ANDERS HULTQVIST

Skattefria stipendier
– särskilt som forskarfinansiering

Stipendier är normalt skattefria, men olika omständigheter kan medföra att de blir skattepliktiga. För både givare och mottagare är det av yttersta vikt att i förväg veta om det är någon risk att skattefriheten kan gå förlorad och därför blir gränsdragningsfrågorna viktiga så fort minsta osäkerhet föreligger. Lagstiftningen är i det närmaste en kodifiering av rättspraxis och denna har i sin tur utbildats under lång tid och hänger samman med gränsdragningar i klassisk inkomstskatterätt. I artikeln redogörs för hur det grundläggande inkomstbegreppet lett fram till teoretiska gränsdragningar och hur dessa kommit att tillämpas i praktiken. Särskild vikt läggs på den roll stipendier spelar som forskarfinansiering och var gränsdragningsproblemen aktualiseras i denna kontext.[1]

1 Inledning

Stipendier utges för olika ändamål, t.ex. mottagarens utbildning, konstnärlig verksamhet, forskningsverksamhet, som priser för uppsatser m.m. I det följande är det forskningsfinansiering som kommer att stå i fokus. Mycket av rättspraxis gäller emellertid andra företeelser, som utbildningsstipendier, stöd till författare, priser och belöningar, där gränserna för skattefria stipendier ställts på sin spets, vilka också tas med och får tjäna som illustration på när även stipendier till forskare och forskarstuderande skulle kunna bli skattepliktiga.

Stipendiefinansiering står ofta i motsatsställning till anslagsfinansiering för anställning med lön. Olika aktörer kan härvid ha olika intressen, ibland motstående intressen, varför diskussioner om för- och nackdelar med det ena eller andra ibland uppkommer. En viktig aspekt är skattekonsekvenserna och de för också med sig konsekvenser för sjukförsäkring, föräldrapenning, pensionsunderlag m.m. En annan aspekt är institutionernas kringkostnader för där verksamma forskare.

Utan att ge mig in i alla dessa aspekter ska jag dock försöka klargöra de olika omständigheter som spelar roll för den skatterättsliga bedömningen och de konsekvenser den för med sig samt sätta detta i sitt forskningsfinansieringsperspektiv. Huvudsyftet är därför att beskriva den del av inkomstskatterätten

[1] Artikeln har tillkommit som ett resultat av en rättsutredning jag gjort åt Stiftelsen Olle Engkvist Byggmästare. Många av mina kollegor och på området kunniga jurister har också läst artikeln i utkastform och haft vänligheten att ge mig synpunkter som jag tagit till mig inför slutbearbetningen. Ett stort tack till Er alla.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

som är av betydelse för bedömningen av om forskningsstipendier är skattefria eller kan anses vara skattepliktiga.

Fördelen med stipendier är i korthet att de normalt är inkomstskattefria för mottagaren, varför hela bruttobeloppet kommer mottagaren tillgodo. Sett ur mottagarens synvinkel kan stipendier sökas hos fler bidragsgivare, även hos dem som inte har de stora utdelningsbelopp som fordras för finansiering av inrättande av tjänster. Omvänt kan givarna på ett ekonomiskt effektivt sätt stödja en viss insats, viss forskare eller visst projekt med medel som går direkt till den ifrågavarande personen och/eller verksamheten. Mot detta står hela det trygghetsbatteri som anställning med lön för med sig, men till en mycket högre kostnad för bidragsgivarna.

Skattefriheten för stipendier uppfattas ofta som ett rättspolitiskt ställningstagande, och visst fanns ett sådant inslag i diskussionen i början av 1980-talet när de fackliga stipendierna diskuterades och under 1990 års skattereform när neutralitet i skattebasen utreddes, men ursprungligen – och i många fall ännu – står svaret att söka i det för svensk inkomstskatterätt klassiska inkomstbegreppet. Utan denna grund blir det svårare att förstå gränsdragningarna, särskilt i den mångfacetterade äldre rikhaltiga rättspraxis som finns på området. Likaså förefaller det mig ofta ske en sammanblandning mellan å ena sidan utredning, bevisning och bedömning av faktiska omständigheter (*faktumsidan)* och å andra sidan *rättsnormerna*. En viss pragmatism kan också åvila praxis eller åtminstone tolkningarna av den, men det är intressant att notera att högsta instans har varit tämligen principfast trots alla kulturpersonligheter som figurerar i rättsfallen. Härtill kommer att referaten av tidig praxis i årsboken är mycket korta, ibland intetsägande, varför äldre doktrin fordras för att bättre förstå vad som egentligen utspelade sig i fallet.

Jag ska därför i korthet ge en inkomstskatterättslig bakgrund, sedan beskriva lagstiftningen – vilken enligt min mening endast kan förstås mot denna bakgrund – och därefter diskutera gränsfallen mellan det skattefria och det skattepliktiga området. Här är äldre doktrin till god hjälp, särskilt Åke Hellners och Jan Anders Hagstedts avhandlingar från 1959 resp 1971 om periodiska understöd resp. beskattning av stiftelser. Leif Mutén kom också att på 50-talet behandla olika pristävlingar och belöningar, varvid stipendier i sådana syften också omfattades. Under skattereformsarbetet på 1980-talet företog också Stiftelse- och föreningskommittén en särskild utredning om beskattning av stipendier och liknande bidrag, vilken publicerades i ett delbetänkande i SOU 1990:47, där mycket av rättspraxis finns redovisad. Kommitténs sekreterare, Jerry Eriksson, publicerade därefter en artikel i Skattenytt 1992, där en hel del av utredningsmaterialet – och hans egna bedömningar – också redovisas. Jan Kellgren har också diskuterat vissa frågor om forskningsstipendiers skattefrihet i Skattenytt 1999.

Med detta material som bakgrund övergår jag sedan till att sammanfatta de skatterättsliga konsekvenserna för stipendier som forskningsfinansiering i några olika situationer (forskarutbildning, post doc och etablerade forskare) och från några olika bidragsgivarperspektiv.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

Även om genomgången kan verka omfattande har avsikten varit att göra den kortfattad och sammanhållen. Det finns mycket mer att säga i detaljhänseende om de olika rättsfallen och vissa bedömningar eller gränser för skattefriheten. Dessa, stundom roande utsvävningar, har emellertid fått ge vika för ambitionen att försöka finna de breda stråken som på ett begripligt sätt kan landa i några praktiskt hanterbara tumregler eller, när så erfordras, preciserande gränsdragningar, vilka förhoppningsvis kan vara till ledning för de som i framtiden ska hantera stipendiefinansierad forskning. Den intresserade läsaren kan dock fortsätta läsningen med stöd av litteraturen i fotnotsapparaten.

2 Något om klassisk inkomstskatterätt

Termen *inkomst* är mångtydig, dvs. det finns flera olika begrepp, alltifrån allomfattande inkomstbegrepp till snävare. Den svenska inkomstbeskattningen byggdes, likt den tyska, upp kring ett sådant snävare begrepp, nämligen källteorin kompletterad med det nationalekonomiska inkomstbegreppet (av särskild betydelse för tillfälliga förvärv), inte det allomfattande.[2] För att utgöra inkomst i skatterättslig mening fordrades därför att den skattskyldige hade en eller flera *inkomstkällor* eller, i fråga om *tillfälliga förvärv,* hade förvärvssyfte. Eljest var förvärven (skattefria) kapitalförvärv, såsom gåvor, arv, lottervinster, hittegods m.m. Flertalet stipendier hörde redan av denna orsak till denna kategori.

En *inkomstkälla* karaktäriseras av ”fordran på en viss varaktighet, i anslutning till den egenskap, som gemenligen återfinnes hos inkomsten, nämligen att vara regelbundet återkommande”.[3] De (stabila) källorna var i 1928 års lagstiftning jordbruksfastighet, annan fastighet, rörelse, tjänst och kapital (och då endast *avkastning* av kapital, såsom ränta och utdelning m.m.).

De *tillfälliga inkomsterna*, som ansågs utgöra inkomst i nationalekonomisk mening och därmed var skattepliktiga, men ej härflöt ur en källa, var *tillfälligt arbete* (mot krav på vederlag) och *tillfälliga vinster*, ursprungligen där förvärvet skett i ”vinstsyfte”, men efter 1910 enligt schablonregler. Dessa samlades i ett eget inkomstslag, inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

Tillfälligt arbete överfördes 1955 till inkomstslaget tjänst, men klart åtskild, och de skattepliktiga vinsterna, som beskattades när de realiserades (realisationsvinsterna) döptes i 1999 års inkomstskattelag om till ”kapitalvinster” och inordnades i inkomstslaget kapital.

---

[2] Skillnaden mellan inkomstbegreppen illustreras tydligt i David Davidsons två monografier 1889, den ena Kommentar till bevillningsförordning, den andra Om beskattningsnormen vid inkomstbeskattningen. I den senare föreslår han förgäves ett vidare, allomfattande inkomstbegrepp, likt tysken Schantz’ begrepp, men det vann inte någon framgång i lagstiftningssammanhang, men plockades upp av amerikanerna Haig/Simons till den amerikanska inkomstskattelagstiftningen, vilka numera fått namnge detta inkomstbegrepp.

[3] Eberstein, Om skatt till stat och kommun enligt svensk rätt, förra delen, Stockholm 1929 s. 136 (i det följande cit. *Eberstein 1929*).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

Trots den systematiska och terminologiska oredan i inkomstskattelagen är det för en föreskriftsbunden beskattning dock en förutsättning att det fundamentala *inkomstbegreppet* förstås i detta sammanhang, i synnerhet när man ska förstå om en inkomst är hänförlig till en källa eller är av tillfällig natur (varvid andra bedömningsgrunder fordras på både intäkts- och avdragssidan) respektive om ett förvärv fortfarande tillhör den inkomstskattefria sektorn.[4]

Indelningen av inkomst i olika inkomstslag, i olika beräkningsenheter (i KL ”förvärvskällor”), numera olika kategorier för att kunna klargöra gränserna för ”kvittningsförbud” m.m. har sedan varit en sekundär fråga, beroende på subjektets situation och verksamhet i övrigt.[5]

För den skatterättsliga kvalifikationen av stipendier, som normalt är ett (skattefritt) kapitalförvärv, har (eller hade) åtminstone tre av de ovan nämnda aspekterna betydelse.

1. Kan ett stipendium *bilda* en ”inkomstkälla”? Ja, det kan (eller åtminstone kunde) det under förutsättning att det utgår varaktigt, är regelbundet återkommande. Det kom då att behandlas som ett periodiskt understöd (se vidare nedan).
2. Kan ett stipendium *hänföras till* en (redan befintlig) ”inkomstkälla”? Ja, det kan den, t.ex. ett stipendium från en arbetsgivare – inkomstkällan tjänst – eller ett bidrag till en näringsidkare.
3. Kan ett stipendium *utgöra* tillfällig förvärvsverksamhet? Ja, det kan det om motprestationen sker i *förvärvssyfte*, vilket har varit av betydelse för t.ex. stipendier som tävlingspriser (idrotts- och författartävlingar och marknadsföringstävlingar), uppdragsforskning etc. när utgivaren har haft direkt nytta av arbetet och forskningens specifika inriktning varit en förutsättning för (bedrivits för) att erhålla bidraget. (Se vidare nedan.)

Eljest utgör bidraget normalt inte (skattepliktig) inkomst, utan är, som sagt, ett (skattefritt) kapitalförvärv. Vidare kan det vara skattefritt på grund av särskilda normer i skattelagstiftningen. Med detta i bakhuvudet blir det så dags att se hur lagstiftningen utformats.

3 Lagregleringen

Före 1928 års kommunalskattelag (KL) fanns ingen särskild reglering i inkomstskattelagstiftningen med specifikt sikte på stipendier, men i 19 § KL nämndes, vid uppräkningen av skattefria förvärv, *”stipendier till studerande vid undervisningsanstalter eller eljest avsedda för mottagarens utbildning”*. Lagrum-

[4] För en djupgående studie av inkomstbegreppets betydelse och inkomstskattelagstiftningens grundläggande struktur, se Anders Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juristförlaget (numera Norstedts) 1995, kap 5 (i fortsättningen cit. *Hultqvist 1995*).

