

Regeringens proposition

2003/04:151

Beskattning av lokalanställd personal vid utländska
beskickningar och konsulat i Sverige

Prop.
2003/04:151

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 6 maj 2004

Göran Persson

Bosse Ringholm
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att den nuvarande skattebefrielsen för lokalanställdas inkomster från utländska beskickningar och konsulat i Sverige slopas.

Ändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2007.

1	Förslag till riksdagsbeslut.....	3
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
3	Ärendet och dess beredning.....	5
4	Bakgrund	5
5	Skattefriheten för lokalanställdas inkomster upphör	6
5.1	Slopande av skattefriheten	6
5.2	Betalning av de lokalanställdas inkomstskatt	8
5.3	Ikraftträdande	9
6	Ekonomiska effekter.....	11
Bilaga	Förteckning över remissinstanser till promemorian om beskattning av lokalanställd personal vid utländska beskickningar och konsulat i Sverige	12
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 6 maj 2004	13

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 2003/04:151

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Prop. 2003/04:151

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 3 kap. 14 § skall upphöra att gälla,

dels att rubriken närmast före 3 kap. 14 § skall utgå,

dels att det i lagen närmast före 3 kap. 15 § skall införas en ny rubrik som skall lyda ”Undantag från skattskyldighet för utländsk honorärkonsul”.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas första gången vid 2008 års taxering.

I en promemoria som utarbetades inom Finansdepartementet under våren 2003 föreslogs att den nuvarande skattebefrielsen för lokalanställdas inkomster från utländska beskickningar och konsulat i Sverige slopas.

Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga*. En remissammanställning finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2000/1082).

I propositionen tas förslaget i promemorian upp till behandling. Propositionens lagförslag överensstämmer med promemorians.

Lagrådet

Den slopade skattefriheten skall regleras genom att 3 kap. 14 § inkomstskattelagen (1999:1229) upphör att gälla. Löner och andra ersättning som de lokalanställda uppbär kommer därefter att behandlas enligt reglerna om inkomst av tjänst i inkomstskattelagen. I övrigt kommer de lokalanställdas situation efter ändringen endast att skilja sig från vad som annars är brukligt genom att de, på grund av att lönen uppbärs av en utländsk arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige, själva kommer att få svara för inbetalning av preliminärskatt på löneutbetalningarna. Även i denna del kommer de dock att ansluta sig till redan befintliga regler, nämligen det system med särskild A-skatt som finns i skattebetalningslagen (1997:483) och som tillämpas av andra arbetstagare som är anställda av utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige.

Mot nu angiven bakgrund är ändringen enligt regeringens mening av sådan beskaffenhet att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse.

4 Bakgrund

Av 3 kap. 14 § inkomstskattelagen (1999:1229) följer att dels svenska medborgare, dels den som inte är svensk medborgare men som var bosatt här när han fick anställning vid en utländsk beskickning eller ett konsulat i Sverige, inte är skattskyldiga för inkomst från beskickningen eller konsulatet. Dessa personer benämns nedan lokalanställda. Bestämmelsen i fråga om svenska medborgare har funnits sedan kommunalskattelagens tillkomst 1928 och den utvidgades den 1 januari 1985 till att omfatta även utländska medborgare (prop. 1984/85:55, bet. 1984/85:SkU15, rskr. 1984/85:45, SFS 1984:894). Antalet lokalanställda kan uppskattas till 600–800 personer.

Att lokalanställda inte är skattskyldiga för inkomster från utländska beskickningar och konsulat i Sverige är ett undantag från den annars gällande principen att personer bosatta i Sverige är skattskyldiga här för alla inkomster.

