Beskattning av svensk medborgare för inkomst av tjänst vid främmande makts härvarande beskickning m. m.

Uttalande av riksdagens revisorer

Enligt 70 § 2 mom. kommunalskattelagen och 18 § 2 mom. förordningen om statlig inkomstskatt är svensk medborgare, som tillhör främmande makts härvarande beskickning eller lönade konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning, frikallad från skattskyldighet för inkomst av sin tjänst hos den främmande makten.

Enligt 1861 års bevillningsförordning § 8 c) voro från utgörande av inkomstbevillning frikallade, bland andra, främmande makters härvarande beskickningar och konsulat tillhörande personer jämte deras betjäning, såvida de icke voro svenska undersåtar eller inom riket dreve handel eller utövade annat yrke. Detta stadgande tillämpades sålunda, att beskicknings- och konsulatpersonalen ifråga jämte deras tjänare till den del personalen eller tjänare utgjordes av svenska medborgare påfördes såväl personliga kronoutskylder som ock i åtskilliga fall bevillning för inkomst, varemot de övriga befriades från all sådan beskattning. De olägenheter vid tillämpningen, som stadgandet visade sig medföra, föranledde emellertid Kungl. Maj:t att i skrivelse den 2 september 1864 till överståthållarämbetet avgiva en förklaring angående stadgandets tolkning.

Av skrivelsen framgår, bl. a. att statsministern för utrikes ärendena hos överståthållarämbetet gjort framställning om vidtagande av nödiga åtgärder till förekommande därav, att kontributioner och andra allmänna avgifter avfordrades vid främmande makters härvarande beskickningar anställda personer och deras betjäning, och att statsministern i sammanhang därmed anfört, att dylika personer, vare sig infödda eller utlänningar, enligt allmän folkrätt och plägsed, vore från sådana avgifter befriade samt deras bostäder respekterade av dem, som vore med skatteuppbörden sysselsatta, ävensom att ett likartat stadgande torde vara avsett med bevillningsförordningens § 8 c). Överståthållarämbetet — som ansett att de av statsministern anförda förhållandena icke innefattade tillräcklig grund för ämbetet att förordna om avskrivning av de sålunda debiterade utskylderna — hade likväl, med hänsyn till den grannlaga ställning, vari den redovisningsskyldige uppbördsmannen komme att befinna sig, i händelse utskylderna icke godvilligt inbetaltes, anhållit om nådig föreskrift, huruvida svenska undersåtar, som tillhörde främmande makters härvarande beskickningar och konsulat, eller vore hos dithörande personer i tjänst anställda, skulle vara från alla utskylder till såväl svenska staten som kommun frikallade, ävensom, i händelse dylik skattefrihet icke finge av ovannämnda personer tillgodonjutas, hur med utskyldernas indrivning borde förfaras, därest desamma icke i behörig tid godvilligt inbetaltes.

Kungl. Maj:t hade funnit att ovannämnda föreskrift i 1861 års bevillningsförordning, att ”främmande makters härvarande beskickningar och konsulater tillhörande personer jämte deras betjäning, såvida de icke äro svenska undersåtar, eller inom riket driva handel eller utöva annat

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:14:12

yrke, skola vara från utgörande av inkomstbevillning frikallade", borde så tolkas, att villkoret för åtnjutande av skattefrihet, nämligen att icke vara svenska undersåtar eller inom landet driva handel eller annat yrke, borde hänföras till de personer, vilka tillhörde främmande makters beskickningar och konsulat, men icke till deras betjäning. I anledning därav meddelade Kungl. Maj:t i ovannämnda skrivelse den 2 september 1864 den föreskriften, att jämväl svenska undersåtar, vilka vore i tjänst anställda hos de till främmande beskickningar och konsulat hörande personer, som själva vore skattefria, skulle vara från alla utskylder till såväl svenska staten som kommunen frikallade.

Detta innebär sålunda, att svenska medborgare, som voro anställda hos personalen vid främmande beskickningar eller konsulat, åtnjöto skattefrihet, medan denna personal själv beskattades, i den mån den utgjordes av svenska medborgare.

1877 års förberedande skattejämkningskommitté föreslog sådana bestämmelser, att utlänning, som tillhörde främmande makts härvarande beskickning eller konsulat, skulle vara befriad från inkomstbevillning för all inkomst, som han åtnjöt från utlandet. Härjämte föreslogs, att svensk undersåte, som var anställd vid främmande makts härvarande beskickning eller konsulat, skulle vara befriad från inkomstbevillning för avlöning och sportler, som han åtnjöt från nämnda makt.

