

Not 2

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 25 januari 2024 följande dom (mål nr 3312-23).

Bakgrund

1. Om en resebyrå i eget namn förmedlar en resetjänst tillämpas särskilda mervärdesskattebestämmelser i stället för de allmänna bestämmelserna. Det som resebyrån på det sättet tillhandahåller resenären ska anses som ett tillhandahållande av en enda tjänst. Skatt tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget av en sådan tjänst. Beskattningsunderlaget utgörs av resebyråns vinstmarginal.

2. Ett företags egenproducerade tjänst som tillhandahålls resenärer omfattas inte av de särskilda skattereglerna för resebyråer utan av mervärdesskattelagens allmänna bestämmelser. För tillhandahållande av persontransporter gäller en reducerad skattesats om 6 procent. En egenproducerad persontransporttjänst är tillhandahållen i Sverige om transporten inte till någon del genomförs i ett annat land. Om någon del genomförs utomlands anses tjänsten i sin helhet tillhandahållen utomlands.

3. SJ AB utför och säljer persontransporter på järnväg. Utöver de egenproducerade resorna säljer SJ även andra trafikföretags resor. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta om dess försäljning av andra trafikföretags resor omfattas av de särskilda mervärdesskattebestämmelserna för resebyråer. I ansökan anges följande.

4. Bolaget tillhandahåller en enda tjänst, en persontransporttjänst, och de särskilda mervärdesskattereglerna för resebyråer ska inte tillämpas i fråga om bolagets tillhandahållande av andra trafikföretags resor. Rättsläget har förändrats sedan Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2011 not. 80 genom senare rättspraxis från EU-domstolen.

5. Försäljningen av andra operatörers resor sker via bolagets försäljningskanaler. Villkoren för detta regleras i avtal som SJ har ingått med andra trafikföretag samt delvis i Samtrafikens Partneravtal, ett samarbete mellan olika trafikföretag. Gentemot resenären anges SJ som säljare samtidigt som det av biljetten framgår vilken trafikoperatör som trafikerar respektive sträcka. SJ ombesörjer bokning, utställande av biljetter, kvitton eller fakturor samt tar betalt av resenären och står risken för utebliven betalning.

6. SJ önskade besked om två olika typfall av resor utgör sådan förmedling av persontransport som ska beskattas med den reducerade skattesatsen 6 procent, dvs. inte utgör ett sådant tillhandahållande av resetjänster som görs av resebyråer så att de särskilda reglerna för resebyråer ska tillämpas.

7. Typfall 1 avser försäljning av ett annat trafikföretags resa via SJ:s försäljningskanaler. Typfall 2 avser försäljning av ett annat trafikföretags resa via SJ:s försäljningskanaler i kombination med en resa som sker i SJ:s regi.

8. SJ önskade även besked beträffande ytterligare ett typfall, typfall 3, nämligen om försäljning av ett annat trafikföretags resa via SJ:s försäljningskanaler i kombination med en resa som sker i SJ:s regi, vilken till viss del trafikeras utomlands. Den fråga SJ ville ha besvarad var om

resorna utgör en sådan förmedling av persontransport som anses tillhandahållen utomlands i sin helhet, dvs. inte till någon del utgör en sådan förmedling av resor som görs av resebyråer där de särskilda reglerna för resebyråer ska tillämpas.

9. Skatterättsnämnden fann att SJ:s försäljning av resan enligt typfall 1 och den första delen av resan, som inte genomförs i egen regi, enligt typfallen 2 och 3, omfattas av de särskilda bestämmelserna för resebyråer. Nämnden fann vidare att de allmänna bestämmelserna om tillhandahållande av persontransporter är tillämpliga på den andra delen av resan enligt typfallen 2 och 3, vilket, såvitt gäller typfall 3, inkluderar hela sträckan som till viss del går utomlands. Skatterättsnämnden menade att rättsläget inte, i något för frågorna avgörande hänseende, hade förändrats sedan rättsfallet HFD 2011 not. 80 och att förutsättningarna i det rättsfallet och i det nu aktuella ärendet i stort sett var desamma.

Yrkanden m.m.

