

Försvarsdepartementet
103 33 Stockholm**Remiss av PM Sveriges tillträde till vissa Natoavtal
(DS 2023:22)**

Fö2023/01260

1 Sammanfattning

Skatteverket har inga invändningar mot att förslagen genomförs. Skatteverket lämnar dock förslag till förtydliganden och kompletteringar. Följande noteras särskilt.

- Lagen om immunitet och privilegier i vissa fall föreslås kompletterad med undantagsbestämmelser avseende fastighetsskatt och fastighetsavgift.
- Om svenska medborgare kan ingå i en civil komponent eller utländsk styrka behöver utredas.
- Natohögkvarterns associationsrättsliga status behöver preciseras i syfte att möjliggöra tilldelning av organisationsnummer eller motsvarande.

2 Skatteverkets synpunkter**2.1 Regleringsbehov – fastighetsskatt och fastighetsavgift (avsnitt 1.2 m.m.)**

Statlig fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift omnämns inte i departementspromemorian.

Av avtalet om status för Nordatlantiska fördragsorganisationen, nationella representanter och organisationens internationella stab, det s.k. Ottawafördraget, framgår att Nato som organisation ska undantas från alla direkta skatter (artikel IX). Det framgår även att undantaget är oberoende av om en skatt betecknas som skatt eller avgift. Detta torde även vara utgångspunkten beträffande Natohögkvarter (artikel VIII.1 och 4 i protokollet om status för internationella militära högkvarter upprättade med stöd av Nordatlantiska fördrag, det s.k. Parisprotokollet). Som lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall är utformad är varken statlig fastighetsskatt eller kommunal fastighetsavgift föremål för immunitet. Skatteverket föreslår att lagen kompletteras på så sätt att Natohögkvarter undantas från skyldighet att betala statlig fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift. Skatteverket föreslår att 8 § första stycket lag (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall kompletteras med följande punkt.

x. statlig fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift.

2.2 Folkbokföring (avsnitt 4.2.2)

Skatteverket tillstyrker förslaget till ändring i folkbokföringslagen (1991:481), FOL, genom införandet av den nya bestämmelsen 5 a § FOL i enlighet med avsnitt 4.2.2. Skatteverket lämnar dock följande synpunkter.

Det är önskvärt att förslaget kompletteras med en redogörelse för vad som gäller för personer som är svenska medborgare eller redan folkbokförda i Sverige vid utsändandet eller tillträddandet av en civil tjänst. Av utredningens förslag framgår att medlemmar av en främmande stats militära styrka och medlemmar av en civil komponent som redan är folkbokförda i Sverige ska fortsätta vara det. I Nato SOFA framgår dock följande: "... nor nationals of, nor ordinarily resident in, the State in which the force is located ;" (artikel I.1.b och i protokollet om status för internationella militära högkvarter upprättade med stöd av Nordatlantiska fördrag, det s.k. Parisprotokollet, framgår följande. "... nor nationals of, nor ordinarily resident in the receiving State, ..." (artikel III.1.b i Parisprotokollet). Dessa artiklar bör, enligt Skatteverkets tolkning, innebära att åtminstone en civil komponent varken kan vara svensk medborgare eller ha hemvist i mottagande stat (Sverige). Det är därmed oklart om medlemmar av en främmande stats styrka och medlemmar av en civil komponent kan vara svenska medborgare eller folkbokförda i Sverige vid utsändandet. Enligt situationer som faller under 5 § FOL (den som tillhör en främmande makts beskickning eller lönade konsulat etc.) undantas t.ex. varken svenska medborgare eller personer som var bosatta i Sverige vid utsändandet, från folkbokföring. Vad som gäller för svenska medborgare är inget som utredningen tar upp i promemorian. Om utredningens förslag utgår från att en svensk medborgare varken kan utgöra en civil komponent eller tillhöra en utländsk styrka enligt artikel I.1.b i Nato SOFA och artikel III.1.b i Parisprotokollet bör det därför i kommande proposition föras ett resonemang kring detta, samt hur personer med dubbla medborgarskap, dels svenskt medborgarskap, dels ett annat, i så fall ska hanteras.

Skatteverket vill vidare uppmärksamma utredaren på att de föreslagna ändringarna i 7 och 8 §§ lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall enligt Skatteverkets tolkning innebär att samordningsnummer endast kommer att kunna tilldelas denna kategori på begäran av Regeringskansliet (4 § förordning [2023:363] om samordningsnummer), och inte efter ansökan av en enskild.