I skatteregleringskommitténs betänkande av den 17 augusti 1881 med förslag till förordning angående bevillning av fast egendom samt av inkomst föreslogs emellertid i nära anslutning till tidigare bevillningsförordningar, att främmande makters härvarande beskickningar och konsulat tillhörande personer jämte deras betjäning skulle frikallas från utgörande av inkomstbevillning, såvida de icke vore svenska undersåtar eller från Sverige uppbure allmän eller enskild pension eller här dreve handel eller utövade annat yrke.

I proposition nr 6 till 1883 års riksdag med förslag till förordning angående bevillning av fast egendom samt av inkomst utelämnades emellertid det villkoret för skattefrihet, att vederbörande icke vore svensk undersåte, sedan vederbörande departementschef anfört, att den vidtagna förändringen i kommitténs förslag avsåge att bringa stadgandet i full enlighet med i den internationella rätten antagna plägseder och överensstämde med det sätt, varpå ifrågavarande föreskrift jämlikt Kungl. Maj:ts ovannämnda skrivelse till överståthållarämbetet den 2 september 1864, dittills hade tillämpats. Riksdagen godkände förslaget i denna del.

I 1883 års bevillningsförordning, vilken utfärdades på grundval av propositionen, stadgades i § 11 mom. 2 e), att från utgörande av inkomstbevillning frikallades främmande makters härvarande beskickningar och konsulat tillhörande personer jämte deras betjäning för all annan inkomst än den som utgjordes av från Sverige uppburen allmän eller enskild pension eller erhölles genom här idkad rörelse.

De kommitterade, som år 1894 avgåvo betänkande med förslag till förordning angående inkomstbevillning, ansågo även, att den för främmande makters härvarande beskickningar och konsulat tillhörande personer jämte betjäning medgivna skattefrihet icke borde utsträckas längre, än internationella plägseder syntes fordra, och att förty dess tillämplighet å svenska undersåtar borde upphöra. I författningen, 2 § 4 mom. c), föreslogs ett stadgande, enligt vilket från inkomstbevillning frikallades "främmande makters härvarande beskickningar och konsulat tillhörande personer jämte deras betjäning, så vida de icke äro svenska medborgare: för all annan inkomst än den, som här-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:14:12

flyter av här i riket belägen fast egendom eller utgöres av från Sverige uppburen eller enskild pension eller utdelning för aktier eller erhålles genom här idkad handel eller näring".

Departementschefen föreslog emellertid icke någon ändring av bestämmelsen ifråga i sin till 1897 års riksdag avlåtna proposition. Riksdagen vidtog dock viss ändring härutinnan och i anslutning därtill innehöll bevillningsförordningen av år 1897 ett stadgande om befrielse från utgörande av inkomstbevillning för bl. a. främmande makters härvarande beskickningar och konsulat tillhörande personer jämte deras betjäning, om de äro svenska medborgare, för den inkomst, de åtnjöto av sin tjänst hos den främmande makten.

1921 års kommunalskattekommitté upptog i 50 § av sitt förslag en bestämmelse av innehåll, att från skattskyldighet bl. a. för inkomst av tjänst frikallades främmande makts härvarande beskickning eller konsulat tillhörande person jämte betjäning, som icke var svensk medborgare; skattebefrielsen gällde dock icke härifrån uppburen lön eller pension. Efter anmärkande av en annan avvikelse från dittills gällande rätt anförde kommittén såsom motivering till berörda förslag.

Ej heller har kommittén i sitt förslag upptagit den nuvarande bestämmelsen om viss skattefrihet för svensk medborgare, som tillhör främmande makts härvarande beskickning och konsulat eller dess betjäning. Sådan svensk medborgare är nu befriad från skattskyldighet för den inkomst, som han åtnjutit av sin tjänst hos den främmande makten. Om ock för utlänning, som tillhör främmande makts härvarande beskickningar och konsulat, de nu gällande undantagsbestämmelserna i skattskyldighetsavseende böra av internationella hänsyn bibehållas — och kommittén har ej funnit anledning att häri föreslå någon ändring — synas i varje fall giltiga skäl saknas för att svensk undersåte, som tager anställning hos främmande makt eller hos dess härvarande representant, skulle var befriad från skattskyldighet för den inkomst, som anställningen bereder honom.

