

Bidrag som en enskild näringsidkare erhållit från en stiftelse för att färdigställa en dokumentärfilm har ansetts vara ett skattefritt stipendium. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum:

8 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Av en ansökan från P.J. hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked framgick bl.a. följande. P.J. var enskild näringsidkare och arbetade sedan år 2010 med en dokumentärfilm. För att avsluta produktionen ansökte han om bidrag från den norska stiftelsen Fritt Ord. Stiftelsens ändamål var att värna om och stärka yttrandefriheten i Norge genom bl.a. ”direkte støtte til særskilte prosjekter”. I oktober 2012 beviljades P.J. 150 000 norska kr av stiftelsen. Bidraget, som skulle betalas ut på begäran av P.J. inom ett år från beslutsdagen, villkorades av att arbetet med filmen skulle slutföras och filmen visas i Norge. I april 2013 ingick P.J. ett avtal (Visning- og investeringsavtale) med Norsk rikskringkasting AS (NRK). Enligt avtalet gavs NRK bl.a. rättigheten att sända filmen i TV mot att P.J. fick en ersättning på totalt 150 000 norska kr, exklusive mervärdesskatt. P.J:s fråga till Skatterättsnämnden var om bidraget från stiftelsen skulle uppfattas som ett sådant skattefritt stipendium som avses i 8 kap. 5 § inkomstskattelagen, eftersom det inte är ersättning för något arbete som han utfört eller ska utföra för Fritt Ords räkning och inte heller en ersättning som ska betalas ut periodiskt.

Skatterättsnämnden (2013-11-27, André, ordförande, Bengtsson, Lundström, Werkell) yttrade: Förhandsbesked – Det bidrag som P.J. får från stiftelsen Fritt Ord ska tas upp som intäkt i näringsverksamhet. – Motivering – – – Skatterättsnämndens bedömning – Av lämnade uppgifter framgår att bidraget från Fritt Ord utgör ett ekonomiskt stöd till det dokumentärfilmsprojekt som P.J. arbetar med i sin enskilda näringsverksamhet. – Vid en prövning av om bidraget är en skattepliktig intäkt i inkomstlaget näringsverksamhet kan först konstateras att det inte uppfyller villkoren för att vara ett näringsbidrag enligt 29 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, eftersom Fritt Ord inte tillhör någon av de kategorier av bidragsgivare som räknas upp i kapitlets 2 § (jfr RÅ 1994 ref. 90 och prop. 1996/97:12 s. 49). – I förarbetena till 1983 års lagstiftning om näringsbidrag uppmärksammades att det i undantagsfall kan inträffa att stöd lämnas till näringsidkare även av bidragsgivare av annat slag. Frågan om den skattemässiga behandlingen av sådant stöd överlämnades till praxis (prop. 1982/83:94 s. 48). Att beskattning inte är utesluten i ett sådant fall ger RÅ 1994 ref. 90 uttryck för. – Förutsättningarna för beskattning får vidare anses ha förstärkts efter 1990 års skattereform med dess principiella utgångspunkt att alla ersättningar som någon får på grund av en egen prestation eller verksamhet ska beskattas på ett likformigt sätt utan undantag och undervärdering av vissa ersättningar (jfr prop. 1989/90:110 del 1 s. 294 och 304 f. och SOU 1990:47 s. 57). – Kretsen av bidragsgivare i motsvarigheten till

29 kap. 2 § IL vidgades år 1996 till att omfatta även EU. I samband därmed anfördes att stöd från EU redan dessförinnan, med tillämpning av de generella bestämmelserna om skattepliktiga intäkter, inte behandlades på något sätt som avvek från vad som gällde för näringsbidrag. Det konstaterades att bidrag till näringsverksamheten torde utgöra en skattepliktig intäkt eftersom bidraget ”influtit i verksamheten” (prop. 1996/97:12 s. 49). – Det aktuella bidraget är avsett att täcka avdragsgilla utgifter i P.J:s enskilda näringsverksamhet och är därför att hänföra till näringsverksamheten. Bidraget kan således inte anses utgå för att täcka hans privata levnadskostnader och vara skattefritt på den grunden. – Av det som framkommit om bidraget och dess karaktär får vidare anses följa att det inte kan anses utgöra ett skattefritt stipendium enligt 8 kap. 5 § IL. – Det anförda innebär att bidraget är skattepliktigt.

Ledamöterna *Svanberg, Dahlberg* och *Gäverth* var skiljaktiga och anförde följande. Av utredningen framgår att det aktuella bidraget ges för att gynna en sådan typ av verksamhet som typiskt sett stöds i stipendieform (jfr prop. 1990/91:54 s. 180 och 182). – Mot den bakgrunden och då det inte är fråga om en ersättning för arbete för Fritt Ords räkning eller någon periodisk utbetalning måste bidraget bedömas enligt vad som anges i 8 kap. 5 § IL. – Bidraget är därmed skattefritt för P.J. Att han bedriver näringsverksamhet föranleder enligt vår mening inte någon annan bedömning (jfr RÅ 1994 ref. 90).

