Något om beskattning av personer i diplomattjänst

av förste taxeringsinspektör Hans Pehrson

Allmänt känt torde vara att såväl antalet svenska diplomater vare sig de äro placerade inom eller utom riket som antalet utländska diplomater tillhörande härvarande beskickningar eller lönade konsulat stigit sedan mitten av 1930-talet. Då sådana personer icke alltid skola taxeras av den för riket gemensamma taxeringsnämnden utan i större utsträckning än vad man i allmänhet har sig bekant av vederbörande lokala taxeringsnämnder samt då antalet förfrågningar om deras skattskyldighet på sistone blivit talrikare, kan en kort resumé av de bestämmelser, som reglera var och hur en diplomat skall taxeras här i riket, måhända vara av visst intresse. Med diplomat förstås i detta sammanhang icke blott diplomat i egentlig bemärkelse utan jämväl all annan personal, som på ett eller annat sätt genom anställning är knuten till diplomattjänst såsom t. ex. skrivbiträden, vaktmästare, telefonister m. fl.

A. Svenska diplomater med placering inom riket.

För de svenska diplomater, som tjänstgöra inom riket (i regel inom Utrikesdepartementet), gälla samma beskattningsregler som för övriga här i landet bosatta personer. Under den tid svenska diplomater äro placerade härstädes, utgå löneförmånerna till dem efter samma grunder, som för övriga statstjänstemän. Någon skillnad i lönehänseende mellan t. ex. en förste sekreterare i U. D. och en förste kanslisekreterare i något av de övriga departementen finnes sålunda icke utan båda uppbära skattepliktig lön, som utgår på grund av deras placering i lönegrad 29. I detta sammanhang må allenast erinras om att till vissa befattningshavare, nämligen utrikesministern, kabinettssekreteraren och pressbyråchefen utgå vissa representationsbidrag, vilka icke utgöra skattepliktig inkomst. Vid taxering av tjänsteinkomster för här i riket placerad svensk diplomat bruka i regel icke några större svårigheter möta. Däremot kan vissa spörsmål uppkomma, då vederbörande diplomat beordras att tjänstgöra på svensk beskickning eller lönat konsulat utom riket.

B. Svenska diplomater, vilka tillhöra svensk beskickning eller lönat konsulat utom riket.

De grundläggande bestämmelser, som reglera en svensk diplomats skattskyldighet i Sverige, då han är placerad utom riket, återfinnas i 17 §§ Si och Sf samt 69 § KL. Enligt dessa är den svenske diplomaten i princip s. k. oinskränkt skattskyldig här i riket. Han är med andra ord skattskyldig för all inom och utom riket förvärvad inkomst samt ägd förmögenhet. I ovan berörd paragraf i KL gives emellertid en viss inskränkning i skattskyldigheten på det sätt, att för den lön, som diplomaten uppbär för sin tjänstgöring utom riket, föreligger icke någon skattskyldighet till kommunal inkomstskatt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:17

