

# Lagrådsremiss

Sänkt mervärdesskatt på tillträde till djurparker,  
m.m.

---

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 28 september 2000

*Bosse Ringholm*

*Marianne Svanberg*  
(Finansdepartementet)

## Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås att mervärdesskattesatsen på entréavgifter till djurparker sänks från 25 procent till 6 procent.

Vidare föreslås att uthyrning av fastighet till ett kommunalförbund som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet skall omfattas av frivillig skattskyldighet. Dessutom föreslås att en fastighetsägare som är frivilligt skattskyldig vid årsskiftet 2000/2001 under 2001 skall kunna ansöka om att få denna skattskyldighet upphävd.

Slutligen föreslås ändringar av teknisk art i reglerna om beräkning av korrigeringstiden vid jämkning och i reglerna om frivillig skattskyldighet då fastigheten ägs av näringsidkare som ingår i en mervärdesskattegrupp.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2001.

# Innehållsförteckning

1 Beslut .....	3
2 Lagtext.....	4
2.1 Förslag till lag om ändring i lagen (0000:000) om ändring av mervärdesskattelagen (1994:200).....	4
2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2000:500) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	6
3 Ärendet och dess beredning .....	10
4 Mervärdesskatt på avgift för tillträde till djurpark .....	12
4.1 Gällande regler .....	12
4.2 Förslag till ändrade regler.....	12
5 Mervärdesskatt vid uthyrning till kommunalförbund .....	16
6 Tidsbegränsad regel om utträde ur det frivilliga mervärdesskattesystemet vid fastighetsuthyrning.....	17
7 Ikraftträdande .....	18
8 Statsfinansiella effekter.....	19
9 Författningskommentarer.....	20
9.1 Förslaget till lag om ändring i lagen (0000:000) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	20
9.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (2000:500) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	23
Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över Finansdepartementets promemoria Sänkt mervärdesskatt på tillträde till djurparker (dnr Fi2000/2541). .....	25
Promemorians lagförslag .....	26

# 1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i lagen (0000:000) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
2. lag om ändring i lagen (2000:500) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).

## 2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

### 2.1 Förslag till lag om ändring i lagen (0000:000) om ändring av mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs att 7 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200)<sup>1</sup> i stället för dess lydelse enligt lagen (0000:000) om ändring i nämnda lag skall 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. transport i skidliftar,

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

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

5. omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som avses i 1 § livsmedelslagen (1971:511) med undantag för

a) vatten från vattenverk,

b) spritdrycker, vin och starköl, och

c) tobaksvaror.

Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för

1. allmänna nyhetstidningar, varmed avses sådana publikationer av dagspresskaraktär som normalt utkommer med minst ett nummer varje vecka, samt för motsvarande radio- och kassettidningar,

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

3. 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,

*3 a. tillträde till djurparker,*

4. upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk,

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

<sup>2</sup> Lydelse enligt prop. 2000/2001:1.

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,

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

6. 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

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

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001. Äldre bestämmelser gäller dock fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

## 2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2000:500) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)<sup>1</sup>  
*dels* att 3 kap. 3 §, 8 a kap. 7 §, 9 kap. 1 och 2 §§ i stället för deras  
lydelse enligt lagen (2000:500) om ändring i nämnda lag skall ha  
följande lydelse,

*dels* att det i övergångsbestämmelserna till lagen (2000:500) om  
ändring i nämnda lag skall införas en ny punkt 9, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **3 kap.**

#### **3 §**

Undantaget enligt 2 § omfattar inte

1. upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör,
2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,
3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,
4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,
5. upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet,
6. upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser,
7. upplåtelse av förvaringsboxar,
8. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,
9. upplåtelse för djur av byggnader eller mark,
10. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik,
11. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning, och
12. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer.

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning,

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning,

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

som utgör fastighet. Uthyrning till staten *eller* en kommun är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför sådan skyldighet eller rätt. Skatteplikt föreligger dock inte för uthyrning till en kommun, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen för användning i en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § eller om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Vad som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

som utgör fastighet. Uthyrning till staten, en kommun *eller ett kommunalförbund* är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför sådan skyldighet eller rätt. Skatteplikt föreligger dock inte för uthyrning till en kommun *eller ett kommunalförbund*, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen *eller kommunalförbundet* för användning i en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § eller om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Vad som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

Andra stycket tillämpas också

1. vid uthyrning i andra och tredje hand,
2. vid bostadsrättshavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt, och
3. när en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att anläggningen helt eller delvis skall kunna hyras ut för sådan verksamhet som avses i andra stycket.

I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för sådan uthyrning, bostadsrättsupplåtelse och upplåtelse av nyttjanderätt som anges i andra och tredje styckena.

## **8 a kap.**

### **7 §**

Vid ändrad användning av en investeringsvara skall avdrag för ingående skatt jämkas varje räkenskapsår under återstoden av korrigeringstiden.

Vid överlåtelse av investeringsvaror samt i fall som avses i 4 § första stycket 6 skall avdrag som gjorts för ingående skatt jämkas vid ett enda tillfälle och jämkningen skall avse återstoden av korrigeringstiden.

*Vid beräkning av vad som återstår av korrigeringstiden skall räknas in det räkenskapsår under vilket användningen ändras eller överlåtelse sker.*

Avser en ändrad användning eller en överlåtelse endast en del av en fastighet skall endast den ingående skatt som hänför sig till denna del jämkas.

## 9 kap.

### 1 §

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1 och 2 gäller endast om skattemyndigheten har beslutat om detta efter ansökan (frivillig skattskyldighet). En sådan ansökan får göras av en fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare, ett konkursbo eller av en sådan gruppövudman som avses i 6 a kap. 4 §.

*Ansökan av en gruppövudman skall göras med samtycke av den näringsidkare i mervärdesskattegruppen som äger fastigheten eller, i fråga om hyresrätt eller bostadsrätt, av den näringsidkare som innehar hyresrätten eller bostadsrätten.* *Om den fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt som skall omfattas av den frivilliga skattskyldigheten ägs eller innehas av en näringsidkare som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § skall ansökan göras av gruppövudmannen med samtycke av den näringsidkare i mervärdesskattegruppen som äger fastigheten eller, i fråga om hyresrätt eller bostadsrätt, av den näringsidkare som innehar hyresrätten eller bostadsrätten.*

Frivillig skattskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse till någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 § gäller endast om upplåtaren visar ett intyg om att upplåtelsen sker till någon som har rätt till sådan återbetalning. Intyget skall vara utfärdat av Utrikesdepartementet.