1924 års skatteberedning föreslog den utvidgningen av skattefriheten att densamma jämlikt internationell kutym skulle omfatta även vederbörandes hustru och minderåriga barn men icke hans enskilda tjänare.

Departementschefen anslöt sig till beredningens förslag och detsamma godtogs av riksdagen, dock med en ändring. Första särskilda utskottet vid 1927 års riksdag ansåg den skattefrihet, som fastslagits beträffande främmande diplomater, "böra i överensstämmelse med internationell kutym utsträckas att gälla även hans enskilda tjänare, därest de bo hos honom och icke äro svenska medborgare".

I propositionen till 1928 års riksdag anslöt sig departementschefen härtill, och stadgandena erhöllo i överensstämmelse härmed sin slutliga avfattning.

Sedan spörsmålet om upphävandet av skattefriheten upptagits av 1943 års riksdags revisorer, avlät riksdagen skrivelse i ämnet. Någon åtgärd i anledning därav har emellertid ännu icke vidtagits.

Som av den lämnade redogörelsen framgår, har vid de tidigare tillfällen, ett upphävande ifrågasatts av den speciella skattebefrielse, som sedan gammalt medgivits svenska medborgare anställda hos främmande beskickningar eller konsulat, främst åberopats hänsyn till gällande internationell praxis på förevarande område.

I anledning därav vilja revisorerna till en början något beröra de allmänna regler, som f. n. tillämpas inom folkrätten i avseende å skattebefrielse för diplomater samt därmed jämförliga grupper.

Beskickningschefer, tjänstgörande i främmande stat, åtnjuta enligt folkrättens allmänna regler vissa förmåner, sammanfattade under beteckningen immunitet. Till dessa förmå-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:14:12

ner höra, att beskickningschefen är frikallad från inkomstskatt och förmögenhetsskatt i den främmande staten, men däremot icke från skatt för därstädes ägd fastighet. Befrielsen gäller dock icke sådan inkomst, som vederbörande förvärvar genom att driva rörelse i den främmande staten, ej heller gäller befrielsen sådana skatter å förmögenhetsavkastning, som uttages genom avdrag vid källan (kupongskatt). Samma privilegier åtnjutas av beskickningsmedlemmarna, såsom beskickningsråd, sekreterare, attachéer, beskickningspastor.

Denna befrielse å folksrättsliga grunder gäller däremot icke för konsulär personal. Emellertid bruka de olika staterna ändock inrymma motsvarande skattebefrielse åt främmande staters konsulära personal.

Än mindre föreligger emellertid någon folkrättslig skyldighet för en stat att medgiva skattebefrielse för det egna landets medborgare, där dessa äro anställda vid en främmande stats beskickning. Dock förekommer, att en stat medgiver skattebefrielse även i dylika fall, men befrielsen avser då regelmässigt endast skatten å den från beskickningen uppburna inkomsten.

Det framhålles ytterligare, att Förenta Nationernas skattekommitté i sitt förslag till formulering av dubbelbeskattningsavtal ingalunda går så långt utan endast föreslår att ersättningar, som en stat utbetalar till sina egna *medborgare,* vilka fullgöra bl. a. diplomatiska eller konsulära uppgifter i en annan stat, skola beskattas allenast i förstnämnda stat, för så vitt icke fråga är om rörelse, bedriven i den andra staten. Förenta Nationernas skattekommitté anser även att ej ens vid ingåendet av dubbelbeskattningsavtal mellan två stater bör ifrågakomma någon befrielse från skatt för personal vid främmande stats beskickning i den mån denna personal utgöres av medborgare i den stat, varest beskickningen är placerad.

Antalet svenska medborgare, som f. n. inneha sådan anställning hos främmande makts härvarande beskickning eller konsulat, varom här är fråga, uppgår enligt från utrikesdepartementet inhämtade uppgifter till 259. Av ifrågavarande personal innehar 183 personer anställning som tjänstemän vid beskickningarna, medan 76 utgör tjänstepersonal.

