

33 Marginalbeskattning – Resetjänster

33.1 Allmänt

Resetjänster beskattas genom tillämpning av vinstmarginalbeskattning. Denna teknik bygger på en princip om beskattning av uppkommen vinstmarginal, till skillnad mot i normalfallet en beskattning med utgångspunkt i avtalat pris för en vara eller en tjänst.

Sjätte direktivet

Bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning för reseområdet återfinns i 9 b kap. ML som motsvarar artikel 26 i sjätte direktivet.

Resetjänst

Begreppet resetjänst används för att beteckna sådana resor som omfattas av marginalbeskattning. Följande två grundläggande förutsättningar gäller enligt 9 b kap. ML för beskattning som resetjänst

Resebyrån ska

1. handla i eget namn (se avsnitt 33.3.1) och
2. som ett led i försäljningen till resenärer antingen förvärva varor och tjänster (t.ex. matpaket eller hotellrum) från andra näringsidkare eller förmedla varorna och tjänsterna för näringsidkares räkning (se avsnitt 33.3.2).

Momsen beräknas enligt den s.k. marginalmetoden, varvid resebyråns marginal exkl. momsen på marginalen är beskattningsunderlag. Marginalen utgörs av skillnaden mellan den ersättning som resebyrån tar ut för resetjänsten och resebyråns kostnader för varor och tjänster som tillhandahålls resebyrån av andra näringsidkare och som kommer resenären direkt till godo enligt följande

Resenärens pris inkl. marginals katt	5 000 kr
Avgår: Resebyråns kostnader inkl. moms för inköp av t.ex. transport-, hotell- och serveringstjänster, dvs. tjänster som kommer resenären direkt till godo	4 200 kr
Marginal inkl. marginals katt	800 kr

Principen att beskatta resebyråns marginal, dvs. nettot i stället för hela värdet av en resetjänst, medför också att rätten till avdrag för ingående moms begränsas. Med hänsyn till främst svårigheten att fastställa en faktisk marginal för enskilda resor vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde, anser Skatteverket att marginalen även kan bestämmas schablonmässigt till viss procent av resans pris (se avsnitt 33.4.3).

Skattesatsen är 25 % oberoende av vilken skattesats som annars gäller för de varor och tjänster som ingår i resetjänsten.

Marginalbeskattning inom EG

Bestämmelserna omfattar resetjänster som tillhandahålls inom EG och således även resor som enbart företas inom Sverige. För resor utanför EG gäller inte marginalmetoden. För resor som företas både utom och inom EG tillämpas marginalmetoden endast för den del av resetjänsten som avser varor och tjänster som är tillhandahållna inom EG (se avsnitt 33.6.1).

Näringsidkare med avdragsrätt

Det bör noteras att om resenären är en näringsidkare, vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms, är det valfritt att tillämpa antingen marginalmetoden eller ML:s allmänna bestämmelser (se avsnitt 33.8).

33.2 Definitioner m.m.

33.2.1 Resebyrå

I 9 b kap. ML används begreppet resebyrå. I kapitlets 1 § anges att med resebyrå avses även researrangör.

Med resebyrå eller researrangör bör enligt Skatteverket förstås företag som annat än tillfälligtvis omsätter eller förmedlar resetjänster till resenärer.

I det följande används begreppet reseföretag som en gemensam benämning för resebyrå och researrangör. Att reglerna i 9 b kap. ML normalt inte blir tillämpliga på de företag som i Sverige allmänt går under beteckningen resebyråer framgår av avsnitt 33.3.1.

33.2.2 Resetjänst

Allmänt

Begreppet resetjänst används i 9 b kap. ML för att beteckna ett tillhandahållande av en resa på vilket bestämmelserna om marginalbeskattning är tillämpliga. Resetjänsten omfattar varor och tjänster som ett reseföretag tillhandahåller en resenär. Ingår det flera enskilda tjänster (t.ex. transport och logi) som är föremål för marginalbeskattning, ska tillhandahållandet av dessa tjänster anses som omsättning av en enda tjänst.

Av 9 b kap. 1 § ML framgår att bestämmelserna i kapitlet ska tillämpas vid sådan omsättning av resor som en resebyrå tillhandahåller resenärer. Enligt Skatteverket innebär detta att det i reseföretagets tillhandahållande gentemot en resenär bör ingå ett resemoment för att marginalbeskattning ska kunna ske.

Resetjänstens karaktär

En resa kan betecknas som en resetjänst enligt ML trots att den inte omfattas av lagen (1992:1672) om paketresor. Denna lag omfattar resor som utgörs av arrangemang som har utformats innan avtal träffas med resenären. En paketresa ska enligt lagen om paketresor bestå av transport och inkvartering eller av någon av dessa tjänster i kombination med någon turisttjänst som utgör en inte oväsentlig del av arrangemanget. Detta innebär att ML har ett något vidare tillämpningsområde, eftersom 9 b kap. ML inte innehåller någon begränsning som medför att endast vissa slag av resetjänster faller in under bestämmelserna.

Resemoment

Såsom nämnts ovan bör i en resetjänst alltid ingå ett resemoment i reseföretagets åtagande.

Under förutsättning att de grundläggande förutsättningarna för beskattning som resetjänst (se avsnitt 33.1) föreligger kan, förutom de traditionella charterresorna, följande exempel ges på resor som får anses utgöra resetjänster:

- Så kallade bilpaket, dvs. researrangemang som förutsätter att resenären reser i egen bil och reseföretaget tillhandahåller t.ex. hotelltjänster och färjetransporter (resemomentet).
- Temaresor av skilda slag, t.ex. konferensresor, mässarrangemang, studieresor, intensivspråkkurser, fotbollsresor, golfresor och s.k. weekendpaket.
- Språkresor som avser kortare tid utomlands än en svensk skoltermin. Språkresor (inkl. kurs och uppehälle) som avser språkstudier utomlands, dvs. såväl inom som utom EG, och som sträcker sig över en svensk skoltermin eller ett helt

läsår, bör däremot inte anses utgöra en resetjänst utan en utbildningstjänst.

33.2.3 Resenär

Bestämmelserna om marginalbeskattning förutsätter att ett tillhandahållande sker gentemot en resenär. Med resenär bör enligt Skatteverket avses den som själv eller genom någon annan förvärvar en resetjänst. Ett företag kan betecknas som resenär när företaget förvärvar resor till sina anställda.

Kravet på tillhandahållande gentemot en resenär medför att bestämmelserna inte är tillämpliga för t.ex. en researrangör som omsätter en resetjänst till en näringsidkare som i sin tur vidare säljer den i eget namn till den slutlige konsumenten. Som exempel kan nämnas den situationen att en svensk researrangör köper hotelltjänster eller transporttjänster inom landet och vidare säljer tjänsterna till en utländsk researrangör. I dessa fall ska således ML:s allmänna bestämmelser tillämpas.

