



Resetjänst eller inte

– var går gränsen i

beskattningsavseende?

Förord

Jag vill börja med att rikta ett stort tack till personal på Skatteverket, som under hela uppsatsens gång har väglett mig och bidragit med sin höga kompetens inom ämnet.

Vidare vill jag även tacka Franciska Pettersén, skattejurist på Ernst & Young, för allt stöd både i början och i slutet av uppsatsen.

Tomas G Olsson, ordförande i Svenska Resebyråföreningen, har likaså han gett värdefull information om ämnet.

Till Anders Håkansson, bibliotekarie vid Högskolan i Kristianstad, vill jag ge beröm för att han med sin kunnighet alltid ställer upp med omedelbar verkan.

Även tack till alla som har ställt upp och gett mig information och upplysningar vid olika telefonsamtal. Ingen nämnd, ingen glömd.

Till sist en stort tack till min fantastiska handledare, Bengt Åkesson vid Högskolan i Kristianstad, som har gett mig feedback och avgörande vägledning under hela uppsatsens gång.

Kristianstad 2004-06-04

Helena Olsson

Sammanfattning

Titel:	Resetjänst eller inte – var går gränsen i beskattningsavseende?
Ämne/kurs:	Beskattningsrätt, Examensarbete, JHC 600, 10 poäng
Författare:	Helena Olsson
Handledare:	Bengt Åkesson
Nyckelord:	Mervärdesskatt (moms), resetjänst, researrangör, marginalbeskattning och gränsdragning.

Mervärdesskatt är ofta förknippat med att det är krångligt och svårt att hantera. Därtill finns det olika mervärdesskattesatser att använda, beroende på vilken affärsverksamhet ett företag bedriver och vilka varor och tjänster som företaget tillhandahåller sina kunder. Vidare om ett företag i sin tur när det handlar i eget namn, också köper in varor och tjänster från andra näringsidkare där ett resemoment ingår, så kan även beskattningssättet skilja sig åt. Antingen ska ett företag använda sig av allmänna bestämmelser avseende mervärdesskatteberäkning eller ska företaget, om det klassificeras som ett reseföretag, beskattas enligt särskilda marginalbestämmelser avseende mervärdesskatt.

Syftet med uppsatsen är att försöka undersöka vad som krävs för att ett företag och dess tjänster ska kategoriseras och beskattas enligt de särskilda reglerna, dvs. resetjänstbeskattning. Att försöka få en uppfattning om var gränsen går mellan de allmänna reglerna i ML gentemot de särskilda reglerna för resetjänster. Vilka faktorer det är som är avgörande för vilket sätt som blir aktuellt. Vidare även att få en inblick hur detta beskattningssätt upplevs hos ett företag samt också få information från Skatteverket och deras syn på detta beskattningssätt.

För att kunna uppnå mitt syfte med uppsatsen på bästa sätt, har jag som utgångspunkt använt mig av en rättdogmatisk metod. Med andra ord har jag använt mig av lagstiftning, förarbeten, praxis och doktrin för att kunna fastställa gällande rätt. Jag har även valt att intervjua ett företag som hamnat i ett gränsdragningsfall angående vilket beskattningssätt som gällde för deras specifika företag. För att få ytterligare information, från ett annat perspektiv än från företagets, har jag även intervjuat en person från Skatteverket som handhar olika resetjänstfrågor.

Uppsatsen har kommit fram till att ett företag måste uppfylla vissa grundkrav för att det överhuvudtaget ska anses som ett reseföretag och därmed bli föremål för marginalbeskattningen. Dessa grundkrav är, som nämnts innan, att företaget ska handla i eget namn samtidigt som det förvärvar varor och tjänster från andra näringsidkare där ett resemoment ingår. Ur rättsfall att döma förekommer det ändå svårigheter med att bedöma om en resetjänst föreligger eller inte. Således är det inte alltid självklart att veta om de allmänna mervärdeskattereglerna ska gälla eller de särskilda med marginalbeskattningen. Vidare, och som rättsfallen också gett bevis på, är fastän ett företag får klassificeringen resetjänst så kan det ändå uppstå problem med vad som ska ingå i det s.k. beskattningsunderlaget för de särskilda reglerna. Även här är det olika faktorer som spelar roll och måste tas hänsyn till.

Jag hävdar att det inte finns en självklar gränsdragnings för att avgöra om ett företag utför resetjänster eller inte. Följaktligen inte heller om de särskilda reglerna för dessa resetjänster är gällande eller de allmänna reglerna för mervärdeskatt. Jag vill påstå, och det visar återigen rättsfallen bevis på, att det är olika omständigheter eller faktorer som avgör vilket beskattningssätt som ska gälla. Därutav är det svårt att svara på var gränsen går utan det måste avgöras och bedömas från fall till fall.

Innehållsförteckning

1. Inledning.....	7
1.1 Ämnet.....	7
1.1.1 Problemställning	8
1.1.2 Syfte.....	8
1.2 Metod	8
1.3 Material	9
1.4 Avgränsningar	9
1.5 Disposition	10
2. Lagstiftning	12
2.1 Allmänna mervärdesskatteregler.....	12
2.2 Särskilda mervärdesskatteregler.....	12
2.2.1 Vad är en resetjänst?	13
2.2.2 När uppstår en resetjänst?.....	13
2.2.3 Hur beskattas en resetjänst?	14
2.2.4 Var beskattas en resetjänst?.....	15
2.2.5 Egenproducerande tjänster	16
2.2.6 Förmedlingstjänster	16
2.2.7 Bitjänster	17
2.3 EU - sjätte mervärdesskattedirektivet	17
2.3.1 Förslag till ändring av direktivet	18
3. Lagförarbeten och doktrin.....	19
3.1 Proposition	19
3.2 Utdrag ur Svensk Skattetidning.....	20
3.3 Vad säger utländsk litteratur?.....	20
3.3.1 När ska TOMS tillämpas?.....	22
4. Tolkning av rättsfall angående resetjänster.....	24
4.1 Svenska rättsfall	24
4.1.1 RÅ Notis N2001:66 - Rättsfall angående anslutningsresor	24
4.1.2 RÅ Notis N1997:82 - Rättsfall angående förmedlingstjänst	25
4.1.3 RÅ 2003 ref.32 - Rättsfall angående omsättningsland	25
4.2 EU-rättsliga mål	26
4.2.1 C-308/96 - Mål angående egenproducerande tjänster	27
4.2.2 C-149/01 - Mål angående beskattningsunderlag	28
5. Ett företags synvinkel på resetjänster.....	30
5.1 Företagets perspektiv.....	30
5.2 Intervjufrågor och svar	30
6. Skatteverkets synvinkel på resetjänster.....	32
6.1 Skatteverkets perspektiv.....	32
6.2 Intervjufrågor och svar	32

7. Slutsatser	35
7.1 Uppsatsens slutsatser.....	35
7.2 Egna slutsatser och reflektioner	38
7.3 Förslag till fortsatt forskning.....	41

Källförteckning

Bilagor

1. Inledning

Detta kapitel beskriver först problematiken kring momsfrågor och vidare mitt syfte med uppsatsen. Vilka metoder och material som har använts benämns också. Här ges också en disposition över kapitlen för att läsaren lättare ska kunna orientera sig.

1.1 Ämnet

Mervärdesskatt är ofta förknippat med att det är krångligt och svårt att hantera. Därtill finns det olika mervärdesskattesatser att använda, beroende på vilken affärsverksamhet ett företag bedriver och vilka varor och tjänster som företaget tillhandahåller sina kunder. Om exempelvis ett turistföretag enbart bedriver guidningsverksamhet, dvs. tillhandahållande av information, råder det enligt lag¹ 25 % moms på försäljningen. Däremot om guidningen utförs med egen transport, dvs. personbefordran eller persontransport, blir momsen på försäljningen enligt lag² endast 6 %. Företagets verksamhetsutformning har alltså en avgörande betydelse på vilken mervärdesskattesats som ska användas. Inom turismbranschen råder det ständig utveckling och för att ett företag inom denna bransch ska kunna vara kvar på marknaden som ett lönsamt företag, gäller det att ha ett koncept som ger kunden bästa möjliga tillfredsställelse. För många kunder är det bekvämt att kunna beställa en tjänst där allting ingår. Det kan vara allt från transport, mat till logi. De beställer med andra ord ett koncept som är fulltaligt. För företagaren, som bedriver denna form av verksamhet, handlar det ofta om att köpa in varor och tjänster från andra näringsidkare för att kunna utföra denna form av verksamhet. När ett företag i sin tur handlar i eget namn, och köper in varor och tjänster från andra näringsidkare där ett resemoment ingår, så kan beskattningssättet skilja sig åt. Företaget kan då bli klassificerat, enligt lag³, som ett reseföretag och ska då beskattas med marginalbeskattning som omfattar 25 % moms på marginalen. Med andra ord ska ett företag antingen använda sig av allmänna bestämmelser avseende mervärdeskatteberäkning eller ska företaget, om det klassificeras som ett reseföretag, beskattas enligt särskilda marginalbestämmelser avseende mervärdesskatt. Är det då lönsamt för ett företag med 6 % moms att förvärva varor och tjänster från andra näringsidkare om företaget blir beskattat enligt de särskilda reglerna? Frågan är vad detta beskattningssätt, som infördes i och med

¹ 5 kap. 7 § ML

² 7 kap. 1 § ML

³ 9 b kap. 1 § ML

vårt medlemskap i EU, innebär och medför för företaget. Samverkan mellan företag förespråkas, men till vilket pris?

1.1.1 Problemställning

Beskattningssätten är olika och det gäller som företagare att vara medveten om vilket beskattningssätt och momsats som är aktuell för sin verksamhet och dess varor och tjänster. Vidare är moms och beskattning ofta förknippat med gränsdragningsproblem. Uppsatsen kommer att lägga fokus på resetjänster och vilka problem som kan föräledas av resetjänstens beskattningssätt.

1.1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att försöka undersöka vad som krävs för att ett företag och dess tjänster ska kategoriseras och beskattas enligt resetjänstbeskattning. Att försöka få en uppfattning om var gränsen går mellan de allmänna reglerna i Mervärdesskattelagen (ML), gentemot de särskilda reglerna för resetjänster. Vidare även hur detta beskattningssätt upplevs. Min tanke med denna uppsats är att den ska fungera som ett hjälpmedel att hitta rätt i denna fråga, då den ger samlad information inom ämnet.

