

Något om fosterlön och dess beskattning

Av kammarrättsrådet Stig Hellsten

I en dom den 12 april 1972 prövade regeringsrätten för första gången frågan om fosterlöns beskattning. Innan rättsfallet återges här kan det vara lämpligt med en kort redogörelse för författningsbestämmelserna samt att rikta uppmärksamheten på några anvisningar, som utfärdats av riksskatteverket och dess föregångare riksskattenämnden.

Beträffande lagtexten uppkommer frågan om den fosterlön som en barnavårdsnämnd ger ut är sådan ersättning som enligt 32 § 1 mom KL likställs med avlöning, arvode etc. Om så inte är fallet kan det då vara fråga om sådan ersättning för särskilda kostnader, vilken enligt 32 § 3 mom KL inte skall tas upp som intäkt av sådan tjänst.

Enligt 1 och 2 st sistnämnda lagrum avses sådan ersättning som av staten, kommun eller skogsvårdsstyrelse anvisats till bestridande av särskilda med vissa tjänster eller uppdrag förenade kostnader. Riksskatteverket har därjämte bemyndigats att förklara att detsamma skall gälla motsvarande ersättningar från annan offentlig institution. — Sådan kostnadsersättning skall alltså inte tas upp som intäkt av tjänst. Å andra sidan äger skattskyldig inte rätt till avdrag för underskott om kostnaderna överstiger den ej skattepliktiga ersättningen.

Frågan om den av barnavårdsnämnd utgivna fosterlönen i sin *helhet* skall anses motsvara ersättning för särskilda kostnader torde kunna besvaras nekande. Det kan nämnas att riksskattenämnden förklarat vissa ersättningar, som är av samma karaktär som fosterlön, utgöra skattepliktig intäkt. Se t ex RN 1963 I nr 7:1 angående skatteplikt för vårdnadsersättning i kontrollerad familjevård och RN 1966 I nr 5:2 beträffande ersättning i viss familjedaghemverksamhet.

Framhållas bör kanske också att regeringsrätten hänfört hemsjukvårdsbidrag till skattepliktig intäkt då bidragen betalats ut till vårdaren. RÅ 1968 Fi 837 och regeringsrättens dom den 15 februari 1972 ang Anna Blomberg.¹

Slutligen har riksskatteverket i anvisningar till ledning för 1972 års taxering (RSV 1972 I nr 4:2) uttalat följande beträffande av kommun utbetalad ersättning för vård i enskilt hem vid omhändertagande enligt barnavårdslagen:

Som skattepliktig intäkt bör tas upp under året uppbyren ersättning med undantag av särskild kostnadsersättning. Den skattepliktiga ersättningen redovisas efter fosterföräldrarnas eget val av en av dem eller fördelad mellan dem. Beloppet skall tas upp under inkomst av tjänst vid punkt 1 i deklARATIONEN om anställningsförhållande anses föreligga och vid punkt 2 i annat fall.

Beträffande särskild kostnadsersättning hänvisade RSV till Svenska kommun-

¹ Om hemsjukvårdsbidrag utgår av kommunala eller landstingskommunala medel till den vårdbehövande utgör bidraget enl 19 § KL inte skattepliktig inkomst. Enl SOU 1963:47 s 200 utbetalades bidragen direkt till den sjuke av 18 landsting. Se s 520 här.

förbundets rekommendation för 1971. Enligt denna borde särskild ersättning utgå för följande kostnader: 1) kostnad för läkarvård, tandläkarvård och resor i samband därmed, 2) skäliga fickpengar, 3) kostnad för särskild utrustning t ex säng, cykel, moped m. m.

Nyssnämnda särskilda ersättningar skall alltså inte tas upp som intäkt. Återstoden eller den egentliga fosterlönen utgör däremot intäkt av tjänst. Från denna intäkt kan fosterföräldrarna få avdrag enligt 33 KL för utgifter för intäkternas förvärvande.

