

Vinstmarginalbeskattning för resebyråer

**- Är de svenska bestämmelserna förenliga
med mervärdesskattedirektivet?**

Gustaf Lejdström

Kandidatuppsats i handelsrätt

HARK12

HT 2016

Handledare

Oskar Henkow



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Innehållsförteckning

1	Förkortningar	4
2	Inledning	7
2.1	Bakgrund	7
2.2	Syfte och frågeställning	8
2.3	Avgränsningar	9
2.4	Metod och material	9
3	Vinstmarginalbeskattning enligt EU-rätten	11
3.1	Bestämmelser i mervärdesskattedirektivet	11
3.2	Rättsfall från EU-domstolen	11
3.2.1	Reseprestationer	11
3.2.2	Resande	20
3.2.3	Beskattningsunderlaget	23
3.3	Iakttagelser angående EU:s reglering	29
3.3.1	Grundläggande krav	29
3.3.2	Reseprestationer	29
3.3.3	Resande	30
3.3.4	Beskattningsunderlaget	30
4	Vinstmarginalbeskattning enligt mervärdesskattelagen	33
4.1	Grundrekvisiten	33
4.2	Beskattningsunderlaget	34
4.3	Svenska rättsfall	36
4.3.1	Tågoperatörs tillhandahållande av andra operatörers resor	36
4.3.2	Anslutningsresor till kryssningar	38
4.3.3	Avtalspart på flygbiljetter	39
4.3.4	HFD mål nr 3425-16	40
4.4	Svensk praktiserad rätt	42
4.5	Iakttagelser angående svensk reglering	43
4.6	Resenär	43
4.7	Omsättning av resor	43
4.8	Beskattningsunderlag	44
5	Analys och slutsatser	46
5.1	Resa	46

5.2	Resenär.....	47
5.3	Beskattningsunderlaget	47
	Käll- och litteraturförteckning.....	49
	Rättsfallsförteckning.....	52

1 Förkortningar

Dnr	Diarienummer
EG	Europeiska Gemenskapen, idag EU
EU	Europeiska Unionen
EUT	Europeiska unionens officiella tidning
FEUF	Fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
Prop.	Regeringens proposition
RSV	Riksskatteverket (idag Skatteverket)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
Rådets direktiv 77/388/EG	Sjätte mervärdesskattedirektivet
Rådets direktiv 2006/112/EG	Mervärdesskattedirektivet, omarbetning av sjätte mervärdesskattedirektivet
SN	Skattenytt
SvSkT	Svensk Skattetidning

Summary

This essay will examine whether the Swedish provisions of the margin scheme for travel agents are compatible with the VAT directive. The survey is done due to the fact that the provisions has interpreteded different within the European Union member states and caused a series of infringement actions. This will be done by presenting the key terms traveller, journey and the taxable amount. The essay present cases from the European Court of Justice concerning the margin scheme for travel agents. Furthermore Swedish cases concerning Swedish rules regarding the margin scheme for travel agents are presented. The conclusion of this essay is that only the taxable amount is considered compatible with the VAT directive. However, The Swedish Tax Agency permitting of a flat rate taxable amount can not consider be compatible with the VAT directive. As regards to who the actuall traveller must be the European Court of Justice ruled that the margin scheme for travel agents applies regardless of whether the customer is actually the traveller or not, while it in the Swedish rules appears that they only applies when a journey is provided to the traveller. The Swedish rules only applies when a travel agent provides the journey. The requiring of a journey doesn't exist in the VAT directive and the European Court of Justice has ruled that the travel agent doesn't have to provide the journey.

Sammanfattning

Uppsatsen kommer undersöka om de svenska bestämmelserna för vinstmarginalbeskattning av resebyråer är förenligt med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet. Detta görs då det framkommit att bestämmelserna tolkas olika i Europeiska unionens medlemsstater och föranlett flera mål om fördragsbrott. Detta görs genom att gå igenom nyckelbegreppen *resande*, *resor* och *beskattningsunderlag*. Uppsatsen går igenom rättsfall från EU-domstolen rörande vinstmarginalbeskattning för resebyråer. Därtill undersöks de svenska rättsfallen rörande bestämmelserna i mervärdesskattelagen. Slutsatsen av uppsatsen är att enbart beskattningsunderlaget kan anses vara förenligt med mervärdesskattedirektivet. Däremot kan inte Skatteverkets tillåtelse av ett schablonberäknat beskattningsunderlag anses vara förenligt med mervärdesskattedirektivet. Avseende vem som ska vara den resande har EU-domstolen slagit fast att bestämmelserna ska tillämpas oavsett om kunden är den resande eller inte, medan det i mervärdesskattelagen framgår att den enbart ska tillämpas när en resa tillhandahålls den resande. Vidare framgår det utifrån mervärdesskattelagens lydelse att den enbart är tillämplig när en resebyrå tillhandahåller en resa. Kravet på ett resemoment finns inte i motsvarande bestämmelser i EU:s mervärdesskattedirektiv och EU-domstolen har uttryckligen sagt att resebyrån inte behöver tillhandahålla resemomentet.

2 Inledning

2.1 Bakgrund

Utan vinstmarginalsystemet för resebyråer skulle en svensk resebyrå som i eget namn arrangerar paketresor inom Europeiska Unionen, där resebyrån i sitt tillhandahållande av resetjänsten köper in tjänster från andra beskattningsbara personer, behöva betala utgående mervärdesskatt på paketets fulla pris i Sverige. Utöver detta skulle resebyrån antingen behöva registrera sig för mervärdesskatt eller begära återbetalning för mervärdesskatt som har erlagts för tillhandahållna tjänster i andra medlemsstater t.ex. för transport, logi, måltider, guide turer m.m. Detta skulle innebära att tjänsterna skulle vara mervärdesskattepliktiga i Sverige, där paketresan köptes, och inte i den medlemsstat där tjänsterna faktiskt tillhandahölls och konsumerades. En snedvridning av mervärdesskatteintäkterna hade uppstått där skatteintäkterna hade hamnat hos de medlemsstater som tillhandahåller turisterna istället för de som tillhandahåller turistresemålet¹.

Införandet av vinstmarginalsystemet för resebyråer har därför bland annat haft till syfte att underlätta för resebyråerna men även att säkerställa att varje tjänst beskattas där den tillhandahålls. Vid tillämpning av vinstmarginalsystemet beskattas resebyråns marginal.

Resebyrån beräknar beskattningsunderlaget genom att göra avdrag för sina kostnader inklusive mervärdesskatt för de kostnader som kommer resenären direkt till godo. På detta sätt tillfaller mervärdesskatteintäkterna den stat där tjänsterna tillhandahålls medan mervärdesskatten på marginalen tillfaller den stat där resebyrån är etablerad².

Beskattningen av resebyråns marginal, vinst, innebär att en resebyrå i Sverige med fast driftställe här beskattas med 25 % skattesats³. Även inköpta tillhandahållna tjänster såsom hotelltjänster, guider, måltider m.m. som kommit resenären direkt till godo i andra länder inom EU kommer beskattas i Sverige enligt marginalbeskattningsmetoden med 25 %. Om de allmänna bestämmelserna i svensk mervärdesskatterätt hade varit tillämpliga hade dessa tjänster inte beskattas med svensk skatt utan ansetts vara omsatta utomlands⁴. Detta innebär att de resebyråer som tillämpar marginalbeskattningsmetoden enligt 9 b kapitlet mervärdesskattelagen (1994:200),

¹ Kajua, J. & Terra, B. 2016 s. 3263.

² KOM (2002) 64 slutlig s. 2.

³ 7 kap. 1 § mervärdesskattelagen.

ML, kan komma att beskattas högre i Sverige jämfört med om de hade tillämpat de allmänna bestämmelserna⁵.

Med tanke på hur svårt det kan bli för en resebyrå att räkna fram en faktisk marginal vid tidpunkten för skattskyldighetens tillträde la Riksskatteverket (nuvarande Skatteverket) fram en skrivelse där det framgår att de tillåter att resebyråer får beräkna marginalen schablonmässigt⁶.

När vinstmarginalbeskattningen för resebyråer infördes år 1977 i mervärdesskattedirektivet såldes merparten av paketresorna direkt till den resande. Idag ser marknaden annorlunda ut. Resebyråer säljer paketresor till andra resebyråer som sedan säljer dem till slutkonsumenter⁷. Detta har lett till att flera medlemsstater tillämpar bestämmelserna olika. EU kommissionen har t.ex. ansett att vinstmarginalsystemet enbart kan tillämpas när paketresan säljs direkt till den resande, dvs. slutkonsumenten, och anklagade därför flera medlemsländer för fördragsbrott då de tillämpat bestämmelserna till alla kunder, resande eller inte⁸.

2.2 Syfte och frågeställning

Syftet med uppsatsen är att undersöka huruvida svenska bestämmelserna avseende vinstmarginalbeskattning för resebyråer är förenliga med EU:s mervärdesskattedirektiv, vilket är intressant med tanke på den serie av fördragsbrott som kommissionen anklagat flera medlemsstater för.

Detta ska göras genom att jämföra om följande nyckelbegrepp är konforma med EU-rätten:

- 1) Resande
- 2) Resor
- 3) Beskattningsunderlaget

⁵ Frennberg, E., Jacobsson M. & Hansson U., Mervärdesskattelagen (1994:200), introduktionskommentaren till 9 b kap, Zeteo

⁶ Riksskatteverket (RSV), Promemoria rörande resetjänster enligt mervärdesskattelagen, dnr 8257-95/900, 1995-11-24.

⁷ KOM(2002) 64 s.3.

⁸ Förslag till avgörande av generaladvokat Eleanor Sharpston i mål C-189/11 Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien m.fl. punkt 1.

2.3 Avgränsningar

Följande rättsfall från EU-domstolen berör inte något av nyckelbegreppen och kommer därför inte gås igenom, mål C-260/95, DFDS, som berör i vilket land tillhandahållna tjänster var skattepliktiga samt mål C-599/12, Jetair, som berör tjänster omsatta utanför EU och inte heller mål C-300/12, Ibero Tours då resebyråer agerade som mellanhand och vinstmarginalbestämmelserna inte är tillämpliga på sådana resebyråer.

Inom svensk rätt kommer jag inte att gå igenom RÅ 1997 not. 82 eftersom bolaget bedömdes agera som mellanhand och vinstmarginalbestämmelserna därför inte var tillämpliga.

2.4 Metod och material

Uppsatsen ska undersöka huruvida de svenska bestämmelserna avseende vinstmarginalbeskattning för resebyråer är förenliga med EU:s mervärdesskattedirektiv. Detta då Sverige nämligen har en skyldighet att implementera unionsrättsliga direktiv i svensk lagstiftning. Detta gjorde Sverige i samband med sitt medlemskap i EU då de implementerade mervärdesskattedirektivet i mervärdesskattelagen⁹.

I artikel 288 i fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt (FEUF) framgår att ett direktiv ska vara bindande för det resultat som ska uppnås med direktivet¹⁰. Vidare har EU-domstolen uttalat att nationell rätt ska tolkas mot bakgrunden av EU-rätten. Denna så kallad EU-konforma tolkning innebär att mervärdesskattelagen ska tolkas i enlighet med mervärdesskattedirektivet¹¹. Det är därför viktigt att jämföra om mervärdesskattelagen är konform med mervärdesskattedirektivet.

Detta kommer jag göra genom att gå igenom EU-domstolens praxis eftersom en EU-rättslig bestämmelse har företräde framför nationella regler och ska tillämpas oavsett vad som står i de nationella reglerna. Detta innebär att om en domstol finner att en nationell bestämmelse strider mot en EU-rättslig bestämmelse ska domstolen inte tillämpa den nationella bestämmelsen¹². EU-

⁹ Henkow, O. 2015, s. 13.

¹⁰ Hilling, M., Persson Österman, R., Ståhl, K. & Öberg, J. 2011, s. 25.

¹¹ Hettne, J. & Otken Eriksson, I. 2011, s. 189.

¹² Hettne, J. & Otken Eriksson, I. 2011, s. 173.

domstolens rättspraxis anses även vara ett komplement till de skrivna bestämmelserna eftersom de i vissa fall är så vaga och målinriktade att de ger liten vägledning¹³.

Eftersom EU-rätten i princip har företräde framför nationell rätt har jag valt att gå igenom ett flertal svenska domar avseende vinstmarginalbestämmelser för resebyråer för att jämföra om de dömt EU-konformt.

EU-rätten ska inte bara tillämpas och ges företräde i samband med en talan i nationell domstol utan den ska iaktas fullt ut redan på myndighetsnivå¹⁴. Artikel 288 i FEUF säger att ett direktiv är bindande för medlemsstaternas olika organ. Skatteverket kan dock inte, utan stöd i nationell rätt, åberopa mervärdesskattedirektivet för att ålägga någon att betala mer mervärdesskatt. En enskild kan å andra sidan åberopa mervärdesskattedirektivet till stöd för sin sak utan att ha stöd i nationell rätt, s.k. direkt effekt¹⁵. Jag har därför även valt att till viss del återspegla Skatteverkets syn på vinstmarginalbestämmelserna för resebyråer.

Med tanke på vad som framgår ovan, att mervärdesskattelagen ska vara EU-konform och följa EU-rätten, har jag valt att skriva uppsatsen utifrån juridisk metod där jag för att fastställa hur bestämmelserna ska tolkas gått igenom samtliga rättsfall från EU-domstolen. Därefter har jag gått igenom ML och förarbetena till 9 b kapitlet där bestämmelserna återfinns samt de svenska rättsfall som berör frågeställningen.

Det finns väldigt lite skrivet om vinstmarginalbestämmelserna för resebyråer, både inom svensk och EU-rättslig doktrin. Jag har därför till flertal EU-domar läst generaladvokatens förslag till avgörande. Generaladvokatens förslag är bundna av gällande rätt men får enbart rättskällevärde i de fall domen hänvisat till eller följt generaladvokatens argument. De har dock en stor betydelse för att förstå målen då de har en betydligt mer omfattande argumentation kring omständigheterna i målen än själva domslutet¹⁶.

