

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

**Promemoria om beskattning av lokalanställd
personal vid utländska beskickningar och konsulat i
Sverige**

Beskattning av lokalanställd personal vid utländska beskickningar och konsulat i Sverige

Sammanfattning

Lokalanställd personal vid utländska beskickningar och konsulat i Sverige kan dels vara svenska medborgare, dels utländska medborgare som var bosatta här när de fick anställningen.

För lokalanställda gäller att de inte är skattskyldiga i Sverige för inkomst från beskickningen eller konsulatet. Denna skattebefrielse har inneburit att de lokalanställdas löner motsvarar vad som skulle ha erhållits netto efter beskattning av en normal svensk lön. Detta innebär i sin tur att de lokalanställdas socialförsäkringsförmåner beräknas på dessa jämförelsevis lägre löner. Förmånerna från socialförsäkringen i form av t.ex. inkomstpension eller sjukpenning blir därmed betydligt lägre än om storleken på förmånerna beräknats på en motsvarande beskattad bruttolön.

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

1 Lagtext

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

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

Denna lag träder i kraft den

2 Bakgrund

Av 3 kap. 14 § inkomstskattelagen (1999:1229) framgår 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 skattskyldig 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, SFS 1984:894).

Att lokalanställda inte är skattskyldiga i Sverige 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. Lokalanställda personer undantas dock inte från svensk skattelagstiftning genom Wienkonventionerna.

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 i andra länder, 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.

Antalet lokalanställda personer vid utländska ambassader i Sverige kan uppskattas till 600—800 personer. Flertalet av dem arbetar som sekreterare, receptionister, kanslistar eller liknande. Även arbete som chaufförer, vaktmästare, sakhandläggare och översättare förekommer.

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

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

Inkomstskattelagens regler för lokalanställda innebär en mer vidsträckt skattebefrielse än vad som följer av Wienkonventionerna och skatteavtal. Handelstjänstemannaförbundet (HTF) har i en skrivelse till Finansdepartementet (dnr Fi2000/1082) ifrågasatt den nuvarande skattefriheten och begärt att frågan om beskattning av lokalanställda skall bli föremål för en översyn.

3 Slopande av nuvarande skattefrihet för lokalanställda

Förslag: Den nuvarande skattebefrielsen för lokalanställdas inkomster från utländska beskickningar och konsulat skall upphävas.

Skälen för promemorians förslag: Skattebefrielsen för lokalanställda har inneburit 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. För den mest frekventa gruppen, sekreterare, receptionister och kanslist, ligger lönen enligt kollektivavtal på ca 22 000 kr per månad. En lokalanställd med dessa arbetsuppgifter har således i många fall en 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 i Sverige.

När det gäller pension kan en längre tids arbete som lokalanställd innebära att den anställda hamnar i samma situation som den som inte, eller i mycket ringa del, varit yrkesverksam.

Att ersättningen till lokalanställda inte beskattas innebär också att ingen allmän pensionsavgift betalas. Detta medför att den totala pensionsrätt som fastställs för de lokalanställda inte motsvaras av en inbetald avgift. Därmed uppstår ett underskott inom det inkomstgrundade ålderspensionssystemet, vilket är skilt från statsbudgeten och självreglerande. Detta underskott bärs då indirekt av övriga försäkrade inom kollektivet.

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 åldern på den försäkrade. Om han eller hon är äldre än 52 år är ramtiden 5 år. Den inkomstrelaterade sjukersättningen utgår med 64 procent av antagandeinkomsten. Jämförs en skattebefriad inkomst på 15 000 kr per månad med en beskattad om 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 leder till oacceptabla konsekvenser när det gäller deras sociala trygghet. Dessa konsekvenser bör åtgärdas.