33.3 Förutsättningar för marginalbeskattning

För att en resa ska beskattas enligt marginalmetoden krävs det att reseföretaget dels handlar i eget namn, dels antingen gör förvärv från andra näringsidkare eller förmedlar för andra näringsidkares räkning (jfr avsnitt 33.1).

33.3.1 I eget namn

Resenärens avtalspart

Ett reseföretag handlar i eget namn om reseföretaget utgör resenärens avtalspart och därigenom har det affärsmässiga ansvaret gentemot resenären. Resenären har normalt bara en avtalspart och denne ansvarar inom ramen för reseavtalet fullt ut gentemot resenären även om någon annan slutligen ska stå risken för en viss tjänst. Det framgår av betänkandet Mervärdesskatten och EG (SOU 1994:88, s. 351).

Av 9 § lagen (1992:1672) om paketresor framgår bl.a. att arrangören ansvarar gentemot resenären för vad denne har rätt att fordra till följd av avtalet. Lagen om paketresor har införts och anpassats efter ett EG-direktiv.

Arrangörsansvar

Sammanfattningsvis handlar ett reseföretag i eget namn om reseföretaget har arrangörsansvaret gentemot resenärerna. Utöver det affärsmässiga ansvaret har arrangören också en skyldighet enligt resegarantilagen (1972:204) att ställa säkerhet till Kammarkollegiet. Säkerheten ska motsvara arrangörens

ekonomiska åtaganden gentemot resenärerna. Denna omständighet kan ge viss vägledning när arrangörsansvaret ska bedömas.

Den som i egenskap av arrangör för ett researrangemang, oftast s.k. paketresor (jfr avsnitt 33.2.2), säljer detta, antingen själv eller genom att anlita en resebyrå som en förmedlande mellanhand, bör anses handla i eget namn. Ett reseföretag som till en resenär vidare säljer en resetjänst som företaget har köpt i fast räkning från en arrangör får, enligt Skatteverkets uppfattning, också anses handla i eget namn om reseföretaget har övertagit arrangörsansvaret gentemot resenärerna.

Resebyrå som mellanhand

När en researrangör anlitar en resebyrå endast som mellanhand för att marknadsföra sina researrangemang är det vanligt att betalningen för resan sker genom s.k. direktbetalning. Resenären får då ett inbetalningskort av resebyrån och gör inbetalningen till researrangörens konto. Det förekommer även att resebyrån tar emot betalningen från resenären och ombesörjer insättningen på researrangörens konto. Även i fråga om en resebyrås redovisning av betalningen tillämpas olika rutiner. Ibland redovisas inbetalningarna från resenärerna på ett avräkningskonto, medan de i andra fall behandlas som resultatpåverkande poster i redovisningen. Olika betalningsrutiner och olika sätt att redovisa betalningarna förändrar inte arrangörens affärsmässiga ansvar som säljare i förhållande till resenären. Oberoende av om resebyrån i dessa fall tar emot betalningen från resenären bör resebyrån inte anses förmedla samma resetjänst i eget namn.

En resebyrå har under de förutsättningar som anges i föregående stycke inte möjlighet att påverka resetjänstens pris. Prissättningen görs av researrangören, och resebyrån uppstår provision enligt avtal med researrangören för sin förmedlingstjänst. Bedömningen av om skattskyldighet föreligger för resebyråns förmedlingsprovision får i stället göras med stöd av ML:s allmänna bestämmelser.

Reseföretags egna researrangemang

Ett reseföretag som tillhandahåller hela arrangemang på beställning i samband med t.ex. konferenser (resa, hotell, konferensutrymme och meny) bör enligt Skatteverket anses handla i eget namn, under förutsättning att reseföretaget har en självständig prissättning och inte endast vidaredebiterar förmedlingen. I dessa fall framstår reseföretaget som arrangör i förhållande till resenären och har det affärsmässiga ansvaret. En omständighet som kännetecknar dessa arrangemang och

som skiljer dem från t.ex. en resebyrås biljettbeställning är att reseföretaget i allmänhet lämnar skriftliga offerter till kunden.

**Resebyrås
biljettbeställning**

Reseföretag som för en resenärs räkning endast beställer biljetter på t.ex. flyg eller reserverar hotellrum, övertar närmast resenärens roll som beställare. Reseföretagen kan vanligen boka rum på vilket hotell som helst efter kundens önskemål. Reseföretaget utfärdar ofta biljetterna på skrivare som direkt eller indirekt är anslutna till de företag som säljer transporttjänsterna eller hotelltjänsterna. Provisioner enligt i förväg uppgjorda avtal utgår från dessa företag till reseföretagen. För t.ex. flygbolagens del fungerar reseföretagen i dessa fall på motsvarande sätt som handelsagenter på varuområdet. De agerar således inte i eget namn utan i huvudmannens, som har det direkta ansvaret gentemot resenären. Bedömningen bör enligt Skatteverket vara densamma oberoende av om beställningen avser en enskild biljett eller flera biljetter för en grupp av resenärer och oberoende av vem som uppbär likviden för resan.

Kravet att reseföretagen ska handla i eget namn medför således att de företag som i Sverige allmänt går under beteckningen resebyråer i många fall ska tillämpa ML:s allmänna bestämmelser för uppburna förmedlingsprovisioner i stället för marginalmetoden för resebyråverksamhet (jfr avsnitt 33.6.3).

Om reseföretaget i stället övertar det affärsmässiga ansvaret gentemot resenären och upprättar ett eget resedokument och tillämpar en självständig prissättning, bör reseföretaget enligt Skatteverkets uppfattning anses handla i eget namn. Detta bör enligt Skatteverkets uppfattning gälla även vid försäljning av s.k. seat only (flygstol) till en resenär, dvs. endast transporttjänsten i ett paketresearrangemang.

Seat only

RR har i dom 2003-06-17, RÅ 2003 ref. 32, ändrat ett förhandsbesked som avsåg ett företags tillhandahållande av enbart flygbiljett, s.k. seat only. Företaget sålde flygresor och charterresor till olika resmål. Frågeställningen gällde om tillhandahållandet av seat only utgjorde omsättning av en rese-tjänst enligt 9 b kap. ML, dvs. en omsättning som ska marginalbeskattas. Biljetterna var av två slag. RR konstaterade att de båda slagen av biljetter skiljde sig åt i några avseenden. Den väsentligaste skillnaden ansåg RR vara att det, enligt vad företaget upplyst, var företaget som var kundens motpart när det gällde det ena slaget av biljetter och flygbolaget som var kundens motpart när det gällde det andra slaget av biljetter. RR fann att det innebar att företaget handlade i eget namn i det

första fallet och i annans namn i det senare fallet. Företaget skulle således tillämpa marginalmetoden enligt 9 b kap. ML endast i det fall företaget utgjorde kundens motpart.