P.J. överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle ändra förhandsbeskedet och förklara att det bidrag han hade fått från stiftelsen Fritt Ord var skattefritt enligt 8 kap. 5 § IL. Han anförde vidare att han ville att Högsta förvaltningsdomstolen besvarade frågan om bidraget från stiftelsen skulle ha varit skattefritt om han inte hade bedrivit näringsverksamhet. Han yrkade ersättning med 20 000 kr för kostnader i samband med överklagandet.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och ansåg att frågan om bidraget skulle ha varit skattefritt om P.J. inte hade bedrivit näringsverksamhet skulle avvisas då den inte prövats av Skatterättsnämnden.

Högsta förvaltningsdomstolen (2014-04-14, Jermsten, Nord, Brickman, Saldén Enérus, Silfverberg) yttrade:

Skälen för avgörandet

Vad målet gäller

P.J. har fått ett bidrag från den norska stiftelsen Fritt Ord för att slutföra ett dokumentärfilmsprojekt. Stiftelsen har enligt sina stadgar som främsta ändamål att värna och stärka yttrandefriheten i Norge, särskilt genom att främja en levande debatt och det fria ordet. Stiftelsen stödjer också andra

sidor av norsk kultur. Bidrag kan bl.a. ges som direkt stöd till särskilda projekt. Som villkor för bidraget till P.J. gäller att dokumentärfilmen ska färdigställas och visas i Norge. Filmprojektet bedrivs i P.J:s enskilda näringsverksamhet.

Frågan i målet är om bidraget är undantaget från skatteplikt.

Rättslig reglering

Enligt 8 kap. 5 § första stycket IL är stipendier som är avsedda för mottagarens utbildning 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.

Det finns i skattesammanhang inte någon i lag given definition av stipendium. I motivuttalanden finns dock en beskrivning. Med stipendium avses ett bidrag till en fysisk person som utges för mottagarens utbildning eller för att stödja en verksamhet som mottagaren bedriver eller planerar att starta. Det kan vara fråga om en litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, en idrottslig verksamhet eller en verksamhet som forskare eller uppfinnare. Till bidrag som likställs med stipendier, s.k. liknande bidrag, hänförs bidrag till fysiska personer för att stödja en verksamhet av annat slag än de nu nämnda samt dessutom priser och belöningar som ges för att premiera redan utförda prestationer. Uttrycket ”stipendier och liknande bidrag” omfattar inte vad som skatterättsligt är gåva och inte heller ersättning för arbete för utgivarens räkning eller s.k. näringsbidrag. När en stiftelse delar ut ett stipendium sker det i normalfallet för att främja det ändamål som enligt stadgarna styr stiftelsens verksamhet (prop. 1990/91:54 s. 180 f.).

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas enligt 13 kap. 1 § IL inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. I 15 kap. 1 § IL anges att ersättning för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten ska tas upp som intäkt.

I 29 kap. IL finns bestämmelser om näringsbidrag och vissa andra stöd till näringsidkare. Med näringsbidrag avses enligt 2 § första stycket stöd utan återbetalningsskyldighet som lämnas till en näringsidkare för näringsverksamheten av staten, EU och vissa andra särskilt angivna rättssubjekt.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Stiftelsen Fritt Ord ingår inte i den kategori bidragsgivare som kan lämna näringsbidrag enligt 29 kap. IL. Bestämmelserna om näringsbidrag är därför inte tillämpliga.

Villkoret att dokumentärfilmen ska färdigställas och visas i Norge får ses som ett sätt för stiftelsen att säkerställa att bidraget utgår i enlighet med stiftelsens ändamål. Bidraget är därutöver inte förenat med några villkor.

Av de handlingar som legat till grund för Skatterättsnämndens förhandsbesked framgår inte annat än att det står P.J. fritt att använda bidraget på det sätt han själv finner lämpligt för att möjliggöra att dokumentärfilmen färdigställs. Bidraget kan därför inte anses vara ett villkorat stöd avsett att täcka avdragsgilla kostnader i P.J:s näringsverksamhet (jfr RÅ 1989 not. 196 och HFD 2012 ref. 51).

Bidraget utgör inte ersättning för arbete för stiftelsens räkning eller utgår för verksamhet som på annat sätt är till särskild nytta för stiftelsen. Inte heller betalas det ut periodiskt.

Av det anförda följer att bidraget inte är en skattepliktig intäkt i P.J:s näringsverksamhet utan ett sådant skattefritt stipendium som avses i 8 kap. 5 § IL. Överklagandet ska således bifallas.

Enligt 20 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor gäller bestämmelserna om ersättning för kostnader i 43 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) endast om det allmänna ombudet hos Skatteverket har ansökt om förhandsbesked. Yrkandet om ersättning för kostnader ska därför avslås.

Frågan om bidraget skulle ha varit skattefritt om P.J. inte hade bedrivit näringsverksamhet har inte prövats av Skatterättsnämnden och ska därför avvisas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att det bidrag som P.J. erhållit från stiftelsen Fritt Ord är skattefritt.

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om ersättning för kostnader.

Högsta förvaltningsdomstolen avvisar frågan om bidraget skulle ha varit skattefritt om P.J. inte hade bedrivit näringsverksamhet.

Mål nr 7892-13, föredragande Stina Pettersson

Rättsfall: RÅ 1989 not. 196, HFD 2012 ref. 51.

Litteratur: prop. 1990/91:54 s. 180 f.; Melz och Silfverberg, Beskattning av vissa bidrag till näringsidkare, Festskrift till Nils Mattsson, 2005 s. 253–275; Eriksson, Beskattning av stipendier och liknande bidrag, Skattenytt 1992 s. 142–162.