

Förevisning av naturområden, mervärdesskatt

2017-12-21

Områden: Mervärdesskatt

Dnr: 202 484423-17/111

1 Sammanfattning

Från och med den 1 januari 2018 omfattas förevisning av naturområden utanför tätort samt av nationalparker, naturreservat, nationalstadsparker och Natura 2000-områden av skattesatsen 6 procent.

Enligt Skatteverkets bedömning ska begreppet naturområden utanför tätort omfatta alla områden utanför tätorter som inte huvudsakligen består av anläggningar, bebyggelse, åkermark eller odlingar och som inte heller på något tydligt sätt präglas av mänsklig exploatering. Vilka områden som är nationalparker, naturreservat, nationalstadspark och Natura 2000-områden följer av bestämmelser i miljöbalken och av särskilda förordningar och beslut. Vilka exakta områden som är nationalparker, naturreservat och Natura 2000-områden framgår av information på Naturvårdsverkets webbplats.

Med förevisning av ett naturområde utanför tätort menas enligt Skatteverket att ett specifikt naturområde visas upp för personer som befinner sig på plats i naturområdet. Syftet med tjänsten ska vara att ge information om naturområdet eller att visa vägen genom området. Information om ett naturområde handlar typiskt sett om sådant som områdets växt- eller djurliv eller dess geologiska, topografiska eller hydrologiska förhållanden. Detsamma gäller för förevisning av nationalparker, naturreservat, nationalstadsparker och Natura 2000-områden.

2 Frågeställning

Från och med den 1 januari 2018 sänks mervärdesskatten på förevisning av naturområden utanför tätort samt av nationalparker, naturreservat, nationalstadsparker och Natura 2000-områden från 25 procent till 6 procent.

Skatteverket ger i detta ställningstagande sin syn på vad som avses med sådana naturområden och vilka tjänster som kan vara förevisning.

3 Gällande rätt m.m.

3.1 Mervärdesskattelagen och mervärdesskattedirektivet.

Mervärdesskatt ska tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inget annat anges (7 kap. 1 § första stycket

mervärdesskattelagen [1994:200], ML).

Från och med den 1 januari 2018 ska skatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för tillträde till och förevisning av djurparker, förevisning av naturområden utanför tätort samt förevisning av nationalparker, naturreservat, nationalstadsparker och Natura 2000-områden (7 kap. 1 § tredje stycket 7 ML i dess lydelse enligt lag om ändring i mervärdesskattelagen [2017:1205]). Tillträde till och förevisning av djurparker har redan tidigare omfattats av skattesatsen 6 procent.

Medlemsstaterna får tillämpa en reducerad skattesats på bland annat tillträde till föreställningar, teatrar, cirkusar, marknader, nöjesparker, konserter, museer, djurparker, biografier, utställningar och liknande kulturella evenemang och anläggningar (artikel 98 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, mervärdesskattedirektivet, och punkten 7 i bilaga III till samma direktiv).

3.2 Förarbeten till mervärdesskattelagen

Med förevisning av en djurpark avses sådan tjänst vars huvudsakliga syfte är att informera om djurparken och dess olika djurarter. Med förevisning kan därför avses såväl en personlig guidning som en rundtur i buss eller annat fordon där information ges om djurarterna och djurparkens verksamhet i stort t.ex. om utfodringsrutiner eller parkens utbildnings- och forskningsprogram. Det saknar därvid betydelse om informationen ges direkt av en guide eller genom en i förväg inspelad bandupptagning. Andra tjänster och varor i samband med djurparksverksamhet som tillhandahålls mot betalning ska dock beskattas enligt allmänna regler (prop. 2000/01:23, sidan 22).