¹³ Hettne, J. & Otken Eriksson, I. 2011, s. 49.

¹⁴ Hettne, J. & Otken Eriksson, I. 2011, s. 175.

¹⁵ Henkow, O. 2015, s. 13.

¹⁶ Hettne, J. & Otken Eriksson, I. 2011, s. 117-118.

3 Vinstmarginalbeskattning enligt EU-rätten

3.1 Bestämmelser i mervärdesskattedirektivet

1977, när sjätte momsdirektivet¹⁷ antogs, infördes de särskilda reglerna för resebyråer och researrangörer i artikel 26.1-4. Idag återfinns de i artikel 306-310 i rådets direktiv 2006/112/EG och motsvarar i all väsentlighet varandra¹⁸. De artiklar i mervärdesskattedirektivet som är relevanta för att besvara denna uppsats frågeställningar är främst artiklarna 306 och 308.

I artikel 306 finns de grundläggande kraven för när en resebyrå ska tillämpa vinstmarginalbeskattning. Den särskilda ordningen ska tillämpas av en resebyrå som handlar i eget namn och använder andra beskattningsbara personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer. Undantag är resebyråer som enbart fungerar som förmedlare. Även researrangörer ska betraktas som resebyråer vid tillämpning av artiklarna 306-310¹⁹.

Av artikel 308 framgår att resebyråns beskattningsunderlag utgörs av dess vinstmarginal. Vinstmarginalen beräknas utifrån skillnaden mellan resebyråns kostnader för leveranser och tjänster som ingår i paketet och det pris som resebyrån tar för paketet²⁰.

3.2 Rättsfall från EU-domstolen

3.2.1 Reseprestationer

3.2.1.1 Tillhandahållande av enbart logi

I ett av EU-domstolens första mål som berör vinstmarginalbestämmelserna C-163/91, Van Ginkel, fick domstolen avgöra om bestämmelserna är tillämpliga i de fall ett bolag enbart tillhandahåller boendet och ingen transport. Bolaget Van Ginkel arrangerade nämligen bilseminstrar där kunden använde sin egen bil medan bolaget arrangerade login. Login köpte bolaget in från en tredje part och sålde vidare i eget namn till sina kunder. Bolaget hade tillämpat de särskilda bestämmelserna i artikel 26 sjätte mervärdesskattedirektivet (numera artikel 306-310

¹⁷ Rådets direktiv 77/388/EG.

¹⁸ Europeiska kommissionen mot Spanien, C-189/11, punkt 20 och Maria Kozak, C-577/11, punkt 16.

¹⁹ Rådets direktiv 2006/112/EG, artikel 306.

²⁰ Rådets direktiv 2006/112/EG, artikel 308.

i rådets direktiv 2006/112/EG) vid beräkning av beskattningsunderlag och därför beräknat mervärdesskatten utifrån den vinstmarginal man själv hade gentemot kunden när man hyrde ut login. Den nationella domstolen ansåg dock att Van Ginkel var uthyrare av login och att beskattningsunderlaget därför borde bestå av hela försäljningspriset till kunden och inte enbart vinstmarginalen²¹. Bolaget överklagade beslutet till Gerechtshof te Amsterdam som vilandeförklarade målet, för att avgöra om artikel 26 sjätte mervärdesskattedirektivet var tillämplig, och ansökte om ett förhandsavgörande där de ställde frågan om det var ett krav att resebyrån tillhandahåller transporten²².

EU-domstolen började med att förklara att en av avsikterna med vinstmarginalbestämmelserna är att en resebyrås tillhandahållande av tjänster kännetecknas av att det består av ett flertal tjänster, speciellt i fråga om transport och logi, antingen inom eller utanför det medlemsland där företaget har sitt säte eller fasta driftställe. Om de allmänna bestämmelserna skulle gälla avseende beskattningsort, beskattningsunderlag och avdrag för skatt på de flertal tjänster en resebyrå tillhandahåller och i de medlemsländer de tillhandahålls skulle det skapa praktiska svårigheter för resebyråer. I syfte att anpassa sig till resebyråers specifika karaktär har därför gemenskapslagstiftaren infört de särskilda mervärdesskattereglerna i artikel 26 i sjätte mervärdesskattedirektivet²³.

EU-domstolen förklarade att bedömningen om en resebyrå agerar i eget namn eller inte är upp till den nationella domstolen att avgöra men man bör beakta samtliga omständigheter i det enskilda fallet och i synnerhet de kontraktsrättsliga förpliktelserna gentemot resenären²⁴. Artikel 26 i sjätte mervärdesskattedirektivet innehöll inte något uttryckligt krav på att reseföretaget ska tillhandahålla transport till och från login. Om så hade varit fallet, att vinstmarginalbestämmelserna inte hade varit tillämplig pga. av att reseföretaget enbart tillhandahöll logi och inte transporten, hade det gett upphov till ett komplicerat skattesystem. I sådana fall hade tillämpliga mervärdesskattebestämmelser kommit att variera beroende på

²¹ Van Ginkel, C-163/91, punkt 7-8.

²² Van Ginkel, C-163/91, punkt 17.

²³ Van Ginkel, C-163/91, punkt 11-15.

²⁴ Van Ginkel, C-163/91, punkt 21.

omständigheterna kring de tjänster som tillhandahålls resenären. Ett sådant system hade inte varit förenligt med syftet med direktivet²⁵.

I sitt svar slog EU-domstolen fast att en resebyrås tillhandahållande av enbart logi inte är tillräckligt för att utesluta dem från tillämpningsområdena i artikel 26 i sjätte mervärdesskattedirektivet eftersom det utöver detta kan omfatta sådant tillhandahållande såsom upplysningar och rådgivning för att erbjuda olika semesteralternativ samt bokning av logi²⁶.

Följande mål C-200/04, iSt, behandlades en resebyrås tillhandahållande av språkresor. Här har det bland annat framkommit att det är viktigt att avgöra om den inköpta resetjänsten är en kringtjänst eller inte eftersom det kan avgöra om vinstmarginalbestämmelserna ska tillämpas.

3.2.1.2 Språkresor

iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (nedan iSt) arrangerade studieprogrammen ”High School” och ”College”²⁷. Dessa tillhandahölls i eget namn där bolaget anlidade andra skattskyldiga personer för att tillhandahålla sina tjänster²⁸. Tyska Finanzamt ansåg först att de transaktioner bolaget tillhandahöll utgjorde resetjänster men fann därefter att det var sådana tjänster som avsåg fostran och utbildning, vilket är undantag från skatteplikt i Tyskland och därför inte berättigade till något avdrag för ingående mervärdesskatt. iSt överklagade beslutet då de ansåg sig tillhandahålla resetjänster som var berättigade till avdrag för ingående mervärdesskatt. Tyska, Finanzgericht, biföll överklagan men Finanzamt överklagade beslutet till Bundesfinanzhof, vilket vilandeförklarade målet och begärde förhandsavgörande från EU-domstolen. Frågan de ställde avsåg ifall de särskilda reglerna i 26 artikeln i sjätte mervärdesskattedirektivet även avsåg verksamhet som bedrivs av en arrangör av så kallade ”High school-program” och ”Collegeprogram” med utlandsvistelse under tre till tio månader som erbjuds deltagarna i eget namn och för vars utförande arrangören anlitar andra skattskyldiga personer?²⁹

²⁵ Van Ginkel, C-163/91, punkt 23.

²⁶ Van Ginkel, C-163/91, punkt 24.

²⁷ iSt, C-200/04, punkt 10.

²⁸ iSt, C-200/04, punkt 24.

²⁹ iSt, C-200/04, punkt 15-17.

EU-domstolen klargjorde att man först måste bedöma om iSt är ett sådant bolag som omfattas av de särskilda bestämmelserna. Det som måste avgöras är om de agerar i eget namn, är en sådan ekonomisk aktör som omfattas av de särskilda bestämmelserna och om de använder andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla de egna prestationerna³⁰. Här slog domstolen fast att utifrån praxis³¹ går det att utläsa att det dels ankommer på den nationella domstolen att avgöra om iSt agerar i eget namn och att det i synnerhet är arten av de ekonomiska avtalsförpliktelser som de har mot kunden som avgör detta³². Avseende det andra kravet, om de är en sådan ekonomisk aktör som omfattas av de särskilda bestämmelserna, hänvisar domstolen även här till rättspraxis³³ och säger att de tjänster som tillhandahålls av resebyråer kännetecknas av en mängd tjänster, särskilt i fråga om transport och logi, som utförs såväl inom som utanför medlemsländernas territorium. En tillämpning av allmänna bestämmelser avseende beskattningsort, beskattningsunderlag och avdrag för skatt skulle medföra praktiska svårigheter och något som skulle kunna utgöra hinder för verksamheter³⁴. För att avgöra om bolaget är en sådan ekonomisk aktör som omfattas av de särskilda bestämmelserna behöver man inte vara en resebyrå i ordens vanliga bemärkelse utan genomför motsvarande transaktioner inom ramen för sin verksamhet. I och med det behöver inte domstolen avgöra om iSt är en resebyrå i ordens vanliga bemärkelse utan bara om de utför likadana transaktioner som en resebyrå³⁵.

Även i målet *Madgett & Baldwin C-308/96 och C-94/97* (se nedan) för EU-domstolen ett resonemang om en ekonomisk aktör som tillhandahåller resor ofta använder sig av tjänster som de köpt in från tredjeman och som enbart motsvarar en mindre del av paketpriset i jämförelse med de andra tjänster som dessa aktörer tillhandahåller. Den inköpta tjänsten är därför enbart ett medel för att åtnjuta den egentliga tjänsten. I de fallen tjänsterna som köpts in är rena kringtjänster ska den ekonomiska aktören inte beskattas enligt de särskilda bestämmelserna i artikel 26 sjätte mervärdesskattedirektivet. När en ekonomisk aktör regelbundet erbjuder sina kunder resetjänster som har en betydande inverkan på paketpriset ska inte dessa tjänster likställas

³⁰ iSt, C-200/04, punkt 19.

³¹ Van Ginkel, C-163/91, punkt 21.

³² iSt, C-200/04, punkt 20.

³³ Van Ginkel, C-163/91, punkt 13-15, *Madgett & Baldwin*, C-308/96 och C-94/97, punkt 18, samt *First Choice Holidays*, C-149/01, punkt 23-24.

³⁴ iSt, C-200/04, punkt 21.

³⁵ iSt, C-200/04, punkt 22-23.

med kringtjänster³⁶. För övrigt exakt samma argument som generaladvokaten hade framfört i sitt förslag till avgörande³⁷.

Flera medlemsstater yttrade i målet att vinstmarginalbestämmelserna inte skulle vara tillämpliga pga. att de inte omfattas av begreppet resa i artikel 26 sjätte mervärdesskattedirektivet³⁸.

Domstolen påpekade att den nämnda bestämmelsen förvisso inte innehåller någon definition av begreppet resa men det behövs ingen definition på begreppet för att tillämpa de särskilda bestämmelserna. Det enda som krävs för att avgöra om bestämmelsen är tillämplig är att avgöra om resetjänstens art är en kringtjänst eller inte³⁹. Med detta som resonemang slog domstolen fast att artikel 26 är tillämplig på en ekonomisk aktör som i eget namn arrangerar sådana studieprogram som i målet och använder sig av tjänster från andra skattskyldiga personer för att tillhandahålla dessa⁴⁰.

Om en resebyrås försäljning av operabiljetter ska vinstmarginalbeskattas när den tillhandahålls utan någon resetjänst avgjordes i följande mål.

3.2.1.3 Resebyrås försäljning av enbart operabiljetter utan resetjänst

En resebyrå kan tillhandahålla många olika typer av tjänster som ibland sätts samman som paket men även tjänster från andra beskattningsbara personer som säljs separat utan några andra tillhandahållanden. Minerva Kulturreisen GmbH (nedan Minerva) i mål C-31/10 köpte in operabiljetter som de avyttrade antingen tillsammans med andra av Minerva tillhandahållande tjänster såsom logi, guidade turer, måltider, dryck m.m. eller separat utan tjänster. Oavsett sammansättning avyttrade de tjänsterna i eget namn till slutkonsumenter och resebyråer⁴¹.

I redovisningen av Minervas separata försäljning av operabiljetter, utan övriga tjänster, hade de vid beskattningen för åren 1993-1998 inte tillämpat vinstmarginalbestämmelserna. Bolagets bedömning var att även denna försäljning skulle marginalbeskattas och begärde därför omprövning avseende beskattningsbesluten för dessa år. Tyska Finanzamt beslutade vid omprövningen att inte ändra de ursprungliga beskattningsbesluten med hänvisning till att

³⁶ iSt, C-200/04, punkt 26-28.

³⁷ Förslag till avgörande av generaladvokat M.Poiarés Maduro, C-200/04, punkt 24-26.

³⁸ iSt, C-200/04, punkt 32.

³⁹ iSt, C-200/04, punkt 34.

⁴⁰ iSt, C-200/04, punkt 48.

⁴¹ Minerva Kulturreisen, C-31/10, punkt 5.

Minerva genom att köpa och vidareförsälja inträdesbiljetter inte tillhandahåller ett ”genomförande av en resa” och att Minervas verksamhet därmed inte skiljer sig från en näringsidkares försäljning av inträdesbiljetter⁴².

Minerva överklagade domen och gjorde gällande att en resebyrås försäljning av inträdesbiljetter ska anses som en ”resetjänst” i den mening som avses i den tyska motsvarigheten till artikel 26 sjätte mervärdesskattedirektivet. Enligt Minerva utgör försäljningen ett tillhandahållande som ingår i dess utbud av resor och resetjänster⁴³. Den tyska domstolen, Bundesfinanzhof, vilandeförklarade målet och begärde förhandsavgörande från EU-domstolen. De önskade få svar på om vinstmarginalsbestämmelserna för resebyråer är tillämplig när en resebyrå säljer operabiljetter separat, utan att tillhandahålla ytterligare tjänster⁴⁴.

