

Bilaga 18

# Sänkt mervärdesskatt på förevisning av naturområden

Bilaga till avsnitt 6.27





## Bilaga 18

# Sänkt mervärdesskatt på förevisning av naturområden

### Innehållsförteckning

---

|   |  |    |
|---|--|----|
| 1 | Sammanfattning av promemorian.....                           | 5  |
| 2 | Promemorian lagförslag.....                                  | 6  |
|   | Förslag till ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) ..... | 6  |
| 3 | Förteckning över remissinstanserna.....                      | 8  |
| 4 | Lagradsremissens lagförslag.....                             | 9  |
|   | Förslag till ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) ..... | 9  |
| 5 | Lagrådets yttrande .....                                     | 11 |



## **1 Sammanfattning av promemorian**

I promemorian föreslås att skattesatsen på mervärdesskatteområdet sänks från 25 procent till 6 procent på förevisning av naturområden. Förslaget föreslås träda i kraft den 1 januari 2018.

## 2 Promemorians lagförslag

### Förslag till ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Häriigenom föreskrivs att 7 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200)<sup>1</sup> ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 7 kap.

#### 1 §

Skatt enligt denna lag tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för

1. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,

2. omsättning av sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 §, och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo,

3. import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 9 a kap. 5–7 §§,

4. omsättning, unionsinternt förvärv och import av sådana livsmedel som avses i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, med undantag för

a) annat vatten som avses i artikel 6 i rådets direktiv 98/83/EG av den 3 november 1998 om kvaliteten på dricksvatten, ändrat genom Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1882/2003, än sådant vatten som tappas på flaskor eller i behållare som är avsedda för försäljning, och

b) spritdrycker, vin och starköl,

5. omsättning av restaurang- och cateringtjänster, med undantag för den del av tjänsten som avser spritdrycker, vin och starköl, och

6. reparationer av cyklar med tramp- eller vevanordning, skor, lädervaror, kläder och hushållslinne.

Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för

1. omsättning, unionsinternt förvärv och import av följande varor, om inte annat följer av 3 kap. 13 och 14 §§, under förutsättning att varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam:

– böcker, broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad,

– tidningar och tidskrifter,

– bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn,

– musiknoter, samt

– kartor, inbegripet atlaser, väggkartor och topografiska kartor,

2. omsättning, unionsinternt förvärv och import av program och kataloger för verksamhet som avses i 5, 6, 7 eller 10 samt annan omsättning än för egen verksamhet, unionsinternt förvärv och import av program och kataloger för verksamhet som avses i 3 kap. 18 §, allt under förutsättning att programmen och katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam,

3. omsättning av radiotidningar samt omsättning, unionsinternt förvärv och import av kassettidningar, om inte annat följer av 3 kap. 17 §, och av kassetter eller något annat tekniskt medium som återger en uppläsning av innehållet i en vara som omfattas av 1,

<sup>1</sup> Lagen om tryckt 2000:500.

4. omsättning, unionsinternt förvärv och import av en vara som genom teckenspråk, punktskrift eller annan sådan särskild metod gör skrift eller annan information tillgänglig särskilt för läshandikappade, om inte annat följer av 3 kap. 4 §,

5. tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar,

6. tjänster som avses i 3 kap. 11 § 2 och 4 om verksamheten inte bedrivs av och inte heller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,

7. tillträde till och förevisning av djurparker,                      7. tillträde till och förevisning av djurparker  
*samt förevisning av naturområden,*

8. upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, dock inte när det är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan

jämförlig upptagning som avser information,

9. upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk,

10. omsättning av tjänster inom idrottsområdet som anges i 3 kap. 11 a § första stycket och som inte undantas från skatteplikt enligt andra stycket samma paragraf, och

11. personbefordran utom sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

### **3 Förteckning över remissinstanserna**

Efter remiss har yttranden över promemorian Sänkt mervärdeskatt på förevisning av naturområden lämnats av Kammarrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Karlstad, Domstolsverket, Kommerskollegium, Tullverket, Ekonomistyrningsverket, Skatteverket, Centrum för Naturvägledning (CNV), SLU Ultuna, Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering (IFAU), Naturvårdsverket, Tillväxtverket, Regelrådet, Arbetsförmedlingen, Ekoturismföreningen, FAR, Företagarna, Naturskyddsföreningen, Svenska turistföreningen, Svenskt Friluftsliv, Svenskt Näringsliv, Sveriges Kommuner och Landsting, Tjänstemännens centralorganisation (TCO), Visita, VisitSweden och Världsnaturfonden WWF.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Mittuniversitetet, Landsbygdsnätverkets arbetsgrupp för Naturturism (Jordbruksverket), Sametinget, Konkurrensverket, Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys), Friluftsförbundet, Landsorganisationen i Sverige (LO), Näringslivets regelnämnd, Näringslivets skattedelegation, Sportfiskarna, Sveriges Advokatsamfund och Sveriges Akademikers Centralorganisation (SACO).



