

Udskriftsdato: 14. december 2025

AFG nr 9842 af 21/06/2016 (Gældende)

Moms - særordning for rejsebureauer - salg af flybilletter

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 16-0002203

Moms - særordning for rejsebureauer - salg af flybilletter

Skatterådet bekræfter, at Spørger A sælger flybilletter i eget navn og for egen regning, og derved er omfattet af momslovens fritagelse for personbefordring i momslovens § 13, stk. 1, nr. 15.

Skatterådet bekræfter, at Spørger B sælger pakkerejser, der er omfattet af momspligten, når virksomheden sælger en flerhed af ydelser, jf. momslovens § 67, stk. 1, § 67c og § 67 d.

Skatterådet kan ikke bekræfte, at Spørger As salg af flybilletter i eget navn og for egen regning fortsat vil være momsfrit, når man i samme virksomhed også har aktiviteter i form af momspligtige rejsebureauydelse.

Skatterådet bekræfter, at Spørger As salg af pakkerejser fortsat vil være momspligtigt efter reglerne i momslovens kapitel 16 a, selv om man i samme virksomhed også sælger momsfri personbefordring.

Skatterådet bekræfter, at et salg af flybilletter i eget navn og for egen regning via en delregistrering vil kunne betragtes som momsfri personbefordring efter § 13, stk. 1, nr. 15.

Skatterådsmøde 21. juni 2016 - SKM2016. 336. SR

Afgørelsen offentliggøres i redigeret form.

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger A sælger flybilletter i eget navn og for egen regning, og derved er omfattet af momslovens fritagelse for personbefordring i momslovens § 13, stk. 1, nr. 15?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger B sælger pakkerejser, der er omfattet af momspligten, når virksomheden sælger en flerhed af ydelser, jf. momslovens § 67, stk. 1, § 67c og § 67 d?
3. Vil Spørger As salg af flybilletter i eget navn og for egen regning fortsat være momsfrit, selv om man i samme virksomhed også har aktiviteter i form af momspligtige rejsebureauydelse?
4. Vil Spørger As salg af pakkerejser fortsat være momspligtigt efter reglerne i momslovens kapitel 16 a, selv om man i samme virksomhed også sælger momsfri personbefordring?
5. Såfremt spørgsmål 3 og/eller 4 besvares benægtende, vil et salg af flybilletter i eget navn og for egen regning via en delregistrering kunne betragtes som momsfri personbefordring efter § 13, stk. 1, nr. 15?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Nej
4. Ja
5. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger A er en virksomhed, der sælger flybilletter. Rejserne sker over hele verden.

Spørger As aktivitet er således momsfritaget salg af personbefordring.

Spørger B driver rejsebureauvirksomhed for rejser, hvor der er en flerhed af ydelser. Spørger B er dermed omfattet af momslovens kapitel 16 a og dermed af margenmomsreglerne for EU-rejser.

Det overvejes at sammenlægge Spørger Bs og Spørger As aktiviteter, således at Spørger A fortsat har momsfrit salg af flybilletter, og man ønsker fortsat at betragte dette som momsfrit salg af personbefordring.

Vedrørende de enkelte spørgsmål

Ad spørgsmål 1

Salget af flybilletter er virksomhedens hovedydelse og er den aktivitet, der genererer langt den største omsætning.

Salget af flybilletter sker ved, at kunderne henvender sig til Spørger A, hvorefter virksomheden planlægger den ønskede flyrute. Når kunden har accepteret rejsen, udsteder Spørger A rejsen endeligt.

Spørger A udsteder herefter en faktura til kunden. Af fakturaen fremgår en samlet pris for flyrejsen. I denne pris er indregnet den pris, som Spørger A har betalt for billetten samt en avance.

Fakturaen udstedes af Spørger A på deres eget brevpapir, og det fremgår ikke af fakturaen, hvilket flyselskab den rejsende skal med på den pågældende rute.