### 2 §

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § tredje stycket 3 gäller endast om skattemyndigheten har beslutat om frivillig skattskyldighet efter ansökan. En sådan ansökan får göras av en fastighetsägare, ett konkursbo eller av en sådan gruppövudman som avses i 6 a kap. 4 §.

*Ansökan av en gruppövudman skall göras med samtycke av den näringsidkare i mervärdesskattegruppen som äger fastigheten.* *Om den fastighet som skall omfattas av den frivilliga skattskyldigheten ägs av en näringsidkare som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § skall ansökan göras av gruppövudmannen med samtycke av näringsidkaren.*

Vad som i första stycket sägs gäller endast om  
– det finns särskilda skäl,



- den sökande har för avsikt att använda fastigheten för sådan uthyrning eller upplåtelse som avses i 3 kap. 3 § andra stycket, och
  - det är lämpligt med hänsyn till den sökandes personliga eller ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt.
- 

9. Skattemyndigheten skall, på ansökan av någon som vid ikraftträdandet är skattskyldig enligt 9 kap. 1 § i dess äldre lydelse, besluta att skattskyldigheten skall upphöra om

- ansökan omfattar skattskyldighet som inträtt före ikraftträdandet och
- ansökan görs före den 1 januari 2002.

Skattskyldigheten upphör på dagen för skattemyndighetens beslut eller den senare dag som myndigheten anger.

### 3 Ärendet och dess beredning

Frågan om vilken skattesats som skall tillämpas på avgifter för tillträde till djurparker har diskuterats i ett flertal sammanhang.

Genom proposition 1996/97:10 Mervärdesskatt inom kultur, utbildnings- och idrottsområdet föreslogs åtgärder för att anpassa den svenska lagstiftningen inom dessa områden till rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 13.6.1977, s.1)<sup>1</sup>, härafter sjätte direktivet. Skatteplikt infördes därvid den 1 januari 1997 bl.a. för tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- och balettföreställningar samt för viss museiverksamhet (prop. 1996/97:10, bet. 1996/97:SkU6, rskr.1996/97:69, SFS 1996:1327). Riksdagen hade dessförinnan beslutat om att skatteplikt skulle gälla fr.o.m. den 1 juli 1996 för tillhandahållande av biografföreställningar (jfr prop. 1995/96:191, bet. 1995/96:SkU28, rskr. 1995/96:290, SFS 1996:536). Tillämplig skattesats för tillträde till denna typ av föreställningar bestämdes till 6 procent.

I prop. 1996/97:10 berördes även frågan om huruvida reducerad mervärdesskattesats skulle införas på avgifter för tillträde till djurparker. Skälet till att frågan berördes i propositionen var att utredningen Vissa mervärdesskattefrågor III - Kultur m.m. (SOU 1994:31) hade lämnat ett förslag om att reducerad skattesats skulle medges för tillträde till djurparker, nöjesparker och nöjesfält samt för upplåtelse av sådana åkattraktioner och liknande anläggningar av förströelsekaraktär som är typiska för nöjesparker och nöjesfält. Regeringen var dock inte beredd att utvidga tillämpningen av området för den reducerade skattesatsen, 6 procent, till att gälla även för tillträde till dessa verksamheter. Regeringen uttalade istället att möjligheterna att tillämpa reducerad skattesats skulle förbehållas verksamheter som tydligt utgör en del av kulturområdet (se prop. 1996/97:10 s. 34).

Frågan om att införa en reducerad skattesats på avgifter för tillträde till djurparker har därefter varit föremål för återkommande riksdagsmotioner och behandlats av skatteutskottet vid flera tillfällen (bet. 1996/97:SkU6, bet. 1997/98:SkU17 och bet. 1998/99:SkU12). Skatteutskottet avstyrkte vid dessa tillfällen motionerna under åberopande av att den reducerade skattesatsen borde förbehållas verksamheter som tydligt utgör en del av kulturområdet och att en lägre skatt på tillträde till djurparker skulle skapa praktiska problem och tillämpningsproblem.

Frågan behandlades senast av skatteutskottet i maj 2000. Riksdagen biföll då en hemställan från skatteutskottet om att regeringen skulle

<sup>1</sup> Ändrad senast genom rådets direktiv 2000/17/EG av den 30 mars 2000 om ändring av direktiv 77/388/EEG beträffande övergångsbestämmelser för Republiken Österrike och Portugisiska republiken (EGT L 84, 05.04.2000, s. 24 Celex 32000L0017).

lägga fram ett förslag om sänkning av mervärdesskatten för djurparker till 6 procent fr.o.m. årsskiftet 2000/2001, se rskr. 1999/2000:245 och tillkännagivande i skatteutskottets betänkande bet. 1999/2000:SkU21. Sänkningen motiverades bl.a. med att det kan synas rimligt att mervärdesskatten för djurparksverksamhet inte är högre än den som gäller för museer med skattepliktig verksamhet.

I lagrådsremissen tas nu frågan om lagstiftning upp i anledning av riksdagens tillkännagivande. Till grund för lagrådsremissen ligger en promemoria som har upprättats inom Finansdepartementet, "Sänkt mervärdesskatt på tillträde till djurparker", från juli 2000. Promemorian har remissbehandlats och en förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 1*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i Finansdepartementets ärende dnr Fi2000/2541.

Regeringen tar i lagrådsremissen även upp en skrivelse från Riksskatteverket (RSV) med en hemställan om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200, ML) såvitt avser frågan om frivillig skattskyldighet vid uthyrning till ett kommunalförbund (dnr Fi1999/1768). RSV har bl.a. begärt att den frivilliga skattskyldigheten även skall omfatta uthyrning till ett kommunalförbund i de fall förbundet bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Svenska Kommunförbundet, Sveriges Fastighetsägareförbund och Sveriges Industriförbund har tillstyrkt den begärda ändringen.

I proposition 1999/2000:82, Mervärdesskatt vid överlåtelse och nyttjande av fastigheter, föreslogs en reformering av regelsystemen om jämkning och frivillig skattskyldighet. Efter det att regelsystemen antogs av riksdagen i juni 2000 (bet. 1999/2000:SkU21, rskr. 1999/2000:245, SFS 2000:500) har det påtalats till Finansdepartementet att regelverket såsom det beskrivits i motiven, i två avseenden inte helt överensstämmer med lagens ordalydelse. Regeringen föreslår därför i förtydligande syfte ett tillägg i jämningsreglerna som innebär att året för ändrad användning eller avyttring skall räknas in vid beräkning av vad som återstår korrigerings tiden. Dessutom föreslås en bestämmelse i reglerna om frivillig skattskyldighet som anger att för det fall en näringsidkare ingår i en mervärdesskattegrupp det endast är gruppchefen som kan ansöka om frivillig skattskyldighet, inte näringsidkaren själv. Förslagen som endast behandlas i författningskommentaren har tillstyrkts av RSV, Svenska Kommunförbundet, Sveriges Fastighetsägareförbund och Sveriges Industriförbund. Såväl dessa ändringar som ändringen avseende uthyrning till kommunalförbund föreslås träda i kraft den 1 januari 2001, dvs. samtidigt som bestämmelserna i SFS 2000:500 träder i kraft.

