

Undantag från mervärdesskatt för väpnade styrkor inom Nato

1 Promemorians huvudsakliga innehåll

Inför Sveriges medlemskap i Nato föreslås i promemorian att väpnade styrkor i stater som ingår i Nordatlantiska fördragsorganisationen (Nato) undantas från mervärdesskatt i vissa fall. Undantaget gäller de väpnade styrkornas import och införsel av varor samt inköp av varor och tjänster i Sverige när de deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna inom Nato. Undantaget gäller varor och tjänster som används av de väpnade styrkorna eller av den civilpersonal som följer med dem, eller som förvärvas för deras mässar och marketenterier. I de fall mervärdesskatt har påförts varor och tjänster som omfattas av undantaget i Sverige ska skatten återbetalas.

Förslaget medför ändringar i mervärdesskattelagen (2023:200) och skatteförfarandelagen (2011:1244). Ändringarna föreslås träda i kraft den dag som regeringen bestämmer.

Innehållsförteckning

1	Promemorians huvudsakliga innehåll	2
2	Lagtext	4
2.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:200)	4
2.2	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	8
3	Bakgrund.....	9
4	Gällande rätt.....	9
5	Undantag för väpnade styrkor inom Nato	11
6	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	14
7	Konsekvensanalys.....	14
7.1	Syfte och alternativa lösningar	15
7.2	Förslaget förenlighet med EU-rätten.....	15
7.3	Ikraftträdande och särskilda informationsinsatser	15
7.4	Offentligfinansiella effekter	15
7.5	Effekter för myndigheter, de allmänna förvaltningsdomstolarna, kommuner och regioner	16
7.6	Övriga effekter	16
8	Författningskommentar	17
8.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:200).....	17
8.2	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	21

2 Lagtext

2.1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:200)

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om mervärdesskattelagen (2023:200)

dels att 3 kap. 5 §, 5 kap. 25 §, 14 kap. 1, 68, 70 och 74 §§ och 24 kap. 3 § ska ha följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 14 kap. 68 § ska lyda ”Gemensamma bestämmelser för 59–67 a §§”,

dels att det ska införas två nya paragrafer, 10 kap. 61 a § och 14 kap. 67 a §, och närmast före 10 kap. 61 a § och 14 kap. 67 a § nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

5 §

Med avvikelse från 1 § 2 är unionsinterna förvärv av varor inte heller föremål för mervärdesskatt om förvärvet görs under sådana förutsättningar att det skulle medföra rätt till återbetalning enligt 14 kap. 60–67 §§.

Om villkoren enligt första stycket upphör att vara uppfyllda för att det inte längre skulle finnas rätt till återbetalning enligt 14 kap. 66 §, ska Europeiska kommissionen eller den byrå eller det organ som har förvärvat varorna underrätta Skatteverket. Det unionsinterna förvärvet ska då vara föremål för mervärdesskatt enligt de förutsättningar som gällde vid den tidpunkt då villkoren upphörde att vara uppfyllda.

Med avvikelse från 1 § 2 är unionsinterna förvärv av varor inte heller föremål för mervärdesskatt om förvärvet görs under sådana förutsättningar att det skulle medföra rätt till återbetalning enligt 14 kap. 60–67 a §§.

5 kap.

25 §

Med unionsinternt förvärv av varor mot ersättning likställs även användning av varor, om

1. varorna används av de väpnade styrkorna i ett EU-land, som deltar i en försvarsinsats för att genomföra en unionsverksamhet inom ramen för den gemensamma säkerhets- och försvarspolitiken, för styrkornas eget

Med unionsinternt förvärv av varor mot ersättning likställs även användning av varor, om

1. varorna används av
a) de väpnade styrkorna i ett EU-land, som deltar i en försvarsinsats för att genomföra en unionsverksamhet inom ramen för den gemensamma säkerhets- och försvarspolitiken, för

¹ Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i lydelsen enligt rådets direktiv (EU) 2022/890.

bruk eller för bruk av den civilpersonal som följer med dem,

styrkornas eget bruk eller för bruk av den civilpersonal som följer med dem, eller

b) de väpnade styrkorna i en stat som är part i Nato, för styrkornas eget bruk eller för bruk av den civilpersonal som följer med dem,

2. varorna inte har förvärvats enligt de allmänna regler om beskattning som gäller för ett EU-lands hemmamarknad, och

3. import av varorna till det EU-land som varan överförs till inte skulle omfattas av undantag från skatteplikt enligt 10 kap. 61 § eller enligt bestämmelser som i det EU-landet motsvarar artikel 143.1 ga i mervärdesskattedirektivet.

3. import av varorna till det EU-land som varan överförs till inte skulle omfattas av undantag från skatteplikt enligt 10 kap. 61 eller 61 a § eller enligt bestämmelser som i det EU-landet motsvarar artikel 143.1 ga eller 143.1 h i mervärdesskattedirektivet.

10 kap.

Import som görs av väpnade styrkor som tillhör part i Nato

61 a §

Från skatteplikt undantas sådan import av varor som görs av väpnade styrkor som tillhör en annan stat som är part i Nato om varorna ska användas av dessa styrkor eller av den civilpersonal som följer med dem, eller användas för försörjning av deras mässar eller marketenterier, när dessa styrkor deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna.

14 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

- återbetalning till beskattningsbara personer etablerade i andra EU-länder (3–32 §§),
- återbetalning till beskattningsbara personer som inte är etablerade inom EU (33–48 §§),
- återbetalning vid viss import (49 och 50 §§),
- återbetalning till den som är eller ska vara registrerad för mervärdesskatt (51–54 §§),
- återbetalningsansökningar riktade till andra EU-länder (55–58 §§),
- återbetalning till hjälporganisationer (59 §),
- återbetalning till utländska beskickningar m.fl. (60–63 §§),
- återbetalning till EU och vissa EU-organ (64–66 §§),

- återbetalning till väpnade styrkor som tillhör ett annat EU-land (67 §),
 - återbetalning till väpnade styrkor som tillhör en annan stat som är part i Nato (67 a §),
- gemensamma bestämmelser för 59–67 §§ (68 och 69 §§),
- att återbetalningsrätten ska styrkas (70 §),
- skattetillägg (71 §),
- omprövning i vissa fall (72–75 §§), och
- indrivning och verkställighet (76 §).