RR ansåg sig ha stöd av EG-domen C-163/91, Van Ginkel, i vilken – angående rekvisitet att resebyrå ska handla i eget namn – anges att bedömningen måste grundas på de särskilda förhållandena i målet, varvid särskild hänsyn ska tas till resebyråns kontraktsrättsliga förpliktelser gentemot resenären (punkt 21).

Kurs i utlandet

RR ansåg i ett förhandsbesked, RÅ 1997 not. 82, att ett utbildningsföretag som arrangerade en utlandskurs inte skulle tillämpa marginalmetoden för resetjänster. Förutom själva kurskostnaden fick kursdeltagarna även betala för en resedel (transport, logi och servering). Resedelen hade utförts av en fristående researrangör och det hade framkommit att utbildningsföretaget inte stod som arrangör för kursdeltagarnas resedel utan fungerade som en förmedlande mellanhand mellan kursdeltagarna och researrangören.

RR ansåg att kurserna skulle hänföras till sådant tillhandahållande av information som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML. RR uttalade avslutningsvis: ”Av detta följer att samtliga i ansökningen angivna tjänster skall beskattas enligt ML:s allmänna regler.”

Eftersom den anlidade researrangören hade arrangörsansvaret för resedelen, handlade således denne i eget namn. Skatteverkets uppfattning är därför att researrangörens tillhandahållande utgjorde en resetjänst som skulle vara föremål för marginalbeskattning hos honom. Utbildningsföretaget kunde därför inte anses tillhandahålla samma resedel i eget namn, utan förmedlade den bara för researrangörens räkning. Även den eventuella provision som utbildningsföretaget erhöll för denna förmedling, skulle således beskattas enligt ML:s allmänna regler.

33.3.2 Förvärv från andra näringsidkare

Direkt till godo

En annan förutsättning för marginalbeskattning, utöver kravet på att handla i eget namn, är att reseföretagen ska förvärva varor eller tjänster som krävs för reseuppdraget från andra näringsidkare eller förmedla dem för andra näringsidkares räkning. De förvärv som avses är hela prestationer som kommer resenären direkt till godo, dvs. sådant som en resenär konsumerar under en resa, t.ex. persontransporter, hotellrum, mat, guidning eller aktiviteter av skilda slag. Däremot hänförs

inte till sådana förvärv inköp av varor och tjänster som nyttjas i reseföretagens egen verksamhet, t.ex. inköp av inventarier eller kostnader för lokaler, administration och reklam.

**Förvärv av
minst en tjänst**

Kravet på förvärv från andra näringsidkare bör enligt Skatteverket anses uppfyllt om reseföretaget för en viss resas genomförande köper eller förmedlar minst en tjänst. Notera det tidigare nämnda kravet på att det bör ingå ett resemoment i reseföretagets tillhandahållande för att en resetjänst ska föreligga. Om den enda förvärvade tjänsten utgörs av en transporttjänst, är detta således tillräckligt för att kravet på förvärv från andra näringsidkare ska vara uppfyllt (jfr avsnitt 33.2.2).

**Egen transport
inkl. färja**

Ett bussföretag som endast åtagit sig att transportera sina resenärer i egna bussar från Sverige till t.ex. Danmark förvärvar färjetransporten från en annan näringsidkare. Eftersom förvärvet av färjetransporten är en förutsättning för att bussföretaget ska kunna fullfölja den egna transporttjänsten, anser Skatteverket att marginalbeskattning inte ska ske. Om bussföretaget däremot även tillhandahåller t.ex. hytt eller mat under resan, är förutsättningarna för marginalbeskattning i regel uppfyllda.

33.3.3 Både egna tjänster och förvärv från andra

Ett reseföretag som från andra näringsidkare förvärvar samtliga varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo ska tillämpa marginalmetoden på hela omsättningen. Ett företag som med egna eller leasade transportmedel enbart utför egna transporttjänster eller ett hotellföretag som enbart tillhandahåller egna hotelltjänster, ska däremot tillämpa ML:s allmänna bestämmelser på omsättningen (jfr prop.1994/95:202 s. 64).

**Egenproducerad
deltjänst**

Hur en egenproducerad deltjänst, i detta fall en hotelltjänst i reseföretagets eget hotell, som ingår tillsammans med förvärvade tjänster i en resetjänst ska behandlas vid marginalbeskattning, har varit föremål för ett s.k. förhandsavgörande 1998-10-22 i EG-domstolen (EG-dom C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin). Skatteverket anser att domen medför att en egenproducerad deltjänst ska avskiljas från en resetjänst och beskattas endast med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser (RSV-skrivelse 1999-03-05, dnr 1266-99/100).

Egen buss

I EG- domen utgjorde den egenproducerade deltjänsten en hotelltjänst. En i Sverige vanligare kombination är att den egenproducerade deltjänsten är en transporttjänst, medan övriga deltjänster förvärvas från andra näringsidkare. Som exempel kan nämnas en bussresearrangör som transporterar

sina resenärer med egna bussar, men hyr hotellrum i fast räkning för resenärerna. Värdet av den egenproducerade transporttjänsten ska då avskiljas från resans totalpris.

ML:s allmänna bestämmelser

Den avskilda egenproducerade transporttjänsten beskattas enbart med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser. Denna deltjänst marginalbeskattas således inte alls. Endast den förvärvade deltjänsten, i detta fall hotelltjänsten, marginalbeskattas.

Två metoder

Det värde som ska bestämmas för den egenproducerade deltjänsten när den avskiljs från resans totalpris kan, enligt Skatteverkets bedömning, beräknas enligt två olika metoder.

Den ena metoden innebär att det pris som resenären faktiskt betalar för den egenproducerade deltjänsten avskiljs från totalpriset. Den andra metoden baseras på den faktiska kostnaden, dvs. vad det kostar att producera den egna deltjänsten. Resans pris proportioneras med reseföretagets faktiska kostnader som utgångspunkt.

Resenärens pris

Vid tillämpning av den förstnämnda metoden, som innebär att resenärens pris för den egenproducerade deltjänsten ska avskiljas, bör det pris som reseföretaget har beräknat för deltjänsten i företagets eget underlag för prissättningen kunna avskiljas från totalpriset. Det förutsätter dock att fördelningen av resans totalpris på de olika deltjänsterna är riktig.

Faktiska kostnader

Den andra metoden förutsätter att företagets faktiska kostnader för att producera den egna deltjänsten bestäms. Från resans totalpris ska därefter avskiljas så stor procentuell andel som den egenproducerade deltjänstens faktiska kostnader utgör av samtliga deltjänsters totala faktiska kostnader. En resenär får t.ex. betala 5 000 kr för en bussresa som reseföretaget genomför med egna bussar. Företagets kostnader för transporten utgör 3 000 kr och kostnaden för upphandlade hotellrum utgör 1 000 kr. Den egna tjänstens kostnader (3 000 kr) utgör då 75 % av samtliga deltjänsters kostnader (4 000 kr). Det innebär i detta fall att 3 750 kr (75 % av 5 000 kr) ska avskiljas från resans totalpris och beskattas med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser.