Den reducerade skattesatsen på förevisning av naturområden bör begränsas till områden som utpräglat och på ett karaktäristiskt sätt är att anse som naturområden. De områden som omfattas av förslaget är naturområden utanför tätort, samt nationalparker, naturreservat, nationalstadsparker och Natura 2000-områden. Ledning för vad som avses med tätort kan hämtas i de definitioner som tillämpas av Statistiska centralbyrån. Med förevisning likställs visning eller uppvisning av ett område. Den förevisning som kan omfattas av förslaget kan vara en rundvandring eller tur med en person som förmedlar särskild kunskap eller upplevelse längs rundvandringen eller turen eller i ett specifikt naturområde. Förevisningen kan också innebära att en person förevisar vägen genom ett område. Det kan t. ex. vara att leda personer längs en säker väg. Naturområden kan exempelvis förevisas i samband med vandring, cykling, ridning, skridsko- eller skidåkning, paddling, jakt- och fisketurer och fågelskådning i naturområden (prop. 2017/18:1, sidorna 595-596).

3.3 EU-domstolens praxis om reducerade skattesatser

Det framgår av artikel 98 i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna, med undantag från principen att normalskattesatsen ska tillämpas, har möjlighet att tillämpa en eller två reducerade skattesatser. Enligt samma bestämmelse får dessutom de reducerade skattesatserna endast tillämpas på tillhandahållande av sådana varor och tjänster som anges i bilaga III till detta direktiv. Bilaga III till mervärdesskattedirektivet ska enligt fast rättspraxis tolkas restriktivt eftersom de utgör undantag från en princip. Vidare ska bestämmelserna i bilaga III till mervärdesskattedirektivet tolkas i enlighet med de aktuella uttryckens gängse innebörd (C-432/15, Bastova, punkterna 58-60).

3.4 Sammansatta tillhandahållanden

Högsta förvaltningsdomstolen har sammanfattat EU-domstolens praxis rörande sammansatta tillhandahållanden på följande sätt (HFD 2012 ref. 30).

- Det ska göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att kunna avgöra om det rör sig om två eller flera separata tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande.
- Varje transaktion ska som regel anses som separat och självständig. En transaktion, som ur ekonomisk synvinkel utgörs av ett enda tillhandahållande, får inte delas upp fiktivt så att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs.
- Ett enda tillhandahållande föreligger när två eller flera delar har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att försöka skilja de

olika delarna från varandra.

- Ett enda tillhandahållande föreligger dessutom när en eller flera delar utgör det huvudsakliga tillhandahållandet medan andra delar måste betraktas som underordnade tillhandahållanden som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som det huvudsakliga.
- Ett tillhandahållande ska anses som underordnat när kunderna inte efterfrågar detta i sig utan det endast är ett medel att på bästa sätt få det huvudsakliga tillhandahållandet.

Skatteverket har i ställningstagandet Ett eller flera tillhandahållanden, mervärdesskatt daterat den 18 maj 2015 beskrivit olika indikationer som har betydelse för bedömningen av om en transaktion är ett eller flera olika tillhandahållanden (dnr 131 283125-15/111).

3.5 Statistiska centralbyråns tätortsdefinition

Enligt den gemensamma nordiska tätortsdefinitionen från 1960 är ett tätbebyggt område hussamlingar med minst 200 invånare och som mest 200 meter mellan husen. Avståndet kan i vissa fall tillåtas överstiga 200 meter. Maximigränsen mellan husen kan även sättas lägre än 200 meter, t.ex. för små tätorter som saknar en tydlig tätortskärna (centrum, city).

Vid avgränsningen av tätbebyggda områden medräknas också obebodda hus, inklusive hus som uteslutande används som arbetsplats. Ett jordbruks ekonomibyggnader räknas dock inte som hus i tätortsbebyggelse när de ligger fritt i förhållande till huvudbyggnaden.

Även om avståndet mellan husen överstiger 200 meter betraktas det inte som avbrott i bebyggelsen när området mellan husen används för allmännyttiga ändamål. Exempel på sådana områden är vägar, parkeringsplatser, parker, idrottsplatser och kyrkogårdar.

Uppdelningen i tätbebyggda och glesbebyggda områden görs oberoende av den administrativa indelningen. En tätort kan alltså sträcka sig över kommun- eller länsgränser.