1.2 Metod/Ämnesbehandling

För att få svar på uppsatsens problemställning och uppfylla syftet har en rättsdogmatisk metod använts. En rättsdogmatisk metod innebär att olika rättskällor såsom lagstiftning, förarbeten, praxis och doktrin används för att fastställa gällande rätt.⁴ För att få en ökad förståelse och kunskap inom ämnet har även Skatteverket använts som en betydelsefull informationskälla. Att få möjlighet att få reda på vilka synsätt och erfarenheter de har inom resetjänster. För att ytterligare få information om denna fråga har jag varit i kontakt med ett företag som hamnat i denna problematik. På så sätt anser jag att uppsatsen ger en ökad helhetsbild, då flera olika källor använts. Allt för att minimera feltolkningar.

⁴ Peczenik 1995 s. 33.

1.3 Material

Uppsatsens metod bygger på, att utifrån svenska rättsfall i den högsta instansen dvs. Regeringsrätten (RR) samt EU-rättsliga mål, få en bild av resetjänsteproblematiken. Lagstiftning och RSV: s handledningar är givetvis också viktiga resurser för att hitta rätt i denna fråga. Underrättsfall har i möjligaste mån inte använts då dessa har lägre prejudikatvärde än högre instanser.⁵ Doktrin inom ämnet är tyvärr väldigt svårt att hitta. Det fick jag bekräftat av såväl Franciska Pettersén, skattejurist på Ernst & Young, och även av författaren och skattejuristen Jan Kleerup, även han verksam sedan många år tillbaka på Ernst & Young. Dock har jag gjort mitt yttersta för att hitta såväl svensk som utländsk information inom ämnet. Tidskrifter och propositioner har även dessa gett givande fakta.

1.4 Avgränsning

Uppsatsen behandlar de svenska och EU-rättsliga problemen kring resetjänster i beskattningsavseende. Resor utanför EU berörs inte i denna uppsats pga. att dessa är undantagna från marginalbeskattning⁶. Vidare har uppsatsen inte lagt fokus på uträkningar, utan räkneuppställningar har endast tagits med där de har en avgörande betydelse för läsarens förståelse. Resetjänster beskattas enligt en marginalbeskattning som både kan vara enligt en faktisk marginalmetod men även enligt en schablonmetod⁷. Fokus har lagts vid den faktiska marginalmetoden, men för att inte ge läsaren en felaktig bild av resetjänstbeskattningen har jag även valt att nämna schablonbeskattningen. Dock när marginalbeskattning nämns i uppsatsen är det den faktiska metoden som jag syftar på, då denne används i de olika EU-länderna. Vidare, enligt ordföranden i Svenska Resebyråföreningen Tomas G Olsson, används inte schablonmetoden mer än i Sverige och Österrike. I Sverige är denna metod ett medgivande från Skatteverket att som företagare ha rätt att tillämpa en schablonmarginal istället för en faktisk marginal. Vad marginalbeskattning innebär rent bokföringsmässigt behandlas inte i denna uppsats.

⁵ Bernitz mfl 2002 s. 117

⁶ RSV: s Handledning 2004 s. 720

⁷ se RSV: s Handledning 2004 s. 731

1.5 Disposition

Kapitel 2 Lagstiftning

Detta kapitel beskriver inledningsvis kortfattat vad mervärdesskatt är och vilken funktion det allmänna mervärdesskattesättet har. Vidare beskrivs det också att det finns, till skillnad från detta sätt, särskilda mervärdesskatteregler. Dessa regler som träder i kraft om ett företag blir klassificerat som ett resetjänstföretag. Här ges också en utförlig beskrivning av vad resetjänst innebär enligt lag. Såväl svensk lagstiftning som EU-rättslig lagstiftning anges i detta kapitel.

Kapitel 3 Lagförarbeten och doktrin

Här ges först information om vad som legat till grund för att Sverige införde detta beskattningssätt. Dessutom presenteras en artikel från Svensk Skattetidning som beskriver bl.a. uttalanden från EU:s mervärdesskattekommitté. Vilka svårigheter som de har fastställt i och med detta beskattningssätt, främst sättet att beräkna beskattningsunderlaget. Kapitlet gör också en jämförelse med en brittisk föreskrift angående ämnet, för att på så vis få information om vad utländsk litteratur skriver om marginalbeskattning. Avslutningsvis beskrivs ett antal frågor som, enligt föreskriften, direkt kan besvara om marginalbeskattning skall tillämpas på ett företag eller inte.

Kapitel 4 Tolkning av rättsfall angående resetjänster

I detta kapitel beskrivs både svenska rättsfall och EU-rättsliga mål som varit av betydelse för uppsatsens syfte. Här fås en utförlig framställning om hur problemen kring resetjänster har behandlats, vilka faktorer som har varit avgörande och vilka domar som slutligen har fastställts. För att underlätta för läsaren har jag valt att kursivera de faktorer som har haft betydelse för om de allmänna mervärdesskattereglerna skulle användas eller de särskilda reglerna i 9 b kap. ML skulle vara tillämpliga. I vissa fall beror dessa faktorer på vad som ska ingå i beskattningsunderlaget eller inte.

Kapitel 5 Ett företags synvinkel på resetjänster

Här ges information om hur ett företag som hamnat i denna problematik ser på detta beskattningssätt. Deras upplevelser kring rättsfallet och vilken uppfattning de har till detta ämne fås genom bearbetade svar från en telefonintervju.

Kapitel 6 Skatteverkets synvinkel på resetjänster

Detta kapitel ger, precis som föregående kapitel, svar från en telefonintervju. Skillnaden är att här är det en person från Skatteverket som ger information om ämnet.

Kapitel 7 Slutsatser

Avslutande kapitel beskriver, utifrån tolkning av lag och rättsfall i tidigare kapitel, vad som har varit avgörande i de olika rättsfallen och målen. Med andra ord vilka faktorer som avgjort om de allmänna mervärdesskattereglerna skulle användas eller de särskilda reglerna avseende resetjänst. Med utgångspunkt från detta har jag sedan svarat på uppsatsens syfte och vidare nämns också mina egna slutsatser och reflektioner kring ämnet. Till sist ges förslag till fortsatt forskning.

2. Lagstiftning

Detta kapitel beskriver först kortfattat vad mervärdesskatt innebär för att kunna förstå gällande lagstiftning inom ämnet. Såväl svensk som EU-rättslig lagstiftning inom resetjänster beskrivs här.

2.1 Allmänna mervärdesskatteregler

Mervärdesskatt, även kallad moms, är en allmän konsumtionsskatt.⁸ Moms ska betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor och tjänster som är skattepliktiga och görs i en yrkesmässig verksamhet. Moms ska även betalas vid skattepliktiga gemenskapsförvärv och vid import.⁹

Moms tas ut i varje led i tillverknings- och distributionskedjan och kan därför benämnas som en flerledsskatt. Varje led svarar för det mervärde som tillförts i det egna ledet. Detta sker genom att företaget från momsen på den egna omsättningen (utgående momsen) får dra skatten på förvärven för verksamheten (ingående momsen).¹⁰ Slutligen sker en inbetalning eller en återbetalning av moms till Skatteverket beroende på vilka summor som redovisningsperioden avser. Detta beskattningssätt benämns i uppsatsen som beskattning enligt allmänna regler i ML.

2.2 Särskilda mervärdesskatteregler

Denna princip att beskatta mervärdet sker även när det gäller omsättning av resetjänster, men med användning av ett helt annat tillvägagångssätt nämligen vinstmarginalbeskattning. Detta är istället en form av nettobeskattning som innebär att säljarens vinstmarginalbeskattas med 25 % moms oberoende av vilken skattesats som annars gäller för de varor och tjänster som ingår i resetjänsten. Vidare har säljaren vid detta beskattningssätt inte någon rätt att göra avdrag för ingående moms på förvärv av varor och tjänster från andra näringsidkare som kommer resenären direkt tillgodo.¹¹ Viktigt att nämna är dock att om resenären är en näringsidkare, vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående

⁸ RSV:s Handledning 2004 s. 49

⁹ 1 kap. 1 § ML

¹⁰ RSV:s Handledning 2004 s. 55

¹¹ 9 b kap. 3 § ML

moms, är det valfritt att tillämpa antingen marginalmetoden eller ML:s allmänna bestämmelser.¹² Se dock under rubrik 2.3 som tar upp att detta inte gäller alla EU-länder.

2.2.1 Vad är en resetjänst?

Enligt 9 b kap. ML används begreppet resetjänst för att beteckna ett tillhandahållande av en resa på vilket bestämmelserna på marginalbeskattning är tillämpliga. Resetjänsten omfattar varor och tjänster som ett reseföretag tillhandahåller en resenär. Enligt RSV:s handledning¹³ är det viktigt att tillägga att det alltid bör ingå ett resemoment i resetjänsten som reseföretaget åtar sig. Annars är det ingen resetjänst. Vidare i 9 b kap. ML används begreppet resebyrå. I kapitlets 1 § anges att med resebyrå avses även researrangör. Med resebyrå eller researrangör bör enligt RSV förstås företag som annat än tillfälligtvis omsätter eller förmedlar resetjänster till resenärer. I uppsatsen används reseföretag som en gemensam benämning för resebyrå och researrangör.

2.2.2 När uppstår en resetjänst?

Följande två grundläggande förutsättningar krävs för att en resetjänst ska uppstå. Det första kravet innebär att resebyrån eller researrangören, när de säljer en resa, *handlar i eget namn*. Med detta innebär att reseföretaget ska utgöra resenärens avtalspart och därigenom också ha det affärsmässiga ansvaret gentemot resenären. Det andra grundläggande kravet är att företaget ska *förvärva varor och tjänster (t.ex. matpaket eller hotellrum) från andra näringsidkare* eller förmedla varorna och tjänsterna för näringsidkarens räkning. De förvärv som avses ska vara hela prestationer som kommer resenären direkt tillgodo.¹⁴

Så här långt verkar gränsdragningen vara självklar, men tyvärr är det inte fullt så enkelt som vi senare i uppsatsens olika rättsfall kan utläsa.

¹² RSV:s Handledning 2004 s. 739

¹³ RSV:s Handledning 2004 s. 720

¹⁴ RSV:s Handledning 2004 s. 719

2.2.3 Hur beskattas en resetjänst?

Momsen på resetjänster beräknas enligt en s.k. marginalmetod, istället för som nämnts innan enligt ML:s allmänna regler. Resebyråns marginal exklusive momsen på marginalen är det som kallas beskattningsunderlaget¹⁵. Men vad innebär egentligen denna metod rent skattemässigt? För att du som läsare ska få en ökad förståelse har jag här valt att visa ett uträkningsfall. Detta fall är tagit direkt ur Skatteverkets handledning.¹⁶

”Marginalen utgörs av skillnaden mellan den ersättning som resebyrå tar ut för resetjänsten och resebyråns kostnader för varor och tjänster som tillhandahålls resebyrå av andra näringsidkare och som kommer resenären direkt tillgodo enligt följande”

Resenärens pris inkl. marginalskatt	5000 kr
Avgår:	
Resebyråns kostnader inkl. moms för inköp av tex. transport-, hotell- och serveringstjänster, dvs. tjänster som kommer resenären direkt tillgodo.	4200 kr
Marginal inkl. marginalskatt	<u>800 kr</u>

Principen att beskatta resebyråns marginal, dvs. nettot istället för hela värdet av en resetjänst, medför också att rätten till avdrag för ingående moms begränsas.