[5] Se Jan Mikael Bexhed, Förvärvskällebegreppet – En eller flera förvärvskällor, Juristförlaget (numera Norstedts Juridik) 1992 s. 30 ff. och Hultqvist 1995 s. 226 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

met var till stora delar förklarande av vad som redan gällde enligt inkomstbegreppet (en kodifiering) och kommenterades knappt i förarbetena.[6] Eberstein, och med instämmande av Sandström, påpekade att det var synnerligen omotiverat, saknade självständig betydelse och dessutom verkade förvirrande, ägnat att vilseleda.[7] Det skulle med andra ord varken tolkas e contrario eller vara exklusivt. Som vi ska se i det följande var snarare schablonregleringen av periodiska understöd av större betydelse, i den mån någon uttrycklig reglering över huvud taget spelat någon större roll för framväxten av rättspraxis kring stipendier.

Uttrycket ”mottagarens utbildning” kom 1983 att kompletteras med *”och inte utgör ersättning för arbete som har utförts eller skall utföras för utgivarens räkning räknas icke till skattepliktig inkomst”* genom lagen (1983:447) om viss skattefrihet för stipendier enligt 19 § kommunalskattelagen (1928:370). Regleringen permanentades och skrevs in i 19 § 1987. Anledningen var att vissa fackliga utbildningsstipendier hade kommit att beskattas i rättspraxis (*RÅ 1981 1:31 I och III–VI*) om mottagaren hade ett fackligt förtroendeuppdrag. Lagändringen hade således som syfte att även dessa stipendier skulle undantas från skatteplikt, vilken dock senare togs tillbaka (se nedan).

Under arbetet med 1990 års skattereform, då skattebasen skulle breddas och bli mer ”neutral” fanns en ambition att också öka inkomstskatteplikten för stipendier. Ett delbetänkande publicerades i SOU 1990:47 med förslag till sådan lagstiftning, men förslaget mötte stark kritik och ledde ej till någon lagändring.[8] Däremot kompletterades 19 § med ytterligare en sats, att även för övriga stipendier gällde att de ej fick utgöra ersättning för en prestation som kommit utgivaren direkt eller indirekt tillgodo (vilket dock angavs endast vara ett klargörande i lagtexten av vad som redan ansågs gälla enligt rättspraxis).[9]

År 1992 var det så dags att ta tillbaka utvidgningen för fackliga eller andra intresserelaterade stipendier (bl.a. till fackliga förtroenderepresentanter), med motiveringen att stipendier bör vara skattepliktiga om det föreligger ett uppdragsförhållande mellan givare och mottagare och givaren har ett eget intresse i att mottagaren deltar i utbildningen. Avsikten var att det skulle bli som före 1983, dvs. i enlighet med HFD:s bedömning i *RÅ 1981 1:31 I–VI*.[10] Lagtexten om ”stipendium som är avsett för mottagarens utbildning och inte heller utgör ersättning för arbete *eller annan prestation* som har utförts eller skall utföras för utgivarens räkning” förslogs av regeringen kompletterad med en skrivning ”*eller eljest i dennes intresse*”, medan Skatteutskottet, efter en ingående diskussion, ansåg att det var bäst om lagtexten kortades till lydelsen före 1983 års lagändring, alltså endast ”stipendier för mottagarens utbildning” och inget

[6] Se SOU 1924:53 s. 406 och prop. 1927:102 s. 343 f.

[7] Se Eberstein 1929 s. 143 (not 1) och K.G.A. Sandström, Om beskattning av inkomst av tjänst samt av tillfällig förvärvsverksamhet enligt svensk rätt, Stockholm 1946 s. 483 (i det följande cit. *K.G.A. Sandström 1946*).

[8] Se prop. 1990/91:54 s. 182.

[9] Se prop. 1990/91:54 s. 298.

[10] Se prop. 1992/93:127 s. 47 f. och 1992/93:SkU14 s. 29.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

mer (dvs. resten ströks). Både föredragande statsrådet och utskottet ansåg att HFD:s bedömning i 1981 års fall stämde bättre med inkomstskattens grunder. Ändringen trädde i kraft 1 juli 1993. I *RÅ 1994 not. 424* har denna avsikt med lagändringarna bekräftats i praxis.

Regleringen i 19 § KL fick därmed sin nuvarande utformning, som tillsammans skatteplikten för Marie Curie-stipendier, vilken infördes 1997, överfördes till 8 kap. 5 § nya inkomstskattelagen (IL):

> ”Stipendier som är avsedda för mottagarens utbildning är skattefria. Stipendier som är avsedda för andra ändamål är skattefria, om de
> – inte är ersättning för arbete som har utförts eller ska utföras för utbetalarens räkning, och
> – inte betalas ut periodiskt.
>
> Av 11 kap. 46 § framgår att Marie Curie-stipendier inte är skattefria.
>
> Bestämmelser om vissa periodiska understöd som inte ska tas upp som inkomst finns i 11 kap. 47 §.”

Bestämmelsen ser måhända ut att vara exklusiv och precis, men behöver som redovisats ovan förstås i sitt rättsliga och historiska sammanhang för att bli helt begriplig.[11] Då säger den inte särskilt mycket och är – liksom sin föregångare i 19 § KL – inte nödvändig, dvs. merparten av dess normer gäller ändå.[12]

I ett par avseenden kan den dock ha en viss signifikans och det gäller framförallt, liksom föregångaren, vad som avses med ”utbildning”, dels i fråga om hur omfattande begreppet är, dels att det synbarligen står i kontrast till andra meningen – stipendier för andra ändamål – där två ytterligare krav för skattefriheten föreskrivs. Detta behandlas särskilt nedan. Men redan här kan påpekas att, såsom lagskrivningsproblemen vid 1993 års ändringar visar (ovan), är utbildningsstipendier inte oberoende av huruvida de utgör ersättning för arbete (alltså inte andra meningen e contrario i denna del), men måhända oberoende av om de utgår periodiskt eller som enstaka utbetalningar.

Hänvisningen i andra stycket till Marie Curie-stipendier som ges ut direkt eller indirekt av Europeiska gemenskaperna, och således är skattepliktiga, är så speciell att den lämnas därhän i fortsättningen.[13] De periodiska understöden behandlas särskilt i det följande, varvid jag återkommer till bestämmelsen i 11:47 IL.

Det har i senare kommentarer lagts ned energi på att försöka definiera begreppet *stipendium*, vilket enligt min mening bara lett till en definition

[11] Det är f.ö. ett allmänt problem vid tolkningen av den nya inkomstskattelagen, att kommunalskattelagens ursprungliga struktur med principbestämmelser (paragraftexten) följt av preciseringar, exemplifieringar, undantag och utvidgningar – en ordning som förvisso successivt förlorat sin pregnans under 1900-talets senare del – numera står sida vid sida i enskilda kortfattade paragrafer.

[12] Jfr K.G.A. Sandström 1946 s. 483.

[13] Se Kammarrättens i Stockholm dom 2009-06-29, mål nr 1495-09 och den överklagade domen från länsrätten i Stockholm 2009-02-10, mål nr 12837-07, där det framhölls att undantaget, som ålägger skatteplikt, ska tolkas restriktivt och endast avse de stipendier som enligt EG:s rättsakter är ett sådant.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

enligt allmänt språkbruk och knappast tillfört någonting av värde. Bidrag från ett subjekt till ett annat, utan att det utgör vederlag, är normalt skattefria kapitalförvärv (gåva) redan enligt det grundläggande inkomstbegreppet, så länge det inte utges periodiskt. (En annan sak är att bidraget ändå i många fall inte klassats som gåva enligt den förutvarande gåvoskattelagstiftningen – en fråga som dock inte längre är aktuell och därför lämnas därhän.)

Däremot är undantaget för vissa periodiska understöd fortfarande av stor betydelse, inte minst för forskningsstipendier som vi ska se i det följande, och, måhända med viss överlappning, även i viss mån frågan vad som kan karakteriseras som utbildning.

Under 1900-talet har sedan en rikhaltig rättspraxis växt fram avseende olika former av stipendier, som kortfattat refererats i Stiftelse- och föreningskommitténs betänkande (SOU 1990:47, s. 153 ff., bilaga 3). Avgörande för fallen har oftast varit *relationen* mellan givare och mottagare, dvs. om det varit fråga om vederlag för utfört arbete eller härrört ur en redan befintlig inkomstkälla (normalt en anställning) eller, när bidraget utgått periodiskt, om det är ett periodiskt understöd för vilket skatteplikt föreligger.[14]

Beskattningen av periodiska understöd hade, som nämnts ovan, sin grund i att periodiciteten själv kunde skapa en inkomstkälla enligt det källteoretiska inkomstbegreppet (periodiciteten ansågs också skapa ”skatteförmåga”). Så hade det varit sedan 1800-talet, men samtidigt uppmärksammades en reciprocitets- och dubbelbeskattningsproblematik, att det borde råda koherens mellan å ena sidan givarens avdragsrätt och å andra sidan mottagarens skatteplikt. Redan 1910 infördes därför regler om avdrag för vissa periodiska understöd, vilka var skattepliktiga för mottagaren. Reciprocitetsfrågan löstes emellertid lagtekniskt på det sättet, att mottagarens skatteplikt knöts till givarens avdragsrätt, inte tvärtom – en ordning som sedan överfördes i 1928 års kommunalskattelag (jfr 8:5 och 11:47 1 st IL).[15] Med tiden har detta uppfattats som att ”den principiella avdragsrätten” styrt skatteplikten (jfr RÅ 1988 not. 626),[16] vilket således är en sanning med modifikation, men vilken med tiden har blivit den allmänt accepterade uppfattningen. Undantag från avdrag gjordes för de fall där mottagaren genomgick uppfostran eller utbildning, vilket således korresponderade med det alltid skattefria stipendiet för utbildning i 19 § KL.[17]

Liksom det i 8:5 IL hänvisas till 11:47 IL, där det i andra stycket görs undantag från skatteplikt för vissa periodiska understöd från stiftelser (jfr periodiskt utgående stipendier), fanns tidigare också ett sådant undantag i kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt,[18] vilket ska behandlas närmare nedan.

---

[14] Se Jan Anders Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, Nordstedts förlag 1970 s. 179 ff. (i det följande cit. *Hagstedt 1970*).

[15] Se Åke Hellner, Periodiskt understöd och underskott, Lund 1959, s. 45 f. (i det följande cit. *Å. Hellner 1959*).

[16] Se t.ex. SOU 1990:47 s. 146.

[17] Se Hagstedt 1970 s. 180.

[18] Se 31 § anv.p. 2 KL med vidarehänvisning till 51 § 1 mom. e. KL (sedermera 7 § 6 mom.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

Villkoret i 8:5 IL att stipendiet *inte får utgöra ersättning* för arbete som har utförts eller ska utföras för utbetalarens räkning har alltid gällt och är sålunda endast ett förtydligande. Bara för att något benämns ”stipendium” föreligger inte skattefrihet – likaväl som det inte heller är en är en förutsättning för skattefrihet. Utbetalningars skattemässiga karaktär är i stället beroende av om det utgör ett vederlag eller inte; jfr remuneratoriska gåvor. Vid bedömningen är det inte nödvändigt att det är ett *direkt* vederlag, utan kopplingen kan vara vagare än så, vilket i inkomstteoretiskt hänseende vid tillfällig förvärvsverksamhet, benämnts *förvärvssyfte.* Mer om detta kriterium i avsnitt 4.4 nedan.

Sammanfattningsvis är bestämmelsen i 8:5 IL sålunda till stora delar ett förtydligande av vad som eljest gäller enbart med stöd av det för den svenska skatterätten grundläggande inkomstbegreppet. Det finns en omfattande rättspraxis och, förutsatt att rättsfallen läses mot denna bakgrund och med de särskilda omständigheterna i det enskilda fallet i minnet, illustrerar de tämligen väl i stort gränsdragningarna, vilka ska behandlas utförligare nedan. I några avseenden går regeln dock längre i skattefriheten och det gäller i fråga om ”utbildning” och vissa periodiska bidrag, i synnerhet de som utges från skattebefriade stiftelser.

4 Gränsdragningsfrågor

4.1 Periodiskt utgående stipendier

Som nämnts ovan kan periodiska understöd m.fl. periodiska utbetalningar *i sig bilda en inkomstkälla* enligt klassisk inkomstskatterätt, så även periodiskt utgående stipendier, och därmed leda till att bidragen blir skattepliktig inkomst. I syfte att undvika dubbelbeskattning kom skatteplikten dock i reciprocitetshänseende att redan i 1910 års inkomstskattelagstiftning anknyta till avdragsrätten,[19] en ordning som sedan överförts först till 1928 års kommunalskattelag (och sedermera lagen om statlig inkomstskatt), nu till inkomstskattelagen. För de fall där givaren fick avdrag för utgivna periodiska understöd blev mottaget understöd skattepliktigt och vice versa.

