Regeringsrätten

Rättsfall

Studiestipendium från arbetsgivare

Besvär av Ingrid H angående inkomsttaxering 1977.

Ingrid H var anställd som sjuksköterska hos V läns landsting. Hon var gift och hade familjebostad i F. Från jan 1976 var hon tjänstledig från sin sjuksköterskетjänst och bedrev medicinska studier vid Karolinska institutet i Stockholm. Under år 1976 hade hon visst feriearbete hos landstinget i V.

I sin deklaration redovisade hon under inkomst av tjänst ett studiestipendium från landstinget om 10 000 kr. Beloppet hade utgått med 5 000 kr per termin under vår- och höstterminen. Hon yrkade avdrag med belopp motsvarande det uppburna stipendiet och dessutom med visst belopp för ökade levnadskostnader under studietiden.

TN tog inte upp beloppet till beskattning och medgav ej heller avdrag för utbildningskostnader.

TI yrkade hos LSR att det anhållna bidraget skulle tagas till beskattning.

LSR yttrade. Av utredningen i målet framgår att Ingrid H varit anställd som sjuksköterska av V läns landsting och att detta också varit en förutsättning för att hon skulle kunna erhålla ifrågavarande bidrag på 10 000 kr för att utbilda sig till läkare. Nämnda omständigheter föranleder antagande att arbetsgivaren påräknat en framtida nytta av att hon genomgår utbildningen. Vid sådant förhållande utgör ersättningen skattepliktig inkomst av tjänst för Ingrid H. Avdrag för utbildningskostnader kan medges endast för det fall att utbildningen varit nödvändig för tjänstens bibehållande eller att utbildningen hänför sig till fullgörande av innehavd tjänst. Sådana omständigheter föreligger emellertid inte i förevarande fall. Ingrid H är därför inte berättigad till avdrag för de kostnader hon haft i samband med utbildningen. — LSR bifaller TI:s besvär.

Ingrid H överklagade och yrkade i första hand att hon inte skulle beskattas för beloppet och i andra hand att erhålla avdrag för utbildningskostnader med visst belopp. Hon anförde bl a följande: Hon hade sedan 1962 arbetat som sjuksköterska och studerade numera till läkare. Stipendiet hade utbetalats efter det hon erhållit tjänstledighet från sjuksköterskетjänsten. Några förpliktelser till fortsatt arbete åt landstinget hade inte föreskrivits i samband med att hon fick stipendiet. Hon hade inte för avsikt att arbeta för landstinget i framtiden. Stipendiet utgick inte i stället för lön. Sådan typ av lön eller arvode förekom inte för sjuksköterskor i landstingstjänst.

KR i Gbg och RR: ej ändring. (RR föredr. 1.4; dom 24.4.1981.)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:17

Två ledamöter av RR var skiljaktiga, Brodén och Lidbeck.

Brodén anförde. Ingrid H var under beskattningsåret tjänstledig från sin anställning som sjuksköterska hos V läns landsting. Hon erhöll av arbetsgivaren en såsom stipendium betecknad ersättning om 10 000 kr som bidrag (startbidrag) till medicinska studier i Stockholm (läkarutbildning). I målet är upplyst av tjänsteman hos landstinget att fråga var om ett engångsbidrag och att Ingrid H.s anställning varit en förutsättning för ersättningen.

Vid angivna förhållanden och med beaktande av att ersättningen avsett en utbildning som är av betydelse för en landstingskommuns arbetsuppgifter kan ersättningen inte anses huvudsakligen ha karaktär av sådant stipendium som enligt 19 § kommunalskattelagen inte utgör skattepliktig inkomst utan måste betraktas som en förmån som utgått på grund av Ingrid H:s anställning. Ersättningen skall därför beskattas som inkomst av tjänst.

Med hänsyn till den av landstinget utbetalade ersättningen bör Ingrid H erhålla yrkat avdrag för merkostnader under studier utom hemorten i den mån kostnaderna täcks av ersättningen eller med ett belopp av 10 000 kr.

Lidbeck anförde: Ingrid H har under beskattningsåret 1976 lämnat sin anställning som sjuksköterska hos V läns landsting för att i Stockholm utbilda sig till läkare. Sedan hon lämnat anställningen har hon av landstinget tilldelats studiebidrag om 5 000 kr för studier under vårterminen 1976 och ett lika stort bidrag för studier under höstterminen samma år.