EU-domstolen konstaterade att det utifrån ordalydelsen i artikel 26 sjätte mervärdesskattedirektivet framgår att en tjänst av en resebyrå endast kan omfattas av de särskilda bestämmelserna i artikeln om den avser genomförandet av en resa. Att bestämmelsen i direktivet är ett undantag från de allmänna bestämmelserna som ska tillämpas för att uppnå det avsedda syftet med artikeln som är att anpassa bestämmelsen till den specifika karaktär som resebyråer har⁴⁵. Utifrån rättspraxis⁴⁶ framgår att denna verksamhet kännetecknas av att den består av en mängd tjänster, särskilt i fråga om transport och logi, att en tillämpning av sedvanliga bestämmelser skulle medföra praktiska svårigheter för dessa företag vilket skulle kunna utgöra hinder för deras verksamheter⁴⁷.

EU-domstolen klargjorde sedan att mål Van Ginkel, C-163/91, inte ska tolkas som att varje separat tjänst som en resebyrå tillhandahåller omfattas av artikel 26 sjätte mervärdesskattedirektivet. Om man hade uteslutit en resebyrå från de särskilda bestämmelserna p.g.a. att tjänster endast innefattar logi och inte transport av resenären ger detta upphov till ett komplicerat skattesystem och det skulle vara oförenligt med de syften som eftersträvas med direktivet⁴⁸. Punkt 24 i domen Van Ginkel säger nämligen att en tjänst som inte erbjuds i samband med en resetjänst, avseende bland annat transport och logi, omfattas inte av

⁴² Minerva Kulturreisen, C-31/10, punkt 6-7.

⁴³ Minerva Kulturreisen, C-31/10, punkt 10.

⁴⁴ Minerva Kulturreisen, C-31/10, punkt 12.

⁴⁵ Minerva Kulturreisen, C-31/10, punkt 15-17.

⁴⁶ Madget & Baldwin, C-308/96 och C-94/97, punkt 18, samt First Choice Holidays, C-149/01, punkt 24.

⁴⁷ Minerva Kulturreisen, C-31/10, punkt 18.

⁴⁸ Minerva Kulturreisen, C-31/10, punkt 19-20.

vinstmarginalbestämmelserna för resebyråer. Utifrån detta följer att Minervas försäljning av enbart operabiljetter utan tillhandahållande av en resetjänst inte omfattas av de särskilda bestämmelserna i artikel 26 i sjätte mervärdesskattedirektivet⁴⁹.

EU-domstolen fick i nästa mål avgöra om en egenproducerad tjänst, som är nödvändig för den hela sammantagna resetjänsten, ska ingå i beskattningen av marginalen.

3.2.1.4 Nödvändiga egna transporttjänster

I mål C-577/11 bedrev Maria Kozak en resebyrå i Polen som sålde paketresor direkt till resande. Paketresorna innefattade kost och logi som köptes in från andra näringsidkare samt transport som utfördes med egna bussar. Beskattningsunderlag för de tjänster som förvärvades från utomstående tillämpade Maria Kozak vinstmarginalsbestämmelserna i artikel 308 i rådets direktiv 2006/112/EG och beskattade marginalen med 22 % enligt polsk rätt⁵⁰. För transporttjänsterna tillämpades de allmänna mervärdesskattereglerna, vilket i Polen hade en reducerad skattesats om 7 %. Den polska skattemyndigheten beslutade att Maria Kozaks egna transporttjänster var en absolut nödvändig del i den sammanlagda turisttjänsten som resebyrån tillhandahöll och därför inte kunde anses vara en oberoende tjänst som skulle beskattas med en reducerad skattesats⁵¹. Besluten överklagades och högsta instans i Polen, Naczelny Sad Administracyjny, vilandeförklarade målet och begärde ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Frågan de ställde avsåg om de särskilda bestämmelserna i artiklarna 306-310 är tillämpliga när en resebyrå mot ett paketpris själv tillhandahåller transporttjänsten i paketet. En transporttjänst som utgör en absolut nödvändig del i tillhandahållandet av hela turisttjänsten⁵².

I sitt avgörande hänvisade EU-domstolen till rättspraxis och upprepade att det huvudsakliga syftet med de särskilda bestämmelserna är att undvika de svårigheter som skulle uppstå ifall en resebyrå hade blivit tvungen att tillämpa de allmänna bestämmelserna, till exempel i fråga om plats för beskattning, beskattningsunderlag, avdrag av ingående skatt m.m. Domstolen upplyste om att i mål C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin har det fastslagits att de särskilda bestämmelserna endast ska tillämpas på tjänster som köps in från utomstående. I de fall en

⁴⁹ Minerva Kulturreisen, C-31/10, punkt 21-23.

⁵⁰ Maria Kozak C-557/11, punkt 8-9.

⁵¹ Maria Kozak C-557/11, punkt 10.

⁵² Maria Kozak C-557/11, punkt 13-14.

näringsidkare tillämpar de särskilda bestämmelserna och tillhandahåller en tjänst som denne delvis utför själv och delvis köper in från andra beskattningsbara personer ska den särskilda ordningen endast tillämpas på tjänster som tillhandahållits av utomstående personer⁵³. Domstolen förklarade att begreppet ”*ett enda tillhandahållande*” i artiklarna 307 och 308 enbart avser tjänster som förvärvats från utomstående beskattningsbara personer oavsett om de transporttjänster som resebyrån själv tillhandahåller är absolut nödvändig för den sammantagna turisttjänsten. Av detta följer att när en resebyrå själv tillhandahåller den resande en egen transporttjänst ska denna tjänst beskattas enligt de allmänna mervärdesskattereglerna⁵⁴.

Frågan i nästa mål var om ett bolag ska vinstmarginalbeskattas om de enbart tillhandahåller transporttjänster och inga andra tjänster till resebyråer.

3.2.1.5 Enbart transporttjänst och inga andra tillhandahållna tjänster

I mål C-220/11 bedrev bolaget Star Coaches persontransport med egna bussar eller med underleverantörers bussar i Tjeckien och mellan andra länder inom EU. Kunderna bestod uteslutande av resebyråer. Bolaget handlade i eget namn men ansåg sig inte vara en resebyrå enligt artikel 306 rådets direktiv 2006/112/EG utan tillämpade de allmänna bestämmelserna för mervärdesskatt och yrkade därmed avdrag och återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt. Den tjeckiska domstolen, Finanční úřad pro Prahu 5, ansåg däremot att Star Coaches tillhandahöll en sådan resetjänst som ska beskattas enligt den särskilda ordningen som införts för resebyråer i artikel 306⁵⁵. Efter att målet behandlats i lägre instanser hamnade ärendet hos tjeckiska domstolen Nejvyšší správní soud. Domstolen fann det oklart hur artikel 306 skulle tillämpas eftersom det i direktivet står att bestämmelsen i artikeln ska tillämpas på tjänster som tillhandahålls resande. I motsvarande bestämmelser i Tjeckien står, *tjänster som tillhandahålls resebyråernas kunder*, dvs. inte endast resande avses utan även andra personer⁵⁶.

Den nationella domstolen vilandeförklarade målet och hänsköt följande frågor till EU-domstolen:

⁵³ Maria Kozak C-557/11, punkt 19-21.

⁵⁴ Maria Kozak, C-557/11, punkt 24.

⁵⁵ Star Coaches, C-220/11, punkt 8-9.

⁵⁶ Star Coaches, C-220/11, punkt 12.

- 1) *”Avser artikel 306 i mervärdesskattedirektivet enbart resebyråers tillhandahållande till slutkonsumenter av en resetjänst (till resande) eller avses även tillhandahållande till andra (till kunder)?*
- 2) *Ska ett transportföretag som endast utför persontransporter genom att tillhandahålla busstransporter till resebyråer (och inte direkt till resande) och som inte tillhandahåller några andra tjänster (logi, upplysningar, rådgivning med mera) betraktas som en resebyrå vid tillämpningen av artikel 306 i mervärdesskattedirektivet?”⁵⁷*

EU-domstolen börjar med att förklara att fråga 2 kommer besvaras genom att hänvisa till rättspraxis. Utifrån rättspraxis⁵⁸ framgår nämligen att den omständighet att en resebyrå endast tillhandahåller semesterlogi inte räcker för att utesluta den från de särskilda bestämmelserna eftersom det även kan omfatta sådana tillhandahållanden som upplysningar och rådgivning. Den särskilda ordningen äger även giltighet på aktörer som inte är reseföretag i den sedvanliga bemärkelsen men genomför motsvarande transaktioner inom ramen för annan verksamhet. Det krävs emellertid, enligt mål C-163/91, Van Ginkel, att tjänsterna inte utgör ett enda tillhandahållande och att de förutom transport innefattar andra tillhandahållande såsom upplysningar och rådgivning avseende olika semestererbjudanden och bokning av bussresor. Star Coaches tillhandahöll inte några andra tjänster än transporttjänster till resebyråer och genomför därför inga transaktioner som avses i artikel 306 rådets direktiv 2006/112/EG enligt EU-domstolen⁵⁹. Av denna anledning behövde inte domstolen besvara den första frågan om vem tillhandahållandet ska riktas till för vinstmarginalbestämmelserna ska bli tillämpliga⁶⁰. Den besvarades dock av EU-domstolen i mål C-189/11 (se nedan).

⁵⁷ Star Coaches, C-220/11, punkt 14

⁵⁸ Van Ginkel, C-163/91, Madgett & Baldwin C-308/96 och C-94 och mål C-200/04 iSt.

⁵⁹ Star Coaches, C-220/11, punkt 23-24.

⁶⁰ Star Coaches, C-220/11, punkt 27.

3.2.2 Resande

Vad som avses med resande, eller kund, som det står i ett flertal språkversioner av mervärdesskattedirektivet, har inte gått att tyda utifrån rättspraxis eller direktivet. I den svenska översättningen av bestämmelserna framgår det i artikel 306 att den ska tillämpas gentemot kunder i artikeln därefter, artikel 307, används begreppet resande⁶¹. Europeiska kommissionen har fått motta flera klagomål om att resebyråers tjänster behandlas olika beroende på vilken medlemsstat de är verksamma i eftersom det i länders språkversioner av mervärdesskattedirektivet står olika⁶². Kommissionen la därför år 2002 bland annat fram ett förslag till ändring av artikel 26 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Ett av grundskälen till förslaget var att ersätta ordet ”resande” med ”kund” i bestämmelsen. Kommissionen nämner bland annat i förslaget att reglerna skraddasyddes till en rådande marknad år 1977 då paketresor huvudsakligen såldes av resebyråer direkt till resande. Idag ser marknaden annorlunda ut med flera aktörer, större utbud och det är inte ovanligt att resetjänster tillhandahålls andra resebyråer eller andra skattskyldiga personer som t.ex. använder sig av resetjänster för att stimulera sin personal.

Flera medlemsstater har redan tillämpat en annorlunda tolkning av direktivet och utvidgat den till att inte gälla enbart när resetjänster säljs till resande utan även omfattas till andra kunder (t.ex. andra resebyråer), vilket har lett till en snedvriden konkurrens⁶³. Detta problem har även belysts i tidskriften *International VAT Monitor* där det även framkommit att det främst är länder med en stor turistnäring som låtit bestämmelserna tillämpas mot alla kunder och inte enbart den resande. Detta eftersom mervärdesskatten på inköpta tjänster i ett resepaket tillfaller det land där tjänsterna tillhandahålls då en resebyrå inte har rätt att göra avdrag för ingående moms på inköpta tjänster som kommer resenären till godo⁶⁴. I en medlemsstat med vinstmarginalbestämmelser som enbart tillämpas på resande drar en resebyrå av ingående skatt på inköpta tjänster när den säljer ett resepaket till andra resebyråer eftersom resebyrån inte är den resande. När vinstmarginalbestämmelserna tillämpas på detta sätt tillfaller inte mervärdesskatteintäkterna på inköpta tjänster från andra medlemsstater landet där de konsumeras utan medlemsstaten där resebyrån är etablerad eftersom den påför utgående skatt på resepaketet men av drar ingående skatt på inköpta tjänster. Länder med omfattande turistnäring har därför tillämpat bestämmelser

⁶¹ Rådets direktiv 2006/112/EG, artikel 306 och 307.

⁶² KOM (2002) 64 slutlig s. 3

⁶³ KOM (2002) 64 slutlig s. 3-4.

⁶⁴ Dewilde K., Eeckhout K. & Boone C., *The Margin Scheme for Travel Agents, The European Commission's Proposal to Simplify the European VAT Rules*, *International VAT Monitor*, jan/feb 2003, s. 9-10.

där vinstmarginalbestämmelserna gäller mot alla kunder, även mot beskattningsbara personer som inte är den resande⁶⁵.

Kommissionens förslag antogs inte och återkallades 21 maj 2014⁶⁶. Detta troligtvis för att EU-domstolen i följande mål som gås igenom kom till slutsatsen att direktivbestämmelserna för resebyråer i artiklarna 306-310 redan ska tillämpas vid all försäljning oavsett om kunden är den resande eller inte.

3.2.2.1 Vem ska vara den resande för vinstmarginalbestämmelserna ska bli tillämpliga?

Europeiska kommissionen har i en serie mål⁶⁷ invänt mot åtta medlemsstaters tolkning av den särskilda ordningen för vinstmarginalbeskattning för resebyråer i artikel 306-310 i rådets direktiv 2006/112/EG. De åtta medlemsstaterna har haft en tolkning där bestämmelserna gäller oavsett om kunden är den faktiska resande eller inte, ett s.k. kundorienterat synsätt, medan kommissionen har ansett att bestämmelserna endast ska tillämpas när kunden är den resande, ett s.k.

resandeorienterat synsätt. I sju av åtta mål är detta den huvudsakliga frågan. I målet mot Spanien, C-189/11, har kommissionen invänt mot ytterligare tre tolkningar av bestämmelserna som de anser är fel. En av dessa frågor, beräkningen av beskattningsunderlaget under en skatteperiod, kommer jag behandla senare i uppsatsen. De andra två frågorna berör inte denna uppsats⁶⁸.

