



Tillväxtverket Regelrådet	
Ank	2017-03-22
Dnr	RR 2017-70

Gustaf 19/4

**Finansdepartementet**

Skatte- och tullavdelningen, Enheten för  
mervärdesskatt och punktskatter

Mikaela Sonnerby

Telefon: 08-405 37 22

E-post: mikaela.sonnerby@regeringskansliet.se

**Promemoria Sänkt mervärdesskatt på förevisning av  
naturområden**

**Remissinstanser**

- 1 Kammarrätten i Stockholm
- 2 Förvaltningsrätten i Karlstad
- 3 Domstolsverket
- 4 Kommerskollegium
- 5 Tullverket
- 6 Ekonomistyrningsverket
- 7 Skatteverket
- 8 Centrum för Naturvägledning (CNV), SLU Ultuna
- 9 Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering (IFAU)
- 10 Mittuniversitetet
- 11 Landsbygdsnätverkets arbetsgrupp för Naturturism (Jordbruksverket)
- 12 Sametinget
- 13 Naturvårdsverket
- 14 Konkurrensverket
- 15 Tillväxtverket
- 16 Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys)
- 17 Regelrådet

- 18 Arbetsförmedlingen
- 19 Ekoturismföreningen
- 20 Far
- 21 Friluftsförbundet
- 22 Företagarna
- 23 Landsorganisationen i Sverige (LO)
- 24 Naturskyddsföreningen
- 25 Näringslivets regelnämnd
- 26 Näringslivets skattedelegation
- 27 Sportfiskarna
- 28 Svenska turistföreningen
- 29 Svenskt Friluftsliv
- 30 Svenskt Näringsliv
- 31 Sveriges Advokatsamfund
- 32 Sveriges Akademikers Centralorganisation (SACO)
- 33 Sveriges Kommuner och Landsting
- 34 Tjänstemännens centralorganisation (TCO)
- 35 Visita
- 36 VisitSweden
- 37 Världsnaturfonden WWF

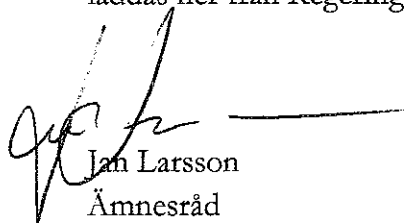
Remissvaren ska ha kommit in till Finansdepartementet senast den 21 april 2017. Svaren bör lämnas både på papper och per e-post till [fi.registrator@regeringskansliet.se](mailto:fi.registrator@regeringskansliet.se). Det elektroniska yttrandet bör lämnas i ett kopierbart textformat (exempelvis Word) och filnamnet bör vara remissinstansens nummer och namn från remisslistan ovan.

I remissen ligger att regeringen vill ha synpunkter på förslagen eller materialet i promemorian. Om remissen är begränsad till en viss del av promemorian, anges detta inom parentes efter remissinstansens namn i remisslistan. En sådan begränsning hindrar givetvis inte att remissinstansen lämnar synpunkter också på övriga delar.

**Myndigheter under regeringen** är skyldiga att svara på remissen. En myndighet avgör dock på eget ansvar om den har några synpunkter att redovisa i ett svar. Om myndigheten inte har några synpunkter, räcker det att svaret ger besked om detta.

För **andra remissinstanser** innebär remissen en inbjudan att lämna synpunkter.

Råd om hur remissyttranden utformas finns i Statsrådsberedningens promemoria Svara på remiss – hur och varför (SB PM 2003:2). Den kan laddas ner från Regeringskansliets webbplats [www.regeringen.se](http://www.regeringen.se).



Jan Larsson  
Ämnesråd



# Sänkt mervärdesskatt på förevisning av naturområden

## Promemorians huvudsakliga innehåll

Inför budgetpropositionen för 2018 är det angeläget att skatteförslag kan förberedas genom remittering och granskning av Lagrådet. Om förslagen kommer att presenteras i budgetpropositionen för 2018, och med vilken utformning, blir beroende av de överläggningar som förs i det slutliga arbetet med budgetpropositionen.

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.

# Innehållsförteckning

1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	4
2	Mervärdesskatt på naturguidning.....	6
2.1	Bakgrund och gällande rätt.....	6
2.2	Sänkt mervärdesskatt på naturguidning.....	6
3	Konsekvenser.....	7
4	Författningskommentar.....	10

# 1 Förslag till lag om 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, vägkartor och topografiska

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



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,

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.