Återbetalning till väpnade styrkor som tillhör part i Nato

67 a §

Väpnade styrkor som tillhör en annan stat som är part i Nato har efter ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster, om

- 1. varorna eller tjänsterna ska användas av dessa styrkor eller av den civilpersonal som följer med dem, eller användas för försörjning av deras mässar eller marketenterier, och*
- 2. styrkorna deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna.*

Gemensamma bestämmelser för 59–67 §§

Gemensamma bestämmelser för 59–67 a §§

68 §

Skatteverket ska fatta beslut om återbetalning enligt 59–67 §§.

Regeringen kan med stöd av 8 kap. 7 § regeringsformen meddela föreskrifter om förfarandet vid återbetalning enligt 59–67 §§.

Skatteverket ska fatta beslut om återbetalning enligt 59–67 a §§.

Regeringen kan med stöd av 8 kap. 7 § regeringsformen meddela föreskrifter om förfarandet vid återbetalning enligt 59–67 a §§.

70 §

Rätten till återbetalning enligt 3–54 §§ och 59–67 §§ ska styrkas.

Rätten till återbetalning enligt 3–54 §§ och 59–67 a §§ ska styrkas.

74 §

En begäran om omprövning av Skatteverkets beslut om återbetalning enligt 59–67 §§ ska ha kommit in till Skatteverket inom två månader från

En begäran om omprövning av Skatteverkets beslut om återbetalning enligt 59–67 a §§ ska ha kommit in till Skatteverket inom två månader från

den dag då den som beslutet gäller fick del av det. I övrigt gäller bestämmelserna i 66 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) vid omprövning av ett sådant beslut.

den dag då den som beslutet gäller fick del av det. I övrigt gäller bestämmelserna i 66 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) vid omprövning av ett sådant beslut.

24 kap.

3 §

Beslut av Skatteverket som överklagas till en förvaltningsrätt ska tas upp av Förvaltningsrätten i Falun om beslutet gäller ärenden om

1. betalningsskyldighet enligt 10 kap. 79 §,
 2. återbetalning av ingående skatt till en sådan beskattningsbar person etablerad utanför EU som avses i 14 kap. 33–35 §§ och som ansöker om återbetalning enligt 14 kap. 40 § första stycket,
 3. betalningsskyldighet och avräkning enligt 14 kap. 47§, och
 4. återbetalning av ingående skatt
- enligt 14 kap. 59–67 §§.

4. återbetalning av ingående skatt enligt 14 kap. 59–67 a §§.

-
1. Denna lag träder i kraft den dag som regeringen bestämmer.
 2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som avser transaktioner för vilka den beskattningsgrundande händelsen inträffat före ikraftträdandet.

2.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs att 64 kap. 6 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska ha följande lydelse.

Lydelse enligt SFS 2023:208

Föreslagen lydelse

64 kap.

6 §

Den som till följd av lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall, lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen eller direkt tillämpliga EU-bestämmelser har rätt att förvärva varor eller tjänster utan mervärdesskatt eller punktskatt, får utöva den rätten genom en ansökan om återbetalning av skatten. Detta gäller dock inte om någon av följande bestämmelser om återbetalning av skatt är tillämplig på förvärvet:

- 9 kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi,
- 15 § lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter,
- 12 kap. 10 § lagen (2022:155) om tobaksskatt,
- 12 kap. 10 § lagen (2022:156) om alkoholskatt, eller
- 14 kap. 59–67 §§ mervärdes- – 14 kap. 59–67 a §§ mervärdes-
skattelagen (2023:200). skattelagen (2023:200).

-
1. Denna lag träder i kraft den dag som regeringen bestämmer.
 2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som avser transaktioner för vilka den beskattningsgrundande händelsen inträffat före ikraftträdandet.

3 Bakgrund

Sverige ansökte om medlemskap i Nordatlantiska fördragsorganisationen (Nato) den 18 maj 2022. Sveriges anslutningsprotokoll undertecknades av Natos medlemsstater i Nordatlantiska rådet den 5 juli 2022. Sverige fick därigenom status som inbjudet land till Nato. Anslutningsprotokollet ska ratificeras i enlighet med de nationella reglerna i Natos medlemsstater. När samtliga medlemsstater har ratificerat protokollet för Sverige, kan även Sverige ansluta sig till nordatlantiska fördraget och därmed bli medlem i Nato. Sveriges anslutning till nordatlantiska fördraget träder i kraft när Sveriges anslutningsinstrument deponeras hos Amerikas förenta staters regering.

I denna promemoria redogörs för ändringar avseende mervärdesskatt med anledning av Sveriges ansökan om medlemskap i Nato. De åtgärder som behandlas är undantag från mervärdesskatt för väpnade styrkor tillhörande andra länder än Sverige som är medlemmar i Nato när dessa deltar i eller vidtar åtgärder inför övningar och insatser i Sverige.

4 Gällande rätt

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelserna om mervärdesskatt är i stor utsträckning harmoniserade inom EU genom rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet).

