

Innehåll

31	Vinstmarginalbeskattning – resetjänster	1
31.1	Inledning	1
31.2	Definitioner m.m.	3
31.2.1	Resebyrå.....	3
31.2.2	Resetjänst	4
31.2.3	Resenär	6
31.3	Förutsättningar för vinstmarginalbeskattning	6
31.3.1	I eget namn	7
31.3.2	Förvärv från andra beskattningsbara personer	10
31.3.3	Både egna tjänster och förvärv från andra.....	11
31.4	Beskattningsunderlag	13
31.4.1	Inledning	13
31.4.2	Faktisk marginal.....	14
31.4.3	Schablonmarginal.....	18
31.4.4	Preliminär marginal.....	21
31.5	Begränsningar i avdragsrätt och rätt till återbetalning.....	21
31.5.1	Inledning	21
31.5.2	Avdragsrätt.....	21
31.5.3	Rätt till återbetalning.....	22
31.6	Omsättningsland	22
31.6.1	Inledning	22
31.6.2	Särskilt om flygresor och kryssningar.....	24
31.6.3	Särskilt om en resebyrås förmedlingsprovision	26
31.6.3.1	Omsättningsland för förmedling av resetjänster.....	26
31.6.3.2	Omsättningsland för förmedling av andra tjänster	28
31.7	Skattesats	29
31.8	Skattedebitering i faktura	29

31 Vinstmarginalbeskattning – resetjänster

31.1 Inledning

Bakgrund

En researrangörs huvudsakliga verksamhet kan sägas bestå i omsättning och marknadsföring av resor till allmänheten där de i resorna ingående tjänsterna och varorna köps in från trafikföretag, hotell, restauranger m.fl. eller förmedlas i eget namn till allmänheten för flygbolagets, hotellets m.fl. räkning. De omständigheter som gör denna verksamhet speciell är främst dels att det bakom ett reseköp ligger minst ett trepartsförhållande (en resenär – en researrangör/resebyrå – en säljare av varor eller tjänster), dels att de i reseköpet ingående varorna och tjänsterna kan anses bli konsumerade i ett eller flera andra länder. Bland annat dessa omständigheter har medfört att EU har funnit det mest ändamålsenligt att skapa ett särskilt regelsystem för den del av verksamheten, som består i att en resebyrå eller researrangör för egen räkning eller i eget namn tillhandahåller resenärer resetjänster. Fördelen med det särskilda regelsystemet är att en researrangör inte behöver registreras till mervärdesskatt i alla de länder där han omsätter tjänster, t.ex. hotelltjänster, utan normalt endast i det land där han har ett fast etableringsställe från vilket tjänsterna tillhandahålls.

På grund av ovanstående skäl beskattas resetjänster 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.

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning för reseområdet återfinns i 9 b kap. ML som motsvarar artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet.

Destinationsprincipen

Beskattningstekniken för reseföretag kan sägas vara baserad på destinationsprincipen eftersom beskattningen av reseföretagets marginal vad avser resor inom EU indirekt resulterar i att resenärens konsumtion beskattas i de medlemsländer där till-

2 Vinstmarginalbeskattning – resetjänster, *Avsnitt 31*

handahållandena faktiskt äger rum. Reseföretaget kan sägas träda i resenärens ställe såtillvida att det får bära den (utländska) mervärdesskatt som resenären ska betala för resan. Trots att beskattningslandet är det land där reseföretaget verkar innebär ordningen – genom att marginalen beräknas utifrån vad resenären betalat exklusive mervärdesskatt och genom att reseföretaget inte har avdragsrätt för ingående skatt hänförlig till omsättningen av varorna och tjänsterna – att resenärens konsumtion beskattas där den sker. Vinstmarginalbeskattningen är inte tillämplig på sådana transaktioner som andra beskattningsbara personer utför åt reseföretaget utanför EU som ett led i omsättningen av resetjänsten.

Mellanhand

Eftersom vinstmarginalbeskattningsreglerna endast avser reseföretag som handlar i eget namn och använder varor och tjänster från andra beskattningsbara personer kommer beskattningen av reseföretagets tillhandahållanden att bli beroende av på vilket sätt de genomförs. Särordningen tillämpas således inte vid sådan omsättning där reseföretaget endast handlar som mellanhand och i avräkningskonto redovisar belopp som erhållits från kunden som ersättning för utlägg i kundens namn och för dennes räkning. Om reseföretaget exempelvis enbart förmedlar hotell- eller transporttjänster mellan sin uppdragsgivare och kunden beskattas provisionen på förmedlingstjänsten och beskattning sker i det land denna ska anses omsatt enligt reglerna om omsättningsland för förmedlingstjänster.

Resetjänst

Begreppet resetjänst används för att beteckna sådana resor som omfattas av vinstmarginalbeskattning. Följande två grundläggande förutsättningar ska enligt 9 b kap. ML vara uppfyllda för att vinstmarginalbeskattning ska ske.

Resebyrån ska

1. handla i eget namn (se avsnitt 31.3.1), och
2. som ett led i försäljningen till resenärer antingen förvärva varor och tjänster (t.ex. matpaket eller hotellrum) från andra beskattningsbara personer eller förmedla varorna och tjänsterna för en beskattningsbar persons räkning, se avsnitt 31.3.2.

Marginalmetoden

Mervärdesskatten beräknas enligt den s.k. marginalmetoden, varvid resebyråns marginal exklusive mervärdesskatten 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 resebyrå av andra beskattningsbara personer och som kommer resenären direkt till godo enligt följande

Resenärens pris inklusive marginalskatt 5 000 kr

Avgår: Resebyråns kostnader inklusive mer-
värdesskatt för inköp av t.ex. transport-,
hotell- och serveringstjänster, dvs. tjänster
som kommer resenären direkt till godo 4 200 kr

Marginal inklusive marginalskatt 800 kr

Avdragsrätt Principen att beskatta resebyråns marginal, d.v.s. nettot i stället för hela värdet av en resetjänst, medför också att rätten till avdrag för ingående skatt begränsas.