Denna metod, som innebär att reseföretagets faktiska kostnad för en egenproducerad deltjänst måste fastställas, behöver dock inte användas om det är möjligt att identifiera den del av resans pris som resenären betalar för den egenproducerade tjänsten.

33.4 Beskattningsunderlag

33.4.1 Allmänt

Vid omsättning av en resetjänst utgörs beskattningsunderlaget av ett reseföretags marginal. Momsen på marginalen ska dock inte räknas in i ersättningen för resan vid beräkning av beskattningsunderlaget.

Med reseföretagets marginal menas skillnaden mellan ersättningen för resetjänsten, dvs. resans pris, och reseföretagets kostnader för varor och tjänster som tillhandahålls resebyrå av andra näringsidkare och som kommer resenären direkt till godo. Vid beräkning av marginalen saknar det betydelse om undantag från skatteplikt gäller för omsättning av de underliggande varorna och tjänsterna. Reseföretagen ska oberoende av detta omfattas av marginalbeskattningen.

Med resans pris ovan, menas den del av resans pris som är föremål för marginalbeskattning. Om det i resan ingår en egenproducerad deltjänst, t.ex. en egen transporttjänst eller en hotelltjänst i eget hotell, ska värdet av en sådan tjänst avskiljas från resans pris innan marginal- och beskattningsunderlag bestäms enligt marginalmetoden.

Avbeställnings- skydd m.m.

Ersättningen för resetjänsten motsvarar det totala beloppet som ska betalas av den resande, inklusive t.ex. avbeställningsskydd, ombokningsavgift och eventuella flygplatsavgifter som tas ut av reseföretaget.

Avbokningsavgift

Om avbeställningsskyddet utnyttjas för att en resa måste avbokas på grund av sjukdom, får resenären i allmänhet betala en avbokningsavgift när pengarna för resan betalas tillbaka. Avbokningsavgiften anses inte utgöra ersättning för en tillhandahållen tjänst. Reseföretaget ska därför inte redovisa moms på den erhållna avbokningsavgiften.

Reseförsäkring

En separat tecknad reseförsäkring som reseföretaget, i egenskap av ombud för ett försäkringsbolag, förmedlar till resenären bör inte ingå i beskattningsunderlaget. Det förutsätter dock att försäkringsavtalet ingås mellan försäkringsbolaget och resenären, dvs. att resenären är försäkringstagare.

33.4.2 Faktisk marginal

Skattskyldig- hetens inträde

Skattskyldigheten inträder enligt 1 kap. 3 § ML när tjänsten har tillhandahållits. Om den som omsätter tjänsten får ersättning helt eller delvis dessförinnan, inträder i stället

skattskyldigheten när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som omsätter tjänsten till godo. I normalfallet medför detta att skattskyldigheten inträder vid två tillfällen, dels när anmälningsavgiften erhålls, dels när resterande del av ersättningen för resan erhålls.

Om den faktiska marginalen för en resetjänst är känd vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde kan därmed även beskattningsunderlaget bestämmas definitivt vid samma tidpunkt.

Nedanstående exempel visar hur beskattningsunderlaget beräknas när den faktiska marginalen är känd. Notera att förutsättningen för att få minska resans pris vid beräkning av beskattningsunderlaget är dels att ersättningen betalas till näringsidkare, dels att denna ersättning avser varor och/eller tjänster från dessa näringsidkare som kommer resenären direkt till godo (jfr avsnitt 33.3.2).

Exempel 1

Ett reseföretag arrangerar en teaterresa som för resenären kostar 1 000 kr exkl. moms. Vid framräkning av reseföretagets faktiska marginal avgår inte bara det pris, 500 kr inkl. moms (6 %) som reseföretaget betalar till bussföretaget som ombesörjer transporten, utan även företagets kostnad för teaterbiljett om 400 kr inkl. moms (6 %) till en teater.

BESKATTNINGSUNDERLAG

Resenärens pris exkl. marginals katt	1 000 kr
Busskostnad inkl. moms	- 500 kr
Teaterbiljett inkl. moms	- 400 kr
Marginal exkl. marginals katt	100 kr

Eftersom resenärens pris ovan inte inkluderar marginals katt utgör den framräknade marginalen 100 kr även beskattningsunderlag.

Marginals katt (25 % av 100 kr)	25 kr
---------------------------------	-------

Det totala priset inkl. moms för resenären blir därför 1 025 kr (1 000 kr + 25 kr).

Resenärens pris i exemplet innefattar i realiteten mer moms än den framräknade marginals katten, 25 kr. De avgående posterna för buss och teaterbiljett anges inkl. moms. Det beror på att reseföretaget inte har avdragsrätt för eller rätt till återbetalning av moms på inköp som

kommer resenären direkt till godo (jfr avsnitt 33.5). I resenärens pris ingår därför även en dold moms som reseföretaget har fått kostnadsföra och således ta hänsyn till vid prissättningen.

Provision får ej avräknas

En förmedlingsprovision som en researrangör betalar till en resebyrå avser inte en tjänst som kommer resenären direkt till godo. Provisionen får därför inte minska beskattningsunderlaget för researrangören. Reseföretagen har även andra egna kostnader som är hänförliga till förvärv från andra näringsidkare och som är en förutsättning för verksamheten (jfr avsnitt 33.3.2). Dessa förvärv får endast anses komma resenärerna till godo indirekt. Inte heller dessa får därför räknas av från resans pris vid beräkning av reseföretagets marginal.

Resebyråns rabatt

I EG- domen C-149/01, First Choice Holidays, gällde frågan om en rabatt som en resebyrå ensidigt lämnar till en resenärska inräknas i beskattningsunderlaget för researrangören. I ett fall där fullt pris för en semesterresa är 1 000 GBP och resebyrån lämnar resenären en rabatt på 50 GBP, betalar resenären 950 GBP till arrangören. Resebyrån betalar resterande 50 GBP för att arrangören ska erhålla full betalning. Därutöver ska resebyrån debitera researrangören 100 GBP som motsvarar 10 % provision för förmedlingstjänsten. I praktiken rabatterar således den förmedlande resebyrån resan med en del av den egna provisionen. EG-domstolen hade att ta ställning till om researrangörens ersättning för resan utgjorde 1 000 GBP eller om ersättningen begränsades till det belopp, 950 GBP, som resenären betalade. EG-domstolen anförde att det ska finnas en direkt koppling mellan den tjänst som tillhandahålls och den motprestation som erhålls och att en sådan koppling även ska finnas då en del av vederlaget erhålls från tredje part, i detta fall 50 GBP från resebyrån. EG-domstolen menade att resans pris var 1 000 GBP och inbetalningen av de 50 GBP från resebyrån till arrangören var ett villkor för att tjänsten skulle tillhandahållas. Även resebyråns provision beräknades på det totala katalogpriset för resan. Beloppet, 50 GBP, som betalades av resebyrån ansågs av EG-domstolen ha en sådan direkt koppling till den tjänst som tillhandahölls resenären att det skulle hänföras till vederlag för resan.

