
Regeringsrätten

RÅ 2003 ref. 32

Målnummer:	2377-02	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2003-06-17		
Rubrik:	Fråga om researrangörs tillhandahållande av enbart plats i flygplan skall anses som en utomlands omsatt transporttjänst eller om en sådan resetjänst som avses i 9 b kap. mervärdesskattelagen. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 9 b kap. mervärdesskattelagen (1994:200)• Artikel 26.1 i Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund		
Rättsfall:	Mål C-163/91, Van Ginkel m.fl., REG 1992 s. I-5723		

REFERAT

I en ansökan om förhandsbesked uppgav X AB (bolaget) bl.a. följande. Bolaget säljer bl.a. flygresor till kunder i Sverige, varvid bolaget avtalar med olika flygbolag om ett visst antal platser på olika flygavgångar. Försäljningen till resenärerna sker genom s.k. seat onlybiljetter. Dessa biljetter kan vara av två slag, nämligen s.k. SO-biljetter eller YSO-biljetter. Beträffande båda slagen av biljetter gäller att bolaget säljer dem till marknadspris och bokför ersättningen som en intäkt. - En SO-biljett är en biljett till en bestämd flygning. Den som köper en sådan biljett har även möjlighet att mot en särskild avgift köpa en transfertjänst avseende transporten från och till flygplatsen i destinationslandet. En SO-biljett är tillgänglig i bolagets bokningssystem och kan köpas endast i bolagets resebutiker, genom bolagets agenter eller på internet. Biljetterna marknadsförs bl.a. i bolagets katalog, genom annonser i dagspressen och på internet. På en SO-biljett anges bolaget som resenärens avtalspart. Bolaget ställer säkerhet enligt resegarantilagen (1972:204) för transporter som säljs genom dessa biljetter. - En YSO-biljett är en biljett till en bestämd flygning med flygbolaget Y. En sådan biljett är tillgänglig i Amadeus bokningssystem för reguljära flygbiljetter och kan därför köpas över hela världen genom resebyråer som inte är knutna till bolaget. Den kan även köpas på internet. Biljetterna marknadsförs inte i bolagets katalog utan separat under varumärket "Y-ticket". På en YSO-biljett anges Y som resenärens avtalspart, men även bolagets namn anges på den. Bolaget behöver inte ställa säkerhet enligt resegarantilagen beträffande dessa transporter. - Frågor: 1a. Omfattas bolagets omsättning av SO-biljetter med destinationer i andra EG-länder av begreppet resetjänst i 9 b kap. mervärdesskattelagen (1994:200), ML? - 1b. Förändras svaret på fråga a om bolaget tillhandahåller resenären en transfertjänst i destinationslandet, t.ex. en bussresa? - 2. Omfattas bolagets omsättning av YSO-biljetter med destinationer i andra EG-länder av begreppet resetjänst i 9 b kap. ML? - Bolaget anförde vidare att 9 b kap. ML inte borde anses tillämpligt på tillhandahållandet av någotdera slaget biljetter utan att det i båda fallen var fråga om utomlands omsatta transporttjänster som inte skulle beskattas i Sverige.

Skatterättsnämnden (2002-03-18, Wingren, ordförande, Edlund, Nyström, Ohlson, Peterson, Rabe, Sjöberg) yttrade: Förhandsbesked. - Frågorna 1a och 1b - Bolagets tillhandahållande av en SO-biljett med eller utan tillhandahållande samtidigt av en bussresa utgör omsättning av en sådan resetjänst som avses i 9 b kap. ML. - Fråga 2 - Även bolagets tillhandahållande av en YSO-biljett utgör omsättning av en resetjänst. - Motivering. - Frågorna 1a, 1b och 2 - I 9 b kap. ML finns särskilda bestämmelser om viss resebyråverksamhet. Enligt 1 § första stycket skall kapitlet tillämpas vid sådan