Regeringen föreslår slutligen att en fastighetsägare i samband med övergången till det nya regelsystemet om frivillig skattskyldighet skall ges möjlighet att begära att skattskyldigheten skall upphöra. Frågan har beretts med RSV, Sveriges Fastighetsägareförbund och Sveriges Industriförbund. Samtliga har tillstyrkt ändringen.

## 4 Mervärdesskatt på avgift för tillträde till djurpark

### 4.1 Gällande regler

Enligt svenska mervärdesskatteregler är omsättning av varor och tjänster samt import skattepliktigt om inte annat anges, se 3 kap. 1 § första stycket ML. Tillämplig skattesats är 25 procent av beskattningsunderlaget. För vissa uttryckligen uppräknade typer av omsättningar är dock skattesatsen reducerad till 12 respektive 6 procent av beskattningsunderlaget (7 kap. 1 § ML). Omsättning av tjänst som består i att ge besökare tillträde till djurpark omnämns inte i ML. Avgift för tillträde till djurpark är således enligt allmänna regler skattepliktig och tillämplig skattesats är gällande normalskattesats, 25 procent.

Även EG:s mervärdesskatteregler bygger på principen att alla omsättningar omfattas av skatteplikt. Omsättningar av varor och tjänster som kan undantas från beskattning respektive kan beskattas med en lägre skattesats räknas upp särskilt.

I artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet anges att vissa kulturella tjänster som tillhandahålls av offentliga organ o.dyl. under bestämda förutsättningar kan undantas från beskattning. Enligt artikel 12.3 a tredje stycket och punkten 7 i bilaga H till sjätte direktivet får reducerad skattesats tillämpas på omsättning av varor och tjänster för tillträde till föreställningar, teatrar, cirkusar, marknader, nöjesparker, konserter, museer, djurparker, biografier, utställningar och liknande kulturella evenemang och anordningar.

### 4.2 Förslag till ändrade regler

<b>Regeringens förslag:</b> Skattesatsen för tillträde till djurparker sänks från 25 till 6 procent av beskattningsunderlaget.
--

**Promemorians förslag:** Överensstämmer i huvudsak med promemorians förslag. I promemorian föreslogs dock även att reglerna om avdragsbegränsning i 8 kap. 13 a § ML skulle tillämpas på bidrag som djurparker erhåller från det allmänna.

**Remissinstanserna:** RSV avstyrker att mervärdesskatten för tillträde till djurparker sänks till 6 procent och anser vidare att förslagets definition av djurpark kan komma att medföra gränsdragningsproblem mot angränsande typer av verksamheter. Vidare är enligt RSV definitionen av begreppet djurpark i promemorian oklar. Kriterierna som räknas upp är var för sig oklara vilket medför att det kommer att vara svårt att göra en enhetlig bedömning. *Skattemyndigheten* i *Västerås* anser att om förslaget skall genomföras bör den lägre skattesatsen enbart gälla djurparker uppräknade i lag eller även omfatta bl.a. nöjesparker och utställningar. Myndigheten framför vidare kritik

mot den föreslagna definitionen av begreppet. *Skattemyndigheten i Göteborg* anser att de gränsdragningsproblem som kan uppkomma kan hanteras utan alltför stora besvär. *Företagarnas Riksorganisation* är positiv till förslaget men anser att definitionen av begreppet djurpark skulle kunna göras vidare. *RSV, Föreningen Sveriges Offentliga Tropikanläggningar* och *Svenska Kommunförbundet* är negativa till förslaget om avdragsbegränsning. I övrigt välkomnar *Svenska Kommunförbundet* och *Föreningen Sveriges Offentliga Tropikanläggningar* förslaget. Även *Svenska Djurparksföreningen* är positiv till förslaget. *Svenska Nöjesparkers Förening* anser att förslaget även skall omfatta nöjesparker med fast verksamhet. *RSV* och *Föreningen Sveriges Offentliga Tropikanläggningar* förordar att guidning/studiebesök beskattas med samma skattesats som entréavgiften. *Sveriges Industriförbund* har inget att invända mot förslaget som sådant.

**Skälen för regeringens förslag:** Riksdagen har begärt att regeringen skall lägga fram ett förslag om sänkning av mervärdesskattesatsen ifråga om tillträde till djurparker från 25 till 6 procent fr.o.m. årsskiftet 2000/2001 (bet.1999/2000:SkU21, rskr. 1999/2000:245). *RSV:s* avstyrkande kan därmed inte beaktas. Som skäl för sänkningen uttalade skatteutskottet bl.a. att det är rimligt att mervärdesskatten för djurparksverksamhet inte är högre än den som gäller för museer med skattepliktig verksamhet

Enligt artikel 12.3 a tredje stycket och punkten 7 i bilaga H till sjätte direktivet får reducerad skattesats bl.a. användas för tjänst som består i att ge besökare tillträde till djurparker. Sverige har därför rätt att för denna typ av omsättning tillämpa reducerad skattesats.

Diskussionen om huruvida reducerad skattesats skall tillämpas på avgifter för tillträde till djurpark intensifierades efter det att en reducerad skattesats infördes den 1 januari 1997 för tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- och balettföreställningar samt för viss museiverksamhet. I motioner från flertalet riksdagspartier har hemställts att en lägre skattesats skall kunna tillämpas för tillträde till djurparker. Genomgående har vissa större djurparker omnämnts i motionerna. Argumentet för att dessa djurparker och djurparker med liknande inriktning skall omfattas av en lägre skattesats har i huvudsak varit att djurparker av denna art gör en viktig kulturell insats. Verksamheten som bedrivs vid dessa djurparker borde därför jämföras med den verksamhet inom kulturområdet som beskattas med 6 procent.

Ett skäl som regeringen tidigare anfört mot att sänka skattesatsen på entréavgifter till djurparker är att mervärdesskattelagstiftningen skall vara tydlig och innehålla så få särbestämmelser som möjligt. För att inte avvika från denna målsättning måste varje sänkning av skattesatsen till att avse fler typer av verksamheter och områden ske med stor restriktivitet. Förändringar som består i att ändra skattesatsen för en viss typ av omsättning eller att införa eller undanta en omsättning från beskattning leder ofta till gränsdragningsproblem gentemot andra typer av verksamheter.