## 2 Mervärdesskatt på naturguidning

### 2.1 Bakgrund och gällande rätt

Möjlighet att tillämpa olika skattesatser på mervärdesskatteområdet regleras av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). Medlemsstaterna ska tillämpa en normalskattesats på lägst 15 procent, artikel 97 i mervärdesskattedirektivet. Det är vidare möjligt att tillämpa en eller två reducerades skattesatser på lägst 5 procent, artikel 98 i mervärdesskattedirektivet. Reducerade skattesatser får tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III till mervärdesskattedirektivet. Sverige tillämpar en normalskattesats på 25 procent och två reducerade skattesatser på 6 procent respektive 12 procent. Av punkt 7 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet följer att en reducerad skattesats får tillämpas på tillträde till föreställningar, teatrar, cirkusar, marknader, nöjesparker, konserter, museer, djurparker, biografier, utställningar och liknande kulturella evenemang och anläggningar. I Sverige tillämpas skattesatsen på 6 procent på tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförbara föreställningar, samt tillträde och förevisning av djurparker, 7 kap. 1 § fjärde stycket 5-6 mervärdesskattelagen (1994:200).

### 2.2 Sänkt mervärdesskatt på förevisning av naturguidning

**Promemorians förslag:** Mervärdesskatten på förevisning av naturområden sänks från 25 procent till 6 procent.  
Ändringen träder i kraft den 1 januari 2018.

**Skälen för promemorians förslag:** I Sverige finns det stora naturområden som är lämpliga för naturturism och därmed olika former av förevisningar och guide turer. Allemansrätten gör det möjligt att få vistas i naturen Trots det kan viss natur eller vissa områden vara svåra att ta del av. Det kan t.ex. krävas särskild kunskap om lokalförhållandena för att kunna vistas där säkert, medan andra områden kan vara svårtillgängliga. Sänkt mervärdesskatt på förevisning av naturområden kan därför medföra att fler får möjlighet att ta del av naturen med hjälp av en guide eller naturvägledare.

Enligt nu gällande regler beskattas förevisning och guidning av naturområden med 25 procent mervärdesskatt. Jämförbara turismtjänster såsom djurparksbesök och vissa sightseeingturer beskattas med 6 procent mervärdesskatt. Även vissa tillhandahållanden av naturturismtjänster beskattas med 6 procent mervärdesskatt i de fall det bedömts att den huvudsakliga delen av tjänsten utgörs av persontransport. Det gäller exempelvis fisketurer (jämför t.ex. Skatteverkets ställningstagande dnr 131 280636-16/111). För att öka möjligheterna att bedriva

naturturism, inte minst i mindre företag och utanför storstadsområdena, samt likställa naturturism med liknande turismtjänster bör mervärdesskatten på naturguidning sänkas.

Naturturism är turism med inriktning på naturupplevelser. Naturturism kan också definieras som omfattande "människors aktiviteter när de vistas i naturområden utanför sin vanliga omgivning" (prop. 2009/10:238).

Med naturområde i det här sammanhanget avses de delar av natur- och kulturlandskapet som nyttjas för turism och friluftsliv. Begreppet naturområde innefattar också leder, stigar och andra färdvägar som genomkorsar en eller flera naturområden. Även platsbundna aktiviteter som exempelvis fågelskådning, viltstudier, botaniska eller geologiska exkursioner innefattas i begreppet naturområde.

Den förevisning, inklusive naturvägledning, som 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 leder eller visar vägen genom ett område. Det kan vara för att t.ex. leda personer längs en säker väg. Exempel på förevisningar av naturområden är vandring, cykling, ridning, skridsko- och skidåkning fisketurer, paddling och fågelskådning

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändring i 7 kap. 1 § ML.

### 3 Konsekvenser

#### *Syfte och alternativa lösningar*

Syftet med förslaget är att öka möjligheten att bedriva naturturism genom att sänka mervärdesskatten på naturguidning. Mervärdesskattedirektivet sätter upp ramarna för på vilket sätt det är möjligt att införa reducerade skattesatser på tillhandahållande av varor och tjänster. Det är därför inte möjligt med en annan utformning av en reducerad skattesats.