omsättning av resor som en resebyrå tillhandahåller resenärer, om resebyrå som ett led i den omsättningen förvärvar varor och tjänster från andra näringsidkare eller förmedlar varorna och tjänsterna i eget namn för deras räkning. Vad resebyrå på detta sätt tillhandahåller en resenär skall anses som omsättning av en enda tjänst (resetjänsten). Med resebyrå avses enligt andra stycket även researrangör. - Bestämmelserna i 9 b kap. ML har utformats efter förebild av motsvarande bestämmelser i artikel 26 i det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). - Bestämmelsen i 1 § första stycket innehåller två grundrekvisit för att den särskilda marginalbeskattningen skall bli tillämplig, nämligen dels att resan tillhandahålls i eget namn, dels att för resans genomförande åtminstone någon tjänst köps upp från annan näringsidkare (jfr prop. 1994/95:202 s. 82). - Nämnden gör följande bedömning. - Av handlingarna framgår att bolaget såväl vad avser SO- som YSO-biljetter förvärvar flygplatsplatser till olika destinationer och till marknadspris säljer dessa platser vidare till resenärer. Vid sådant förhållande får bolaget enligt nämndens mening, trots att bl.a. försäljningsrutinerna och biljetternas utformning i viss mån skiljer sig åt, självt i båda fallen anses tillhandahålla resor. Bolaget tillhandahåller med denna utgångspunkt sådana resetjänster som anges i 9 b kap. ML (frågorna 1a och 2). Den omständigheten att resenären i förekommande fall mot särskild avgift kan köpa en busstransferresa på destinationsorten medför inte någon annan bedömning av fråga 1a (fråga 1b). - Det redovisade synsättet får anses vara i överensstämmelse med bestämmelserna i artikel 26 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

Bolaget överklagade och yrkade att de i målet aktuella tjänsterna skulle anses utgöra transporttjänster som skulle omsättas utomlands och inte omfattas av bestämmelserna om s.k. marginalbeskattning i 9 b kap. ML. Bolaget anförde till stöd för sin talan bl.a. följande. För att bestämmelserna i 9 b kap. ML skall vara tillämpliga krävs att en resebyrå handlar i eget namn och inte endast som en förmedlare. De i målet aktuella flygtransporterna utförs till största delen av ett flygbolag (Y) som ingår i samma koncern som bolaget. Vid försäljning av biljetter anges i bolagets information till resenären vilket flygbolag som ansvarar för transporten. Med hänsyn till det anförda bör bolaget anses som en osjälvständig förmedlare utan ett fullständigt arrangörsansvar. Reglerna i 9 b kap. ML är därför inte tillämpliga på den ifrågavarande biljettförsäljningen. - De tjänster som bolaget i det hänseendet tillhandahåller sina kunder är identiska med transporttjänster som tillhandahålls direkt av flygbolagen.

RSV motsatte sig att svaret på frågorna 1a och 1b skulle ändras men tillstyrkte att svaret på fråga 2 skulle ändras så att bolagets tillhandahållande av de biljetter som avsågs i frågan inte skulle anses som sådana resetjänster som avses i 9 b kap. ML. Verket anförde till stöd för sin ståndpunkt i huvudsak följande. Avgörande för om bestämmelserna i 9 b kap. ML skall tillämpas i förevarande fall är huruvida bolaget agerar i eget namn gentemot de biljettköpande resenärerna. Bolaget har självt uppgett att bolaget anges som avtalspart på de biljetter som avses i frågorna 1a och 1b, de s.k. SO-biljetterna, medan flygbolaget anges som avtalspart på de biljetter som avses i fråga 2, de s.k. YSO-biljetterna. RSV kan inte finna att bolagets försäljning av YSO-biljetter på något avgörande sätt skiljer sig från andra resebyråers förmedling av biljetter i annans namn. Ur resenärens synvinkel skiljer sig SO- och YSO-biljetterna - sedda som helhet - åt, trots att det är fråga om samma persontransport. Både då en flygbiljett köps direkt från flygbolaget och då den köps från en förmedlande återförsäljare är det flygbolaget som är resenärens avtalspart. Köper resenären däremot samma flygbiljett från ett reseföretag blir det i stället detta som blir resenärens avtalspart. Förutsatt att reseföretaget i sin tur har förvärvat transporttjänsterna från en annan näringsidkare, i detta fall flygbolaget, skall bestämmelserna i 9 b kap. ML tillämpas.