I regeringens proposition 1996/97:10 s. 34 uttalas att möjligheten att tillämpa reducerad skattesats skall förbehållas verksamheter som tydligt utgör en del av kulturområdet. Även fortsättningsvis bör målsättningen vara att verksamhet som har omfattande kommersiella nöjesinslag i regel inte skall medges reducerad skattesats. Det kan noteras att de motioner som ingivits till riksdagen inte synes uttala någon annan uppfattning. Den reducerade skattesatsen bör därför enbart tillämpas vid tillträde till sådan anläggning för djur som normalt benämns djurpark. Dessa anläggningar för djur har regelmässigt andra åtaganden än att enbart visa upp djuren för besökare mot betalning. Som exempel kan djurparker medverka till att skydda utrotningshotade djur, bedriva utbildning och forskning samt ha ett samarbete med djurparker i andra länder. Övriga anläggningar där djur visas upp såsom minizoon på nöjesparker eller på bondgårdar eller när djur används som attraktion i andra sammanhang omfattas således inte av det föreslagna begreppet.

*Företagarnas Riksorganisation* har i sitt remissyttrande anfört att definitionen av djurpark borde vara vidare. Regeringen konstaterar att i promemorian diskuterades ett alternativ till den avgränsning som regeringen nu föreslår. Med djurpark avsågs då alla anläggningar som har Jordbruksverkets tillstånd att offentligt förevisa djur. Enligt regeringens uppfattning skulle dock en sådan avgränsning kunna medföra att verksamheter omfattas som har större anknytning till nöjesverksamhet än till djurparksverksamhet. Det bedöms vara mindre lämpligt då den reducerade skattesatsen bör förbehållas sådan verksamhet som riksdagen tydligt uttalat sig vilja stödja i detta sammanhang.

Några remissinstanser har vidare anfört att den definition som föreslås i promemorian är oklar. Regeringen anser emellertid att en långtgående precisering av begreppet djurpark skulle ha den nackdelen att skattemyndighetens möjligheter att beakta omständigheter som inte kunnat förutses vid lagens tillkomst minskar. Fördelen med att inte precisera begreppet är således att de rättstillämpande myndigheterna får en viss frihet att skapa en rimlig praxis inom området och att utrymme ges att kunna beakta framtida förändringar av djurparkernas verksamhet. Mot den bakgrunden och då förslag till alternativ lösning överhuvudtaget inte framkommit saknas det skäl att ändra promemorians förslag i denna del.

*Svenska Nöjesparkers Förening* har hemställt att förslaget om sänkt mervärdesskattesats även skall omfatta verksamhet i nöjespark med fast verksamhet. Regeringen konstaterar att nöjesparkerna huvudsakligen bedriver kommersiell nöjes- och underhållningsverksamhet. Regeringen är inte beredd att medge avsteg från tillämpning av normalskattesatsen för sådan verksamhet.

I promemorian föreslogs att djurparkernas rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt skulle begränsas till den del de uppbar stöd eller annat bidrag från det allmänna. Som skäl åberopades att man ville undvika att bidragsfinansierad verksamhet blev ytterligare subventionerad genom införandet av reducerad skattesats. En sådan regel finns redan i 8 kap. 13 a § ML för konserter, cirkus-, biograf-, teater- opera- och

balettföreställningar. I promemorian gjordes den bedömningen att även djurparkerna skulle omfattas av bestämmelsen.

Vid remissbehandlingen har flera remissinstanser varit negativa till att regeln skall tillämpas för djurparkerna. *RSV* har ansett att den är svårtillämpad. *Skattemyndigheten i Linköping* och *Skattemyndigheten i Västerås* har framfört kritik mot promemorians förslag om att regeln skall tillämpas för djurparkernas verksamhet. *Svenska Kommunförbundet* anser att man inte bör motivera den begränsade avdragsrätten med att man vill upprätthålla någon slags konkurrensneutralitet när själva införandet av den reducerade skattesatsen är en subvention.

Regeringen gör följande bedömning. Vid skatteutskottets behandling av frågan menade utskottet att djurparker skulle jämföras med museum. Den aktuella regeln om avdragsbegränsning tillämpas inte för museiverksamhet. Detta talar mot att tillämpa regeln för djurparkernas verksamhet. Det har vidare framkommit att antalet djurparker som uppbär bidrag är begränsat. Bidragen utgör dock för dessa parker en icke oväsentlig del av de sammanlagda intäkterna. Genom sänkningen av skattesatsen uppnår man därför troligen inte att dessa parker blir oberoende av bidrag från det allmänna. Flertalet nu understödda djurparker torde således även fortsättningsvis behöva bidrag för sin fortlevnad. Om man anser att nuvarande konkurrenssituation inte är tillfredsställande är det därför primärt bidragen som inverkar på denna situation och inte skattesänkningen. Med beaktande av dessa faktorer anser regeringen att det saknas tillräckliga skäl för att föreslå att regeln om avdragsbegränsning i 8 kap. 13 a § ML skall tillämpas för djurparkernas verksamhet.

Den lägre skattesatsen föreslås i promemorian enbart omfatta själva tillträdet till djurparken. Några remissinstanser har anfört att tjänster avseende guidning och studiebesök borde ha samma skattesats som själva inträdet. En tjänst avseende guidning ingår ofta som en naturlig del vid tillträde till en djurpark. Detta medför att det kan uppstå problem att avgöra i vilken mån biljettpriset avser själva tillträdet respektive guidning. Av praktiska skäl bedömer regeringen därför att det är lämpligt att även låta guidning vid tillträde till djurparker beskattas med den reducerade skattesatsen. Andra tjänster och varor i samband med djurparksverksamhet som tillhandahålls mot betalning skall dock beskattas enligt allmänna regler (se vidare författningskommentaren).

Förslaget föranleder ändringar i 7 kap. 1 § ML

## 5 Mervärdesskatt vid uthyrning till kommunalförbund

**Regeringens förslag:** En möjlighet införs till frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet och upplåtelse av bostadsrätt till kommunalförbund för verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen.

**Skälen för regeringens förslag:** RSV har i en skrivelse till Finansdepartementet yrkat att kommunalförbund i alla avseenden skall likställas med kommuner i ML. Bakgrunden till begäran är att Svenska kommunförbundet till RSV påtalat att nuvarande reglering orsakar problem.