Egen transport till utlandet

Följande exempel visar hur beskattningsunderlaget beräknas med ledning av faktisk marginal när det i resetjänsten ingår en egenproducerad tjänst från reseföretaget och som kommer resenären direkt till godo.

Exempel 2

En svensk researrangör som har egna bussar i reseföretaget organiserar och säljer resor till Österrike. En resa kostar 6 000 kr inkl. moms. I sitt eget underlag har arrangören beräknat priset för transporten till 3 000 kr och priset för övernattningar med frukost till 3 000 kr. Till hotellägaren i Österrike betalar researrangören 2 600 kr.

SKATTEBERÄKNING

Värdet av den egna deltjänsten, som endast beskattas enligt ML:s allmänna bestämmelser, avskiljs från resans totalpris. Marginalmetoden tillämpas på återstoden som utgör 3 000 kr (6 000 kr - 3 000 kr).

Resenärens pris inkl. moms (utom den egna tjänsten)	3 000 kr
Hotellkostnaden	- 2 600 kr
Marginal inkl. moms	400 kr

Eftersom marginalen inkluderar moms enligt skattesatsen 25 %, utgör beskattningsunderlaget 80 % av 400 kr, dvs. 320 kr.

Marginalskatt (25 % av 320 kr)	80 kr
--------------------------------	-------

Eftersom marginalskatten ingår i priset för resan och således även i marginalen, kan marginalskatten enklare bestämmas till 20 % av 400 kr, vilket också blir 80 kr.

Den egenproducerade deltjänsten, som utgör en persontransporttjänst direkt till och från utlandet, är omsatt utomlands vid tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser. Denna del av resans pris belastas därför inte alls med moms.

Egen transport inom landet

Exempel 3

I detta exempel företas resan i stället inom Sverige. Förutsättningarna är i övrigt desamma som i exempel 2. Den avskilda transporttjänsten är omsatt inom landet och researrangören ska därför redovisa moms för denna enligt ML:s allmänna bestämmelser. I arrangörens hotellkostnad, 2 600 kr ingår moms som har debiterats av det svenska hotellet.

BESKATTNINGSUNDERLAG

Resenärens pris inkl. moms (utom den egna tjänsten)	3 000 kr
Hotellkostnaden inkl. moms	- 2 600 kr
Marginal inkl. moms	400 kr

Beskattningsunderlaget och marginals-katten enligt marginalmetoden utgör samma belopp som i exempel 2, dvs. 320 kr respektive 80 kr.

Det pris, 3 000 kr, som resenären får betala för den egenproducerade transporttjänsten inkluderar moms. Eftersom skattesatsen vid omsättning av persontransporter utgör 6 %, blir momsen för den egna transporttjänsten 5,66 % av 3 000 kr, dvs. 170 kr.

SAMMANLAGD MOMS ATT REDOVISA

Moms enligt marginalmetoden	80 kr
Moms enligt ML:s allmänna bestämmelser	170 kr
Summa:	250 kr

Ett reseföretag som vill redovisa moms på resetjänster med ledning av faktisk marginal, trots att den faktiska marginalens storlek inte är känd när skattskyldigheten inträder, bör redovisa momsen utifrån en preliminärt beräknad marginal. Den preliminärt beräknade marginalen bör beräknas enligt en schablon (se avsnitt 33.4.4).

33.4.3 Schablonmarginal**Schablonmarginal
13 %**

Vid försäljning av researrangemang kan svårigheter föreligga att fastställa en faktisk marginal för enskilda resor vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde (jfr avsnitt 33.1). Ett reseföretag bör därför, enligt Skatteverket, vid bestämning av beskattningsunderlaget för en resetjänst få beräkna marginalen för resetjänsten schablonmässigt. Marginalen bör därvid bestämmas till 13 % av den totala ersättningen för resetjänsten. Den förordade procentsatsen är avpassad så att den förutsätts motsvara en genomsnittlig marginal för olika slag av researrangemang.

Exempel 1

Ingen egenproducerad deltjänst ingår i resan i exemplet.

SKATTEBERÄKNING ENLIGT SCHABLON

Resans pris inkl. moms 5 000 kr
Marginal enligt schablon (13 % av 5 000 kr) 650 kr

Marginalskatten utgör 20 % av marginalen eftersom
moms ingår i resans pris och skattesatsen utgör 25 %.

Marginalskatt (20 % av 650 kr) 130 kr

Genväg

Marginalskatten enligt den schablonmässigt bestämda marginalen kan även räknas ut i ett enda steg. I stället för att först räkna ut marginalen som utgör 13 % av resans totalpris och därefter beräkna marginalskatten till 20 % (vid en skattesats av 25 %) av marginalen, kan man ta en genväg. Då används procentsatsen 2,6 för att i ett moment räkna ut marginalskatten på resans totalpris enligt följande.

Exempel 1 a

Resans pris inkl. moms 5 000 kr
Marginalskatt (2,6 % av 5 000 kr) 130 kr

Reseföretaget i exemplet kan i stället tänkas ha räknat ut det pris som företaget behöver ta ut av resenären för att täcka kostnader och vinst utan att ha räknat med den marginalskatt som ska redovisas. Då kan procentsatsen 2,67 användas enligt nedan för att bestämma hur mycket resans pris exklusive marginalskatt, 4 870 kr, måste höjas med för att det ska inkludera även marginalskatten.

Exempel 1 b

Resans pris exkl. moms 4 870 kr
Marginalskatt (2,67 % av 4 870 kr) 130 kr

Alternativet att bestämma marginalen för en resa till 13 % av resans pris enligt schablon, medför ingen skillnad när det gäller beskattningen av en egenproducerad deltjänst som ingår i resan. Värdet av en sådan deltjänst ska även i detta fall avskiljas från resans pris innan marginalen bestäms. Beskattning av den egenproducerade deltjänsten sker med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser.

Egen transport inom landet

Exempel 2

I detta exempel företas resan inom Sverige. Resenärerna transporteras med reseföretagets egna bussar. Transporttjänstens andel av resans pris kan värderas till 3 000 kr.

Den egenproducerade transporttjänsten som ska beskattas enligt ML:s allmänna bestämmelser, avskiljs från totalpriset som är 5 000 kr. Marginalmetoden tillämpas på återstoden som utgör 2 000 kr.

SKATTEBERÄKNING ENLIGT SCHABLON

Resans pris inkl. moms (utom den egna tjänsten)	2 000 kr
Marginal enligt schablon (13 % av 2 000 kr)	260 kr

Marginalskatten utgör 20 % av marginalen, eftersom moms ingår i resans pris och skattesatsen är 25 %.