Schablonmarginal 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 31.4.3.

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

Marginalbeskattning inom EU Bestämmelserna omfattar resetjänster som tillhandahålls inom EU och således även resor som enbart företas inom Sverige. För resor utanför EU gäller inte marginalmetoden. För resor som företas både utom och inom EU tillämpas marginalmetoden endast för den del av resetjänsten som avser varor och tjänster som är tillhandahållna inom EU, se avsnitt 31.6.1.

Beskattningsbar person med avdragsrätt Det bör noteras att om resenären är en beskattningsbar person, vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt, är det valfritt att tillämpa antingen marginalmetoden eller ML:s allmänna bestämmelser, se avsnitt 31.8.

31.2 Definitioner m.m.

31.2.1 Resebyrå

I 9 b kap. ML används begreppet resebyrå. Med resebyrå avses även researrangör (9 b kap. 1 § andra stycket ML).

Med resebyrå eller researrangör bör enligt Skatteverket förstås företag som annat än tillfälligtvis omsätter eller förmedlar resetjänster till resenärer. Högsta förvaltningsdomstolen har prövat ett förhandsbeskedsärende som avser ett persontransportföretags tillhandahållande av personbefordran utförd av annat persontransportföretag inklusive biljettbokning (biljettförsäljning

4 Vinstmarginalbeskattning – resetjänster, Avsnitt 31

inklusive bokningsavgift). Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att bolagets tillhandahållanden omfattas av bestämmelserna i 9 b kap. ML. Bolaget hävdade att kravet att vara resebyrå eller researrangör inte var uppfyllt, eftersom de endast tillhandahöll en resa. Domstolen konstaterade att det framgår av EU-domstolens dom i de förenande målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin, att de skäl som ligger bakom reglerna för resebyråer och researrangörer också gäller då den beskattningsbara personen inte är resebyrå eller researrangör i allmän bemärkelse utan genomför motsvarande transaktioner inom ramen för annan verksamhet. Ett motsvarande resonemang fördes även i målet C-200/04, iSt, punkt 22 (HFD 2011 not. 80).

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 31.3.1.

31.2.2 Resetjänst

Allmänt

Begreppet resetjänst används i 9 b kap. ML för att beteckna ett tillhandahållande av en resa på vilket bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning 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 vinstmarginalbeskattning, ska tillhandahållandet av dessa tjänster anses som omsättning av en enda tjänst.

EU-domstolen har gjort bedömningen att reglerna om vinstmarginalbeskattning inte omfattar en resebyrås försäljning av enbart operabiljetter utan tillhandahållande av en resetjänst. En tjänst som inte erbjuds i kombination med en resetjänst, avseende bl.a. transport och logi, omfattas inte av tillämpningsområdet (C-31/10, Minerva Kulturreisen, punkt 22).

Resemoment

Bestämmelserna i 9 b kapitlet ska tillämpas vid sådan omsättning av resor som en resebyrå tillhandahåller resenärer (9 b kap. 1 § första stycket ML). Enligt Skatteverket innebär detta att det i reseföretagets tillhandahållande gentemot en resenär bör ingå ett resemoment för att vinstmarginalbeskattning ska kunna ske.

EU-domstolen har bedömt att det i motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet inte finns något uttryckligt krav på att reseföretaget ska tillhandahålla transporten. Företaget organiserade turistresor och erbjöd bl.a. sina kunder ”bil-

semester” där kunden använde sin egen bil och företaget tillhandahöll inkvarteringen (C-163/91, Van Ginkel).

ML ska alltid tolkas i ljuset av unionsrätten och om en nationell bestämmelse strider mot en direktivbestämmelse som är klar, precis och ovillkorlig kan den få direkt effekt om en enskild begär det. Oavsett om 9 b kap. 1 § ML kan anses EU-konform eller inte har en skattskyldig, som tillhandahåller exempelvis en sådan hotelltjänst som enligt en unionsrättslig tolkning utgör en resetjänst men inte enligt ML, rätt att få tillämpa marginalmetoden på tillhandahållandet.

Ett bussföretag som endast ombesörjde persontransporter till resebyråer och som inte tillhandahöll några andra tjänster, såsom logi, guidning eller rådgivning, har inte av EU-domstolen ansetts genomföra några transaktioner som omfattades av vinstmarginalbeskattningen inom reseområdet (C-220/11, Star Coaches).

**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.

Varierande resor

Som 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 31.1) föreligger kan, förutom de traditionella charterresorna, följande exempel ges på resor som får anses utgöra resetjänster:

- Så kallade bilpaket, d.v.s. 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

**Inte bara
turistresor**

EU-domstolen har ansett att en arrangör av språkresor, high school-program och college-program med utlandsvistelse under tre till tio månader, skulle omfattas av bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning (C-200/04, iSt).

Domstolen konstaterade att de skäl som ligger bakom de särskilda regler som ska tillämpas på resebyråer och turistresearrangörer också föreligger i de fall då den ekonomiska aktören inte är en resebyrå eller en turistresearrangör i ordens vanliga bemärkelse utan genomför motsvarande transaktioner inom ramen för annan verksamhet. EU-domstolen anförde i punkt 22 i domen att en tolkning enligt vilken bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning endast skulle tillämpas på aktörer som är resebyråer eller turistresearrangörer i ordens vanliga bemärkelse skulle medföra att likadana tjänster omfattades av olika bestämmelser beroende på den ekonomiska aktörens formella benämning.

EU-domstolen konstaterade även att tjänsterna avseende transport till värdlandet och/eller avseende vistelsen i detta hade en betydande inverkan på det tillämpade paketpriset. Dessa tjänster kunde därför inte likställas med rena kringtjänster.