Kommissionen har hävdad att unionslagstiftarens avsikt med den särskilda ordningen har varit att begränsa den till att endast avse resebyråers tillhandahållande till de resande, det vill säga slutkonsumenter. Som stöd för sitt argument har de gjort gällande att fem av de sex ursprungliga språkversioner av nämnda direktiv använder termen ”resande”. I den sjätte mervärdesskattedirektivs språkversion, den engelska, används förvisso termen ”customer (kund)” men den anser kommissionen är felaktig⁶⁹. Utöver det anser de att en näringsidkare alltid agerar i eget namn gentemot sin kund och om det kundorienterade synsättet tillämpas anser

⁶⁵ Förslag till avgörande av generaladvokat Eleanor Sharpston i mål C-189/11 Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien m.fl. punkt 16.

⁶⁶ EUT, C 153, 2014, s. 6.

⁶⁷ Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, C-189/11, Europeiska kommissionen mot Republiken Polen, C-193/11, Europeiska kommissionen mot Republiken Italien, C-239/11, Europeiska kommissionen mot Republiken Tjeckien, C-269/11, Europeiska kommissionen mot Grekland, C-293/11, Europeiska kommissionen mot Republiken Frankrike, C-296/11, Europeiska kommissionen mot Republiken Finland, C-309/11, Europeiska kommissionen mot Republiken Portugal, C-450/11.

⁶⁸ Ena frågan berörde Spaniens undantag för vinstmarginalbeskattning i de fall resebyråer, som är detaljhandlare säljer resetjänster till slutkonsumenten, som arrangeras av resebyråer som är partihandlare. Den andra frågan berörde redovisning av ingående skatt på fakturor utställda till beskattningsbara personer.

⁶⁹ Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, C-189/11, punkt 21-22.

kommissionen att villkoret i artikel 26, att resebyrån ska agera i *eget namn*, är överflödigt. Dessa ord får därför inte bli föremål för en bokstavstolkning. Ordet ska tolkas som i de fem ursprungliga språkversionerna, dvs. *resande*⁷⁰. Vidare pekade kommissionen på att det i artikel 26 står *det totala belopp som skall betalas av den resande*. Om den särskilda ordningen hade varit tillämplig oberoende av vilken ställning resebyråns kund har hade det varit motsäggande att uttrycka sig på detta sätt.

Spanien invände med att den bokstavstolkning som kommissionen gjort inte kan godtas eftersom flera språkversioner⁷¹, därav bl.a. den svenska, av artikel 306 rådets direktiv 2006/112/EG innehåller ordet kund istället för resande⁷². I händelse av skillnader mellan språkversionerna ska bestämmelsen tolkas mot bakgrund av bl.a. ändamålet med bestämmelsen. I rättspraxis⁷³ har domstolen tillämpat ett sådant teologiskt synsätt och domstolen bör även i detta mål tillämpa det för att eftersträva att syftet med vinstmarginalsystemet uppnås⁷⁴.

Angående uttrycket i artikel 26 sjätte mervärdesskattedirektivet, *det totala belopp som skall betalas av den resande*, pekade Spanien på att domstolen redan i mål First Choice Hotel, C-149/01, konstaterat att denna inte ska tolkas bokstavligen utan även vederlag som betalas av tredje man ska räknas in⁷⁵.

I avgörandet börjar EU-domstolen med att konstatera att det i den spanska språkversionen av artiklarna 306-310 används ordet resande. Därefter säger den att kommissionens argument om att ordet kund används felaktigt i den engelska språkversionen bör ifrågasättas. Om det är ett fel har det inte rättats till i den engelska språkversionen av sjätte direktivet. Ordet har även förekommit i flera språkversioner av sjätte direktivet och inte enbart i artikel 26. Även i språkversioner av artiklarna 306-310 rådets direktiv 2006/112/EG förekommer ordet. I förslag, KOM (2002) 64, som lagts fram av kommissionen och som var avsett att ersätta rådande lagstiftning, används ordet kund i den engelska versionen⁷⁶.

⁷⁰ Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, C-189/11, punkt 28.

⁷¹ Den engelska, bulgariska, polska, portugisiska, rumänska, slovakiska och finska versionen. Se Europeiska kommissionen mot Spanien, C-189/11, punkt 35.

⁷² Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, C-189/11, punkt 35.

⁷³ Mål C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin, samt mål C-200/04, iSt.

⁷⁴ Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, C-189/11, punkt 37.

⁷⁵ Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, C-189/11, punkt 44.

⁷⁶ Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, C-189/11, punkt 48-55.

Om en unionstext i de olika språkversionerna har skillnader mellan sig ska bestämmelsen tolkas med hänsyn till bland annat ändamålet med föreskriften⁷⁷. Ändamålet för den särskilda ordningen är att förenkla mervärdesskattebestämmelserna för resebyråer, men även att säkerställa att mervärdesskatten för varje enskild tjänst tilldelas den medlemsstat där tjänsten slutkonsumeras och att marginalen beskattas i den medlemsstat där resebyrån är etablerad⁷⁸. I de fall en resebyrå sätter ihop en paketresa för att i nästa led sälja den till ytterligare en resebyrå som till slut säljer den till en slutkonsument är det den första resebyrån som åtagit sig att sätta ihop paketet genom att kombinera flera tjänster som köps in från olika utomstående beskattningsbara personer. Det är därför det första bolaget som behöver kunna tillämpa den särskilda ordningen och inte den andra resebyrån som säljer till slutkonsumenten⁷⁹.

Domstolen påpekade även att ordet resande redan i mål First Choice Holidays getts en vidare innebörd än att avse enbart slutkonsumenten. I målet slog domstolen fast att uttrycket ”*som ska betalas av den resande*” i artikel 26.2 inte ska tolkas bokstavligen utan även gälla vederlag som erhålls från en annan beskattningsbar person som inte är den resande⁸⁰.

Med bland annat hänsyn till ovan slog EU-domstolen fast att artiklarna 306-310 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas utifrån ett kundorienterat synsätt och därmed gälla oavsett vem som är köparen⁸¹.

3.2.3 Beskattningsunderlaget

3.2.3.1 Beskattningsunderlaget

När en resebyrå tillhandahåller en paketresa är det inte ovanligt att den dels innehåller en egenproducerad tjänst samt en inköpt tjänst. I bestämmelserna för resebyråer i mervärdesskattedirektivet framgår inte hur en sådan sammansatt paketresa ska beskattas utan enbart att det är marginalen som ska beskattas⁸². I förenade målet C-308/96 och C-94/97 Madgett och Baldwin besvarade EU-domstolen hur en sammansatt paketresa som innehåller både

⁷⁷ Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, C-189/11, punkt 56.

⁷⁸ Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, C-189/11, punkt 59.

⁷⁹ Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, C-189/11, punkt 62.

⁸⁰ Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, C-189/11, punkt 63.

⁸¹ Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, C-189/11, punkt 69.

⁸² Se artikel 308 i rådets direktiv 2006/112/EG.

egenproducerade tjänster och inköpta tjänster ska beskattas. Bolaget drev hotellet ”The Howden Court Hotel” i England. En majoritet av hotellets försäljning bestod av ett paket till fast pris som bestod av logi, transport till hotellet samt dagsutflykter. För samtliga transporter anlidade hotellet utomstående näringsidkare.⁸³

Engelska Commissioners of Customs & Excise ansåg att Madgett och Baldwin skulle beskattas enligt artikel 26 i sjätte mervärdesskattedirektivet eftersom de erbjöd sina gäster paketresor vilket innehöll både tjänster som hotellet själv tillhandahöll och tjänster som köpts in från utomstående. Madgett och Baldwins argument var att de inte arrangerade turistresor utan bedrev en hotellrörelse och ifall de skulle tillämpa vinstmarginalbestämmelserna hade det krävt avsevärt mer administrativt arbete⁸⁴.

Frågorna som den nationella domstolen, High Court of Justice, ställde till EU-domstolen var bland annat om en hotellinnehavare ska tillämpa artikel 26 i sjätte direktivet när de i ett paketpris tillhandahåller logi med transport tur och retur till hotellet samt utflykter under vistelsen där transporter utgör inköpta tjänster⁸⁵. Domstolen VAT and Duties Tribunal önskade veta hur skattevinstmarginalen ska beräknas när det i ett paketpris ingår både interna och externa tjänster⁸⁶.

EU-domstolen började i sitt svar med att hänvisa till rättspraxis⁸⁷ där det har sagts att de särskilda mervärdesskattereglerna har införts för att resebyråer kännetecknas av att de tjänster de erbjuder består av en mängd tjänster, särskilt transport och logi, som utförs både inom och utom företagets medlemsland. De har även införts pga. de svårigheter avseende beskattningsort, beskattningsunderlag och avdrag för skatt som resebyråerna hade stått inför om de hade beskattats enligt de allmänna bestämmelserna⁸⁸. De huvudsakliga skälen till artikel 26 är knutna till de problem som är förbundna med resetjänster som tillhandahålls i mer än ett medlemsland men det framgår även av ordalydelsen att de är tillämpliga på tjänster som utförs i ett enda medlemsland. Domstolen slog även fast att de särskilda reglerna är tillämpliga för näringsidkare som inte klassificeras som en resebyrå i allmän bemärkelse men genomför motsvarande

⁸³ Madgett & Baldwin, C-308/96 och C-94/97, punkt 7.

⁸⁴ Madgett & Baldwin, C-308/96 och C-94/97, punkt 8-9

⁸⁵ Madgett & Baldwin, C-308/96 och C-94/97, punkt 15.

⁸⁶ Madgett & Baldwin, C-308/96 och C-94/97, punkt 28.

⁸⁷ Van Ginkel, C-163/91.

⁸⁸ Madgett & Baldwin, C-308/96 och C-94/97, punkt 18.

transaktioner inom ramen för annan verksamhet. Om vinstmarginalbestämmelserna enbart hade tillämpats på resebyråer, som det är i allmän bemärkelse, hade tjänster som motsvarat varandra kommit att omfattas av olika bestämmelser pga. resebyråns formella klassificering. Detta hade inkräktat på syftet med bestämmelsen och snedvridit konkurrensen⁸⁹.

I förslaget till avgörandet har generaladvokaten påpekat att det inte är ovanligt att en näringsidkare som tillhandahåller tjänster som vanligen är förbundna med resor har anledning att använda inköpta tjänster som motsvarar en marginell del av paketpriset. Kunderna efterfrågar i de fallen inte de inköpta tjänsterna i sig då det endast är ett medel att bäst åtnjuta den egentliga tjänsten. I de fallen utgör de inköpta tjänsterna en ren bitjänst till de interna tjänsterna och de särskilda bestämmelserna är inte tillämpliga. Om däremot, så som i fallet, en hotellinnehavare utöver logi regelmässigt erbjuder sina kunder tjänster som inte ingår i traditionell hotellverksamhet och som har en betydande inverkan på paketpriset kan dessa tjänster inte likställas med rena bitjänster och artikel 26 i sjätte mervärdesskattedirektivet blir således tillämpligt⁹⁰. EU-domstolen förde även de samma argumentation⁹¹.

För att kunna besvara frågan hur vinstmarginalen ska beräknas när det både ingår interna och externa tjänster måste det enligt EU-domstolen först avgöras om artikel 26 i sjätte mervärdesskattedirektivet blir tillämplig på båda tjänsterna⁹². Interna tjänster omnämns inte i artikel 26 utan det grundläggande syftet med bestämmelsen är att undvika de svårigheter som uppstår om en näringsidkare måste tillämpa de allmänna bestämmelserna.

Vinstmarginalbestämmelserna ska endast tillämpas i den mån det är nödvändigt att uppnå det avsedda syftet⁹³. I och med detta ska de särskilda reglerna i artikel 26 enbart användas på inköpta tjänster och inte interna tjänster⁹⁴.

Eftersom det i bestämmelsen inte finns några kriterier som gör det möjligt att avskilja vinstmarginalen för inköpta tjänster från det belopp som avser interna tjänster går domstolen igenom två möjliga metoder, en som bygger på faktiska kostnader och en som bygger på

⁸⁹ Madgett & Baldwin, C-308/96 och C-94/97, punkt 19-22

⁹⁰ Förslag till avgörande av generaladvokat Philippe Léger i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, punkt 36-40.

⁹¹ Madgett & Baldwin, C-308/96 och C-94/97, punkt 24-27

⁹² Madgett & Baldwin, C-308/96 och C-94/97, punkt 29

⁹³ Madgett & Baldwin, C-308/96 och C-94/97, punkt 33-34

⁹⁴ Madgett & Baldwin, C-308/96 och C-94/97, punkt 35

marknadsvärdet⁹⁵. Att tillämpa en metod som bygger på faktiska kostnader kräver en invecklad fördelning av kostnaderna vilket innebär avsevärt mer arbete för näringsidkaren⁹⁶.

Marknadsvärdesmetoden ger upphov till visst inslag av godtycke men är enklare då man inte behöver skilja ut de olika delarna av värdet för de interna tjänsterna⁹⁷.

Med bland annat dessa argument ansåg därför EU-domstolen att det inte kan krävas av en näringsidkare att de ska tillämpa metoden om faktiska kostnader för interna tjänster när de kan utgå ifrån marknadsvärdet. Artikel 26 i sjätte mervärdesskattedirektivet ska således tillämpas på en hotellinnehavare som i ett paketpris erbjuder sina kunder hotellvistelse och transporttjänster som köps in från utomstående men det är endast de inköpta tjänsterna som ska marginalbeskattas. Interna tjänster ska beskattas enligt allmänna bestämmelser⁹⁸.

3.2.3.2 Beräkning av beskattningsunderlaget under en skatteperiod

Att beräkna beskattningsunderlaget kan vara komplicerat vilket lett till att vissa länder försökt underlätta för resebyråerna. I spansk rätt fanns en bestämmelse som tillät att en beskattningsbar person beräknade beskattningsunderlaget på ett allomfattande sätt för varje beskattningsperiod⁹⁹. Europeiska kommissionen ansåg i mål C-189/11, Kommissionen mot Konungariket Spanien, att mervärdesskattedirektivet inte gav resebyråer något stöd att beräkna en enda vinstmarginal för samtliga tillhandahållande av resetjänster under en period¹⁰⁰. Spanien hävdade att artikel 308 i mervärdesskattedirektivet hade en tillräckligt omfattande räckvidd för att beräkna en enda vinstmarginal för varje beskattningsperiod.