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

För att slutligen kunna fastställa beskattningsunderlaget utgår man från resebyråns marginal (i ovannämnda fall 800 kr). Momsen på marginalen ska dock inte räknas in i ersättningen för resan vid beräkning av beskattningsunderlaget.¹⁷ Det innebär att beskattningsunderlaget är 640 kr (800 kr * 0.80). Slutligen blir det 160 kr marginalskatt att betala in till staten (640 kr * 0.25).

¹⁵ RSV:s Handledning 2004 s. 719

¹⁶ Ibid

¹⁷ RSV:s Handledning 2004 s. 727

I Sverige finns ytterligare ett sätt att beräkna marginalen på, nämligen med en schablonmetod. Vid försäljning av researrangemang kan ibland svårigheter föreligga att bestämma en faktisk marginal för enskilda resor vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Ett reseföretag bör därför, enligt RSV, vid bestämning av beskattningsunderlaget för en resetjänst få beräkna marginalen för resetjänsten schablonmässigt. Marginalen bör bestämmas till 13 % av den *totala* ersättningen för resan. Procentsatsen är avpassad så att den förutsätts motsvara en genomsnittlig marginal för olika slag av researrangemang.¹⁸

För att öka förståelsen hos läsaren har jag även här valt att visa ett uträkningsfall. Detta fall är också tagit ur Skatteverkets handledning.¹⁹

Resans pris inklusive moms	5000 kr
Marginal enligt schablon (13 %)	650 kr
Marginalskatt (20 % av 650 kr)	130 kr

Enligt detta fall blir det 130 kr att betala in till staten, då marginalskatten utgör 20 % av marginalen eftersom moms ingår i resans pris och skattesatsen utgör 25 %.

Även en genväg finns att använda vad gäller schablonmetoden. Då används procentsatsen 2,6 för att i ett moment räkna ut marginalskatten på resans totalpris enligt följande:

Resans pris inklusive moms	5000 kr
Marginalskatt (2,6 % av 5000 kr)	130 kr

2.2.4 Var beskattas en resetjänst?

Enligt 5 kap. 8 § ML, ska omsättning av en resetjänst beskattas i Sverige om resetjänsten tillhandahålls från ett fast driftställe eller motsvarande i Sverige. Däremot om ett reseföretag, som ett led i omsättningen av resetjänsten, har förvärvat varor och tjänster som en annan näringsidkare tillhandahållit utanför EU ska resetjänsten anses omsatt utomlands. Detta medför att resetjänsten inte blir föremål för beskattning i Sverige. Om förvärven avser varor

¹⁸ RSV:s Handledning 2004 s. 731

¹⁹ Ibid

och tjänster som den andre näringsidkaren 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. 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 EU, i förhållande till det totala värdet av förvärv från andra näringsidkare.²⁰

2.2.5 Egenproducerande tjänster

Det finns företag som både använder sig av egenproducerande deltjänster²¹ (dvs. interna tjänster som kommer kunden direkt tillgodo), men även förvärvar varor och tjänster från andra näringsidkare. I ett sådant fall²² blev EG- domen att företagets egenproducerande tjänster skulle avskiljas från resetjänsten och endast beskattas med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser. Skatteuträkningsmässigt innebär detta att värdet av den egna deltjänsten, som endast beskattas enligt ML:s allmänna bestämmelser, avskiljs från resans totalpris direkt²³. Alltså ska dessa tjänster inte ingå i marginalmetodens beskattningsunderlag.

2.2.6 Förmedlingstjänster

Enligt RSV:s skrivelse²⁴ kan ”en resenär i vissa fall framställa specifika önskemål om vem som ska tillhandahålla tjänsterna. Detta tillvägagångssätt är typiskt vid förmedling av flygbiljetter, logi m.m. vid tex. individuella affärsresor. Den förmedling som resebyrån i sådana fall utför bör anses som förmedling för *annans räkning i dennes namn*, varvid de allmänna bestämmelserna om beskattning i ML är tillämpliga och inte de särskilda bestämmelserna i 9 b kap. ML, som ska tillämpas vid förmedling i *eget namn*”.

²⁰ RSV:s Handledning 2004 s. 735

²¹ se RSV:s Handledning 2004 s. 735

²² se rättsfall C-308/96 under rubrik 3.2.1

²³ RSV:s Handledning 2004 s.735

²⁴ RSV:s skrivelse 2001 s. 2

2.2.7 Bitjänster

Av rättsfall²⁵ att bedöma tvistas det ibland om en tjänst är en bitjänst eller inte. Med bitjänst menas att en tjänst är av *underordnad karaktär* till företagets huvudsakliga sysselsättning eller tjänst. Vidare kan en bitjänst i vissa fall, vara något som *inte regelmässigt* utförs utan endast är av *tillfällig karaktär*. En bitjänst ska beskattas enligt samma sätt som företagets huvudsakliga sysselsättning. Det är alltså sysselsättningen som styr vilket beskattningssätt som blir aktuellt.

2.3 EU- sjätte mervärdesskattedirektivet

Direktivet handlar om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter. Det är ett gemensamt system för mervärdesskatt, för att staterna ska stödja en enhetlig beräkningsgrund.²⁶ Artikel 26, som är aktuell för uppsatsen, ger lagstiftning om särskilda regler för resebyråer.

Artikel 26 punkt 1 lyder enligt följande: ”Medlemsstater skall tillämpa mervärdesskatt på resebyråns verksamhet i enlighet med bestämmelserna i denna artikel, när resebyråerna betjänar kunder i eget namn och använder andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer. Denna artikel skall inte tillämpas på resebyråer som enbart fungerar som mellanhänder och redovisar skatt enligt allmänna bestämmelser”.²⁷

Vidare enligt artikel 26, punkt 4, skall skatt som debiteras resebyrån av andra skattskyldiga personer och som är till direkt nytta för den resande inte berättiga till avdrag i någon medlemsstat.²⁸

Således kan jag konstatera att svensk lagstiftning är i stort sett analogisk med EU-rättslig när det gäller beskattningsregler avseende resetjänster. Till följd därav anser jag att ytterligare redogörelse av EU-rätten endast skulle upplevas som upprepning av ovannämnda beskrivning. Som nämnts innan används dock schablonmetoden endast i Sverige och Österrike. En annan sak som skiljer sig är, enligt Tomas G Olsson, att vi i Sverige har

²⁵ se rättsfall under rubrik 4.1.1

²⁶ Sjätte mervärdesskattedirektivet 77/388/EEG

²⁷ Sjätte mervärdesskattedirektivet 77/388/EEG Art. 26

²⁸ Ibid

möjlighet att tillämpa de allmänna reglerna vid försäljning till företag med avdragsrätt för ingående moms. Många länder i detta avseende har inte denna möjlighet och där måste företagen tillämpa marginalbeskattningen oavsett vem de säljer resan till. Detta är självklart inte positivt för det företag som köper in tjänsten, då de inte har någon avdragsrätt för sina inköp. Detta leder till att konkurrensen kan bli snedvriden och därför tvistar medlemsstaterna om detta.

2.3.1 Förslag till ändring av direktivet

År 2002 kom EU-kommissionen med förslag om ändring, avseende att systemet för resebyråverksamhet bör förbättras. Dock har detta förslag²⁹ inte fastställts än. I förslaget står det: ”Det bör omnämnas att detta speciella system har funnits från och med 1977 och då var turismsektorn mycket mer koncentrerad än vad den är idag. Majoriteten av ”resepaketen” såldes då direkt av en researrangör till resenären. Idag har situationen drastiskt förändrats. Hela turistsektorn är mycket mer specialiserad med flera aktörer inblandade.”

I ett yttrande³⁰ som RSV gjort till Finansdepartementet avseende detta förslag, skrivs det att RSV är positiva till kommissionens förslag att mervärdesskattelagstiftningen inom EU bör förenklas och harmoniseras när det gäller resebyråverksamhet. Vidare anser RSV att majoriteten av de förslag som föreslås är mycket bra för att åstadkomma en mer enhetlig beskattning på området.

RSV skriver vidare att den Europeiska kommissionen föreslår vissa direktivändringar i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera reglerna för resebyråer och researrangörer. Den nuvarande lagstiftningen är inte anpassad till de förhållanden som råder idag. Hela sektorn är mycket mer specialiserad och antalet aktörer är större.

Jag har valt att inte beskriva ändringarna, då de är ganska omfattande, utan hänvisar istället till förslaget i sin helhet. Ändringarna är inte fastställda ännu och därför kan jag inte utgå från dessa i min uppsats. Bara konstatera att det råder oklarheter. Enligt Tomas G Olsson är ändringarna inte fastställda ännu pga. att medlemsstaterna inte är överens om dessa.

²⁹ Commission of the European Communities. 2002

³⁰ Riksskatteverkets yttrande till Finansdepartementet. 2002

3. Lagförarbeten och doktrin

Här utges en framställning av vad som föreslagits och skrivits inom ämnet. Detta kapitel har som syfte att utvidga förståelsen och ge läsaren en bredare helhetsbild.

3.1 Proposition 1994/95:202

Propositioner kan betecknas som de generellt viktigaste lagförarbetena. Oftast är det regeringen som kommer med förslag till lag, och sedan är det riksdagen som beslutar om lagförarbetet ska stiftas eller inte.³¹

Ovannämnda proposition, närmare bestämt kapitel fem, handlar om beskattning av viss resebyråverksamhet. Av årtalet att döma skrevs detta förarbete innan medlemskapet i EU trädde i kraft. Det bekräftades då att i ML fanns det inte några bestämmelser som specifikt reglerar resebyråverksamhet. Det ansågs att, i och med att en researrangörs huvudsakliga uppgift oftast består i att anlita andra näringsidkare, är denna verksamhet väldigt speciell. ”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. Bl.a. dessa omständigheter har medfört att EU har funnit det mest ändamålsenligt att skapa ett regelsystem för den del av verksamheten, som består i att en resebyrå eller researrangör *för egen räkning* eller *i eget namn* tillhandahåller resenärer resetjänster.”³²

Regeringens förslag innebar att ett nytt system för beskattning av resebyråverksamhet skulle införas i svensk lagstiftning. De hävdade att de EU-anpassade reglerna för viss resebyråverksamhet, skulle arbetas in i Mervärdesskattelagen. Närmare bestämt i ett nytt kapitel, 9 b. Utredningskommitténs förslag överensstämde med regeringens. Dock uttryckte de ”att en resebyrå ska ha rätt att redovisa mervärdesskatt enligt de allmänna bestämmelserna i lagen om resenären har rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt.”³³ Vidare tillstyrkte remissinstanserna förslaget. Flera av dessa instanser tyckte emellertid att

³¹ Bernitz mfl 2002 s. 99

³² Proposition 1994/95:202 s. 1

³³ Proposition 1994/95:202 s. 3

avgränsningen av den verksamhet som omfattas av reglerna var oklar. Vidare borde möjligheten att avvika från den särskilda ordningen undersökas ytterligare. Avslutningsvis och skälen för regeringens förslag, var att detta annorlunda beskattningssätt är obligatorisk för andra medlemsstater och motsvarande bestämmelser borde därför föreslås att inarbeta i ML och utgöra ett eget kapitel (9 b).