Begreppet periodiskt utgående understöd var i 1910 års inkomstskattelagstiftning knutet till att det skulle utgå på grund av en rättslig eller frivillig förpliktelse, men ej enbart den i lag ålagda försörjningsplikten. Även gränsen mot gåva söktes.[20] Tämligen snart blev det uppluckrat och tanken att det inte

SIL).

[19] Då endast vid den statliga inkomstbeskattningen, inte den kommunala. Se vidare om historiken i SOU 1972:87 s. 97.

[20] Eberstein påpekar att detta i sig berodde på en felredigering av texten från 1910 års inkomstskattelagstiftning, där det stod ”gåva, därunder inbegripet sådant periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning”, för vilken givaren sedan var avdragsberättigad. Med skrivningen i 19 § i 1928 års kommunalskattelag nämndes först gåva och sedan periodiskt understöd, vilket tolkat efter ordalagen skulle innebära att det senare endast utgjordes av sådana understöd som inte hade karaktären av gåva, vilket uppenbarligen dock inte varit avsikten (se Eberstein 1929 s. 143, not 1).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

fick utgöra gåva frångicks. Redan på 1950-talet hade dessa distinktioner frånfallits.[21] När avdragsrätten för utgivna bidrag reducerats under senare delen av 1900-talet har å andra sidan det skattepliktiga området i reciprocitetshänseende följaktligen också minskat.

Periodiska understöd som bidrag till mottagarens undervisning eller uppfostran var inte avdragsgilla, vilket av vissa kopplats till den kategoriska inkomstskattefriheten för sådana stipendier (dvs. oavsett de utgått som engångsbelopp eller periodiskt). Det kan förvisso ifrågasättas om det avsåg någonting annat än grundutbildning på den tiden (folkskola), men det förefaller med tiden ha utsträckts till även högre utbildning (se vidare avsnitt 4.2 nedan).

Det har enligt rättspraxis räckt med att ”en principiell rätt” till avdrag för givaren har förelegat för att mottaget bidrag ska vara skattepliktigt, t.o.m. om givaren är ett utländskt subjekt, varvid man resonerat huruvida avdragsrätt skulle förelegat om givaren varit ett svenskt subjekt (se t.ex. *RÅ 1988 not. 626*) eller vid t.ex. statliga stipendier (författarstipendier m.m.).[22] Denna rättspraxis hade etablerats redan före kommunalskattelagens tid (se *RÅ 1927 ref. 21*).[23]

När blir då ett stipendium (eller annat understöd) *periodiskt utbetalt*?

Det finns naturligtvis inget enkelt teoretiskt svar på den frågan, men i rättspraxis har frågan varit föremål för prövning både vad gäller givarens avdragsrätt och mottagarens skatteplikt.

För att givare ska kunna göra avdrag för periodiskt understöd har det räckt med månatliga utbetalningar under ett helt år (se *RÅ 1979 Aa 239*, del av hyra under ett år ansågs utgöra periodiskt understöd). Ett under tre månader utgivet understöd ansågs dock inte ha sådan *varaktighet* att det var ”periodiskt understöd” (se *RÅ 1978 Aa 169*; inte heller i *RÅ 1948 not. 125* där perioden understeg ett år). Som förklaring härtill har Å. Hellner, med hänvisning till SOU 1950:21, anfört att denna tidrymd allmänt användes som beskattningsperiod.[24]

I fråga om de statliga författarstipendierna stod det redan på 1930-talet klart att treåriga, årligen utbetalda, stipendier ansågs utgå periodiskt och därmed blev inkomstskattepliktiga. Pär Lagerqvist blev beskattad för ett treårigt understöd av statsanslaget (*RÅ 1936 ref. 55*; jfr *RÅ 1935 ref. 36*). Utgick ett sådant stipendium bara en gång, för ett år, ansågs det inte skattepliktigt (se *RÅ 1953 Fi 1047*; ”med hänsyn till de omständigheter under vilket detsamma utgått”). Ett under två år erhållet arbetsstipendium, där utbetalningarna skett en gång per år, ansågs inte heller vara ett periodiskt understöd (se *RÅ 1974 A 529*).

Utgår årliga stipendier för tre år eller mer passeras sålunda gränsen för att på grund av periodicitet bli skattepliktig inkomst, och det spelar då ingen roll om detta beslutats i förväg eller endast är påräkneligt (se t.ex. *RÅ 1961*

[21] Se Å. Hellner 1959 s. 48.
[22] Jfr SOU 1972 s. 199.
[23] Jfr Eberstein 1929 s. 146 (not 2).
[24] Se Å. Hellner 1959 s. 50.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

Fi 1284–1288, *RÅ 1962 Fi 259*, *RÅ 1968 ref. 1* och *RÅ 1972 Fi 905*). Dessa och flera andra rättsfall om treåriga understöd (se bl.a. *RÅ 1988 not. 626*) har, som tumregel, i teorin kommit att bilda en i praktiken yttersta gräns för skattefriheten innan periodiciteten konstituerar en inkomstkälla och således medför att bidraget blir skattepliktigt. Även kortvarigare stipendier kan, som nämnts, anses periodiska om de utgår oftare, t.ex. månatligen, och varaktigheten är minst ett år.[25]

Det bör tilläggas att i periodiciteten ligger också en beloppens likformighet, dvs. det bör vara fråga om återkommande rater av samma eller nära nog samma belopp.[26] Ges stipendium för ett eller två år, inget det tredje, men ett nytt det fjärde året, har periodiskt understöd inte ansetts föreligga.

För att anknyta till det grundläggande inkomstbegreppet ser man att gränsfallen kvalificerar eller diskvalificerar sig med hänsyn till de signifikanta dragen för att en ”inkomstkälla” ska föreligga, dvs. varaktighet och periodiskt återkommande inkomst. En annan sak är att man kan tycka att ”tre gånger” är godtyckligt valt för att *periodicitet* ska föreligga, men det kan försvaras med att en eller två gånger inte konstituerar någon regelmässighet, utan det är först med den tredje utbetalningen, med samma eller liknande belopp, efter samma tidslängd (månad, år), det går att konstatera att det funnits en ”periodicitet”.

Tumregeln har då blivit att skattefriheten går förlorad – stipendiet blir periodiskt utbetalt – om det utgår med tre utbetalningar under minst ett år. Således är tvååriga stipendier skattefria, om de utbetalas i en klumpsumma eller möjligen i två årliga rater.

En särskild fråga blir då om tre- eller fyraårig *finansiering* (stipendium) kan erhållas under förutsättning att stipendiet betalas ut i en klumpsumma eller två gånger, en gång varannat år eller t.ex. en andra gång när vissa delmål nåtts eller dylikt? Mycket talar för att svaret på den frågan är jakande. Om bidragen inte utgår med en viss regelbundenhet eller beloppens storlek varierar över tiden, har avdragsrätten för periodiska understöd gått förlorad.[27] (Frågan om hur lång och omfattande finansieringen kan, får eller bör vara, om den utbetalas med ett engångsbelopp eller i två rater, torde därför snarare höra hemma inom givarens sfär, t.ex. de civil- och skatterättsliga reglerna för stiftelser.)

Frågans praktiska betydelse reduceras emellertid mycket av att lagstiftningen ger två betydelsefulla undantag från skatteplikten på grund av periodicitet, nämligen ”stipendier för mottagarens utbildning” och periodiska understöd från skattebefriade stiftelser (föreningar), vilka jag nu övergår till att behandla.

[25] Se RÅ 1979 Aa 239 och vidare den mer svårtydda rättspraxisen på avdragssidan i SOU 1972:87 s. 46 f.
[26] Se Å. Hellner 1959 s. 52.
[27] Se Å Hellner 1959 s. 52 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

4.2 Utbildningsstipendier

Som framgår av lagtexten i 8:5 IL är *stipendier avsedda för mottagarens utbildning* skattefria, och det ser ju av lagtexten – andra meningen e contrario – ut som att detta gäller oavsett om de ”är ersättning för arbete som har utförts eller ska utföras för utbetalarens räkning” eller har betalats ut periodiskt.

Samtidigt vet vi av lagstiftningshistoriken att detta inte har varit avsikten vid de lagändringar som skedde under 1980–90-talen, utan avsikten med formuleringen 1993 var att återgå till rättsläget före 1983 (med den lydelse som texten hade dessförinnan), dvs. att de varken fick utgöra ersättning för arbete eller annan prestation som har utförts eller skall utföras för givarens räkning eller eljest är i dennes intresse (se avsnitt 3 ovan). Lagtexten motsäger inte heller en sådan tolkning, även om ändringarna under 1980/90-talen lett till en olycklig, förvirrande kontrast mellan första och andra meningen.

Svårare är det att avgöra om stipendier för mottagarens utbildning är *skattefria oavsett om de utgår periodiskt*. Olika skäl pekar i olika riktningar.

Som nämnts ifråga om periodiskt utgående stipendier ovan (avsnitt 4.1) fanns tidigt ett avdragsförbud för periodiska understöd om de utgick för mottagarens undervisning eller uppfostran, varför de i reciprocitetshänseende inte beskattades.[28] Samtidigt menade man nog då (i början av 1900-talet) grundutbildning, såsom folkskola och liknande.[29] Motiveringen till det kategoriska undantaget för ”stipendier till studerande vid undervisningsanstalter eller eljest avsedda för mottagarens utbildning (i 1928 års KL) är emellertid mager (se avsnitt 3 ovan) och någon större diskussion synes inte förekomma i litteraturen. Eberstein konstaterar bara att stadgandet synes sakna självständig betydelse, ”då även dylikt stipendium är att räkna såsom ’periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt’ och redan såsom sådant alltid är skattefritt”.[30]

Begreppet *utbildning* har inte begränsats till någon viss nivå eller form av utbildning i praxis. I de rättsfall som nämnts ovan har det också varit fråga om *högre studier*, t.ex. licentiand- och doktorandutbildning, och det är inte utbildningsnivån som vållat diskussion, utan om givaren haft intresse i att mottagaren utbildar sig (kan förvänta sig någon form av direkt nytta); så även i försäkringsmål, se t.ex. RÅ 1998 ref. 36. Begreppet utbildning har utan någon avgörande diskussion således kommit att glida och fleråriga stipendier accepterats, bara det är fråga om ”utbildning” (utan sådan motprestation).[31]

---

[28] Se Eberstein 1929 s. 145.

[29] Jfr Sandström 1946 s. 484.

[30] Se Eberstein 1929 s. 143 (not 1) och s. 144 f.

[31] Se t.ex. Skatterättsnämndens förhandsbesked 2008-12-23 (dnr 116-08/D), där det var fråga om ett tvåårigt doktorandstipendium som utbetalades vid två tillfällen. Ett sådant stipendium skulle enligt praxis förvisso klarat sig från att betraktas som periodiskt understöd (se ovan), men denna fråga nämns ej i motiveringen, utan det synes tas för givet att det är fråga om utbildning – ”A har antagits till forskarutbildning” – och fråga endast var om den omständigheten att stipendiaten tidigare varit anställd vid universitetet medförde att skattefriheten gick förlorad.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

Stadgandet i 19 § KL har sålunda inte begränsats av att det må ha motiverats av att bara vissa periodiska understöd inte var avdragsgilla (mottagarens undervisning och uppfostran), utan såsom Jerry Eriksson konstaterar, talar mycket för att utbildningsundantaget (i vart fall numera) är *kategoriskt* i den meningen att det inte spelar någon roll om det utgår genom enstaka bidrag eller periodiskt utgående stipendier., oavsett utbildningsnivå eller utbildningsform.[32] Även Skatteverkets handledning ger uttryck för samma kategoriska uppfattning.[33] I Skatterättsnämndens förhandsbesked 1995-12-29 – sökt av en doktorand vid Stockholms universitet – hade den omständigheten, att stipendiesumman var 90 000 kronor per år och utbetalades i fyra lika stora delar varje år, uppenbarligen inte heller någon betydelse (vilket den annars skulle kunna ha haft p.g.a. av de periodiska utbetalningarna och då stipendiet i vart fall delvis finansierades med medel från Naturvetenskapliga Forskningsrådet).[34]

Så oavsett vad skrivningen av bestämmelsen avsåg i 1928 års kommunalskattelag och vad som kan ha föresvävat de lagstiftaransvariga vid överföringen till 1999 års inkomstskattelag har både rättspraxis och ordalydelsen i bestämmelsen numera fått den innebörden att *bidrag till mottagarens utbildning är skattefri oavsett om den utgår periodiskt eller ej* (om de ej är hänförliga till någon inkomstkälla eller någon relevant motprestation föreligger; se vidare nedan). Av legalitetshänsyn finns det då heller ingen anledning att tolka eller tillämpa bestämmelsen i 8 kap. 5 § IL mer restriktivt, utan en eventuell begränsning av inkomstskattelagens undantag torde i så fall fordra en lagändring.[35]

Till *utbildning* räknas således (numera) också allt ifrån grundskola, gymnasieskola, folkhögskola, olika yrkesutbildningar till högskoleutbildning eller fristående kurser, bara de med rimliga mått kan karakteriseras som utbildning i något hänseende. För forskarvärlden innebär det att forskarutbildning (licenciand- och doktorandutbildning) ingår, medan det vid högre forskarmeritering (allmänt, och i fortsättningen, kallat *post doc*-meritering) blir mer osäkert om det är fråga om utbildning (jfr dock resonemangen angående begreppet utbildning vid arbetslöshetsförsäkringen enligt ALF och Naturvetenskapliga forskningsrådets post-doc-stipendier i *RÅ 2001 ref. 29* i avsnitt 6.3 nedan).