EU-domstolen slog fast att artikel 308 i mervärdesskattedirektivet inte inrymde någon möjlighet att fastställa ett allomfattande beskattningsunderlag¹⁰¹ utan beskattningsunderlaget ska fastställas i enlighet med artikel 308, för varje enskilt tillhandahållande av en tjänst¹⁰².

⁹⁵ Madgett & Baldwin, C-308/96 och C-94/97, punkt 39 och punkt 42

⁹⁶ Madgett & Baldwin, C-308/96 och C-94/97, punkt 43 och punkt 45.

⁹⁷ Madgett & Baldwin, C-308/96 och C-94/97, punkt 44-45.

⁹⁸ Madgett & Baldwin, C-308/96 och C-94/97, punkt 46-47.

⁹⁹ Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, C-189/11, punkt 12.

¹⁰⁰ Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, C-189/11, punkt 97.

¹⁰¹ Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, C-189/11, punkt 101.

¹⁰² Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, C-189/11, punkt 103.

3.2.3.3 Övriga mål

Med anledning av domen i ovan mål Madgett och Baldwin, C-308/96 och C-94/97, räknade bolaget MyTravel i mål C-291/03 om sin skatteskuld på sin försäljning av paketresor baserat på marknadsvärdesmetoden¹⁰³. Bolaget hade innan tillämpat en metod baserat på faktiska kostnader. När målet kom upp till VAT and Duties Tribunal Manchester vilandeförklarade de målet och ställde ett flertal frågor till EU-domstolen som bland annat berörde utifrån vilken metod beskattningsunderlaget ska beräknas. En av frågorna var om en skattskyldig som i ett paketpris har egna tjänster får fördela dessa utifrån marknadsvärdesmetoden under förutsättning att det är enklare och leder till en mervärdesskatteskuld som är jämförbar med en metod utifrån faktiska kostnader¹⁰⁴.

EU-domstolen ansåg att användningen av en fördelning utifrån marknadsvärdesmetoden bara för att den är enklare än utifrån faktiska kostnader skulle ge ett beskattningsunderlag som var osäkert och i viss mån beräknad på subjektiva grunder¹⁰⁵. I rättspraxis har det förvisso framgått att marknadsvärdesmetoden har fördelen av att vara enklare än metoden utifrån faktiska kostnader men det är inte ett villkor för att använda den¹⁰⁶.

EU-domstolen prövade även om den skattskyldige näringsidkaren efter egen bedömning, när det kan bestämmas, får använda marknadsvärdesmetoden¹⁰⁷. Här lyfte domstolen först fram några av de grundprinciper som mervärdesskatten bygger på. Dels att skatten är avsedd för att belasta slutkonsumenten dels att den mervärdesskatt som ska betalas in till skattemyndigheterna ska vara den som faktiskt har belastat slutkonsumenten¹⁰⁸. Det framgår av rättspraxis¹⁰⁹ att marknadsvärdesmetoden kan användas när det är möjligt att avskilja den del av paketet som motsvarar den egna tjänsten och jämföra den mot motsvarande tjänster. En skattskyldig näringsidkare får däremot inte på egen bedömning uppskatta marknadsvärdet när den skattskyldiges skatteskuld minskar jämfört med om de hade använt metoden baserat på faktiska kostnader. Om de hade fått göra det hade de på ett artificiellt sätt kunnat öka det beskattningsunderlag som beskattades med en lägre skattesats och detta hade gett upphov till

¹⁰³ MyTravel , C-291/03, punkt 6.

¹⁰⁴ MyTravel , C-291/03, punkt 19.

¹⁰⁵ MyTravel , C-291/03, punkt 20.

¹⁰⁶ MyTravel , C-291/03, punkt 22-23.

¹⁰⁷ MyTravel , C-291/03, punkt 29.

¹⁰⁸ MyTravel , C-291/03, punkt 30.

¹⁰⁹ Madgett & Baldwin C-308/96 och C-94.

ojämlik konkurrens mellan näringsidkare¹¹⁰ Av detta följer att en resebyrå ska avskilja sina egna tjänster, från ett paketpris, beräknat utifrån marknadsvärdet när det kan bestämmas. Endast i de fall där bolaget kan visa att metoden baserats på faktiska kostnader och att den ger en korrekt bild får denna användas¹¹¹.

Till slut svarade även EU-domstolen på hur paketpriset ska fördelas när den skattskyldige inte kan bestämma marknadsvärdet på sina tjänster på grund av att han inte säljer motsvarande tjänster som inte ingår i paketpriset¹¹². Domstolen ansåg att så snart marknadsvärdet kan bestämmas ska denna metod användas. I de fall marknadsvärdemetoden inte kan användas får metoden om faktiska kostnader tillämpas enbart när bolaget kan visa att den metoden ger en riktig bild av paketets faktiska struktur.

I målet First Choice Holidays plc (nedan FCH), C-149/01, undrade Court of Appeal om den rabatt som resebyrån givit resenären och som resebyrån själv sedan betalat till FCH ska omfattas av begreppet ”*det totala belopp som skall betalas av den resande*” i artikel 26 sjätte mervärdesskattedirektivet¹¹³.

EU-domstolen upprepar vad som kommit fram utifrån rättspraxis¹¹⁴ att vinstmarginalbestämmelserna är ett undantag från de allmänna bestämmelserna i fråga om vissa transaktioner och att de därför endast ska tillämpas i den mån det är nödvändigt för att uppnå de avsedda syftena. De går även igenom vad som nämnts i praxis att syftet är att anpassa sig till den specifika karaktär resebyråer är i fråga om bl.a. omsättningsland för tjänsterna, beskattningsort, beskattningsunderlag, avdrag för skatt och vilka praktiska svårigheter resebyråerna hade mött om bestämmelserna inte funnits. Det är bland annat på grund av dessa omständigheter en enda beskattningsort fastställs och resebyråns marginal används som beskattningsunderlag¹¹⁵.

Domstolen slog sedan fast att begreppet ”*som skall betalas av den resande*” i artikel 26 motsvarar det pris som har betalats till den som tillhandahållit tjänsterna eftersom begreppet inte ska tolkas bokstavligen, vilket hade resulterat i att beloppet som betalats från resebyrån inte hade fallit under 26.2. Det ytterligare belopp som resebyrån betalat FCH är ett villkor för att de ska

¹¹⁰ MyTravel, C-291/03, punkt 31-32.

¹¹¹ MyTravel, C-291/03, punkt 35.

¹¹² MyTravel, C-291/03, punkt 37.

¹¹³ First Choice Hotel, C-149/01, punkt 16.

¹¹⁴ Van Ginkel, C-163/91, och Madgett & Baldwin, C-308/96 och C-94/97.

¹¹⁵ First Choice Hotel, C-149/01, punkt 21-25.

tillhandahålla sin tjänst. Det har en direkt koppling till den tjänst som tillhandahålls resenären och ingår därför i det belopp som FCH erhåller för tjänsten och följaktligen i *”det totala belopp som skall betalas av den resande”* i artikel 26.2

3.3 Iakttagelser angående EU:s reglering

3.3.1 Grundläggande krav

De grundläggande kraven, för att de särskilda reglerna ska bli tillämpliga, är att resebyrån för det första handlar i eget namn och i sin försäljning anlitar andra skattskyldiga personer. Utifrån rättspraxis framgår att det är upp till den nationella domstolen att bedöma när en resebyrå handlar i eget namn och där fokus bör ligga på de avtalsrättsliga förpliktelserna gentemot resenären. Det framgår vidare utifrån praxis att de särskilda reglerna inte bara ska tillämpas av de som formellt kallas resebyrå i allmän bemärkelse utan även av dem som genomför motsvarande transaktioner i sin verksamhet¹¹⁶.

3.3.2 Reseprestationer

EU-domstolen har bland annat i mål C-200/04, iSt, sagt att det inte är nödvändigt att definiera begreppet resa för att tillämpa den särskilda ordningen för resebyråer. Det man bör avgöra, utöver de grundläggande kraven, är resetjänstens art. Utgör den en kringtjänst ska den inte beskattas enligt den särskilda ordningen men anses den ha betydande påverkan på priset och regelbundet erbjuds ska den inte ses som en kringtjänst och ska beskattas enligt den särskilda ordningen.

Enligt dom C-163/91, Van Ginkel, anser EU-domstolen att reseföretaget inte behöver tillhandahålla transporten för att de särskilda bestämmelserna ska bli tillämpliga eftersom det utöver detta kan omfatta tillhandahållande av upplysningar, rådgivning för att erbjuda olika semesteralternativ och bokning av logi. I mål C-31/10, Minerva Kulturreisen, framgår att man inte ska tolka Van Ginkel domen som att varje separat tjänst som en resebyrå tillhandahåller ska omfattas av de särskilda bestämmelserna, utan att de särskilda bestämmelserna endast kan omfattas när det avser genomförandet av en resa. I målet Minerva Kulturreisen avsågs det

¹¹⁶ Se ovan t.ex. Madgett & Baldwin, C-308/96 och C-94/97,

försäljning av enbart operabiljetter utan någon resetjänst och således omfattades den separata försäljningen inte av de särskilda bestämmelserna.

3.3.3 Resande

EU-kommissionen la år 2002 fram ett förslag, KOM(2002) 64, där de föreslog en ändring av tillämpningen av vinstmarginalmetoden för resebyråer från att, enligt kommissionen, enbart gälla vid försäljning till resenären till att även gälla för all försäljning oavsett om kunden är resenären eller inte. EU-domstolen anser emellertid i dom C-189/11 m.fl. att de direktivbestämmelser som redan existerar ska tillämpas vid försäljning till alla slags kunder och inte enbart till den resande. EU-kommissionen återkallade 21 maj 2014 sitt förslag om ändring¹¹⁷. Detta troligen med anledning av att EU-domstolen slog fast att det utifrån domen C-189/11 framgick att vinstmarginalmetoden för resebyråer i artikel 306-310 rådets direktiv 2006/112/EG är tillämplig för all försäljning oavsett om kunden är resenären eller inte.

Att notera här är att Europeiska kommissionen har väckt talan mot Förbundsrepubliken Tyskland den 8 juli 2016, mål C-380/16, då de anser att tysk rätt inte överensstämmer med rådet direktiv 2006/112/EG genom att tysk rätt har uteslutit resetjänster som tillhandahålls beskattningsbara personer. I sin argumentation hänvisar kommissionen till ovan nämnda dom och säger att den särskilda ordningen även ska tillämpas på tjänster som tillhandahålls beskattningsbara företag. EU-domstolen har ännu inte tagit upp talan¹¹⁸.

3.3.4 Beskattningsunderlaget

Av artikel 308 rådets direktiv 2006/112/EG framgår att beskattningsunderlaget inte utgörs av, som det generellt gör, priset exklusive mervärdesskatt utan av resebyråns marginal som är *skillnaden mellan det totala belopp som skall betalas av den resande, exklusive mervärdesskatt, och resebyråns faktiska kostnad för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som görs av andra beskattningsbara personer och som är till direkt nytta för den resande.*

Vad som ska ingå i beskattningsunderlaget har varit föremål för flera rättsfall. I mål C-149/01 First Choice Hotel framgår det att även betalningar från tredje part som kan kopplas till

¹¹⁷ EUT, C 153, 2014, s. 6.

¹¹⁸ Europeiska kommissionen mot Förbundsrepubliken Tyskland, C-380/16.

tillhandahållandet av resetjänsten ska ingå i beskattningsunderlaget. Här framgår det att artikel 26 i sjätte mervärdesskattedirektivet inte ska tolkas bokstavligen utan även ersättning från icke resande ska beaktas i beskattningsunderlaget¹¹⁹.

I flera mål har domstolen även sagt att den skattskyldiges egna tillhandahållna tjänster inte ska ingå i marginalbeskattningen utan de ska beskattas enligt de allmänna bestämmelserna.

Om det i ett paketpris ingår både inköpta och egenproducerade tjänster ska de delas upp. Två metoder har i rättspraxis diskuterats för att värdera den egenproducerade tjänsten, en utifrån faktiska kostnader och en utifrån marknadsvärdet. I de fall en näringsidkare kan utgå ifrån marknadsvärdet ska de göra det och troligen kan de endast göra det när de själva säljer tjänsten separat¹²⁰. En fördelning utifrån faktiska kostnader ska endast ske när bolaget kan visa att det ger en riktig bild av paketets struktur. Härefter beskattas inköpta tjänster utifrån marginalen och de egenproducerade utifrån allmänna bestämmelser.

EU-domstolen har C-189/11, Kommissionen mot Konungariket Spanien, slagit fast att beskattningsunderlaget ska fastställas för varje enskilt tillhandahållande. Denna dom har lett till att Europeiska kommissionen väckt talan mot Förbundsrepubliken Tyskland i mål C-380/16 eftersom det i tysk rätt, liknande som det var i spansk rätt, är tillåtet att göra en beräkning av beskattningsunderlaget baserat på samtliga tjänster som tillhandahållits inom en viss period. Målet är, vid skrivandet av denna uppsats, inte avgjort. Att notera här är att Republiken Österrike ansökte hos kommissionen om att få avvika från artikel 308 i mervärdesskattedirektivet genom att låta resebyråer beräkna ett enda beskattningsunderlag under ett år för samtliga tillhandahållna resetjänster. Kommissionen yttrade att beskattningsunderlaget ska beräknas på varje enskilt tillhandahållande och att en avvikelse skulle ge Österrike konkurrensfördelar. Kommissionen motsatte sig därför Österrikes begäran¹²¹.