10. *SJ AB* yrkar att förhandsbeskedet ska ändras på så sätt att bolagets tillhandahållande enligt respektive typfall utgör en enda tjänst avseende persontransporter och att de särskilda skattebestämmelserna för resebyråer inte är tillämpliga. För det fall att Högsta förvaltningsdomstolen inte anser att det följer av EU-domstolens avgörande *Star Coaches*, C-220/11, EU:C:2012:120, att de särskilda bestämmelserna inte ska tillämpas, yrkas att förhandsavgörande inhämtas från EU-domstolen. Bolaget menar att det av det rättsfallet framgår att en förutsättning för att agera som en resebyrå är att tillhandahållandet innehåller något mer än en persontransport och att tjänsterna inte utgör ett enda tillhandahållande.

11. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

Rättslig reglering m.m.

12. En persontransporttjänst är enligt 5 kap. 9 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200) omsatt inom landet om transporten inte till någon del genomförs i ett annat land. All annan omsättning av persontransporttjänster anses som omsättning utomlands enligt 5 kap. 1 §.

13. Enligt 6 kap. 7 § gäller att om någon i eget namn förmedlar en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för tjänsten så ska vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av tjänsten denna anses omsatt av såväl denne som av huvudmannen.

14. I 7 kap. 1 § tredje stycket föreskrivs att mervärdesskatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för personbefordran.

15. I 9 b kap. finns särskilda bestämmelser för resebyråverksamhet. Enligt 1 § första stycket tillämpas bestämmelserna vid sådan omsättning av resor som en resebyrå tillhandahåller resenärer, om resebyrån som ett led i den omsättningen förvärvar tjänster från andra beskattningsbara personer eller förmedlar tjänsterna i eget namn för deras räkning. Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller en resenär ska anses som omsättning av en enda tjänst (resetjänsten). Med resebyrå avses enligt andra stycket även researrangör. Bestämmelserna i paragrafen har sin motsvarighet i artiklarna 306 och 307 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

16. Sedan Skatterättsnämnden meddelade sitt beslut har 1994 års mervärdesskattelag upphävts och ersatts av mervärdesskattelagen (2023:200)

som tillämpas från och med den 1 juli 2023. Bestämmelser med motsvarande innebörd finns i den nya lagen.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Förhandsavgörande från EU-domstolen

17. Högsta förvaltningsdomstolen finner att mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens praxis ger tillräcklig vägledning för att avgöra de unionsrättsliga frågor som aktualiseras i målet. Yrkandet om att hämta in förhandsavgörande från EU-domstolen ska därför avslås.

Ska de särskilda skattebestämmelserna för resebyråer tillämpas?

18. Högsta förvaltningsdomstolen har i rättsfallet HFD 2011 not. 80, som avsåg samma rättsfråga, funnit att den omständigheten att en tågoperatörs tillhandahållande endast avsåg en enda tjänst – en resa – som utfördes av en annan tågoperatör inte medförde att 9 b kap. mervärdesskattelagen inte skulle vara tillämpligt. I rättsfallet hänvisades bl.a. till EU-domstolens avgörande Van Ginkel, C-163/91, EU:C:1992:435.

19. Frågan är då om rättsläget har förändrats efter Högsta förvaltningsdomstolens avgörande genom senare praxis från EU-domstolen.

20. Högsta förvaltningsdomstolen kan – i likhet med Skatterättsnämnden – inte finna annat än att EU-domstolens avgörande Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, måste uppfattas på så sätt att domstolen bekräftar den praxis som bl.a. följer av domstolens avgörande Van Ginkel. Vidare uttalar domstolen att målet Star Coaches inte gör det möjligt att dra någon annan slutsats. Domstolen konstaterar att det målet inte avser en sådan situation där transporttjänsterna tillhandahålls direkt till resenären utan i stället avser situationen att en underleverantör tillhandahåller tjänsten till en resebyrå (punkterna 25–32).

21. Högsta förvaltningsdomstolen noterar vidare att EU-domstolen efter Skatterättsnämndens beslut har avgjort ytterligare ett mål (Direktor Krajowej Informacji Skarbowej, C-108/22, EU:C:2023:522) med likartade förutsättningar som i domstolens avgörande Van Ginkel och som kan appliceras på det nu aktuella målet. Domstolen bekräftar i detta senare avgörande tidigare uttalanden om att de särskilda bestämmelserna för resebyråer är tillämpliga redan på en resebyrås tillhandahållande av en semesterbostad, som hyrs ut av andra beskattningsbara personer (punkt 28).