När det först gäller frågan om att likställa kommunalförbunden med kommuner i skattskyldighetshänseende anser regeringen att den bör bli föremål för ytterligare överväganden. Regeringen avser därför att lämna över RSV:s skrivelse i denna del till Utredningen om översyn av reglerna om skattskyldighet i mervärdesskattelagen (Fi 1999:03). I skrivelsen nämner emellertid RSV även ett annat problem som kan uppstå inom fastighetsområdet på grund av att kommuner och kommunalförbund inte likställs i ML. Uthyrning och upplåtelse för en verksamhet som inte medför skattskyldighet kan idag ske till en kommun. RSV anser att denna möjlighet även bör omfatta uthyrning och upplåtelse till kommunalförbund. *Svenska Kommunförbundet, Sveriges Fastighets-ägareförbund och Sveriges Industriförbund* har tillstyrkt den begärda ändringen.

Enligt 3 kap. 3 § andra stycket ML kan en fastighetsägare bli frivilligt skattskyldig för uthyrning till en kommun trots att, i motsats till vad som normalt gäller, kommunen inte bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML. Regleringen har motiverats av konkurrensskäl och syftar till att utjämna skillnaderna mellan kommunal verksamhet som bedrivs i egna fastigheter och sådan verksamhet som bedrivs i förhyrda lokaler (se prop. 1994/95:57 s. 151). Kommunen erhåller genom bestämmelserna i lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting rätt till ersättning för den mervärdesskatt som läggs på hyran. Härigenom undviks den inlåsnings-effekt som uppstår om fastighetsägaren inte medges rätt att bli skattskyldig. Om fastighetsägaren inte är skattskyldig har denne ingen avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, vilket medför att skatten kommer att överföras på hyresgästen dold i hyran. RSV anför i sin skrivelse att bestämmelsen i 3 kap. 3 § andra stycket kan tolkas så att den inte omfattar en uthyrning till kommunalförbund. Detta, menar verket, leder till en icke avsiktlig effekt av lagstiftningen.

Kommunalförbundens verksamhet regleras sedan 1997 i kommunallagen (1991:900). I 3 kap. 20 § kommunallagen föreskrivs att



kommuner och landsting får bilda kommunalförbund och lämna över vården av kommunala angelägenheter till sådana förbund. Av de två därpå följande paragraferna framgår att bestämmelser om kommuner i kommunallagen även gäller för kommunalförbund i tillämpliga delar och att bestämmelser i andra lagar som gäller kommuner även gäller för kommunalförbund om dessa lagar reglerar angelägenheter som kommunen har att svara för. Exempel på verksamhet som kommunerna i vissa fall lämnat över till kommunalförbunden är räddningstjänst, vatten- och avloppsverksamhet, utbildning, vård och behandling.

Liksom kommunerna har kommunalförbunden rätt att erhålla ersättning från kommunkontot för ingående mervärdesskatt som inte dragits av enligt ML. I detta avseende jämställs kommunalförbunden med kommunerna. Något skäl varför uthyrning för skattefri kommunal verksamhet skall behandlas olika beroende på i vilken offentligrättslig form kommunen väljer att bedriva verksamheten har inte framkommit.

Regeringen finner därför att även uthyrning till kommunalförbund bör omfattas av den frivilliga skattskyldigheten under samma förutsättningar som uthyrning till kommuner. En bestämmelse härom bör därför tas in i 3 kap. 3§ ML.

## 6 Tidsbegränsad regel om utträde ur det frivilliga mervärdesskattesystemet vid fastighetsuthyrning

**Regeringens förslag:** Den som den 31 december 2000 är frivilligt skattskyldig för upplåtelse eller annan uthyrning av fastighet skall under tiden fram till och med den 31 december 2001 kunna ansöka om att den frivilliga skattskyldigheten skall upphöra.

Förslaget har beretts med och tillstyrkts av *RSV, Sveriges Fastighetsägareförbund* och *Sveriges Industriförbund*.

**Skälen för regeringens förslag:** Genom proposition 1999/2000:82 Mervärdesskatt vid överlåtelse och nyttjande av fastigheter infördes ett nytt regelsystem för den s.k. frivilliga skattskyldigheten för upplåtelse och annan uthyrning av fastigheter. Enligt övergångsbestämmelserna till denna lagstiftning kommer den som redan vid ikraftträdandet är skattskyldig enligt bestämmelserna i dess äldre lydelse att anses som skattskyldig även enligt de nya bestämmelserna utan särskilt beslut. Reglerna träder i kraft den 1 januari 2001.

Finansdepartementet har uppmärksammat på att en möjlighet till frivilligt utträde ur systemet borde införas i enlighet med vad utredningen om mervärdesskatt vid fastighetsuthyrning föreslog i sitt betänkande "Mervärdesskatt - Frivillig skattskyldighet", SOU 1999:47. Utredningen föreslog att den frivilliga skattskyldigheten skulle kunna upphöra på den skattskyldiges begäran sedan fem år förflutit från

utgången av det beskattningsår under vilket skattepliktig uthyrning påbörjades. Skälet till att utredningen förordade en sådan möjlighet var att det i betänkandet även föreslogs att den frivilliga skattskyldigheten skulle utvidgas till att omfatta upplåtelse till hyresgäster som inte bedriver en skattepliktig verksamhet. Med en sådan reglering tvingas, om en möjlighet till frivilligt utträde inte finns, en skattskyldig fastighetsägare som övergår till att hyra ut till en hyresgäst som inte bedriver skattepliktig verksamhet att fortsätta att redovisa mervärdesskatt på hyrorna till den nye hyresgästen. Denna omständighet motiverade, ansåg utredningen, att en möjlighet till frivilligt utträde infördes (s. 112f). Regeringen tog i proposition 1999/2000:82 upp förslagen i betänkandet, men avstod från att utvidga möjligheten till frivillig skattskyldighet till hyresgäster som inte bedriver verksamhet som omfattas av skattskyldighet. Av det skälet föreslog regeringen inte heller någon generell möjlighet till frivilligt utträde. Frivilligt utträde får enligt den nya lagstiftningen endast ske då en fastighet överlåts. Regeringen har i dag inte någon annan uppfattning i denna fråga.

