Beskattning av dagmammor — utbildningsbidrag

Av kammarrättsfiskalen Sture Hagergård

Familjedaghemsutredningen har den 8 augusti 1967 framlagt sitt betänkande "Samhällets barntillsyn — barnstugor och familjedaghem" (SOU 1967:39). Ämnet är ett av samhällets mest fundamentala — fundamentalt därför att det rör det uppväxande släktet och förutsättningar för könens likställighet. Det är betydligt mer att säga om problemkomplexet i politiska, sociala, psykologiska m. fl. sammanhang än i detta skatterättsliga. Emellertid vill jag här — i anslutning även till en på sistone förd allmän diskussion — nämna fem skatterättsliga aspekter på de s. k. dagmammornas barntillsyn, nämligen i fråga om I) skattskyldighet; II) inkomstslag och skyldighet att erlägga avgift till tilläggspensioneringen; III) skyldighet att verkställa skatteavdrag och lämna kontrolluppgift; IV) bidrag under tid för utbildning; samt V) principiell motivering för beskattning.

Olika former av barntillsyn

Utredningen indelar formerna för barntillsyn i två huvudgrupper: *institutionell barntillsyn,* som omfattar daghem, fritidshem, lekskolor och gemensamma barnstugor, samt *övriga barntillsynsformer,* som omfattar kommunala familjedaghem, privata familjedaghem, tillsyn i hemmet och 3-familjesystemet. I samtliga fall utgör för den enskilda vårdarinnan den ersättning som utgår för barntillsyn i princip skattepliktig intäkt, från vilken avdrag får göras för kostnader för intäktens förvärvande.

I. Skattskyldighet

Vad som alltså särskilt skulle uppmärksammas är frågan om beskattning av dagmammor och då särskilt de, vilka utövar barntillsyn i den form utredningen benämner kommunala familjedaghem. Härmed avser utredningen vårdarinnor som i enskilda hem mot ersättning svarar för tillsynen av barn till förvärvsarbetande föräldrar i fall där vederbörande kommun inlemmat verksamheten i organiserad form. Enligt utredningen fanns det hösten 1966 i Sverige sammanlagt 53.305 dagmammor, varav 88 % i privata familjedaghem och 12 % i kommunala. Mycket låga ersättningar utgår för tillsyn i de kommunala familjedaghemmen. Stockholms stads barnavårdsnämnd t .ex. utbetalar för närvarande (oktober 1967) för heldagsvård (över sju timmar) av barn upp till sju år 13 kronor per dag och barn. Dagmamman skall då hålla barnet med ett morgonmål, ett rejält, näringsrikt huvudmål och ett lättare mellanmål. Skattemyndigheterna tycks ha ansett frågan om skattskyldighet ömtålig, och få har velat hålla i yxskaftet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:01

En av orsakerna till försiktigheten kan vara två av riksskattenämnden efter förfrågan meddelade skrivelser, dels av den 1 april 1963 till Degerfors köpings barnavårdsnämnd och dels av den 13 april 1966 till Fristads kommuns barnavårdsnämnd (Meddelanden från riksskattenämnden Serie I nr 4 1963 p. 3 respektive nr 5 1966 p. 2).

I den förstnämnda skrivelsen uttalade riksskattenämnden, att ersättningar i princip fick anses utgöra skattepliktig intäkt för vårdarinnor varom nu är fråga. Om blott ett eller högst två barn samtidigt togs om hand, torde emellertid — med dåvarande förhållandevis låga ersättningar: högst sju kronor per dag och barn — verksamheten regelmässigt lämna ringa nettovinst. Med hänsyn därtill och de omständigheter, under vilka verksamheten bedrevs, borde enligt riksskattenämndens mening av praktiska skäl inte komma ifråga att göra ersättningarna till föremål för taxering.