Genom att *utbildningsbegreppet* med tiden blivit så omfattande och att undantaget gäller oavsett om stipendierna utgår periodiskt, blir den praktiskt

[32] Se Jerry Eriksson, Skattenytt 1992 s. 149. Jfr även Jan Kellgren, Om forskningsstipendiers skattefrihet, Skattenytt 1999 s. 429 ff. (särskilt s. 432 f.).

[33] Se Skatteverkets Handledning för beskattning vid 2012 års taxering (del 2) s. 654. Jfr även Skatteverkets ställningstagande 2013-05-06 (dnr 131 221287-13/11), där verket under ”gällande rätt” konstaterar att som utbildning räknas i detta sammanhang grundutbildning liksom högskole- och doktorandutbildning.

[34] Se Skatterättsnämndens förhandsbesked 1995-12-29, refererat av Gustaf Sandström i Skattenytt 1996 s. 79 och med bakgrundsbeskrivning och kommentar av Gustaf Lindencrona, Universitetsjuridiska problem, i Festskrift till Stig Strömholm, Iustus 1997, s. 633 ff. (särskilt s. 646 f.).

[35] Jfr Anders Hultqvist, Legalitetsprincipen och lagtolkning – Några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet, Skattenytt 2013 s. 19 och Mari Andersson och Anita Saldén Enérus, Inkomstskattelagen – En presentation med nyckel, Norstedts Juridik 2000 s. 27 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

viktiga gränsdragningen vid utbildningsstipendier mot givarens intresse, dvs. frågan om utbildningen gagnar givaren eller t.o.m. härrör ut en inkomstkälla (vanligen arbetsgivaren eller denne närbesläktad person).

Den omständigheten *att givaren förväntar sig att utbildningen fullföljs* och genomgås enligt plan utgör naturligtvis inte en sådan motprestation som är av direkt värde för utgivaren, utan snarast en förutsättning för att bidrag över huvud taget ska kunna lämnas (ofta enligt stiftelsevillkoren eller dylika förutsättningar, se vidare avsnitt 4.4.1). Det torde också vara svårt för en givare att kunna påräkna någon egen ”återbäring” för att en person genomgår egen utbildning, utan det är snarast en altruistisk målsättning, att bidra till att fler stimuleras att utbilda sig, även när en stiftelse bara fullgör ett mer begränsat stiftelseändamål, t.ex. att stimulera till viss utbildning (t.ex. ett hantverksyrke), vissa grupper till viss utbildning (t.ex. kvinnor från viss byggd till högre utbildning) etc.

Kan utbildningen bli av *särskild nytta för bidragsgivaren* kan stipendiet dock bli inkomstskattepliktigt. Så var det t.ex. ifråga om stipendium från kommun till en person för genomgående av polisskola i *RÅ 1934 ref. 35,* stipendium från ett företag till en licentiand i *RÅ 1966 ref. 23 I* som skrev om företagets sista brukspatron och en sjuksköterska i *RÅ 1981 1:22*, som erhöll bidrag från landstinget och skulle utbilda sig till läkare. (I kontrast härtill ansågs stipendium från landsting för att genomgå en tvåårig kurs för röntgenassistenter inte vara skattepliktig i *RÅ 1974 A 1755*; ej heller ansågs landstings forskningsbidrag till doktorandstudier vara skattepliktigt i *RÅ 1966 ref. 23 II*).

Det vanligaste fallet är dock nog den nära *relationen mellan givare och mottagare*, att bidraget kommer som en del ur en redan befintlig inkomstkälla, t.ex. en anställning. Då spelar det heller ingen roll om givaren ens har något som helst intresse att efter utbildningen få en motprestation eller liknande, eftersom redan förmånen att få utbildningen bekostad utgör inkomst av tjänst.[36] Detta torde ha t.ex. ha spelat roll i 1981 års sjuksköterskefall ovan. Se vidare avsnitt 4.4.2 nedan.

Ifråga om stipendier från *ideella bidragsgivare*, t.ex. stiftelser, är det sålunda normalt inga större problem när det gäller utbildningsstipendier. Även ifråga om *andra fristående bidragsgivare* torde det vara sällsynt att utbildningsstipendier kan kopplas till någon sorts motprestation eller direkt intresse, sålunda inte heller när t.ex. läkemedelsbolag eller advokatbyråer ger stipendier till doktorandstudier till personer som inte har eller har haft någon anställnings- eller uppdragsrelation till givaren. I äldre litteratur brukar det heta att utgivaren ska ha haft ett altruistiskt, i motsatts till egoistiskt, intresse.

Vår rikhaltiga rättspraxis, varav bara några få fall här har nämnts, kan stundom verka motsägelsefull eller i vart fall svårtydd, men det är viktigt att komma ihåg att den tillkom innan prövningstillstånd till HFD infördes, att domarna är bristfälligt motiverade och att det i varje fall har varit fråga om att bedöma om de *faktiska omständigheterna* pekar i endera riktningen, dvs. en

[36] Jfr Skatteverkets ställningstagande 2013-05-06 (dnr 131 221287-13/11).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

stor mängd *in casu*-bedömingar. Något tecken på att *normerna* för skatteplikt respektive skattefrihet skulle ha förändrats – annat än i fråga om utbildningsbegreppets expansion och de s.k. fackliga stipendierna – har jag inte funnit stöd för.

En särskild situation föreligger i fråga om *stipendier som utges av högskolor och universitet*, där utbildningen också bedrivs. Här rör det dig dock inte om intresset för givaren i eller av utbildningen, utan om gränsen mot att i stället betraktas som anställd eller om *någon annan prestation* (t.ex. institutionstjänstgöring, undervisning m.m.) är kopplad *till stipendiet*. I t.ex. *RÅ 1977 Aa 65* blev stipendiaten skattskyldig för ett stipendium från universitetet i Odense med motiveringen kunde åläggas att i viss utsträckning assistera vid undervisning.

Detta går emellertid att undvika, särskilt som svenska universitet och högskolor inte får utge stipendier av statsmedel och då flera donationer bildar en egen stiftelse, dvs. inte är samma rättssubjekt som högskolan.[37] Om en stipendiat enligt en separat överenskommelse med högskolan i begränsad omfattning ägnar sig åt viss eller vissa sidoaktiviteter (t.ex. undervisning eller arbete vid institutionen), vilka avlönas särskilt och inte är ett villkor för erhållandet av stipendiet, är det i princip som vilket annat extraarbete som helst.[38] I detta avseende är det ju ingen skillnad mot fallet, där en person, som genomgår doktorandutbildning, jobbar extra som servitris eller lärare, så länge det ena inte är beroende av det andra – en fråga som får avgöras från fall till fall, eller, rättare sagt, måste observeras vid stipendiets utgivande för att inte kompromettera bidraget dess benefika karaktär för mottagaren (jfr även en motsvarande situation i *RÅ 2004 ref. 33* ang. fotbollsstipendier, varom mer nedan).

4.3 Stipendier från skattebefriade stiftelser – ideella föreningar

Som ett undantag från skatteplikten för periodiska understöd anges i 8:5, 3 st. IL sådana som avses i 11:47 IL. I första stycket nämns sådana givaren enligt 9:3 IL (periodiska utbetalningar till person i givarens hushåll) eller 62:7 IL (allmänna avdrag) inte fått göra avdrag för. De lämnas därhän i fortsättningen.

Viktigare är vad som sägs i andra stycket, nämligen periodiska understöd som betalas ut från en stiftelse som är undantagen från skattskyldighet enligt 7:3–6 IL eller från en ideell förening som har till uppgift att främja de ändamål som anges i 7:4 IL, om föreningen uppfyller övriga villkor i 7:7–13 IL för undantag helt eller delvis från skattskyldighet. (I fortsättningen nämner

[37] Jfr Kellgren SN 1999 s. 431.

[38] Se Skatterättsnämndens ovan nämnda förhandsbesked 1995-12-29, Sandström SN 1996 s. 79, Lindencrona i Fskr till Strömholm 1997 s. 646 f. och Kellgren SN 1999 s. 435. (Enligt Lindencrona hade alla forskarstuderande – oavsett om de finansierades med stipendier, utbildningsbidrag eller doktorandtjänst – möjlighet att vid sidan av studierna utföra särskilt avlönat arbete åt institutionen.) Se även numera också Skatteverkets ställningstagande 2013-05-06 (dnr 131 221287-13/11) som bekräftar denna uppfattning för verkets del.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

jag endast stiftelser, men undantaget är således också tillämpligt för nämnda ideella föreningar.)

Undantaget fanns även i kommunalskattelagen (KL), närmare bestämt 31 § anv.p. 2 KL med vidarehänvisning till 51 § 1 mom. e. KL (sedermera 7 § 6 mom. lagen om statlig inkomstskatt, SIL). Skattefriheten innebär, skriver Hagstedt, att den eljest gällande enkelbeskattningen sätts ur spel och det är då inte tillräckligt att stadga skattefrihet för stiftelsen utan detta måste följas upp med en motsvarande skattefrihet för de som kommer i åtnjutande av stiftelsens inkomster.[39]

De stiftelser som avses är sålunda *skattebefriade stiftelser* (dvs. från kapitalvinster-/förluster, men ej näringsverksamhet), vilket fordrar att de uppfyller ändamålskraven i 7:4 IL, verksamhetskravet i 7:5 IL och fullföljdskravet i 7:6 IL.

Ändamålskravet är att stiftelsen ska ha till huvudsakligt ändamål att

1. främja vård och uppfostran av barn,
2. lämna bidrag för undervisning eller *utbildning*,
3. bedriva hjälpverksamhet bland behövande,
4. främja *vetenskaplig forskning*,
5. främja nordiskt samarbete, eller
6. stärka Sveriges försvar under samverkan med militär eller annan myndighet.

Ändamålen får inte vara begränsade till vissa familjer eller bestämda personer.

Av särskild betydelse i sammanhang är sålunda kraven i punkterna 2 (bidrag för utbildning) och 4 (främja vetenskaplig forskning).

Med *verksamhetskravet* avses att stiftelsen ska i den verksamhet som bedrivs uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose sådant ändamål. Slutligen innebär *fullföljdskravet* att stiftelsen, sett över en period av flera år, ska bedriva verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av stiftelsens tillgångar.

> Stiftelsebeskattningsfrågorna lämnas i denna artikel därhän med dessa och ytterligare några iakttagelser av betydelse för skattefriheten för stipendier. I skrivande stund har Finansdepartementet dessutom lagt en lagrådsremiss om reformerade inkomstskatteregler för ideell sektor som lagrådsbehandlats och som, om det ekonomiska läget m.m. tillåter, kommer att finnas med i budgetpropositionen för 2014.[40] För de i denna artikel aktuella frågorna har förslagen i remissen en marginell betydelse, men det kan noteras att *främjandet* av ändamålet, t.ex. utbildning, breddas så att det inte blir någon skillnad mellan egen verksamhet eller bidrag till stiftelse, förening eller trossamfund som bedriver sådan verksamhet.[41] Intressant är också att det i remissen noteras att *utbildningsbegreppet* har i rättspraxis

[39] Se Hagstedt 1970 s. 192.