I dag tillämpar Statistiska centralbyrån inte någon gräns för hur stor andel fritidshus som tätorten får innehålla.

3.6 Regleringar om nationalparker, naturreservat, nationalstadsparker och Natura 2000-områden

Grundläggande bestämmelser om skydd av områden finns i 7 kap. miljöbalken (1998:808).

De områden som utgör nationalparker anges 1 § nationalparksförordningen (1987:938). Nationalparkernas huvudsakliga gränser framgår av bilagorna 1-29 till samma förordning.

Naturreservat kan bildas av länsstyrelsen eller av en kommun. Natura 2000 är ett europeiskt nätverk av skyddade områden. Nätverket bildades genom rådets direktiv 92/43/EEG. Vilka områden i Sverige som är nationalparker, naturreservat och Natura 2000-områden framgår på Naturvårdsverkets webbplats, sökord Skyddad natur - kartverktyg.

Bestämmelser om nationalstadsparker finns i 4 kap. 7 § miljöbalken och i nationalstadsparksförordningen (2009:55). Den enda nationalstadsparken i dag är Kungliga nationalstadsparken som omfattar områdena Ulriksdal-Haga-Brunnsviken-Djurgården i Solna, Stockholms och Lidingö kommuner.

4 Bedömning

Skatteverket anser att tillämpningsområdet för skattesatsen 6 procent på förevisning av naturområden ska tolkas restriktivt, eftersom den är ett undantag från huvudregeln att skatt ska tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget. Den restriktiva tolkningen ska enligt Skatteverkets uppfattning gälla både begreppet "naturområden utanför tätort" och begreppet "förevisning".

4.1 Vilka områden omfattas?

Vad som är naturområden utanför tätort definieras varken i ML eller i någon annan författning. Enligt Skatteverkets

bedömning ska begreppet naturområden utanför tätort omfatta alla områden utanför tätorter som inte huvudsakligen består av anläggningar, bebyggelse, åkermark eller odlingar och som inte heller på något tydligt sätt präglas av mänsklig exploatering. Lantbruksenheter ska därför inte räknas som naturområden.

Skog räknas som naturområde även när den består av planterade träd. Andra exempel på naturområden är fjäll och andra bergsområden samt hedar, våtmarker, vattendrag, sjöar och hav. Även sådana områden som tidigare har varit föremål för mänsklig exploatering kan ses som naturområden. Exempel på sådana områden är nedlagda grustag, stenbrott och kalkbrott.

Av lagtexten framgår att områden inom en tätort inte omfattas. I de flesta fall bör det inte vara någon svårighet att avgöra om ett område finns inom en tätort eller utanför en tätort. Om det råder tveksamhet om ett område med bebyggelse ska anses vara en tätort ska en bedömning göras utifrån den definition av tätort som Statistiska centralbyrån använder. Utgångspunkten för den definitionen är att begreppet tätort omfattar hussamlingar med minst 200 invånare där avståndet mellan husen normalt inte överstiger 200 meter. Även om avståndet mellan husen överstiger 200 meter betraktas det inte som avbrott i bebyggelsen när området mellan husen utnyttjas till bland annat parker. Förevisning av en park inom en tätort omfattas därför inte av skattesatsen 6 procent.

Vilka områden som är nationalparker, naturreservat, nationalstadspark och Natura 2000-områden följer av bestämmelser i miljöbalken och av särskilda förordningar och beslut. Vilka exakta områden som är nationalparker, naturreservat och Natura 2000-områden framgår av information på Naturvårdsverkets webbplats. För närvarande finns bara en nationalstadspark, Kungliga nationalstadsparken i Solna, Stockholms och Lidingö kommuner.

4.2 Vad menas med förevisning?

Enligt Skatteverket ska begreppet förevisning ha samma huvudsakliga innebörd oberoende av om det handlar om förevisning av djurparker eller om förevisning av naturområden.