I kommunförbundets förenämnda rekommendation för 1971 angavs såsom lägsta ersättning för vård i enskilt hem av barn som omhändertagits enligt barnavårdslagen ett belopp motsvarande 75 % av det vid ingången av kalenderåret gällande basbeloppet. Med det för januari 1971 fastställda basbeloppet 6 400 kr utgjorde ersättningen för år 1971 lägst 400 kr per månad. Högre ersättning borde enligt rekommendationen utgå om barnet på grund av exempelvis fysiska eller psykiska handikapp ställde särskilt höga anspråk på fosterföräldrarnas insatser eller om vården fick anses vara av mer tillfällig natur.

I syfte att uppnå likformighet vid bedömningen av skäligt avdrag för kostnader fastställde riksskatteverket vissa normalbelopp. I sin anvisning anförde riksskatteverket härom följande:

Understiger den skattepliktiga ersättningen dessa normalavdrag bör avdrag i regel medges med belopp motsvarande ersättningen. Avdrag medges inte för sådana kostnader som det utgått särskild ersättning för.

Normalavdragen har fastställts med utgångspunkt från att ersättning har utgått enligt de principer kommunförbundet rekommenderat. I normalavdragen har således inräknats kostnader för mat, bostad, samt inköp av kläder, skor eller annan utrustning. Vidare har inräknats andel i kostnader som är gemensamma för familjen, såsom för resor, tvätt, toalettartiklar, telefon, tidningar och dylikt. Dessutom har beaktats vissa merkostnader för slitage på möbler och annan utrustning i hemmet.

Föreligger särskilda omständigheter kan avdrag medges med högre belopp än normalavdragen. Sådana särskilda omständigheter kan anses föreligga i de fall den kontanta ersättningen avser att täcka även kostnader som enligt kommunförbundets rekommendation bör ersättas särskilt. Vidare bör högre avdrag medges vid vård av barn som genom fysiska, psykiska eller sociala handikapp har medfört onormalt stora kostnader såsom för resor, telefon, slitage på inventarier och utrustning i hemmet. För att avdrag skall medges med högre belopp än normalavdragen bör krävas att de för bedömningen avgörande omständigheterna särskilt anges.

Om kontantstöd utgått till fosterföräldrarna i form av bidragsförskott enligt lagen (1964:143) om bidragsförskott eller som vårdbidrag enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, bör avdragen reduceras med hänsyn härtill. Däremot bör någon reduktion av avdragen inte ske enbart av den anledning att barnbidrag enligt lagen (1947:529) om allmänna barnbidrag utgått till fosterföräldrarna.

Normalavdragen utgör för barn under 10 år 400 kr per månad och för äldre barn 550 kr per månad. Det högre beloppet bör medges fr o m det kalenderår då barnet fyllt 10 år.

Av anvisningen framgår alltså att man, för att ta ett exempel med ett barn över 10 år — där normalbeloppet är 550 kr — om kommun skulle betala 540 kr får avdrag med detta belopp utan att på något sätt behöva styrka sina kostnader.

Man kan också få avdrag med högre belopp än normen om man gör troligt att man haft sådana kostnader.

I det av regeringsrätten den 12 april 1972 avgjorda målet, som gällde T Jonssons inkomsttaxering 1969, var omständigheterna följande.

J uppbar under 1968 från Stockholms stads barnavårdsnämnd 16 860 kr som ersättning för familjevård av två narkotikaskadade pojkar. I självdeklarationen tog J vid beräkning av nettointäkt av jordbruksfastighet upp värde av förmån av bostad om två rum, som ungdomarna disponerat. Han yrkade inte avdrag för arbetslöner eller för värde av kost till anställda. J uppgav inte någon del av beloppet 16 860 kr till beskattning. Vården hade nämligen medfört stora kostnader bl a för inköp av möbler och för slitage av sådan och andra inventarier, för fickpengar, arbetspremier, presenter, resor, biobesök och för inköp av kläder. – Taxeringsnämnden ansåg att 40 procent av ersättningen eller 6 744 kr utgjorde skattepliktig inkomst.