Kunderne betaler direkte til Spørger A, og kunderne har således ingen kontakt til flyselskaberne.

Spørger A dækker eventuelt ekstrabeløb, som flyselskaberne opkræver, fx i forbindelse med ekstra lufthavnsskatter, prisændringer på billetter e.l. I disse tilfælde sker der ikke efteropkrævning hos kunden, men Spørger A dækker selv omkostningen.

Spørgsmål 2

Det overvejes at sammenlægge aktiviteterne i Spørger A og Spørger B, således at Spørger A har to aktiviteter:

- Hovedaktivitet med salg af flybilletter i eget navn og for egen regning omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 15, og
- Hovedaktivitet med salg af pakkerejser omfattet af momslovens kapitel 16 a.

Overførsel af denne aktivitet afstedkommer dog en række spørgsmål vedrørende de momsmæssige konsekvenser, som søges belyst via denne anmodning om bindende svar.

Spørger B har i dag deres egne forretningsbetingelser, som vil videreføres i Spørger As regi eller blive indarbejdet i Spørger As forretningsforbindelser, så det også her klart fremgår, at der er tale om to særskilte leverancer.

Isoleret set er der efter vores opfattelse ikke tvivl om, at Spørger B i dag leverer pakkerejser, sådan som disse er defineret i momslovens kapitel 16 a og dermed er momspligtige, idet Spørger B handler i eget navn over for kunden og til rejsens gennemførelse anvender leveringer af varer og ydelser, der foretages af andre afgiftspligtige personer (hotelejerne, biludlejningsfirmaer og flybilletter fra Spørger A). Der er således tale om pakkerejser, når Spørger B sælger en rejse bestående af en flytransport sammen med hotelophold og/eller billeje.

Spørger A påtænker fremadrettet, at når der sælges en flerhed af ydelser bestående af en flytransport sammen med et hotelophold og/eller billeje, så vil man handle i eget navn over for den rejsende på samme måde, som man gør i Spørger B i dag, og som Spørger A gør i forbindelse med aktiviteten med salg af flybilletter.

Aftaler om levering af hotel, billeje m.v. vil overgå til Spørger A, der allerede har indgået aftalerne med flyselskaberne, jf. ovenfor.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Ad spørgsmål 1

Det er vores opfattelse, at Spørger A, ud fra de forhold, som er beskrevet ovenfor, sælger flybilletter i eget navn og for egen regning, hvorfor salget er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 15, som momsfrit salg af personbefordring.

Det betyder, at Spørger As salg af flybilletter er momsfri personbefordring.

Baggrunden for dette er, at:

- Spørger A udsteder fakturaerne i eget navn til kunderne.
- Spørger A har indgået kontrakter direkte med flyselskaberne på betingelser, som Spørger A har aftalt med dem.
- Spørger A har al kontakt til flyselskaberne.
- Spørger A frit kan vælge flyselskaber til de pågældende rejser.
- Kunderne alene har en aftale med Spørger A, og det er Spørger A, som de kontakter i forbindelse med rejserne. Det fremgår direkte af kontraktmaterialet, at aftalen indgås med Spørger A.
- Det også er Spørger A, der aktivt søger nye kunder og indgår aftaler med disse.
- Der ingen kontakt er mellem kunderne og flyselskaberne.

Kundens aftalepart er dermed alene Spørger A, og Spørger A har det forretningsmæssige ansvar for flyrejsen over for deres kunder.

Det forhold, at det i henhold til Warszawa-konventionen er flyselskaberne, der har ansvaret for selve gennemførelsen, ændrer ikke på dette.

Ud fra ovenstående er det vores opfattelse, at Spørger A sælger momsfri personbefordring i eget navn og for egen regning, hvorfor leverancen er momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 15.

Spørgsmål 1 bør derfor besvares med: Ja.

Ad spørgsmål 2

Rejsebureauydelse er ydelser, der udføres af rejsebureauer, der handler i eget navn over for den rejsende, og som til rejsens gennemførelse anvender leveringer af varer og ydelser, der foretages af andre afgiftspligtige virksomheder, hvilket følger af momslovens kapital 16 a.