3.2 Artikel av Davidsson & Svanberg.

Denna artikel³⁴ tar i stort sett upp vad som nämns i propositionen ovan. Här beskrivs både de dåvarande reglerna i ML, men även de nya EU-reglerna. För att klargöra vad detta skulle innebära rent uträkningsmässigt tas den uträkning som jag valt att beskriva innan i uppsatsen³⁵ upp här. Dessutom tas också olika uttalanden från EU:s mervärdesskattekommitté upp som redan på den tiden (1995), fastställt många svårigheter i sättet att beräkna beskattningsunderlaget. Med andra ord vad som ska räknas med eller inte i detta underlag. En svårighet har gällt att en resebyrå endast får göra avdrag för kostnader som avser tillhandahållanden som kommer resenären direkt tillgodo. I EU:s mervärdesskattekommitté har ett fall som handlar om en researrangör, som samtidigt som han sålde resor inom landet, sålde samma resor till turister från andra länder. För att utföra dessa resor använde researrangören där belägna resebyråer och betalade dem en viss procent av priset för varje såld resa. Majoriteten i mervärdesskattekommittén ansåg att det inte skulle vara möjligt för researrangören att dra av provisionen till resebyrån som en kostnad för resetjänsten vid beräkning av marginalen, då denna kostnad inte ansågs komma resenären direkt tillgodo.

3.3 Vad säger utländsk litteratur?

Efter att ha gjort mitt yttersta att försöka hitta utländsk litteratur inom ämnet utan givande resultat, tog jag kontakt med bibliotekarien Anders Håkansson vid Kristianstads Högskola. Även han sökte utan att få många träffar. Till slut fann han dock genom Internet en mycket värdefull hemsida med information om just vinstmarginalbeskattning, som där benämns TOMS och står för ” Tour Operator’s Margin Scheme”³⁶. Denna information är en föreskrift

³⁴ Svensk Skattetidning 1995 Nr 4

³⁵ se under rubrik 2.2.3

³⁶ www.hmce.gov.uk

angående den brittiska lagstiftningen och är utgiven av Commissioners, som kan motsvaras med svenska Skatteverket. Föreskriften ger bl.a. förklaringar om vad TOMS innebär, för- och nackdelar med detta beskattningssätt, vilka företag som det lämpar sig till m.m. Nedan följer en översatt sammanfattning, där jag valt ut de delar som har störst betydelse för uppsatsen.

Till att börja med beskrivs vad TOMS innebär och har för syfte. Syftet med TOMS är att utgöra ett likformligt system avseende skattebehandlingen för medlemmar såväl i som mellan EU. De flesta affärsverksamheter som köper in och säljer vidare resor, hotell och andra tjänster till resenärer i deras eget namn måste använda denna speciella uträkningsmetod för att beräkna moms. TOMS är tillämplig i princip på vem som helst som köper in och säljer vidare ovannämnda tjänster om dessa kommer resenären direkt tillgodo, dvs. är till fördel för resenären. Detta gäller oavsett om resenären använder dessa tjänster i semestersyfte eller i affärsverksamhetssyfte. Vidare lämpar sig TOMS att användas av ett företag även om företagets huvudsakliga sysselsättning inte kan beskrivas som om de vore en researrangör. Detta tillvägagångssätt är nödvändigt för att reducera en annars förvrängd konkurrenssituation som skulle uppstå mellan företag, om vissa företag skulle kallas sig för researrangörer medan andra företag som bedriver samma typ av verksamhet inte skulle kalla sig för researrangörer.

Vidare beskrivs för- och nackdelar med TOMS. Fördelen med TOMS är att det är *tilltänkt* att vara ett förenklat lagförslag. I många fall möjliggör detta beskattningssätt att ett reseföretag kan beräkna fram fullt beskattningsvärde på dessa tjänster direkt och därmed inte behöver föra register och räkna fram skatten i varje medlemsstat där dessa tjänster eventuellt åtnjuts. Hur som helst är detta sätt lämpligt att använda oavsett om en researrangör köper in eller säljer vidare tjänster som helt och hållet avnjuts inom landet eller avnjuts helt och hållet utanför EU.

Om ett företag är registrerat för moms måste det normalt beräkna moms på fulla försäljningspriset av sina varor och tjänster, men då i sin tur återkräva moms som företaget belastats med genom sina inköp. Vid TOMS har företaget ingen rätt att återkräva ingående moms för sina inköp avseende dessa av företaget tillhandahållna tjänsterna. Skatten på dessa tjänster är istället beräknade i olika stater genom respektive stadga för dessa tjänster (hotell, flygbolag osv.). Hur som helst baseras en researrangörs omsättningsskatt endast på marginalen, som här benämns vara skillnaden mellan beloppet företaget debiterar kunden och beloppet som företaget betalar för de anskaffade tjänsterna.

Hur svårt är det att använda TOMS? Denna fråga besvaras i föreskriften med att det beror på exakt vilket ”företagspaket” eller resetjänst som verksamheten erbjuder. TOMS beskrivs som ett enkelt eller okomplicerat beskattningssätt om alla av ett företags tillhandahållanden av varor och tjänster från andra näringsidkare är förpliktigade med moms med samma momssats. Det är mer arbete med detta beskattningssätt om andra näringsidkare är förpliktigade att använda olika momssatser. Om ett företags resetjänst även inkluderar egenproducerande tjänster är detta sätt svårare då en variation av olika direkta kostnader måste fördelas. Om någon av dessa kostnader omfattas av varor och tjänster från andra näringsidkare som inte räknas in i TOMS, måste dessa bli fördelade på annat sätt, dock endast en gång per år.

3.3.1 När ska TOMS tillämpas?

Nedan följer ett antal frågor som avgör om TOMS är tillämbbar på en affärsverksamhet. Dessa frågor är hämtade från ovannämnda hemsida, då de dock har översatts till svenska. Frågorna har jag valt att inte lägga som en bilaga, då jag anser att de har stor betydelse för läsaren att förstå när eller om TOMS ska tillämpas på en affärsverksamhet.

Är TOMS tillämbbar på min affärsverksamhet?

1. Tillhandahåller du dina resenärer transport, logi, reseguidning, utflykter eller användning av speciella flygplatsväntrum?

Om *nej*, TOMS är inte tillämbbar på din verksamhet.

Om *ja*, gå till fråga 2.

2. Köper du in eller säljer vidare någon av de tjänster som presenteras i fråga 1, i eget namn eller för annans räkning?

Om *nej*, gå till fråga 3.

Om *ja*, gå till fråga 4.

3. Köper du in eller säljer vidare någon annan vara eller tjänst tillsammans med någon av de presenterade tjänsterna under fråga 1?

Om *nej*, TOMS är inte tillämbbar på din verksamhet.

Om *ja*, gå till fråga 4.

4. Bearbetar du eller förändrar du alla de varor eller tjänster som du köper in?

Om *nej*, gå till fråga 5.

Om *ja*, TOMS är inte tillämbart på din verksamhet.

5. Är dina tillhandahållanden utförda från ett fast driftsställe inom landet?

Om *nej*, TOMS är inte tillämbart på din verksamhet. Dock om dina tillhandahållanden är komna från ett driftsställe i ett annat EU-land, är du kanske tvungen att registrera och beräkna skatten i det landets motsvarande system till TOMS. Om dina tillhandahållanden är komna från ett driftsställe utanför EU, är du kanske tvungen att registrera och beräkna skatten i det landet (inklusive i det egna landet), i vilket reserestjänsterna är åtnjutna.

Om *ja*, gå till fråga 6.

6. Är dina tillhandahållanden gjorda för att andra affärsverksamheter ska kunna sälja dessa vidare?

Om *nej*, normalt måste du använda TOMS. I vissa särskilda situationer så slipper du TOMS.

Om *ja*, behöver du inte använda TOMS, även om du valt att göra så.

Denna uppställning ger ett förtydligande om TOMS ska användas eller inte. Dock är det ändå, enligt rättsfall, inte alltid lätt att bedöma. Viktigt att nämna är att denna uppställning är en tolkning av brittisk lagstiftning, avseende TOMS, medan det i andra länder kan förekomma vissa skillnader då varje land har sin egen tolkning av lagen. Dock är den brittiska väldigt snarlik den svenska vinstmarginalbeskattningen.

4. Tolkning av rättsfall angående resetjänster

Detta kapitel har som syfte att beskriva hur problemen kring resetjänster har behandlats av såväl svensk rätt som EU-rätt. Vilka gränsdragningar som har varit avgörande och vilka domar som slutligen har fastställts. Även vilka konsekvenser det har medfört.

4.1 Svenska rättsfall

Inledningsvis börjar kapitlet beskriva de utvalda, svenska rättsfall som enligt min mening har stor betydelse för uppsatsens syfte. Det vill säga vad klassificeras som en resetjänst och när klassificeras en tjänst som en resetjänst?

4.1.1 RÅ Notis N2001:66 - Rättsfall angående anslutningsresor

Första rättsfallet handlar om ett bolag som bedriver verksamhet i att arrangera och sälja kryssningar till huvudsakligen Finland. I samband med kryssningarna tillhandahåller bolaget anslutningsresor med buss till kajen för de resenärer som så önskar. Bolaget har normalt inte något pålägg på anskaffningskostnaden för bussresorna. Frågan är då om tillhandahållandet av dessa anslutningsresor ska omfattas av marginalbeskattning av resetjänster enligt 9 b kap. ML och om fallet är så, inte ha avdragsrätt för den ingående momsens för förvärvet av bussresorna från den externa leverantören.

Bolaget ansåg att anslutningsresorna var av *underordnad betydelse* till den huvudsakliga sysselsättningen och borde pga. det anses som en bitjänst. Detta skulle i så fall innebära att anslutningsresorna skulle behandlas som persontransporter som var underordnade kryssningen och därmed betraktas enligt de allmänna bestämmelserna i ML. Alltså samma beskattningssätt som den huvudsakliga sysselsättningen.

