



2018-12-21  
Fi2018/03894/S2

**Finansdepartementet**

Skatte- och tullavdelningen, Enheten för  
mervärdesskatt och punktskatter

Rättssakkunnig

Alexandra Wingmark

08-4058808

070-3678379

*Ludvig Åkby*

*3/1*

**Promemoria om höjd mervärdesskatt på förevisning av  
naturområden**

**Remissinstanser**

Arbetsförmedlingen

BirdLife Sverige

Centrum för Naturvägledning (CNV), SLU Ultuna

Domstolsverket

Ekonomistyrningsverket

Far

Friluftsförbundet

Företagarna

Förvaltningsrätten i Falun

Förvaltningsrätten i Umeå

Havs- och vattenmyndigheten

Hela Sverige ska leva

Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering (IFAU)

Jordbruksverket

Kammarrätten i Stockholm

Kommerskollegium

Konkurrensverket

Landsbygdsnätverkets arbetsgrupp för Naturturism (Jordbruksverket)

Landsorganisationen i Sverige (LO)

Lantbrukarnas riksförbund

Länsstyrelsen Jämtlands län

Länsstyrelsen Östergötland

Mittuniversitetet

Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys)

Naturskyddsföreningen

Naturturismföretagen

Naturvårdsverket

Näringslivets regelnämnd

Näringslivets skattedelegation

Regelrådet

Riksantikvarieämbetet

Sametinget

Skatteverket

Skogs- och lantarbetsgivareförbundet

Sportfiskarna

Svensk Turism AB

Svenska turistföreningen

Svenskt Friluftsliv

Svenskt Näringsliv

Sveriges Advokatsamfund

Sveriges Akademikers Centralorganisation (SACO)

Sveriges Fisketurismföretagare

Sveriges Kommuner och Landsting

Tillväxtverket

Tjänstemännens centralorganisation (TCO)

Tullverket

Visita

VisitSweden

Världsnaturfonden WWF

Remissvaren ska ha kommit in till Finansdepartementet **senast den 6 februari 2019**. Svaren bör lämnas i bearbetningsbar form (t.ex. Wordformat) per e-post till [fi.remissvar@regeringskansliet.se](mailto:fi.remissvar@regeringskansliet.se). Ange diarienummer Fi2018/03894/S2 och remissinstansens namn i ämnesraden på e-postmeddelandet.

Remissinstansens namn ska även anges i dokumentnamnet.

Remissvaren kommer att publiceras på regeringens webbplats.


I remissen ligger att regeringen vill ha synpunkter på förslaget i promemorian.

**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.

Promemorian kan dessutom laddas ned från Regeringskansliets webbplats [www.regeringen.se](http://www.regeringen.se).

Råd om hur remissyttranden utformas finns i Statsrådsberedningens promemoria Svara på remiss – hur och varför (SB PM 2003:2, reviderad 2009-05-02). Den kan laddas ner från Regeringskansliets webbplats [www.regeringen.se](http://www.regeringen.se).



Eva Posjnov  
Ämnesråd

# Höjd mervärdesskatt på förevisning av naturområden

## Innehållsförteckning

1	Promemorians huvudsakliga innehåll .....	3
2	Förslag till lag om ändring av mervärdesskattelagen (1994:200).....	4
3	Riksdagens tillkännagivande.....	6
4	Bakgrund och gällande rätt .....	6
5	Höjd mervärdesskatt på förevisning av naturområden.....	7
6	Konsekvensanalys.....	7
6.1	Syfte och alternativa lösningar .....	7
6.2	Offentligfinansiella effekter .....	7
6.3	Effekter för företagen .....	8
6.4	Effekter för myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna.....	9
6.5	Övriga effekter .....	9
7	Författningskommentar.....	10

# 1 Promemorians huvudsakliga innehåll

I promemorian föreslås, i enlighet med riksdagens tillkännagivande den 12 december 2018 (bet. 2018/19:FiU1, rskr. 2018/19:62), att mervärdesskatten på förevisning av naturområden utanför tätort samt av nationalparker, naturreservat, nationalstadsparker och Natura 2000-områden, höjs från 6 procent till 25 procent.

Ändringen föreslås träda i kraft den 1 juli 2019.

## 2 Förslag till lag om ändring av 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 §<sup>2</sup>**

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 kartor,

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2000:500.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2017:1205.