Kapitel 16 a finder anvendelse på alle pakkerejser, uanset hvor rejsen foregår, mens den specielle marginmomsordning for rejsebureauer anvendes på transaktioner inden for EU.

Uanset hvor rejsen er gennemført, defineres rejsebureauydelse som leverancer udført af rejsebureauer, der handler i 1) eget navn over for den rejsende, og som 2) til rejsens gennemførelse anvender leveringer af varer og ydelser, der foretages af andre afgiftspligtige personer.

Samtidig skal rejsebureauet som udgangspunkt levere mindst to selvstændige hovedydelser til den rejsende, hvor den ene som hovedregel skal være en transportydelse.

Med den påtænkte ændring af aktiviteterne vil Spørger A fremadrettet i visse tilfælde levere mindst to hovedydelser, hvoraf den ene vil være en flyrejse, og den anden vil være et hotelophold og/eller billeje, der vil kunne betragtes som ydelser, der er omfattet af begrebet rejsebureauydelse.

Salget sker i eget navn direkte til den rejsende og sker ved hjælp af levering af varer eller ydelser, der foretages af andre afgiftspligtige personer.

Det har ingen betydning, at Spørger A også sælger flybilletter (som en enkeltstående hovedydelse) i eget navn.

Spørgsmål 2 bør derfor besvares med: Ja.

Ad spørgsmål 3 og 4

Disse to spørgsmål behandles under ét, idet spørgsmålene reelt går på, hvorvidt det faktum, at man under den samme juridiske enhed ønsker at have både momsfri personbefordring (personbefordring i eget navn og for egen regning) og pakkerejser, medfører, at en af de to aktiviteter "fanger den anden op", således at der momsmæssigt set bliver tale om en samlet aktivitet enten i form af salg af flybilletter eller salg af pakkerejser.

Baggrunden for spørgsmålet er, at EU-Domstolen ved flere lejligheder har fastslået, at de tjenesteydelser, der udføres af rejsebureauer og rejsearrangører, er karakteriseret ved, at de almindeligvis består af flere ydelser, navnlig med hensyn til transport og indkvartering, som udføres såvel i som uden for den medlemsstat, hvor virksomheden har sit hovedsæde eller et fast forretningssted. Ordet "almindeligvis" fastslår, at det ikke er udelukket at anvende særreglerne for rejsebureauer, selv om der alene er tale om enkeltstående leverancer.

Det fremgår bl.a. af Juridisk Vejledning, afsnit D. A. 17.4.2, at hvis en kunde - blandt den flerhed af hovedydelser, som et rejsebureau eller en rejsearrangør, omfattet af særordningen, udbyder - kun vælger at modtage én hovedydelse (fx indkvartering i forbindelse med "kør selv-ferie"), så er denne ene ydelse også omfattet af særordningen.

Det understøttes af EU-Domstolens dom i sag C-163/91 Van Ginkel og Landsskatterettens kendelse i TfS 2000,155.

I sag C-31/10 Minerva Kulturreisen fastslår EU-Domstolen modsætningsvist, at et rejsebureaus salg af enkeltstående ydelser bestående af operabilletter ikke var at betragte som omfattet af rejsebureaureglerne.

Spørger A vil - såfremt begge aktiviteter sammenlægges - have to aktiviteter:

- Momsfrit salg af flybilletter i eget navn og for egen regning.
- Momspligtigt salg af pakkerejser, der kan bestå af fly samt hotel og/eller billeje (samt i ganske få tilfælde alene hotel og/billeje).

Efter vores opfattelse er der tale om to selvstændige hovedaktiviteter, der skal behandles som selvstændige leverancer, uanset at de to leverancer sker i det samme virksomhed.