Regeringsrätten (RR) däremot, ansåg att resorna hade en *betydande inverkan* på det tillämpade paketpriset i förhållande till själva huvudtjänsten och skulle således beskattas enligt vinstmarginalbeskattningen. Den slutliga domen blev alltså att tjänsten betraktades och beskattades som en resetjänst, enligt 9 b kap. ML.

Vad som avgjorde fallet var således att resorna hade en *avgörande* betydelse för kryssningen som helhet och även att dessa tjänster kunde ses som *regelmässigt* tillhandahållande från annan näringsidkare.

4.1.2 RÅ Notis N1997:82 – Rättsfall angående förmedlingstjänst

Följande rättsfall handlar om ett utbildnings- och konsultingföretag, som förutom dessa tjänster tillhandahåller förmedlade tjänster såsom transport, logi och kost/serveringstjänster. Till att börja med ansåg Skatterättsnämnden att företaget skulle beskattas enligt 9 b kap. ML avseende de förmedlade tjänsterna. Bolaget stred mot detta och menade att deras huvudsakliga uppgift var att arrangera utbildning och information, inte att arrangera resor.

För att kunna fastställa en dom togs hänsyn till EG-direktivet Art. 26. Regeringsrätten ändrade då på Skatterättsnämndens beslut och menade att utbildningsföretaget enbart fungerade som en *mellanhand* med tanke på de förmedlade tjänsterna och därmed inte skulle betraktas som ett reseföretag. Enligt artikel 26.1 andra meningen som lyder: ”Denna artikel skall inte tillämpas på resebyråer som enbart fungerar som mellanhänder och redovisar skatt enligt de allmänna principerna”. Alltså klargjordes denna fråga genom att stödja sig på EU-rättslig lag.

Domen blev slutligen att bolaget inte kunde anses vara arrangör av resorna utan endast ses som en *förmedlande mellanhand* mellan kursdeltagarna och vederbörande researrangör. Företaget skulle därmed använda sig av de allmänna bestämmelserna i ML.

4.1.3 RÅ 2003 ref. 32 – Rättsfall angående omsättningsland

Detta mål behandlar, om en researrangörs tillhandahållande av enbart plats i flygplan skall anses som en utomlands omsatt persontransporttjänst eller om en sådan resetjänst som avses enligt 9 b kap. ML. X AB, som rättsfallet avser, säljer bl.a. flygresor till kunder i Sverige och 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 (SO) eller YSO-biljetter (YSO). Den huvudsakliga skillnaden mellan dessa biljettyper är att SO går till en bestämd plats med *olika* flygbolag, medan YSO går till en bestämd plats men alltid med *samma* flygbolag nämligen bolag Y. Vidare är det X

AB som står som resenärernas avtalspart när det gäller SO-biljetterna, medan det är flygbolaget Y som är resenärernas avtalspart när det gäller YSO-biljetterna, fastän X AB:s namn anges på dessa. Frågan som ställts är om bolagets omsättning av dessa biljetter i andra EU-länder, ska omfattas av bestämmelserna i 9 b kap. ML eller anses omsatta utomlands och då inte vara föremål för ovannämnda bestämmelser.

Skatterättsnämndens hävdade att dessa typer av omsättningstjänster skulle anses som resetjänster och beskattas enligt 9 b kap. ML. Oavsett vilken biljettyp bolaget sålde, ansåg ändå Skatterättsnämnden att dessa tjänster torde vara omsatta av bolaget i fråga. Deras motivering var att bolaget uppfyller de krav som ställs för en researrangör enligt ovannämnda lag. Vidare styrkte de även detta genom att hänvisa till sjätte mervärdesskattedirektivet art. 26 med dess grundrekvisit som måste uppfyllas. Även dessa ansågs vara uppfyllda.

Bolaget överklagade och yrkade att dessa tjänster skulle utgöra persontransporttjänster som skulle anses vara omsatta utomlands och därav inte omfattas av s.k. marginalbeskattning. De menade att de endast var förmedlare av dessa tjänster och att de i största mån inte handlade i eget namn.

Twisten i målet övergick nu till att avgöra om bolaget vid tillhandhållandet av SO- och YSO-biljetterna kunde anses handla i eget namn eller annans namn. Regeringsrätten fastställde slutligen att de förstnämnda biljetterna skulle anses vara i eget namn och då i sin tur också omsatta av företaget. Med andra ord skulle de beskattas som en resetjänst. Däremot ansågs flygbolaget Y, vara avtalspart för YSO-biljetterna. Slutligen blev dessa biljetter, till skillnad från SO-biljetterna, inte föremål för att utgöra omsättning av en sådan resetjänst som anses i 9 b kap. ML. De blev istället föremål för persontransporter som skulle anses omsatta utomlands och skulle därav inte beskattas i Sverige.

4.2 EU-rättsliga mål

Nedan följer de EU-rättsliga mål som jag valt att behandla för att uppnå en helhetsbild över problematiken kring resetjänster. Vissa av de svenska rättsfallen som beskrivits ovan har haft hjälp av dessa uttalande och domar från EG-domstolen.

4.2.1 C-308/96 – Mål angående egenproducerande tjänster

Detta mål och dess dom har fått stor betydelse inom resetjänstbeskattningen. Det kräver därför en omfattande beskrivning.

Målet handlar om ett hotell, närmare bestämt ”The Howden Court Hotel”, som inom ramen för sin hotellverksamhet erbjuder sina kunder paketresor för bästa möjliga tillfredsställelse. Paketresorna innefattar inkvartering med halvpension på hotellet, busstransport till hotellet och en dagsutflykt med buss. Hotellet anlitar *utomstående* för att utföra transporten och denna tjänst betraktas, enligt företaget, som en s.k. bitjänst. Vidare utför även hotellet egenproducerande tjänster dvs. de interna tjänster (såsom inkvartering med halvpension) som kommer kunden direkt tillgodo.

Frågan är om hotellet överhuvudtaget ska anses betraktas som en researrangör?

Hotellinnehavarna ansåg att de inte arrangerar turistresor utan istället driver hotellrörelse. De ville med andra ord bli beskattade enligt de allmänna reglerna. Men EG-domstolen ansåg, att då hotellet *regelmässigt* i *eget namn* tillhandahåller resor i vilka de förvärvar tjänster från annan näringsidkare, är det fråga om resetjänst.. De båda grundkraven³⁷ för att klassificeras som ett resetjänstföretag var enligt domstolen uppfyllda.

Innehavarna stred mot detta och hävdade också att de endast behövde ägna en halv arbetsdag åt den kvartalsvisa mervärdesskattedeklarationen när de tillämpade sjätte direktivets allmänna regler om bestämning av beskattningsunderlaget, medan de beräkningsmetoder som vinstmarginalbeskattningen medför kräver avsevärt mera arbete genom att kostnaderna då måste fördelas på flera underposter.³⁸

EG-domstolen menade att sjätte mervärdesskattedirektivet inte har som avsikt att snedvrída konkurrensen mellan olika näringsidkare. Det är inte rimligt och det ska inte kunna krävas av en näringsidkare (som i detta fallet), att han ska beräkna vilken del av paketresan som

³⁷ se under rubrik 2.2.2

³⁸ C-308/96 punkt 8

motsvarar interna tjänster dvs. egenproducerande tjänster, när det är möjligt att avskilja denna del av paketresan direkt.³⁹

Vad som också är viktigt att poängtera i detta fall är dessa s.k. bitjänster. Dessa inköpta tjänster konstaterades i fallet inte som rena bitjänster till de interna tjänsterna och skulle på så vis beskattas enligt vinstmarginalbeskattning. Det påtalades att om en hotellinnehavare utöver inkvartering *regelmässigt* erbjuder sina kunder sådana tjänster som inte ingår den huvudsakliga hotellverksamheten och som har en *betydande* inverkan på paketpriset, kan dessa tjänster inte likställas med rena bitjänster.

Domstolen fann till slut att hotellet uppfyller de båda grundkraven för resetjänst och blev därför föremål för marginalbeskattning. Vidare skulle bitjänsterna räknas med i beskattningsunderlaget då dessa utfördes regelmässigt. Avgörandet i fallet var att hotellets egenproducerande tjänster inte skulle räknas med i beskattningsunderlaget utan skulle istället beräknas enligt de allmänna bestämmelserna i ML. Domstolen menade och som nämnts precis, att det inte kan krävas av en näringsidkare att denne ska beräkna vilken del av ”paketresan” som motsvarar de egenproducerande tjänsterna enligt principen om faktiska kostnader, när det är möjligt att direkt avskilja denna del av paketresan, på grundval av marknadsvärdet för sådana tjänster.

När denna dom fastställdes visade sig att det avvek från det synsätt som då gällde i Sverige. Nu används detta tillvägagångssätt även i vårt land, med andra ord har denna dom haft en avgörande betydelse på vårt sätt att se på frågan.

4.2.2 C-149/01 – Mål angående beskattningsunderlaget

Frågan som gjorde att målet blev ett faktum var att researrangören, First Choice Holidays, begärde återbetalning av inbetald omsättningsskatt. Deras verksamhet består i att arrangera paketresor genom att sätta samman och köpa in de olika delar som dessa består av. Slutprodukten säljs sedan till resenärer genom resebyråer, med vilka First Choice Holidays har tecknat agenturavtal. Dessa avtal innehåller inga bestämmelser om det pris resebyråerna får sälja resorna till. Resebyråerna får med andra ord själva välja, helt fritt, vilket pris de vill

³⁹ C-308/96 punkt 46

använda. Oavsett om dessa priser är nedsatta i förhållande till de priser som anges i First Choice Holidays rese kataloger. Resebyråerna får alltså rabattera resor utan godkännande av vederbörande företag. Dock står det i avtalet att First Choice Holidays ska erhålla fullt katalogpris från resebyrå och att resebyrå har rätt till en provision som motsvarar en viss procent av katalogpriset, vanligen 10 procent. Problemet uppkom då First Choice Holidays inkom med en begäran till Commissioners, dvs. de som ansvarar för uppbörd av mervärdesskatt inom det landet. Företaget menade att de felaktigt hade betalt mervärdesskatt på de rabatter som resebyråerna hade givit när de sålde semesterresor från First Choice Holidays. Begäran avslogs och Commissioners hävdade att detta ytterligare belopp skulle tas med i beskattningsunderlaget.

Efter att fått avslag överklagade First Choice Holidays, men Commissioners menade återigen att detta belopp omfattades av reglerna i artikel 26 i sjätte direktivet. De hävdade att beloppet skulle anses vara av *direkt nytta* för resenären och därför skulle beloppet beaktas vid beräkning för mervärdesskatten. Den slutliga domen blev att First Choice Holidays begäran om återbetalning av inbetald omsättningsskatt avslogs av rätten. Alltså blev det ingen återbetalning av mervärdesskatt för företaget. Utan det ytterligare belopp som resebyråerna måste betala till First Choice, i de fall de beviljat rabatt till slutkonsumenterna, skall därför ingå i beskattningsunderlaget fastslår EG-domstolen.

