Sjuksköterskeelevers beskattning

Av uppbördsdirektören Nils Gottliebsson

Sjuksköterskeelever synes regelmässigt under utbildningstiden åtnjuta fri kost och fri bostad. Därutöver utgår med varierande belopp kontant ersättning. Några exempel. Vid *Sophiahemmet* erhåller eleverna en kontant ersättning av 400 kronor per utbildningsår, som utbetalas två gånger om året (i mars och september). Eleverna vid *Rödakorshemmet* uppbär under de sista 17 månaderna av utbildningstiden (omkr. 3¼ år) en kontant ersättning av 80 kronor för månad; dessförinnan har eleverna endast fritt vivre. *Ersta diakonissanstalt* (Ersta sjuksköterskeskola) utbetalar till eleverna ersättning enligt följande:

1:a elevåret 100 kr./år eller 8 kr./mån.
2:a elevåret 400 kr./år eller 33 kr./mån.
3:e elevåret 720 kr./år eller 60 kr./mån.

Den första fråga som här kan ställas är den, huruvida sjuksköterskeelevernas ersättning — i kontant form eller som naturaförmåner — utgör skattepliktig inkomst. Enligt åtmistone ett par regeringsrättsutslag[1] är den det och RN har i år på därom gjorda förfrågningar uttalat,[2] att eftersom sjuksköterskeeleverna fullgör arbetsuppgifter vid sjukhus och därför erhåller "lön", ett anställningsliknande förhållande föreligger, som "lärer för eleverna medföra skattskyldighet för såväl den kontanta ersättningen som naturaförmånerna".

Frågan om beskattning av sjuksköterskeelevernas ersättning förevar också i årets riksdag på grund av interpellationer i ämnet. Finansministern förklarade, att det inte torde vara lämpligt att för någon viss grupp elever ha speciella skat-

[1] RÅ 1952, ref. 23 III och IV.
[2] Skrivelser till Sophiahemmet och Ersta sjuksköterskeskola den 6 april 1963, resp. den 9 juli 1963.

---

sig värdet av teckningsrätterna om cirka 6 % av moderaktiernas värde. Kan man möjligen förvänta sig att regeringsrätten i fortsättningen med utgångspunkt från HD:s dom sätter gränsen vid t. ex. 10 %. Enligt min mening har HD knappast avsett en dylik relativt snäv gränsdragning. Förmodligen har HD enbart velat hålla dörren öppen för ett annat bedömande för det fall att värdet uppenbarligen överstiger vad som kan anses innefattas i begreppet "utdelning". Kvar står emellertid att HD:s dom innebär att oklarhet skapats på ett område som man tidigare trodde var fullt klarlagt, i varje fall inom skatterätten. Några dylika gränser har nämligen icke tidigare antytts vare sig av regeringsrätten eller riksskattenämnden. Av HD:s dom framgår att i stort överensstämmelse råder mellan civilrätt och skatterätt på ifrågavarande område men att döma av hittillsvarande praxis dock icke helt och hållet. Att det ur skattskyldigs synpunkt är önskvärt att full överensstämmelse och klara linjer skapas visar de båda rättsfallen.[8])

[8]) Det är ingen helt ovanlig företeelse att HD och RR har olika uppfattning om samma sak. Se t. ex. Sv JT 1947 s. 296. Jfr Lifacofallet!

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:51

tebestämmelser. Ej heller kunde det vara lämpligt att skapa särskilda skatteregler för studerande i allmänhet. Ungdomar som genomgår utbildning vilken i sin tur ger möjligheter till bättre inkomster är inte representativa för vad som allmänt inlägges i begreppet "person med nedsatt skatteförmåga". I vilken utsträckningen låga inkomster tålde beskattning reglerades av ortsavdrag och skatteskalor. Skattelagstiftningen gör här ingen skillnad mellan studerande och icke studerande.[1]

En annan fråga är till vilket värde sjuksköterskeelevernas naturaförmåner skall uppskattas. I Stockholm har vid årets taxering dessa förmåner i enlighet med PN:s anvisningar värderats till 1.200 kronor för år eller 100 kronor för månad. Denna värderingsgrund har gällt sedan år 1957; tidigare (från år 1953) angavs årsbeloppet till 1.080 kronor och månadsbeloppet till 90 kronor.