Marginalskatt (20 % av 260 kr)	52 kr
--------------------------------	-------

SKATTEBERÄKNING ENLIGT ML:S ALLMÄNNA BESTÄMMELSER

Resenären betalar 3 000 kr inkl. moms för den i skatteberäkningen avskilda persontransporttjänsten. Den är omsatt inom landet. Momsen utgör 5,66 % av beloppet eftersom moms ingår i resans pris och skattesatsen för persontransporter är 6 %.

Moms (5,66 % av 3 000 kr)	170 kr
---------------------------	--------

SAMMANLAGD MOMS ATT REDOVISA

Moms enligt marginalmetoden	52 kr
Moms enligt ML:s allmänna bestämmelser	170 kr
Summa:	222 kr

Faktisk marginal eller schablon

Om ett reseföretag vill redovisa moms med ledning av reseföretagets faktiska marginal för enskilda resetjänster, får företaget göra detta. Ett reseföretag får dock inte, enligt Skatteverket, under ett och samma beskattningsår tillämpa faktisk marginal för vissa researrangemang och schablonmässigt beräknad marginal för andra researrangemang. Om ett reseföretag skulle tillämpa faktisk marginal för researrangemang med liten marginal och schablonen för arrangemang med stor marginal, uppnås inte det beskattningsresultat som lagstiftningen syftar till. Erfarenheten visar att en stor del av reseföretagen tillämpar schablonmarginalen (13 %) vid beräkning av marginalskatt för resetjänster.

**Faktisk marginal
okänd**

33.4.4 Preliminär faktisk marginal

Ett reseföretag som vill redovisa moms på resetjänster med ledning av faktisk marginal men där storleken av denna inte är känd när skattskyldigheten inträder, bör utgå från en preliminär faktisk marginal. Denna preliminära marginal bör bestämmas till 13 % av ersättningen för resetjänsten. Det innebär att den preliminära marginalen bestäms på samma sätt som schablonmarginalen enligt föregående avsnitt. Reseföretaget bör sedan justera den utgående momsen med det skillnadsbelopp som framkommer vid en jämförelse mellan den redovisade momsen på preliminär marginal och framräknad faktisk marginal. Justeringen bör göras i redovisningsperioden närmast efter den period då den faktiska marginalen för resetjänsten är känd.

33.5 Begränsningar i avdragsrätt och rätt till återbetalning

**Begränsad
avdragsrätt**

33.5.1 Allmänt

Den som omsätter resetjänster får inte göra avdrag för ingående moms på förvärv av varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo, vilket framgår av 9 b kap. 3 § ML. Sådan ingående moms ger inte heller rätt till återbetalning till utländska företagare som gör sina förvärv här för sitt reseföretag. För ingående moms på förvärv som kommer resenären endast indirekt till godo får avdrag däremot göras enligt ML:s allmänna bestämmelser.

33.5.2 Avdragsrätt

Beskattning av reseföretagens marginal på resetjänster utgör en beskattning av nettoresultatet. Beskattningsunderlaget utgörs av det belopp som resenären har betalat minskat med reseföretagets kostnader för sådana varor och tjänster som andra näringsidkare tillhandahållit reseföretaget. Det är bara sådana kostnader för varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo (se avsnitt 33.3.2) som får minska resans pris vid beräkning av beskattningsunderlaget, dvs. marginalen. Dessa kostnader inkl. moms avräknas därmed direkt från resans pris vid bestämning av beskattningsunderlaget i stället för att berättiga till ett separat avdrag för ingående moms. Avdragsförbud gäller således.

**Avdragsrätt för
egna tjänster**

Om det i en resetjänst ingår egenproducerade deltjänster som kommer resenärerna direkt till godo, t.ex. persontransporttjänster som utförs med egna transportmedel eller hotelltjänster

i egen hotellrörelse, beskattas dessa enligt ML:s allmänna bestämmelser (se avsnitt 33.3.3). Det medför att även avdragsrätt för ingående moms hänförlig till egna tjänster föreligger enligt ML:s allmänna bestämmelser.

Avdragsrätt för driftkostnader m.m.

När det gäller övriga kostnader, t.ex. kontors- och lokal-kostnader, får reseföretaget göra avdrag för ingående moms enligt ML:s allmänna bestämmelser.

33.5.3 Rätt till återbetalning

Enligt 10 kap. 1–4 §§ ML har utländska företagare rätt till återbetalning av ingående moms som hänför sig till förvärv som görs i Sverige för dessa företagens verksamhet utomlands. I 9 b kap. 3 § ML finns en inskränkning i denna återbetalningsrätt när det gäller reseföretag som omsätter resetjänster. Ingående moms som hänför sig till förvärv av varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo ger inte rätt till återbetalning. Motsvarande inskränkning i återbetalningsrätten för t.ex. svenska företag finns i allmänhet i övriga EG-länder.

33.6 Omsättningsland

33.6.1 Allmänt

Sätet för den ekonomiska verksamheten

Av 9 b kap. 4 § ML framgår att omsättning av resetjänster omfattas av 5 kap. 8 § ML. Det innebär att omsättning av resetjänster ska anses ha gjorts inom landet, om den som tillhandahåller tjänsterna har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige från vilket tjänsterna tillhandahålls.

Under vissa förutsättningar kan dock en researrangör med säte i en stat, och som tillhandahåller resenärer tjänster genom ett bolag som verkar som agent i en annan stat, anses tillhandahålla tjänsterna i den sistnämnda staten. Syftet med en sådan bedömning kan vara att uppnå en rationell lösning ur skatterättslig synvinkel, jfr EG-dom C-260/95, DFDS. Inställningen torde vara att det inte ska vara möjligt för en researrangör att bli gynnsammare beskattad i en annan stat än den där verksamheten i realiteten bedrivs.

Marginalbeskattning inom EG

Om ett reseföretag som ett led i omsättningen av resetjänsten har förvärvat varor och tjänster som en annan näringsidkare tillhandahållit utanför EG ska resetjänsten anses omsatt utomlands. Det innebär att resetjänsten inte blir föremål för beskattning i Sverige.

Om förvärven avser varor och tjänster som den andre näringsidkaren tillhandahållit reseföretaget både inom och utanför EG, ska endast den del av resetjänsten som avser varor och tjänster som är tillhandahållna utanför EG anses omsatt utomlands (se 9 b kap. 4 § 2 st. ML).

Vid beräkning av beskattningsunderlaget måste därför först hela resans marginal beräknas och därefter konstateras hur stor del av marginalen som motsvarar värdet av förvärv som andra näringsidkare tillhandahållit inom EG i förhållande till det totala värdet av förvärv från andra näringsidkare.