Med förevisning av ett naturområde utanför tätort menas enligt Skatteverket att ett specifikt naturområde visas upp för personer som befinner sig på plats i naturområdet. Syftet med tjänsten ska vara att ge information om naturområdet eller visa vägen genom området. Information om ett naturområde handlar typiskt sett om sådant som områdets växt- eller djurliv eller dess geologiska, topografiska eller hydrologiska förhållanden. Detsamma gäller för förevisning av nationalparker, naturreservat, nationalstadsparker och Natura 2000-områden.

Det är vanligt att förevisning av naturområden tillhandahålls tillsammans med andra tjänster. I så fall måste det avgöras om förevisningen och de andra tjänsterna ska behandlas som separata tillhandahållanden eller om de har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att försöka skilja de olika delarna från varandra. Det kan också vara så att någon av tjänsterna ska ses som underordnad den huvudsakliga tjänsten. Så är fallet när kunderna inte efterfrågar den underordnade tjänsten i sig utan den bara är ett medel att på bästa sätt tillhandahålla den huvudsakliga tjänsten. Den underordnade tjänsten ska då behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten.

4.3 Förevisning av naturområden

Med naturområden avses här både naturområden utanför tätort, nationalparker, naturreservat, nationalstadsparker och Natura 2000-områden.

Rundvandringar i naturområden innebär normalt att den som leder rundvandringen både visar vägen och ger deltagarna information om naturområdet. Avgifter för att delta i sådana rundvandringar omfattas av skattesatsen 6 procent. Samma bedömning ska göras vid turer där deltagarna tar sig fram i naturområdet med hjälp av exempelvis skridskor, skidor, snöskor, cykel eller häst. Det avgörande är inte sättet som deltagarna tar sig fram på utan att tjänsten syftar till att ge information om naturområdet eller att visa vägen genom det. Ett annat exempel på förevisning av naturområden är fjällguidning, där en guide visar vägen i fjällmiljö och ser till att deltagarna undviker branta platser, glaciärer eller andra riskfyllda områden.

Rundturer med guidning i naturområden där deltagarna transporteras i buss, båt eller annat färdmedel ses som personbefordran och ska i sin helhet beskattas med den reducerade skattesatsen 6 procent. Ett exempel på sådana

rundturer är så kallad säl safari, där deltagarna transporteras i båt genom ett område med sälpopulation och samtidigt ges information om djurlivet i området.

Exkursioner i naturområden syftar normalt till att ge information om naturområdet. Det kan till exempel handla om geologiska exkursioner eller botaniska exkursioner, såsom förevisning av sällsynta orkidéer i ett visst naturområde. Sådana exkursioner är förevisning av naturområden. Samma sak gäller för organiserade utflykter för plockning av svamp där ledaren visar vägen och informerar om svamparna som växer i naturområdet. Organiserade utflykter för fågelskådning ska också ses som förevisning av naturområde.

Vägvisning kan ges i samband med jakt. En tjänst som består i att en guide visar jägare vägen genom terrängen för att jägarna ska hitta en plats där det är möjligt att skjuta ett djur ska ses som förevisning av naturområde. Mer omfattande jaktarrangemang såsom drevjakt eller klappjakt, där bland annat drevkarlar ingår, ska dock inte ses som förevisning av naturområden. Även om viss vägvisning kan förekomma vid sådan jakt får vägvisningen anses som en underordnad del av själva jaktarrangemanget. Vid älgjakt leds jaktlaget av en jaktledare som bland annat ansvarar för att deltagarna har jaktkort och vapenlicens, ger instruktioner till deltagarna, klarar ut vad som gäller vid tilldelning av kött och fördelning av pass och rapporterar fällda älgar. Det som jaktledaren tillhandahåller syftar inte till att ge information om ett naturområde eller att visa vägen genom området. Syftet med jaktledarens tillhandahållande är att jakten ska genomföras säkert och enligt gällande regler. Det som jaktledaren tillhandahåller är inte förevisning av ett naturområde.