Internationella bestämmelser om personer som tjänstgör vid ambassader och konsulat finns i Wienkonventionerna om diplomatiska (1961) respektive konsulära (1963) förbindelser. Konventionerna har ratificerats av Sverige och är införlivade med svensk rätt genom lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall. Enligt 1 § nämnda lag gäller

konventionsreglerna utan hinder av bestämmelser i andra författningar. Enligt konventionerna är den personkrets som skall undantas från den mottagande statens lagstiftning om skatter begränsad till vissa personer. Wienkonventionerna innebär dock inte att lokalanställda undantas från svensk skattelagstiftning.

Enligt OECD:s modellavtal och i princip samtliga skatteavtal som Sverige ingått, har Sverige rätt att beskatta lön som utbetalas av annan stat, inklusive den statens beskickningar och konsulat här i Sverige, om arbetet utförts här och mottagaren är en person med hemvist här, som antingen är svensk medborgare *eller* som inte har fått hemvist i Sverige uteslutande för att utföra arbetet.

Inkomstskattelagens regler för lokalanställda innebär således en mer vidsträckt skattebefrielse än vad som följer av Wienkonventionerna och skatteavtal.

Utöver de lokalanställda finns utsända beskickningsmedlemmar vid de olika ambassaderna. Dessa personer åtnjuter enligt Wienkonventionerna i varierande grad immunitet och okränkbarhet samt privilegier, särskilt på tull- och skatteområdet.

Från och med år 2001 omfattas lokalanställd fullt ut av det svenska socialförsäkringssystemet. Socialavgifter betalas också numera i Sverige för ersättningar till de lokalanställda.

5 Skattefriheten för lokalanställdas inkomster upphör

5.1 Slopande av skattefriheten

Regeringens förslag: Skattebefrielsen för lokalanställdas inkomster från utländska beskickningar och konsulat skall upphöra.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm, Riksskatteverket, och Riksförsäkringsverket* tillstyrker förslaget.

Ambassaderna avstyrker förslaget och anför bl.a. att på kort sikt finns inte möjligheter att kompensera de anställda i sådan omfattning att deras faktiska inkomst blir densamma som i dag. Förslaget innebär inte bara ökade kostnader i form av ökade löner för de lokalanställda utan också ökade arbetsgivaravgifter. Med tanke på de ökade kostnaderna kan ambassaderna tvingas att reducera antalet anställda som därmed riskerar att bli arbetslösa. Ambassaderna bidrar med kompletterande pensioner för att anställda med nettolöner inte skall missgynnas och för närvarande har deras anställda bättre villkor vid sjukfrånvaro och föräldraledighet än andra anställda i Sverige, eftersom de då har full lön.

Ambassadanställdas förening i Sverige anser att de negativa konsekvenser som den föreslagna förändringen medför kommer att vara större än de eventuellt positiva effekter som uppnås. Föreningen menar att det vore bättre att påverka de beskickningar som inte kompenserar sina anställda på ett rimligt sätt för bortfall inom socialförsäkringen att snarast åtgärda detta.

Tjänstemannaförbundet HTF ser promemorians förslag med tillfredsställelse, men anser att beskattningen endast skall omfatta nyanställningar.

Skälen för regeringens förslag: Skattebefrielsen för lokalanställda har medfört att deras löner beräknas utifrån vad som skulle ha erhållits netto efter beskattning av en normal svensk lön. Det vanliga är att de lokalanställda erhåller ca 70 procent av vad som skall utgå i lön enligt kollektivavtal. Flertalet lokalanställda har sådana arbeten att deras månadslöner enligt kollektivavtal skulle ligga mellan 20 000–24 000 kr. Om man utgår från att en lokalanställd skulle ha 22 000 kr per månad enligt kollektivavtal erhåller denne därför i stället en obeskattad lön på ca 15 000 kr per månad.

Sett endast ur ett inkomstskatteperspektiv medför nuvarande system inga nackdelar för de lokalanställda. Emellertid är socialförsäkringens förmåner kopplade till den anställdes inkomster. Konsekvenserna för den lokalanställda blir att den ersättning som erhålls från socialförsäkringssystemet beräknas på den anställdes nettolön. Betalningarna från socialförsäkringssystemet beskattas därefter enligt vanliga regler. Vid t.ex. långtidssjukdom, föräldraledighet och pensionering blir inkomsten i flertalet fall därför påtagligt lägre än för personer som betalar skatt på sin inkomst i Sverige. När det gäller den allmänna pensionen kan en längre tids arbete som lokalanställd innebära att den anställda hamnar i samma situation som den som inte, eller till endast ringa del, varit yrkesverksam.