Mervärdesskattedirektivet innehåller bl.a. bestämmelser om undantag från skatt i samband med väpnade styrkors deltagande i de gemensamma försvarsansträngningarna inom Nato, t.ex. vid övningar och insatser. Av artikel 143.1 h i mervärdesskattedirektivet framgår att de medlemsstater som även är medlemmar i Nato, i vissa fall ska undanta import av varor från mervärdesskatt som görs av väpnade styrkor som tillhör andra stater som är medlemmar i Nato, när dessa styrkor deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna. Förutsättningarna för undantaget är att varorna ska vara avsedda att användas av dessa styrkor eller av den civilpersonal som följer med dem. Varorna får också vara avsedda för deras mässar eller marketentier.

Av artikel 22.2 i mervärdesskattedirektivet framgår att användning av varor ska beskattas om de används för ett ändamål som inte är undantaget från mervärdesskatt enligt 143.1 h i mervärdesskattedirektivet. Det gäller om varorna inte har förvärvats enligt de allmänna regler om beskattning som gäller för en medlemsstats hemmamarknad. Det innebär t.ex. att varor som tidigare har förvärvats skattefritt i en annan stat inom Nato för användning vid deltagande i de gemensamma försvarsansträngningarna i den staten, ska beskattas vid importen till hemlandet om varorna i stället avses användas där för annat ändamål.

Av artikel 151.1 c i mervärdesskattedirektivet framgår att en medlemsstat i Nato i vissa fall ska undanta från mervärdesskatt köp av varor och tjänster inom det egna landet som görs av väpnade styrkor som tillhör andra stater som är medlemmar i Nato inom ramen för de gemensamma försvarsansträngningarna, t.ex. vid övningar och insatser. Förutsättningarna för undantaget är att varorna eller tjänsterna är avsedda att användas av dessa styrkor eller av den civilpersonal som följer med dem vid t.ex. övningar eller insatser. Varorna eller tjänsterna får också förvärvas för deras mässar eller marketenterier.

Av artikel 151.1 d i mervärdesskattedirektivet framgår att medlemsstaterna ska undanta köp av varor och tjänster som har ett annat EU-land som destinationsland i vissa fall. Undantaget gäller för väpnade styrkor som tillhör en stat som är medlem i Nato. Undantaget gäller dock inte för väpnade styrkor som tillhör destinationsmedlemsstaten. Varorna och tjänsterna ska vara avsedda att användas av styrkorna eller av civilpersonalen. De får också förvärvas för deras mässar eller marketenterier. Undantaget från skatt gäller när styrkorna deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna, t.ex. vid övningar och insatser. Det innebär att köp av varor och tjänster vid exempelvis en övning inom Nato kan undantas från mervärdesskatt även då varan eller tjänsten förvärvas i en annan stat. Till skillnad från artikel 143.1 h och 151.1 c i mervärdesskattedirektivet får undantaget från mervärdesskatt, i artikel 151.1 d, tillämpas även vid förvärv som sker i medlemsstater som inte är medlemmar i Nato.

Av artikel 3.1 a i mervärdesskattedirektivet framgår att även varor som förs in till en medlemsstat, ska undantas från mervärdesskatt om inköp av varorna skulle vara undantagna från mervärdesskatt inom den medlemsstaten.

Medlemsländerna får tillämpa ett system med återbetalning för mervärdesskatt på varor och tjänster som omfattas av undantaget förutsatt att varorna inte sänds eller transporteras ut ur landet, enligt artikel 151.2 i mervärdesskattedirektivet. Det innebär att varor som exporteras eller förs ut ur landet inte får påföras någon mervärdesskatt vid köpet. I övriga fall får mervärdesskatt tas ut vid köpet om skatten återbetalas i efterhand.

Av artikel 145.2 i mervärdesskattedirektivet framgår att medlemsstaterna får behålla gällande nationella bestämmelser till dess att närmare regler om artikel 143 har antagits inom EU. Det innebär att medlemsstaterna får fortsätta tillämpa de nationella bestämmelser som gäller vid import, även om bestämmelserna inte motsvarar undantaget från mervärdesskatt enligt artikel 143.1 h i mervärdesskattedirektivet.

Av artikel 151.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet framgår att undantagen i 151.1 c och d ska gälla inom de gränser som fastställs av värdmedlemsstaten, till dess att gemensamma skatteregler är införda. Det innebär att medlemsstaterna får begränsa skattefriheten för de väpnade styrkorna vid köp av varor och tjänster inom medlemsstaten.

Mervärdesskattelagen

Mervärdesskattedirektivet har i huvudsak genomförts genom mervärdesskattelagen (2023:200). Av 10 kap. 93 § första stycket mervärdesskattelagen framgår att köp av varor och tjänster som har ett

annat EU-land som destinationsland i vissa fall undantas från mervärdesskatt (artikel 151.1 d i mervärdesskattedirektivet). Undantaget gäller för väpnade styrkor som tillhör en medlemsstat i Nato vid inköp i Sverige. Undantaget gäller dock inte för väpnade styrkor som tillhör destinationslandet. Varorna eller tjänsterna ska användas av dessa styrkor eller av den civilpersonal som följer med dem. De får även förvärfvas för deras mässar eller marketenterier. Undantaget från skatt gäller när styrkorna deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna, t.ex. vid övningar och insatser. Av 10 kap. 93 § andra stycket mervärdesskattelagen framgår att undantaget från mervärdesskatt endast gäller i den omfattning som varorna och tjänsterna skulle vara undantagna från skatt vid köp i destinationslandet.

I fråga om de övriga artiklarna 22.2, 143.1 h och 151.1 c i mervärdesskattedirektivet, finns inte motsvarande bestämmelser i mervärdesskattelagen. Det är för att en tillämpning av de bestämmelserna förutsätter att även Sverige ingår i Natos försvarsallians.

De undantag från mervärdesskatt som tidigare har överenskommit i avtal med Nato gäller i Sverige med stöd av lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall. Därutöver tillämpas även andra bestämmelser i mervärdesskattelagen, bl.a. 14 kap. 60 §, som reglerar återbetalning av mervärdesskatt för vissa varor och tjänster för internationella organisationer m.fl. och bl.a. lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. som innehåller bestämmelser om mervärdesskatt vid import.