5. Ett företags synvinkel på resetjänster

Detta kapitel har som avsikt att ge läsaren information om hur ett företag upplever, och vilken ställning de tar utifrån deras rättsfall, i denna fråga avseende marginalbeskattning.

5.1 Företagets perspektiv

För att kunna tolka denna fråga ur ett annat perspektiv, tog jag kontakt med ett av de företag som jag hittat rättsfall om. Jag hävdar att det är viktigt att få en uppfattning om vad ett företag, som har hamnat i denna problematik, har för synvinkel och erfarenhet om detta. För att få konkret information valde jag att vända mig direkt till VD: n i företaget. Utifrån framställda frågor⁴⁰ gjorde jag sedan en telefonintervju. För att uppnå anonymitet har jag valt att inte nämna den berördes namn eller företagets namn.

5.2 Intervjufrågor och svar

Första frågan handlar om vad det var som gjorde att rättsfallet blev ett faktum. Som svar på den frågan fick jag att i och med att det var nya bestämmelser på gång, närmare bestämt EU-bestämmelser, så ville företaget få klarhet i vad som gällde för deras företag. De bedrev på den tiden cirka 10 kurser utomlands, som innefattade förmedlade tjänster, och ville veta vad som specifikt skulle gälla för dessa angående mervärdesskatten.

Nästa fråga handlar om i stora drag vad rättsfallet gick ut på. Enligt information från VD: n gick det ut på att bedöma om dessa tjänster skulle anses som resetjänster eller inte. Alltså med andra ord om företaget skulle fortsätta att använda de beskattningsmetoder som de gjorde eller om det skulle ändras i och med att Sverige fick medlemskap i EU. EU: s nya bestämmelser medförde att eventuellt skulle dessa tjänster beskattas enligt de särskilda bestämmelserna, om viss resebyråverksamhet.

Vidare undrade jag om det var i samband med EU-inträdet som det uppstod problem med mervärdesskatten. Svaret blev att för deras del var det inget problem då de inte behövde ändra på deras beskattningssätt. De behövde alltså inte ta del av de nya reglerna.

⁴⁰ se bilaga 1

Jag frågade också om de kände till att deras företags förmedlade tjänster eventuellt skulle klassificeras som resetjänster med ett annorlunda beskattningssätt, närmare bestämt vinstmarginalbeskattning. VD: n svarade då ”Som sagts ovan, känner jag till att dessa tjänster eventuellt skulle anses som resetjänster.”

I fråga fem undrade jag om VD: n visste vad detta beskattningssätt innebär. Då fick jag till svar ”Nej, men enligt andra näringsidkare, såsom bussbolag, har jag uppfattat att de upplever detta sätt som krångligt.”

Följande fråga gick ut på att få svar om VD: n anser att detta beskattningssätt skulle vara positivt eller negativt för företaget. ”Det skulle nog upplevas som jobbigt.”

Dessutom frågade jag om företaget fick klara besked av Skatterättsnämnden och Regeringsrätten om vad som gällde för deras företag. Svaret blev att överlag så var det oklart. Först fick de ett besked från Skattemyndigheten (nuvarande Skatteverket), sedan ändrade Skatterättsnämnden på detta besked och slutligen fastställde Regeringsrätten en annan dom.

Enligt fallet tog det två år innan de fick slutligt besked. Med detta som faktum undrade jag vad de ansåg om det, om de levde i osäkerhet? Svaret blev följande: ”Visst var det en osäkerhet, men för vår del rörde det sig inte om vår huvudsakliga omsättning, utan endast de cirka 10 utländska kurserna. Om det skulle vara av större omfattning hade vi nog upplevt denna osäkerhet betydelsefullt mer.”

Frågan om VD:n ansåg att reglerna angående detta är tydliga eller otydliga blev besvarad med att det inte var lätt att tolka domen då reglerna är otydliga.

Den nästsista frågan handlar om företaget tar någon risk när de förmedlar tjänster. Det fick jag bekräftat att de tar. ”Det är alltid en risk att förmedla tjänster. Det kan vara att någon blir sjuk och pga. detta inte kan utföra sin tjänst. Det gäller med andra ord att ha ett lagligt skydd som täcker eventuella riskmoment.”

Avslutningsvis undrade jag också om det är lönsamt att samverka med andra näringsidkare. VD: ns svar var ”Ja, men det är viktigt att veta vad som gäller. Att som företagare ha klart för sig vad som ska dokumenteras för att minimera riskerna.”

6. Skatteverkets synvinkel på resetjänster

Här är syftet att få en uppfattning om Skatteverkets synsätt på denna fråga. Vidare hur den hanteras och upplevs inom Skatteverket.

6.1 Skatteverkets perspektiv

För att ytterligare bredda kunskapsförmågan inom ämnet vände jag mig till Skatteverket. För att kunna få information om ifrågavarande ämne fick jag hjälp av en väldigt positiv och medhjälpande person med mycket bred kunskap inom ämnet. Utifrån framställda frågor⁴¹ gjorde jag sedan en telefonintervju. För att uppnå anonymitet har jag valt att inte nämna den berördes namn.

6.2 Intervjufrågor och svar

Första frågan handlar om vad som kännetecknas för att ett företag ska klassificeras som ett resetjänstföretag och därmed beskattas enligt vinstmarginalbeskattning. Som svar fick jag att till att börja med gäller det att fastställa om företaget uppfyller grundkraven för att bli klassificerat som ett reseföretag. Med det avses att företaget ska handla i eget namn och samtidigt förvärva varor och tjänster från annan näringsidkare som kommer resenären direkt tillgodo. Viktigt att påpeka är att det måste ingå ett resemoment för att denna klassificering ska uppfyllas. Vidare ska resan inte vara av tillfällig karaktär, dvs. enstaka arrangemang räknas inte till denna kategori. Dock om företaget har återkommande arrangemang räcker det, för att marginalbeskattningsmetoden ska träda i kraft, att detta sker en gång per år. Om arrangemanget endast sker under ett år är gränsen 2-3 gånger.

Vidare ställde jag frågan ”Upplever Ni att det förekommer fall där det är svårt att dra gränsen mellan allmänna bestämmelser och de särskilda vinstmarginalbestämmelserna? I så fall, vilka problem har Ni stött på?”. Enligt respondentens uppfattning är det inte svårt i sig, att dra denna gräns. Det som ibland kan vara svårt att konstatera om det är en resetjänst eller inte. Det är här gränsdragningsproblemet ofta dyker upp.

⁴¹ se bilaga 2

Dessutom undrade jag hur Skatteverket går tillväga för att lösa ett ”resetjänstfall”. Exempelvis använder Ni er av andra domar, EU-rättslig lag osv. Svaret blev att det beror på vilket fall som är aktuellt. Ibland kan det vara enkla fall som man har lösningen på direkt, medan det förekommer också svårare fall. Grunden för bedömningen är givetvis lagtexten i ML jämte direktiven. För att tolka lagen tittar vi ibland även i förarbeten och doktrin. RSV: s handledning, används även den i betydande omfattning. Givetvis har rättsfall också en avgörande betydelse för hur vi bedömer olika fall.

Jag frågade också vilket sätt vederbörande tror förespråkas av företagaren och i så fall varför. Svaret blev ”Att för företag som säljer till andra företag, tror jag, att de allmänna mervärdesskattereglerna förespråkas då de har avdragsrätt för den ingående moms. Företag som säljer till privatpersoner och som klassificerats som ett reseföretag, väljer enligt min uppfattning schablonmetoden framför den faktiska metoden. Det som i det sistnämnda fallet (då företag säljer till privatpersoner) kan vara avgörande om vilken metod som ska användas, är nog hur mycket egenproducerande tjänster som de har ”.

I fråga fem undrade jag varför tror Ni att lagen om resetjänster har blivit ett faktum. Som svar fick jag ”Då vi blev medlemmar i EU förband vi oss också att följa EU:s regler inom momsområdet”

Följande fråga gick ut på att få svar om respondenten anser att reglerna avseende marginalbeskattning är tydliga. ” All lagtext måste i regel tolkas. När bestämmelserna är nya uppstår ofta problem med att tolka och tillämpa dem. Efterhand som tiden går blir lagen tillämpad och tolkad på fler och fler fall både hos skattekonsulter, myndigheter, domstolar m.m. Detta innebär givetvis att det blir lättare att tillämpa den. Företag och branschorganisationer bidrar också med information och förslag till rutiner för hanteringen hos företagen”.

Hur ser det ut i övriga EU-länder, dvs. vilket tillvägagångssätt använder andra länder avseende denna beskattning? Som svar på den frågan fick jag ” Danmark har förhandlat bort detta beskattningssätt. Vidare vet jag att i vart fall Österrike ger företagen möjlighet att använda en schablonmetod för att beräkna vinstmarginalen. Annars hänvisar jag till Internet för att på så vis få mer information angående respektive lands beskattningssätt”.

Enligt uppgift är det inte många i yrkesbranschen som behärskar detta område, stämmer det? Om ja, vad tror Ni att detta kan bero på? ” Detta är en specialreglering av en speciell verksamhet. Som jag nämnt innan blir det efterhand lättare att förstå och behärska ju fler fall som prövas.. Vi på Skatteverket har både information och utbildningar inom olika specialområde för vår personal. Detta är ett sätt att sprida kunskapen och tillämpningen om reglerna till företagare, men det finns också andra vägar”.

Den nästsista frågan handlar om det rent lönsamhetsmässigt, har det någon betydelse vilket sätt som används. Svaret blev att det är svårt att avgöra då det säkert varierar från företag till företag. Tanken är att det inte ska vara någon större skillnad mellan dessa sätt. Vidare att marginalbeskattningen ska underlätta för företag och det tycker jag också att det gör. Om ett företag utför resetjänster inom EU är det till fördel för då slipper de registrera sig för moms i olika länder, utan beskattas bara i det landet de befinner sig i. Däremot om företaget endast utför resetjänster i Sverige kanske detta sätt kan upplevas som jobbigt. Men återigen det gäller att sätta sig in i det. Att skapa rutiner.

Slutligen undrade jag vad personen i fråga rent spontant anser om vinstmarginalbeskattning. Fördelar respektive nackdelar. ” En resa som går igenom olika EG-länder innebär givetvis att reseföretaget belastas med moms i respektive land, men också att de kan bli skattskyldiga i dessa länder. I stället för att begära återbetalning av moms och kanske behöva registrera sig i andra länder och där betala in viss moms beskattas de endast i sitt hemland. Detta medför att de slipper all hantering med administration av moms i olika länder och ibland även med olika regler. En nackdel kan dock vara att det kräver sin tid att beräkna skatten och kanske också att bedöma vad som ska ingå i beskattningsunderlaget”.