Eftersom bidragen tilldelats henne sedan hon lämnat sin anställning och avsett utbildning i ett nytt yrke saknas det, oavsett om hennes tidigare anställning varit en förutsättning för bidragen, anledning att anse bidragen såsom skattepliktig inkomst av tjänst. De bör i stället hänföras till sådana stipendier som enligt 19 § kommunalskattelagen inte utgör skattepliktig intäkt.

Jag instämmer i det slut vartill regeringsrådet Brodén kommit i målet.

Fråga om arbetsgivarens ansvar för arbetsgivares skatt när arbetstagaren fått sammanlagt högre sjukpenning än lön

Besvär av bolaget H och G angående skyldighet att göra skatteavdrag.

P var anställd för städarbete hos bolaget under hela år 1974 och uppbar därvid lön med 15 422 eller med 1 285 kr i månaden. P överlämnade inte sin debetsedel å preliminär A-skatt till bolaget och bolaget gjorde ej skatteavdrag. Under perioderna den 14 jan — den 15 maj, den 17 aug — den 14 nov och den 5 — den 31 dec 1974 var P sjukskriven och erhöll ersättning från försäkringskassan med tillhopa 18 030 kr. P uppbar härvid lön även från bolaget.

Enligt granskningsrapport 1978 hade bolaget underlåtit att verkställa skatteavdrag på lön till P med sammanlagt 3 564 kr.

LSM förklarade i beslut den 5 juli 1978 med stöd av 75 § uppbördslagen att bolaget var jämte P ansvarigt för ett skattebelopp av 3 564 kr jämte restavgift.

I besvär häröver yrkade bolaget att LSM:s beslut skulle undanröjas.

LSR yttrade: Då försäkringskassan varit huvudarbetsgivare i uppbördslagens mening under större delen av året och då ej klart framgår att bolaget varit huvudarbetsgivare under den övriga delen, bifaller rätten besvären och befriar bolaget från ansvarighet för skatten jämte restavgift.

AO för uppbördsfrågor anförde besvär över LSR:s beslut och yrkade i första hand att LSM:s beslut skulle fastställas och i andra hand att bolaget skulle åläggas ansvar för ej verkställda skatteavdrag om tillhopa 1 782 kr avseende månaderna januari, maj—augusti och november 1974.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:17

KR i Sthlm anförde bl a:

Den ersättning P erhållit från bolaget är visserligen mindre för helt år räknat än vad som utbetalats till henne från försäkringskassan. Bolaget hade emellertid vid tidpunkten för sina löneutbetalningar icke kännedom om att ersättning utgick från försäkringskassan, varför bolaget icke kan åberopa detta förhållande som skäl för befrielse från skyldigheten att innehålla preliminär skatt. — Med hänsyn till anställningstidens varaktighet, löneutbetalningarnas regelbundenhet och övriga omständigheter i målet kan det inte för bolaget ha framstått som tillräckligt klart att P:s anställning var att hänföra till bisyssla. Vid sådant förhållande har bolaget endast ägt underlåta att göra avdrag för preliminär skatt om besked erhållits från LSM att annan anställning varit hennes huvudsakliga. Sådant besked har inte förelegat. — Till följd av det anförda är bolaget jämte P ansvarigt för preliminär skatt om 3 564 kr jämte restavgift, 143 kr, eller tillhopa 3 707 kr som icke innehållits under 1974. — KR bifaller besvären och fastställer, med ändring av LSR:s beslut, den LSM:s beslut.

I besvär hos RR yrkade bolaget i första hand befrielse från betalningsansvar för P åvilande skatt och restavgift avseende under år 1974 från bolaget uppburen inkomst och i andra hand minskning av betalningsansvaret till att gälla ett belopp om 1 782 kr, motsvarande den skatt som belöpte på den inkomst P uppburit från bolaget under månaderna januari, maj—augusti och november 1974.

RR yttrade: Enligt 3 § 2 mom 1. UL skall preliminär A-skatt — med vissa undantag — utgöras för sådan inkomst av tjänst, vilken helt eller delvis utgår i penningar och vilken hänför sig till den skattskyldiges huvudsakliga arbetsanställning eller eljest utgör hans huvudsakliga inkomst av tjänst. Preliminär A-skatt gäldas enligt 39 § 1 mom första stycket samma lag genom att arbetsgivaren vid löneutbetalning verkställer skatteavdrag. Som arbetsgivare räknas den som utbetalar belopp, vilket för mottagaren motsvarar i 3 § 2 mom 1. avsedd inkomst av tjänst. Om arbetstagaren jämte sin huvudsyssla har en eller flera bisysslor, skall enligt punkt 2 av anv till 39 § UL skatteavdrag verkställas av den arbetsgivare, hos vilken arbetstagaren har sin huvudanställning.