2.3 Regleringsbehov – infrastrukturavgift: Fordon i trafik (avsnitt 4.2.11)

I avsnittet "Fordon i trafik" på s. 80–81 omnämns vägavgift och trängselskatteavgift men inte infrastrukturavgift enligt lag (2014:52) om infrastrukturavgift på väg. Med hänvisning till undantagsbestämmelsen i förordningen (2014:1564) om infrastrukturavgift på väg från avgiftsplikt för bil som är registrerad på ägare som enligt lagen om immunitet och privilegier i vissa fall (6 § infrastrukturförordningen) föreslår Skatteverket att det uttalas om undantaget i 8 § första stycket 1 lagen om immunitet och privilegier i vissa fall ska anses omfatta infrastrukturavgift eller inte.

2.4 Regleringsbehov: Skattefrihet för drivmedel, oljor och smörjmedel (avsnitt 4.2.11)

I avsnittet "Särskilt om drivmedel, oljor och smörjmedel" på s. 83 hänvisas till prop. 2015/16:152 för en närmare beskrivning av det förfarande av praktisk natur som tillämpas för att tillhandahålla bränsle skattefritt till de utländska styrkorna. Skatteverket noterar att

bestämmelsen i 60 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, åberopas som stöd för ett sådant förfarande när det gäller mervärdesskatt, men verket kan inte se att den bestämmelsen är tillämplig i nu aktuellt fall, särskilt inte mot bakgrund av att de utländska styrkorna har rätt till återbetalning. Skatteverket inser det praktiska i att bränsle m.m. kan tillhandahållas skattefritt men menar att det måste lösas genom lagstiftningsåtgärder som ger stöd för sådana skattefria direktförvärv.

När det finns synnerliga skäl får Skatteverket efter ansökan medge befrielse från betalningsskyldighet för bl.a. mervärdesskatt eller punktskatt (60 kap. 1 § SFL). En förutsättning för befrielse från mervärdesskatt är att den beskattningsbara personen inte tagit ut mervärdesskatten av sina kunder eftersom dessa i en sådan situation har möjlighet att få skatten återbetald av staten. I nu aktuellt fall är det fråga om en leverans som omfattas av mervärdesskatteplikt för vilken mervärdesskatt alltså ska tas ut och för vilken mottagaren har avdragsrätt.

För närmare information om bestämmelsen i 60 kap. 1 § SFL, se Skatteverkets Rättsliga vägledning ([Befrielse från betalningsskyldighet för vissa skatter eller avgifter vid synnerliga skäl](#)) och Skatteverkets ställningstagande från den 20 april 2023, ”[När finns grund för befrielse från betalningsskyldighet?](#)”, dnr 8-2332795”.

2.5 Regleringsbehov: Återbetalning med stöd av lagen om immunitet och privilegier i vissa fall (avsnitt 4.2.11)

I avsnittet ”Särskilt om drivmedel, oljor och smörjmedel” diskuteras en återbetalningsmodell kortfattat på s. 84. Enligt 64 kap. 6 § skatteförfarandelagen (2011:1244), ska den som till följd av bl.a. lagen om immunitet och privilegier i vissa fall har en vidare rätt till skattefrihet än den som framgår av mervärdesskattelagen få utöva den rätten genom en ansökan om återbetalning av skatten. En sådan ansökan om återbetalning av mervärdesskatt regleras närmare i förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.

Skatteverket anser att ansökningar om återbetalning i de nu aktuella förslagen i lagen om immunitet och privilegier i vissa fall, innebär vissa problem avseende bedömningen av om en styrka har deltagit i de gemensamma försvarsinsatserna och vem som är behörig att företräda en sådan styrka. Försvarsmakten bör ha bättre förutsättningar än Skatteverket för att göra sådana bedömningar. Man borde kunna använda ett liknande förfarande som tidigare gällde för ansökningar av återbetalningar från ambassader, diplomater och internationella organisationer. Enligt 2 § förordningen (1994:224) i dess lydelse intill den 1 januari 2016, ställde sökanden ansökan om återbetalning av mervärdesskatt och punktskatter till Utrikesdepartementet som efter vissa kontroller avseende bland annat sökandens behörighet, sedan skickade ansökan till Skatteverket för vidare handläggning. Skatteverkets förslag är att det i förordningen (1994:224) regleras att de nu aktuella ansökningarna om återbetalning ges in till Försvarsmakten för vissa grundläggande kontroller innan dessa överlämnas till Skatteverket för beslut.