Det finns dock skäl som talar för att en möjlighet bör ges en fastighetsägare att i samband med att det nya regelsystemet införs ansöka om att den frivilliga skattskyldigheten skall upphöra. Redan i rådande system har vissa fastighetsägare till skattemyndigheterna påtalat att de inte längre vill vara frivilligt skattskyldiga. Regelverket kring den frivilliga skattskyldighet har ändrats ett flertal gånger sedan de infördes. En av de största förändringarna som infördes och som direkt kom att påverka även de frivilligt skattskyldiga var införandet 1994 av reglerna om jämkning av ingående skatt. Dessa regler, som har sin grund i tvingande EG-rätt, får en delvis ändrad utformning vid årsskiftet 2000/2001. Reglerna, som gäller för alla fastighetsägare, har sedan de infördes tillämpats tillsammans med återföringsreglerna som är specifika för den frivilliga skattskyldigheten. Från och med den 1 januari 2001 införs dock den förenklingen att det endast är jämningsreglerna som gäller. Dessutom förtydligas och korrigeras reglerna i flera avseenden. Trots detta kan reglerna, särskilt för de mindre fastighetsägarna, upplevas som komplicerade och svåra att tillämpa. Den fördel som en avdragsrätt innebär kan för vissa fastighetsägare upplevas mindre betydelsefull jämfört med den administrativa börda som den frivilliga skattskyldigheten kan medföra. Bl. a. av dessa skäl bör fastighetsägarna ges en ny möjlighet att ta ställning till om deras uthyrning skall omfattas av frivillig skattskyldighet, och om så inte bedöms vara fallet, hos skattemyndigheten ansöka om att den frivilliga skattskyldigheten skall upphöra.

Regeln bör lämpligen tas in som en ny punkt i övergångsreglerna till lag (2000:500) om ändring i ML.

## 7 Ikraftträdande

De nya reglerna i ML föreslås träda i kraft den 1 januari 2001.

Ändringsförslagen i 3 kap. 3 §, 8 a kap. 7 §, och 9 kap. 1 och 2 §§ (beträffande de sistnämnda paragraferna se författningskommentaren avsnitt 9.2) avser justeringar i paragrafer som från och med årsskiftet ändras genom SFS 2000:500 med anledning av prop. 1999/2000:82. Övergångsbestämmelserna i SFS 2000:500 gäller även för paragraferna i den här föreslagna lydelsen.

## 8 Statsfinansiella effekter

Förslaget angående sänkt mervärdesskatt på tillträde till djurparker föreslås träda i kraft den 1 januari år 2001.

Enligt en sammanställning av Svenska Djurparksföreningen uppgick de totala intäkterna av entréavgifter för ett antal djurparker till 103 miljoner kronor inklusive mervärdesskatt år 1999, vilket motsvarar 82 miljoner kronor exklusive mervärdesskatt. Dessa djurparker kan bedömas i stort sett komma att kvantitativt motsvara de anläggningar för djur som kommer att få reducerad mervärdesskattesats. Om antalet besök i djurparker antas utvecklas i samma takt som hushållens totala konsumtion av samtliga varor och tjänster kan intäkterna från entréavgifter uppskattas till 91 miljoner kronor exklusive mervärdesskatt år 2001. Med detta som utgångspunkt kan budgeteffekterna för staten och den konsoliderade offentliga sektorn beräknas. Utfallet redovisas i tabellen nedan.

Kassamässig redovisning (mdkr)	Bruttoeffekt	Varaktig nettoeffekt	2001	2002	2003
Konsoliderad offentlig sektor	-0,02	-0,01	-0,02	-0,01	-0,01
Staten			-0,02	-0,01	-0,01

De förväntade budgeteffekterna av en sänkt mervärdesskatt från 25 till 6 procent är en intäktsminskning för konsoliderad offentlig sektor om 15 miljoner kronor införandeåret (år 2001) och knappt 13 miljoner kronor följande år. För staten förväntas intäktsminskningen uppgå till 15 miljoner kronor införandeåret och därefter knappt 15 miljoner kronor per år.

De budgeteffekter som redovisas i tabellen ovan bygger på ett antagande om att mervärdesskattesänkningen fullt ut återspeglas i lägre konsumentpriser. Djurparkerna antas därmed inte öka sina vinstmarginaler. Om djurparkerna istället låter endast en del av den lägre mervärdesskatten slå igenom på entrépriset, kan dels statens inkomster av bolagsskatt öka något om djurparkernas vinster ökar, dels statens intäktsförlust av mervärdesskatt bli något mindre eftersom mervärdesskatten då tas ut i procent av ett högre grundpris.

Den offentliga sektorns budgetkonsekvenser redovisas i tabellen ovan. Beräkningen är utförd i enlighet med Finansdepartementets beräkningskonventioner.

Förslagen i övriga delar förväntas inte ge några nämnbara budgetmässiga konsekvenser för staten och den offentliga sektorn.

## 9 Författningskommentarer

### 9.1 Förslaget till lag om ändring i lagen (0000:000) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

#### **7 kap.**

##### *1 §*

I tredje stycket läggs en ny punkt till. Den nya punkten 3 a medför att mervärdesskatt på avgifter för tillträde till en djurpark skall tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget mot tidigare 25 procent.

Med begreppet djurpark avses i första hand vad som i normalt språkbruk betecknas som djurpark. Vid bedömningen bör ledning också sökas i existerande lagstiftning om djurskydd samt de regler som uppställs för medlemskap i djurparksorganisationer i Sverige och utomlands.

För att en djurpark skall omfattas av paragrafen krävs att den är godkänd för offentligt förevisa djur enligt djurskyddslagstiftningen. Statens Jordbruksverk godkänner anläggningar som får användas för att offentligt förevisa djur. För att få ett sådant godkännande ställs bl.a. krav på att det skall finnas en veterinär knuten till anläggningen, hur anläggningen skall vara belägen i förhållande till närbelägen nöjesanläggning samt storlek och beskaffenhet av det utrymme som djuren skall ha tillgång till. Godkännande krävs dock även för anläggningar som inte kan hänföras till begreppet djurpark varför ett godkännande i sig inte ensamt kan vara avgörande för om djurpark i mervärdesskattelagens mening är för handen. Gällande regler om offentligt förevisande av djur finns i djurskyddslagen (1988:534), djurskyddförordningen (1988:539) och Lantbruksstyrelsens föreskrifter och allmänna råd om djurhållning i djurparker m.m. (LSFS 1991:22 L 108).