Exempel 1

Ett reseföretag arrangerar en 14-dagars resa med uppehåll 7 dagar i Stockholm och 7 dagar i Oslo. Priset för resan uppgår till 10 800 kr inkl. moms. Av kostnaderna till andra näringsidkare för resan kan 5 000 kr hänföras till Stockholm och 4 000 kr till Oslo.

Hela vinstmarginalen (10 800 kr - 9 000 kr)	1 800 kr
---	----------

Den del av vinstmarginalen som ska beskattas, dvs. tillhandahållandet inom EG (5/9 av 1 800 kr)	1 000 kr
---	----------

Den del av resetjänsten som avser Oslo (dvs. utanför EG) är undantagen från beskattning.

Eftersom marginalskatten ingår i resans pris och således även i marginalen utgör beskattningsunderlaget 80 % av 1 000 kr, dvs.	800 kr
--	--------

Marginalskatt (25 % av 800 kr)	200 kr
--------------------------------	--------

Schablonmarginal Även när marginalen beräknas med ledning av schablonen, dvs. till 13 % av resans pris, får den framräknade marginalen fördelas i relation till hur resans kostnader hänför sig till EG-land och tredje land. Kostnaden för t.ex. en förvärvad busstransport bör kunna delas upp i förhållande till bussens körsträcka inom respektive utanför EG.

Egenproducerad deltjänst Om en resa tillhandahålls både inom och utanför EG och det ingår en egenproducerad deltjänst, t.ex. en persontransport som utförs med reseföretagets egna bussar, ska värdet av den egenproducerade deltjänsten avskiljas från resans pris. Den egenproducerade deltjänsten ska endast beskattas med tillämp-

ning av ML:s allmänna bestämmelser. Det är i det avseendet inte någon skillnad jämfört med resor som i sin helhet genomförs inom EG.

Exempel 2

En bussresearrangör genomför en resa med egen buss till Norge, dvs. utanför EG. I resan ingår en övernattning på hotell i Norge. Priset för resan uppgår till 4 000 kr. Hotelltjänsten tillhandahålls utanför EG och är därför omsatt utomlands. Den ska således inte marginalbeskattas. Värdet av den egenproducerade deltjänsten (transporttjänsten) ska avskiljas från resans pris och endast beskattas med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser.

Eftersom det är fråga om en persontransport och denna sker direkt till och från utlandet, är även persontransporten omsatt utomlands. Det medför att resan inte alls belastas med moms.

33.6.2 Särskilt om flygresor och kryssningar

EG:s mervärdesskattekommitté har tagit upp en fråga om beskattningsland för utlandsflygningar. Majoriteten ansåg att, om resebyråer tillhandahåller flygningar mellan medlemsstater utan andra mellanliggande landningar än sådana som är av teknisk natur, ska hela marginalen beskattas. Vid motsvarande tillhandahållande som avser flygningar till tredje land bör således hela marginalen undantas från beskattning.

EG:s mervärdesskattekommitté har även tagit upp en fråga om beskattningsland för kryssningar och kommit fram till följande ställningstagande

- | | |
|--|--|
| Enbart EG-hamnar | – Om kryssningen utförs enbart mellan EG-hamnar ska resebyråns hela marginal beskattas där resebyrån har sitt fasta etableringsställe. |
| Till hamn i tredje land | – Om fartyget vid kryssningen lämnar en EG-hamn för en hamn i tredje land, ska resebyråns hela marginal undantas från beskattning. |
| Hamnbesök både i tredje land och EG | – Om kryssningen innefattar hamnbesök både inom och utanför EG, ska bara den del av resebyråns kryssningstjänst som avser omsättning utanför EG undantas från marginalbeskattning. |

Valfrihet

Mervärdesskattekommittén ansåg emellertid inte att ställningstagandet i någotdera fallet kunde hindra en resebyrå från att i stället tillämpa den ordning som framgår av artikel 26.3 i sjätte direktivet som motsvaras av 9 b kap. 4 § 2 st. ML (jfr avsnitt 33.6.1).

**Anslutnings-
transporter**

RR fastställde i RÅ 2001 not. 66 SRN:s förhandsbesked att en researrangör som bedrev kryssningsverksamhet skulle tillämpa marginalbeskattning för anslutningstransporter med buss. Dessa upphandlades av researrangören, som tillhandahöll dem efter resenärernas eget val. En förutsättning var vidare att fartyget avgick från hamn i Sverige för destination hamn i tredje land. Därigenom var själva kryssningsdelen av resetjänsten omsatt utomlands. Om anslutningstransporten i stället hade bedömts vara underordnad kryssningen som en bitjänst till denna, vilket researrangören ansåg, skulle således även anslutningstransporten ha varit omsatt utomlands.

33.6.3 Särskilt om en resebyrås förmedlingsprovision

I de föregående avsnitten har redogjorts för beskattning vid omsättning av resetjänster, dvs. främst researrangörers försäljning av resor i eget namn. Det är vanligt att en researrangör uppdrar åt en resebyrå att sälja resetjänster ur det egna resesortimentet. Researrangörens roll som säljare i eget namn förändras inte av detta. Resebyrån säljer således inte resetjänsterna i eget namn, utan förmedlar dessa för annans räkning. För förmedlingstjänsterna får resebyrån en provision.

En resebyrå kan även förmedla tjänster åt hotell, transportföretag, biluthyrare m.fl. Resebyråns uppdrag gentemot en resenär avser då närmast att utföra bokningstjänster, medan t.ex. hotellet eller transportföretaget ansvarar för tillhandahållandet av de beställda tjänsterna. För förmedlingstjänsterna får resebyrån ofta en provision. En resebyrå bör, enligt Skatteverkets uppfattning, i fråga om dessa transaktioner inte anses förmedla i eget namn. Det bör gälla oavsett om resebyrån konsekvent bokför sina mellanhavanden med t.ex. transportföretag och resenärer som köp och försäljning.

RSV har i en skrivelse 2001-06-11, dnr 4866-01/100, redogjort för mervärdesbeskattning av resebyråers förmedlingstjänster.

**Förmedling
av resetjänst**

En resebyrå som förmedlar en resetjänst åt en researrangör som säljer i eget namn, får bedöma skatteplikten för den förmedlingsprovision som uppbärs från researrangören enligt

ML:s allmänna bestämmelser (jfr avsnitt 33.3.1). Omsättningen av förmedlingstjänsten är inte undantagen från skatteplikt.

Resetjänsten som sådan är omsatt inom landet om den tillhandahålls inom EG och den som omsätter resetjänsten är etablerad i Sverige. Det framgår av 9 b kap. 4 § och 5 kap. 8 § ML. Även förmedling av en sådan resetjänst är omsatt inom landet. Om förmedlingstjänsten avser motsvarande resetjänst som tillhandahålls inom EG men av någon som är etablerad i ett annat EG-land, är förmedlingstjänsten, liksom den förmedlade resetjänsten, omsatt utomlands. Även förmedling av en resetjänst som är tillhandahållen utanför EG, är omsatt utomlands enligt 5 kap. 11 § 4 p. ML.