Salget af enkeltstående flybilletter af den karakter og mængde, der sker/vil ske i Spørger A, kan ikke betragtes som enkeltstående salg af flybilletter i "et selskab, som traditionelt sælger pakkerejser", sådan som Juridisk Vejledning definerer det. Formålet med Juridisk Vejlednings kommentarer er at give traditionelle rejsebureauer mulighed for at håndtere det fulde salg som rejsebureauydelser, selv om man også kan købe enkelte leverancer.

Spørger A sælger flybilletter, men har ved siden af salg af pakkerejser i de tilfælde, hvor kunden har brug for mere end blot en flyrejse.

Dette medfører ikke, at salget af flybilletter i eget navn og for egen regning bliver fanget op af reglerne om pakkerejser. Der er tale om en ydelse, som kunden efterspørger selvstændigt. Kunden efterspørger alene denne løsning i den konkrete situation.

Det samme gælder de ydelser, der leveres, når der er tale om en pakkerejse. Her efterspørger kunden også den fulde pakke som en selvstændig leverance, og det må dermed betragtes som en hovedydelse, der ønskes og efterspørges særskilt af kunden.

Når der er tale om selvstændige hovedydelser, skal momsbehandlingen også ske efter det regelsæt inden for momsloven, der nu er gældende for den pågældende aktivitet, og der kan ikke ske en krydskontaminering af reglerne, således at det faktum, at man sælger en specifik hovedaktivitet i samme virksomhed, får en afsmittende effekt på den anden hovedaktivitet.

Spørgsmål 3 og 4 bør derfor besvares med: Ja.

Spørgers høringssvar

Helt konkret vedrører de to spørgsmål, hvorvidt der - hvis leverancen sker fra samme virksomhed - er tale om to særskilte hovedleverancer eller en samlet hovedleverance, som SKATs opfattelse synes at konkludere.

I SKATs besvarelse til spørgsmål 3 fastslår SKAT, at der - med hjemmel i EU-Domstolens afgørelse i sag C-163/91 - Van Ginkel - alene vil være tale om én aktivitet. Denne aktivitet karakteriserer SKAT som levering af rejsebureauydelse, hvorfor flybilletterne, hvis de sælges af det samme virksomhed, konverteres fra momsfri personbefordring til momspligtige rejsebureauydelse.

Indledningsvist vil vi slå fast, at efter vores opfattelse vil salget af rene flyrejser i dette tilfælde aldrig kunne betragtes som en momspligtig rejsebureauydelse, idet særreglen for rejsebureauer alene omfatter salg i eget navn til den rejsende, og som ved rejsens gennemførelse anvender varer og ydelser, der foretages af andre afgiftspligtige personer.

Spørger A sælger flybilletterne i eget navn og for egen regning, hvilket SKAT er enig i, som det fremgår af svaret til spørgsmål 1. Der er derfor tale om egne produkter i momsmæssig henseende. Allerede derfor kan salg af de enkeltstående flybilletter ikke være en rejsebureauydelse.

Hvis SKAT mener, at der ikke er tale om egne produkter, er det forsat vores opfattelse, at flybilletterne ikke skal betragtes som rejsebureauaktivitet, selv om de sælges fra samme virksomhed. Ser man på salget af flybilletten isoleret set, er det selvfølgelig klart, at det ikke er Spørger A, der vil "løfte flyet" - det er flyselskabet. Isoleret set betyder det, at man kan tale om en rejsebureauydelse, hvis enten:

1. selve indkøbet og videresalget i sig selv er en pakkerejse, eller
2. den rene flyrejse skifter karakter og bliver til en pakkerejse.

Ad 1)

Det faktum, at Spørger A ved rent salg af flybilletter tilbyder ekstra service, medfører ikke, at salget af flybilletter i sig selv går fra at være salg af en flyrejse (med ekstra god service) til at blive en pakkerejse omfattet af momslovens særregler for rejsebureauer. Den ekstra service medfører ikke, at der er den nødvendige flerhed af ydelser.