Hos prövningsnämnden yrkade J att han inte skulle beskattas för ersättningen. Han framhöll att han inte tagit emot ungdomarna i förvärvssyfte samt att han ej kunde bevisa kostnadernas storlek. Om han skulle begära kvitto av ungdomarna för fickpengar och sådant skulle detta försvåra uppbyggandet av det förtroende mellan ungdomarna samt honom och hans hustru, vilket var en förutsättning för ett gott resultat av vården.

Prövningsnämnden ansåg att ersättningen utgjorde skattepliktig inkomst av tjänst. Med hänsyn till föreliggande särskilda omständigheter fick det av taxeringsnämnden beviljade avdraget för omkostnader för omhändertagandet av pojkarna anses för lågt. Vid detta förhållande medgavs J avdrag med skäliga ansedda 12 645 kr eller med 75 procent av ersättningen.

Hos kammarrätten anförde båda parterna besvär. J fullföljde sin talan medan taxeringsintendenten yrkade att taxeringsnämndens beslut skulle fastställas. — Kammarrätten yttrade: Såsom prövningsnämnden funnit utgör ifrågakvarande ersättning för J skattepliktig inkomst. J:s omkostnader för pojkarna kan inte anses ha understigit av prövningsnämnden medgivet avdrag, 12 645 kr. Handlingarna ger emellertid inte heller tillräckligt stöd för antagande, att J äger åtnjuta avdrag med högre belopp. Kammarrätten lämnar på grund härav båda parternas besvär utan bifall. J fullföljde sin talan hos regeringsrätten, som ej gjorde ändring i kammarrättens utslag.

Utgången i regeringsrätten (d v s majoritetens ståndpunkt) innebar i detta fall att inte någon del av fosterlönen ansågs motsvara ersättning för särskilda kostnader utan att hela beloppet togs upp som intäkt av tjänst. Från intäkten medgavs J avdrag för utgifter för intäktens förvärvande med 12 645 kr. Nettolönen blev då 4 215 kr (16 860—12 645). J fick alltså avdrag för varje pojke med omkring 800 kr per månad. Den ene pojken hade nämligen vistats hos J hela året 1968 medan den andres vistelse uppgått till endast fyra månader.

Två ledamöter i regeringsrätten var emellertid skiljaktiga och ville bifalla J:s talan. Den ene av dessa anförde:

S k fosterlega, som någon erhåller t ex till följd av att han enligt överenskommelse med barnavårdsnämnd i sitt hem omhändertagit missanpassade barn eller ungdomar i syfte att ge dem vård och fostran — en uppgift väl värd samhällets stöd — torde huvudsakligen avse ersättning för kostnader som uppstått på grund av omhändertagandet. Viss del av legan får emellertid i allmänhet anses utgöra arvode för uppdraget ss sådant. Vad som utgör kostnadsersättning är ej att betrakta som intäkt av sådant slag att den skall underkastas beskattning, vilket däremot är fallet med den del som är arvode. Uredningen i målet — särskilt den omständigheten att det här gällt ett par narkotikaskadade ungdomar — får anses ge vid handen att vad J uppburit ss fosterlega — 16 860 kr — i sin helhet utgjort kostnadsersättning. J är därför berättigad till avdrag med detta belopp. På grund härav prövar jag rättvist nedsätta taxeringarna i överensstämmelse med vad sålunda anförts.

Den andre skiljaktige ledamoten anförde:

Uppdrag att omhänderha vård av narkotikaskadad ungdom får anses utgöra sådan tjänst som anges i 31 § KL. Den ersättning som av Stockholms stads barnavårdsnämnd utbetalats till J för vården av de i målet berörda ungdomarna har enligt utlåtande av konsumenten vid nämnden Ragnar Göttestam utgjort allenast kompensation för de kostnader som de båda ungdomarna förorsakat J. Ersättningen är förty att anse som sådan av kommun anvisad kostnadsersättning, vilken enligt 32 § 3 mom KL icke skall upptagas ss intäkt.

Då sålunda det av J från nämnden uppburna beloppet 16 860 kr icke utgjort skattepliktig inkomst, bestämmer jag med ändring av KR:s utslag J:s taxering i överensstämmelse härmed.