Även vid rätt till sjukersättning (tidigare förtidspension) uppkommer betydande effekter. Inkomstrelaterad sjukersättning skall beräknas på grundval av en antagandeinkomst. Denna antagandeinkomst beräknas som genomsnittet av de tre högsta bruttoårsinkomsterna under den ramtid som närmast föregått försäkringsfallet. Ramtidens längd beror på den försäkrades ålder. Den inkomstrelaterade sjukersättningen utgår med 64 procent av antagandeinkomsten. Jämförs en nettoinkomst på 15 000 kr per månad med en bruttoinkomst på 22 000 kr blir utfallet att den lokalanställda erhåller en sjukersättning på 9 600 kr per månad, att jämföra med 14 080 kr per månad i det senare fallet.

Det kan således konstateras att de lokalanställdas nuvarande skattefrihet på inkomstskattesidan kan leda till oacceptabla konsekvenser när det gäller deras sociala trygghet.

Ambassadanställdas förening i Sverige anser att i stället för att slopa skattefriheten borde de beskickningar som inte kompenserar sina anställda på ett rimligt sätt för bortfall inom socialförsäkringen påverkas att snarast åtgärda detta. Enligt *ambassaderna* bidrar de med kompletterande pensioner för att anställda med nettolöner inte skall missgynnas och för närvarande har deras anställda bättre villkor vid sjukfrånvaro och föräldraledighet än andra anställda i Sverige.

Enligt regeringens mening kan inte den grundläggande sociala tryggheten vara beroende av en arbetsgivares vilja eller förmåga att bekosta egna lösningar vid sidan av den allmänna försäkringen. Även om det i vissa fall finns sådana lösningar är det inte säkert att de fullt ut täcker alla de situationer som den allmänna försäkringen gör. Det förefaller osannolikt att frivilliga lösningar skulle kunna motsvara t.ex. den sjukersättning som kan utgå under många år från den allmänna försäkringen. Enligt regeringens mening måste situationen med de lokal-

anställdas sociala förmåner lösas på ett annat sätt. En utgångspunkt för en förändring bör vara att de lokalanställdas sociala förmåner skall vara likvärdiga med vad andra arbetstagare med motsvarande arbetsuppgifter har.

Ett sätt som diskuteras i promemorian skulle vara att i socialförsäkringslagstiftningen införa särskilda omräkningsregler för de lokalanställdas löner. Myndigheterna skulle med andra ord beräkna det försäkringsgrundande beloppet genom ett fiktivt beräknat tillägg till den skattefria lönen för att på så sätt fastställa ett försäkringsgrundande bruttobelopp. I promemorian framhålls dock att en sådan ordning skulle strida mot de grundläggande principerna bakom den allmänna försäkringen och även bli administrativt tungrodd.

Regeringen delar den bedömning som görs i promemorian och anser att det av administrativa och i synnerhet principiella skäl inte kan anses försvarbart att införa särregler inom socialförsäkringssystemet för de lokalanställda.

Enligt regeringens mening är den enda rimliga vägen för att hållbart och långsiktigt komma tillrätta med de lokalanställdas situation att den nuvarande skattefriheten slopas. Även principiella skäl talar för en sådan ordning. Sverige ansluter sig därmed till den ordning som förekommer i de flesta andra länder, däribland övriga nordiska länder, dvs. att de lokalanställdas löner beskattas. Ett slopande av skattefriheten bör medföra att de lokalanställdas löner kommer att ligga på samma nivå som andra arbetstagare med motsvarande arbetsuppgifter. Därigenom kommer också de lokalanställdas sociala förmåner att kunna bli desamma som för andra arbetstagare som har liknande arbetsuppgifter, men som har andra arbetsgivare. Denna likhet uppnås utan att grundläggande principer åsidosätts och utan att myndigheterna åläggs ytterligare administration. Regeringen anser inte heller att ökade kostnader för beskickningar och ambassader motiverar att den nuvarande skattefriheten skall bestå.