## 4 Lagrådsremissens lagförslag

### Förslag till ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs att 7 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200)<sup>1</sup> ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 7 kap.

##### 1 §

Skatt enligt denna lag tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för

1. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,

2. omsättning av sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 §, och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo,

3. import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 9 a kap. 5–7 §§,

4. omsättning, unionsinternt förvärv och import av sådana livsmedel som avses i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, med undantag för

a) annat vatten som avses i artikel 6 i rådets direktiv 98/83/EG av den 3 november 1998 om kvaliteten på dricksvatten, ändrat genom Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1882/2003, än sådant vatten som tappas på flaskor eller i behållare som är avsedda för försäljning, och

b) spritdrycker, vin och starköl,

5. omsättning av restaurang- och cateringtjänster, med undantag för den del av tjänsten som avser spritdrycker, vin och starköl, och

6. reparationer av cyklar med tramp- eller vevanordning, skor, lädervaror, kläder och hushållslinne.

Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för

1. omsättning, unionsinternt förvärv och import av följande varor, om inte annat följer av 3 kap. 13 och 14 §§, under förutsättning att varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam:

– böcker, broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad,

– tidningar och tidskrifter,

– bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn,

– musiknoter, samt

– kartor, inbegripet atlaser, vägghat kartor och topografiska kartor,

2. omsättning, unionsinternt förvärv och import av program och kataloger för verksamhet som avses i 5, 6, 7 eller 10 samt annan omsättning än för egen verksamhet, unionsinternt förvärv och import av program och kataloger för verksamhet som avses i 3 kap. 18 §, allt under förutsättning att programmen och katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam,

3. omsättning av radiotidningar samt omsättning, unionsinternt förvärv och import av kassettidningar, om inte annat följer av 3 kap. 17 §, och av kassetter eller något annat tekniskt medium som återger en uppläsning av innehållet i en vara som omfattas av 1,

<sup>1</sup> Lagen om tryckt 2000:500.

4. omsättning, unionsinternt förvärv och import av en vara som genom teckenspråk, punktskrift eller annan sådan särskild metod gör skrift eller annan information tillgänglig särskilt för läshandikappade, om inte annat följer av 3 kap. 4 §,

5. tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar,

6. tjänster som avses i 3 kap. 11 § 2 och 4 om verksamheten inte bedrivs av och inte heller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,

7. tillträde till och förevisning av djurparker,                      7. tillträde till och förevisning av djurparker  
*samt förevisning av naturområden,*

8. upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, dock inte när det är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan

jämförlig upptagning som avser information,

9. upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk,

10. omsättning av tjänster inom idrottsområdet som anges i 3 kap. 11 a § första stycket och som inte undantas från skatteplikt enligt andra stycket samma paragraf, och

11. personbefordran utom sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

## 5 Lagrådets yttrande

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2017-05-31

**Närvarande:** F.d. justitieråden Leif Thorsson och Lennart Hamberg samt justitierådet Anita Saldén Enérus.

### Sänkt mervärdesskatt på förevisning av naturområden

Enligt en lagrådsremiss den 24 maj 2017 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av departementssekreteraren Mikaela Sonnerby.

Förslaget föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Den reducerade skattesatsen ska tillämpas för tjänster avseende förevisning av naturområden. Enligt remissen ska med naturområden i detta sammanhang förstås skog, mark och vattenområden. Enligt vad som framkommit vid föredragningen avses härmed landsbygdsområden i allmänhet, inte bara särskilt avgränsade områden såsom naturreservat. Stads- och tätortsområden innefattas i princip inte, men detta ska inte tolkas så snävt att t.ex. Hagaparken eller Djurgården i Stockholm utesluts.

Det slag av tjänst som omfattas ska avse förevisning av naturområdet, liksom visning eller uppvisning av detta. Det kan enligt remissen vara fråga om en rundvandring eller tur med en person som förmedlar särskild kunskap eller upplevelse. Förevisningen kan också innebära att den som tillhandahåller tjänsten visar säker väg genom ett område. Förevisning kan exempelvis ske i samband med vandring, cykling, ridning, skridsko- och skidåkning, paddling, jakt- och fisketurer samt fågelskådning.