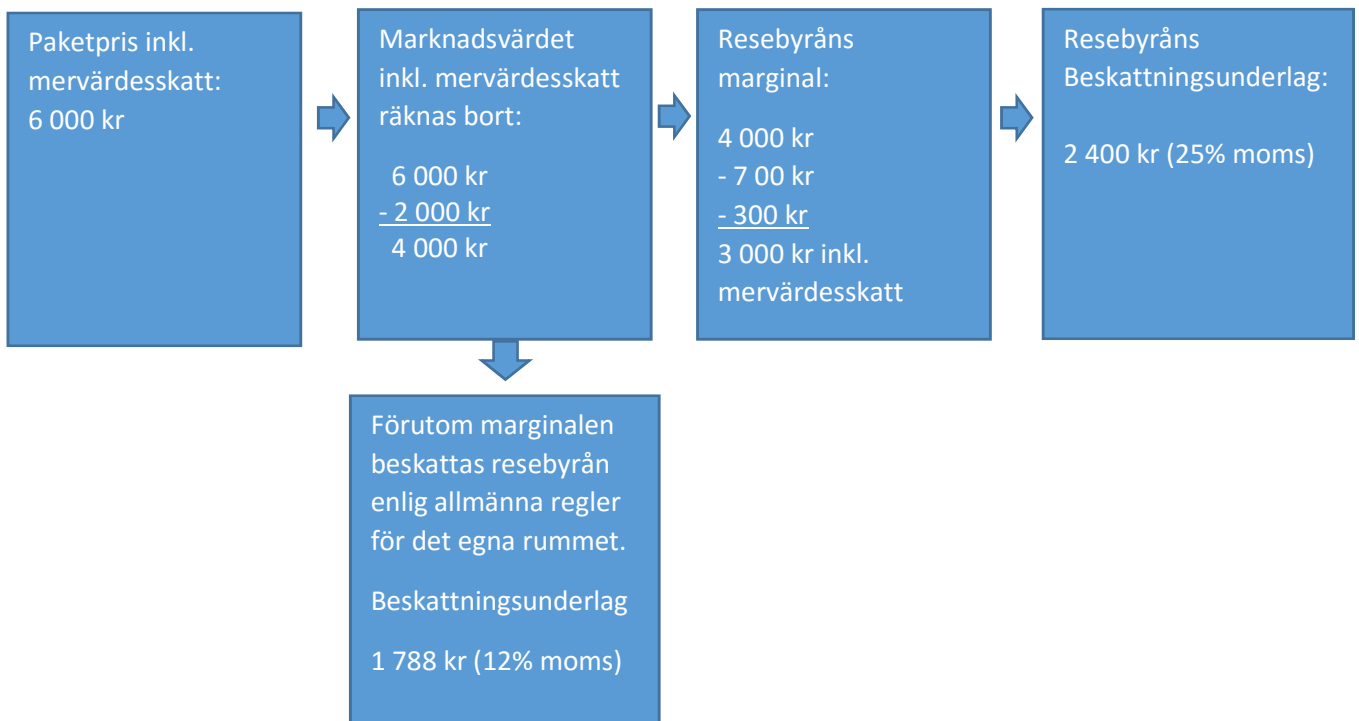
¹¹⁹ Lundström, S. SvSkT 2003, nr 6-7, s. 558 (e-version)

¹²⁰ Frennberg, E., Jacobsson M. & Hansson U, Mervärdesskattelagen (1994:200), kommentaren till 9 b kap 2 §, Zetec

¹²¹ COM (2016) 355 final.

Ett exempel: En svensk hotellinnehavare sätter ihop en weekendresa för 6 000 kr där det ingår en spa-behandling med bussresa tur och retur till hotellet. Spa behandlingen och bussresan köper hotellinnehavaren in från externa parter. Spa behandlingen kostar hotellet 700 kr inkl. mervärdesskatt och bussresan 300 kr inkl. mervärdesskatt. Hotellet har beräknat marknadsvärdet för det egna rummet till 2 000 kr inkl. mervärdesskatt.

Resebyrån skiljer den egenproducerade tjänsten från den inköpta i steg 2. Den egenproducerade ska beskattas enligt allmänna regler och de inköpta tjänsterna utifrån marginalen. I steg 3 räknas resebyråns marginal fram.



4 Vinstmarginalbeskattning enligt mervärdesskattelagen

4.1 Grundrekvisiten

I samband med Sveriges EU-medlemskap 1 januari 1995 gjordes omfattande förändringar i svensk mervärdesskatterätt för att anpassa sig till mervärdesskattedirektivet. Sverige antog bland annat mervärdesskattelagen¹²². Bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning för resebyråer implementerades av tidsskäl först ett år senare, 1 januari 1996, och återfinns i 9 b kapitlet ML¹²³. Innan införandet av vinstmarginalsreglerna i 9 b kapitlet fanns inga särskilda bestämmelser för resebyråverksamhet utan de föll under allmänna bestämmelser¹²⁴.

I 9 b kapitlets första paragraf återfinns grundrekvisiten som måste uppfyllas för att den särskilda ordningen för resebyråer ska bli tillämplig. Enligt paragrafen ska kapitlet tillämpas vid omsättning av resor som en resebyrå tillhandahåller en resenär och som för genomförandet av resan köper in varor och tjänster från andra näringsidkare. Utöver detta ska resebyrån handla i eget namn¹²⁵. Att resebyrån handlar i eget namn föreligger till exempel när resenären vid en paketresa inte behöver veta vem som utför de olika tjänsterna inom ramen för paketresan utan endast handlar med resebyrån som också ställer ut fakturan i eget namn¹²⁶.

Kravet att resebyrån köper in varor och tjänster från andra näringsidkare för genomförandet av resan anses uppfyllt om resebyrån för en viss resas genomförande köpt in åtminstone en tjänst från en annan näringsidkare¹²⁷.

Att resebyrån ska tillhandahålla resan till en resenär innebär att försäljningen måste ske direkt till resenären. Resenären kan avse både ett företag och privatperson¹²⁸. I de fall ett företag köper in resor från en resebyrå till sina anställda och enbart vidaredebiterar inköpspriset torde 9 b kap. ML tillämpas men om företaget gör ett påslag på inköpspriset och tillhandahåller resan till andra än anställda bör resebyrån fakturera enligt allmänna bestämmelser i mervärdesskattelagen¹²⁹.

¹²² Prop. 1994/95:57 s. 152.

¹²³ Prop. 1994/95:202 s. 28.

¹²⁴ Davidsson, A. & Svanberg, M., SvSkT 1995, nr 4, (e-version)

¹²⁵ 9 b kap. 1 § ML.

¹²⁶ Prop. 1994/95:202 s. 82.

¹²⁷ Prop. 1994/95:202 s. 82.

¹²⁸ Prop. 1994/95:202 s. 65

¹²⁹ Frennberg, E., Jacobsson M. & Hansson U, Mervärdesskattelagen (1994:200), kommentaren till 9 b kap 1 §, Zeteo

Det bör noteras att om resenären är en beskattningsbar person vars verksamhet medför rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt får resebyrån istället tillämpa de allmänna bestämmelserna¹³⁰. Det är dock ingen tvingande regel utan resebyrån kan vid försäljning till en beskattningsbar person välja mellan marginalbestämmelserna eller allmänna bestämmelser¹³¹.

4.2 Beskattningsunderlaget

I 9 b kap. 2 § ML regleras vad som utgör beskattningsunderlaget vid omsättningen av en resetjänst. I paragrafen framgår det att beskattningsunderlaget utgörs av resebyråns marginal som är skillnaden mellan ersättningen och de kostnader som resebyrån haft för varor och tjänster från andra beskattningsbara personer, vilket kommer resenären direkt till godo¹³².

Vidare framgår det av 9 b kap 3 § ML att den ingående skatten som är hänförlig till förvärv av varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo inte medför någon rätt till avdrag för ingående skatt.¹³³

Ingående skatt på kostnader som däremot inte kommer resenären direkt till godo, såsom annonsering, kontorskostnader m.m. är avdragsgilla¹³⁴. Provisioner som har betalats till andra resebyråer som en viss procent av priset för varje såld resa anses inte vara kostnader som kommer resenären direkt till godo och ska därför inte räknas av vid beräkning av marginalen¹³⁵.

Beskattningsunderlaget beskattas med den generella skattesatsen 25% oavsett vilken skattesats som gäller för omsättning av underliggande varor och tjänster¹³⁶. Detta innebär att tjänster som vid ett separat tillhandahållande har lägre skattesats eller t.o.m. är beskattningsfria blir beskattade vid tillämpning av reglerna om marginalbeskattning genom att värdet av tjänsterna ingår i beräkningen av vinstmarginalen¹³⁷.

I propositionen 1994/95:202 sida 63 har de tagit följande exempel för att visa hur beskattningsunderlaget beräknas.

¹³⁰ 9 b kap. 6 § ML.

¹³¹ Prop. 1994/95:202 s. 66.

¹³² 9 b kap. 2 § ML.

¹³³ 9 b kap. 3 § ML.

¹³⁴ Prop. 1994/95:202 s. 83.

¹³⁵ Prop. 1994/95:202 s. 84.

¹³⁶ Prop. 1994/95:202 s. 83.

¹³⁷ Frennberg, E., Jacobsson M. & Hansson U, Mervärdesskattelagen (1994:200), kommentaren till 9 b kap 1 §, Zeteo

EXEMPEL	
1. Resenärens pris (inkl. mervärdesskatt)	10 000 kr
2. Resebyråns kostnader inkl. mervärdesskatt, för inköp från andra näringsidkare och som kommer resenären direkt tillgodo (t.ex. kostnad för persontransportjänster, hotelltjänster etc. inkl. av leverantören debiterad mervärdesskatt)	8 000 kr
3. Vad som kommer resenären indirekt tillgodo (t.ex. kontorskostnader)	1 000 kr 200 kr (mervärdesskatt på 1 000 k)
4. Marginalen, beräknas som skillnaden mellan punkt 1 och punkt 2	10 000 kr <u>- 8 000 kr</u> = 2 000 kr (2000 kr ink. mervärdesskatt eller 1 600 kr exkl. mervärdesskatt vid skattesatsen 25%)
5. Utgående skatt på marginalen enligt 4	1 600 x 25 % = 400 kr
6. I deklarationen redovisas utgående skatt enligt punkt 5 och ingående skatt enligt punkt 3.	Utgående skatt 400 kr <u>Ingående skatt 200 kr</u> Skatt att betala 200 kr

4.3 Svenska rättsfall

4.3.1 Tågoperatörs tillhandahållande av andra operatörers resor

I nedanstående avgöranden fastslogs hur egna tjänster beskattas samt att beskattningsunderlaget vid tillämpningen av vinstmarginalbestämmelserna ska beskattas med 25% oavsett vilken skattesats som gäller för inköpta tjänster eller varor.

I RÅ 2009 not. 106 överklagade Tågoperatören X ett förhandsavgörande av Skatterättsnämnden. Bolaget hade frågat vilken procentsats, 25% eller 6%, som skulle utgå på deras bokningsavgifter vid försäljning av tågbiljetter när tågresan utfördes både av bolaget själv och av en annan tågoperatör och dels när tågresan i sin helhet tillhandahölls av en annan tågoperatör. Nämnden ansåg att bokningsavgifter avseende tågresa som utfördes av en annan operatör var ersättning för en självständig tjänst av administrativ karaktär och inte ingick som ett underordnat led i persontransport som bolaget tillhandahöll i eget namn eller köpte in. Den skulle därför beskattas som en separat tjänst med 25%.

I överklagan till Regeringsrätten (nuvarande Högsta Förvaltningsdomstolen) yrkade bolaget att domstolen skulle slå fast att andra tågoperatöres resor, som bolaget sålde, tillhandahölls i eget namn och därför skulle beskattas med 6 procent¹³⁸.

Regeringsrätten klargjorde att huvudfrågan i målet var om de resor, som bolaget tillhandahöll och som utfördes av andra operatörer, skulle anses vara tillhandahållna tjänster avseende personbefordran eller endast bokningstjänster. Om de skulle anses utgöra tillhandahållna tjänster avseende personbefordran måste det även avgöras om vinstmarginalbeskattningsbestämmelserna i 9 b kapitlet ML är tillämpliga på bolagets tillhandahållanden. Var bestämmelserna tillämpliga skulle nämligen skatt tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget oberoende av vilken skattesats som hade gällt separat för de tjänster som ingår i resetjänsten. För att bedöma om bolaget tillhandahöll tjänster avseende personbefordran måste man enligt domstolen avgöra vem som är resenärens avtalspart vid förvärvandet av tågresorna.

Det framgick av ingivna handlingar att bolaget ansvarade för att resenären nådde sin slutdestination. Bolaget skulle även ersätta resenären om resan inte genomfördes på rätt sätt samt hade det finansiella ansvaret gentemot kunden vid försäljning på kredit. Vidare framgick det att

¹³⁸ 7 kap 1 § tredje stycket punkt 11 ML säger att en reducerad skattesats om 6% gäller vid personbefordran.

bolaget hade ansvaret mot kunden oavsett vilken tågoperatör som utförde själva transporten. Regeringsrätten ansåg därför att bolaget fick anses vara kundens avtalsrättsliga motpart oavsett vilken biljett det var frågan om.

Regeringsrätten konstaterade därmed att bolaget i båda fallen tillhandahöll tjänster avseende personbefordran men för att avgöra vilken skattesats som gällde måste det först avgöras om bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning i 9 b kapitlet ML är tillämpliga. Regeringsrätten återförvisade denna fråga till Skatterättsnämnden för prövning.

I HFD 2011 not 80 prövades Tågoperatör X:s frågor. Skatterättsnämnden hade innan överklagan till HFD pekat på att de särskilda bestämmelserna för viss resebyråverksamhet i 9 b kap. 1 § ML blir tillämpliga när två villkor är uppfyllda. Det ena är att resebyrån handlar i eget namn och det andra är att resebyrån använder andra beskattningsbara personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer. Nämnden hänvisade till proposition som förklarar att det andra villkoret anses uppfyllt när en resebyrå för en viss resa köper in åtminstone en tjänst från en annan näringsidkare¹³⁹.