5 Undantag för väpnade styrkor inom Nato

Promemorians förslag: Import och införsel av varor till Sverige samt köp av varor och tjänster i Sverige ska undantas från mervärdesskatt för väpnade styrkor som tillhör en annan stat som är medlem i Nato, när dessa styrkor deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna inom Nato. Undantaget gäller varor och tjänster som används av styrkorna eller av den civilpersonal som följer med dem, eller som förvärfvas för deras mässar och marketenterier. I de fall mervärdesskatt har påförts varor och tjänster som omfattas av undantaget ska skatten återbetalas.

Skälen för promemorians förslag: Enligt mervärdesskattedirektivet är väpnade styrkor undantagna från mervärdesskatt i vissa fall. För väpnade styrkor som tillhör andra stater som är medlemmar i Nato får undantag från mervärdesskatt medges vid import av varor samt vid köp av varor och tjänster. Undantaget gäller när dessa styrkor deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna inom Nato genom verksamhet som sker utanför den egna staten, t.ex. när de väpnade styrkorna deltar i övningar och insatser i en annan stat som också är medlem i Nato. Varorna och tjänsterna ska vara avsedda att användas av styrkorna eller av den civilpersonal som följer med dem eller som förvärfvas för deras mässar och marketenterier (artiklarna 22.2, 143.1 h, samt 151.1 c och d). När undantaget i artikel 151.1 d mervärdesskattedirektivet (som rör köp av

varor och tjänster med en annan medlemsstat som bestämmelseort) infördes i mervärdesskattelagen bedömdes undantagen i artiklarna 143.1 h och 151.1 c inte vara tillämpliga eftersom de undantagen endast riktar sig till medlemsstater som också är medlemmar i Nato. Dessa infördes därför inte i svensk rätt (se prop. 2004/05:15, s. 46). Eftersom Sverige har ansökt om inträde i Nato aktualiseras ett behov av att även genomföra artiklarna 22.2, 143.1 h och 151.1 c i mervärdesskattedirektivet.

Inför ett svenskt medlemskap i Nato föreslås därför att det i mervärdesskattelagen införs ytterligare bestämmelser om undantag från mervärdesskatt för väpnade styrkor tillhörande andra stater som är medlemmar i Nato. Undantaget är i linje med principen inom Nato om att en stat som tar emot militärt stöd från en annan stat inte ska tjäna ekonomiskt på de operationer och annan verksamhet som sker på den mottagande statens territorium. Förutsättningen för undantag från mervärdesskatt är att varorna ska användas av dessa styrkor eller av den civilpersonal som följer med dem. Vidare ska varorna och tjänsterna vara avsedda att användas när styrkorna deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna inom Nato, t.ex. inom ramen för en övning eller insats i Sverige. Undantaget omfattar även leveranser till mässor eller marketenterier.

Den föreslagna ändringen innebär att det införs en ny bestämmelse om undantag från mervärdesskatt vid import av varor till Sverige som görs av väpnade styrkor tillhörande andra stater som ingår i Nato än den svenska. Förutsättningarna för skattebefrielsen är att varorna och tjänsterna ska användas av dessa styrkor eller av den civilpersonal som följer med dem, eller förvärfvas för deras mässor eller marketenterier. Vidare ska varorna och tjänsterna användas när styrkorna deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna, t.ex. vid deltagande i en övning eller insats i Sverige. Bestämmelsen motsvarar artikel 143.1 h i mervärdesskattedirektivet.

Varor som används för annat bruk än de gemensamma försvarsansträngningarna omfattas inte av undantaget från mervärdesskatt. Sådana varor ska beskattas om de inte tidigare har beskattats inom EU. Situationen gäller t.ex. när Försvarsmakten har förvärvat varor skattefritt i en annan stat inom Nato i syfte att använda dem vid deltagande i de gemensamma försvarsansträngningarna i den staten, men senare importerar varorna till Sverige i syfte att använda dem för annat ändamål. Bestämmelsen motsvarar artikel 22.2 i mervärdesskattedirektivet.

Vidare innebär ändringen att det införs en ny bestämmelse om undantag från mervärdesskatt som gäller köp av varor och tjänster i Sverige som görs av väpnade styrkor tillhörande andra stater som ingår i Nato. Förutsättningarna för undantaget är desamma som vid import. Bestämmelserna motsvarar artikel 151.1 c i mervärdesskattedirektivet.

I Sverige tillämpas ett förfarande med återbetalning av skatt i vissa fall vid köp av varor och tjänster som förvärfvas i Sverige av väpnade styrkor som tillhör andra stater inom EU. Motsvarande förfarande bör även gälla i fråga om väpnade styrkor som tillhör andra stater inom Nato.

Skatteverket fattar beslut om återbetalning efter ansökan från en väpnad styrka. Rätten till återbetalning ska styrkas. Regeringen kan vid behov meddela föreskrifter om förfarandet vid återbetalningen, t.ex. för att

klargöra vilket underlag som bör lämnas in till Skatteverket för att styrka avdragsrätten.

Det bör inte vara någon skillnad i beskattningen vid inköp av varor i Sverige jämfört med inköp i ett annat EU-land, då varorna förs in till Sverige. Det föreslås därför att även varor som förs in till Sverige från ett annat EU-land undantas från mervärdesskatt, om varorna är undantagna från mervärdesskatt vid inköp inom landet enligt de nya bestämmelserna i mervärdesskattelagen. Bestämmelserna motsvarar artikel 3.1 a i mervärdesskattedirektivet.