[40] Lagrådsremiss 2013-04-04 ”Reformerade inkomstskatteregler för ideell sektor” och Lagrådets yttrande 2013-04-22.

[41] Se lagrådsremissen s. 7 f. (förslag till ny 4 § 1–2 st.) och s. 35 f. (allmänmotivering) samt s. 93 (specialmotivering). Vidare föreslås uttrycket ”undervisning eller utbildning” slås ihop till enbart ”utbildning”, utan att någon saklig ändring i begreppet avses (se s. 41 f. i lagrådsremissen).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

kommit att tillämpats alltmer generöst (således även avseende denna bestämmelse i 7:4 IL; jfr avsnitt 4.2 ovan avseende 8:5 IL).[42] Även ändamålet *vetenskaplig forskning* behåller sin nuvarande avgränsning. För den intresserade läsaren kan redogörelsen i remissen av hur avgränsningen av begreppet uppfattats vara av intresse – bl.a. avskiljs uppdragsforskning – men för denna framställning räcker det med att konstatera att forskningsverksamheten inom akademier, universitet, högskolor och liknande institutioner räknas hit.[43]

Utan att således närmare gå in på stiftelsefrågorna kan dock konstateras att det kan finnas stiftelser som inte är skattebefriade, men *delvis* bedriver sådan verksamhet som anges i ändamålskravet, vars periodiska understöd således faller utanför den automatiska skattefriheten enligt bestämmelsen i 11:47 IL, även om ett utgivet stipendium avsett att t.ex. främja vetenskaplig forskning. Villkoret att till fullo uppfylla kraven för skattebefrielse för att periodiska understöd alltid ska vara skattebefriade förklaras av Hagstedt ligga i linje med synsättet att beneficientens skattefrihet är en förlängning av stiftelsens skattefrihet.[44] Även engångsbidrag (stipendium) har ansetts vara skattefritt med hänvisning till denna grund (se *RÅ 1961 fi 1002* – docent som fick ett stipendium från Kungl. Vetenskapsakademin), vilket inte torde ha behövts, eftersom det rimligen borde varit skattefritt ändå.[45]

Skattefriheten för det mottagna understödet förutsätter också att det givits till fullföljande av det kvalificerade ändamålet (11:47, 2 st., sista meningen IL).[46] Detta krav infördes på 1940-talet för att förhindra att främmande ändamål kopplades på de kvalificerade, så att mottagare blev skattebefriade för utbetalningar de ej vore betjänta av. Utrymmet att utanför de huvudsakliga ändamålen också ha andra ändamål (biändamål) är dock tämligen begränsat, men för det fall att understöd ges för fullföljandet av sådant ändamål omfattas det sålunda ej av den automatiska skattefriheten (men kan naturligtvis vara skattefritt för mottagaren på annan grund).[47] Även för det speciella fall att utgivaren har ett *direkt intresse* i att viss forskningsinsats blir utförd, inträder skatteplikt för bidraget/stipendiet (se vidare följande avsnitt).[48]

Sammantaget betyder detta att skattebefriade stiftelser med bl.a. forskning och utbildning bland huvudändamålen kan välja mellan enstaka och periodiskt utgående stipendier, utan att skattefriheten för mottagaren går förlorad, så länge det utgivna understödet håller sig inom de kvalificerade ändamålen.

---

[42] Se lagrådsremissen s. 41.

[43] Se vidare lagrådsremissen s. 48 ff.

[44] Hagstedt 1970 s. 194.

[45] Se vidare Hagstedt 1970 s. 194 f.

[46] I lagrådsremissen 2013-04-04 (ovan) förtydligas och begränsas detta till vissa ändamål: ”*Detta gäller dock bara om utbetalningen görs för att fullfölja främjandet av omsorg om barn och ungdom, social hjälpverksamhet, utbildning eller vetenskaplig forskning.*” Av betydelse för denna artikel ka därför noteras att ”utbildning” och ”vetenskaplig forskning” fortfarande är kvalificerade, skattebefriade, ändamål även i lagrådsremissen.

[47] Se vidare Hagstedt s. 197 ff., särskilt när medlen använts som löneförstärkning till professorer m.m., något som idag dock torde vara ovanligt, varför jag lämnar det därhän.

[48] Jfr ovan nämnda lagrådsremiss s. 30 och s. 85.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

4.4 Stipendier med motprestation

4.4.1 Inledning

Det normala stipendiet ges för att någon ska få möjlighet till utbildning, forska, resa, skriva en bok eller liknande. Givaren har naturligtvis ett intresse av att stödja den ifrågavarande aktiviteten, kanske t.o.m. vill stimulera insatser på området av *eget allmänt eller altruistiskt intresse*, och vill gärna se ett gott resultat. För stiftelser är det också av största betydelse att stiftelseändamålet fullföljs – för skattebefriade stiftelser dessutom för att inte skattefriheten ska gå förlorad, se ovan – varför det kan vara viktigt att ändamålet t.o.m. preciseras och i vissa fall villkoras.[49] Men det är inte detsamma som att förvänta sig en direkt motprestation. Så i normalfallet kan man vid de bidrag det är fråga om vid stipendieutdelning inte karakterisera stipendiatens aktivitet som en motprestation till givaren.

En mer renodlad, *direkt motprestation* är det dock frågan om när stipendiet fungerar som ett arvode för en tjänst som givaren kan ha eller i framtiden få nytta av för egen del. I lagrådsremissen 2013-04-04 med förslag till reformerade inkomstskatteregler för ideell sektor betonas detta särskilt:

> ”Har utgivare av stipendium ett direkt intresse av att en forskningsinsats blir utförd sker dock beskattning. Skattefriheten för mottagaren upphör om stiftaren (grundaren) har ett omedelbart intresse av forskningsresultatet. Stipendiet får således inte vara ersättning för utfört arbete som stiftelsen/föreningen eller någon denna närstående kan ha nytta av.”[50]

Observera att bruket av termen ”stipendium” inte i sig innebär någonting alls, annat än en indikation (ett tolkningsdata) på hur givaren ser på bidraget, och att det är bidragets karaktär som styr att det hamnar inom eller utom inkomstbegreppet, dvs. det skattefria eller det skattepliktiga området (jfr t.ex. *RÅ 1981 1:22*). Se vidare avsnitt 4.4.3 nedan.

I det följande skiljer jag också mellan de fall då stipendiet har anknytning till en inkomstkälla (t.ex. arbetsgivarfallen) och motprestationsfallen, eftersom det är en principiell skillnad mellan om ett bidrag emanerar ur en redan *befintlig inkomstkälla* respektive erhålls i *förvärvssyfte* med en motprestation eller ett direkt intresse i det enskilda fallet, utan att en mer stadigvarande anknytning föreligger. I det förra fallet behöver förvärvssyftet inte vara påvisbart, inte ens finnas (t.ex. ett av ren generositet givet semesterstipendium till en pensionerad anställd), utan det räcker med att kopplingen till t.ex. en anställning finns.

---

[49] Peter Melz har i sin rättsfallskommentar till *HFD 2012 ref. 51* i Skattenytt 2013 s. 306 framhållit att den av HFD nämnda omständigheten, att donationsbrevet uppställde villkor för användningen av medlen, vilka mottagaren accepterat, inte (ensamt) kan ha varit avgörande för skatteplikten hos mottagaren. Snarare var det den omständigheten att bidraget användes till att bestrida avdragsgilla kostnader som torde haft större betydelse, enligt Melz. Jag delar denna uppfattning och skulle nog tillägga att det är tveksamt om den haft eller åtminstone borde ha haft *någon* betydelse. Jfr även dissidentens uppfattning.

[50] Lagrådsremissen s. 85; jfr även s. 30.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

Emellertid behöver stipendiet inte ens i motprestationsfallen vara *utfäst* i förväg, dvs. medan motprestationen utförs, utan ett arbete som *utförs i syfte* att sedermera erhålla ett stipendium, såsom vid pristävlingar eller påräkneliga belöningar, kan räcka för att konstituera skattepliktig inkomst. Jag skiljer dock i det följande på de två nämnda fallen av tillfälligt förvärvssyfte, eftersom de har lite olika karakteristika.

Gränserna är som alltid behäftad med knepiga gränsfall, och det går inte komma ifrån att det till syvende och sist blivit fråga om ett avgörande *in casu*. Även om det inte alltid uppmärksammats är det dock viktigt i principiellt hänseende att skilja mellan vad som är uttryck för en rättsnorm och vad som i bevishänseende ansetts följa av de faktiska omständigheterna. De nämnda rättsfallen måste också ses i sitt historiska perspektiv.

4.4.2 Stipendier från en inkomstkälla – arbetsgivare m.fl.

När det gäller stipendier från arbetsgivare eller arbetsgivaranknutna stiftelser kan skatteplikt föreligga redan av den anledningen att det är *avkastning av en redan befintlig inkomstkälla* – således inte en fråga om huruvida motprestation utförts eller kan förväntas utföras eller eljest utgivaren har ett indirekt intresse av en motprestation. Några andra bedömare skulle kanske beskriva detta som att kravet på motprestation är lågt satt, men jag fördrar att se det ur ett inkomstbegreppsperspektiv, där *allt som härrör från en inkomstkälla (all avkastning)* utgör inkomst.[51]

Till de mer uppenbara fallen hör den förr i tiden ofta förekommande ordningen när stipendier utgick som ”förtäckt lön”. Sandström nämner ”docentstipendier”, stipendier till fänrik efter genomgången krigsskola och stipendier till personal vid utrikesförvaltningen.[52] Numera torde förvaltningar och företag tillsammans med fackförbunden gallrat ut mycket av sådana vilseledande former för vad som egentligen utgör lön.

Många fackliga stipendier har dock haft en sådan indirekt koppling (se de tidigare omtalade HFD-avgörandena i *RÅ 1981 1:31 I,III–VI*). Ett nutida exempel är ett semesterstipendium, som lottades ut bland förtroendemän (verksamma i minst 20 år) i lokal fackklubb inom Svenska Pappersarbetarförbundets verksamhetsområde, vilket beskattades som inkomst av tjänst (se *KR i Gbg dom 2005-10-18, mål nr 4065-04*). Ett annat exempel är *RÅ 1972 Fi 906,* där en bankanställd beskattades för ett resestipendium från bankens personalstiftelse för resa till Frankrike för vidareutbildning i franska språket med den uttryckliga motiveringen att det var en förmån i tjänsten.

Saknas kopplingen – ingen anställning, inget förtroendeuppdrag eller liknande – anses stipendiet skattefritt, förutsatt att det inte heller föreligger någon annan motprestation (se *RÅ 1982 1:26*). Den omständigheten att en

[51] Jfr Hagstedt 1970 s. 188 för en liknande uppfattning. Se vidare diskussionen som uppstod med anledning av plenimålet *RÅ 1989 ref.* 57; Anders Hultqvist, Traktormålet – RÅ 1989 ref. 57 (plenimål), i Rättsfall att minnas – Till Jan Hellner den 28 oktober 1997, Norstedts Juridik 1998, (uppl 2:1), s. 329 ff.

[52] Se Sandström 1946 s. 484.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

fristående stiftelse har en viss destinatärkrets, t.ex. anställda inom länsstyrelsen i Östergötlands län, medför inte heller att det blir skattepliktig inkomst (*RÅ 1999 ref. 41*).

De ovan nämnda utbildningsstipendierna ligger också i farozonen när kopplingen mellan givare och mottagare är stark, t.ex. landstings bidrag till sjuksköterska för läkarutbildning (*RÅ 1981 1:22*), men ej för doktorandutbildning (*RÅ 1966 ref. 23 II*). Se även *RÅ 1961 ref. 19* och *RÅ 1961 Fi 842* och *RÅ 1962 Fi 258*.[53] Ibland kan arbetsgivares ”stipendium” anses snarare ha varit kostnadstäckning för ett tjänsteåliggande, varvid det inte blivit skattepliktigt (eller avdragsgillt med samma belopp, om man så vill); se t.ex. *RÅ 1960 Fi. 842* där arbetsgivaren (en advokatbyrå) betalade avgift för jurists deltagande i en skattekurs.