31.2.3 Resenär

Bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning 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 beskattningsbar person 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.

31.3 Förutsättningar för vinstmarginalbeskattning

För att en resa ska beskattas enligt marginalmetoden krävs det att reseföretaget dels handlar i eget namn, dels antingen gör

förvärv från andra beskattningsbara personer eller förmedlar för andra beskattningsbara personers räkning, jfr avsnitt 31.1.

31.3.1 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).

Arrangören ansvarar gentemot resenären för vad denne har rätt att fordra till följd av avtalet (9 § lagen (1992:1672) om paketresor). Lagen om paketresor har införts och anpassats efter ett EU-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. Det bör noteras att krav på resegaranti även förekommer i situationer då det inte är fråga om resetjänst enligt 9 b kap. ML.

Den som i egenskap av arrangör för ett researrangemang, oftast s.k. paketresor (jfr avsnitt 31.2.2), 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

8 Vinstmarginalbeskattning – resetjänster, *Avsnitt 31*

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.

Resebyrån uppbär vanligen provision enligt avtal med researrangören för sin förmedlingstjänst. Bedömningen av om skattskyldighet föreligger för resebyråns förmedlingsprovision får göras med stöd av ML:s allmänna bestämmelser.

Resebyrås 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 31.6.3.

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, d.v.s. endast transporttjänsten i ett paketresearrangemang.

Seat only

Högsta förvaltningsdomstolen har ändrat ett förhandsbesked som avsåg ett företags tillhandahållande av enbart flygbiljett, s.k. seat only. Företaget sålde flygresor och charterresor till olika resmål. Frågan gällde om tillhandahållandet av seat only utgjorde omsättning av en resetjänst enligt 9 b kap. ML, d.v.s. en omsättning som ska vinstmarginalbeskattas. Biljetterna var av två slag. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att de båda slagen av biljetter skiljde sig åt i några avseenden. Den avgörande skillnaden ansåg Högsta förvaltningsdomstolen 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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 (RÅ 2003 ref. 32).

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg sig ha stöd av EU-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).

**Person-
transportföretag**

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat ett förhandsbeskedsärende, som avsåg ett persontransportföretags försäljning av biljetter för resa som utfördes av annat persontransportföretag. Frågan gällde hur de bokningsavgifter som tas ut vid försäljning av biljetter skulle beskattas, med 25 procent eller 6 procent. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att bolaget som ställde frågan uppfattas som kundens avtalsmässiga motpart och tillhandahåller personbefordran. Det framgick av ingivna handlingar att det är bolaget som ansvarar för att resenären når sin slutdestination och som ska ersätta resenären om resan inte genomförs på ett korrekt sätt. Vid bokning av en resa är det bolaget som avgör vilket persontransportföretag som ska utföra resan, och bolaget har också som säljare det finansiella

10 Vinstmarginalbeskattning – resetjänster, Avsnitt 31

ansvaret i förhållande till kunden vid försäljning av resor på kredit. Att bolaget har regressrätt mot andra persontransportföretag för ersättningsanspråk som uppkommer vid trafikstörningar etc. saknar betydelse för bedömningen. Målet återförvisades till Skatterättsnämnden för förnyad prövning från denna utgångspunkt (RÅ 2009 not. 106). Se vidare HFD 2011 not. 80, avsnitt 31.2.1.

Kurs i utlandet

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg i ett förhandsbesked 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. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att kurserna skulle hänföras till sådant tillhandahållande av information som avsågs i dåvarande 5 kap. 7 § andra stycket 5 ML. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade avslutningsvis att det av detta följer att samtliga i ansökningen angivna tjänster ska beskattas enligt ML:s allmänna regler (RÅ 1997 not. 82). När det gäller frågan om omsättningsland för kurser se vidare avsnitt 10.5.5.

Eftersom den anlitate 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 vinstmarginalbeskattning 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.

31.3.2 Förvärv från andra beskattningsbara personer

Direkt till godo

En annan förutsättning för vinstmarginalbeskattning, utöver kravet på att handla i eget namn, är att reseföretagen ska förvärva varor eller tjänster som krävs för reseuppdraget från andra beskattningsbara personer eller förmedla dem för andra beskattningsbara personers räkning. De förvärv som avses är hela prestationer som kommer resenären direkt till godo, d.v.s. 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 beskattningsbara personer 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, jfr avsnitt 31.2.2. Om den enda förvärvade tjänsten utgörs av en transporttjänst, är detta således tillräckligt för att kravet på förvärv från andra beskattningsbara personer ska vara uppfyllt, se HFD 2011 not. 80 (avsnitt 31.2.1).

**Egen transport
inklusive färja**

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

31.3.3 Både egna tjänster och förvärv från andra

Ett reseföretag som från andra beskattningsbara personer 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 (egenproducerade tjänster), ska däremot tillämpa ML:s allmänna bestämmelser på omsättningen (jfr prop. 1994/95:202 s. 64).