I den senare skrivelsen erinrade riksskattenämnden inledningsvis om sitt uttalande till Degerfors barnavårdsnämnd samt anförde att i det senare fallet avsågs att ersättningen skulle utgå med tolv kronor per dag och barn samt att varje vårdarinna skulle mottaga 1—3 barn. Ersättningarna per år och vårdarinna skulle sålunda uppgå till så pass stora belopp att man inte kunde underlåta att — på sätt i princip borde ske — göra ersättningarna till föremål för taxering. Ersättningarna om tolv kronor per dag och barn borde därför upptas som skattepliktig intäkt för vårdarinnorna. Självfallet förelåg emellertid då rätt till avdrag vid inkomstberäkningen för de av barnens vård föranledda kostnaderna. Enligt riksskattenämndens mening borde vid prövning av yrkande om avdrag för sådana kostnader kraven på bevisning ej ställas höga. Vidare borde vid bedömningen av skäligheten av avdrag beaktas, att kostnader också uppkom för slitage i vårdarinnans hem i anledning av barnens vård där.

Utredningen föreslår en stark utbyggnad av såväl den institutionella barntillsynen som den organiserade familjedaghemsverksamheten. Beträffande dagmammornas lönesättning görs jämförelser med barnsköterskor och personal inom den öppna barnavården. Dagmamman skall anses ha heltidsarbete vid vård och tillsyn av fyra barn under åtta timmar per dag och föreslås få samma timlön som kollektivanställd samaritpersonal, d. v. s. för närvarande 7 kronor 30 öre i ortsgrupp 4. Hon skulle alltså vid heltidsarbete komma upp i en dagsförtjänst av omkring 60 kronor.

Till den renodlade arbetsersättningen skulle komma en särskild kostnadsersättning, som enligt utredningen skall uppgå till fem kronor per dag och barn. När ersättningen utgår i förvärvskällan tjänst, skall ersättningen enligt 32 § 3 mom. och punkt 4 anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen samt 2 och 3 §§ förordningen om statlig inkomstskatt inte upptas so mintäkt av tjänsten eller uppdraget. Å andra sidan får de kostnader, som skall bestridas med ersättningen, inte avföras som utgift. Detta gäller även om ersättningen inte förslår till kostnaderna. Det bör understrykas att enbart det förhållandet att en kommun rubricerar viss del av arbetsersättningen som kostnadsersättning inte är tillräckligt för att denna skattemässigt skall behandlas som kostnadsersättning. — Anses dagmammans verksamhet utgöra rörelse, skall

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:01

däremot den kommunala kostnadsersättningen upptas som intäkt.

II. Inkomstslag m. m.

Enligt underhandsbesked har riksförsäkringsverket ansett att vid beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt 11 kap. 2 och 3 §§ lagen om allmän försäkring dagmammas ersättning skall utgöra inkomst av annan förvärvsverksamhet och då närmast rörelse. Detta innebär att hon — med undantag för det fall att hon och den som utgivit ersättningen varit överens om att anse ersättningen som inkomst av anställning — själv har att erlägga avgift till tilläggspensioneringen. Dagmamman anses enligt denna uppfattning driva en form av dagpensionat, där hon ingår avtal om barntillsyn med såväl kommun som föräldrar, och där barnen, antalet barn och tiderna för tillsyn växlar. Hänförandet av ersättningen till inkomst av annat förvärvsarbete innebär emellertid också att ersättningen kan anses utgöra ersättning för arbete för annans räkning enligt 3 § första stycket c). Sådan ersättning kan vara att hänföra till förvärvskällan tjänst, fastän tjänst i försäkringslagens mening inte föreligger.

Det skisserade rörelsefallet torde — åtminstone för närvarande — vara tämligen sällsynt. Hösten 1966 utövade enligt utredningen de nämnda 53.305 dagmammorna tillsyn av 66.752 barn. 80 § av dagmammorna hade hand om ett enda dagbarn, 17 % om två och alltså endast 3 % om tre barn eller flera. Läggs härtill att i 79 % av fallen byte av dagmamma inte skett under det senaste året, syns mig det övervägande antalet fall framstå som hänförligt till förvärvskällan tjänst. Oavsett till vilket inkomstslag ersättningen anses hänförlig, har emellertid som nämnts dagmamman — med nämnda undantag — alltid att själv erlägga avgift till tilläggspensioneringen.