Både Skatterättsnämnden och Tågoperatör X var överens om att dessa villkor var uppfyllda. Bolaget ansåg dock att ett tredje villkor måste vara uppfyllt för att 9 b kapitlet ska bli tillämpligt. Detta villkor var att bolaget ansågs utgöra en sådan resebyrå som omfattas av bestämmelserna. Bolaget åberopade EU-domstolens dom i C-200/04, iSt, där det fastslogs att om en verksamhet inte är en resebyrå i allmän bemärkelse ska det prövas om bolaget utför likadana transaktioner som en resebyrå. Vidare ansåg bolaget att en resebyrås tillhandahållande ska innehålla något mer än en resa för att vinstmarginalsbestämmelserna ska bli tillämpligt, t.ex. logi. Bolaget tillhandahåller förvisso både egna och andras resor men inget annat än en resa och har därför inte den specifika karaktären för en resebyrå enligt EU-domstolen.

Nämnden hänvisade till domarna C-308/98, Madgett & Baldwin, samt C-200/04, iSt, där EU-domstolen slagit fast att bestämmelserna även gäller näringsidkare som inte klassificeras som en resebyrå i allmän bemärkelse utan utför motsvarande transaktioner. Om bedömningen hade berott på klassificeringen hade det b.l.a. snedvridit konkurrensen och gått emot syftet med artikel 26 i sjätte direktivet. Bestämmelserna är även tillämpliga i de fall ett bolag, som i målet, enbart

¹³⁹ Prop. 1994/95:202 s. 82.

tillhandahåller en enda tjänst som utförs av en annan trafikoperatör enligt både svensk rättspraxis och EU-domstolens praxis.

Tågoperatör X samarbetade med flera operatörer som tillhandahöll personbefordran med tåg, buss eller båt. Samtliga dessa resor kunde bokas hos Tågoperatör X som tillhandahöll dessa i eget namn. Nämnden ansåg att det skulle gå att boka en motsvarande resa hos en resebyrå och att Tågoperatör X därför utförde motsvarande transaktioner som en resebyrå. Reglerna i 9 b kap. ML skulle därför tillämpas på den del av X:s tillhandahållna sträckor som trafikerades av andra operatörer. Den del av sträckan som trafikerades av Tågoperatör X skulle däremot beskattas enligt ML:s allmänna bestämmelser. Bolaget överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle fastslå att bl.a. försäljningen av andra tågoperatörers resor skulle utgöra en enda tjänst som ska beskattas med sex procent. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning som skatterättsnämnden och fastställde förhandsbeskedet.

4.3.2 Anslutningsresor till kryssningar

I mål RÅ 2001 not. 66 arrangerade och sålde ett bolag kryssningar till huvudsakligen Finland. För att ta sig till och från kryssningsfartyget erbjöds resenärerna anslutningsresor med buss som köptes in från en extern aktör. Hela resan, även anslutningsresan, tillhandahöll bolaget i eget namn. I en begäran om förhandsbesked till Skatterättsnämnden frågade bolaget bland annat om de inköpta anslutningsresorna omfattades av marginalbeskattningen för resebyråer i 9b kap i mervärdesskattelagen vilket hade inneburit att bolaget inte kan yrka avdrag för ingående skatt på förvärvet då de kommer resenären direkt till godo.

Bolaget anförde att i EU-domen *Madgett & Baldwin*, C-308/96 & C-94/97, hade EU-domstolen pekat på att ett tillhandahållande ska ses som en bitjänst om den inte har betydande inverkan på paketpriset i förhållande till huvudtjänsten. En sådan tjänst som traditionellt inte ingår i verksamheten får inte heller tillhandahållas regelmässigt för att den ska bedömas som en bitjänst. Bolaget uppgav att förvisso erbjöd de bussresan regelmässigt men att det traditionellt ingår i kryssningsverksamhet. Anslutningsresans del av paketpriset uppgick till högst 20-30 procent vilket enligt bolaget inte kunde anses ha en betydande inverkan på paketpriset. Bolaget ansåg därför att anslutningsresorna skulle ses som en bitjänst till huvudtjänsten och att allmänna beskattningsregler borde tillämpas istället för de i 9 b kapitlet ML.

Skatterättsnämndens bedömning var att bussresorna utgjorde resetjänster som omfattas av 9 b kap 1 § mervärdesskattelagen och pga. detta omsatta i Sverige. I sin motivering uppgav de att bolaget uppfyllde de två grundrekvisit som krävs för att den särskilda marginalbeskattningsordningen skulle bli tillämplig. 1) Att resan tillhandahölls i eget namn och 2) att någon tjänst köps upp från annan näringsidkare. Tillhandahållandet av kryssningsresor och den inköpta tjänsten, i form av anslutande bussresor, skedde i eget namn och bolaget fick därför anses vara arrangör av resorna. Anslutningsresorna tillhandahölls självständigt efter resenärens val och kunde inte anses som ett underordnande led i någon annan verksamhet som bolaget bedrev.

I sin överklagan till Regeringsrätten yrkade bolaget att anslutningsresorna med buss inte skulle omfattas av de särskilda bestämmelserna. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde nämndens förhandsbesked.

4.3.3 Avtalspart på flygbiljetter

Resebyrån i mål RÅ 2003 ref. 32 hade avtal med olika flygbolag om ett visst antal platser på olika flygavgångar. Dessa flygbiljetter sålde de sedan vidare till resenärer genom s.k. seat onlybiljetter som bestod av två olika slag biljetter, SO-biljetter och YSO-biljetter. SO-biljetter avsåg enbart flygstol med resebyrån som resenärens avtalspart. Den andra, YSO-biljetter, avsåg också enbart flygstol men med flygbolaget som tillhandahöll flygstolen som avtalspart.

Frågorna till nämnden avsåg bland annat om bolagets tillhandahållande av SO- och YSO-biljetter omfattades av begreppet resetjänst i 9 b kapitlet ML.

Skatterättsnämnden ansåg, trots att biljetterna skilde sig åt i utformningen, att bolaget i båda fallen tillhandahöll sådana resetjänster som anges i 9 b kapitlet ML.

I sin överklagan till Regeringsrätten yrkade bolaget att tjänsterna de tillhandahöll skulle anses utgöra transporttjänster som var omsatta utomlands. De borde ses som en osjälvständig förmedlare utan ett fullständigt arrangörsansvar eftersom största delen av flygtransporterna utfördes av ett annat flygbolag inom samma koncern som även ansvarade för transporten.

Regeringsrätten konstaterade att det i 9 b kap 1 § ML ställdes upp två krav för att de särskilda bestämmelserna ska vara uppfyllda. Det ena kravet, att bolaget ska använda andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer, fann domstolen vara

ostridigt uppfyllt. Angående det andra kravet, att bolaget i förhållande till sina kunder, ska uppträda i eget namn fann de uppfyllt enbart vid tillhandahållandet av SO-biljetter men inte vid tillhandahållandet av YSO-biljetter. Rätten hänvisade till mål C-163/91, Van Ginkel, där det framkommit att vid bedömningen om en resebyrå handlar i eget namn ska man ta särskild vikt till resebyråns kontraktsrättsliga förpliktelser gentemot resenären. Eftersom flygbolaget och inte resebyrån stod som avtalspart på YSO-biljetter kan de inte anses handla i eget namn och 9b kapitlet i ML var därför inte tillämpligt.

4.3.4 HFD mål nr 3425-16

I begäran om förhandsbesked till Skatterättsnämnden, som HFD sedermera undanröjde, var huvudfrågan om, av bolaget, inhyrda lägenheter ansågs komma resenären direkt till godo och därmed omfattas av vinstmarginalbeskattningen i 9 b kap. ML eller om de skulle anses vara bolagets egenproducerade tjänster och istället omfattas av de allmänna bestämmelserna.

Bolaget bedrev hotellverksamhet samt förmedling av boende i form av stugor och lägenheter som ägdes av såväl privatpersoner, företag och av bolaget själv. Allt skedde i eget namn. Det var inte ovanligt att bolaget tillhandahöll ett paket där det kunde ingå förmedlat boende med egenproducerade tjänster såsom bokning, service, information m.m. Resan till och från boendet stod normalt gästen själv för.

Bolaget ansåg att det inte var tjänster som kom resenären direkt till godo eftersom de hyrde fastigheterna en längre tid och det innefattade även tid då objektet stod tomt och under den tiden kom det inte någon gäst till godo. Vidare ansåg bolaget att de tillhandahöll en egenproducerad hotelltjänst, som faller utanför vinstmarginalbeskattningsbestämmelserna, eftersom de hyr objektet istället för att äga det.

Skatteverket anförde att det enligt ML krävs ett resemoment i den sammansatta tjänsten för att de särskilda reglerna om resetjänster ska bli tillämpliga. I bolagets sammansatta tillhandahållande ingick inget resemoment och vinstmarginalbeskattningsbestämmelserna i 9 b kap. ML kunde därför inte bli tillämpliga.

Skatterättsnämnden angav följande:

”Bestämmelsen i 9 b kap. 1 § ML har utformats något annorlunda än motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet. I 9 b kap. 1 § ML anges att bestämmelserna om resebyråverksamhet ska tillämpas vid sådan omsättning av resor som en resebyrå tillhandahåller resenärer. Den särskilda ordningen för mervärdesskatt på resebyråers transaktioner ska enligt artikel 306 i mervärdesskattedirektivet tillämpas om resebyråerna handlar i eget namn gentemot kunder och använder andra beskattningsbara personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer. Då en unionskonform tolkning av den svenska bestämmelsen inte synes vara möjlig, kan av bolaget tillhandahållna sammansatta tjänster utan resemoment sålunda omfattas av de särskilda reglerna enbart under förutsättning att bolaget åberopar direkt effekt av nämnda bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, jmf även med EU-domstolens dom i mål nr C-163/91, Van Ginkel.”

Nämnden påpekade också att bolaget hade långtidskontrakt där fastighetsägarna inte har någon dispositionsrätt. Bolaget tog ansvar för både skötsel, service samt stod för den kommersiella risken för uthyrningen. Detta likställer nämnden med att bolaget disponerar fastigheterna som om de vore ägare till dem och använder egna resurser för att förädla inköpta tjänster till egna tjänster.

Mot denna bakgrund ansåg Skatterättsnämnden att tjänsterna ska anses vara egenproducerade tjänster som faller utanför vinstmarginalbeskattningssystemet.

Skatteverket yrkade sedermera att Högsta Förvaltningsdomstolen skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked. Domstolen undanröjde istället förhandsbeskedet med motiveringen att förhandsbeskedet måste vara av ringa betydelse för bolaget. HFD fann nämligen att en förutsättning för den ställda frågan om hur kostnader ska bedömas vid tillämpningen av bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning var att bolaget omfattades av bestämmelserna. Bolaget har dock inte ställt denna fråga utan närmast utgått från att så var fallet. Med detta i beaktande får det lämnade förhandsbeskedet antas vara av ringa betydelse för bolaget och det fanns inte skäl att lämna ett förhandsbesked.

4.4 Svensk praktiserad rätt

I samband med införandet av vinstmarginalbestämmelserna för resebyråer i mervärdesskattelagen gav Riksskatteverket (nuvarande Skatteverket) ut en skrivelse, ”Promemoria rörande resetjänster enligt mervärdesskattelagen”¹⁴⁰, där de gick igenom hur bestämmelserna bör tolkas. I skrivelsen står det bland annat att marginalen för en skattskyldig, med hänsyn till svårigheten att fastställa en faktisk marginal vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde, kan bestämmas schablonmässigt¹⁴¹. Vid beräkningen enligt schablonmetoden utgör marginalen 13% av den totala ersättningen för resetjänsten¹⁴². Resebyrån ska däremot under ett och samma beskattningsår använda en och samma beräkningsmetod, faktisk marginal eller schablon, för att fastställa beskattningsunderlaget¹⁴³.

Beskattningsunderlag enligt schablonmetoden	
Resans pris inklusive mervärdesskatt	5 000 kr
Marginal enligt schablon (13% av 5 000 kr)	650 kr
Beskattningsunderlaget utgör 80% av marginalen eftersom denna inkluderar mervärdesskatt med 25%	520 kr (80% av 650)
Marginalskatt (25% av 520 kr)	130 kr

Skatteverket säger även i sin rättsliga vägledning¹⁴⁴, avseende vinstmarginalbeskattning för resebyråer, att det bör ingå ett resemoment för att bestämmelserna ska bli tillämpliga¹⁴⁵.

¹⁴⁰ RSV, Promemoria rörande resetjänster enligt mervärdesskattelagen, dnr 8257-95/900, 1995-11-24

¹⁴¹ RSV, Promemoria rörande resetjänster enligt mervärdesskattelagen, dnr 8257-95/900, 1995-11-24 s. 1.

¹⁴² RSV, Promemoria rörande resetjänster enligt mervärdesskattelagen, dnr 8257-95/900, 1995-11-24 s. 2.

¹⁴³ Skatteverket, Rättslig vägledning, <http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.13/322233.html>, (hämtat 2016-12-13).

¹⁴⁴ Skatteverkets rättsliga vägledning har ersatt Skatteverkets handledningar.

¹⁴⁵ Skatteverket, Rättslig vägledning, <http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.13/322232.html> (hämtat 2016-12-13).

4.5 Iakttagelser angående svensk reglering

4.6 Resenär

Tillhandahållandet av resetjänster ska enligt 9 b kap. 1 § ML rikta sig mot en resenär, vilket innebär att indirekt försäljning till resenären genom t.ex. andra resebyråer inte omfattas av vinstmarginalbeskattningen för resebyråer utan det ska ske direkt till resenären¹⁴⁶. Även i de fall ett företag köper in resor till sina anställda anses företaget vara en resenär så länge de inte gör ett påslag på priset och säljer det vidare till sina anställda.

4.7 Omsättning av resor

Av 9 b kap. ML framgår att kapitlet ska tillämpas på *omsättning av resor* som en resebyrå tillhandahåller en resenär. Vad omsättning av resor innebär framgår inte av propositionen. Om man däremot tolkar ordalydelsen i paragrafen ordagrant ska det ingå en resa i resebyråns tillhandahållande för att kapitlet ska bli tillämpligt. Skatteverkets bedömning är även att det bör ingå ett resemoment för att 9b kap. ML ska bli tillämpligt.