Revisorernas uttalande. Sedan gammalt har i den svenska skattelagstiftningen den regeln varit fastslagen, att svenska medborgare, vilka inneha anställning hos främmande makts härvarande beskickning eller lönade konsulat, varit frikallade från skattskyldighet för inkomst av sin tjänst hos den främmande makten. Det torde knappast kunna förnekas, att en skattebefrielse av denna art på ett anmärkningsvärt sätt bryter mot de regler, vilka eljest gälla för den subjektiva skattskyldigheten för svenska medborgare i allmänhet. Ur rent principiella synpunkter torde icke heller kunna förebringas fullt bärande skäl, varför denna speciella grupp av medborgare, vilka i övrigt leva under samma yttre existensbetingelser som andra svenska medborgare, i förhållande till dessa skola intaga den undantagsställning i beskattningshänseende, den svenska skattelagstiftningen medgiver. Det förtjänar vid bedömandet av det berättigade i denna särställning särskilt uppmärksammas, att här avsedda medborgare, bortsett från den obligatoriska olycksfallsförsäkringen, i full utsträckning komma i åtnjutande av de sociala förmåner samt omfattas av samma medborgerliga rättigheter, som i olika former äro tillförsäkrade skattskyldiga svenska medborgare. Ur det allmännas synpunkt torde icke heller kunna helt bortses från den skatteinkomst, som belöper på den medgivna skattebefrielsen. Då antalet svenska medborgare, som på grund av dessa bestämmelser undgå skatt för sin tjänsteinkomst, f. n. torde uppgå till c:a 250 perso-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:14:12

ner, kan den sammanlagda inkomst, som i denna ordning årligen undandrages beskattning, uppskattningsvis beräknas uppgå till lågt räknat 1,5 miljoner kronor.

Sett uteslutande ur svensk skattesynpunkt kunna revisorerna därför knappast finna att några som helst skäl numera tala för ett bibehållande av den skattefrihet, varom här är fråga. Tillkomsten av denna skattebefrielse torde emellertid få anses betingad i första hand av internationella förhållanden, varvid den inställning man i främmande stater i allmänhet intagit till ifrågavarande spörsmål fått vara utslagsgivande. Såvitt av den lämnade redogörelsen framgår har även vid de tidigare tillfällen, ett upphävande av de ifrågavarande bestämmelserna satts i fråga, som främsta skäl däremot åberopats hänsyn till internationell praxis på förevarande område och de konsekvenser, ett frångående av denna princip skulle medföra i förhållande till motsvarande bestämmelser i främmande stater. Huruvida och i vilken omfattning vid tidpunkten för de svenska bestämmelsernas tillkomst vid 1800-talets mitt en sådan skattebefrielse verkligen förelegat i andra stater, undandrager sig revisorernas bedömande. I varje fall torde numera de flesta länder av någon betydenhet knappast längre upprätthålla denna princip. En av revisorerna verkställd utredning utvisar sålunda, att av undersökta stater endast en, Danmark, i likhet med Sverige medgiver ovillkorlig skattefrihet för egna medborgare, anställda vid främmande beskickningar eller konsulat, för därigenom uppburen tjänsteinkomst. Två stater medgiva visserligen skattefrihet i dylika fall, men endast beträffande beskickningar eller konsulat från sådana stater, där motsvarande skattefrihet åtnjutes. De övriga staterna medgiva icke någon som helst skattefrihet i förevarande fall. Det må beträffande den finska skattelagstiftningen, som tidigare medgivit skattebefrielse för finska medborgare anställda hos främmande beskickningar i Finland, påpekas att ifrågavarande land så sent som år 1943 infört den nuvarande bestämmelsen med den motiveringen, att anledning saknades att försätta nämnda befattningshavare i bättre läge än andra finska medborgare.

Medan sålunda den interna skattelagstiftningen i de flesta stater f. n. beskattar sådan tjänsteinkomst, varom här är fråga, torde i detta sammanhang även böra något uppmärksammas frågan, i vad mån en ändring av de svenska beskattningsprinciperna på denna punkt kan få någon omedelbar effekt med hänsyn till nu gällande dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och ovan berörda stater. I avseende å detta spörsmål må framhållas att — såsom av den lämnade redogörelsen även delvis framgår — avtalen med Tyskland, Amerikas Förenta Stater och Storbritannien äro så avfattade, att dessa staters medborgare redan nu bliva beskattade för inkomster från svensk beskickning eller konsulat i respektive länder, medan sålunda Sverige har rätt — men med gällande bestämmelser på förevarande område saknar möjlighet — att här beskatta motsvarande inkomst för svenska medborgare. Enligt danska avtalet äro ifrågavarande personer befriade från skatt i anställningslandet för inkomsten i fråga, dock endast under förutsättning att "de ej äro medborgare i anställningslandet". Enligt detta avtal äger alltså Danmark beskatta danska medborgare för inkomst av anställning vid svensk beskickning eller svenskt konsulat i Danmark, medan Sverige äger beskatta svenska medborgare för inkomst av anställning vid dansk beskickning eller danskt konsulat i Sverige — men ingendera staten kan enligt sin interna lagstiftning uttaga någon skatt i dylika fall. Enligt det norska avtalet skall ersättningen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:14:12