7. Slutsatser

Genom tolkning av lag och rättsfall i föregående kapitel, försöker detta kapitel avslutningsvis att beskriva var gränsen går mellan de allmänna beskattningsbestämmelserna och resetjänstens vinstmarginalbeskattning. Även egna reflektioner och förslag till fortsatt forskning presenteras här.

7.1 Uppsatsens slutsatser

Som framkommit tidigare i uppsatsen, råder det stor problematik inom resetjänstebeskattningen. Såväl svenska rättsfall som EU- rättsliga mål tyder ytterligare på att detta beskattningssätt inte är helt enkelt. Även EU-kommissionens förslag till ändringar tyder på att detta sätt är förknippat med oklarheter.

I det första svenska rättsfallet, som uppsatsen handlar om, var det frågan om s.k. bitjänster skulle beskattas enligt de allmänna bestämmelserna i ML eller enligt de särskilda reglerna angående resetjänster. Det som avgjorde fallet och varför de skulle beskattas enligt det särskilda reglerna, var att dessa tjänster betraktades som *regelmässiga* och hade en *betydande inverkan* på tjänsten i helhet. De kunde med andra ord inte ses som några bitjänster till den huvudsakliga tjänsten utan skulle betraktas som resetjänster.

I det andra svenska rättsfallet, var det frågan om vissa inköpta tjänster skulle betraktas som förmedlingstjänster eller inte. Det som avgjorde fallet var att företaget endast ansågs agera som *mellanhand* avseende dessa tjänster. Med det avsågs att de inte kunde betraktas som ett reseföretag då deras huvudsakliga uppgift inte var att arrangera resor, utan det bestod i att arrangera utbildning och information. Därav skulle de allmänna bestämmelserna i ML användas.

Det sista svenska rättsfallet handlar om ett företags olika tjänster skulle anses vara transporttjänster omsatta utomlands eller tjänster omsatta av företaget inom landet. Avgörandet här var vem som hade det affärsmässiga ansvaret för tjänsten, dvs. vem som var avtalspart. Domen blev att de tjänster där företaget handlade *i eget namn* och bar det

huvudsakliga ansvaret, skulle då ses som omsatta inom Sverige. Alltså bli föremål för restjänstbeskattning enligt 9 b ML. Däremot de tjänster som inte företaget handlade i eget namn och inte var avtalspart för skulle anses som omsatta utomlands och då inte vara föremål för beskattning i Sverige.

Uppsatsens första EU-rättsliga mål handlar om *egenproducerande tjänster* och vad som ska ingå i beskattningsunderlaget. Domen blev där att dessa egenproducerande tjänster skulle avskiljas direkt från resans totalpris och därmed inte ingå i beskattningsunderlaget. Detta mål har gjort att vi i Sverige har ändrat på vårt synsätt och beskattningssätt angående dessa tjänster. Målet har alltså haft en betydande inverkan i denna fråga.

Uppsatsens andra EU-rättsliga mål handlar även det om vad som ska ingå i beskattningsunderlaget för resetjänster. Här var det frågan om vissa rabatter, som resebyråer hade givit när de sålde semesterresor, skulle ingå eller inte. Målet avgjordes till slut med att beloppet, avseende rabatterna, skulle anses vara av *direkt nytta* för resenären och därför skulle beloppet beaktas vid beräkning för mervärdesskatten. Det skulle med andra ord ingå i beskattningsunderlaget.

Ovannämnda rättsfall och mål visar påtagliga bevis på att det inom resetjänstbeskattningen råder otydliga gränser. Det är olika faktorer som måste fastställas innan ett företag får besked om vilket beskattningssätt som gäller för just deras specifika företagsverksamhet. Detta bekräftas i avsnittet utländsk litteratur⁴² där en sammanställning visas och ger information om när TOMS är tillämpligt eller inte för ett företag. För det första gäller det att avgöra om ett företag ska betraktas som ett reseföretag eller inte. Här måste en utredning göras för att se om företaget till att börja med uppfyller grundkraven. Detta bekräftas också av personen jag intervjuade på Skatteverket. Som vederbörande uttryckte det: ”Det kan ibland vara svårt att konstatera om det är en resetjänst eller inte. Det är här gränsdragningsproblemet ofta dyker upp”. Vidare om dessa grundkrav uppfylls kommer man in på vad som ska ingå i beskattningsunderlaget. Även här uppstår det ofta problem, då ett företag inte är det andra likt.

⁴² se under rubrik 3.3.1

Varje företag har, som sagts innan, en specifik verksamhetsutformning med olika tillhandahållanden av varor och tjänster och det är just dessa som beslutarna måste ta hänsyn till för att i sin tur kunna bedöma hur ett företag ska beskattas. Alltså om ett företag beskattas enligt de allmänna reglerna i ML eller enligt de särskilda reglerna i 9 b kap. i ML avseende resetjänster. Vidare även ta ställning till vad som bör ingå eller inte bör ingå i beskattningsunderlaget.

Som svar på uppsatsens syfte, om vad som krävs för att ett företag ska kategoriseras och beskattas enligt resetjänstbeskattning är inte helt enkelt. Ofta skiljer det sig från fall till fall. Dock är det viktigt att först utgå ifrån, som precis nämnts, att ett företag först måste uppfylla grundkraven för att bli beskattad enligt dessa regler. Det första kravet innebär att resebyrån eller researrangören, när de säljer en resa, *handlar i eget namn*. Med detta innebär att reseföretaget ska utgöra resenärens avtalspart och därigenom också har det affärsrättsliga ansvaret gentemot resenären. Det andra grundläggande kravet är att företaget ska *förvärva varor och tjänster (tex. matpaket eller hotellrum) från andra näringsidkare eller förmedla varorna och tjänsterna för näringsidkarens räkning*. För att bli beskattad enligt detta sätt måste det också ingå ett resemoment, annars är det ingen resetjänst. När sedan ställning tagits till om det är en resetjänst kommer nästa fråga. Vad ska ingå i beskattningsunderlaget? Det är här exempelvis egenproducerade tjänster kommer in i bilden, och som rättsfallen och målen gett bevis på är det ofta här problem uppstår inom detta beskattningssätt.

Ett annat syfte med uppsatsen var att få information om hur detta beskattningssätt upplevs. Utifrån de båda telefonintervjuerna som jag genomfört, har jag kunnat tolka att detta sätt både kan upplevas som något positivt men även som negativt. Som VD:n uttryckte sig ”Jag vet inte vad detta beskattningssätt innebär men enligt andra näringsidkare, såsom bussbolag, har jag uppfattat att de upplever detta sätt som krångligt. Personligen skulle jag nog uppleva detta beskattningssätt som något jobbigt för vårt företag”.

Skatteverket däremot verkar, enligt mig, vara mer positiv än negativ till marginalbeskattning. Vederbörande tycker att detta sätt underlättar för företag. ”Om ett företag utför resetjänster inom EU är det till fördel för då slipper de registrera sig för moms i olika länder, utan beskattas bara i det landet de befinner sig i. Däremot om företaget endast utför resetjänster i Sverige kanske detta sätt kan upplevas som jobbigt. Men återigen det gäller att sätta sig in i det. Att skapa rutiner”.

7.2 Egna slutsatser och reflektioner

Vad jag själv har reflekterat är att för det första är det inte många inom yrkesbranschen som behärskar detta ämne. Det fick jag bekräftat då lämplig handledarhjälp skulle inhämtas. Detta tyder, enligt mig, på att det är ett ämne som inte många vill kännas vid pga. att det krävs mycket kunskap för att kunna bedöma olika företagsfall. Av rättsfallen och EU- målen att bedöma, måste varje företag ses som ett specifikt fall då det oftast inte förekommer två företag som bedriver exakt samma verksamhetsutformning. Därav uppstår det många tolkningsfrågor när det gäller denna form av beskattning. Det är hela tiden olika faktorer som avgör vilket beskattningssätt som är aktuellt.

En tanke som också dykt upp, och som även min intervju med företaget gett antydning till, är att det borde vara tyngande för företagen i olika situationer att inte få bindande förhandsbesked. Vissa rättsfall har även gett bevis på att det oftast tar lång tid att utreda dessa ”resetjänstfrågor” och därmed får företagen vänta med slutliga besked. Enligt mig, skapar det osäkerhet speciellt om företagen har en stor omsättning som råder under denna problematik. Då ställer jag mig frågan är det rimligt för ett företag att behöva vänta så länge på besked. Beror detta på att reglerna är otydliga och kräver noggrann genomgång när ett mål är aktuellt? Det kan ju till och med gå så långt att ett företag under denna väntetid har använt fel beskattningssätt och blir därtill, efter slutlig dom, skyldiga att rätta till detta. Kanske blir mervärdeskatten inte densamma om de använt ett annat beskattningsrätt.

Vidare kräver vinstmarginalbeskattningen, enligt rättsfall, merarbete för den enskilde företagaren och detta borde i sin tur leda till att företagaren inte vill använda detta tillvägagångssätt. Det skapar dock dubbla budskap, för som nämnts i inledningskapitlet, så vill företagaren inom turismbranschen kunna erbjuda ett fulltaligt koncept eller arrangemang. Med det avses att kunden erbjuds ett ”paket” där det mesta eller rent av allt ingår. Samtidigt som företagaren utför denna resetjänst blir han beskattningsskyldig enligt de särskilda reglerna om vinstmarginalbeskattningen.

Enligt mig, känns detta som att något inte står riktigt rätt till. Eller?

Som företagare är det bra att samverka med andra näringsidkare, men till vilket pris?

Självklart är jag medveten om att detta sätt även borde ha fördelar. Det bekräftar även föreskriften angående den brittiska lagstiftningen som är utgiven av Commissioners.⁴³ Där beskrivs fördelarna med TOMS dvs. vinstmarginalbeskattningen. Där beskrivs TOMS som ett enkelt eller okomplicerat beskattningssätt om alla av ett företags tillhandahållanden av varor och tjänster från andra näringsidkare är förpliktigade med moms med samma momssats. Däremot, enligt Commissioners, är det merarbete med detta beskattningssätt om andra näringsidkare är förpliktigade att använda olika momssatser. Av detta att bedöma är det både fördelar och nackdelar med vederbörande beskattningssätt. Som jag beskriver i inledningskapitlet är det ofta inom turismbranschen olika momssatser inblandade och då skulle detta beskattningssätt enligt ovannämnda påstående vara till nackdel för ett företag att använda.