I december månad förra året utgick från RN till landskamrerarna i riket och skattedirektören i Stockholm en skrivelse där nämnden på förekommen anledning uttalade, att enligt nämndens mening laga grund saknades för att i fråga om sjuksköterskeelever eller annan särskild grupp av skattskyldiga upptaga naturaförmåners värde till lägre belopp än det verkliga värdet. Någon generell jämkning av naturaförmånernas värde med hänsyn till det ringa beloppet av den kontanta ersättningen kunde därför icke komma i fråga.

PN i Stockholm, som motiverade sin värdering av naturaförmånerna med just "det förhållandevis låga kontanta arvodet", ändrade icke — som av ovanstående framgår — till årets taxering sina värderingsgrunder. Om detta innebär att man har för avsikt att (i huvudsak) vidbliva dessa även vid kommande taxeringar eller om man endast för i år ansett sig böra, i anslutning till vad RN rekommenderade i det avseendet, lämna dem orubbade för att inte slutskattebedömningen skulle ske efter annan grund än preliminärskattebedömningen är icke känt.

Med de hittills tillämpade värderingarna av sjuksköterskeelevernas naturaförmåner har under de senaste åren för eleverna icke inträtt skyldighet att erlägga skatt, om sådan skyldighet ej uppkommit på grund av annan inkomst än ersättningen från utbildningsanstalten. Eleverna har alltså icke påförts någon slutlig skatt och avdrag för preliminärskatt har inte ifrågakommit; lägsta inkomstbelopp för månad i källskattetabellen (kol. 1) låg alltid högre än elevs månadslön inkl. naturaförmåner.

Om på preliminärskattestadiet tillämpas sådan värdering som av RN förordas torde den värdesättning som anges i källskattetabellen få lov att följas. Enligt denna skall fritt vivre för bl. a. hembiträden tagas upp till ett värde av 230 kr./mån., fri kost till ett värde av 160 kr./mån. och fri bostad om ett rum till ett värde av 95 kr./mån. Räknar man med 230 kr./mån. och en kontantersättning av 8 kr./mån., skall skatt dragas med 18 kr. Med 33 kr./mån. blir skatten 33 kr., med 60 kr./mån. 40 kr. och med 80 kr./mån. 45 kr.

Nu torde emellertid i regel sjuksköterskeelever ha delat rum. För ett rum kan man enligt källskattetabellens reg-

[1] Riksdagsdebatterna, andra kammaren, nr 58/1963.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:51

ler räkna med antingen 95 kr./mån. eller med 230—160=70 kr./mån. Väljer man det förstnämnda kommer man till (runt) 50 kr./mån. för delat rum och väljer man det sistnämnda kommer man till 35 kr./mån. Ett par av de berörda hemmen har själva ansett sig böra räkna med 50 kr./mån. och alltså totalt 210 (160+50) kr./mån. Mot denna värdering har både 1:e taxeringsintendenten i Stockholm och RN förklarat sig icke ha något att erinra. Uppbördsverket har också anslutit sig till densamma, även om enligt vår åsikt, i enlighet med vad nyss sagts, värdet av delat rum kanske inte borde ha bestämts till högre belopp än 35 kr./mån.

Med värdet 210 kr. blir det ingen skatt när kontantersättningen är 8 kr. Är den 33 kr. blir skatten 24 kr., är den 60 kr. blir skatten 33 kr. och är den 80 kr. blir skatten 40 kr. Utgår man från värdet 195 kr., blir skattebeloppen 12, 30 resp. 38 kr. Det är alltså en betydande del av kontantersättningen som måste tagas i anspråk för skatten.

I den förut berörda riksdagsdebatten var frågan om värderingen av naturaförmånerna också uppe. Den ene av interpellanterna hänvisade till ett utslag av regeringsrätten den 11 oktober 1962, vari värdet av en sjuksköterskeelevs naturaförmåner fastställts till det reducerade beloppet av 90 kr./mån. Finansministern förklarade, att man finge ta regeringsrättens utslag som den definitiva ståndpunkten och att han föreställde sig att direktiven från RN komme att anpassas till denna tolkning när den nu blivit bekantgjord och ett känt faktum även för RN,

Går man till det omtalade utslaget visar det sig att det avser taxeringen år 1956 och härrör från Gotland men gäller värdet av fria naturaförmåner vid S:t Eriks sjuksköterskeskola i Stockholm. PN för Gotlands län hade — i överensstämmelse med vad PN i Stockholm då förordat i sina anvisningar — upptagit värdet av förmånerna till 1.080 kr. Kommunen yrkade i besvär höjning av värdet till 1.680 kr. Både KR och RR lämnade besvären utan bifall. Någon motivering gavs icke.