**Egenproducerad
deltjänst**

Hur beskattning ska ske av en resa som både består av tjänster som reseföretaget förvärvar från andra beskattningsbara personer och av tjänster som är egenproducerade, framgår varken av ML eller av mervärdesskattedirektivet. Denna fråga har behandlats av EU-domstolen. I det målet bestod resepaketet dels av hotellvistelse i researrangörens eget hotell i England, dels av busstransporter till hotellet från ett antal orter i andra delar av England. Hotellägaren förvärvade buss-transporterna från andra beskattningsbara personer. EU-domstolen ansåg att marginalmetoden endast skulle tillämpas på de

12 Vinstmarginalbeskattning – resetjänster, Avsnitt 31

	<p>inköpta tjänsterna (Förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin).</p>
ML:s allmänna bestämmelser	<p>Värdet av de egenproducerade deltjänsterna, i det här fallet hotelltjänsterna, skulle därför avskiljas från paketpriset och beskattas endast med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser.</p> <p>Detta framgår även av i en annan EU-dom där en resebyrå i Polen sålde paketresor där de köpte in kost och logi från utomstående och själva stod för transporttjänsterna. De transporttjänster som resebyrån tillhandahöll i egen regi skulle beskattas på vanligt sätt och endast de tjänster som resebyrån förvärvade från utomstående skulle beskattas enligt marginalmetoden (C-557/11, Maria Kozak).</p>
Värdering av den egna tjänsten	<p>Domen i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin ger däremot endast delvis besked om hur den egenproducerade deltjänsten ska värderas. Den frågan behandlas dock i en senare EU-dom. I det målet utgjordes de egenproducerade deltjänsterna av flygtransporter i researrangörens eget flygbolag. Inkvartering av resenärerna inköptes från andra beskattningsbara personer (C-291/03, My Travel).</p>
Två metoder	<p>Den centrala frågan i målet var om det kunde tillåtas att researrangören, som hade värderat de egenproducerade flygtransporterna enligt en metod som var baserad på faktiska kostnader (se kantrubrik Faktiska kostnader nedan), i stället avskilde dessa tjänster enligt en marknadsvärde metod.</p> <p>EU-domstolen klargjorde att, om det är möjligt att bestämma ett marknadsvärde för den egenproducerade deltjänsten, ska detta värde avskiljas från totalpriset. I sådant fall får researrangören använda metoden som baseras på faktiska kostnader endast om denna metod ger en riktig bild av paketets faktiska struktur, som EU-domstolen uttryckte det.</p>
Marknadsvärde-metoden	<p>Eftersom marknadsvärde metoden ska användas om det är möjligt att bestämma ett marknadsvärde får denna metod anses utgöra huvudmetod. Marknadsvärdet för t.ex. en flygstol som ingår i ett paketpris för en resa ansågs motsvara det pris som arrangören tar ut vid en separat försäljning av enbart flygstol. Eftersom priserna kan variera i betydande grad förordade EU-domstolen att ett genomsnittsvärde av researrangörens separat sålda tjänster av motsvarande slag skulle användas.</p>

Faktiska kostnader

Skatteverket tolkar EU-domen så att en egenproducerad del-tjänst normalt ska avskiljas från en resas totalpris med utgångspunkt i företagets faktiska kostnader endast om det saknas ett känt marknadsvärde i företaget som kan åsättas den egenproducerade tjänsten. Metoden som utgår från företagets faktiska kostnader innebär att från resans totalpris ska avskiljas så stor procentuell andel som den egenproducerade del-tjänstens faktiska kostnader utgör av samtliga del-tjänsters 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 procent av samtliga del-tjänsters kostnader (4 000 kr). Det innebär i detta fall att 3 750 kr (75 procent 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 del-tjänst måste fastställas, är relativt komplicerad. Skatteverket bedömer dock att metoden behöver användas endast undantagsvis.

31.4 Beskattningsunderlag

31.4.1 Inledning

Vid omsättning av en resetjänst utgörs beskattningsunderlaget av ett reseföretags marginal (9 b kap. 2 § första stycket ML).

Mervärdesskatten på marginalen ska inte räknas in i ersättningen för resan vid beräkning av beskattningsunderlaget (9 b kap. 2 § tredje stycket ML).

Med reseföretagets marginal menas skillnaden mellan ersättningen för resetjänsten, d.v.s. resans pris, och reseföretagets kostnader för varor och tjänster som tillhandahålls reseföretaget av andra beskattningsbara personer och som kommer resenären direkt till godo (9 b kap. 2 § andra stycket ML). Vid beräkning av marginalen saknar det betydelse om undantag från skatteplikt gäller för omsättning av de underliggande varorna och tjänsterna. Dessa ska oberoende av om så är fallet omfattas av vinstmarginalbeskattningen.

Ersättning för resetjänsten

Med resans pris ovan, menas den del av resans pris som är föremål för vinstmarginalbeskattning. Om det i resan ingår en egenproducerad del-tjänst, 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 mervärdesskatt 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, d.v.s. att resenären är försäkringstagare.

Direkt till godo Reseföretagets kostnader för varor och tjänster som tillhandahålls reseföretaget från andra beskattningsbara personer och som kommer resenären direkt till godo ska avräknas från ersättningen för resetjänsten för att få fram beskattningsunderlaget. Exempel på sådana kostnader är persontransporter och hotellrum. Se vidare avsnitt 31.3.2.

Skatterättsnämnden har bedömt att en broavgift är en sådan kostnad som har kommit resenären direkt till godo när reseföretaget har köpt tjänsten separat av den som upplåter bron. Transporttjänsten hade förvärvats från ett persontransportföretag. Om i stället persontransportföretaget hade erlagt broavgiften ansågs den ha ingått som en kostnadskomponent i den tillhandahållna persontransportstjänsten (SRN 2010-05-21, dnr 36-09/I).

31.4.2 Faktisk marginal

Skattskyldighetens 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.

Känd faktisk marginal

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 beskattningsbara personer, dels att denna ersättning avser varor och/eller tjänster från dessa beskattningsbara personer som kommer resenären direkt till godo, jfr avsnitt 31.3.2.