Det er ikke en rejsebureauydelse i dag, hvilket SKAT anerkender i spørgsmål 1. At aktiviteten lægges sammen med øvrigt salg af selvstændige pakkerejser ændrer ikke ved, at ydelsen i sig selv ikke vil opfylde betingelserne i momslovens § 67.

Dette støttes af C-163/91 Van Ginkel og særligt af sag C-220/11 Star Coaches, hvor det er fastslået, at der skal være oplysninger og rådgivning om ferien og om indkvarteringen, reservation af rejsen, guide m.v., før det kan betragtes som værende omfattet af § 67 i momsloven.

Det blotte salg af en flytransportydelse er ikke nok - heller ikke selv om man rådgiver om den mest optimale flyrejse ud fra de kriterier, som den enkelte kunde ønsker. Det er stadig salg af en flybillet, hvilket SKAT som nævnt flere gange er enig i, jf. svaret på spørgsmål 1.

Ad 2)

Dermed kan det påtænkte salg af flybilletter alene blive momspligtigt som rejsebureauydelse, hvis salget af en pakkerejse i samme juridiske enhed "smitter af" på salget af flybilletter, så disse ydelser skifter karakter. Om man så må sige, at pakkerejsebegrebet "fanger salget af flybilletter op" og konverterer disse til pakkerejser, der opfylder betingelserne i momslovens § 67 og kravet om, at man skal have en flerhed af ydelser.

Som nævnt er dette efter vores opfattelse ikke tilfældet, allerede fordi Spørger A sælger flybilletter i eget navn.

Til trods herfor er det SKATs holdning, at hjemlen til også at betragte de rene flyrejser som rejsebureauydelse er fastlagt i EU-Domstolens afgørelse i sag C-163/91 - Van Ginkel.

Dette er efter vores opfattelse ikke korrekt.

Van Ginkel siger ikke, at salg af flybilletter i eget navn og for egen regning alle bliver fanget op af særreglen for rejsebureauer, selv om man i samme virksomhed også leverer egentlig pakkerejser. At man sælger pakkerejser, har ingen afsmittende effekt over på en anden hovedydelse - blot fordi ydelsen også sælges som en del af pakken. Det vil svare til, at hvis et hotel solgte pakkerejser, fordi de samtidig med opholdet også solgte transport til hotellet (jf. sagerne Forenede sager C-308/96 og C-94/97 Howden Court Hotel), så ville salg af hotelværelser til gæster, der selv kommer frem til hotellet og derfor ikke køber transport, skifte karakter fra at være en hotelydelse med salgsmoms af den fulde salgspris til at være en rejsebureauydelse med den konsekvens, at der alene skal betales moms af marginen.

For at vurdere den momsmæssige behandling i denne situation, må man tilbage til momslovens helt generelle betragtninger om hovedydelse kontra biydelse. Er der fortsat tale om to hovedydelser med hvert deres momsliv?

Det er alene ydelsens karakter, der er afgørende for momsbehandlingen.

Derimod har det ingen betydning, i hvilken form en aktivitet drives. En flyrejse i eget navn og for egen regning er stadig en flyrejse omfattet af § 13, stk. 1, nr. 15, og en pakkerejse er stadig en rejsebureauydelse.

Pakkerejser og enkeltstående salg af flybilletter kan godt eksistere side om side i en virksomhed. Det forhold at man har aktiviteterne i samme virksomhed, medfører ikke, at en ren flyrejse bliver til en biydelse til rejsebureauaktiviteten.

Der er stadig tale om to selvstændige leverancer med hver sin momsbehandling. Det følger af EU-Domstolens afgørelse i sag C-349/96 Card Protection Plan, at en hovedleverance i momsmæssig henseende foreligger, når dette er en leverance, man som en gennemsnitlig forbruger efterspørger selvstændigt.

At det er ydelsens karakter, der er afgørende, ses bl.a. af SKATs praksis vedrørende momsfradrag for hotelovernatninger, hvor morgenmaden betragtes som en selvstændig leverance. Her har hotelovernatningen ingen afsmittende effekt på morgenmadsleverancen.

