

Är intäkter av uppdrag inom FN:s och fackorganens verksamhet skattefria?

Av förste taxeringsinspektören Harry Salomon

Den osäkerhet, som till äventyrs kan råda i fråga om rubr. intäkters ställning i beskattningshänseende, får uppenbarligen tillskrivas bristen på tillräckligt upplysande författningsbestämmelser på detta speciella område. Lagen den 10 juli 1947 om särskilda förmåner för vissa internationella organisationer reglerar visserligen direkt förevarande beskattningsfråga men är tyvärr inte så uttömmande som önskvärt vore, då lagens tillämplighet är beroende av innehållet i vissa där icke närmare angivna internationella konventioner o. dyl.

Förhållandet påtalas särskilt av jur. dr K. G. A. Sandström, som framhåller: "Dessa regler äro mer än vanligt svåråtkomliga, dolda i konventioner av skilda slag; man frågar sig icke utan förvåning, varför dessa bestämmelser i vårt land blivit föremål för en dylik styvmoderlig behandling, varav följden blivit att såväl de myndigheter, som skola behandla beskattningsfrågorna, som ock de därav berörda skattskyldiga genomgående sakna kännedom om vad som härutinnan gäller eller icke gäller."¹

De grundläggande bestämmelserna, som reglerar gällande rätt vad beträffar de intäkter varom här är fråga, återfinnas såsom redan antytts i ovannämnda lag från år 1947. Denna innehåller i sin nuvarande lydelse bl. a. följande:

¹ K. G. A. Sandström, Om skattskyldighet för inkomst enligt svensk rätt.

"Utan hinder av vad eljest i lag eller särskild författning är stadgat skola Förenta Nationerna, organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling, Europarådet, rådet för samarbete på tullområdet, internationella atomenergiorganet, Europeiska frihandelssammanslutningen och till Förenta Nationerna anknutna fackorgan, medlemmarnas representanter i nämnda organisationer samt personer med tjänst hos eller uppdrag av organisationerna, så ock den internationella domstolen, dess ledamöter och personal samt de som eljest medverka i förfarande vid domstolen åtnjuta immunitet och privilegier i enlighet med vad därom bestämts i stadga eller avtal, vartill Sverige anslutit sig." (Lag 26 maj 1961 nr 166.)

Tyvärr lämnas den fåkunnige här åt sitt öde, då någon upplysning om vilka överenskommelser som närmast avses med uttrycket stadga eller avtal, vartill Sverige anslutit sig, icke meddelas. Till villrådigheten bidrar att dessa överenskommelser varken är återgivna i svensk författningssamling eller närmare berörda i de stora skattehandböckerna. Den som vill veta mera får därför leta sig fram via propositioner eller Sveriges överenskommelser med främmande makter.

Alltnog: de överenskommelser, som har aktualitet i nu förevarande sammanhang, och vilkas skattemässiga innebörd torde vara representativ för flertalet av de stadgor och avtal, som åsyftas i förutberörda lag, är *dels* Konventionen rörande FN:s privilegier och immuniteter, vil-

ken är intagen i proposition nr 306 av den 23 maj 1947 samt i Sveriges överenskommelser med främmande makter 1947:26, dels ock Konventionen rörande privilegier och immuniteter för FN:s fackorgan, intagen i proposition nr 160 av den 2 mars 1951 ävensom i Sveriges överenskommelser med främmande makter 1951:84.

De delar av konventionerna, som är relevanta i beskattningshänseende, har följande lydelse:

Konventionen rörande FN:s privilegier och immuniteter.

Artikel V.

Tjänstemän.

§ 17. Generalsekreteraren skall närmare ange de grupper av tjänstemän, på vilka bestämmelserna i denna artikel och artikel VII skola vara tillämpliga. Det åligger honom att lämna generalförsamlingen uppgift härom. Därefter skola samtliga medlemmars regeringar underättas om dessa grupper. Namnen på de tjänstemän, som ingå i ifrågavarande grupper, skola tid efter annan bringas till medlemmarnas regeringars kännedom.

§ 18. Förenta Nationernas tjänstemän skola:

b) åtnjuta skattefrihet för löner och andra inkomster uppburna från Förenta Nationerna;

Artikel VI.

Sakkunniga på uppdrag av Förenta Nationerna.

§ 22. Sakkunniga (andra än tjänstemän, som beröras i artikel V), vilka utföra uppdrag för Förenta Nationerna,

skola så länge uppdraget varar, inbegripet den tid, som åtgår för resor i samband med detta, åtnjuta sådana privilegier och immuniteter, som äro nödvändiga för att de i fullt oberoende må kunna fullgöra sina uppgifter. Särskilt skola de åtnjuta:

(Anm. i den här följande uppräkningsen ingår icke rätt till skattefrihet för löner och andra inkomster uppburna från FN, jfr § 18 b) ovan.)

Konventionen rörande privilegier och immuniteter för FN:s fackorgan.

Artikel VI.

Tjänstemän.

§ 18.

