionerna. [20]
Staden. [32]
Urban Challenges. [33]
Stadsregioner i Europa. [34]
Storstädernas ekonomi 1982-1996. [35]
Storstadsliv. Rika möjligheter- hårda villkor. [36]
Demokrati och makt i Sverige. [44]

Justitiedepartementet

Meddelarrätt. [12]
Översyn av sjölagen 2. [13]
Översyn av upphovsrättslagstiftningen. [30]

Utrikesdepartementet

Förbud mot tjänstehandel med Sydafrika m.m. [6]
Organisation och arbetsformer inom bilateralt utvecklingsbistånd. [17]

Försvarsdepartementet

Svensk säkerhetspolitik i en föränderlig värld. [5]
Beredskapen mot oljeutsläpp till sjöss. [15]
Förmånssystemet för värnpliktiga m. fl. [26]

Socialdepartementet

Överklagningsrätt och ekonomisk behovsprövning inom socialtjänsten. [2]
Samhällsstöd till underhållsbidragsberättigade barn. Idéskisser och bakgrundsmaterial. [8]
Handikapp och välfärd? - En lägesrapport. [19]
Tobakslag. [29]

Kommunikationsdepartementet

Transportrådet. [4]
Storstadstrafik 5 - ett samlat underlag. [16]
Post & Tele - Affärsverk med regionalt och socialt ansvar. [27]

Finansdepartementet

Långtidsutredningen 1990. [14]
Lag om folkbokföringsregister m.m. [18]
Författningsreglering av nya importrutiner m.m. [37]
Kapitalavkastningen i bytesbalansen. [45]
Särskild skatt i den finansiella sektorn. [46]
Beskattnings av stipendier. [47]

Utbildningsdepartementet

En idrottshögskola i Stockholm - struktur, organisation och resurser för en självständig högskola på idrottens område. [3]
Lagstiftning för reklam i svensk TV. [7]
Vidgad vuxenutbildning för utvecklingsstörda. [11]
Konstnärrens villkor. [39]

Arbetsmarknadsdepartementet

Perspektiv på arbetsförmedlingen. [31]

Bostadsdepartementet

Kostnader för fastighetsbildning m. m. [9]
Tomträttsavgäld. [23]

Industridepartementet

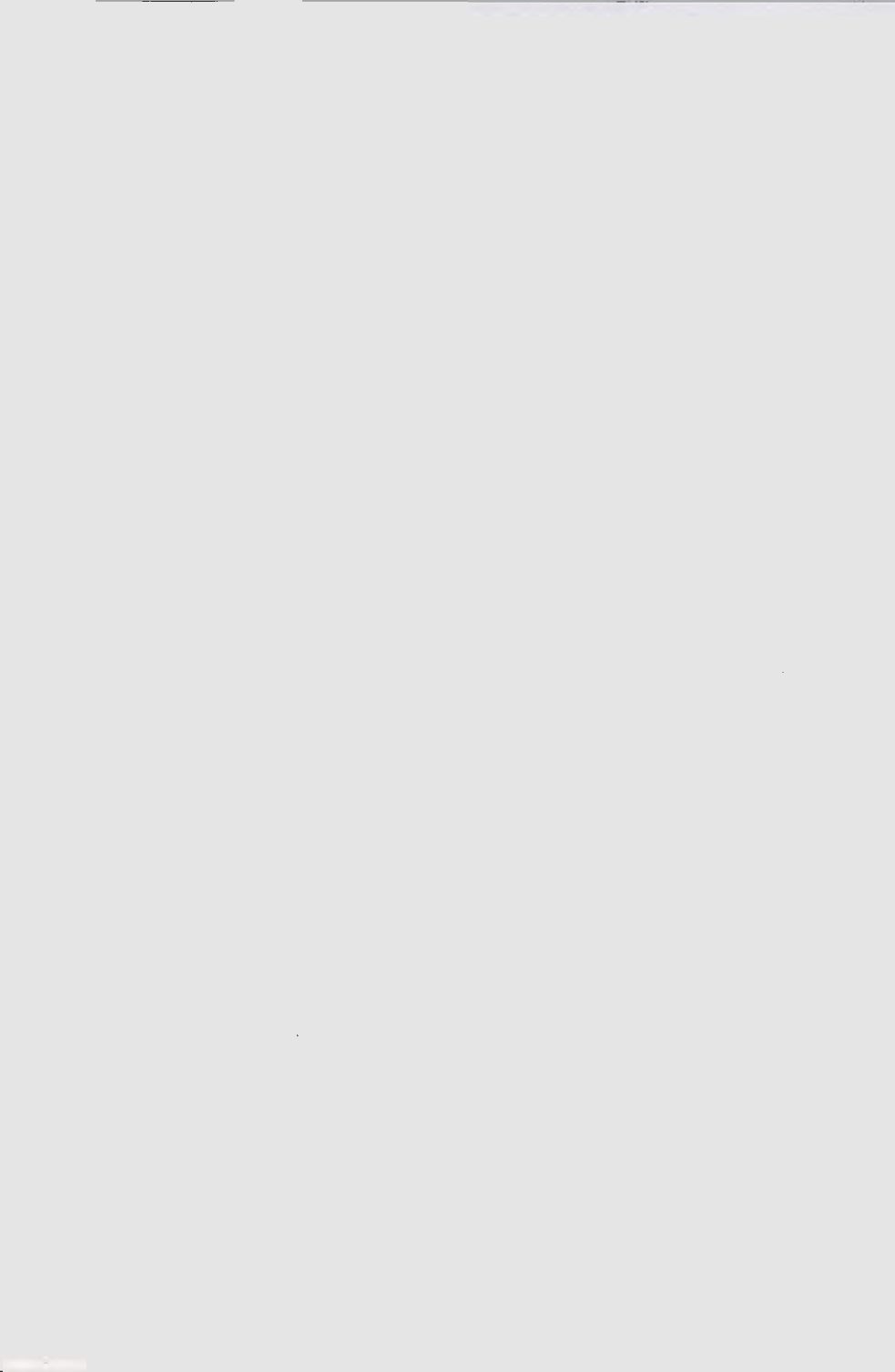
Företagsförvärv i svenskt näringsliv. [1]

Civildepartementet

Ny kommunallag. [24]
Konkurrensen inom livsmedelssektorn. [25]
Att följa upp kommunal verksamhet - En internationell utblick. [28]
Tio år med jämställdhetslagen - utvärdering och förslag. [41]
Internationellt ungdomsutbyte. [42]
Förenklad statistikreglering; med förslag till lag om den statliga statistikframställningen. [43]

Miljö- och energidepartementet

Den elintensiva industrin under kärnkraftsavvecklingen. [21]
Den elintensiva industrin under kärnkraftsavvecklingen. Bilagedel. [22]
Översyn av naturvårdslagen m.m. [38]
Kärnkraftsavveckling - kompetens och sysselsättning. [40]



KUNGL. BIBL.
1990-06-21
STOCKHOLM