Et andet eksempel er leasingselskaber, der har momspligtig finansiel leasing og momsfritaget pengeudlån. Dette betragtes momsmæssigt som to selvstændige leverancer, selv om der i begge tilfælde er tale om en finansieringsform.

Meget lavpraktisk betyder en fastholdelse af, at Spørger A skal beregne margenmoms af salg af en flybillet, at en ellers uden tvivl momsfri leverance efter § 13, stk. 1, nr.15, i dag, pludselig bliver momspligtig, når de sælger denne som enkeltstående leverance, blot fordi virksomheden også vil sælge egentlige pakkerejser i samme virksomhed.

Samtidig skaber det et nyt momsbeskatningssted. Momsbeskatningsstedet for personbefordring er der, hvor rejsen finder sted efter tilbagelagte strækninger. Ved at tvinge leverancen af rene flybillerter ind i pakkerejsebegrebet i momslovens § 67 flytter man momsbeskatningsstedet til det sted, hvor virksomheden har etableret sit hjemsted, uanset hvor rejsen foregår, hvilket efter vores opfattelse vil være strid med momsbeskatningsstedreglerne.

Ad spørgsmål 5

Spørgsmål 5 vedrører den situation, hvor Skatterådet besvarer enten spørgsmål 3 og/eller 4 med et nej.

Skatterådet bedes lægge til grund, at en tilladelse til delregistrering kan gives. Skatterådet bedes endvidere lægge samme faktum som beskrevet under spørgsmål 1 og 2 til grund.

I så fald bedes det bekræftet, at såfremt aktiviteterne lægges ind i samme virksomhed, men under en delregistrering, således at hver aktivitet drives fra hvert sit momsnummer, så kan leverancerne leveres som selvstændige leverancer med hver sin momsbehandling.

I henhold til momslovens § 47, stk. 3, kan en afgiftspligtig person, der har flere virksomheder her i landet, delregistreres. Konsekvensen heraf er, at man momsmæssigt betragtes som selvstændige virksomheder, jf. Juridisk Vejledning, afsnit D. A. 14.1.6.

Den momsmæssige behandling vil derfor skulle ske ud fra den betragtning, at leverancen sker fra selvstændige parter i momsmæssig henseende, og dermed vil der ikke være nogen afsmittende effekt.

Salg af flybillerter, der under samme faktum som ovenfor sælges under en delregistrering, vil derfor kunne betragtes som momsfrit salg af personbefordring i eget navn og for egen regning, uanset at pakkerejser sælges i samme virksomhed, men under et andet momsnummer.

Spørgsmål 5 bør derfor besvares med: Ja.

SKATs indstilling og begrundelse

Lovgrundlag

Momslovens § 3, stk. 1:

Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.

Momslovens § 4:

Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering.

Momsloven § 13, stk. 1, nr. 15

Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

Personbefordring. Fritagelsen omfatter dog ikke anden erhvervsmæssig passagerkørsel med bus end rutekørsel. I forbindelse med befordring til eller fra udlandet omfatter fritagelsen efter 1. pkt. tillige passagerens ledsagende bagage og transportmidler.

Momsloven kap 16 a Særordning for rejsebureauer

§ 67. Særordningen i dette kapitel finder anvendelse på transaktioner udført af rejsebureauer, der handler i eget navn over for den rejsende, og som til rejsens gennemførelse anvender leveringer af varer og ydelser, der foretages af andre afgiftspligtige personer.

Stk. 2. Særordningen finder ikke anvendelse på rejsebureauer, der udelukkende fungerer som formidlere, og for hvem § 27, stk. 3, nr. 3, om udlæg finder anvendelse.

Stk. 3. Ved anvendelsen af dette kapitel betragtes rejsearrangører som rejsebureauer.

§ 67 a. De transaktioner, der på de betingelser, der er fastsat i § 67, stk. 1, udføres af rejsebureauet med henblik på gennemførelse af en rejse, anses som en enkelt ydelse.