Förslaget innebär att 3 kap. 14 § inkomstskattelagen upphör att gälla. För det fall någon som i dag omfattas av nämnda paragraf skulle vara skattebefriad enligt Wienkonventionerna, tar dock lagen om immunitet och privilegier i vissa fall över. Det finns således ingen risk att den som är berättigad till skattebefrielse enligt konventionerna skulle mista denna befrielse genom ändringen i inkomstskattelagen.

5.2 Betalning av de lokalanställdas inkomstskatt

Regeringens bedömning: De utländska beskickningarna och konsulaten bör inte åläggas att göra skatteavdrag från de lokalanställdas löner.

Promemorian lämnar inget egentligt förslag på denna punkt utan redogör för att beskickningar och konsulat enligt rådande praxis inte skulle åläggas att göra skatteavdrag.

Remissinstanserna: *Tjänstemannaförbundet HTF* anser att det är av yttersta vikt att det fastställs att samtliga arbetsgivare med fast driftställe i landet skall vara skyldiga att göra skatteavdrag. Endast därigenom

framstår det klart för de utländska beskickningarna och konsulatet att lönen skall sättas i relation till beskattningen. Det är dessutom en orimlig konsekvens att enskilda arbetstagare själva skall stå för sin skattebetalning.

Skälen för regeringens bedömning: För anställda i Sverige gäller normalt att arbetsgivaren varje månad betalar in preliminär skatt för den anställde genom ett s.k. skatteavdrag. Regler om skatteavdrag finns i skattebetalningslagen (1997:483). Det är emellertid endast svenska arbetsgivare som är skyldiga att göra skatteavdrag. Med svensk arbetsgivare jämställs utländsk arbetsgivare med fast driftställe i Sverige. En utländsk arbetsgivare som inte har någon affärsetablering i Sverige är däremot inte skyldig att göra skatteavdrag. Frågan är inte uttryckligen reglerad i skattebetalningslagen. Enligt etablerad praxis får det emellertid anses klart att en utländsk arbetsgivare är skyldig att göra skatteavdrag endast ifråga om ersättning som betalas till personer sysselsatta i näringsverksamhet bedriven från fast driftställe här i landet.

Praxis innebär således ingen skyldighet för utländsk beskickning eller konsulat att göra skatteavdrag och därmed betala in preliminär skatt för de lokalanställdas löner. Denna praxis ansluter sig också till hur andra länder, som beskattar lokalanställdas löner, behandlar uppbörden av skatten. Svenska ambassader är således inte ålagda att göra preliminärskatteavdrag. Enligt regeringens mening finns det inte anledning att frånga det sätt som andra länder hanterar denna fråga. Av remissvar från *Riksskatteverket* framgår att verket har för avsikt att informera beskickningarna i samband med att skattefriheten upphör. Det finns därför inte någon anledning att anta att beskickningarna inte skulle få sambandet mellan lön och beskattning klart för sig.

Att beskickningar och konsulat inte skall göra skatteavdrag, trots att lönen skall beskattas, innebär att de lokalanställda själva får betala in sin preliminära skatt genom reglerna om särskild A-skatt i skattebetalningslagen. Beslut om särskild A-skatt fattas av Skatteverket. Genom beslutet om särskild A-skatt kommer de lokalanställda att debiteras preliminär skatt som skall betalas varje månad. Den preliminära skatten kommer med en sådan ordning att i allt väsentligt överensstämmer med vad som skall betalas i slutlig skatt. Regeringen kan inte finna att det förfarande som nu beskrivits innebär alltför negativa konsekvenser för de lokalanställda.