2.6 Ny mervärdesskattelag: Hänvisningar till den gamla mervärdesskattelagen (avsnitt 4.2.11)

Mervärdesskattelag (1994:200) har från och med den 1 juli 2023 ersatts av mervärdesskattelag (2023:200). Detta medför att i departementspromemorian lämnade hänvisningar blivit inaktuella.

I första stycket under rubriken ”Förvärv av varor och tjänster” på s. 81 hänvisas till 3 kap. 1 § ML. Hänvisningen avser den gamla mervärdesskattelagen, dvs. 1994:200. Från och med den 1 juli 2023 finns motsvarande huvudregel i 10 kap. 2 § mervärdesskattelagen (2023:200).

I fjärde stycket på s. 82 anges att det inom EU har skett en harmonisering av ”förfarandebestämmelserna gällande mervärdesskatt och punktskatter ...”. Den harmoniseringen avser i vart fall när det gäller mervärdesskatt i huvudsak de materiella reglerna och alltså inte bara förfarandebestämmelserna. Skatteverket föreslår därför att ordet ”förfarande” stryks. Meningen skulle i sådant fall lyda: ”Inom EU har en harmonisering skett av bestämmelserna gällande mervärdesskatt och punktskatt ...”.

Av den första meningen i andra stycket under rubriken ”Särskilt om drivmedel, oljor och smörjmedel” på s. 83 framgår att drivmedel, oljor och smörjmedel omfattas av skatteplikt vad avser mervärdesskatt. Skatteverket föreslår att man kompletterar med information om att ovannämnda promemoria (Fi2023/02124) innehåller ett förslag om rätt till återbetalning av mervärdesskatt för väpnade styrkor tillhörande en stat som är medlem i Nato. Den återbetalningsrätten gäller förvärv av varor och tjänster som är avsedda att användas av dessa styrkor eller av den civilpersonal som följer med dem (14 kap. 67 a § ML). Det innebär att utländska styrkor har rätt till återbetalning av mervärdesskatt på drivmedel m.m.

2.7 Implementering av mervärdesskattedirektivet (avsnitt 4.2.11)

Av andra stycket på s. 83 framgår att ett medlemskap i Nato aktualiserar en vidare implementering i svensk rätt av de gemenskapsrättsliga bestämmelserna om skattefrihet för styrkor från Natoländer. Skatteverket föreslår att texten i detta stycke eller i en fotnot kompletteras med en hänvisning till Promemorian ”Undantag från mervärdesskatt för väpnade styrkor inom Nato”, (Fi2023/02124), genom vilken ytterligare gemenskapsrättsliga bestämmelser föreslås bli införda.

2.8 Implementering av punktskattedirektivet (avsnitt 4.2.11)

I andra stycket på s. 83 anges att ett medlemskap i Nato aktualiserar en vidare implementering av de gemenskapsrättsliga bestämmelserna om skattefrihet för styrkor från Natoländer. I en nyligen remitterad promemoria ”Undantag från mervärdesskatt för väpnade styrkor inom Nato” (Fi2023/02124), föreslås att väpnade styrkor i stater som ingår i Nordatlantiska fördragsorganisationen (Nato) ska undantas från mervärdesskatt i vissa fall.

I artikel 11.1 d i rådets direktiv (EU) 2020/262 av den 19 december 2019 om allmänna regler för punktskatt, punktskattedirektivet, anges att ”Punktskattepliktiga varor ska undantas från betalning av punktskatt ... om de är avsedda att användas av de väpnade styrkorna i varje stat som är part i Nordatlantiska fördraget, utom den medlemsstat inom vilken punktskatt kan tas ut, för styrkornas eget bruk, för civilpersonal som medföljer dem eller för mässar och marketenterier.” (Artikel 11.1 d punktskattedirektivet) Artikelns motsvarar artikel 151.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, mervärdesskattedirektivet, som föreslås genomföras i det remitterade promemorieförslaget.

Skatteverket anser att även artikel 11.1 d i punktskattedirektivet behöver genomföras i samband med ett svenskt medlemskap i Nato.

2.9 Tull m.m. (avsnitt 4.2.12)

I sista stycket på s. 85 hänvisas till 3 kap. 30 § mervärdesskattelagen (1994:200). Den bestämmelsen finns sedan den 1 juli i 10 kap. 54 § mervärdesskattelagen (2023:200), ML. I promemorian ”Undantag från mervärdesskatt för väpnade styrkor inom Nato”, (Fi2023/02124) föreslås att mervärdesskattedirektivets bestämmelse i artikel 143.1 h om import som görs av väpnade styrkor som tillhör part i Nato införs i mervärdesskattelagen genom 10 kap. 61 a § ML. Skatteverket föreslår att hänvisning görs till denna bestämmelse.