**Förmedling
av t.ex. person-
transport**

Om en resebyrå inte förmedlar en resetjänst utan t.ex. enbart en persontransporttjänst eller en hotelltjänst, är förmedlingstjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 4 § respektive 5 § ML under förutsättning att transporttjänsten eller hotelltjänsten är omsatt utomlands.

När det gäller förmedling av tjänster enligt 5 kap. 6 § 1 st. ML, t.ex. teaterföreställningar, konserter och idrottsevenemang och förmedling av tjänster som inte är särskilt uppräknade i 5 kap. ML, t.ex. förmedling av serveringstjänster och förmedling av tjänster som avser uthyrning av transportmedel gäller följande.

Förmedlingstjänsten är omsatt i Sverige om den tjänst som förmedlas är omsatt i Sverige och uppdragsgivaren inte åberopar ett momsregistreringsnummer i ett annat EG-land, 5 kap. 7 a § 1 p. ML. Om förmedlingen avser en motsvarande tjänst som är omsatt i ett annat EG-land och köparen av förmedlingstjänsten åberopar svenskt momsregistreringsnummer, är förmedlingstjänsten omsatt i Sverige, 5 kap. 7 a § 2 p. ML.

Förmedling av tjänster som är omsatta utanför EG, anses alltid som en omsättning utomlands enligt 5 kap. 11 § 4 p. ML.

**Bokningsavgift
m.m.**

Det förekommer även att resenären får betala en avgift, t.ex. en bokningsavgift, i samband med att en resebyrå ska boka ett hotellrum eller beställa en flygbiljett. Även en sådan ersättning som en resenär betalar får anses utgöra ersättning för en förmedlingstjänst. I tjänsten kan ingå ett mindre administrativt och rådgivande inslag, vilket inte förtar tjänstens karaktär av en förmedlingstjänst.

**Reseservice-
tjänster**

Det är numera vanligt att resebyråer åt företagskunder, utöver tjänster som avser bokning av flyg- och tågbiljetter, hotellrum m.m., även åtar sig administrativa tjänster eller s.k. reseservice-

tjänster. Dessa kan bestå av att ta fram statistik över resandet och resekostnaderna i företaget, bevaka bokningar, rabatter m.m. och att tillhandahålla system för att upprätta reseräkningar.

Reseservicetjänster som således inte utgör förmedlingstjänster bör enligt Skatteverkets uppfattning hänföras till sådana konsulttjänster som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML. Det innebär att tjänsterna enligt 5 kap. 8 § ML ska beläggas med svensk moms om de tillhandahålls någon inom landet eller åt någon i ett annat EG-land som inte är näringsidkare. Om någon uppdelning av ersättningen för tjänsterna på förmedlings- eller bokningstjänster och andra tjänster inte görs, och ett totalpris tas ut för reseservicetjänsten, bör hela tjänsten anses som en sådan konsulttjänst som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML.

33.7 Skattesats

Den generella skattesatsen, 25 %, är tillämplig på omsättning av en resetjänst oavsett vilken skattesats som gäller för de underliggande varorna eller tjänsterna.

33.8 Skattedebitering i faktura

Valfrihet

Om moms ska redovisas enligt marginalmetoden behöver reseföretaget inte redovisa momsen eller beskattningsunderlaget i fakturan. Valfrihet gäller i det avseendet enligt 9 b kap. 5 § ML. Notera dock att när det gäller vinstmarginalbeskattning (VMB) i fråga om handel med begagnade varor enligt 9 a kap. ML får inte momsen framgå av faktura eller annan handling. Är köparen av resetjänsten en näringsidkare krävs det däremot att momsen redovisas öppet i fakturan för att denne ska ha avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående moms.

Hänvisning

Om marginalmetoden har tillämpats vid omsättning av en resetjänst, ska detta framgå genom en särskild notering på fakturan enligt 11 kap. 8 § 13 p. ML. Det ska ske genom en hänvisning till

- a. bestämmelserna i 9 b kap. ML,
- b. artikel 26 i sjätte direktivet, eller
- c. en annan uppgift som klargör att marginalmetoden har tillämpats.

Näringsidkare med avdragsrätt

Om resenären är en näringsidkare, vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms, får

reseföretaget enligt 9 b kap. 6 § ML tillämpa ML:s allmänna bestämmelser i stället för marginalmetoden enligt 9 b kap. ML.

Avskiljbara tjänster

Om reseföretaget under dessa förutsättningar avstår från att tillämpa marginalmetoden får de deltjänster (t.ex. transporttjänst, hotelltjänst och serveringstjänst) som ingår i åtagandet inte behandlas som en sammanhållen tjänst. Det är fråga om s.k. avskiljbara prestationer som vid tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser bedöms var för sig i fråga om skatteplikt, omsättningsland och skattesats.

Detta har även SRN ansett i förhandsbesked 2000-03-07. Ett bolag arrangerade i eget namn konferenser åt företag. Konferenserna bestod av totalpaket omfattande resa, kost och logi samt de övriga aktiviteter som kunden önskade. Bolaget hade för avsikt att tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML i stället för marginalmetoden enligt 9 b kap. ML, eftersom kunderna var näringsidkare vars verksamhet medförde rätt till avdrag för ingående moms. Av förenklingsskäl ansåg bolaget att bestämning av omsättningsland för konferensarrangemanget skulle ske med utgångspunkt i en huvudsaklighetsbedömning. SRN ansåg dock att det var fråga om från varandra klart åtskilda prestationer, varför de aktuella tjänsterna skulle bedömas var för sig enligt ML:s allmänna bestämmelser.

Undersökningsplikt

Vad gäller reseföretagets skyldighet att undersöka om avdragsrätt eller rätt till återbetalning föreligger i resenärens verksamhet, bör inte ställas alltför höga krav. Det får enligt Skatteverket anses tillräckligt att resenärens registreringsnummer för moms finns bevarat i reseföretagets handlingar.

Faktura från resebyrå

Vid biljettbokning vid en resebyrå är det vanligt att en tjänst som avser t.ex. personbefordran förmedlas i flera led och att den faktura som resenären får, upprättas i det sista ledet.

Om resenären är skattskyldig till moms, behöver denne en faktura för sin momsredovisning, av vilken det bl.a. framgår säljarens momsregistreringsnummer. I vissa fall, t.ex. när ersättning för en förmedlad tjänst faktureras tillsammans med provision avseende förmedlingen, kan på en och samma faktura tas upp debiteringar från flera leverantörer. I sådana fall bör av fakturan framgå momsregistreringsnummer för varje leverantör. Om t.ex. registreringsnumret för den som ska utföra en förmedlad tjänst, av administrativa skäl inte kan anges på fakturan, bör godtas att på handlingen i stället anges någon annan uppgift varigenom den som omsätter tjänsten enkelt och säkert kan identifieras.