ifråga beskattas i det land, där mottagaren är bosatt, för så vitt icke skattebefrielse åtnjutes enligt folkrättens allmänna regler. Någon sådan befrielse å folkrättslig grund föreligger icke i här förevarande fall, varför Norge enligt avtalet äger beskatta inkomsten ifråga. I Island torde förhållandet gestalta sig på samma sätt som i Norge. Vad slutligen angår avtalen med Finland, Frankrike, Nederländerna, Schweiz och Ungern får inkomsten beskattas allenast i den stat, varifrån densamma härrör. En ändring av de svenska beskattningsreglerna i fråga lärer därför icke få någon effekt gentemot dessa stater. Det må dock framhållas, att det är tvivel underkastat, huruvida Ungern anser avtalet med Sverige alltjämt vara gällande. Vidare torde avtalet med Nederländerna, som är föråldrat, inom den närmaste tiden komma att revideras.

I betraktande av det anförda synas övervägande skäl tala för att man även i svensk skattelagstiftning frångår den hittills tillämpade principen om skattebefrielse för tjänsteinkomster av här avsett slag. Revisorerna förbise ingalunda, att en sådan åtgärd med hänsyn till de speciella anställningsförhållanden, vilka föreligga för här ifrågavarande befattningshavare, kan komma att medföra vissa svårigheter såväl när det gäller att utnyttja de kontrollmöjligheter, vilka eljest förefinnas i taxeringsarbetet, som vad avser möjligheten att begagna det sedvanliga indrivningsförfarandet. Sålunda torde främmande makters beskickningar eller konsulat knappast kunna åläggas sådan uppgiftsskyldighet, varom stadgas i 33 § taxeringsförordningen, varför det eljest brukliga medlet för kontroll av tjänsteinkomst torde komma att bortfalla i dessa fall. Vidare torde icke blott personer, vilka åtnjuta s. k. exterritorialitetsrätt här i landet, utan även hos beskickningen anställd svensk medborgare icke kunna göras till föremål för exekutivt ingripande, såvitt den exekutiva åtgärden kräver medverkan från beskickningen eller måste försiggå inom dess område. Då införsel icke kan meddelas i den anställdes avlöning, komma — därest vederbörande skulle restföras för sådan skatt, som här avses — exekutiva åtgärder att kunna tillgripas endast i fall, då den restskyldige har utmätningsbara tillgångar annorstädes eller tillika har annan anställning. Slutligen bör framhållas att preliminär skatt i förevarande fall icke torde kunna uttagas av ifrågavarande löntagare medelst sedvanligt skatteavdrag. Däremot kan denna skatt givetvis utkrävas i form av s. k. B-skatt, varigenom vederbörande sålunda påföres belöpande preliminärskatt under löpande år att av honom själv erläggas å fastställda uppbördsterminer.

Enligt revisorernas mening äro de svårigheter, vilka sålunda kunna förväntas uppkomma i samband med en ändring av beskattningsprinciperna i förevarande fall, knappast av den beskaffenhet och betydelse att i och för sig böra utgöra hinder för en beskattning av här avsedd art. Det synes icke heller osannolikt att dessa frågor skola kunna lösas genom bestämmelser i med berörda stater gällande handräckningsavtal eller eljest genom överenskommelser med dessa stater. I betraktande härav samt med hänsyn till den internationella praxis, som numera utbildat sig på förevarande område, kunna revisorerna icke finna, att skäl längre tala för ett upprätthållande av den nuvarande skattebefrielsen för här avsedda svenska medborgare. Revisorerna få därför föreslå att sådan ändring av 70 § 2 mom. kommunalskattelagen och 18 § 2 mom. förordningen om statlig inkomstskatt vidtages, att svenska medborgare, vilka tillhöra främmande makts härvarande beskickning eller lönade konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning, beskattas för inkomst av sin tjänst hos den främmande makten.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:14:12