Regeringsrätten (2003-06-17, Lindstam, Schäder, Almgren, Melin, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. Bolaget säljer flygresor och charterresor till kunder i Sverige. De tjänster som är aktuella i målet är bolagets tillhandahållande av enbart flygresor. Bolaget har angett att biljetter till sådana flygresor är av två slag, SO-biljetter och YSO-biljetter. SO-biljetter gäller för en bestämd flygning och kan köpas endast i bolagets resebutiker, genom bolagets agenter eller på internet. Biljetterna marknadsförs bl.a. i bolagets katalog. På biljetterna anges bolaget som avtalspart. YSO-biljetterna gäller till en bestämd flygning med

flygbolaget Y. De är tillgängliga i Amadeus bokningssystem för reguljära flygbiljetter. De marknadsförs inte i bolagets katalog. På biljetterna anges flygbolaget Y som avtalspart men även bolagets namn anges på dem. I fråga om båda slagen av biljetter gäller att bolaget tar ut marknadsmässig ersättning av kunderna.

Såväl enligt 9 b kap. 1 § ML som enligt artikel 26.1 i rådets sjätte direktiv (EEG) nr 388/77 av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (sjätte mervärdesskattedirektivet) ställs upp två krav för att de särskilda bestämmelserna om marginalbeskattning skall få tillämpas i fråga om resebyråers m.fl. tillhandahållande av resetjänster. Det ena kravet, som ostridigt är uppfyllt i förevarande fall, är att resebyrån - som det uttrycks i direktivet - använder andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer. Det andra kravet är att resebyrån i förhållande till sina kunder uppträder i eget namn.

Twisten i målet gäller om bolaget vid tillhandahållandet av SO- och YSO-biljetter kan anses handla i eget eller annans namn. Som redan nämnts skiljer sig de olika slagen av biljetter åt i några avseenden. Den i detta sammanhang väsentligaste skillnaden är att det enligt vad bolaget upplyst är bolaget som är kundens motpart när det gäller SO-biljetter och flygbolaget som är kundens motpart när det gäller YSO-biljetter. Regeringsrätten finner att detta innebär att bolaget får anses handla i eget namn vid tillhandahållande av SO-biljetter och i annans namn vid tillhandahållande av YSO-biljetter. Detta ställningstagande stöds av EG-domstolens dom i mål C-163/91, Van Ginkel m.fl., (REG 1992 s. I-5723) i vilken - angående rekvisitet att resebyrån skall handla i eget namn - anges att bedömningen måste grundas på de särskilda förhållandena i målet, varvid särskild hänsyn skall tas till resebyråns kontraktsrättsliga förpliktelser gentemot resenären (punkt 21).

Skatterättsnämndens beslut skall därför fastställas vad gäller frågorna 1a och 1b och fråga 2 skall besvaras i enlighet med vad bolaget och RSV yrkat.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens beslut i vad det avser frågorna 1a och 1b.

Regeringsrätten förklarar, med ändring av beslutet beträffande fråga 2, att bolagets tillhandahållande av en med denna fråga avsedd biljett inte utgör omsättning av en sådan resetjänst som avses i 9 b kap. ML.

Föredraget 2003-05-28, föredragande Palmstierna, målnummer 2377-2002

Sökord: Sökord/sökbegrepp skiljs åt med semikolon + mellanslag

Litteratur: Prop. 1994/95:202 s. 63 och 82