För universitet och högskolor är det dock lite annorlunda, där man måste skilja på de olika roller som man har som arbetsgivare, utbildare resp. medelsförvaltare (se vidare avsnitt 6.2 nedan).

4.4.3 Stipendier med en motprestation eller av direkt intresse/värde för givaren

Som nämnts inledningsvis ovan har termen stipendier ingen rättslig definition, egentligen heller ingen särskild rättslig signifikans, utan det är helt enkelt ett penningbidrag, i normalfallet av benefik karaktär. Omvänt blir ett ”bidrag”, som utgör en motprestation, snarare ett vederlag för en utförd tjänst, en prestation som utförs med *förvärvssyfte*.

Även om det torde vara ovanligt att sådana tillfälliga uppdrag ”avlönas” genom bidrag benämnda ”stipendier” så har det förekommit, inte minst inom författarvärlden, där bidragsgivaren sålunda velat få en bok, en skrift eller någonting annat skrivet i eget intresse och velat stimulera en författare att ta sig an uppgiften genom att utge ett stipendium för uppgiften.

Förvärvssyftet eller uppdragsförhållandet behöver inte vara uttalat, utan det räcker med att bidragsgivaren har ett *direkt intresse* av resultaten eller att just det arbetet utförs och, med tillägget, har ett särskilt värde för givaren. I *RÅ 1960 fi 552* beskattades en docent i försäkringsmatematik för ett bidrag från ett försäkringsbolag och i *RÅ 1962 fi 1391* en licentiand för ett bidrag från Stockholms stad till en sociologisk undersökning i en förort i Stockholm (publicerad under rubriken Fritid i Stockholm). Hagstedt drar följande slutsats:

> ”Dessa avgöranden ger vid handen att skattefriheten för ett stipendium eller periodiskt understöd går förlorad om utgivaren haft ett direkt intresse av att forskningen blir utförd samt att det därvid i och för sig inte är nödvändigt med en direkt rätts-

[53] Hagstedt kommenterar dessa fall närmare; se Hagstedt 1970 s. 188 f. (not 23). Skatteverket har också policyn att ersättningar från arbetsgivare som huvudregel ska ses som ett utflöde av arbetet och beskattas som lön oavsett om ersättningarna benämns stipendier, men reserverar sig för de fall där det står klart att det inte är förenat med något krav på motprestation och att stipendiet tilldelats någon för dennes meriter och andra förutsättningar för forskning samt drar en parallell till rättspraxis för gåvor från arbetsgivare (se Skatteverkets ställningstagande 2013-05-06, dnr 131 221287-13/11).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

> ligt bindande överenskommelse mellan givaren och mottagaren om att arbetet skall utföras mot vissa bidrag som vederlag. Även om någon sådan bindande förpliktelse inte är för handen betraktas bidraget som lön om det i realiteten huvudsakligen har denna karaktär. Beskattningen för vad som i realiteten är betalning för utförd prestation skulle alltför lätt kunna kringgås om man enbart höll sig till vad som formellt avtalats mellan parterna."[54]

Likaså i det ovan nämnda fallet *RÅ 1966 ref. 23 I* beskattades en licentiand för ett bidrag från ett bolag när avhandlingen bl.a. skulle behandla en av företagets sista brukspatroner. Här fanns sålunda ett direkt värde och intresse för givaren av stipendiet. På samma sätt kan, som nämnts inledningsvis (avsnitt 4.4.1), ett uppdrag från en skattebefriad stiftelse vara skattepliktigt, om direkt intresse (till skillnad från allmänt intresse) av forskningsinsatsen föreligger.

Ett gränsfall i *RÅ 2004 ref. 33* utgjordes av ett stipendium, utgivet av Svenska fotbollsförbundet till damfotbollsspelare som kunde komma att ingå i landslagstruppen, där stipendiaten förband sig att dels bedriva viss träning, dels genomgå vissa medicinska och fysiologiska tester, men i övrigt varken hade anställning eller uppdrag för förbundet. Fallet avgjordes med minsta möjliga marginal, "stolpe in efter en tuff första halvlek", skulle man kunna säga (i SRN 6–2 för skatteplikt, två ledamöter skiljaktiga, men i HFD 3–2 för skattefrihet). Medan SRN:s majoritet, med vilken minoriteten i HFD instämde, fann att en mottagare av stipendiet ställde sig till fotbollförbundets förfogande för att delta i landslagstruppen och därigenom fick anses utföra en bestämd prestation för förbundet, fann majoriteten i HFD att de åtaganden som hon i egenskap av stipendiat gjort gentemot förbundet inte var av annat slag än de skyldigheter hon som spelare *generellt* hade gentemot förbundet enligt dess tävlingsbestämmelser. Med hänsyn härtill kunde hon som stipendiat inte anses utföra något sådant arbete för förbundets räkning som enligt 8 kap. 5 § IL skulle medföra att det från förbundet erhållna stipendiet inte var skattefritt

4.4.4 Stipendium som pris/belöning

Redan 1912 avgjordes skattekaraktären på Nobelpriset, dock endast med en 3–2-dom i Högsta förvaltningsdomstolen (se *RÅ 1912 ref. 145*). Det ansågs vara skattefritt hos mottagaren (Selma Lagerlöf). I övrigt innehåller rättspraxis exempel på författarpriser, idrottspriser och olika marknadsföringsjippon.

Till författarkategorin och dess rättspraxis, som är mycket rikhaltig och illustrativ, kan nämnas t.ex. belöningsstipendium från förlaget Tiden (*RÅ 1964 Fi 351*), Svenska Dagbladets litteraturpris (*RÅ 1956 Fi 1134*), ett erhållet belopp från Boklotteriet (*RÅ 1955 Fi 1346*), vilka samtliga betraktats som skattefria. I andra fall har sådana gratifikationer bedömts som skattepliktiga. Det kan vara fråga om bokförlags stipendier som utgör tilläggsfinansiering eller syftar till uppmuntran, igångsättning m.m. för förlagets egna författare, belöningar efter att ersättning tidigare utgått, vilka då setts som en ytterligare

[54] Hagstedt 1970 s. 182 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

(extraordinär) kompensation för tidigare utfört arbete (se t.ex. *RÅ 1968 Fi 978, 979*).

Generösare var man då mot Per Lagerqvists understöd från Albert Bonniers stipendiefond i *RÅ 1935 ref. 55*, vilket bedömdes som skattefritt, eftersom priset kunde utgå till alla författare, inte endast till dem som gav ut sina verk hos det ifrågavarande förlaget. Om bara det bidragsgivande förlagets författare omfattats har det legat närmare till hands att anta att stipendiet är förtäckt lön (se *RÅ 1962 ref. 24*, där Bonniers förlags ”stipendier för yngre och nyare författare” till Lars Gyllensten beskattades; jfr *RÅ 1968 Fi 978* ang. Bonniers barnboksstipendium).

På samma sätt har det varit med idrottspriser, segerpremier m.m.[55] Vinster i kommersiella sammanhang, där arrangören, för att inte klassificeras som (otillåtna) lotterier, utsett bästa slogan eller dylikt, och där prestationen – objektivt sett i förhållande till belöningen – är tämligen begränsad, för att inte säga illusorisk, har ändå ansetts vara prestationspristävlingar, och därmed skattepliktiga som tillfällig förvärvsinkomst, sedermera tjänst (se *RÅ 1958 ref. 3*, ”Surf-målet”). Kriteriet för skatteplikten i dessa fall har i doktrinen ansetts vara att verksamheten (prestationen) varit inriktad på prisets, belöningens vinnande.[56]

Således kan man se att det grundläggande inkomstbegreppet även fått avgörande betydelse för inkomstskatteplikten i dessa fall. Föreligger en inkomstkälla, t.ex. en regelmässig inkomst från ett förlag, blir utgående belöningar skattepliktiga, medan i andra fall är det huruvida verksamheten inriktats på prisets (stipendiets) vinnande som varit avgörande. Härvid fordras då någon form av rimligt orsakssammanhang (kausalitet) mellan prestation och prisets erhållande. Föreligger en sådan ambition vid arbetets utförande, att arbetet varit inriktad på belöningen, och denna ambition är rimlig, så att en adekvat kausalitet kan anses föreligga, skulle ett pris i form av ett utfallande stipendium vara skattepliktigt. Om å andra sidan arbetet utförs ändå och/eller med en annan ambition, varefter en belöning bland en större grupp potentiella pristagare utses, torde en sådan kausalitet i praktiken vara svår att fastställa.

När det gäller forskningsverksamhet är nog verkligheten den, att den sällan eller aldrig bedrivs för att i efterhand leda till ett pris, även om detta kan vara en trevlig bieffekt. Hagstedt har t.ex. lite skämtsamt bedömt utsikten att forska för att erhålla Nobelpriset till noll (0).[57] Och så är det nog även avseende många andra priser. Men t.ex. inom arkitektbranschen har tävlingar regelmässigt arrangerats för att utse den arkitekt som ska få uppdraget (och ett eventuellt pris), varför det där är fråga om förvärvsverksamhet.

---

[55] Se vidare Leif Mutén, Om gåvo- och inkomstbeskattning av priser och belöningar, Svensk skattetidning 1956 s. 189 ff., särskilt s. 193 f.

[56] Se vidare Hultqvist 1995 s. 258 ff. med vidare hänvisningar till tidigare doktrin för en samlad bild av den rättsvetenskapliga diskussionen under 1900-talet om när inkomstskatteplikt föreligger vid denna typ av förvärvsverksamhet.

[57] Se Hagstedt 1970 s. 190 (not 28).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

4.5 Sammanfattning

En genomgång av gränsfallen kan skapa intrycket att det är mycket att beakta för att stipendier ska vara skattefria, men sanningen är den omvända. Stipendier som ges till någon i en altruistisk, ofta benefik, avsikt är inkomstskattefria kapitalförvärv. Den i praktiken ofta diskuterade frågan om hur många år eller hur lång stipendiefinansiering får vara – med sikte på skatteplikten för periodiska understöd – är dessutom undanröjd för en stor grupp stipendier, nämligen de som ges av skattebefriade stiftelser (och dito ideella föreningar), så länge de hålls inom de kvalificerade ändamålen. På samma sätt är det normalt med utbildningsstipendierna.

De frågor som vållat problem är hur långt ”utbildningsbegreppet” sträcker sig, men det omfattar numera åtminstone forskarutbildning till doktorsnivå, kanske t.o.m. vissa utbildningar på post-doc-nivå, som vi ska se i det följande.

Av rättspraxis att döma, och även den politiska diskussion som fördes på 1980/90-talet, har det varit anknytningen mellan givare och mottagare som vållat mest problem. Föreligger en sådan anknytning har både utbildnings- och andra stipendier riskerat att bli skattepliktiga. Å andra sidan är det ganska enkelt att med lite sunt förnuft undvika sådana kopplingar för stipendiegivarna, varvid rättsfallspraxis kan tjäna som illustration på situationer som bör undvikas.

Rättspraxis är omfattande och tämligen brokig (och det finns fler, men knappt motiverade, fall än som redovisats i denna uppsats). Det beror till stora delar på att det är en *in casu*-bedömning som måste göras och att omständigheterna och domskälen inte alltid är fullständigt klargörande.[58] Det går inte heller att freda sig från tanken att en viss pragmatism och t.o.m. en och annan anmärkningsvärd bedömning också passerat genom åren. Jag har t.ex. svårt att förstå resonemanget i *RÅ 1964 ref. 12* avseende en revisionssekreterares beskattning för ett ur Emil Heijnes stiftelse erhållna bidrag för arbetet med en kommentar till vattenlagen, såsom ersättning för utfört arbete.[59] Då är det uppfriskande att se att HFD i *RÅ 1989 not. 196* kom till en annan slutsats avseende ett bidrag från arbetsmiljöfonden till två domare för att utarbeta en lagkommentar avseende samtliga former av kontant stöd vid arbetslöshet. Bidraget skulle täcka deras levnadskostnader under tiden de var tjänstlediga för att arbeta med kommentaren. Det var ett inte villkorat stöd, inte ersättning för något åt fonden utfört arbete och utgick inte periodiskt, varför det bedömdes som inte skattepliktigt.

I det stora hela bildar dock rättspraxis en illustrativ samling exempel på hur de ovan nämnda gränsdragningsproblemen kan ta sig uttryck och i allt väsentligt håller grundtesen att bedömningen sker enligt det för inkomstskatterätten

[58] Jfr motsvarande notering i tidigare undersökningar, t.ex. Å Hellner 1959 s. 50 och Hagstedt 1970 s. 181 f.