Viss skattefrihet från mervärdesskatt gäller redan idag för väpnade styrkor på grundval av lagen om immunitet och privilegier i vissa fall. I den lagen finns bl.a. bestämmelser om privilegier, såsom skattefrihet, som gäller för internationella organisationer m.fl., som Sverige är bundna av genom avtal eller konventioner. Av 7 § i den lagen framgår att vissa privilegier gäller för en främmande stats militära styrka och dess personal som befinner sig i Sverige inom ramen för internationellt militärt samarbete eller internationell krishantering. För dessa militära styrkor gäller viss skattefrihet i Sverige, bl.a. vid import. Vidare av 8 § i samma lag följer viss skattefrihet för de Natohökvarter samt dess styrkor och personal som befinner sig i Sverige inom ramen för internationellt militärt samarbete eller internationell krishantering. Skattefrihetens omfattning regleras av de avtal som är i kraft i förhållande till Sverige. De nu befintliga avtalen är

1. avtalet av den 19 juni 1995 mellan de stater som är parter i Nordatlantiska fördraget och de andra stater som deltar i Partnerskap för fred om status för deras styrkor (SÖ 1997:51),
2. det kompletterande tilläggsprotokollet av den 19 december 1997 till avtalet mellan de stater som är parter i Nordatlantiska fördraget och de andra stater som deltar i Partnerskap för fred om status för deras styrkor och
3. samförståndsavtalet av den 4 september 2014 mellan Sverige och Nato om värdlandsstöd.

Den EU-rättsliga grunden för undantag från mervärdesskatt som följer av lagen om immunitet och privilegier finns i artiklarna 143.1 g och 151.1 b i mervärdesskattedirektivet och gäller för internationella organisationer. Undantagen i 143.1 h och 151.1 c i mervärdesskattedirektivet avser situationer när väpnade styrkor som tillhör en stat som ingår i Nato deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna inom Nato, t.ex. i en övning eller i en insats, även om styrkorna inte deltar under ledning av Nato. De undantagen gäller alltså inte för Nato som en internationell organisation, Natos styrkor eller för organisationens personal. Tillämpningsområdet för de bestämmelser som finns i lagen om immunitet och privilegier i vissa fall och de bestämmelser som föreslås i mervärdesskattelagen till följd av genomförande av artiklarna 22.2, 143.1 h och 151.1 c är således inte identiskt, men bestämmelserna kan i vissa fall avse samma situation. För att avgöra vilka bestämmelser som ska tillämpas, lagen om immunitet och privilegier i vissa fall eller de nya bestämmelserna i mervärdesskattelagen, bör även en följdändring göras i skatteförfarandelagen (2011:1244). Av 64 kap. 6 § skatteförfarandelagen framgår att bestämmelserna om återbetalning enligt mervärdesskattelagen gäller före bestämmelsen om återbetalning i skatteförfarandelagen, när rätt

till undantag från mervärdesskatt följer av både mervärdesskattelagen och lagen om immunitet och privilegier i vissa fall. Det gäller bl.a. bestämmelsen i 14 kap. 67 § mervärdesskattelagen om återbetalning av mervärdesskatt till väpnade styrkor som tillhör andra stater inom EU. Motsvarande föreslås även gälla i fråga om återbetalning av mervärdesskatt till väpnade styrkor som tillhör andra stater inom Nato.

Lagförslag

Förslaget medför att två nya paragrafer, 10 kap. 61 a § och 14 kap. 67 a §, införs i mervärdesskattelagen. Förslaget medför även ändringar i 3 kap. 5 §, 5 kap. 25 §, 14 kap. 1 §, 68, 70 och 74 §§ och 24 kap. 3 § mervärdesskattelagen (2023:200) och 64 kap. 6 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

6 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Promemorians förslag: Ändringarna träder i kraft den dag som regeringen bestämmer.

Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som avser transaktioner för vilka den beskattningsgrundande händelsen inträffat före ikraftträdandet.

Skälen för promemorians förslag: Sverige ansökte i maj 2022 om medlemskap i Nato. Det är angeläget att de föreslagna ändringarna träder i kraft så snart som möjligt efter att Sverige har blivit medlem i Nato. Eftersom det i nuläget inte går att förutse vid vilken tidpunkt Sverige blir medlem i Nato, föreslås att ändringarna i mervärdesskattelagen träder i kraft den dag regeringen bestämmer. De övriga ändringarna bör träda i kraft vid samma tidpunkt och därför föreslås även de ändringarna träda i kraft den dag regeringen bestämmer.

Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla för mervärdesskatt som avser transaktioner för vilka den beskattningsgrundande händelsen inträffat före ikraftträdandet. Avgörande för om de nya eller äldre bestämmelserna ska tillämpas är således den tidpunkt då den beskattningsgrundande händelsen inträffar. När detta sker framgår bl.a. av 7 kap. 4 § mervärdesskattelagen. Enligt huvudregeln i denna bestämmelse inträffar den beskattningsgrundande händelsen när leveransen eller tillhandahållandet av tjänsten sker.

7 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslagets effekter i den omfattning som bedöms lämpligt i det aktuella lagstiftningsärendet och med beaktande av förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

De offentligfinansiella effekterna till följd av ändrade skatte- och avgiftsregler beräknas i enlighet med Finansdepartementets beräkningskonventioner. Beräkningarna görs i ikraftträdandeårets priser och volymer och utgår vanligtvis från att beteendet hos individer och företag inte ändras till följd av förändringarna i skattereglerna.

7.1 Syfte och alternativa lösningar

Promemorian innehåller förslag om undantag från mervärdesskatt.

Förslagen om ändring av mervärdesskatten syftar till att genomföra mervärdesskattedirektivets undantag från skatt som gäller för väpnade styrkor som tillhör andra stater som är medlemmar i Nato. Bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet blir tillämpliga när Sverige blir medlem i Nato. Ändringarna följer således av Sveriges medlemskap i Nato. Idag gäller redan vissa undantag från mervärdesskatt exempelvis genom lagen om immunitet och privilegier i vissa fall.