22. Av det sagda följer enligt Högsta förvaltningsdomstolens bedömning att rättsläget inte har förändrats sedan rättsfallet HFD 2011 not. 80. Mot denna bakgrund och då förutsättningarna i förevarande mål i huvudsak motsvarar de som prövades då, finner Högsta förvaltningsdomstolen att bestämmelserna i 9 b kap. mervärdesskattelagen ska tillämpas på de resor som SJ förmedlar åt andra trafikföretag och säljer i eget namn till en resenär, dvs. de resor eller de delar av resor som inte är egenproducerade.

23. I övrigt är, som Skatterättsnämnden funnit, mervärdesskattelagens allmänna bestämmelser tillämpliga på resorna, inklusive den del av resan i typfall 3 som till viss del trafikeras utomlands vilken, givet förutsättningarna, ska anses som en egenproducerad tjänst som tillhandahålls utomlands.

24. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska alltså fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om att förhandsavgörande ska hämtas in från EU-domstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Classon, Baran, Jönsson* och *Haggren*. Föredragande var justitiesekreteraren *Lena Åberg*.

Skatterättsnämnden (2023-05-04, Harmsen Hogendoorn, ordförande, Bohlin, Classon, Fored, Olsson, Pettersson och Sandberg Nilsson [skiljaktig]):

Förhandsbesked

SJ AB:s försäljning av resa enligt typfall 1 och den första delen av resan, som inte genomförs i egen regi, enligt typfall 2 och 3, omfattas av de särskilda bestämmelserna i 9 b kap. mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Lagens allmänna bestämmelser avseende tillhandahållande av personbefordran är tillämpliga för den andra delen av resan i typfall 2 och 3, vilket inkluderar hela sträckan som till viss del går utomlands.

Skatterättsnämndens bedömning

Högsta förvaltningsdomstolen har genom två tidigare avgöranden prövat hur SJ:s försäljning av tågresor som utförs av andra trafikföretag ska behandlas i mervärdesskattehänseende (RÅ 2009 not. 106 och HFD 2011 not. 80).

I HFD 2011 not. 80 fann Högsta förvaltningsdomstolen att reglerna i 9 b kap. ML var tillämpliga på den del av tågresan som trafikerades av den andra trafikoperatören. Av domen kan utläsas att SJ till resenären ansågs tillhandahålla övriga trafikoperatörers resor i eget namn. En till sin karaktär motsvarande resa skulle helt eller delvis ha kunnat bokas hos och tillhandahållas av en resebyrå eller en researrangör. Den omständligheten att SJ i det ena fallet endast tillhandahöll en enda tjänst som utfördes av en annan trafikoperatör ansågs inte göra någon skillnad för bedömningen. Den del av sträckan som trafikerades av SJ skulle däremot bedömas enligt ML:s allmänna bestämmelser om tillhandahållande av persontransport. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde sin bedömning utifrån bl.a. EU-domstolens dom i målet *Van Ginkel*, C-163/91, EU:C:1992:435, de förenade målen *Madgett och Baldwin*, C-308/96 och C-94/97, EU:C:1998:496 och målet *iSt*, C-200/04, EU:C:2005:608.

Som skäl till att SJ ansöker på nytt om ett förhandsbesked anges att rättsläget och förutsättningarna för SJ:s försäljning av resor har ändrats sedan HFD 2011 not. 80. Med detta i beaktande samt att det tillkommit

avgöranden från EU-domstolen gällande resebranschen och tillämpligheten av reglerna om vinstmarginalbeskattning anser Skatterättsnämnden att det får anses vara av vikt för SJ att ett förhandsbesked meddelas.

Inledningsvis kan konstateras att parterna är ense om att SJ, liksom Högsta förvaltningsdomstolen fann i RÅ 2009 not. 106 och HFD 2011 not. 80, säljer aktuella tågresor i eget namn, dvs. att SJ är att anse som resenärens motpart. Skatterättsnämnden gör ingen annan bedömning.