Ett sätt skulle vara att i socialförsäkringslagstiftningen införa särskilda omräkningsregler för de lokalanställdas löner. Myndigheterna skulle med andra ord beräkna det försäkringsgrundade beloppet på den skattefria

lönen genom att fiktivt beräkna ett tillägg för att fastställa ett försäkringsgrundande bruttobelopp. En sådan ordning skulle emellertid strida mot de grundläggande principerna bakom den allmänna försäkringen, där avsikten är att försäkringen skall gälla på lika villkor för alla och att särskilda kategorier försäkringstagare med speciella undantag från huvudregeln inte skall skapas. Den skisserade möjligheten skulle innebära en sådan särreglering och skulle dessutom bli administrativt tungrodd, eftersom försäkringskassan i varje särskilt fall skulle tvingas utreda de särskilda inkomstförhållandena för en lokalanställd person för att kunna fastställa ett fiktivt bruttobelopp.

Därtill skulle det vara nödvändigt vid utformningen av omräkningsmetod att ta hänsyn till olikheterna för inkomstberäkningen för de skilda försäkringarna. Förmånssystemen för t.ex. sjukförsäkringen grundar sig på en antagen förvärvsinkomst för ett år framåt i tiden medan den pensionsgrundande inkomsten beräknas på faktisk inkomst. Sjukersättningen å sin sida beräknas på en antagen inkomst inom en viss angiven ramtid. Sammantaget är det en mängd olika beräkningar som berörs och där särskilda regler kommer att vara svåra att tillämpa. Mot denna bakgrund kan det därför inte anses försvarbart att införa särregleringar inom socialförsäkringssystemet för de lokalanställda.

En annan tänkbar väg skulle vara att skapa särskilda skatteregler för den ersättning som de lokalanställda erhåller från socialförsäkringssystemet. Även en sådan lösning skulle emellertid bli mycket svår att hantera administrativt och även få andra icke acceptabla effekter. Som exempel kan nämnas vad en sådan lösning skulle innebära för utbetalning av sjukpenning. Den sjukpenning som betalas ut baseras på den försäkrades sjukpenninggrundande inkomst (SGI). SGI:n beräknas på de inkomster som den försäkrade kan antas komma att tills vidare få för eget arbete här i landet. Endast i det fall det i en lokalanställds SGI bara ingår inkomster från en utländsk beskickning eller ett utländskt konsulat skulle en skattebefrielse bli någorlunda lätt att administrera. Så snart den lokalanställda också har en annan arbetsgivare måste systemet kunna hålla isär de olika inkomsterna och vikta dem rättvist i förhållande till varandra. Det är uppenbart att sådana regler ofrånkomligen blir komplicerade och svåra att tillämpa.

Vidare är SGI:n maximerad till 7,5 prisbasbelopp beräknad på årsbasis. Det innebär att sjukpenningen är maximerad till knappt 19 000 kr per månad oavsett hur mycket en person har i inkomst. Även om det inte är så vanligt förekommande, kan det inte uteslutas att vissa lokalanställda har en obeskattad nettolön som ligger i höjd med taket. Den lokalanställda med en sådan hög nettolön skulle således få en obeskattad sjukpenning på knappt 19 000 kr per månad, medan en icke lokalanställd med samma sjukpenning skulle få betala minst 30 procent i skatt. Redan vid en nettolön på 17 000 kr skulle en lokalanställd genom en skattebefriad sjukpenning ha mer kvar i plånboken än vad en icke lokalanställd skulle kunna ha oavsett lön. En sådan ordning skulle sannolikt komma i konflikt med grundläggande krav på likabehandling.

Likartade komplikationer och i vissa fall än mer svårartade kan förutses när det gäller inkomstgrundade ålderspensionen. Till grund för de utbetalade pensionerna ligger den pensionsgrundande inkomsten (PGI), som för varje år fastställs för den försäkrade. All inkomst fram till

pensioneringen ligger till grund för utbetalade pensioner. Det troliga är att de lokalanställda under sitt yrkesverksamma liv i flertalet fall kommer att ha fler arbetsgivare än utländska beskickningar eller utländska konsulat. Att till viss del skattebefria pensionsutbetalningarna skulle således kräva att myndigheterna håller reda på vem som varit arbetsgivare i ett drygt fyrtioårigt perspektiv. Även om det skulle vara möjligt skulle en sådan ordning – på samma sätt som i fråga om sjukpenning – därtill förutsätta komplicerade och svårtillämpade regler.