Alternativet skulle vara att inte tillämpa undantaget från mervärdesskatt fullt ut i Sverige. Det skulle dock inte vara i linje med principen inom Nato om att en stat som tar emot militärt stöd inte ska tjäna ekonomiskt på de operationer och annan verksamhet som utförs på den statens territorium.

7.2 Förslagets förenlighet med EU-rätten

I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om undantag från mervärdesskatt som gäller för väpnade styrkor som tillhör andra stater som är medlemmar i Nato. Förslaget syftar till att genomföra de bestämmelserna i mervärdesskattelagen till följd av Sveriges inträde i Nato. Förslaget är således förenligt med EU-rätten.

7.3 Ikraftträdande och särskilda informationsinsatser

Förslaget till ändring i mervärdesskattelagen är beroende av Sveriges medlemskap i Nato. Eftersom det inte går att i nuläget förutse vid vilken tidpunkt Sverige blir medlem i Nato föreslås att ändringarna i mervärdesskattelagen träder i kraft den dag regeringen bestämmer. Det är angeläget att ändringen träder i kraft så snart som möjligt efter att Sverige har blivit medlem i Nato. Vare sig berörda myndigheter eller berörda styrkor bedöms ha behov av särskild tid för att förbereda ikraftträdandet.

Förslaget bedöms inte kräva informationsinsatser utöver de som normalt sker vid lagändringar.

7.4 Offentligfinansiella effekter

Förslaget bedöms inte medföra några offentligfinansiella effekter. Det har flera orsaker. I vissa fall innebär förslaget inga förändringar i praktiken.

Till exempel gäller redan idag i vissa fall undantag från mervärdesskatt enligt lagen om immunitet och privilegier i vissa fall. Därtill är flygbränsle undantaget från mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen. I vissa fall innebär dock förslaget att import och införsel av varor till Sverige samt köp av varor och tjänster i Sverige inte längre omfattas av mervärdesskatt. Det gäller de flesta varuinköpen och köp av tjänster i Sverige som görs av väpnade styrkor från en annan stat inom Nato, då varorna och tjänsterna är avsedda att användas vid t.ex. en militärövning i Sverige. De volymer av varor och tjänster som berörs bedöms dock vara små. Den sammantagna bedömningen är därför att ingen offentligfinansiell effekt uppstår.

7.5 Effekter för myndigheter, de allmänna förvaltningsdomstolarna, kommuner och regioner

Förslagen kan medföra att antalet ansökningar till Skatteverket om återbetalning av mervärdesskatt ökar något. Antalet tillkommande ansökningar bedöms dock vara begränsat. Förslagen kan också föranleda behov för Skatteverket att öka viss samverkan med Försvarsmakten. I övrigt bedöms de förändringar som Skatteverket behöver göra ingå i den anpassning som årligen görs på grund av ny eller förändrad lagstiftning. Utgångspunkten är att tillkommande kostnader för Skatteverket kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Förslaget bedöms inte påverka antalet mål eller på annat sätt påverka arbetsbelastningen i de allmänna förvaltningsdomstolarna. Förslaget förväntas inte medföra ökade kostnader för andra statliga myndigheter. Förslaget bedöms vidare inte medföra ekonomiska konsekvenser för kommuner och regioner. Förslaget bedöms inte heller påverka den kommunala självstyrelsen.

7.6 Övriga effekter

Förändringarna bedöms inte ha några effekter på företag, den ekonomiska jämställdheten, enskilda, sysselsättning, inflation, brottslighet eller miljö. Inte heller några fördelningseffekter bedöms uppstå.

8 Författningskommentar

8.1 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:200)

3 kap.

5 § Med avvikelse från 1 § 2 är unionsinterna förvärv av varor inte heller föremål för mervärdesskatt om förvärvet görs under sådana förutsättningar att det skulle medföra rätt till återbetalning enligt 14 kap. 60–67 a §§.

Om villkoren enligt första stycket upphör att vara uppfyllda för att det inte längre skulle finnas rätt till återbetalning enligt 14 kap. 66 §, ska Europeiska kommissionen eller den byrå eller det organ som har förvärvat varorna underrätta Skatteverket. Det unionsinterna förvärvet ska då vara föremål för mervärdesskatt enligt de förutsättningar som gällde vid den tidpunkt då villkoren upphörde att vara uppfyllda.

Paragrafen innehåller bestämmelser om unionsinterna förvärv i situationer när skattefriheten i artikel 151 har införts genom bestämmelser om återbetalning i enlighet med artikel 151.2. Ett unionsinternt förvärv sker när en vara förvärvas i en annan stat inom EU och därefter förs in till Sverige. Av paragrafen framgår att varorna inte är föremål för mervärdesskatt om förvärven görs under sådana förutsättningar att de skulle medföra rätt till återbetalning enligt 14 kap. 60–67 a §§.

Ändringen i *första stycket* innebär att det görs en hänvisning till den nya paragrafen 14 kap. 67 a § som införs i mervärdesskattelagen. Detta innebär att väpnade styrkor som tillhör en stat som är medlem i Nato får föra in varor från ett annat EU-land till Sverige utan att mervärdesskatt påförs vid deltagande i de gemensamma försvarsansträngningarna. Det gäller under förutsättning att varorna skulle vara undantagna från skatt vid köp av varor i Sverige. Varorna beskattas således i det fallet inte som ett unionsinternt förvärv i Sverige.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

5 kap.