Varje fackorgan skall närmare ange de grupper av tjänstemän, på vilka bestämmelserna i denna artikel och artikel VIII skola vara tillämpliga. Det åligger vederbörande fackorgan att lämna uppgift härom till regeringarna i de stater, vilka biträtt konventionen vad beträffar fackorganet ifråga, samt till Förenta Nationernas generalsekreterare. Namnen på de tjänstemän, som ingå i ifrågavarande grupper, skola tid efter annan bringas till nämnda regeringars kännedom.

§ 19.

Fackorganens tjänstemän skola:

b) åtnjuta skattefrihet för löner och andra inkomster uppburna från fackorgan och detta på samma villkor som Förenta Nationernas tjänstemän;

Det karakteristiska för ovan återgivna bestämmelser är det unika förhållandet, att skattefriheten, som där avses, icke är betingad av inkomstens art utan av inkomstagarens status. Skattefriheten har

nämligen gjorts beroende av inkomsttagarens tillhörighet till gruppen "tjänstemän". Den intäkt, som kan bli föremål för skattefrihet, är likväl allenast sådan som uppburits från FN eller fackorgan, ej sådan som i förekommande fall vid uppdrag för FN:s räkning kan ha åtnjutits från annat håll, t. ex. någon av medlemsstaterna. Sistnämnda är vanligtvis förhållandet när det gäller avlöning åt militär personal. Jämför i detta hänseende omständigheterna i fallet Hultgren, RR 5/9 1961.

Begreppet "tjänsteman" är icke definierat. Man har i stället överlåtit åt generalsekreteraren, resp. varje fackorgan, att närmare ange de grupper av tjänstemän, på vilka bestämmelserna skall vara tillämpliga, en rättighet, som frikostigt tillämpad kan ge till resultat att i det närmaste samtliga befattningshavare, oavsett arbetsuppgifter, blir anställda som "tjänstemän", innebärande skattefrihet för uppburna förmåner. I praktiken saknas dessvärre korrektiv till förhindrande av missbruk i vidare mån än som kan tänkas ligga i frivillig återhållsamhet i de mera flagranta fallen. Mera härom nedan.

Vissa tolkningsproblem har uppkommit med hänsyn till att någon motsvarighet till artikel VI § 22 i FN-konventionen icke återfinnes i konventionen angående fackorganen. Då FN-konventionen — såsom framgår av nämnda paragraf — undantar sakkunniga från skattefrihet, har ifrågasatts om icke i analogi härmed samma undantag borde gälla i fråga om fackorganens experter o. liknande. Sandström har menat att experterna inom fackorganens tekniska biståndsverksamhet i beskattningshänse-

de borde likställas med i nämnda paragraf omförmäld personal och alltså liksom denna uteslutas från skattefrihet. Mot detta har invänts att någon biståndsverksamhet ännu ej förekom vid FN-konventionens tillkomst och att fackorganens experter o. dyl icke kan ha åsyftats i konventionen i fråga. Man lär dock med hänsyn till denna invändning kunna fråga sig vari skillnaden kan bestå i att vara sakkunnig på uppdrag av FN eller expert på uppdrag av ett fackorgan och om denna skillnad bör motivera skattskyldighet i det förra fallet och skattefrihet i det senare. Från Nämnden för internationellt bistånd har mottagits följande förklaring: "Biståndsexperten är ackrediterad i tjänstgöringslandet (som ju f. ö. utsett honom) såsom tjänsteman hos FN eller vederbörande fackorgan, och hela hans kontraktsevenliga tjänstgöring är förlagd till detta land. En "sakkunnig på uppdrag av FN" anlitas däremot i regel för en uppgift av exempelvis utredningskaraktär, som utförs delvis i hemlandet, delvis vid besök på FN-kontor och i berörda länder, eventuellt i flera omgångar. En fast tidsperiod för uppdraget saknas ofta; det väsentliga är att det redovisas senast vid en bestämd tidpunkt. Kontraktsformen torde i dessa fall regelmässigt vara "special service agreement", vilken också ibland anlitas när FN vill ha möjlighet att betala en expert ett högre arvode än löneskalan för tjänstemän medger (i åtskilliga länder torde alla slag av FN-uppdrag föranleda skattefrihet medan amerikanska experter åtnjuta skattefrihet för FN-uppdrag blott om de vistas utanför USA sammanhängande minst 540 dagar). Det förekommer också att FN vid engagerandet

av en sakkunnig är agelägen att undvika att ge honom tjänstemans ställning, exempelvis i samband med politiskt ömtåliga utredningsuppdrag.”

Twistefrågan har formellt lösts genom att generalsekreteraren i skrivelse till medlemsstaterna den 9 maj 1951 meddelat, att de inom *FN:s biståndsverksamhet* tjänstgörande experterna — vare sig de är anställda av FN eller något av dess fackorgan — anställs på samma villkor som sekretariatspersonalen och därför är att hänföra till kategorien ”tjänstemän” samt berättigade till de förmåner som omtalas i konventionerna. Samtidigt meddelades att ifrågavarande experter liksom övriga ”tjänstemän” kommer att upptagas å de förteckningar, som tid efter annan tillställdes medlemsstaterna. Några nya direktiv synes inte ha givits.