2.10 Sekretessfrågor (avsnitt 5.7.1)

I avsnitt 5.7.1 anges att ett fortsatt utredningsarbete bör se över sekretesskyddet och om bestämmelserna i offentlighets- och sekretesslag (2009:400), OSL, behöver ändras i någon del. Skatteverket bedömer det som lämpligt och anser att ett sådant utredningsarbete bör se över t.ex. om det behövs en bestämmelse som riktar sig till samtliga svenska myndigheter, för det fall en myndighet skulle komma att hantera en utländsk uppgift för vilken det finns villkor om användningsbegränsningar i något av de nu aktuella internationella avtalen. Jmf. 24 § lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden. Skatteverket vill för det fortsatta utredningsarbetet särskilt framhålla följande.

2.10.1 Sekretess i ärenden och beslut

I förslag till lag om ändring i folkbokföringslagen (1991:481), FOL, föreslås i nya 5 a § FOL att en medlem av en främmande stats militära styrka eller en civil komponent, som befinner sig i Sverige ... inte ska folkbokföras. En person som bor i Sverige utan att vara folkbokförd kommer med stor sannolikhet att behöva ett samordningsnummer för kontakter med sjukvård, kommun, banker m.fl. Dessutom kommer eventuella medföljande anhöriga behöva folkbokföras. För de fall uppgifter belagda med försvarssekretess eller utrikessekretess förekommer vid handläggning av ärenden om tilldelning av samordningsnummer, folkbokföringsärenden samt fastighetstaxeringsärenden, kan Skatteverket komma behöva se över sina rutiner och eventuellt även verksamhetssystem för att hantera sådana situationer.

2.10.2 Utrikessekretess

15 kap. 1 a § OSL är tillämplig om en uppgift har erhållits med stöd av ett internationellt avtal som har godkänts av riksdagen. I promemorian anges att vissa avtal inte behöver godkännas av riksdagen utan de föreslås beslutas av regeringen, däribland avtalet mellan parterna i nordatlantiska fördraget om informationssäkerhet. Skatteverket vill påpeka att 15 kap. 1 a § OSL i sådana fall inte kan tillämpas på överenskommelser om sekretess i sådana avtal. För uppgifter som omfattas av internationellt överenskommen sekretess blir i en sådan situation endast utrikessekretess enligt 15 kap. 1 § OSL tillämplig. Den senare bestämmelsen har en högre tröskel för att kunna tillämpas än sekretessbestämmelsen i 15 kap. 1 a § OSL.

2.11 Behov av organisationsnummer och tilldelning av organisationsnummer

De aktuella fördragen förutsätter att ett överhögkvarter och ett allierat högkvarter ska utgöra en självständig juridisk person (jfr artikel X i protokollet om status för internationella militära högkvarter upprättade med stöd av Nordatlantiska fördrag, det s.k. Parisprotokollet, och artikel II i avtalet om status för Nordatlantiska fördragsorganisationen, nationella representanter och organisationens internationella stab, det s.k. Ottawafördraget). Ett i

Sverige beläget Natohögkvarter kommer sannolikt ha behov av ett organisationsnummer eller motsvarande. I syfte att förenkla arbetet med att tilldela ett eventuellt högkvarter i Sverige ett sådant nummer, anser Skatteverket att det bör klargöras vilken associationsrättslig status och form ett sådant högkvarter ska anses ha samt vilken tilldelningsmyndighet som ansvar för att sådant nummer tilldelas.

3 Konsekvenser för Skatteverket

De föreslagna ändringarna i promemorian bedöms inte få några större konsekvenser för Skatteverkets verksamhet. Det finns dock en risk att handläggningen av de ansökningar som kommer initialt avseende punkt- och mervärdesskatt kan vara tidskrävande och omfatta ett stort antal inköp i samband med upprättandet av ett eller flera Natohögkvarter. Det kommer troligen även att bli fler övningar i Sverige. Samtliga återbetalningsansökningar måste hanteras manuellt.

Kostnader för hantering, service och kontroll beräknas preliminärt uppgå till ca 500 000 kr. Beroende på hur de slutliga avtalen kommer att se ut när Sverige ansluts kan vi bedöma vilken systemutveckling som krävs.

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Katrin Westling Palm och föredragits av rättsliga experten Mats Tivenius. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: överdirektören Fredrik Holmberg, rättschefen Michael Erliksson, enhetschefen Lena Hiort af Ornäs Leijon och sektionschefen Jonas Grönkvist.



Katrin Westling Palm