III. Skatteavdrag och kontrolluppgift

I fallen där kommunala familjedaghem föreligger har frågorna om skyldighet att verkställa skatteavdrag och lämna kontrolluppgift varit föremål för tvekan från de agerandes sida. Förhållandet torde sammanhänga med att man utgått från ett entydigt begrepp arbetsgivare. Begreppet har emellertid mycket olika innebörd i t. ex. socialrättsliga, civilrättsliga och skatterättsliga sammanhang. T. ex. i taxeringsförordningen har man i fråga om skyldighet att lämna kontrolluppgift helt enkelt utelämnat begreppet och talar i stället om vem som är uppgiftsskyldig.

I Stockholm är den kommunala familjedagshemsverksamheten konstruerad på följande sätt. Barnavårdsnämnden sluter med dagmamman ett skriftligt avtal, med 14 dagars ömsesidig uppsägningstid. Så länge avtalet gäller och dagmamman fullgör vissa i avtalet angivna skyldigheter utgår ersättning till henne från barnavårdsnämnden enligt av denna fastställda regler. Föräldrarna får hos nämnden ansöka om dagvård av barn. Vid bifall till ansökan får föräldrarna erlägga viss behovsprövad avgift, upp till elva kronor. Man har tidigare kunnat bestämma avgiften till samma belopp som ersättningen och avsikten är att så åter skall kunna ske fr. o. m. 1968.

Från Stockholms stads barnavårdsnämnds sida görs gällande att kommunen är att uppfatta som förmedlare av arbetet och en av barnets föräldrar som arbetsgivare. Detta kan kanske vara riktigt ur

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:01

vissa synvinklar[1] men torde sakna betydelse vid bedömningen av om kommunen är skyldig att göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift.

Arbetsgivare i uppbördsförordningens mening är enligt punkt 1 anvisningarna till 39 § i princip *den som utbetalar belopp,* vilket för mottagaren motsvarar i paragrafen avsedd inkomst av tjänst. 39 § hänvisar till 3 § 2 mom 1. Det senare lagrummet talar om sådan inkomst av tjänst, vilken hänför sig till mottagarens huvudsakliga arbetsanställning eller eljest utgör dennes huvudsakliga inkomst av tjänst. Sådan arbetsgivare är skyldig verkställa avdrag för preliminär A-skatt som arbetstagaren har att erlägga. Dylik skyldighet föreligger alltså för kommun och givetvis även föräldrar till barn i privata familjedaghem i de fall ersättningen för barntillsyn uppfyller nämnda kriterier.

Enligt 37 § 1 mom. taxeringsförordningen skall fysisk person, som varit skyldig att verkställa skatteavdrag enligt uppbördsförordningen, lämna kontrolluppgift. Denna föreskrift träffar således föräldrar till barn i privata familjedaghem. I lagrummet föreskrives vidare att kommunal myndighet skall lämna kontrolluppgift avseende den som hos myndigheten innehaft anställning eller uppdrag eller utfört tillfälligt arbete. Om man antar att "hos" inte skall fattas i rumslig mening[2], skulle enligt denna föreskrift, om dagmamma i kommunala familjedaghem anses ha utfört arbete åt föräldrarna och inte åt kommunen, varken denna eller föräldrarna vara skyldiga att lämna kontrolluppgift. Det förefaller mig rimligare att anse att kongruens med uppbördsförordningen föreligger även beträffande kommun[3] och att denna således är skyldig att lämna kontrolluppgift. Därvid skall beaktas att kommunen inte är uppgiftsskyldig för vad som enligt ovan under I. sagts utgör reella kostnadsersättningar.[4]

Även andra avtalskonstruktioner föreligger för kommunala familjedaghem, t. ex. att kommunen i alla avseenden enbart utgör en förmedlande länk, att kommunen ställer vissa krav på daghemmet och eventuellt åtar sig en viss garanti för betalningen, samt att kommunen subventionerar genom att betala direkt till föräldrarna, vilka sedan står för betalningen till dagmamman. Det är med andra ord för närvarande inte alltid självklart att kommunen ens ur skatterättslig synpunkt är att anse som arbetsgivare.