Den lön om sammanlagt 15 422 kr som P uppburit från bolaget under år 1974 har utbetalats som fast månadslön och kan därför beräknas ha uppgått till 1 285 kr för månad. Sjukpenning utbetalades under samma år med sammanlagt 18 030 kr för 236 dagar, vilket motsvarar 76 kr 40 öre för dag. Med hänsyn till vad som uppgivits om de perioder då P var sjukskriven får ersättning från sjukkassan således anses ha överstigit lönen från bolaget under månaderna januari — april, september, oktober och december 1974. Vid sådant förhållande får sjukpenningen under dessa månader anses ha utgjort P:s huvudsakliga inkomst av tjänst. Följaktligen skall P:s anställning hos bolaget under ifrågavarande perioder anses ha varit bisyssla i uppbördslagens mening. Bolaget har därför inte varit skyldigt att verkställa skatteavdrag under denna tid.

Bolaget kan på grund härav inte göras ansvarigt för den skatt som belöper på löneutbetalningarna under månaderna januari — april, september, oktober och december 1974. Vad angår övriga månader under år 1974 har lönen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:17

från bolaget utgjort P:s huvudsakliga inkomst av tjänst. Enligt bestämmelserna i 39 och 40 §§ UL har skyldighet därför förelegat för bolaget att verkställa avdrag för preliminär A-skatt. Bolaget har inte visat att skälig anledning förelegat att underlåta fullgörandet av denna skyldighet. Enligt 75 § är bolaget därför jämte P ansvarigt för ifrågavarande skattebelopp, vilket kan beräknas till 1 485 kr.

Med ändring av KR:s dom nedsätter RR det skattebelopp, för vilket bolaget är jämte P ansvarigt, till 1 485 kr jämte därå löpande restavgift. (RR föredr. 31.3; dom 13.5. 1981.)

En ledamot av RR (Petrén) anförde till utveckling av sin mening: Enligt punkt 2 till 39 § UL skall för arbetstagare som jämte huvudsyssla har en eller flera bisysslor skatteavdrag verkställas av den arbetsgivare, hos vilken arbetstagaren har sin huvudanställning. Enligt praxis är huvudarbetsgivaren den av arbetsgivarna som utbetalar de sammanlagt största avlöningsförmånerna till den anställde. Har den anställde haft de olika sysslorna under hela året eller större delen av det sker bedömningen med hänsyn till förhållandena under hela beskattningsåret. Byte av huvudanställning kan givetvis ske under året genom att den anställde övergår från en sådan anställning till en annan. I klara fall vållar sådant byte inga problem. Svårigheter uppstår i de fall då en anställd samtidigt har två eller kanske flera deltidsanställningar av vilka ingen tydligt framstår som huvudanställning. Det oavsett skall enligt anvisningspunkten för varje tid objektivt sett finnas en huvudanställning.

Olika metoder för att bestämma denna huvudanställning kan tänkas. Varje sådan metod måste bygga på en jämförelse mellan vad den anställde uppbär i avlöningsförmåner från olika håll under en viss tidsenhet. Denna kan bestämmas på olika sätt. Arbetar den anställde mot veckolön, kan de olika lönebeloppen jämföras vid varje veckas utbetalningstillfällen. Har han månadslön från olika arbetsgivare, kan dessa löner jämföras månad efter månad. Har arbetstagaren fast månadslön från en arbetsgivare och oregelbundet utbetalda arvodesbelopp från en annan kan lämpligt tidsintervall för jämförelse vara envar av årets sex uppbördsterminer för erläggande av preliminärskatt.

Då den ene arbetsgivaren normalt ej känner till vilka förmåner hans deltidsanställda kan ha av andra sysslor, torde det för de olika arbetsgivarna till en arbetstagare med flera deltidssysslor vara praktiskt taget omöjligt att period för period gemensamt eller var för sig reda ut hos vem av dem arbetstagaren just då har sin huvudanställning. Därtill kommer att löneutbetalningarna numera sker i datoriserade system där förändringar beträffande avdrag för preliminärskatt är svåra att snabbt genomföra.

Frågan om en arbetsgivare skall bli jämte den anställde ansvarig för dennes ej erlagda skatter uppkommer regelmässigt först sedan denne debiterats skatt och skatten ej erlagts. Det aktuella beskattningsåret är då till ända, och man kan i efterhand få en överblick över hur den anställdes anställningsförhållanden varit under året, från vilka arbetsgivare han under skilda tidsperioder erhållit avlöningsförmåner och hur stora dessa varit. Vid en eftersyn kan man fastställa vem som period för period under beskattningsåret varit den anställdes huvudarbetsgivare.