25 § Med unionsinternt förvärv av varor mot ersättning likställs även användning av varor, om

1. varorna används av

a) de väpnade styrkorna i ett EU-land, som deltar i en försvarsinsats för att genomföra en unionsverksamhet inom ramen för den gemensamma säkerhets- och försvarspolitik, för styrkornas eget bruk eller för bruk av den civilpersonal som följer med dem, *eller*

b) de väpnade styrkorna i en stat som är part i Nato, för styrkornas eget bruk eller för bruk av den civilpersonal som följer med dem,

2. varorna inte har förvärvats enligt de allmänna regler om beskattning som gäller för ett EU-lands hemmamarknad, och

3. import av varorna till det EU-land som varan överförs till inte skulle omfattas av undantag från skatteplikt enligt 10 kap. 61 *eller* 61 a § eller enligt bestämmelser som i det EU-landet motsvarar artikel 143.1 ga *eller* 143.1 h i mervärdesskattedirektivet.

Paragrafen innehåller bestämmelser om att vissa överföringar av varor som görs av väpnade styrkor ska likställas med unionsinterna förvärv av varor mot ersättning.

Den *första punkten* ändras på så sätt att den delas upp. Den nuvarande bestämmelsen som rör väpnade styrkor i ett EU-land, som deltar i en försvarsinsats för att genomföra unionsverksamhet inom ramen för den gemensamma säkerhets- och försvarspolitikerna finns i punkten a). En ny motsvarande bestämmelse läggs till i punkten b avseende väpnade styrkor i en stat som är part i Nato.

I *tredje punkten* görs en hänvisning till den nya paragrafen 10 kap. 61 a § som införs i mervärdesskattelagen och till artikel 143.1 h i mervärdesskattedirektivet. Ändringen innebär att användning av varor i vissa fall kan anses utgöra ett unionsinternt förvärv som ska beskattas. Det gäller t.ex. i situationen att en väpnad styrka som tillhör Sverige har deltagit i de gemensamma försvarsansträngningarna, exempelvis vid en övning, i en annan stat inom Nato och skattefritt har förvärvat varor för att använda dem i den övningen, men varorna senare importeras till Sverige för att tas i annat bruk av de väpnade styrkorna eller av den civila personalen.

Ändringen innebär inte någon förändring vad gäller beskattningen av varor som rör väpnade styrkor från en stat inom EU, som deltar i en försvarsinsats för att genomföra en unionsverksamhet inom ramen för den gemensamma säkerhets- och försvarspolitikerna.

Bestämmelsen motsvarar artikel 22 i mervärdesskattedirektivet.
Övervägandena finns i avsnitt 5.

10 kap.

Import som görs av väpnade styrkor som tillhör part i Nato

61 a § *Från skatteplikt undantas sådan import av varor som görs av väpnade styrkor som tillhör en annan stat som är part i Nato om varorna ska användas av dessa styrkor eller av den civilpersonal som följer med dem, eller användas för försörjning av deras mässar eller marketentier, när dessa styrkor deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna.*

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om undantag från mervärdesskatt vid import som görs av väpnade styrkor tillhörande en stat som är medlem i Nato.

Stycket motsvarar artikel 143.1 h i mervärdesskattedirektivet.
Övervägandena finns i avsnitt 5.

14 kap.

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- återbetalning till beskattningsbara personer etablerade i andra EU-länder (3–32 §§),
- återbetalning till beskattningsbara personer som inte är etablerade inom EU (33–48 §§),
- återbetalning vid viss import (49 och 50 §§),
- återbetalning till den som är eller ska vara registrerad för mervärdesskatt (51–54 §§),
- återbetalningsansökningar riktade till andra EU-länder (55–58 §§),
- återbetalning till hjälporganisationer (59 §),

- återbetalning till utländska beskickningar m.fl. (60–63 §§),
- återbetalning till EU och vissa EU-organ (64–66 §§),
- återbetalning till väpnade styrkor som tillhör ett annat EU-land (67 §),
- återbetalning till väpnade styrkor som tillhör en annan stat som är part i Nato (67 a §),
- gemensamma bestämmelser för 59–67 a §§ (68 och 69 §§),
- att återbetalningsrätten ska styrkas (70 §),
- skattetillägg (71 §),
- omprövning i vissa fall (72–75 §§), och
- indrivning och verkställighet (76 §).

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Paragrafen ändras på så sätt att en ny tionde strecksats läggs till som rör återbetalning till väpnade styrkor som tillhör en annan stat som är part i Nato.

Vidare ändras den efterföljande strecksatsen som rör gemensamma bestämmelser om återbetalning av skatt på så sätt att det läggs till en hänvisning till den nya paragrafen 14 kap. 67 a § som införs i mervärdesskattelagen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

Återbetalning till väpnade styrkor som tillhör part i Nato

67 a § *Väpnade styrkor som tillhör en annan stat som är part i Nato har efter ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster, om*

1. varorna eller tjänsterna ska användas av dessa styrkor eller av den civilpersonal som följer med dem, eller användas för försörjning av deras mässar eller marketenterier, och

2. styrkorna deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna.

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om rätt till återbetalning av ingående skatt för väpnade styrkor tillhörande en stat som är medlem i Nato. Bestämmelserna innebär att väpnade styrkor tillhörande en stat som är medlem i Nato, kan ansöka om att få den mervärdesskatt som har betalats i Sverige återbetald av Skatteverket. Rätten till återbetalning av mervärdesskatt gäller varor och tjänster som är avsedda att användas av dessa styrkor eller av den civilpersonal som följer med dem. Den gäller även varor och tjänster som förvärvas för försörjning av deras mässar eller marketenterier. För rätt till återbetalning krävs även att styrkorna deltar i verksamhet inom ramen för de gemensamma försvarsansträngningarna, tex. i en aktivitet mellan två eller flera allierade stater inom Nato.

Bestämmelsen omfattar leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster inom landet. Varor som transporteras från ett annat EU-land till Sverige regleras i 3 kap 5 §, se författningskommentaren till detta lagrum.

Bestämmelsen motsvarar artikel 151.1 c i mervärdesskattedirektivet.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

Gemensamma bestämmelser för 59–67 a §§

68 § Skatteverket ska fatta beslut om återbetalning enligt 59–67 a §§.