SJ menar dock att en förutsättning för att reglerna i 9 b kap. ML ska vara tillämpliga är att tillhandahållandet innehåller något mer än en persontransport, såsom logi eller rådgivning. Till stöd för denna uppfattning åberopar SJ särskilt EU-domstolens beslut den 1 mars 2012 i målet *Star Coaches*, C-220/11, EU:C:2012:120.

I *Star Coaches* fann EU-domstolen att ett transportbolag som endast ombesörjer persontransporter genom att tillhandahålla busstransporter till resebyråer och som inte tillhandahåller några andra tjänster, såsom logi, guidning eller rådgivning, inte genomför några transaktioner som omfattas av den särskilda ordningen för resebyråer som avses i artikel 306 i mervärdesskattedirektivet.

Beslutet skulle kunna uppfattas som att det inte räcker med en tjänst, i aktuellt fall persontransport, för att den särskilda ordningen ska vara tillämplig (jfr förslag till avgörande i EU-domstolens mål *Alpenchalets Resorts*, C-552/17, EU:C:2018:665).

EU-domstolen har emellertid i målet *Alpenchalets Resorts*, EU:C:2018:1032, punkt 25-32, fastställt sin praxis på området och förtydligat den bedömning som gjordes i *Star Coaches* enligt följande.

I målet *Van Ginkel*, punkt 23 och 24, slog EU-domstolen fast att redan resebyråns tillhandahållande av logi kan omfattas av den särskilda ordningen. För att tillgodose kundernas behov tillhandahåller resebyråer nämligen mycket varierande paketresor och -semestrar som gör det möjligt för resenären att på sina egna villkor välja transport, logi och andra slags tjänster som dessa bolag tillhandahåller. Att från tillämpningsområdet för artikel 306 i mervärdesskattedirektivet utesluta tjänster som tillhandahålls av en resebyrå på den enda grunden att tjänsterna endast innefattar logi skulle ge upphov till ett komplicerat skattesystem, i vilket de tillämpliga mervärdesskattebestämmelserna skulle variera beroende på omständigheterna kring de tjänster som tillhandahålls varje enskild resenär. Ett sådant system skulle vara oförenligt med de syften som eftersträvas med direktivet.

I målet *MyTravel*, C-291/03, EU:C:2005:591, organiserade resebyrån paketresor som inkluderade logi samt transport som byrån tillhandahöll själv. Det var nödvändigt att dela upp priset för paketresan i den del som omfattades av den särskilda ordningen och den del som byrån tillhandahöll med egna medel. Med denna fördelning konstaterade domstolen att den särskilda ordningen enbart kunde tillämpas på logitjänsterna.

Vidare framgår av punkt 29 i domen iSt att den särskilda ordningen för resebyråer tillämpas på en ekonomisk aktör som mot betalning av ett paketpris erbjuder sina kunder, förutom tjänster avseende språkundervisning och språkinläring som den tillhandahåller med egna medel, tjänster som har köpts in från andra beskattningsbara personer, såsom

tjänster avseende transport till värdlandet och/eller avseende vistelsen i detta. Uttrycket "och/eller" visar att det räcker med en av dessa tjänster för att den särskilda ordningen ska tillämpas.

I målet *Minerva Kulturreisen*, C-31/10, EU:C:2010:762, slog domstolen visserligen fast att inte vilka tjänster som helst som en resebyrå tillhandahåller utan koppling till en resa omfattas av de särskilda bestämmelserna, men att en resebyrås tillhandahållande av logi omfattas av tillämpningsområdet, även om detta tillhandahållande endast omfattar login och inte transporten.

Slutligen slår EU-domstolen fast att beslutet i målet *Star Coaches* inte gör det möjligt att dra någon annan slutsats. För det första fastställde domstolen tydligt i punkt 20 i det beslutet den praxis som följer av *Van Ginkel*. För det andra slog domstolen i det målet endast fast att transporttjänster som tillhandahålls av en ekonomisk aktör inte kan omfattas av artikel 306 i mervärdesskattedirektivet, eftersom de genom en underleverantörs förmedling tillhandahålls inte till resenären själv, utan till resebyråer, och nämnda transportör inte har något annat band som kan knyta dess tillhandahållanden till en resebyrås eller en researrangörs tillhandahållanden.