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, *förevisning av naturområden utanför tätort samt av nationalparker, naturreservat, nationalstadsparker och Natura 2000-områden,* 7. tillträde till och förevisning av djurparker,

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 juli 2019.

2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

### 3 Riksdagens tillkännagivande

Riksdagen beslutade den 12 december 2018 att till regeringen överlämna finansutskottets betänkande Statens budget 2019 Rambeslutet, med anmälan att riksdagen samma dag bifallit bland annat reservation 5 under punkt 2 i utskottets förslag till riksdagsbeslut (prop. 2018/19:1, 2018/19:FiU1, rskr. 2018/19:62). Av reservationen framgår att Moderaterna och Kristdemokraterna föreslår att riksdagen ska tillkänna som sin mening att regeringen ska återkomma med förslag om att mervärdesskattesatsen på förevisning av naturområden utanför tätort samt av nationalparker, naturreservat, nationalstadsparker och Natura 2000-områden höjs från 6 procent till 25 procent den 1 juli 2019.

### 4 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 reducerade 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 sedan den 1 januari 2018 skattesatsen 6 procent på förevisning av naturområden utanför tätort samt av nationalparker, naturreservat, nationalstadsparker och Natura 2000-områden, 7 kap. 1 § tredje stycket 7 mervärdesskattelagen (1994:200).

## 5 Höjd mervärdesskatt på förevisning av naturområden

**Promemorians förslag:** Mervärdesskatten på förevisning av naturområden utanför tätort samt av nationalparker, naturreservat, nationalstadsparker och Natura 2000-områden höjs från 6 procent till 25 procent.

Ändringen träder i kraft den 1 juli 2019.

**Skälen för promemorians förslag:** Riksdagen har tillkännagett att regeringen ska återkomma till riksdagen med ett förslag om höjd mervärdesskatt på förevisning av naturområden utanför tätort samt av nationalparker, naturreservat, nationalstadsparker och Natura 2000-områden från 6 procent till 25 procent. I enlighet med riksdagens tillkännagivande (bet. 20018/19:FiU1, rksr. 2018/19:62) föreslås i denna promemoria att mervärdesskattesatsen på sådan förevisning höjs till 25 procent.

Bestämmelsen föreslås i enlighet med tillkännagivandet träda ikraft den 1 juli 2019. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändring i 7 kap. 1 § mervärdesskattelagen.

## 6 Konsekvensanalys

Förslaget att sänka mervärdesskattesatsen för förevisning av naturområden och dess konsekvenser har tidigare beskrivits i budgetpropositionen för 2018 (prop. 2017/18:1, Förslag till statens budget, finansplan och skattefrågor, volym 1a, avsnitt 6.27). Konsekvenserna av att återställa mervärdesskattesatsen till den nivå som gällde före 2018 bedöms inte skilja sig från vad som där beskrivits, förutom att konsekvenserna går i motsatt riktning när det handlar om en höjning.

Förslaget är förenligt med EU-rätten.

### 6.1 Syfte och alternativa lösningar

Åtgärden syftar till att tillmötesgå de tillkännagivanden som följer av riksdagsskrivelse 2018/19:62. Alternativ lösning som tillmötesgår detta tillkännagivande saknas.

### 6.2 Offentligfinansiella effekter

Den offentligfinansiella effekten av höjd mervärdesskatt på förevisning av naturområden från 6 procent till 25 procent har beräknats i finansutskottets

betänkande 2018/19: FiU1 och är därmed beaktad i inkomstberäkningen för 2019-2021. Åtgärden innebär att någon skatteutgift för förevisning av naturområden inte längre uppkommer.

### 6.3 Effekter för företagen

Tillgänglig statistik är inte detaljerad nog för att kunna skilja ut de företag som tillhandahåller förevisning av naturområden. Dessutom bedriver de berörda företagen ofta 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 föreslagna höjningen av mervärdesskattesatsen. Antalet företag som bedrev naturturism 2012 kan utifrån forskningen uppskattas till ca 2 700. Av dessa ansåg sig 37 procent vara i en tillväxtfas, 6 procent i en uppstartsfas, 8 procent i tillbakagång och 2 procent under upphörande. Sedan 2012 bedöms branschen för naturturism ha vuxit och antalet företag kan idag således vara fler än ca 2 700. 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. Om det är korrekt, och om antal företag uppgår till 2 700, skulle det motsvara en total omsättning i branschen på ca 5,4 miljarder kronor (2 700 företag\*2 miljoner kr). För ytterligare beskrivning av besöksnäringen i Sverige, se SOU 2017:95 *Ett land att besöka*.