Regeringen kan med stöd av 8 kap. 7 § regeringsformen meddela föreskrifter om förfarandet vid återbetalning enligt 59–67 a §§.

Paragrafen innehåller bestämmelser om att Skatteverket ska fatta beslut om återbetalning av mervärdesskatt. Vidare innehåller paragrafen bestämmelser om att regeringen kan meddela föreskrifter om förfarandet vid återbetalning.

Ändringen i *första stycket* innebär att det görs en hänvisning till den nya paragrafen 14 kap. 67 a § som införs i mervärdesskattelagen. Skatteverket ska, efter en ansökan, fatta beslut om återbetalning av mervärdesskatt på köp av varor och tjänster som gjorts av väpnade styrkor tillhörande en stat som är medlem i Nato.

Ändringen i *andra stycket* innebär att en hänvisning till den nya paragrafen 14 kap. 67 a § som införs i mervärdesskattelagen, läggs till i bestämmelsen. Ändringen innebär att regeringen kan meddela föreskrifter om förfarandet vid återbetalning av mervärdesskatt på köp som gjorts av väpnade styrkor tillhörande en stat som är medlem i Nato.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

70 § Rätten till återbetalning enligt 3–54 §§ och 59–67 a §§ ska styrkas.

En hänvisning görs till den nya paragrafen i 14 kap. 67 a § som införs i mervärdesskattelagen. Ändringen innebär att rätten till återbetalning av mervärdesskatt ska styrkas även i fråga om förvärv gjorda av väpnade styrkor tillhörande en stat som är medlem i Nato.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

74 § En begäran om omprövning av Skatteverkets beslut om återbetalning enligt 59–67 a §§ ska ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det. I övrigt gäller bestämmelserna i 66 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) vid omprövning av ett sådant beslut.

Paragrafen innehåller bestämmelser om förfarandet vid omprövning av Skatteverkets beslut om återbetalning av mervärdesskatt.

En hänvisning görs till den nya paragrafen i 14 kap. 67 a § som införs i mervärdesskattelagen. Ändringen innebär att en begäran om omprövning ska inkomma till Skatteverket inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det, även i fråga om beslut om återbetalning av mervärdesskatt på förvärv gjorda av väpnade styrkor tillhörande en stat som är medlem i Nato. Därutöver gäller bestämmelserna i 66 kap. skatteförfarandelagen vid omprövning av Skatteverkets beslut.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

24 kap.

3 § Beslut av Skatteverket som överklagas till en förvaltningsrätt ska tas upp av Förvaltningsrätten i Falun om beslutet gäller ärenden om

1. betalningsskyldighet enligt 10 kap. 79 §,

2. återbetalning av ingående skatt till en sådan beskattningsbar person etablerad utanför EU som avses i 14 kap. 33–35 §§ och som ansöker om återbetalning enligt 14 kap. 40 § första stycket,

3. betalningsskyldighet och avräkning enligt 14 kap. 47 §, och

4. återbetalning av ingående skatt enligt 14 kap. 59–67 a §§.

Paragrafen innehåller bestämmelser om överklagande av beslut.

Ändringen innebär att det i fjärde punkten görs en hänvisning till den nya paragrafen 14 kap. 67 a § som införs i mervärdesskattelagen. Det innebär att ett överklagande av Skatteverkets beslut om återbetalning av mervärdesskatt på förvärv gjorda av de nu aktuella väpnade styrkorna ska tas upp av Förvaltningsrätten i Falun.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Av den *första punkten* framgår att ändringarna träder i kraft den dag som regeringen bestämmer.

Av den *andra punkten* framgår att äldre bestämmelser fortfarande gäller för mervärdesskatt som avser transaktioner för vilka den beskattningsgrundande händelsen inträffat före ikraftträdandet. Om den beskattningsgrundande händelsen inträffar före ikraftträdandet är inte varorna och tjänsterna undantagna från mervärdesskatt enligt de nya bestämmelserna i 10 kap. 61 a § och 14 kap. 67 a § mervärdesskattelagen. Den beskattningsgrundande händelsen inträffar, enligt huvudregeln i 7 kap. 4 § mervärdesskattelagen, när leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna sker, om inte annat följer av 7–9 §§.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

8.2 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

64 kap.

6 § Den som till följd av lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall, lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen eller direkt tillämpliga EU-bestämmelser har rätt att förvärva varor eller tjänster utan mervärdesskatt eller punktskatt, får utöva den rätten genom en ansökan om återbetalning av skatten. Detta gäller dock inte om någon av följande bestämmelser om återbetalning av skatt är tillämplig på förvärvet:

- 9 kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi,
- 15 § lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter,
- 12 kap. 10 § lagen (2022:155) om tobaksskatt,
- 12 kap. 10 § lagen (2022:156) om alkoholskatt, eller
- 14 kap. 59–67 a §§ mervärdesskattelagen (2023:200).

I paragrafen regleras vissa möjligheter till återbetalning av skatt vid skattefrihet enligt lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall samt undantag från dessa när regler om återbetalning enligt andra lagar är tillämpliga.

I den sista strecksatsen görs en hänvisning till den nya paragrafen 14 kap. 67 a § som införs i mervärdesskattelagen. Ändringen innebär att återbetalning av mervärdesskatt i första hand sker enligt 14 kap. 67 a § mervärdesskattelagen om rätt till återbetalning även följer av lagen om immunitet och privilegier i vissa fall.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Av den *första punkten* framgår att ändringarna träder i kraft den dag som regeringen bestämmer.

Av den *andra punkten* framgår att äldre bestämmelser fortfarande gäller för mervärdesskatt som avser transaktioner för vilka den beskattningsgrundande händelsen inträffat före ikraftträdandet.

Övervägandena finns i avsnitt 6.