Både när det gäller avgränsningen av de områden där lägre skattesats ska tillämpas och avgränsningen av de tjänster som avses, kan det förväntas att gränsdragningsproblem uppstår. Detta har också framkommit vid remiss-

behandlingen, där t.ex. Skatteverket ansett att förslaget i den remitterade promemorian var så ottydligt utformat att det inte kan läggas till grund för lagstiftning. I lagrådsremissen har, utan att föreslagen lagtext preciseras, vissa vägledande förklaringar gjorts i enlighet med vad som anförts ovan.

Enligt Lagrådets mening framstår förslaget, även med de förklaringar som gjorts, som mycket oprecist. Den bristande precisionen innebär osäkerhet för de skattskyldiga, vilket i förlängningen kommer att visa sig vara arbetskrävande och kostsamt för alla inblandade. Det är således överhuvudtaget inte lämpligt att, utan ytterligare överväganden, lagstifta på det nu föreliggande underlaget.

Till det sagda kommer frågan om förslagets förenlighet med EU-rätten. I remissen görs bedömningen att förevisning av naturområden är jämförbar med den kategori av aktiviteter som räknas upp i punkt 7 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet. ”Den EU-rättsliga likabehandlingsprincipen” sägs också tala för att ”förevisning av naturområden bör beskattas på samma sätt som liknande turisttjänster såsom djurparksbesök och vissa andra naturturisttjänster.”

Bilaga III förtecknar bl.a. tjänster på vilka reducerad skattesats enligt artikel 98 i direktivet får tillämpas. Den åberopade punkten lyder så: ”7. Tillträde till föreställningar, teatrar, cirkusar, marknader, nöjesparker, konserter, museer, djurparker, biografier, utställningar och liknande kulturella evenemang och anläggningar.”

Den EU-rättsliga likabehandlingsprincipen (artiklarna 18 och 19 samt 110 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt) torde inte ge någon vägledning för tolkningen av den nu aktuella punkten 7 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.

Skatteneutralitetsprincipen kan dock utgöra hinder mot att liknande och således konkurrerande varor behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Sådana varor måste belastas med en enhetlig skattesats. (SOU 2005:57 s. 140.)

EU-domstolen uttalar i avgörandet den 18 mars 2010 i mål C-3/09, p. 17, att ”de olika

evenemang och anordningar som räknas upp i [punkten 7] bland annat har det gemensamt att de är tillgängliga för allmänheten sedan en tillträdesavgift har betalats, vilket ger samtliga betalande personer en rätt att kollektivt utnyttja de kulturella tjänster och nöjen som är karakteristiska för dessa evenemang eller anordningar.”

Det framstår som mycket osäkert huruvida den nu avsedda tjänsten ”förevisning av naturområden” kan anses vara liknande, och därför konkurrerande med, de tjänster som tas upp i punkten 7. Redan det förhållandet att tillträdet till naturen inte är avgiftsbelagt utgör en väsentlig skillnad. Skillnaden mellan ett besök i en zoologisk trädgård och t.ex. deltagande i en jakt- eller fisketur torde vara påtaglig. Det kan därför enligt Lagrådets mening inte finnas grund för att anse att skatteneutralitetsprincipen motiverar en lägre skattesats för de aktuella förevisningarna.

Det ligger vidare i sakens natur (se också EU-domstolens uttalande i ovannämnda dom, p. 15) att en extensiv tolkning av ett undantag från direktivets regel kräver ytterligare stöd, och något sådant stöd har Lagrådet inte kunnat finna. Det kan alltså enligt Lagrådets mening starkt ifrågasättas om den föreslagna lagändringen är förenlig med EU-rätten.

## Finansdepartementet

Utdrag ur protokoll vid regeringsammanträde den 14 september 2017

**Närvarande:** statsminister Löfven, ordförande, och statsråden Lövin, Y Johansson, Baylan, Bucht, Hultqvist, Regnér, Andersson, Hellmark Knutsson, Bolund, Damberg, Bah Kuhnke, Strandhäll, Shekarabi, Fridolin, Eriksson, Linde, Skog, Ekström

**Föredragande:** statsminister Löfven och statsråden Lövin, Y Johansson, Baylan, Bucht, Hultqvist, Regnér, Andersson, Hellmark Knutsson, Bolund, Damberg, Bah Kuhnke, Strandhäll, Shekarabi, Fridolin, Eriksson, Linde, Skog, Ekström

---

Regeringen beslutar proposition 2017/18:1  
Budgetpropositionen för 2018