Även PGI:n är maximerad. PGI kan högst fastställas till 7,5 inkomstbasbelopp. Inte heller när det gäller PGI kan det uteslutas att vissa lokalanställda har nettolöner som överstiger intjänandetaket. Även i fråga om pensionsutbetalningar skulle således en lokalanställds allmänna pensionsbelopp kunna vara detsamma som en icke lokalanställds, trots att den lokalanställda haft en nettolön. En bestämmelse om att skattebefria pensionsutbetalningen för den lokalanställda skulle således också riskera att komma i konflikt med grundläggande krav på likabehandling.

Det kan således konstateras att såväl särskilda regler för beräkning av socialförsäkringsförmånerna som särskilda skatteregler för utfallande förmåner medför konsekvenser som inte är acceptabla. Den enda rimliga vägen att komma tillrätta med de lokalanställdas situation är därför att den nuvarande skattefriheten slopas. Även principiella skäl talar för en sådan ordning. Sverige kommer därmed att ansluta sig till den ordning som förkommer i de flesta andra länder, däribland övriga nordiska länder, dvs. att de lokalanställdas löner beskattas. Ett slopande av skattefriheten får antas medföra att de lokalanställdas löner i flertalet fall kommer att justeras upp till kollektivavtalsnivå. Därigenom kommer också deras sociala förmåner att kunna bli desamma som för andra med liknande arbetsuppgifter men med andra arbetsgivare. Denna likhet uppnås också utan att grundläggande principer åsidosätts och utan att myndigheterna åläggs ytterligare administration.

Lagtekniskt föreslås den slopade skattefriheten åstadkommas genom att 3 kap. 14 § inkomstskattelagen upphöra att gälla. För det fall någon som i dag omfattas av nämnda paragraf ändå 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.

4 Uppbörd av de lokalanställdas skatt

För anställda i Sverige gäller normalt att arbetsgivaren varje månad betalar in preliminär skatt för den anställda 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 jämföras 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. Det innebär att en utländsk beskickning eller ett utländskt konsulat inte kan åläggas att göra skatteavdrag och därmed betala in preliminär skatt för de lokalanställdas löner.

Att utländska arbetsgivare, där beskickningar och konsulat ingår, inte skall göra skatteavdrag trots att lönen skall beskattas bör innebära att de lokalanställda själva får betala in sin preliminära skatt genom de regler som finns i skattebetalningslagen om särskild A-skatt. Beslut om särskild A-skatt fattas av skattemyndigheten. Genom beslutet om särskild A-skatt kommer de lokalanställda att debiteras preliminär skatt som betalas varje månad. Den preliminära skatten kommer med en sådan ordning att i allt väsentligt överensstämmer med vad som skall betalas i slutlig skatt.

5 Ikraftträdande

Behovet av att förbättra de lokalanställdas sociala förmåner talar för att den slopade skattefriheten skall träda i kraft så snart som möjligt. Å andra sidan kommer de utländska beskickningarna och konsulaten att få vidkännas ökade kostnader på grund av denna åtgärd. Beskickningarna och konsulaten har inte budgeterat för de ökade kostnaderna och kommer att ha ett behov av att rådgöra med sina utrikesförvaltningar om det nya läget. Detta talar för att ikraftträdandet måste skjutas en bit på framtiden.

Hur avvägning mellan dessa intressen skall göras kräver överväganden som inte varit möjliga att genomföra inom ramen för denna promemoria. Något förslag om ikraftträdande lämnas därför inte utan den frågan får avgöras under den fortsatta beredningen av förslaget i promemorian där det också finns möjlighet att beakta remissinstansernas synpunkter på förslaget.

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 11 640 kr. Efter en inkomstskatt på 30 procent återstår 8 150 kr. Med en motsvarande bruttolön på 22 000 kr kommer ersättningen att uppgå till 17 070 kr. Efter en inkomstskatt på 30 procent återstår 11 950 kr. Den lokalanställda kommer således att ha 4 000 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 behöva justeras upp till den nivå som gäller enligt kollektivavtal, dvs. för den

valda 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 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.