Exempel 1

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

BESKATTNINGSUNDERLAG

Resenärens pris exklusive marginalskatt	1 000 kr
Transportkostnad inklusive mervärdesskatt	- 500 kr
Teaterbiljett inklusive mervärdesskatt	- 400 kr
Marginal exklusive marginalskatt	100 kr

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

Marginalskatt (25 % av 100 kr)	25 kr
--------------------------------	-------

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

Resenärens pris i exemplet innefattar i realiteten mer mervärdesskatt än den framräknade marginalskatten, 25 kr. De avgående posterna för buss och teaterbiljett anges inklusive mervärdesskatt. Det beror på att reseföretaget inte har avdragsrätt för eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt på inköp som kommer resenären direkt till godo, jfr avsnitt 31.5. I resenärens pris ingår därför även en dold mervärdesskatt 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 beskattningsbara personer och som är en förutsättning för verksamheten, jfr avsnitt 31.3.2. 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

EU-domstolen har behandlat två fall som rör frågan om en rabatt som en resebyrå ensidigt lämnar till en resenär ska reducera beskattningsunderlaget för, i det ena fallet den av researrangören tillhandahållna resetjänsten respektive, i det andra fallet, beskattningsunderlaget för den av resebyrån från researrangören mottagna provisionen.

EU-domstolen konstaterade i det första fallet att researrangörens pris gentemot resenär inte alls påverkades av rabatten i fråga, eftersom resebyrån av egna medel (såsom en tredjemansbetalning) tillsköt det mellanskillnadsbelopp som skulle ha uppstått om resenären ersatt researrangören enbart med ett belopp motsvarande det rabatterade priset. Beskattningsunderlaget för researrangören ska därför enligt domstolen beräknas utifrån researrangörens pris utan hänsyn till den aktuella rabatten (C-149/01, First Choice Holidays).

EU-domstolen fann också i det andra fallet att beskattningsunderlaget för den provision som resebyrån skulle erhålla från researrangören, för den förmedlade resetjänsten, inte heller påverkades av den rabatt som resebyrån ensidigt valt att stå för gentemot resenären. Domstolen noterade sammanfattningsvis att bestämmelserna i direktivet ska tolkas så att de principer som domstolen har fastställt i målet C-317/94, Elida Gibbs, angående beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, inte är tillämpliga om en resebyrå, som agerar som mellanhand, på eget initiativ och på egen bekostnad beviljar slutkonsument en nedsättning av priset på den huvudsakliga tjänst som tillhandahålls av researrangören (C-300/12, Ibero Tours).

**Egenproducerad
deltjänst**

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.

Egen transport till utlandet

Exempel 2

En svensk researrangör som har egna bussar i reseföretaget organiserar och säljer resor till Österrike. En resa kostar 6 000 kr inklusive mervärdesskatt. I sitt eget underlag har arrangören beräknat transporttjänstens marknadsvärde 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 inklusive mervärdesskatt (utom den egna tjänsten)	3 000 kr
Hotellkostnaden	- 2 600 kr
Marginal inklusive mervärdesskatt	400 kr

Eftersom marginalen inkluderar mervärdesskatt enligt skattesatsen 25 procent, utgör beskattningsunderlaget 80 procent av 400 kr, d.v.s. 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 procent 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 mervärdesskatt.

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 mervärdesskatt för denna enligt ML:s allmänna bestämmelser. I arrangörens hotellkostnad, 2 600 kr, ingår mervärdesskatt som har debiterats av det svenska hotellet.

BESKATTNINGSUNDERLAG

Resenärens pris inklusive mervärdesskatt (utom den egna tjänsten)	3 000 kr
Hotellkostnaden inklusive mervärdesskatt	- 2 600 kr
Marginal inklusive mervärdesskatt	400 kr

Beskattningsunderlaget och marginalskatten enligt marginalmetoden utgör samma belopp som i exempel 2, d.v.s. 320 kr respektive 80 kr.

Det pris, 3 000 kr, som resenären får betala för den egenproducerade transporttjänsten inkluderar mervärdesskatt. Eftersom skattesatsen vid omsättning av persontransporter utgör 6 procent, blir mervärdesskatten för den egna transporttjänsten 5,66 procent av 3 000 kr, d.v.s. 170 kr.

SAMMANLAGD MERVÄRDESSKATT ATT REDOVISA

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

Preliminär marginal

Ett reseföretag som vill redovisa mervärdesskatt på resetjänster med ledning av faktisk marginal, trots att den faktiska marginalens storlek inte är känd när skattskyldigheten inträder, bör redovisa mervärdesskatten utifrån en preliminärt beräknad marginal. Den preliminärt beräknade marginalen bör beräknas enligt en schablon, se avsnitt 31.4.4.

31.4.3 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 31.1. Skatteverket anser att företagen kan välja att i stället använda en förenklad metod. Ett reseföretag kan vid bestämning av beskattningsunderlaget för en resetjänst, få beräkna marginalen för resetjänsten schablonmässigt. Marginalen bör därvid bestämmas till 13 procent av den totala ersättningen för resetjänsten. Den förordade procentsatsen är avpassad så att den förutsätts motsvara en genomsnittlig marginal för olika slag av researrangemang (RSV 1995-11-24, dnr 8257-95/900).

Exempel 1

Ingen egenproducerad deltjänst ingår i resan i exemplet.

SKATTEBERÄKNING ENLIGT SCHABLON

Resans pris inklusive mervärdesskatt	5 000 kr
Marginal enligt schablon (13 % av 5 000 kr)	650 kr

Marginalskatten utgör 20 procent av marginalen eftersom mervärdesskatt ingår i resans pris och skattesatsen utgör 25 procent.

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 procent av resans totalpris och därefter beräkna marginalskatten till 20 procent (vid en skattesats av 25 procent) av marginalen, kan en genväg tas. Då används procentsatsen 2,6 för att i ett moment räkna ut marginalskatten på resans totalpris enligt följande.