5.3 Ikraftträdande

Regeringens förslag: Skattefriheten för lokalanställdas inkomster från beskickningar och konsulat skall upphöra vid utgången av år 2006.

Promemorian innehåller inget förslag i denna del.

Remissinstanserna: *Israels och Nicaraguas ambassader* anser att om de lokalanställdas löner skall beskattas bör det ske tidigast om tre respektive fem år. *Japans ambassad* menar att en tid som ger möjlighet att mildra de ogynnsamma effekterna bör gå innan ändringen träder i kraft. *Riksskatteverket* anser att beskickningarna behöver viss tid för att

anpassa sig till de nya reglerna. *Tjänstemannaförbundet HTF* anser att den slopade skattefriheten bör gälla från den 1 januari 2005, men endast gälla för nyanställda. För den i dag anställda personalen bör särskilda omräkningsregler införas så att ett fiktivt tillägg görs för att fastställa ett försäkringsgrundande bruttobelopp under en övergångsperiod.

Skälen för regeringens förslag: Enligt *Tjänstemannaförbundet HTF* kan en slopad skattefrihet ställa sig svår för de utländska beskickningarna och konsulaten av budgetmässiga, men också av rent finansiella skäl. Risken vid ett snabbt genomförande av inkomstbeskattning är att arbetsgivarna inte höjer lönerna och att de enskilda arbetstagarnas situation i stället ytterligare förvärras genom att befintliga nettolöner beskattas. En annan risk vid ett genomförande inom en nära framtid är enligt förbundet att beskickningarna och konsulaten ser sig tvingade att genomföra uppsägningar med arbetslöshet som följd. Därför bör endast nyanställda omfattas av den slopade skattefriheten. Det akuta problemet med det bristande socialförsäkringsskyddet för den i dag anställda personalen bör enligt förbundet lösas genom att särskilda omräkningsregler införas så att ett fiktivt tillägg görs för att fastställa ett försäkringsgrundande bruttobelopp under en övergångsperiod. Eftersom det enbart rör sig om en begränsad tidsperiod och bara gäller vid skattepliktens införande klart definierbara personer, bör man överväga detta alternativ för att göra situationen för framför allt sjuka och föräldralediga ekonomiskt dräglig till dess reformen är genomförd. Förbundet menar också att sådana omräkningsregler tillämpas redan i dag av försäkringskassorna vid beräkning av bostadsbidrag och av arbetslöshetskassorna vid beräkning av arbetslöshetsersättning.

Som framhållits i avsnitt 5.1 är det inte försvarbart att införa särregler inom socialförsäkringssystemet för de lokalanställda. De argument som framförts för denna ståndpunkt gäller också om särreglerna endast skulle omfatta de redan anställda. Det kan framhållas att sådana särskilda regler skulle kunna komma att behöva tillämpas under lång tid när det gäller unga personer som redan tillträtt sina tjänster vid beskickningar eller konsulat. Det skulle således i en del fall inte vara fråga om en övergångslösning utan vara av mer permanent slag. Vidare kan det inte uteslutas att tolkningsproblem och tvister med anledning av detta skulle uppkomma. Regeringen vill framhålla att reglerna för beräkning av bostadsbidrag och arbetslöshetsersättning bygger på individernas faktiska inkomster. Om fiktiva inkomstberäkningar använts av dem som betalar ut dessa förmåner, bygger inte beräkningarna på några uttryckliga regler i de aktuella lagstiftningarna.

Att låta beskattningen omfatta endast nyanställda strider också mot grundläggande skatterättsliga principer om likabehandling. Det kan inte överlåtas åt beskickningar och konsulat att skapa rättvisa genom olika principer för lönesättning för nyanställda jämfört med dem som är anställda när skattefriheten införs.