I rådets direktiv 1999/22/EG<sup>2</sup> om hållande av vilda djur i djurparker definieras begreppet djurpark. Även denna definition kan vara till hjälp vid bedömningen. Med djurparker avses enligt direktivet alla permanenta anläggningar där levande djur som tillhör vilda arter hålls för att förevisas för allmänheten under minst sju dagar per år, med undantag av cirkusar, djuraffärer och anläggningar som medlemsstaterna undantar från kraven i direktivet eftersom de inte förevisar ett betydande antal

<sup>2</sup> Rådets direktiv 1999/22/EG av den 29 mars 1999 om hållande av vilda djur i djurparker (EGT L 94 9.4.1999 s. 24-26).

djur eller arter för allmänheten och undantaget inte äventyrar målen med detta direktiv. De krav som ställs på djurparker enligt direktivet är att de skall delta i forskning, främja utbildning av och medvetenhet bland allmänheten med avseende att bevara den biologiska mångfalden, ha en djurhållning som är ägnad att uppfylla arternas biologiska behov, förhindra att djur rymmer med de skador som kan uppkomma på inhemska arter och föra uppdaterade register över parkens djurbestand. Någon lagstiftningsåtgärd har ännu inte vidtagits i Sverige med anledning av direktivet. Enligt artikel 9.1 i direktivet skall medlemsstaterna sätta i kraft de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv senast den 9 april 2002.

Som nämnts ovan ställer vidare organisationer för djurparker och akvarier i Sverige och utomlands vissa krav på de djurparker som vill bli medlemmar i organisationerna. I Europa finns EAZA, European Association of Zoos and Aquaria, medan WZO, World Zoo Organization, är världstäckande.

I Sverige finns Svenska Djurparksföreningen som i sina etiska regler för djurparker från den 26 september 1997 bl.a. anger att djurparken skall ingå i förekommande internationella eller nationella bevarandeprogram, att vetenskaplig forskning inom ramen för djurparkens verksamhet skall ingå som en naturlig del, att de arter djurparken håller skall ha betydelse för bibehållande av genetisk variation, att fackzoolog och veterinär skall vara knutna till djurparken och att djurparken skall medverka till att hålla reservpopulationer av utrotningshotade arter. Etiska regler och målsättningar angående djurvård uppställs även av organisationer utomlands för djurparker och akvarier.

Att vägledning kan sökas i olika djurparksföreningars etiska regler medför inte att det är en förutsättning att djurparken är medlem i en sådan förening för att anses som djurpark i mervärdesskattehanseende eller att en djurpark som inte uppfyller alla reglerna med automatik skall anses sakna egenskap som djurpark. Djurparkernas storlek bör i sig inte vara avgörande för om den skall omfattas av paragrafen eller inte. Inte heller bör rådets direktiv om hållande av vilda djur i djurpark nödvändigtvis innebära att en djurpark som enbart består av tama djur men som i övrigt uppfattas som en djurpark inte kan omfattas av denna paragraf. Avsikten är dock att den reducerade skattesatsen skall gälla för anläggningar för djurhållning som normalt benämns djurpark.

Exempel på anläggningar för djur som inte bör omfattas av paragrafen till följd av att de inte enligt vanligt språkbruk kan anses vara djurpark är olika typer av minizoon (på nöjesanläggningar, friluftsanläggningar, campingplatser o.dyl.), djur som i anslutning till bondgårdar uppvisas för allmänheten mot betalning, djur som uppvisas i andra sammanhang som attraktion eller dragplåster. I dessa fall torde anläggningarna ofta vara godkända av Jordbruksverket att offentligt förevisa djur. Att anläggningen enbart är godkänd av Jordbruksverket räcker dock som tidigare nämnts inte för att anläggningen skall anses som en djurpark.

Däremot saknar det betydelse vilka typer av djur som uppvisas i en djurpark. För det fall separata avgifter tas ut för tillträde till delfinarier,

terrarium, akvarium, elefanthus, minizoo o.dyl. i en djurpark är avsikten att dessa skall beskattas på samma sätt som djurparken i övrigt. Det skall således inte ha någon betydelse om djurparken av något skäl valt att låta förevisningen av dessa djur betinga en särskild avgift. Detta följer naturligt av att om djurparken tog ut en gemensam avgift för förevisande av alla djur skulle det aldrig vara aktuellt att påstå att vissa av djuren inte mervärdesskattmässigt skulle anses ingå i djurparken.

När det gäller mindre enheter respektive enheter med färre antal djurarter såsom delfinarier, akvarier, terrarium och tropikhus så kan sådana anläggningar förekomma utan geografisk eller organisatorisk anknytning till en annan djurpark. Dessa fristående anläggningar betecknas normalt inte som djurpark i vanligt språkbruk. Vid bedömningen av om dessa anläggningar i mervärdesskatt hänseende skall anses som djurparker får man istället mer titta på andra aspekter, såsom i vilken grad de uppfyller djurskyddskraven och olika djurparksföreningars krav enligt ovan. De anläggningar som är medlemmar i en djurparksförening av den typ som tidigare redogjorts för eller som skulle kunna vara medlemmar i en sådan förening men av någon anledning valt att inte bli det eller som i någon mindre väsentlig del inte uppfyller kraven för medlemskap skall således omfattas av den reducerade skattesatsen. Däremot skall anläggningar som sammantaget inte har den inriktning som krävs av djurparker vad avser djurvård, bevarandearbete, utbildning m.m. inte omfattas av djurparksbegreppet i ML. De anläggningar som förevisar djur utan att ha denna inriktning torde i praktiken ofta vara av sådan art att de inte väsentligt skiljer sig från andra nöjesanläggningar som även fortsättningsvis kommer beskattas med normalskattesatsen.

Paragrafen omfattar enbart tillträde till djurparken, och särskilda enheter inom denna, inklusive guidning av djurparken. Detta medför att övriga tjänster som tillhandahålls inom en djurpark beskattas enligt allmänna regler. Olika åkattraktioner, servering på restaurang inom området, ridning mot särskild avgift m.m. skall därför beskattas med den för tjänsten gällande skattesatsen. Vad gäller ersättning för guidning av djurparken finns det inte skäl att behandla sådan ersättning som betalas separat på annat sätt än den ersättning för guidning som ingår som en del i priset för inträdesbiljetten.

I vissa fall ingår det i avgiften till djurparken att besökaren även ges tillträde till annan typ av anläggning såsom nöjesanläggning eller museum. Eftersom tillträdet till dessa anläggningar i regel skall beskattas efter en annan skattesats respektive inte beskattas alls måste hänsyn tas till detta när rätten till avdrag för ingående skatt bedöms och när redovisningen av utgående skatt görs till skattemyndigheten.

## 9.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (2000:500) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

### **3 kap.**

#### 3 §

Ändringen har kommenterats under avsnitt 5.