Observeras bör att bestämmelsen endast avser av diplomattjänsten åtnjuten lön. Har diplomaten annan tjänsteinkomst t. ex. i form av styrelsearvoden o. dyl., skall sådan inkomst upptagas till kommunalbeskattning samt gievtvis även av honom i andra förvärvskällor åtnjutna inkomster. Sålunda skall t. ex. uppburen utdelning å svenska och i förekommande fall även å utländska aktier uppgivas i deklarationen under rubriken "inkomst av kapital", så att intäkten blir föremål för taxering i vanlig ordning. Även om klarhet råder om hur vederbörandes inkomst skall kommunalbeskattas, giver likväl bestämmelserna i 69 § KL ofta anledning till missförstånd, enär mången frestas att tro, att kommunalbeskattning alltid skall ske för gemensamt kommunalt ändamål. Så är emellertid ej fallet då en diplomat under beskattningsåret flyttat från Sverige till en svensk beskickning utomlands. Ett exempel. Antag att en överstelöjtnant i garnisonsstaden B. utnämnts att fr. o. m. den 1 oktober 1955 tillträda posten som försvarsattaché hos viss beskickning i utlandet. Var och hur skall han då taxeras för sin inkomst vid 1956 års taxering? Eftersom han 1/11 året före beskattningsåret icke tillhörde svensk beskickning utom riket utan — något som förutsättes — var bosatt och rätt mantalsskriven i staden B., skall han taxeras av vederbörande T. N. i denna stad (jmf § 66 1 :a st. KL och § 3 Si). Han skall således icke utgöra skatt för gemensamt kommunalt ändamål, enär han den 1/11 året före beskattningsåret ej tillhörde svensk beskickning utom riket och eftersom han i skattehänseende är att anse såsom här i riket bosatt. Observeras bör att TN i staden B. likväl icke får förbise bestämmelserna i 69 § KL, ty de skola av nämnden därstädes tillämpas på sätt nedan angives. Antag ytterligare att vederbörande endast har löneinkomst från Kronan och att denna uppgått till 28.000 kr. för helt år samt att av detta belopp 7.000 kr. belöper på tjänstgöring utom riket. Från allmänna avdrag bortses i detta sammanhang. Han skall således vid 1956 års taxering av TN i B. taxeras därstädes till statlig inkomstskatt för 28.000 kr. och till kommunal inkomstskatt för 21.000 kr. samt vid bägge taxeringarna medgivas helt ortsavdrag. Principiellt möter ej hinder att TN i förekommande fall, därest förutsättningar i övrigt finnas, medgiver sådan skattskyldighet s. k. extra avdrag för nedsatt skatteförmåga eller dödsbo befrielse från erläggande av kvar- eller tillkommande skatt. — Taxering för en diplomat för gemensamt kommunalt ändamål skall endast ske, då han är författningsenligt rätt mantalsskriven i det s. k. Diplomathäftet inom Nicolai församling i Stockholm (jmf även bestämmelserna i 77 § 4 mom. TF).

De svenska diplomaterna uppbära vid sin tänstgöring utom riket utöver lönen enligt löneplan vissa löneförmåner i form av ortstillägg (32 § KL) och i förekommande fall prisutjämningstillägg, särskilda barnbidrag, och övriga i anvisningarna till 32 § p. 7 KL uppräknade bidrag och tilllägg, vilka samtliga förmåner numera icke äro underkastade skatteplikt. Till skattepliktig inkomst räknas däremot språktillägg.

I detta sammanhang uppkommer frågan, huruvida det endast är ämbets- och tjänstemän i U. D., som kunna tillhöra svensk beskickning utom riket. Den frågan bör enligt min mening otvivelaktigt besvaras nekande. Till en början må allenast hänvisas till försvarsattchéerna, vilka icke avlönas av U. D. utan av försvarsstaben. Även andra personer, oaktat de

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:17

icke avlönats av U D, ha hänförts till svenska diplomater, och villkoret härför är att de hos den främmande makten anmälts såsom tillhörande vederbörande svenska beskickning Som exempel kan nämnas legationspredikanterna i London, Köpenhamn m fl städer, vilka präster icke avlönas av U D utan endast genom detta departements förmedling Avlöningsmedlen erhållas nämligen från den statskontoret underställa kyrkofonden. Ytterligare må nämnas av kommerskollegium avlönade handelssekreterare, vilka icke få förväxlas med av Sveriges allmänna exportförening utsedda marknadsundersökare stundom benämnda "handelsattachéer". För sistnämnda kategori föreligger endast s. k. begränsad skattskyldighet (jmf RÅ 1954 not 1117—1120).

Fall ha förekommit då svenska beskickningschefer å utrikes ort därstädes anställt svensk medborgare samt anmält den nyanställde såsom tillhörande den svenska beskickningen. I sistnämnda fall är det icke ovanligt, att denne vid anställningen redan någon tid varit bosatt i den främmande staten. Måhända har vederbörande vid utresan även uttagit utvandringscertifikat. Något fall av nyss ovan angiven art lärer icke ha varit föremål för RR:s prövning. Dåvarande byråchefen i finansdepartementet, nuvarande regeringsrådet S. Jarenrup har i detta hänseende gjort följande uttalande:

"I anledning av förfrågan rörande tolkningen av uttrycket 'på grund av sin tjänst varit bosatt utomlands' i 69 § kommunalskattelagen och 26 § statsskatteförordningen får jag meddela, att nämnda uttryck synes böra givas sådan innebörd, att svensk medborgare, som tillhör svensk beskickning hos utländsk makt etc. och som fullgör sin tjänst i utlandet, alltid anses vara bosatt utomlands på grund av sin tjänst. Vederbörande torde således få anses vara skattskyldig här i riket i den omfattning, som i nämnda paragrafer säges, vare sig han rest från Sverige till utlandet för att tillträda sin tjänst eller vid anställningen redan någon tid vistats i utlandet."[1]