När det gäller att vid denna eftersyn utpeka hos vilken arbetsgivare huvudanställningen varit, får en tämligen fri bedömning göras från fall till fall. Olika synpunkter gör sig därvid gällande.

KR pekar i sin dom i målet på två faktorer, nämligen anställningstidens varaktighet och löneutbetalningarnas regelbundenhet, som rimligen bör inverka vid en sådan bedömning. Anställningens art kan vara ett annat sådant moment. Ett tillfälligt större arvode som en viss månad överstiger en regelbundenhet återkommande månadslön bör exempelvis icke för just denna månad kasta om huvudarbetsgivarskapet.

Visar det sig vid eftersynen att en arbetsgivare under viss period under året haft ställning som huvudarbetsgivare men har han då ej verkställt skatteavdrag, riskerar han att enligt 75 § UL göras

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:17

medansvarig för den anställdes ej erlagda skatter som belöper på perioden. Praktiskt kan arbetsgivaren skydda sig för risker av detta slag genom att från lokal skattemyndighet skaffa besked om vid vilken anställning skatteavdraget skall verkställas. Oavsett om detta besked i efterhand visar sig vara objektivt riktigt eller ej, fritar det arbetsgivare som följt beskedet från medansvar för anställdas skatt.

Med hänsyn till konstruktionen av nuvarande regler synes man få nöja sig med en ordning, enligt vilken man icke alltid under det löpande året kan klarlägga huvudarbetsgivarskapet utan man, först sedan beskattningsåret gått till ända och man kunnat reda ut den skattskyldiges faktiska inkomstförhållanden under året, i efterhand bestämmer hos vem den skattskyldige haft sin huvudanställning under det gångna beskattningsårets olika delar.

Anm. Se RÅ 1966 not 1448; 1968 not 198; 1969 not 1975; 1975 not Aa 520; RÅ 79 1:74. Se även SOU 1945:27, s 258; Centrala Uppbördsnämnden 1946, nr 26; Lundin, Upbörd av skatt, 2 uppl 1979, s 35, 36, 98, 238.

Skatteplikt — statsbidrag till sameby (intrångsersättning enligt 1972 års renbeteskonvention)

Besvär av Umbyns sameby angående inkomsttaxering 1974.

RR yttrade: I målet är fråga om ett ersättningsbelopp om 175 000 kr, som utbetalats till Umbyns sameby av medel, som riksdagen anvisat i samband med att riksdagen biföll förslag i propositionen 1972:16 om godkännande av konventionen den 9 feb 1972 mellan Sverige och Norge om renbetning. Av propositionen framgår att ersättningsbeloppet avsett att kompensera för merarbete för bevakning med 125 000 kr och förlängd flyttning med 50 000 kr.

Vid deklarationen fogat bokslutsutdrag avseende samebyns verksamhet 1973 utvisar att den erhållna ersättningen ej redovisats såsom intäkt i resultaträkningen utan bokförts såsom kapitaltillskott. I balansräkningen har motsvarande belopp fonderats och upptagits bland samebyns skulder och eget kapital under rubriken ''Konventionsfond''.

Det utbetalade beloppet är att hänföra till sådant statsbidrag till näringsidkare för hans näringsverksamhet som anges i femte stycket av anv till 19 § KL enligt lydelse från och med 1974 års taxering.

De driftsutgifter, som ersättningen är avsedd att täcka, är i princip på en gång avdragsgilla för byn allteftersom de uppkommer. Vid sådant förhållande utgör ersättningen i dess helhet skattepliktig intäkt för samebyn vid 1974 års taxering.

Någon rätt för samebyn att vid taxeringen erhålla avdrag för reservering för framtida kostnader kan ej anses föreligga.

På grund av det sagda lämnar RR besvären utan bifall. (RR föredr. 25.3; dom 15.4. 1981; en ledamot av RR (Petrén) ansåg att ersättningen till samebyn inte utgjorde skattepliktig intäkt.)

Anm.: Se RÅ 1949 not 1496; 1966 not 1342; 1970 not 1411; 1972 not 47; 1977 ref 44; RÅ78 not Aa 71. Se även af Klercker-Eklund; Skatteproblem för företagen, 3 uppl 1977, s 83 ff; Geijer m fl, Skattehandbok, Del 1, 8 uppl 1977, s 58—60.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:17

Fråga om avdragsrätt för ränta på skuldebrev, innefattande utfästelse om gåva till juridisk person

Besvär av Laila P angående inkomsttaxering 1977.