På grund av dels Sveriges anslutning till konventionerna, dels innehållet i lagen den 10 juli 1947 torde beskattningsmyndigheterna vara förhindrade att pröva om konventionerna i det enskilda fallet tillämpats på ett riktigt sätt. Myndigheterna är m. a. o. bundna av meddelade beslut angående gruppstillhörigheten. Om denna ordning är tillfredsställande kan naturligtvis diskuteras. Den har inte heller godtagits av alla medlemsstater. Förenta Staterna exempelvis har icke ratificerat konventionerna till den del de innehåller regler, som tillförsäkrar fackorganens tjänstemän, vilka är amerikanska medborgare, befrielse från nationell inkomstskatt. Helt visst framstår skattefriheten som en icke föraktlig personlig förmån för de befattningshavare som kommer i åtnjutande därav. Den kan måhända från rättvisesynpunkt anses omtiverad. Ur personalrekryterings- och lönekostnadssynpunkt synes den likväl

vara av största betydelse för organisationerna.

Man synes i sin anställningspolitik dock icke ha gått fullt så långt som bestämmelsernas utformning kan leda till och som generalsekreterarens förut berörda skrivelse till medlemsstaterna vid första påseende låter förmoda. I de av generalsekreteraren den 16 december 1957 utfärdade ”Staff Rules” för experterna har gjorts undantag i fråga om vissa kategorier av experter, som anställs i enlighet med ”special service agreements”, exempelvis föreläsare och andra som utför korttidsuppdrag, normalt understigande en månad. Beträffande UNESCO (FN:s organisation för uppfostran, vetenskap och kultur) användes en motsvarande anställningsform, som benämnes ”fee contract”. Enligt UNESCO:s ”Staff Rules” måste ett kontrakt av detta slag tillämpas så snart uppdragstiden understiger tre månader. Nu nämnda kontraktsform användes även i sådana fall, då en viss del av uppdragstiden är förlagd till expertens hemland och denne inte kan förbinda sig att härunder utslutande ägna sig åt uppdraget. I fråga om ILO (internationella arbetsorganisationen) lär dock endast i undantagsfall förekomma specialkontrakt av denna typ. ILO:s regler angående ”short-term field staff” stipulerar inte någon minimitid. Detta några exempel, hämtade ur en inom Svenska institutet upprättad promemoria. Det får antagas att även övriga fackorgan tillämpa specialkontrakt av någon form vid korttidsuppdrag.

I syfte att ge en samlad bild av de skilda anställningsformerna och deras betydelse ur skattesynpunkt återges i det följande en sammanfattning av de olika fallen.

Tablå utvisande grupptillhörighet och skattskyldighet.

| Kategori av befattningshavare | Inkomstens ställning i beskattningshänseende |
|---|--|
| "Tjänstemän" (artikel V FN-konv. och artikel VI Konv. rörande fackorgan) | Skattefri |
| "Sakkunniga på uppdrag av FN" (artikel VI FN-konv.).. | Ej skattefri |
| Experter o. dyl. inom FN:s biståndsverksamhet, vilka anställts som "tjänstemän" (generalsekreterarens skrivelse 9/5 1951) | Skattefri |
| "Medlemmarnas ombud vid sammanträden, inkallade av fackorgan" (artikel V Konv. rörande fackorgan) | Ej skattefri |
| Övriga, t. ex. föreläsare, experter m. fl., som utför korttidsuppdrag och som ej anställts som "tjänstemän" ("Staff Rules") | Ej skattefri |

Befattningshavare med uppdrag för FN:s eller fackorganens räkning, vilka åtnjuter intäkt från annan än FN eller fackorgan Konventionerna ej tillämpliga

Av tablåen torde framgå att skattefrihet för intäkter, som uppburits från FN eller fackorgan inom deras verksamhet, åtnjutes allenast av sådan befattningshavare som blivit anställd som "tjänstemän". Härmed synes i praktiska sammanhang få anses sådan, beträffande vilken den i konventionerna föreskrivna anmälningsskyldigheten blivit fullgjord. Besked härutinnan inhämtas hos UD, som är mottagare av de förteckningar över "tjänstemän", som tid efter annan inkommer från FN och fackorganen.

Ärade prenumeranter och föreningsmedlemmar!

Vi som arbetar på Skattenytts expedition har nu bråda dagar och kör för högtryck för att alla Ni skall få Skattenytt för 1963 utan avbrott. Hjälp oss med detta genom att inbetala avgiften eller anmäla prenumerationsförnyelse före årets utgång. Det tar tid att plocka ut och återinsätta en adressplåt. Den som inte ordnat med förnyat abonnemang senast första veckan i januari får därför räkna med något avbrott i distributionen.

På grund av de många helgdagarna vid jul och årsskiftet torde det icke kunna undvikas att första numret för 1963 trots våra ansträngningar kan bli någon vecka försenat.

Med vänlig julhälsning.

Red.