#### *Förslagets förenlighet med EU-rätten*

Av punkt 7 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet följer att en reducerad skattesats får tillämpas på tillträde till vissa upplevelsebaserade aktiviteter. Där nämns bl.a. nöjesparker och djurparker. Det bedöms att naturguidning är jämförbart med den kategori av aktiviteter som räknas upp i punkt 7. Förslaget bedöms även vara förenligt med EU-rätten i övrigt såsom effektivitetsprincipen.

#### *Offentligfinansiella effekter*

Sänkt mervärdesskatt på naturguidning från 25 procent till 6 procent bedöms minska skatteintäkterna med 0,32 mdkr 2018 och 0,29 mdkr efterföljande år.

### *Effekter för företagen*

Tillgänglig statistik är inte tillräckligt detaljerad för att kunna skilja ut de företag som bedriver naturguidning. Dessutom bedriver ofta de berörda företagen flera olika verksamheter och är därför i statistiken grupperade i flera olika branscher. På Mittuniversitetet bedrivs dock forskning kring turistvetenskap och geografi. Där studeras bland annat naturturismen i Sverige. Inom denna bransch bedöms merparten av de företag finnas som påverkas av den sänkta mervärdesskatten för naturguidning. Antalet företag som bedrev naturturism 2012 kan utifrån forskningen uppskattas till omkring 2 700. Vidare framgår av forskningen att av företagen anser 37 procent att de är i en tillväxtfas, 6 procent att det är i en uppstartfas, 8 procent att de är på tillbakagång och 2 procent att de är under upphörande.<sup>2</sup> Sedan 2012 bedöms branschen för naturturism ha vuxit och antalet företag kan således idag vara fler än omkring 2 700. Finansdepartementet har emellertid stannat vid att använda 2 700 i reformberäkningen.

Förslaget att sänka mervärdesskattesatsen på naturguidning bedöms leda till lägre pris på naturguidning och därmed öka efterfrågan på dessa tjänster. Forskningen kring naturturism på Mittuniversitetet visar att de viktigaste affärsverksamheterna för företagets omsättning utgörs av boende samt guidade aktiviteter i naturen. Således bör en sänkt mervärdesskattesats från 25 till 6 procent på naturguidning ha en positiv effekt på branschen. Förslaget kan därmed antas medföra att branschen på sikt växer ytterligare som en följd av förslaget. I branschen finns ett litet antal stora företag och ett stort antal små företag. Forskningen visar att den genomsnittliga årliga försäljningen 2012 uppgick till knappt 2 miljoner kronor, vilket om det är korrekt skulle motsvara en total omsättning i branschen på ca 5,4 miljarder kronor (2 700 företag\*2 miljoner kr). I beräkningen av den offentligfinansiella effekten har uppgiften om knappt 2 miljoner kronor räknats upp till 2018 års nivå (med hjälp av BNP-utvecklingen).

Att företag får fler mervärdesskattesatser att hantera ökar generellt sett deras administrativa börda. Utav de företag som bedriver naturguidning tillhandahåller dock flera redan olika tjänster som beskattas med reducerad mervärdesskatt, såsom idrottslig verksamhet som beskattas med 6 procent, eller hotellverksamhet som beskattas med 12 procent. Dessutom bedöms vissa företag som i dag kan uppleva gränsdragningsproblem få en förenklad administration. Det gäller t.ex. företag som tillhandahåller tjänster som utgör idrottslig verksamhet och personbefordran som beskattas med 6 procent samt naturguidning som beskattas med 25 procent.

Antalet företag som med förslaget går från att hantera en eller två skattesatser till att hantera två eller tre, går inte att hitta i statistiken. Kostnaden för att hantera flera skattesatser har beräknats av Skatteverket i en rapport från 2006 (Krånglig moms – en företagsbroms?). Den genomsnittliga kostnaden för att hantera två skattesatser i stället för en, har beräknats till omkring 3 200 kronor per företag och år i 2018 års

<sup>2</sup> The supply of nature-based tourism in Sweden, Fredman P, 2014.

penningvärde, medan den genomsnittliga kostnaden för att hantera tre skattesatser istället för två har beräknats till omkring 7 800 kronor per företag och år i 2018 års penningvärde.

Sammantaget kan konstateras att de berörda företagens administrativa börda påverkas både positivt och negativt. Den samlade bedömningen är att den administrativa bördan totalt sett ökar något.