### **8 a kap.**

#### 7 §

Av 8 a kap. 7 § ML framgår att för det fall ändrad användning eller avyttring av en investeringsvara sker skall avdrag för ingående skatt jämkas varje räkenskapsår under återstoden av korrigeringstiden. Av propositionen 1999/2000:82, Mervärdesskatt vid överlåtelse och nyttjande av fastigheter m.m., varigenom jämningsreglerna delvis ändras, framgår på s. 101 att det är då den ändrade användningen eller avyttringen sker skall räknas in vid beräkning av korrigeringstiden. Detta överensstämmer också med hur reglerna redan tillämpas, se exempel i RSV:s handledning för mervärdesskatt 2000 s. 526ff. Detta bör dock framgå direkt av lagtexten. En regel om detta har därför tagits in i 8 a kap. 7 § ML.

### **9 kap.**

#### 1 §

Genom prop. 1999/2000:82 lagfästes en grupphuvudmans rätt att ansöka om frivillig skattskyldighet. På s. 138 i propositionen uttalas följande.

”Även i en mervärdesskattegrupp torde finnas näringsidkare som hyr ut eller på annat sätt upplåter fastigheter till utomstående för annat ändamål än bostadsändamål. Om en sådan näringsidkare vill utnyttja möjligheten till frivillig skattskyldighet skall ansökan härom göras av gruppens huvudman.” Det har till Finansdepartementet påtalats att uttalandet inte helt återspeglas i lagtexten, dvs. att det inte helt klart framgår att en fastighetsägare i dessa fall utesluts från möjligheten att själv ansöka om frivillig skattskyldighet om denne ingår i en mervärdesskattegrupp.

Det är av största vikt för kontrollen av den frivilliga skattskyldigheten att det sker en enhetlig tillämpning av reglerna kring registrering. Eftersom all verksamhet som en näringsidkare i en mervärdesskattegrupp bedriver skall anses bedriven av mervärdesskattegruppen (jfr. prop. 1997/98:148 s. 32) ligger det nära till hands att anse att registrering till frivillig skattskyldighet för fastighetsägaren i en mervärdesskattegrupp utesluts redan genom regleringen i 6 a kap. ML. Vissa skattemyndigheter har dock ansett att reglerna om frivillig skattskyldighet utgör specialregler i förhållande till gruppregistreringsbestämmelserna och har därför inte sett något hinder att registrera den enskilde fastighetsägaren. För att inte regelsystemet i dessa delar skall tolkas olika av olika skattemyndigheter har ett förtydligande av regleringen kring ansökningarna tagits in i 9 kap. 1 och

2 §§. Av reglerna framgår att det är grupphuvudmannen som skall ansöka i dessa fall.

2 §

Se kommentaren till 9 kap. 1 §.

## **Övergångsbestämmelser**

### *Punkt 9*

Genom bestämmelsen i punkt 6 av övergångsbestämmelserna till lag (2000:500) om ändring i ML blir den som vid ikraftträdandet är skattskyldig enligt 9 kap. 1 § i dess äldre lydelse skattskyldig enligt de nya bestämmelserna i 9 kap. Detta innebär att alla de rättigheter och skyldigheter som följer av den nya lagstiftningen även kommer att omfatta den skattskyldighet som beslutats före ikraftträdandet om inte annat särskilt stadgas i andra punkter av övergångsbestämmelserna. Undantag finns i t.ex. punkterna 3 och 7.

Den föreslagna regeln i punkt 9 innebär att en fastighetsägare under 2001 ges möjlighet att hos skattemyndigheten ansöka om att den frivilliga skattskyldigheten skall upphöra. Skattemyndigheten skall besluta om upphörande om ansökan görs inom den utsatta tiden och ansökan gäller skattskyldighet som inträtt före ikraftträdandet. Om den skattepliktiga uthyrningen utvidgats efter ikraftträdandet kan denna uthyrning inte omfattas av beslutet om upphörande. Inte heller kan någon som blivit ägare till den aktuella fastigheten efter ikraftträdandet ansöka om upphörande. Skattskyldigheten upphör genom skattemyndighetens beslut antingen på beslutsdagen eller den senare dag som myndigheten anger. Detta innebär att en fastighetsägare som ansöker om utträde kommer att vara skattskyldig enligt de nya bestämmelserna fram till upphörandedatum och att de bestämmelser i den nya lagstiftningen som reglerar eventuell jämkning vid ändrad användning blir tillämpliga för upphörandet. Den dag då skattskyldigheten upphör utgör utgångspunkt för beräkning av jämkning enligt bestämmelserna om jämkning och enligt bestämmelserna i t. ex. punkterna 3 och 7 i övergångsreglerna.



Förteckning över remissinstanser som avgett  
yttrande över Finansdepartementets promemoria  
Sänkt mervärdesskatt på tillträde till djurparker  
(dnr Fi2000/2541).

Efter remiss har yttrande över betänkandet lämnats av Rikskatteverket, Svenska Djurparksföreningen, Föreningen Sveriges Offentliga Tropikanläggningar, Svenska Nöjesparkers Förening, Stiftelsen Skansen, Sveriges Industriförbund, Svenska Kommunförbundet och Företagarnas Riksorganisation.

## Promemorians lagförslag

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)<sup>1</sup> att 7 kap. 1 § och 8 kap. 13 a § skall 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. personbefordran utom sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse,

3. transport i skidliftar,

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

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

6. omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som avses i 1 § livsmedelslagen (1971:511) med undantag för

a) vatten från vattenverk,

b) spritdrycker, vin och starköl, och

c) tobaksvaror.

Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för

1. allmänna nyhetstidningar, varmed avses sådana publikationer av dagspresskaraktär som normalt utkommer med minst ett nummer varje vecka, samt för motsvarande radio- och kassettidningar,

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

3. 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,

4. 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

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

program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information,

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

6. 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.

## **8 kap.**

### **13 a §**

I de fall den ingående skatten avser förvärv eller import som görs i verksamhet som består av anordnande av konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar får avdrag inte göras till den del intäkten i verksamheten utgörs av sådant bidrag eller stöd från det allmänna, som inte kan anses utgöra ersättning för omsatt vara eller tjänst.

I de fall den ingående skatten avser förvärv eller import som görs i verksamhet som består av *att hålla djur i djurpark eller att anordna konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar* får avdrag inte göras till den del intäkten i verksamheten utgörs av sådant bidrag eller stöd från det allmänna, som inte kan anses utgöra ersättning för omsatt vara eller tjänst.

Första stycket gäller inte om annat följer av 14 §.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001.

2. 8 kap. 13 a § skall inte tillämpas på bidrag och stöd som används i djurparkens verksamhet under 2001 i de fall beslutet som ger djurparken rätt till bidraget fattats före den 1 januari 2001.