Förslaget att höja mervärdesskattesatsen på förevisning av naturområden bedöms leda till högre pris på dessa tjänster och därmed till minskad efterfrågan på desamma. Således kan en höjd mervärdesskattesats från 6 till 25 procent ha en negativ effekt på branschen. I den mån företag har satsat på att expandera genom investeringar och nyanställningar till följd av mervärdesskattesänkningen 2018, kan de nu på relativt kort tid behöva ställa om och återanpassa sig till högre mervärdesskatt och lägre efterfrågan. Förslaget kommer även att negativt påverka de företag som redan har annonserat sina priser för 2019.

Den höjda mervärdesskattesatsen innebär även att företag kan få färre mervärdesskattesatser att hantera, vilket generellt sett minskar deras administrativa börda. Av 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 kan det för vissa företag uppstå ökade gränsdragningsproblem. Det kan t.ex. gälla företag som bedriver förevisning av naturområden (som med förslaget blir beskattat med 25 procent) och samtidigt tillhandahåller tjänster som utgör idrottslig verksamhet och personbefordran som beskattas med 6 procent.

Antalet företag som i och med förslaget går från att hantera två eller tre skattesatser till att hantera en eller två, går inte att finna 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 ca 3 300 kronor per företag och år i 2019 års penningvärde, medan den genomsnittliga kostnaden för att hantera tre skattesatser i stället för två har beräknats till ca 8 000 kronor per företag och år i 2019 års penningvärde.

I och med att de berörda företagen nyligen har hanterat en sänkning av mervärdesskatten, blir det under en kort period två omställningar med ökad administrativ börda i samband med ikraftträdandet av ändringarna.

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

## 6.4 Effekter för myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Till följd av förslaget bedöms Skatteverket få minskade kostnader för kontroller om ca 3,5 miljoner kronor per år. Utöver detta bedöms engångskostnader om 300 000 kronor tillkomma för information.

De allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms påverkas marginellt av förslaget och eventuella kostnader kan därför hanteras inom ram.

## 6.5 Övriga effekter

Någon utvärdering av den sänkning av mervärdesskatten på förevisning av naturområden som nyligen genomfördes (1 januari 2018) har inte gjorts. Den höjda mervärdesskatten på förevisning av naturområden bedöms dock kunna medföra högre priser och därmed minskad efterfrågan på dessa tjänster. Det bedöms i sin tur kunna minska efterfrågan på arbetskraft i branschen, vilket kan leda till högre arbetslöshet och lägre sysselsättning i branschen. Utifrån forskningen på Mittuniversitetet från 2012 framgår att flest företag som tillhandahåller förevisning av naturområden 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 förevisning av naturområden i vissa fall bedöms kunna utföras av individer med svag anknytning till arbetsmarknaden, bedöms förslaget kunna leda till något lägre varaktig sysselsättning och högre arbetslöshet i ekonomin som helhet. Sett till sysselsättningen i ekonomin som helhet bedöms dock effekten som liten.

Förslaget bedöms inte ha några direkta effekter för miljön. Det saknas dock kunskap om den relativa miljöbelastningen och därmed om eventuella effekter på miljön.

Eventuella fördelningseffekter av förslaget bedöms vara marginella, dels eftersom utgifterna för förevisning av naturområden utgör en mycket liten del av människors disponibla inkomst, dels endast förekommer i ett begränsat antal hushåll. Förslaget bedöms inte heller ha någon betydande effekt för den ekonomiska jämställdheten i enlighet med resonemangen i budgetpropositionen för 2018.

Förslaget bedöms inte ha någon effekt på det kommunala självstyret, integrationen eller brottsligheten.

## 7 Författningskommentar

### **7 kap.**

#### *1 §*

I tredje stycket *sjunde punkten* tas förevisning av naturområden bort. Ändringen innebär att förevisning av naturområden ska beskattas med normalskattesatsen 25 procent i stället för med skattesatsen på 6 procent.

### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Ändringen föreslås träda i kraft den 1 juli 2019. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.