Exempel 1 a

Resans pris inklusive mervärdesskatt	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 exklusive mervärdesskatt	4 870 kr
Marginalskatt (2,67 % av 4 870 kr)	130 kr

Egenproducerad deltjänst

Alternativet att bestämma marginalen för en resa till 13 procent 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 marknadsvärde kan bestämmas 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 inklusive mervärdesskatt (utom den egna tjänsten)	2 000 kr
Marginal enligt schablon (13 % av 2 000 kr)	260 kr

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

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

SKATTEBERÄKNING ENLIGT ML:s ALLMÄNNA BESTÄMMELSER

Resenären betalar 3 000 kr inklusive mervärdesskatt för den i skatteberäkningen avskilda persontransporttjänsten. Den är omsatt inom landet. Mervärdesskatten utgör 5,66 procent av beloppet eftersom mervärdesskatt ingår i resans pris och skattesatsen för persontransporter är 6 procent.

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

SAMMANLAGD MERVÄRDESSKATT ATT REDOVISA

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

Faktisk marginal eller schablon

Om ett reseföretag vill redovisa mervärdesskatt 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 procent) vid beräkning av marginalskatt för resetjänster.

31.4.4 Preliminär marginal

Faktisk marginal okänd

Ett reseföretag som vill redovisa mervärdesskatt på resetjänster med ledning av faktisk marginal men där storleken av denna inte är känd när skattskyldigheten inträder, bör utgå från en preliminär marginal. Denna preliminära marginal bör bestämmas till 13 procent 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 skatten med det skillnadsbelopp som framkommer vid en jämförelse mellan den redovisade mervärdesskatten på preliminär marginal och framräknad faktisk marginal. Justeringen bör göras i redovisningsperioden närmast efter den period då den faktiska marginalen för resetjänsten är känd.

31.5 Begränsningar i avdragsrätt och rätt till återbetalning

31.5.1 Inledning

Begränsad avdragsrätt

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

31.5.2 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 beskattningsbara personer tillhandahållit reseföretaget. Det är bara sådana kostnader för varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo (se avsnitt 31.3.2) som får minska resans pris vid beräkning av beskattningsunderlaget, d.v.s. marginalen. Dessa kostnader inklusive mervärdesskatt avräknas därmed direkt från resans pris vid bestämning av

beskattningsunderlaget i stället för att berättiga till ett separat avdrag för ingående skatt. Avdragsförbud gäller således.

Avdragsrätt för egna tjänster

Om det i en resetjänst ingår egenproducerade deltjänster som kommer resenärerna direkt till godo, t.ex. persontransport-tjänster som utförs med egna transportmedel eller hotelltjänster i egen hotellrörelse, beskattas dessa enligt ML:s allmänna bestämmelser, se avsnitt 31.3.3. Det medför att även avdragsrätt för ingående skatt 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 skatt enligt ML:s allmänna bestämmelser.

31.5.3 Rätt till återbetalning

Enligt 10 kap. 1–3 §§ ML har utländska beskattningsbara personer rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till förvärv som görs i Sverige för dessa beskattningsbara personers verksamhet utomlands. Denna återbetalningsrätt inskränks när det gäller reseföretag som omsätter resetjänster (9 b kap. 3 § ML). Ingående skatt 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 EU-länder.

31.6 Omsättningsland

31.6.1 Inledning

Sätet för den ekonomiska verksamheten

En resetjänst är omsatt inom landet om den som tillhandahåller tjänsten har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här från vilket tillhandahållandet görs (9 b kap. 4 § första stycket ML).

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 EU-domen 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.

Omfattning	Det är bara de delar av en resetjänst som förvärfvas från andra beskattningsbara personer och som kommer resenären direkt till godo som omfattas av omsättningslandsbestämmelserna för resetjänster. Sådana delar av resetjänsten som utförs i egen regi, d.v.s. som utförs av reseföretaget själv, beskattas enligt ML:s allmänna bestämmelser och även bestämmandet av omsättningsland ska ske enligt ML:s allmänna bestämmelser (Skatteverket 2010-12-09, dnr 131 587222-10/111).
Resetjänster inom EU	Bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning omfattar resetjänster som tillhandahålls inom EU. Det spelar ingen roll om resetjänsterna företas mellan olika EU-länder eller helt inom något EU-land.
Resetjänster utanför EU	Om ett reseföretag som ett led i omsättningen av resetjänsten har förvärvat varor och tjänster som en annan beskattningsbar person tillhandahållit utanför EU ska resetjänsten anses omsatt utomlands. Det innebär att resetjänsten inte blir föremål för beskattning i Sverige (9 b kap. 4 § andra stycket ML jämfört med 5 kap. 19 § 4 ML). Se vidare avsnitt 10.6.
Resetjänster både inom och utanför EU	<p>Om förvärven avser varor och tjänster som den andre beskattningsbara personen tillhandahållit reseföretaget både inom och utanför EU, ska endast den del av resetjänsten som avser varor och tjänster som är tillhandahållna utanför EU anses omsatt utomlands. Trots att en resetjänst beskrivs som en enda tjänst, är således en del av resetjänsten i dessa fall omsatt inom landet och en del omsatt utomlands (Skatteverket 2010-12-09, dnr 131 587222-10/111).</p> <p>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 beskattningsbara personer tillhandahållit inom EU i förhållande till det totala värdet av förvärv från andra beskattningsbara personer.</p>

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 inklusive mervärdesskatt. Av kostnaderna till andra beskattningsbara personer 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, d.v.s. tillhandahållandet inom EU (5/9 av 1 800 kr)	1 000 kr
Den del av resetjänsten som avser Oslo (d.v.s. utanför EU) är undantagen från beskattning.	
Eftersom marginalskatten ingår i resans pris och således även i marginalen utgör beskattningsunderlaget 80 % av 1 000 kr, d.v.s.	
	800 kr
Marginalskatt (25 % av 800 kr)	200 kr

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

Egenproducerad deltjänst Om en resa tillhandahålls både inom och utanför EU och det ingår en egenproducerad deltjänst, t.ex. en persontransport som utförs med reseföretagets egna bussar, ska marknadsvärdet av den egenproducerade deltjänsten avskiljas från resans pris. Den egenproducerade deltjänsten ska endast beskattas med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser. Det är i det avseendet inte någon skillnad jämfört med resor som i sin helhet genomförs inom EU.