Onekligen har ett i förhållande till gällande värderingar i övrigt reducerat värde tillämpats men det är svårt att veta vad man vågar utläsa ur utslaget.[2] RN har i skrivelse till två av de förut nämnda utbildningsanstalterna återgivit vad statsrådet i riksdagsdebatten uttalade i princip om beskattningen av (sjuksköterske-) elever men har inte vidrört regeringsrättsutslaget och eventuella konsekvenser härav. Detta torde väl få anses innebära att man inte har att förvänta något nytt besked av RN.

Vad vi här i Stockholm nu har att avvakta är PN:s fastställande av värderingsnormerna till 1964 års taxering. En höjning av värdet för månad från 100 till 140 kr. är möjlig utan att skattskyldighet inträder, men stannar man vid detta så är man ändock ett stycke från det "verkliga värdet". I väntan på PN:s besked råder någon förvirring på sjuksköterskeelevsfronten. Följs de nya direktiven lärer de förvisso inte underlätta rekryteringen av sjuksköterskeyrket och det vore därför tacknämligt, i en tid av högst oroväckande sjukskö-

[2] Utgången får anses innebära att man inte velat gå ifrån den av PN i Stockholm tillämpade värderingen. — Fritt vivre för hembiträde lärer i praktiken knappast ligga på sjukhusnivå.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:51

Smärre artiklar

I.

Kontantprincipens tillämpning i vissa fall

Av bitr. länsrevisorn Gunnar Malmsten

Jur. dr K. G. A. Sandström har i sitt senaste verk "Beskattningen vid aktieutdelning samt utdelning från ekonomisk förening" bl. a. i anslutning till två utslag från Regeringsrätten (RÅ 1942 not. 352 samt 1954 not 1162) tagit upp till diskussion *beskattningen av medlem i ekonomisk förening* i de fall föreningen överför medel till insatskonto från disponibla medel av något slag. Advokaten Sandels har i sin bokanmälan anslutit sig till den av Sandström förfäktade uppfattningen att i föreningens räkenskaper verkställd överföring av disponibla medel till delägares insatskonto bör bedömas på samma sätt som aktiebolags fondemissioner och således icke utgöra beskattningsbar utdelning för delägare i föreningen. Regeringsrätten ansåg att överföringen innebar dels en utdelning till delägarna, dels en motsvarande inbetalning från delägarna.

Jag är helt införstådd med att nämnda överföring icke i och för sig ökar delägares del i föreningen. Då beskattningen av överföringen sker, blir emellertid följden att värdet av delägarandelen ökar *för delägaren,* eftersom en framtida utskiftning då icke blir beskattad. Denna omständighet motiverar i och för sig icke en förtidsbeskattning, vilket däremot göres av andra omständigheter. Sålunda får enligt 1951 års lag om ekonomiska föreningar såsom eget kapital redovisas endast *inbetalda* insatser. Fordran å insats må icke upptagas som tillgång. Vad som redovisas överfört å insatsers konto bör därför betraktas såsom utdelat och i föreningen reinvesterat kapital. Föreningen är icke heller på samma sätt som aktiebolaget en kapitalsammanslutning. Aktiebolaget har ett bestämt kapital med ett bestämt antal aktier, medan föreningen är öppen med växlande medlemsantal och kapital. I händelse av likvidation skall den verklige innehavaren av varje aktie äga få utskiftat vad å honom tillkommer, sedan utskiftningsskatt först erlagts av aktiebolaget. Vid förenings likvidation tillkommer varje i föreningens medlemsförteckning upptagen medlem vad han äger utfå av föreningens behållning. Sandström säger bl. a. att det är ovisst, huruvida delägarna någonsin komma att erhålla det till insatskontot överförda beloppet beroende på föreningens ekonomiska ställning, då densamma upplöses eller då medlem utträder. Men sak samma gäller beträffande de ursprungligen inbetalda insatserna och kan såle-

---

terskebrist, om en annan lösning kunde utfinnas.

*

Sedan ovanstående skrivits har PN i Stockholm den 11 september på förekommen anledning (= förfrågan av artikelförfattaren) enhälligt uttalat att nämnden finner värdet av fritt vivre för sjuksköterskeelev vid taxeringen icke böra upptagas till så högt belopp, att värde jämte elev tillkommande kontant ersättning uppgående till 80 kronor för månad medför skattskyldighet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:51