Skatterättsnämnden uppfattar EU-domstolens uttalanden så som att det i *Star Coaches* var fråga om tjänster som tillhandahölls av en underentreprenör till resebyrån och att det i princip räcker med att en reseprestation tillhandahålls i eget namn med användande av endast en tjänst tillhandahållen av en annan beskattningsbar person för att bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning ska vara tillämpliga.

Till skillnad från vad som var fallet i *Star Coaches* tillhandahåller SJ transporttjänster direkt till resenären, vilket dessutom inkluderar tjänster kopplade till biljettbokningen. Genom SJ:s försäljningskanaler kan kunden själv välja från ett utbud av resor från olika transportföretag. Kunden kan, utan personlig rådgivning, enkelt boka en resa med eller utan anslutning. Genom att besöka hemsidan eller använda SJ:s applikation får kunden även allmän information om olika resmål. Enligt Skatterättsnämndens uppfattning medför de senaste årens digitalisering att SJ än mer kan anses agera på samma marknad som resebyråer eller researrangörer i allmän bemärkelse.

Mot denna bakgrund anser Skatterättsnämnden att rättsläget inte i något för aktuella frågor avgörande hänseende har förändrats sedan HFD 2011 not. 80. Förutsättningarna synes också i stort sett motsvara dem som prövades då. SJ:s tillhandahållanden får därmed anses vara av sådan karaktär att SJ:s försäljning av resa enligt typfall 1 och den första delen av resan, som inte genomförs i egen regi, enligt typfall 2 och 3, omfattas av de särskilda bestämmelserna i 9 b kap. ML. Mervärdesskattelagens allmänna bestämmelser avseende tillhandahållande av personbefordran är tillämpliga för den andra delen av resan i typfall 2 och 3. Vad gäller tågtrafiken till Tyskland i typfall 3 anser Skatterättsnämnden att det av ingivet avtal tydligt framgår att det är fråga om en egenproducerad persontransport, genom ett samarbete med de tyska transportföretagen, som därmed också omfattas av de allmänna bestämmelserna. Denna del av resan får därmed anses omsatt utomlands (5 kap. 9 § första stycket ML och 5 kap. 1 § ML).

Sandberg Nilsson var skiljaktig och anförde:

Till skillnad från majoriteten, anser jag inte att de särskilda bestämmelserna i 9 b kap. ML är tillämpliga.

Momsen är en konsumtionsskatt som bygger på principen om skatte-neutralitet. Skatten ska vara enkel, rationell, samhällsekonomiskt effektiv, främja svenska företags internationella konkurrenskraft och inte leda till dold moms och kumulativa effekter (Rendahl, Är mervärdesskatten en konsumtionsskatt eller företagsskatt?). Vinstmarginalbeskattning är en förenklingsåtgärd som avviker från de normala momsreglerna för att förenkla för resebyråer avseende resepaket.

EU-kommissionen har konstaterat stora brister i tillämpningen av vinstmarginalbeskattningen varför en översyn gjorts och förändringar aviserats.

Bland annat uttalar EU-kommissionen att trots eller till och med på grund av en omfattande rättspraxis förblir dess regler oklara och tillämpas inte enhetligt av medlemsstaterna (SWD (2021) 33 final, Commission staff working document, executive summary of the evaluation, Special Scheme for travel agents).

Utgångspunkten är således att trots omfattande rättspraxis är reglerna oklara. Jag delar inte heller majoritetens tolkning av EU-domstolens uttalanden i C-552/17 (p 29-32) och C-220/11 "att det i princip räcker med att en resepresentation tillhandahålls i eget namn med användande av endast en tjänst tillhandahållen av en annan beskattningsbar person för att bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning ska vara tillämpliga." Detta skulle innebära att generell utvidgning av vinstmarginalbeskattningen som inte kan vara avsedd.

Effekten av majoritetens tolkning blir bristande neutralitet, bristande likabehandling, komplexitet och dubbelbeskattning. En sådan tolkning strider mot såväl momsens grundläggande syfte och ändamål som mot syftet med vinstmarginalsystemet.