Det bedöms att Skatteverket som ett led i sina informationsinsatser är bäst lämpat att avgöra om förslaget föranleder särskilt behov av information till företagen.

### *Effekter för miljön*

Förslaget bedöms inte ha några direkta effekter för miljön. Indirekt kan en ökad konsumtion av naturguidning medföra en lägre konsumtion av annan konsumtion. Det saknas dock kunskap om den relativa miljöbelastningen och därmed om eventuella effekter på miljön.

### *Effekter för sysselsättning, arbetslöshet och arbetade timmar*

Sänkt mervärdesskatt på naturguidning förväntas medföra till lägre priser och därmed ökad efterfrågan på dessa tjänster. Det bedöms i sin tur öka efterfrågan på arbetskraft i branschen, vilket leder till lägre arbetslöshet och högre sysselsättning i branschen. Generellt sett förväntas ökad efterfrågan på arbetskraft i en bransch leda till att sysselsättningen i övriga branscher i ekonomin minskar.

En reform som ökar efterfrågan på arbetskraft bedöms varaktigt kunna öka sysselsättningen i ekonomin i sin helhet i den utsträckning den riktas mot personer med relativt svag anknytning till arbetsmarknaden. Detta eftersom efterfrågan på arbetskraft då kan öka utan ett ökat lönetryck.

Utifrån forskningen på Mittuniversitetet från 2012 framgår att flest företag som bedriver naturguidning finns i Västra Götaland, Norrbotten, Jämtland och Östergötland. I den glesa landsbygden i flera av dessa län där naturturismföretagen är som mest förekommande, är arbetslösheten som högst. Då naturguidning i vissa fall bedöms kunna utföras av individer med svag anknytning till arbetsmarknaden bedöms förslaget kunna leda till något högre varaktig sysselsättning och lägre arbetslöshet i ekonomin som helhet. Branschen för naturguidning bedöms dock sysselsätta relativt få individer, varför sysselsättningseffekten bedöms som liten i relation till sysselsättningen i ekonomin som helhet.

### *Effekter för jämställdheten*

Ett sätt att belysa eventuella effekter för jämställdheten är att se till vilka som arbetar med naturguidning. Då denna bransch förväntas växa till följd av förslaget, innebär det att fler individer förväntas kunna få ett arbete inom branschen. Tillgänglig statistik bedöms dock inte vara tillräckligt finfördelad för att kunna beskriva vilka som arbetar med naturguidning. De företag som bedriver naturguidning bedriver även i stor utsträckning andra verksamheter vilket ytterligare försvårar att urskilja vilka individer som är verksamma inom denna bransch.

För avgångselever från gymnasiet som gått program med inriktning mot hotell- och turism finns dock tydliga skillnader i könsfördelningen. Drygt 80 procent av avgångsindividerna utgörs av kvinnor medan knappt

20 procent utgörs av män. Av forskningen på Mittuniversitetet framgår att majoriteten av företagen som bedriver naturturism är enskilda firmor. Det är framförallt män som är enskilda näringsidkare. År 2014 var 37 procent av de enskilda näringsidkarna kvinnor medan 63 procent var män.<sup>3</sup> Män har generellt sett en större del av både det direkta och indirekta ägandet i företagen.

Förslaget bedöms inte ha någon betydande effekt för jämställdheten.

#### *Fördelningseffekter*

Eventuella fördelningseffekter av förslaget bedöms vara små eftersom utgifterna för naturguidning dels utgör en mycket liten del av människors disponibla inkomst, dels endast förekommer i ett begränsat antal hushåll.

#### *Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna*

Till följd av förslaget bedöms Skatteverket få ökade kostnader för kontroller om drygt 3 miljoner kronor per år. Utöver detta bedöms marginella engångskostnader för information uppstå. De tillkommande kostnaderna ryms inom befintliga ekonomiska ramar. De allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms påverkas marginellt av förslaget och eventuella kostnader ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

## 4 Författningskommentar

### **7 kap.**

#### *1 §*

I tredje stycket *sjunde punkten* läggs naturguidning till. Ändringen innebär att naturguidning ska beskattas med 6 procent i stället för med normalskattesatsen på 25 procent.

<sup>3</sup> På tal om kvinnor och män, SCB, 2016