[59] Se även Hagstedts och Welinders kritik mot utgången i Hagstedt 1970 s. 200 f. Även Ulf Bernitz har i Tidskrift för Sveriges Advokatsamfund 1977 (häfte 7) diskuterat rättsfallet och funnit att det har en ganska inskränkt räckvidd. (Han hade själv vunnit ett mål, där ett anslag från Emil Heijnes Stiftelse ansetts skattefritt.)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

grundläggande inkomstbegreppet. Tillsammans med de distinktioner som följer av teorin kring detta begrepp ges ändå en god ledning för att ta ställning till de moderna förutsättningar under vilka stipendier ges och, kanske inte minst, kan ge ledning för vilka villkor som bör ställas och vilka som bör undvikas.

Likaså kan skatteplikten på grund av periodisk utbetalning undvikas – för andra givare än skattebefriade stiftelser eller stipendier för utbildningsändamål – genom att begränsa stipendiet till en eller två utbetalningar, om stipendietiden uppgår till minst ett helt år. Hur lång tid ett engångsstipendium får avse styrs inte av skattefriheten för mottagaren, utan snarare av normerna för stiftelseförvaltningen.

5 Stipendier – för- och nackdelar

Frågan om valet mellan stipendier och anslag m.fl. finansieringsformer ligger egentligen utanför denna framställning – har inte med skattefrågan att göra – och inbegriper helt andra ekonomiska, forskningspolitiska och andra aspekter. Något ska dock sägas om för- och nackdelar med stipendier innan jag övergår till att precisera gränsen för vad som avgör stipendiets skattefrihet resp. när skatteplikt aktualiseras i forskningssammanhang

Stipendiefinansiering förekommer som komplement både inom forskarutbildningen och för meritering därefter (postdoc) samt vid särskilda behov för etablerade forskare.

Forskarutbildning sker idag med handledning, individuell studieplan m.m. och resulterar i doktorsexamen (motsvarar fyra års heltidsstudier) eller licentiatexamen (två års heltidsstudier). Utbildningen och studierna kan också bedrivas på deltid om den studerande begär det, dock lägst halvtid.

Enligt 7 kap. 36 § högskoleförordningen (1993:100) får en högskola till utbildning på forskarnivå endast anta sökande som anställs som doktorand eller som beviljats utbildningsbidrag för doktorander eller en sökande som har någon annan form av studiefinansiering. I det senare fallet fordras dock att högskolan bedömer att *finansieringen kan säkras* under hela utbildningen och att den sökande kan ägna så stor del av sin tid åt utbildningen att den kan slutföras inom fyra år när det gäller licentiatexamen och åtta år när det gäller doktorsexamen.

Det innebär att det förutom anställning finns möjlighet till utbildningsbidrag, som är i avtagande, och stipendiefinansiering. Enligt utbildningsdepartementet har de flesta doktorander i dag en doktorandtjänst (56 procent), medan utbildningsbidragen står för tio procent och nio procent av doktoranderna tilldelas stipendier. Därutöver finns de som har läkaranställning, är företagsdoktorander eller har annan anställning inom eller utom högskolan samt de som finansierar sin utbildning privat, doktorerar på fritiden m.m.[60]

[60] Se Utbildningsdepartementets promemoria 2012-04-19, dnr U2012/2475/UH s. 3 som hämtat statistiken från Högskoleverkets årsrapport (Rapport 2011:8 R) och som avser 2010.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

Efter doktorsexamen tar forskarmeriteringen vid för dem som stannar kvar vid akademin och vill göra karriär där. Vissa vill fortsätta forskarmeritera sig direkt, inom många discipliner sker detta företrädesvis vid annat lärosäte, gärna utomlands. Andra får anställning som forskarassistent eller lektor. Ytterligare forskning för att nå docent- och slutligen professorskompetens fordrar då ofta tjänstledighet eller nedsättning av undervisningsbördan.

Förutom olika högskoleinterna möjligheter kan också stipendiefinansiering möjliggöra forskningstid, t.ex. genom s.k. postdoc-stipendier. Inte sällan behövs en två- eller treårig finansiering för att sådan meritering ska vara möjlig att slutföra.

Eftersom stipendier inte får finansieras med medel ur statsbudgeten är stipendier beroende av externa finansiärer. Det är framförallt forskningsstiftelser, av högskolorna förvaltade donationsmedel (vilka ofta utgör en stiftelse) och andra stiftelser, som ställer stipendier till förfogande, men även företag kan vara sådana bidragsgivare. Vid doktorandstudier blir det ofta fråga om fyra–fem års finansiering, medan postdoc-stipendier kan variera mellan ett till tre år. Det förekommer också att ettårsstipendier ges för t.ex. färdigställande av en doktorsavhandling när annan finansiering upphört. För etablerade forskare förekommer det också kortare stipendier för att t.ex. kunna ta tjänstledigt och helt kunna ägna sig åt forskning under en viss tid. Resestipendier och andra kortvariga stipendier, t.ex. för deltagande vid en forskarkonferens eller liknande kan även utgå i kombination med annan finansiering.

Förutom att ställa visst stipendium för utebliven inkomst eller täcka levnadskostnader till förfogande ger vissa givare av stipendier också ett extrabidrag för tecknande av försäkring, så att stipendiaten själv kan teckna kompletterande sjukförsäkring samt liv- och olycksfallsförsäkring.

Fördelar

Stipendier är normalt skattefria för mottagaren (stipendiaten), vilket gör att de är ”billiga” (effektiva) för givare och mottagare, men även universiteten och högskolorna, eftersom de är lättadministrerade. De pengar som ges ut kommer mottagaren direkt till godo. Jämfört med ett bidrag till en institution blir det ofta bara fråga om en tredjedel av summan som eljest skulle behövts för att täcka skatter, socialavgifter, övrigt lönekostnadspåslag och administrationskostnader. (Räkneexempel: En lön på 100 ger netto 70 till mottagaren, om skatten är 30, men kostar utbetalaren 130 bara med socialavgifter, ofta 150 med ett LKP på 50 procent. Därtill kommer ofta ett tillägg för diverse administrations- och andra kringkostnader om låt säga 30–50. Därmed närmar sig det totala anslagsbehovet 200, medan endast 70 når mottagare. Vid högre inkomstskikt blir differensen ännu större.)

En annan fördel för givaren är att denne kan välja vilken forskning och vilken stipendiat som man vill stödja. Det går också i viss mån genom anslag till en institution, men med stipendier är det smidigare.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

Nackdelar

Ett stipendium, som inte är skattepliktigt, räknas följaktligen inte in i den beskattningsbara inkomsten och är inte socialavgiftsgrundande. Därmed ger det inte rätt till pension, tjänstepension, sjukförsäkring, arbetslöshetsersättning eller sjukpenninggrundande inkomst (vilande SIG kan erhållas om stipendiaten är tjänstledig för studier inom eget yrkesområde). Stipendiet ger inte rätt till ersättning vid sjukdom eller föräldraledighet (dock alltid lägstanivå) som inträffar efter studietiden, även om en särskild försäkring tecknats under stipendietiden.[61] Naturligtvis gäller inte heller kollektivavtal med de rättigheter och eventuella förmåner som det medför.

Centrala studiestödsnämnden har dock hos kammarkollegiet tecknat personskadeförsäkring för alla doktorander, oberoende vilken finansiering de har. Vidare kan stipendiaten själv teckna kompletterande sjukförsäkring samt liv- och olycksfallsförsäkring. Vissa stipendiegivare tilldelar stipendiaten extra ersättning för sådana försäkringar, men villkoren skiljer sig mellan stipendiegivarna.

Utbildningsdepartementet har också nyligen föreslagit att kammarkollegiet ska teckna en försäkring för de doktorander vars utbildning finansieras med stipendier. Försäkringen ska omfatta ersättning i de fall stipendiet bortfaller på grund av doktorandens frånvaro från studierna vid sjukdom eller föräldraledighet.

Det är sålunda en del sociala trygghetер som saknas vid stipendiefinansiering, varvid dock en del kan botas genom särskilda försäkringar. Även om en del görs för doktorander från det allmänna kan det finnas anledning att vara mer uppmärksam på försäkringsskyddet vid postdoc-finansiering. Den stora nackdelen torde dock vara avsaknaden av pensionsgrundande inkomst och betald föräldraledighet (i förekommande fall), särskilt vid längre tids stipendiefinansiering.

Till fördelarna hör dock att mer forskningsmedel kommer forskarstuderande och de som vill meritera sig efter doktorsexamen till godo – fler kan erbjudas finansiering – och där nackdelarna ännu inte behöver vara särskilt påtagliga. Vidare kan det, även vid högre ålder och mogen forskarnivå, vara en välkommen möjlighet att med hjälp av stipendiefinansiering kunna t.ex. ta tjänstledigt ett år för att helt fokusera på ett projekt, när inga andra medel står till buds.

Sammanfattningsvis är det både från offentligt och fackligt håll en strävan att ordna med anställning, om än tidsbegränsad, för forskare och forskarstuderande, och därmed en ambition att forskningsmedel ställs till förfogande för att kunna inrätta sådana tjänster. Å andra sidan är stipendiefinansiering ett välkommet och bra komplement dels för att mer forskarmedel på ett effektivt sätt ställs till förfogande så att fler än annars får möjlighet till fors-

[61] Se vidare bilagan med en översikt i Utbildningsdepartementets promemoria 2012-04-19, dnr U2012/2475/UH s. 10.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

karstudier, forskarmeritering eller egen forskning, dels för att bidragsgivare på så sätt enklare kan välja vilken typ av forskning, vilken stipendiat man vill stödja.

6 Skattefria forskningsstipendier

6.1 Inledning

Med det ovanstående som grund ska jag i detta avsnitt försöka att i sammanfattande ordalag försöka ange vad som gäller och vilka gränsdragningsproblem som kan uppkomma för stipendiers skattefrihet på olika nivåer i forskningsverksamheten. Med hänsyn till det kategoriska undantaget för utbildningsstipendier behandlas forskarutbildningen särskilt. Även för postdoc-stipendier kan en liberalisering under vissa förutsättningar vara på gång (även om skattepraxis ännu saknas). Något ska också sägas om stipendier som priser och belöningar, även om de sannolikt spelar en undanskymd roll i forskningssammanhang. En spegelbild kan vara att ge några råd till givare av stipendier, vilket får avsluta framställningen.

6.2 Forskarutbildning

Som vi sett i det föregående antas man till forskarutbildning, oavsett om målet är en licentiatavhandling eller en doktorsavhandling. Den finansiering som då behövs är för två års respektive fyra års heltidsstudier.

Frågan huruvida stipendiet anses periodiskt utgående eller inte torde inte spela någon roll, eftersom forskarutbildning, av praxis att döma, ryms under begreppet ”*utbildning*” i 8:5 IL och lagrummet, i enlighet med dess föregångare, tolkats som att stipendier för mottagarens utbildning *alltid* är undantaget, även om det utgår periodiskt.

Vidare är stipendier alltid skattefria, oavsett periodicitet, om de ges från *skattebefriade stiftelser* inom de kvalificerade stiftelseändamålen i 7:4 IL (jfr 11:47 IL), varvid doktorandstipendier torde kvalificera sig som både ”bidrag för utbildning” och ”främjande av vetenskaplig forskning”.

I den mån en stipendiegivare har ett direkt intresse i forskningen, dvs. mer än ett allmänt intresse i att den bedrivs, eller att forskningen är av direkt värde för bidragsgivaren – vilket knappast torde vara ett problem för fristående stiftelser – kan bidraget bli skattepliktigt. Jfr exemplen från rättspraxis ovan när en stad finansierat en sociologiskt studie av en stadsdel eller en forskningen rört företagets siste brukspatron.

Än mer påtagligt blir det om en arbetsgivare finansierar forskningsstudier, eftersom det oavsett nytta av forskningen, kan vara en förmån som härrör från anställningen (en befintlig inkomstkälla), även om den ges i samband med eller nära efter anställningens upphörande eller rent av under vad som benämnts tjänstledighet.