Exempel 2

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

Eftersom persontransporten till en del genomförs i ett annat land, är även persontransporten omsatt utomlands. Det medför att resan inte alls belastas med mervärdesskatt.

31.6.2 Särskilt om flygresor och kryssningar

EU:s mervärdesskattekommitté har uttalat sig (25:e mötet, 10 och 11 april 1989) om vissa förenklingar vid bedömningen av

omsättningsland för flygresor och kryssningar. Skatteverket anser att dessa förenklingar får tillämpas av reseföretag i Sverige (Skatteverket 2010-12-09, dnr 131 587222-10/111).

- Flygresor** 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 tredjeland bör således hela marginalen undantas från beskattning.
- Kryssningar** Förenklingen när det gäller kryssningar baseras på vilka hamnar som besöks under kryssningen.
- Enbart EU-hamnar** – Om kryssningen utförs enbart mellan EU-hamnar ska resebyråns hela marginal beskattas där resebyråen har sitt fasta etableringsställe.
- Till hamn i tredjeland** – Om fartyget vid kryssningen lämnar en EU-hamn för en hamn i tredjeland, ska resebyråns hela marginal undantas från beskattning. Det gäller även i det fall att kryssningen går tillbaka till samma EU-hamn.
- Hamnbesök både i tredjeland och EU** – Om kryssningen innefattar hamnbesök både inom och utanför EU, ska bara den del av resebyråns kryssningstjänst som avser omsättning utanför EU undantas från vinstmarginalbeskattning. Förenklingen innebär att hela sträckan från en EU-hamn till en hamn i tredjeland undantas från beskattning medan hela sträckan från en hamn i tredjeland till en EU-hamn beskattas.
- Valfrihet** Mervärdesskattekommittén ansåg emellertid att ställningstagandet inte i någotdera fallet kunde hindra en resebyrå från att i stället tillämpa den ordning som finns i artikel 309 i mervärdesskattedirektivet. Det innebär i sådant fall att resebyråen i fråga om omsättningsland följer vad som föreskrivs i 9 b kap. 4 § andra stycket ML och delar upp ersättningen, jfr avsnitt 31.6.1.

Exempel 1 a

En resetjänst (transport, hotell i Oslo m.m. förvärvas från andra beskattningsbara personer) tillhandahålls av ett svenskt reseföretag och utförs med flyg från Stockholm till Oslo. Platsen för genomförandet är delvis inom EU och delvis utanför EU. Eftersom det är fråga om en flygresa till tredjeland är hela resetjänsten omsatt utomlands enligt mervärdesskattekommitténs riktlinje.

Exempel 1 b

Om resebyrån inte utnyttjar förenklingsreglerna ska den delen av resetjänsten som avser transport inom EU (resebyrån förvärvar transporten från en annan beskattningsbar person som tillhandahåller tjänsten både inom och utanför EU) redovisas som omsättning inom Sverige.

**Anslutnings-
transporter**

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende fastställt att en researrangör som bedrev kryssningsverksamhet ska tillämpa vinstmarginalbeskattning 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 tredjeland. 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 (RÅ 2001 not. 66).

31.6.3 Särskilt om en resebyrås förmedlingsprovision

I de föregående avsnitten har redogjorts för beskattning vid omsättning av resetjänster, d.v.s. främst researrangörers försäljning av resor i eget namn. Det är vanligt att resebyråer i egenskap av mellanhand förmedlar tjänster för någon annans räkning i dennes namn. Omsättningsland för förmedlingstjänster beror bl.a. på om köparen av tjänsten är en beskattningsbar person eller inte.

31.6.3.1 Omsättningsland för förmedling av resetjänster

Skatteverket har redogjort för sin bedömning av omsättningsland för förmedling av resetjänster (Skatteverket 2010-12-09, dnr 131 587222-10/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Med förmedling menas här en sådan förmedling av en resetjänst som t.ex. en resebyrå gör för en researrangörs räkning. I det fallet sker förmedlingen för säljarens räkning och resebyrån får normalt en provision för sin förmedlingstjänst. Det kan förutsättas att researrangören som köper förmedlingstjänsten är en beskattningsbar person.

Förmedlaren (mellanhanden) kan även utföra förmedlingsuppdrag för köparens räkning. Det handlar då vanligen om en

bokningstjänst eller en beställningstjänst, för vilken förmedlaren tar betalt i form av t.ex. en bokningsavgift av köparen/resenären. Köparen av bokningstjänsten kan vara antingen en privatperson eller en beskattningsbar person.

**Förmedlings-
tjänster till
beskattningsbar
person**

När en förmedlingstjänst tillhandahålls en beskattningsbar person bestäms omsättningsland enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § ML, se avsnitt 10.5.2. Det medför i normalfallet att förmedlingstjänsten är omsatt inom landet om den beskattningsbara personen som köper förmedlingstjänsten har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige.

Om köparen av förmedlingstjänsten inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller ett fast etableringsställe här till vilket tjänsten tillhandahålls, är förmedlingstjänsten i stället omsatt utomlands. Exempel på en sådan situation är att en resebyrå i Sverige förmedlar resetjänster för en utländsk researrangörs räkning.

Avgörande för om förmedlingen i andra fall är omsatt utomlands är att huvudtjänsten, d.v.s. resetjänsten, har omsatts utanför EU (9 b kap. 4 § andra stycket ML jfr med 5 kap. 19 § 4 ML).

En och samma resetjänst kan till en del vara omsatt inom landet för tillhandahållanden som sker inom EU och till en del vara omsatt utomlands för tillhandahållanden som sker utanför EU, se avsnitt 31.6.1. Skatteverket gör den bedömningen att förmedling av en resetjänst som innefattar resmål både inom och utanför EU i sin helhet ska anses omsatt utomlands.