C. Person, som tillhört främmande makts härvarande beskickning eller lönat konsulat.

De bestämmelser, som reglera skattskyldigheten för person varom här är fråga och som är *svensk* medborgare, återfinnas i enahanda lydelse såväl i 18 § 2 mom. Si som i 70 § 2 mom. KL Taxering skall verkställas av TN å den ort, där vederbörande är bosatt. Frikallelse från skattskyldighet föreligger endast för inkomst av tjänst uppburen från den främmande staten, men i övriga hänseenden föreligger oinskränkt skattskyldighet i Sverige. För att en svensk medborgare skall anses tillhöra främmande makts härvarande beskickning, skall han ha anmälts i denna sin egenskap av den främmande staten hos det svenska U. D. Här ovan angivna bestämmelse är icke tillämplig å svensk medborgare, som varit anställd som arbetare i trädgård tillhörande utländsk legation i Sverige (RÅ 1930 not 23) ej heller å husföreståndarinna och kokerska hos utländsk härvarande diplomat (RÅ 1950 not 689 resp. RR:ns utslag 27/5 1955 ang. Gulli Rosberg).

Förenämnda bestämmelse om frikallelse har ansetts vara väl generös, vilket föranlett riksdagens revisorer år 1950 (berättelsen under § 19) att ifrågasätta, huruvida icke en ändring vore påkallad. Som gällande bestämmelse är utformad, kan t. ex.

[1] 26 § förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt motsvarad av 17 §§ förordningarna om statlig inkomstskatt resp. statlig förmögenhetsskatt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:17

hustru, vars man tillhör främmande makts härvarande beskickning, därest bägge äro svenska medborgare, åtnjuta tjänsteinkomst av minst 4.300 kr. utan att behöva erlägga andra utskylder än kommunalskatt och sådan allenast å den del av inkomsten, som överstiger 2.300 kr., för såvitt taxering skall ske i ortsgrupp V. Ortsavdrag skall nämligen medgivas var och en samt hustrun även s. k. hustruavdrag. Icke ens bestämmelserna i 20 § 2 mom. Si lärer kunna tillämpas, vilket innebär, att vid debiteringen av den statliga skatten för hustrun, hänsyn ej får tagas till mannens inkomst.

Om däremot *mannen* är utländsk medborgare och tillika tillhör främmande makts härvarande beskickning eller lönat konsulat, skola bestämmelserna i 1 mom. i sist angivna paragrafer i skatteförfattningarna tillämpas. Äger då hustrun svenskt medborgarskap, uppkommer det förhållandet, att mannen är begränsat skattskyldig här i riket och hustrun obegränsat. Han anses sålunda i skattehänseende icke vara här i riket bosatt, medan hon under ovan angivna förutsättning beträffande medborgarskapet anses bosatt här i landet.

Av bestämmelserna i förenämnda moment framgår vidare att för den händelse taxering skall åsättas mannen, denna taxering skall åsättas av TN på orten. Eftersom mannen är inskränkt skattskyldig kan han författningsenligt icke medgivas ortsavdrag. Ihågkommas bör därför att därest hustrun skall taxeras, hon bör medgivas ortsavdrag allenast efter grunder, som gälla för ensamstående skattskyldig och i förekommande fall med barn. Viss ledning härutinnan har man av rättsfallet RÅ 1952 ref. 12, därvid äkta makar, oaktat de sammanlevt större delen av året (c:a 11 mån.) här i riket taxerades som av varandra oberoende skattskyldiga, enär mannen ansågs bosatt utom riket och hustrun i Sverige.

Slutligen må allenast bringas i erinran att utländsk medborgare, som tillhör främmande makts härvarande beskickning, icke har att utgöra kupongskatt för utdelning å honom tillhöriga svenska aktier (jmf 1 § förordningen om kupongskatt). Även denna bestämmelse har ansetts väl generös, och förenämnda revisorer har ifrågasatt ändring, enär den internationella sedvänjan i detta hänseende synes ha svängt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:17