Sådana aktiviteter i naturområden som inte har till syfte att informera om området eller visa vägen genom området omfattas inte av begreppet förevisning. Enligt Skatteverkets bedömning ska exempelvis hundspanssåkning och forsränning som görs i nöjessyfte beskattas med normalskattesatsen 25 procent. Sådana aktiviteter ger deltagarna en naturupplevelse men syftet med dem är varken att ge information om naturområdet eller att visa vägen genom området. Hundspanssåkning och forsränning ska inte heller ses som personbefordran eftersom resemomentet vid sådana aktiviteter typiskt sett är av underordnad betydelse.

Normalt sett ska inte heller organiserad ridning med grupp i terräng, s.k. turridding, ses som förevisning av naturområde. Det huvudsakliga syftet med en turridding är i de flesta fall inte att ge information om området eller att visa vägen genom området, utan att deltagarna ska få ägna sig åt ridning. Turridding kan dock i vissa fall vara idrottslig verksamhet och därför beskattas med skattesatsen 6 procent. Det gäller om det huvudsakliga syftet med terrängridningen är att ge utövarna instruktioner i ridsport för att de ska bli bättre ryttare och kursen har ett likartat innehåll som den traditionella ridskoleverksamheten.

Om en enda sammanhängande förevisning görs av ett område som bara delvis är ett naturområde måste en bedömning göras av vilken typ av område som förevisningen huvudsakligen avser. Enligt Skatteverkets uppfattning ska denna bedömning göras utifrån den tid som förevisningen äger rum inom respektive del av området.

4.4 Exempel

Exempel 1: Ett hotell säljer ett fjällpaket. Paketet innehåller tre övernattningar på hotellet och två olika vandringar i fjällområdena runt hotellet. Vid vandringarna guidas deltagarna av en fjällguide som är anställd av hotellet och som visar vägen och ger information om naturförhållandena i områdena där vandringarna äger rum. Vandringarna är förevisning av naturområden. Hotellövernattningarna och vandringarna ska ses som två separata tillhandahållanden eftersom de inte har ett så nära samband att det vore konstlat att skilja dem åt. Ingen av tjänsterna kan heller ses som underordnad den andra. Mervärdesskatt ska tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget på hotellövernattningarna och med 6 procent av beskattningsunderlaget på vandringarna.

Exempel 2: Ett företag har specialiserat sig på att guida kunder i ett kustområde där en särskild art av örn häckar. Företaget visar kunderna till platser där det går att observera örnar. För att kunderna ska kunna göra observationer utan att störa fåglarna får kunderna använda företagets olika kikare. Guidningen är förevisning av ett naturområde. Tillhandahållandet av kikare ska ses som underordnat själva guidningen eftersom kikarna är ett medel att för att kunden på bästa sätt ska kunna observera fåglarna på plats. Hela tjänsten ska beskattas med 6 procent av beskattningsunderlaget.

Exempel 3: En docent i botanik arrangerar en rundvandring där hon visar och berättar om olika växter. De första två

timmarna av rundvandringen äger rum på en plantskola medan den sista timmen äger rum i naturområdena som omger plantskolan. Eftersom större delen av rundvandringen äger rum utanför ett naturområde ska hela rundvandringen beskattas med normalskattesatsen 25 procent.

Exempel 4: Ett företag erbjuder försränning i gummiflottar. Utöver flotte och paddlar får deltagarna använda företagets hjälmar, vådräkter och flytvästar. En eller två guider, beroende på flottens storlek, följer med under färden och ger deltagarna instruktioner för att de ska kunna manövrera flotten genom forsarna. Försränningen är inte förevisning av ett naturområde. Det som guiderna tillhandahåller kan till viss del ses som vägvisning men syftet med försränningen är inte att ge information om ett naturområde eller visa vägen genom det. Syftet med försränningen får anses vara att ge deltagarna en särskild naturupplevelse under säkra former. Skatt på deltagarnas avgifter ska tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget.



Vår vision är ett samhälle
där alla vill göra rätt för sig

[Om kakor \(Cookies\)](#)