Även om Skatterättsnämndens avgörande dnr 24-15/1 undanröjdes av HFD i mål nr 3425-16, och därmed inte bindande, är nämndens svar intressant. Nämnden tar upp att de svenska bestämmelserna inte är EU konforma och att bolagets sammansatta tjänster utan resemoment enbart kan omfattas av de särskilda bestämmelserna under förutsättning att bolaget åberopar direkt effekt. I målet ingick inget resemoment men i övrigt var förutsättningarna för vinstmarginalbestämmelserna uppfyllda. Resan till och från bolaget arrangerade dock gästen själv och nämnden ansåg bland annat pga. detta att den tillhandahållna tjänsten var en egenproducerad tjänst som ska beskattas enligt de allmänna bestämmelserna.

¹⁴⁶ Frennberg, E., Jacobsson M. & Hansson U, Mervärdesskattelagen (1994:200), kommentaren till 9 b kap 1 §, Zeteo

4.8 Beskattningsunderlag

Beskattningsunderlaget utgörs av resebyråns marginal som är skillnaden mellan ersättningen och de kostnader resebyrå haft för varor och tjänster från andra beskattningsbara personer vilket kommer resenären direkt till godo. Avdrag vid beräkning av marginal för de kostnader som kommer resenären direkt till godo räknas inklusive mervärdesskatt. Mervärdesskatten på dessa kostnader får således inte dras av eller utgöra underlag för återbetalning av skatt i annat EU-land¹⁴⁷. Vidare medges avdrag eller återbetalning för ingående skatt för samtliga kostnader som inte kommer resenären direkt till godo, såsom marknadsföringskostnader, kontorskostnader m.m.

Med anledning av den komplexitet det kan bli tal om för att få fram rätt beskattningsunderlag gav dåvarande Riksskatteverket (nuvarande Skatteverket) ut en skrivelse i samband med införandet av bestämmelserna där de godtar användningen av en schablonmarginal. Att notera är att det varken utifrån propositionen, lydelsen i mervärdesskattelagen eller motsvarande artikel i mervärdesskattedirektivet, artikel 308, finns något stöd för en schabloniserad beräkning av beskattningsunderlaget¹⁴⁸. Detta går således i strid med gällande EU-rätt. Metoden har även ifrågasatts i tidningen Skattenytt efter avgörande av C-189/11, Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, i EU-domstolen¹⁴⁹.

En resebyrå kan välja att beräkna sitt beskattningsunderlag antingen utifrån 9 kap. 2 § ML, s.k. faktisk marginal, eller tillämpa Skatteverkets schablonmetod. En och samma metod ska dock enligt Skatteverket tillämpas för samma beskattningsår. Man kan således inte välja att tillämpa faktisk marginal på en försäljning av resor och schablon på en annan under samma beskattningsår.

Efter att Tågoperatör X i RÅ 2009 not. 106 bedömts förmedla resor i eget namn ansåg domstolen i HFD 2011 not 80 att Tågoperatör X agerade som en traditionell resebyrå och då alla andra rekvisit var uppfyllda skulle de beskattas enligt vinstmarginalbeskattningsbestämmelserna för de resor som utfördes av annan tågoperatör men i Tågoperatör X namn. Detta hade stor betydelse för Tågoperatör X som istället för att beskattas med 6 % vid personbefordran marginalbeskattades med 25 %. Beskattningsunderlaget vid vinstmarginalbeskattning beskattas

¹⁴⁷ 9 b kap. 3 § ML.

¹⁴⁸ Frennberg, E., Jacobsson M. & Hansson U, Mervärdesskattelagen (1994:200), kommentaren till 9 b kap 2 §, Zetec.

¹⁴⁹ Karlsson, T. & Öberg, J., SN 2014, s. 463-464 (e-version).

således med den generella skattesatsen 25% oavsett vilken skattesats som gäller för omsättning av underliggande varor och tjänster¹⁵⁰. Detta innebär att tjänster, som vid ett separat tillhandahållande har lägre skattesats eller t.o.m. är beskattningsfria, blir beskattade vid tillämpning av reglerna om marginalbeskattning genom att värdet av tjänsterna ingår i beräkningen av vinstmarginalen¹⁵¹ I samma mål, HFD 2011 not 80, framgick att egenproducerade tjänster ska beskattas enligt allmänna bestämmelser.

¹⁵⁰ Prop. 1994/95:202 s. 83.

¹⁵¹ Frennberg, E., Jacobsson M. & Hansson U, Mervärdesskattelagen (1994:200), kommentaren till 9 b kap 1 §, Zeteeo.

5 Analys och slutsatser

5.1 Resa

EU-domstolen ansåg i mål C-163/91, Van Ginkel, att ett bolag inte behöver tillhandahålla något resemoment för att vinstmarginalbestämmelserna ska bli tillämpliga eftersom tjänster som upplysning och rådgivning avseende olika semestererbjudande och bokning av logi ingick. I Skatterättsnämndens avgörande, innan HFD i mål nr 3425-16 undanröjde förhandsbeskedet, tillhandahöll inte bolaget något resemoment och nämnden ansåg delvis pga. detta att bolaget inte skulle tillämpa reglerna om vinstmarginalbeskattning fastän bolaget tillhandahöll andra tjänster än resemoment. Ett av skälen till detta torde vara att 9b kap 1§ ML fått en annan formulering än motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. Av ordalydelsen i 9b kap 1§ ML framgår att den ska tillämpas på *omsättning av resor*. Resebyrån ska således tillhandahålla en resa till resenären för att kapitlet ska bli gällande. Denna bedömning har även Skatteverket gjort i sin rättsliga vägledning vari man uppger att det bör ingå ett resemoment för att bestämmelserna ska bli tillämpliga. Exakt vad ett resemoment innebär framgår varken i propositionen eller i Skatteverkets rättsliga vägledning. Kravet på ett resemoment finns inte i direktivet och EU-domstolen har, som påpekats ovan, sagt att resebyrån inte måste tillhandahålla själva resemomentet. Mervärdesskattelagens krav, att en omsättning av resor måste ske, kan därför inte anses vara förenlig med motsvarande artikel i mervärdesskattedirektivet eller EU-domstolens praxis.

Ett svenskt bolag kan dock åberopa direkt effekt och få sin fråga bedömd enligt unionsrätten. Detta innebär att kravet på resemoment i ML i vissa fall kan utebli. Däremot bör resebyråns tjänst enligt C-31/10, Minerva Kulturreisen, erbjudas i samband med en resetjänst om det inte avser logi som i Van Ginkel målet. EU-domstolen har enligt min mening inte gjort det lätt att tolka i vilka fall ett resemoment kan utebli och vinstmarginalbestämmelserna ändå bli tillämpliga.

5.2 Resenär

Utifrån ML:s lydelse framgår även att resan ska tillhandahållas direkt till resenären, dvs. till den resande, för att vinstmarginalbestämmelserna ska bli tillämpliga. Denna tolkning hade även EU-kommissionen och anklagade flera medlemsländer för fördragsbrott. EU-domstolen fann dock i mål C-189/11 att de bestämmelser som finns i direktivet redan ska tillämpas oavsett om kunden är resenären eller inte. En researrangör kan alltså sälja en resa till en annan researrangör och ska då tillämpa vinstmarginalbestämmelserna förutsatt att alla andra krav är uppfyllda. ML:s krav på att resan ska tillhandahållas direkt till resenären är därför inte förenligt med mervärdesskattedirektivet utan vinstmarginalbestämmelserna ska tillämpas oavsett vem som är köparen.

ML har även utvidgats i 9 b kap. 6 § ML i jämförelse med direktivet så att en resebyrå, i de fall de säljer en resetjänst till en beskattningsbar person, kan välja att tillämpa antingen vinstmarginalbestämmelserna eller allmänna bestämmelser. Utifrån domen i C-189/11 ska vinstmarginalbestämmelserna tillämpas oavsett om kunden är resenären eller inte. Detta betyder att vinstmarginalbestämmelserna även ska tillämpas när köparen är en beskattningsbar person. Redan innan domen i mål C-189/11 kunde man ifrågasätta om 9 b kap. 6 § ML var förenligt med direktivet då det helt saknas motsvarighet i bestämmelsen. Efter domen i mål C-189/11 framgår det klart att den inte är förenlig med mervärdesskattedirektivet. Med tanke på det pågående mål, C-380/16, Europeiska kommissionen mot Förbundsrepubliken Tyskland, där EU-domstolen väckt talan mot Tyskland för liknande bestämmelse finns det även risk att Sveriges lagstiftning blir föremål för granskning av Europeiska kommissionen.

5.3 Beskattningsunderlaget

Vid en jämförelse mellan mervärdesskattelagen, 9 b kap 2 § ML, och motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, artikel 308, framgår att beskattningsunderlaget ska beräknas utifrån faktiska intäkter och kostnader. Utifrån rättspraxis har inte heller gått att utläsa annat. Mervärdesskattelagen och mervärdesskattedirektivet kan därför anses vara förenligt med varandra.

I svensk praktiserad rätt har Skatteverket tillåtit en schabloniserad beräkningsmodell för att få fram beskattningsunderlaget. Denna metod har varken stöd i propositionen, mervärdesskattelagen eller av lydelsen i mervärdesskattelagen och kan därför inte anses vara förenligt med mervärdesskattedirektivet.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Sverige

Regeringens proposition 1994/95:57 Mervärdesskatten och EG

Regeringens proposition 1994/95:202 Mervärdesskatt på omsättning av begagnade varor, m.m.

Europeiska Unionen

Rådets direktiv 77/388/EG, av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund

Rådets direktiv 2006/112/EG, av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

KOM(2002) 64 slutlig: Förslag till rådets direktiv om ändring av direktivet 77/388/EEG när det gäller de särskilda reglerna för resebyråer

COM(2016) 355 final: Meddelande från kommissionen till rådet i enlighet med artikel 395 i rådets direktiv 2006/112/EG

Europeiska unionens officiella tidning, Tillbakadragande av obsoleta kommissionsförslag, 21 maj 2014, C 153, s. 6

Litteratur

Davidsson, Anders & Svanberg, Marianne, 1995, *Mervärdesskatten på omsättning av begagnade varor m.m.* Svenska Skattetidning nr 4. i Zeteo internet 2016-11-12

Henkow, Oskar, 2015: *Mervärdesskatt i teori och tillämpning*, 3:e upplagan, Gleerup: Malmö

Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida, 2011: *EU-rättslig metod – Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2:a upplagan, Norstedts Juridik: Stockholm

Hilling, Maria Persson Österman, Roger, Ståhl, Kristina & Öberg, Jesper, 2011: *EU-Skatterätt*, 3:e upplagan, Lustus: Uppsala

Kajus, Julie & Terra Ben: *Commentary – A Guide to the Recast VAT Directive*, Amsterdam IBFD senast uppdaterad 2016, internet (<http://online.2.ibfd.org/evd/>), hämtad 2016-09-16

Koen Dewilde, Kris Eeckhout & Cindy Boone: *The Margin Scheme for Travel Agents, The European Commission's Proposal to Simplify the European VAT Rules*: International VAT Monitor jan/feb 2003 s. 9-10

Lundström, Susann (2003), *EG-aktuellt på mervärdesskatteområdet* i Svensk Skattetidning nr 6-7 s. 554-558

Riksskatteverket, *Promemoria rörande resetjänster enligt mervärdesskattelagen*, 1995-11-24, dnr 8257-95/900

Karlsson, Tomas & Öberg, Jesper Skattenytt, 2014, *B4 Mervärdesskatt*, s. 463-464

Internetkällor

Frennberg, Emil, Jacobsson, Martin, & Hansson, Ulrika., Mervärdesskattelagen (1994:200): en introduktionskommentar till 9 b kap., Zeteo, hämtat 2016-09-16

Frennberg, Emil, Jacobsson, Martin, & Hansson, Ulrika., Mervärdesskattelagen (1994:200): en kommentar till 9 b kap. 1 §, Zeteo, hämtat 2016-09-16

Frennberg, Emil, Jacobsson, Martin, & Hansson, Ulrika., Mervärdesskattelagen (1994:200): en kommentar till 9 b kap. 2 §, Zeteo, hämtat 2016-09-16

Skatteverket rättslig vägledning, Vinstmarginalbeskattning, Resetjänster

<http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.13/322230.html>, hämtat 2016-12-13

Övriga källor

Förslag till avgörande av generaladvokat Eleanor Sharpston, fördraget den 6 juni 2013, i mål Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, C-189/11, Europeiska kommissionen mot Republiken Polen, C-193/11, Europeiska kommissionen mot Republiken Italien, C-239/11, Europeiska kommissionen mot Republiken Tjeckien, C-269/11, Europeiska kommissionen mot Grekland, C-293/11, Europeiska kommissionen mot Republiken Frankrike, C-296/11, Europeiska kommissionen mot Republiken Finland, C-309/11, Europeiska kommissionen mot Republiken Portugal, C-450/11

Förslag till avgörande av generaladvokat Philippe Léger, fördraget den 30 april 1998, i de förenade målen, Madgett & Baldwin, C-308/96 och C-94/97

Förslag till avgörande av generaladvokat M. Poiares Maduro, fördraget den 16 juni 2005, i mål iSt, C-200/04

Rättsfallsförteckning

Sverige

RÅ 2001 not. 66

RÅ 2003 ref. 32

RÅ 2009 not. 106

HFD 2011 not. 80

HFD mål nr 3425-16

Europeiska unionen

EU-domstolen

Dom Van Ginkel, C-163/91, EU:C:1992:435

Dom Madget och Baldwin, C-308/96 och C-64/97, EU:C 1998:496

Dom First Choice Holidays, C-149/01, EU:C 2003:358

Dom My Travel, C-291/03, EU:C 2005:591

Dom iSt, C-200/04, EU:C:2005:608

Dom Minerva Kulturreisen, C-31/10, EU:C:2010:762

Dom Maria Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672

Dom Star Coaches, C-220/11, EU:C:2012:120

Dom Europeiska kommissionen mot Spanien, C-189/11, EU:C:2013:58

Mål Europeiska kommissionen mot Förbundsrepubliken Tyskland, C-380/16