Härvidlag torde dock det omvända resonemanget gälla för universitet och högskolor som arbetsgivare, eftersom de inte får, av statsmedel, utge stipen-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

dier. De stipendier som är kopplade till akademierna härrör ur förvaltning av donationsmedel, varvid en donation ofta blir en självständig stiftelse, och sålunda ett eget, från arbetsgivaren skilt rättssubjekt, som förvaltas i enlighet med donatorns önskemål. Den omständigheten att en person som är anställd vid en högskola får ett intresse att genomgå forskarutbildning, söker ett stipendium, avslutar sin anställning och genomgår utbildningen torde snarare ligga inom högskolans allmänna intresse, inte särskilt för en anställd (se vidare ovan om 1995 års förhandsbesked från Skatterättsnämnden, vilket också nämns av Skatteverket i dess handledning).[62] Den omständigheten att en forskarstuderande också fullgör visst, särskilt avlönat, institutionsarbete (vanligen undervisning) förändrar inte skattefriheten ens när stipendiet kommer från en av arbetsgivaren förvaltad stiftelse.[63]

Likaså torde det normalt vara långsökt att även en annan givare har ett sådant påvisbart och starkt intresse i någons forskarutbildning – t.ex. att personen efter examen söker anställning hos givaren – att bidraget anses skattepliktigt på denna grund (framtida anställning), även om vi ser av rättspraxis att detta förekommit i fråga om kommuns finansiering av en persons polisutbildning (på den tiden polisen var en kommunal angelägenhet) och en sjuksköterska som fick bidrag av landstinget för att utbilda sig till läkare. Finansiering av doktorandutbildning i liknande fall var dock inte skattepliktigt. Måhända kan man i de tidigare fallen ha haft så goda förutsättningar att anta att stipendiaterna skulle återvända till och ta anställning i kommunen efter avslutad utbildning, medan detta är ett svårare samband att förutsätta vid doktorandutbildning.

Med hänsyn till de former med handledning och studieplaner m.m. som en forskarstuderande idag lyder under har jag för egen del svårt att i min fantasi föreställa mig vad som skulle få ett doktorandstipendium att bli skattepliktigt, varför jag tror att det, om frågan skulle uppkomma, rimligen bör vara fråga om mycket ovanliga och säregna omständigheter.

6.3 Post-doc-stipendier

Stipendier som utges av skattebefriade stiftelser inom de kvalificerade stiftelseändamålen (7:4, 11:47 IL) är alltid skattebefriade, oavsett om de utgår periodiskt eller som engångs- eller tvågångsbelopp. För post-doc-meritering torde det i vart fall inom den akademiska sfären åtminstone vara fråga om ”vetenskaplig forskning”, måhända även ”utbildning” (se vidare nedan). Det får dock inte vara forskning som är av *direkt* värde för givaren (just för den givaren eller beställd av givaren; se avsnitt 4.4 ovan).

Stipendier från andra givare är skattefria, så länge de inte utgår periodiskt. Ett engångsbelopp eller två på varandra följande utbetalningar håller sig också inom ramen för skattebefriade stipendier, under förutsättning att de inte dis-

[62] Jfr Kellgrens resonemang om intresset av kunskapsutveckling (SN 1999 s. 433 f.).

[63] Denna ståndpunkt bekräftas också av Skatteverket i dess ställningstagande 2013-05-06 (dnr 131 221287-13/11). Donationer som bildar särskilda stiftelser (jfr *RÅ 2006 ref. 79*) torde emellertid ens knappast kunna anses som ”arbetsgivaranknutna”, även om de förvaltas av lärosätet, men i enlighet med donationsförordnandet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

kvalificeras av annan i avsnitt 4 nämnd orsak. (Beloppens storlek eller för vilken tid finansieringen avser har inte, vad jag kunnat finna, haft någon betydelse för frågan om skattefrihet. Att detta dock kan vara en fråga för vad en stiftelse kan och får göra är en annan sak.)

En ännu icke besvarad fråga är emellertid vad som gäller vid ett periodiskt utbetalt stipendium för post-doc-meritering, som ges av annan än en skattebefriad stiftelse, vilket skulle kunna vara skattebefriat om det avser ”mottagarens utbildning”. Det skulle kunna vara ett månatligen, kvartalsvis eller årsvis utbetalt stipendium, som betalas ut i lika stora belopp fler än två gånger och avser en period om minst ett år.

Viss post-doc-verksamhet har betraktats som utbildning enligt annan lagstiftning, t.ex. lagen (1997:238) om arbetslöshetsförsäkring (ALF). I *RÅ 2001 ref. 29* var frågan om en stipendiat med ett post-stipendium kunde få räkna studietiden som s.k. överhoppingsbar tid. Enligt 16 och 17 § ALF krävs, för att utbildning ska kunna räknas som överhoppningsbar tid, att den är avslutad och att den har bedrivits på heltid samt att den har följt en uppgjord studieplan. I målet hade stipendiaten fått möjlighet att under en begränsad tid delta i forskningen vid ett annat universitet än det där doktorandutbildningen skett. Avsikten var att han därigenom skulle kunna få del av nya kunskaper och forskningsmetoder samt få inblick i en annan forskningskultur. Verksamheten följde en på förhand uppgjord plan och stipendiaten hade haft en ”post-docvärd” (handledare). Han åberopade ett intyg från sin post-docvärd om att han vidareutbildat sig inom dennes forskningsprojekt. HFD fann att syftet med och inriktningen av den verksamhet som stipendiaten utövat fick anses utgöra ”utbildning” i den mening som avses i 16 § 2 ALF.

Om begreppen korresponderar eller att fallet åtminstone skulle vara ett gott argument för att även anse utbildningsbegreppet i 8:5 IL omfattar sådan verksamhet är oklart, men ett gott skäl är att ordalagen i 8:5 första meningen IL inte säger mer än mottagarens ”utbildning”, att det av 1900-talets rättspraxis omfattat allt från skolutbildning, fristående kurser, liksom forskarutbildning, varför det inte finns någon anledning att begränsa begreppet från post-docutbildning. Säkert är det emellertid inte, eftersom de olika lagarna har olika syften och att det i fråga om arbetslöshetsförsäkringen funnits anledning att ha en generös tillämpning.

All post-doc-verksamhet är dock inte så strukturerad att den kan kallas utbildning, utan tvärtom är en doktor just kompetent att bedriva forskning på egen hand, varför sådana stipendier måste hålla sig inom ramarna för att inte bli periodiska, om de utges av andra än skattebefriade stiftelser, för att skattefriheten inte ska gå förlorad.

6.4 Andra forskningsstipendier

Av samma skäl som post-doc-stipendier, som inte kvalificerar sig som stipendier för mottagarens utbildning, torde merparten av övriga forskningsstipendier inte utgöra utbildning. I den mån de då inte härrör från skattebefriade stiftelser inom de kvalificerade ändamålen måste, liksom nyss nämnts

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

ifråga om post-doc-stipendier, man beakta huruvida de är periodiska eller ej. Enstaka stipendier eller stipendier som betalas ut två gånger är skattefria, men vid tre eller fler utbetalningar blir stipendiet skattepliktigt om varaktigheten sträcker sig minst ett år i tiden.

Likaså är det – när det inte längre är fråga om reguljär utbildning – viktigt att fråga sig om det föreligger någon intressekoppling med givaren. Så kan det naturligtvis även vara vid post-doc-verksamhet, och t.o.m. i några fall varit under licentiat- eller doktorandstudier (dock sannolikt under äldre förhållanden), men vid egen forskningsverksamhet ligger det närmare till hands att givaren kan ha intresse av ett visst projekt. Jämför matematikern som erhöll bidrag från ett försäkringsbolag ovan eller ett förlag som ger ett stipendium för författandet av en bok.

Stiftelser som bara fullgör sitt ändamål har som sagt sällan något direkt intresse, utan ett allmänt intresse, i forskningen, men svårare blir det när t.ex. företag, kommuner eller andra subjekt ger bidrag till forskningen, särskilt om de har verksamhet inom samma ämnesområde (vilket ofta torde vara orsaken till att forskningen stöds) och på så sätt kan komma att anses ha ett sådant direkt intresse att forskningsverksamheten ses som en motprestation till bidraget. En sådan koppling kan också vara en förutsättning för avdragsrätt, om detta eftersträvats, även om det inte alltid behöver vara så. Det är viktigt att komma ihåg att detta är en bevisfråga, att omständigheterna kan variera och, omvänt, att detta problem kan förebyggas genom att förutsättningarna för bidragen övervägs noggrant innan de utfästs och ges.

6.5 Stipendier som priser och belöningar

Stipendier eller bidrag som ges som belöningar för utförda forskningsinsatser är sällan skattepliktiga, eftersom det normalt inte finns något *förvärvssyfte* hos mottagaren, dvs. att uppsatsen, projektet, boken eller dylikt kom till stånd för (med sikte på) erhållande av belöningen (stipendiet, bidraget m.m.).

Omvänt kan således ett sådant incitament finnas om deltagarna uppmanas att utföra något i syfte att erhålla priset, det är sannolikt att utfästelsen haft en sådan effekt och det föreligger en rimlig kausalitet mellan den utförda prestationen och erhållandet av belöningen.

Å andra sidan innebär kravet på förvärvssyfte att inlämnade bidrag, ansökningar som avser tidigare bedriven forskning etc., och där den bedrivna forskningen inte bedrevs i syfte att erhålla priset, inte kvalificerar sig som skattepliktig inkomst, utan är skattefria kapitalförvärv. Enbart åtgärden att skicka in, anmäla, göra juryn uppmärksam på en redan utförd prestation är inte tillräckligt enligt rättspraxis eller inkomstskatterättens grundläggande inkomstbegrepp för att konstituera ett sådant samband.

Det förekommer naturligtvis att företag eller stiftelser t.ex. utfäster priser för bästa uppsatsen inom det ena eller det andra området under ett visst år osv., och såsom sådana syftar de naturligtvis till att stimulera att området ägnas större uppmärksamhet inom utbildningen eller forskningen, men i flertalet fall torde det ändå vara en svag kausalitet mellan utfört arbete och belöning-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19

ens erhållande. Förekommer det i något enstaka fall – där sökandena haft ett sådant förvärvssyfte, och detta också kan betraktas som rimligt – kan stipendiet bli en tillfällig förvärvsinkomst, och således skattepliktigt.

6.6 Bidragsgivarens överväganden

För *skattebefriade stiftelser* och dito ideella föreningar är det i första hand viktigt att beakta att stipendier håller sig inom stiftelseändamålen för den egna stiftelsen och inom de kvalificerade ändamålen i 7:4 IL (11:47, 2 st. IL). Utgivna stipendier är då inte skattepliktiga för mottagaren, oavsett om de utgår med engångsbelopp eller som periodiska understöd.

Andra *fristående stiftelser* eller skattebefriade stiftelser, som lämnar stipendier inom eventuella biändamål, som faller utanför de kvalificerade ändamålen, måste beakta att stipendiet inte blir periodiskt utgivet, om det inte är fråga om mottagarens utbildning, om skattefriheten för mottagaren inte ska gå förlorad. Risken för att stipendiet anses som arbete som utförts eller ska utföras för utgivarens räkning torde vara låg, och, om sådant ska utföras, är det viktigt att detta är av mindre omfattning och arvoderas särskilt.

Andra bidragsgivare, t.ex. företag, kommuner, föreningar m.m., som vill stötta viss forskning, bör noga beakta att villkoren utformas så att det inte föreligger ett direkt intresse eller direkt nytta i den forskning som ska bedrivas, om inte skattefriheten ska gå förlorad.

Även i fråga om mottagarens utbildning bör givaren vara försiktig om det är på grund av en anställning eller tidigare anställning som bidraget utges. Föreligger en rimlig koppling till en påräknelig framtida anställning kan skattefriheten också gå förlorad, särskilt om villkoren är så utformade eller det av omständigheterna framgår att sådan senare nytta kan komma givaren tillgodo. (Här har det sannolikt dock skett en liberalisering med tiden, eftersom sådana motprestationer i framtiden är svåra att förutspå, varför det sannolikt fordras någon mer påtaglig kausalitet.)

Utges stipendierna periodiskt och det inte är fråga om mottagarens utbildning blir stipendierna även här skattepliktiga. Det bör noteras att det för periodicitet inte fordras ett på förhand givet löfte om flerårig stipendiefinansiering, utan det räcker om detta på goda grunder kan påräknas eller blir resultatet.

Anders Hultqvist är jur. dr och adjungerad professor i finansrätt vid Stockholms universitet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:19