**Förmedlings-
tjänster till annan
än beskattnings-
bar person**

En förmedlingstjänst som tillhandahålls någon som inte är beskattningsbar person är omsatt inom landet om den tjänst som förmedlingen avser, d.v.s. huvudtjänsten, är omsatt inom landet (5 kap. 7 § ML), se avsnitt 10.5.2.

Huvudtjänsten, resetjänsten, är omsatt inom landet om reseföretaget är etablerat i Sverige och resetjänsten är tillhandahållen inom EU.

Resetjänsten är omsatt utomlands om reseföretaget är etablerat i ett annat land. Då är även förmedlingstjänsten omsatt utomlands oavsett om det företag som förmedlar resetjänsten till resenären finns i Sverige eller i ett annat land.

Om resetjänsten är omsatt utomlands är även förmedlingstjänsten omsatt utomlands. Skatteverket anser att detta gäller även i det fall endast en del av resetjänsten är omsatt utom-

lands, se avsnitt 31.6.1. Vid bestämmande av omsättningsland ska således inte någon uppdelning av förmedlingstjänsten ske.

31.6.3.2 Omsättningsland för förmedling av andra tjänster

Förmedlings- tjänster till beskattningsbar person

En resebyrå kan även förmedla tjänster åt hotell, transportföretag, biluthyrare m.fl. 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 har ingen betydelse att ersättningen till resebyrån inte kallas provision, utan att resebyrån i stället uppges få rabatt på sina inköp av hotelltjänst o.s.v. Det bör alltså gälla även om resebyrån konsekvent bokför sina mellanhavanden med t.ex. transportföretag och resenärer som köp och försäljning. När en förmedlingstjänst tillhandahålls hotell, transportföretag, biluthyrare m.fl. är tjänsten omsatt i Sverige om köparen av förmedlingstjänsten har sin etablering i Sverige. Trots att köparen har sin etablering i Sverige är tjänsten inte omsatt i Sverige om förmedlingstjänsten avser t.ex. ett hotell som finns utanför EU eller en flygresa från Sverige ut ur EU. I dessa fall anses förmedlingstjänsten omsatt utomlands i enlighet med 5 kap. 19 § 4 ML, se avsnitt 10.6.

Reseservice- tjänster

Det förekommer att resebyråer åt företagskunder, utöver tjänster som avser bokning av flyg- och tågbiljetter, hotellrum m.m., även åtar sig administrativa tjänster eller s.k. reseservicetjänster. 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 utgör inte förmedlingstjänster men bör enligt Skatteverkets uppfattning också hänföras till sådana tjänster som inryms i 5 kap. 5 § ML när tjänsterna utförs åt en beskattningsbar person. Det innebär att tjänsterna är omsatta i Sverige om de tillhandahålls en köpare som är etablerad inom landet.

Förmedlings- tjänster till annan än beskattnings- bar person

Omsättningsland för förmedlingstjänst som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person beror på var den tjänst som förmedlas är omsatt (5 kap. 7 § ML), se avsnitt 10.5.2.

Bokning av hotellrum

Bokas ett hotellrum i Sverige är förmedlingstjänsten omsatt i Sverige eftersom huvudtjänsten, hotellrummet, är omsatt i

Bokning av flygbiljett

Sverige enligt 5 kap. 8 § ML. Finns hotellet i något annat land är förmedlingstjänsten omsatt utomlands.

Om bokningen avser en resa mellan två svenska orter är förmedlingstjänsten omsatt i Sverige eftersom huvudtjänsten, persontransporten, är omsatt i Sverige enligt 5 kap. 9 § ML. Avser bokningen däremot en resa mellan en ort i Sverige och en ort i ett annat land är förmedlingstjänsten omsatt utomlands.

31.7 Skattesats

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

31.8 Skattedebitering i faktura

Valfrihet

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

Uppgift i fakturan

Om vinstmarginalsystemet har tillämpats vid omsättning av en resetjänst, ska detta framgå genom en särskild uppgift i fakturan. Enligt 11 kap. 8 § 15 ML ska uppgiften ”vinstmarginalbeskattning för resebyråer” anges i fakturan (Skatteverket 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111). Se även Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Innehållet i en faktura.

Beskattningsbar person med avdragsrätt

Om resenären är en beskattningsbar person, vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt, får reseföretaget tillämpa ML:s allmänna bestämmelser i stället för marginalmetoden enligt 9 b kap. ML (9 b kap. 6 § ML). I så fall gäller även ML:s allmänna bestämmelser avseende reseföretagets avdragsrätt.

Undersökningsplikt

Vad gäller reseföretagets skyldighet att undersöka om avdragsrätt eller rätt till återbetalning föreligger i resenärens verksamhet, bör alltför höga krav inte ställas. Det får enligt Skatte-

verket anses tillräckligt att resenärens registreringsnummer till mervärdesskatt finns bevarat i reseföretagets handlingar.

Avskiljbara tjänster

Om reseföretaget under dessa förutsättningar avstår från att tillämpa marginalmetoden får de deltjänster (t.ex. transporttjänst, hotelltjänst och restaurang- och cateringtjänst) 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. Det kan i ett reseföretags tillhandahållanden ingå ett konferensarrangemang. En sådan del av reseföretagets tillhandahållande beskattas enligt de allmänna bestämmelserna som en enda tjänst, se vidare avsnitt 13.3.4.2

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 mervärdesskatt, behöver denne en faktura för sin mervärdesskatteredovisning, av vilken det bl.a. framgår säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt. 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 ska av fakturan bl.a. framgå registreringsnummer till mervärdesskatt för varje leverantör, se vidare Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Fakturering. 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.