Sker den utbyggnad utredningen förordar bortfaller de sistnämnda fallen. Systemet blir likt det av Stockholm tillämpade. Dagmammorna — eller dagbarnvårdarna som utredningen adekvat kallar dem — skulle också komma i åtnjutande av de olika sociala förmåner, t. ex. i form av betald semester, vilka tillkommer övrig kollektivanställd personal i kommunens tjänst. Föräldrarna skall som redan nu förekommer i många fall betala s. k. föräldraavgift — av utredningen beräknad till genomsnittligen 1.200 kronor per år och barn — och skillnaden mellan avgiften och den totala vårdkostnaden skall täckas av statsbidrag och kommunens eget tillskott.

[1] Jämför "Arbetstagarbegreppet" av Axel Adlercreutz, Institutet för rättsvetenskaplig forskning, P. A. Norstedt & Söners förlag 1964.
[2] Jämför "Taxeringshandbok" av Hedborg m. fl. 2 uppl. 1961, s. 106.
[3] Jämför 1950 års skattelagssakkunniga SOU 1954: 24, s. 131.
[4] 37 § 1 mom. 1, Undantag e) taxeringsförordningen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:01

IV. Bidrag under utbildning

I syfte att förbättra den kommunala familjedaghemsverksamheten föreslår utredningen bl. a. kurser för viss utbildning av dagbarnvårdare. Kurserna skulle anordnas i yrkesskolornas regi och — i avvaktan på erfarenheter av utbildningen — omfatta 60 undervisningstimmar. Utredningen förutsätter att bidrag till kursdeltagarna skall utgå i enlighet med bestämmelserna i arbetsmarknadskungörelsen (AMK) den 3 juni 1966, Svensk författningssamling 1966 nr 368. Utbildningsbidrag enligt denna förordning är skattefria. Detta nämns i 23 §, där det föreskrivs att vid bestämmande av utbildningsbidrags storlek hänsyn skall tas till skattefriheten. Föreskriften har i sak oförändrad överflyttats från 8 § i den genom AMK upphävda kungörelsen den 5 juni 1963 om utbildningsbidrag åt arbetslösa m. fl. Det kan synas förvånande att frågan om skattefrihet är intagen i dessa författningar.

Skattefriheten infördes emellertid redan genom lagstiftning år 1959 i fjärde stycket anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen. I anvisningsstycket sägs att skatteplikt inte föreligger för bidrag från stat eller kommun, vilka bidrag enligt av Kungl. Maj :t eller av statlig myndighet meddelade bestämmelser utgår i samband med utbildning eller omskolning till arbetslösa och partiellt arbetsföra samt med dem i fråga om sådana bidrag likställda. Sedan är det en annan sak att kretsen av personer, som i fråga om utbildningsbidrag blivit likställda med arbetslösa och partiellt arbetsföra, har ökat kraftigt under senare år. Omskolning används i ökad utsträckning som ett arbetsmarknadspolitiskt instrument. Budgetåret 1961/1962 deltog totalt närmare 20.000 personer i sådan utbildning. Motsvarande siffra för budgetåret 1966/1967 beräknades i 1967 års statsverksproposition till 55.000.

V. Principiell motivering för beskattning

Man kan tycka att det är ohemult av samhället att beskatta dagmammor, när dessa utför en sådan viktig uppgift och — som utredningen påpekar — faktiskt blir mer eller mindre ekonomiskt utnyttjade av såväl de förvärvsarbetande föräldrar, vilka lämnar sina barn i familjedaghem, som av samhället. Om lagstiftning om skattefrihet för dagmammor skulle införas, skulle skälen närmast vara dagmammornas underbetalning och risken för minskad rekrytering vid beskattning. Detta ter sig emellertid som en otillfredsställande lösning ur både principiell och praktisk synpunkt. En sådan lagstiftning skulle bidraga till att konservera en underbetald grupp, som också i andra avseenden är missgynnad. Härigenom skulle en på längre sikt gynnsam utveckling för dagmammorna motverkas. Rimligare förefaller mig då att behålla beskattningen och som utredningen föreslår söka likställa dagmammornas arbetsinsatser med andra högre ekonomiskt värderade men ändå närbesläktade arbetsinsatser. Man får heller inte förbise att dagmammans rätt till avdrag för kostnader enligt vad ovan berörts och till s. k. förvärvsavdrag i dagens läge vid skatteberäkningen ganska kraftigt reducerar hennes intäkter av barntillsyn.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:01