

LAGRÅDET

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 remissbehandlingen, där t.ex. Skatteverket ansett att förslaget i den remitterade promemorian var så otydligt 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 mervärdeskattedirektivet. "Den EU-rättsliga likabehandlingsprincipen" sägs också tala för att "förevisning av naturom-

råden bör beskattas på samma sätt som liknande turismtjänster såsom djurparksbesök och vissa andra naturturismtjänster.”

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 mervärdesskattehanseende. 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.