Sammantaget anser regeringen att några särskilda övergångsregler för redan anställda inte i tillräcklig grad kan motiveras. Samtidigt har regeringen förståelse för att en omläggning av de lokalanställdas beskattning kan skapa oro och problem för såväl de anställda som deras arbetsgivare. För att ge de inblandade möjlighet att anpassa sig till den nya situationen finns det därför anledning att flytta fram ikraftträdandet av de ändrade

reglerna. Enligt regeringens uppfattning är ett ikraftträdande den 1 januari 2007 en lämplig avvägning mellan de lokalanställdas och arbetsgivarnas behov av anpassning och behovet av att förbättra de lokalanställdas sociala förmåner.

6 Ekonomiska effekter

För att exemplifiera effekterna med förslaget väljs den kategori anställda som är mest frekvent, alltså sådana som i dag har en nettolön på ca 15 000 kr per månad.

Om en lokalanställd erhåller sjukpenning under en månad uppgår den med en nettolön på 15 000 kr till 11 481 kr. Efter en inkomstskatt på 30 procent återstår 8 037 kr. Med en motsvarande bruttolön på 22 000 kr kommer ersättningen att uppgå till 16 838 kr. Efter en inkomstskatt på 30 procent återstår 11 787 kr. Den lokalanställda kommer således att ha drygt 3 700 kr mer att disponera.

Ett slopande av nuvarande skattefrihet kommer ofrånkomligen att innebära ökade kostnader för de utländska beskickningarna och konsulaten i form av högre löner och ökade kostnader för socialavgifter. Man kan förvänta sig att lönerna till de lokalanställda kommer att justeras upp till den nivå som gäller enligt kollektivavtal, dvs. för den exemplifierade gruppen till runt 22 000 kr. Kostnaderna för lönen kommer alltså att öka med ungefär 7 000 kr per månad. Till detta kommer sociala avgifter på denna summa, som med nuvarande avgifter motsvarar ca 2 300 kr. Sammantaget innebär det att kostnaden för en anställd kan antas öka med ca 9 300 kr per månad.

Eftersom antalet personer som berörs av förslaget är så få (600 – 800), blir de finansiella effekterna för den offentliga sektorn försumbara. Förslaget bedöms inte medföra något nämnvärt merarbete för förvaltningsdomstolarna eller Skatteverket.

Förteckning över remissinstanser till promemorian om beskattning av lokalanställd personal vid utländska beskickningar och konsulat i Sverige

Efter remiss har yttrande över promemorian avgetts av följande remissinstanser: Kammarrätten i Stockholm, Riksskatteverket, Riksförsäkringsverket och Tjänstemannaförbundet HTF.

Landsorganisationen i Sverige, Tjänstemännens Centralorganisation och Sveriges Akademikers Centralorganisation har avstått från att yttra sig.

Den diplomatiska kåren har beretts tillfälle att yttra sig genom att förslaget har remitterats till Filippinernas, Tanzanias, Libanons, Perus, Bulgariens och Laos ambassader. Ambassaderna har därvid valt att lämna sina synpunkter till chefen för Utrikesdepartementets protokoll genom en skrivelse från den Filippinska ambassaden. Till denna skrivelse har bifogats skrivelser från följande länders ambassader: Laos, Nigeria, Nicaragua, Japan, Tjeckien, Frankrike, Israel, Nederländerna, Indien, Belgien, Cypern, Saudiarabien och Thailand.

Utöver remissinstanserna har yttrande inkommit från Ambassadanställdas Förening i Sverige, Mai Tökke och Alf Öst.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 6 maj 2004

Närvarande: statsministern Persson, ordförande, och statsråden Ulvskog, Pagrotsky, Messing, Engqvist, Lövdén, Ringholm, Bodström, Sommestad, Lund, Nykvist, Andnor, Nuder, Johansson, Hallengren, Björklund, Holmberg, Jämtin

Föredragande: statsrådet Ringholm

Regeringen beslutar proposition 2003/04:151 Beskattning av lokalanställd personal vid utländska beskickningar och konsulat i Sverige.