Laila P yrkade i sin deklaration under inkomst av kapital avdrag för skuldräntor med 4 200 kr. Hon upplyste sedermera att hon skänkt 150 000 kr till en stiftelse men att hon inte kunnat betala kontant, då hennes medel var bundna i en fastighet. — I förmögenhetsbilagan upptog Laila P en fordran om 210 000 kr samt en skuld om 150 000 kr.

TN godkände inte avdragsyrkandet, då det inte framgick vem som var långivare eller till vem skuldräntan betalats.

Laila P klagade hos LSR och upplyste att hon i gåvobrev 1965 och 1974 överlämnat sammanlagt 150 000 kr till Stiftelsen för Moralisk upprustning och att hon därefter lånat motsvarande belopp mot ränta om minst 2 procent med inteckningar som säkerhet.

LSR lämnade besvären utan bifall då ifrågavarande skuldränta fick anses som periodiskt understöd och då sådant understöd till juridisk person inte var avdragsgillt.

P besvärade sig hos KR och yrkade att LSR:s beslut skulle omprövas. Hon uttalade bl a att RR:s pleniavgörande 1956 avseende benefika skuldebrev till barn inte kunde vara tillämpligt när mottagaren var en allmännyttig stiftelse.

KR i Sthlm: ej ändring.

I besvär hos RR fullföljde Laila P sin talan.

RR yttrade: Betalningen av ifrågavarande ränta, som utgivits på grund av skuldebrev innefattande utfästelse om gåva, får anses hänförlig till periodiskt utgående bidrag till stiftelsen. Enär Laila P inte är berättigad att erhålla avdrag för dylikt bidrag, lämnar RR besvären utan bifall. (RR föredr. 3.6; dom 18.6. 1981.)

En ledamot av RR (Hjern) var skiljaktig ifråga om motiveringen och anförde: Visserligen har det bidrag Laila P fortlöpande lämnat till stiftelsens verksamhet betecknats som ränta och detta har uppenbarligen grundats på det förhållandet att bidraget arrangerats utgå som ränta på reverser å belopp, som Laila P utfäst sig att vid anfordran betala till stiftelsen och som hon samtidigt i vederbörlig ordning överlämnat som gåva till stiftelsen. Till sin verkliga innebörd är här emellertid — som underinstanserna funnit — fråga om periodiskt understöd till juridisk person, för vilket avdrag inte kan medges.

Anm.: Se RÅ 1956 ref 11 (Skattenytt 1956 s 156) samt RÅ 1979 Aa 67. Se även Lindencrona, Föräldrar och barn ur inkomst- och förmögenhetsskattesynvinkel, s 221; Geijer m fl, Skattehandbok, Del 1, 8 uppl 1977. s 89.

Extraordinära besvär av TI till skattskyldigs nackdel — uppenbart förbiseende av TN?

Besvär av M angående inkomst- och förmögenhetstaxering 1976.

RR yttrade: LSR har på talan av TI beslutat om anteckning i inkomst- och

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:17

förmögenhetslängderna enligt avtalet med Förbundsrepubliken Tyskland för undvikande av dubbelbeskattning. LSR har därvid bifallit ett av TI med åberopande av 101 § TL framställt yrkande om anteckning eftersom dylik åtgärd inte vidtagits på grund av underlåtenhet att lämna den lokala skattemyndigheten vederbörlig underrättelse.

I målet har upplysts att TN en följd av år såväl före som efter taxeringsåret underlåtit att vidtaga föreskrivna åtgärder för anteckning i taxeringslängderna beträffande M om tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet, oaktat M årligen i sina deklarationer klart och tydligt lämnat uppgift om sina inkomster från Förbundsrepubliken och sin där nedlagda förmögenhet.

Med hänsyn till omständigheterna — särskilt det förhållandet att TN utan närmare undersökning och prövning av sakläget gjort samma fel år efter år — kan underlåtenhet att vidtaga på nämnden ankommande åtgärder för tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet inte anses som sådant uppenbart förbiseende som enligt 100 § första stycket 5) och 101 § TL grundar extra ordinär besvärsrätt för TI. LSR har således ej ägt uppta TI:s besvär till prövning.

Med bifall till M:s besvär och ändring av KR:s dom undanröjer RR LSR:s beslut. (RR föredr. 5.5; beslut 26.5.1981.)

Anm.: Se Wennergren, Förvaltningsprocess, 2 uppl 1977 s 226—228, 234—235; Hermanson, Taxeringshandbok s 322, 323; Svensk Skattetidning 1971 s 37 (H. Björne).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:17