Kanske är det så att om företaget kan behärska denna vinstmarginalbeskattningsmetod är det möjligtvis lättare i slutänden att redovisa enligt den. Men enligt ett rättsfall, som nämnts innan, krävs det merarbete att hantera denna situation, och frågan är vem förlorar på det? Bli det kunden då denne eventuellt får betala ett högre pris för företagets vara eller tjänst då företagets omkostnader ökar? Dvs. den mertid som företaget måste lägga på denna beskattningsmetod måste ju betalas av någon. Vidare kan det även enligt mig vara så att företag, då kanske oftast mindre företag, måste anlita specialhjälp för att kunna utföra beskattningen enligt 9 b kap. ML angående resetjänster. Dock har vi i Sverige den s.k. schablonmetoden som ofta uppfattas som enklare att beräkna, men den finns ju inte i alla EU-länder.

En annan reflektion som respondenten från Skatteverket gav information om och som vederbörande uttryckte sig är ”Tanken med marginalbeskattningen är att den ska underlätta för företag och det tycker jag också att det gör. Om ett företag utför resetjänster inom EU är det till fördel för då slipper de göra avdrag i olika länder, utan beskattas bara i det landet de befinner sig i. Däremot om företaget endast utför resetjänster i Sverige kanske detta sätt kan upplevas som jobbigt. Men återigen det gäller att sätta sig in i det. Att skapa rutiner”. Utifrån detta får jag uppfattningen att företag, som utför resetjänster inom EU, är hjälpta av detta beskattningssätt medan för företag som endast utför resetjänster inom Sverige kan det få motsatt effekt. Vidare kan det finnas företag som både utför resetjänster inom landet och

⁴³ se under rubrik 3.3

samtidigt säljer andra varor och tjänster som inte innefattas i resetjänsten. Då måste företaget både redovisa enligt de allmänna bestämmelserna och även de särskilda bestämmelserna. För vissa företag kan säkert detta uppfattas som något negativt.

En annan sak, som Tomas G Olsson gav information om, är att i Sverige kan ett reseföretag som säljer till annan näringsidkare använda sig av antingen de allmänna bestämmelserna eller de särskilda avseende marginalbeskattning. Däremot i många andra EU-länder gäller inte detta, då denna valmöjlighet inte existerar. Där måste företagen tillämpa marginalbeskattningen oavsett vem de säljer resan till. Detta är självklart inte positivt för det företag som köper in tjänsten, då de inte har någon avdragsrätt för sina inköp. Frågan är varför det är så här? Tanken med EU är ju att vi ska öka harmoniseringen mellan länderna, men enligt mig skapar detta som nämnts innan⁴⁴ snedvridning avseende konkurrenssituationen. Detta borde nog ses över trots att vi i Sverige är hjälpta av detta, men det borde ju vara så i de andra länderna också.

Vidare om vi tänker oss ett svenskt företag, som utför en resetjänst såsom bussresa, där resenärerna både är näringsidkare med full avdragsrätt för moms men även privatpersoner utan denna avdragsrätt. Hur ska då detta hanteras?

Oavsett om detta beskattningssätt är bra eller dåligt för företagaren, om det underlättar eller inte att använda det, känns det ändå som att nuvarande lagstiftning inte är tillräckligt tydlig i sina gränser. Det verkar som att det råder ”luckor” i lagen och att det lätt uppstår olika tolkningsproblem i samband med att ett företag blir klassificerat som ett reseföretag. Möjligen är det så att lagstiftningen borde ses över för att på så vis uppnå att vissa oklarheter förtydligas. Detta bekräftas också genom att Europeiska kommissionen kommit med förslag om ändring i sjätte mervärdeskattedirektivet. Om det inte förekommit oklarheter hade väl inte detta förslag blivit till?

Enligt min mening är detta sätt förknippat med något negativt, då det av företagare uppfattas som svårt och komplicerat. Men om lagstiftningen blir tydligare får detta beskattningssätt förhoppningsvis en mer positiv helhetsbild. Marginalbeskattningen har ju trots allt, enligt Tomas G Olsson, införts för att underlätta för resebyråerna eller researrangörerna. Skulle den

⁴⁴ se under rubrik 2.3

inte finnas, skulle en resebyrå som utför resetjänster i flera olika EU-länder behöva registrera sig för mervärdesskatt i alla dessa länder.

7.3 Förslag till fortsatt forskning

Syftet med uppsatsen har varit att försöka undersöka vad som krävs för att ett företag och dess tjänster ska kategoriseras och beskattas enligt resetjänstbeskattning. Att försöka få en uppfattning om var gränsen går mellan de allmänna reglerna i ML gentemot de särskilda reglerna för resetjänster.

När det gäller resetjänster finns det mycket mer att forska kring. Som jag antytt i början av uppsatsen är vilket av de båda beskattningssätten, det allmänna eller det särskilda, som är mest lönsamt för olika företag att använda. Om det är någon betydelsefull skillnad. Det är något som jag anser skulle vara av stor betydelse för företagen att få svar på. Således är det ett av mina förslag till fortsatt forskning.

Vidare tycker jag att det skulle vara intressant att göra en undersökning om hur olika resebyråföretag upplever denna beskattningsmetod till skillnad från det sätt de använde sig av före EU-inträdet. Även att granska olika företags bokföring för att se om detta beskattningssätt redovisas korrekt.

Som sista förslag till fortsatt forskning är att forska hur lagen, avseende resetjänster, tolkas i olika länder. Som jag nämnt i tidigare kapitel förekommer det olika tolkningar av lagen beroende på vilket land som gör tolkningen. Frågan är om det i vissa fall skiljer sig väsentligt åt.

Källförteckning

Tryckta källor

Bernitz, Ulf mfl. (2002). *Finna Rätt - Juristens källmaterial och arbetsmetoder*. Uppl. 7:1. Stockholm. Norstedts Juridik AB.

Commission of the European Communities. (2002). *Proposal for a council directive amending directive 77/388/EEC as regards the special scheme for travel agents*. 2002/0041

Davidsson, Anders & Svanberg, Marianne. (1995). *Mervärdesskatten på omsättning av begagnade varor mm*. Svensk Skattetidning. Nr 4. Stockholm.

Kleerup, Jan & Åkerfeldt, Staffan. (1995). *Den EG-anpassade moms*. Ernst & Youngs Skriftserie nr.30/95. Stockholm.

Kleerup, Jan & Westfahl, Lena. (2002). *Den svenska moms*. Ernst & Youngs Skriftserie nr. 54/02. Stockholm.

Mattsson, Nils & Melz, Peter. (1997). *Mervärdesskatt*. Uppl.11. Stockholm. Iustus Förlag AB.

Peczenik, Aleksander. (1995). *Juridikens teori och metod*. Uppl. 1:1. Stockholm. Fritzes Förlag AB

Rabe, Gunnar. (2004). *Skattelagstiftningen – Lagar och andra författningar som de lyder den 1 januari 2004*. Uppl.1:1. Stockholm. Norstedts Juridik AB.

Riksskatteverkets yttrande till Finansdepartementet avseende förslag från Europeiska kommissionen om ändring i sjätte direktivet (2002-04-08)

RSV: s Handledning för mervärdesskatt. (2004). SKV 553 Utgåva 15. Fritzes Förlag Stockholm

RSV:s Skrivelser. (2001). *Mervärdesbeskattning av resebyråers förmedlingstjänster*. Dnr. 4866-01/100

SPK: s Rapportserie. (1990). *Resebyråtjänster - Marknad, prissättning och konkurrens*. Stockholm. Statens pris- och konkurrensverk

Strömholm, Stig. (1996). *Rätt, rättskällor och rättstillämpning – En lärobok i allmän rättslära*. Uppl. 5. Stockholm. Norstedts Juridik AB.

Elektroniska källor

www.ad.se (2004-04-01)

www.cd-lag.se (2004-04-05)

www.cd-skatt.se (2004-04-05)

www.eur-lex.se (2004-04-05)

www.hmce.gov.uk/forms/notices/709-05.htm (2004-04-21)

www.mannheimerswartling.se (2004-03-30)

www.rsv.se (2004-03-20)

www.skatteverket.se (2004-03-20)

www.srf-travelagent.se (2004-03-30)

Lagar

Mervärdesskattelagen, ML. (1994:200)

Sjätte mervärdesskattedirektivet 77/388/EEG Art. 26

Proposition

1994/95:202

Rättsfallsregister

Svenska rättsfall

RÅ Notis: N1997:82

RÅ Notis: N2001:66

RÅ 2003 ref.32

EU-rättsliga mål

C-149/01 First Choice Holidays

C-308/96 Howden Court Hotel

Bilaga 1

Frågor till företag

1. Vad var det som gjorde att rättsfallet blev ett faktum?
2. I stora drag vad gick rättsfallet ut på?
3. Var det i samband med EU-inträdet som det uppstod problem med mervärdesskatten?
4. Känner Ni till att Ert företags förmedlade tjänster eventuellt skulle klassificeras som resetjänster med ett annorlunda beskattningssätt, närmare bestämt vinstmarginalbeskattning?
5. Vet Ni vad detta beskattningssätt innebär?
6. Anser Ni att detta beskattningssätt skulle vara positivt eller negativt för Ert företag?
7. Fick Ni klara besked av Skatterättsnämnden och Regeringsrätten om vad som gällde för Ert företag?
8. Enligt fallet tog det två år innan Ni fick slutligt besked? Vad anser Ni om det? Levde Ni i osäkerhet?
9. Anser Ni att det är tydliga eller otydliga regler angående detta?
10. Tar Ni någon risk när Ni förmedlar tjänster? Om svaret är ja, vilken eller vilka?
11. Anser Ni att det är lönsamt att samverka med andra näringsidkare?

Bilaga 2

Frågor till Skatteverket

1. Vad kännetecknas för att ett företag ska klassificeras som ett resetjänstföretag och därmed beskattas enligt marginalbeskattning?
2. Upplever Ni att det förekommer fall där det är svårt att dra gränsen mellan allmänna bestämmelser och de särskilda marginalbestämmelserna?
I så fall, vilka problem har Ni stött på?
3. Hur går Ni tillväga för att lösa ett ”resetjänstfall”? Exempelvis använder Ni er av andra domar, EU-rättslig lag osv.
4. Vilket sätt förespråkas av företagaren, tror Ni?
Varför?
5. Varför tror Ni att lagen om resetjänster har blivit ett faktum?
6. Anser Ni att lagen är tydlig i denna fråga?
7. Hur ser det ut i övriga EU-länder, dvs. vilket tillvägagångssätt använder andra länder avseende denna beskattning?
8. Enligt uppgift är det inte många i yrkesbranschen som behärskar detta område, stämmer det? Om ja, vad tror Ni att detta kan bero på?
9. Rent lönsamhetsmässigt, har det någon betydelse vilket sätt som används?
10. Rent spontant vad anser Ni om marginalbeskattning? Fördelar respektive nackdelar.