§ 67 b. Leveringsstedet for enkeltydelsen, jf. § 67 a, er der, hvor rejsebureauet har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed eller har fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres af bureauet.

§ 67 c. Afgiftsgrundlaget for enkeltydelsen, jf. § 67 a, er rejsebureauets fortjenstmargen, hvorved forstås forskellen mellem det samlede beløb uden afgift, der skal betales af den rejsende, og rejsebureauets faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer foretagne leveringer af varer og ydelser, når disse leveringer direkte kommer den rejsende til gode.

§ 67 d. Hvis de transaktioner, som udføres for rejsebureauet af andre afgiftspligtige personer, gennemføres uden for EU, sidestilles bureauets ydelser med virksomhed som formidler, der handler i en andens navn og for en andens regning, og som i medfør af § 34, stk. 1, nr. 17, er fritaget for afgift.

Stk. 2. Hvis transaktionerne i henhold til stk. 1 gennemføres såvel inden for som uden for EU, skal kun den del af rejsebureauets ydelser, der vedrører transaktioner gennemført uden for EU, anses som afgiftsfri.

§ 68. De afgiftsbeløb, som andre afgiftspligtige personer fakturerer rejsebureauet for transaktioner i henhold til § 67 a, der direkte kommer den rejsende til gode, berettiger hverken til fradrag eller til godtgørelse.

§ 68 a. Faktura udstedes i henhold til § 52 a.

Stk. 2. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler for fakturakrav og regnskabsføring.

Praksis

Sag 31/10 Minerva Kulturreisen GmbH

Minerva drev et rejsebureau. Selskabet købte operabilletter og videresolgte dem i eget navn og for egen regning enten i tilknytning til andre tjenesteydelser, som selskabet selv leverede, fx indkvartering, byrundvisning, shuttleservice eller restaurationsvirksomhed, eller uden levering af andre tjenesteydelser.

Minerva var af den opfattelse, at indtægterne fra det enkeltstående salg af billetter var omfattet af særordningen for rejsebureauer.

Skattemyndighederne var af den opfattelse, at det enkeltstående salg af billetter ikke var omfattet af særordningen for rejsebureauer.

Domstolen udtalte i præmis 15:

"Det følger således af ordlyden af denne bestemmelse, at et rejsebureaus tjenesteydelse, for at den er omfattet af den deri fastsatte særordning, skal omhandle gennemførelsen af en rejse."

Domstolen udtalte i præmis 19-22:

"Det bemærkes desuden, i modsætning til hvad den græske regering har hævdet, at det ikke kan udledes af Van Ginkel-dommen, at enhver enkeltstående ydelse, som leveres af et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, er omfattet af særordningen i sjette direktivs artikel 26.

20 Domstolen har således i præmis 23 i Van Ginkel-dommen udtalt, at udelukkelse af ydelser leveret af et rejsebureau fra anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 26 med den begrundelse, at de kun omfatter indkvartering, og ikke transport af den rejsende, ville føre til en kompliceret afgiftsordning, hvorefter det ville afhænge af bestanddelene af de ydelser, der tilbydes hver enkelt rejsende, hvilke merværdiafgiftsregler der skulle anvendes, og at en sådan afgiftsordning ville være i modstrid med direktivets formål.

21 Det fremgår således af denne dom, at Domstolen ikke fandt, at en hvilken som helst ydelse leveret af et rejsebureau, der ikke er i forbindelse med en rejse, er omfattet af særordningen i sjette direktivs artikel 26, men at indkvartering leveret af et rejsebureau er omfattet af denne bestemmelses anvendelsesområde, selv om ydelsen kun omfatter indkvartering, og ikke transport.

22 Det følger også af præmis 24 i Van Ginkel-dommen, at en ydelse, når den ikke leveres i forbindelse med rejseydelser, navnlig transport og indkvartering, ikke henhører under anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 26."

Domstolen fandt således, at særordningen for rejsebureauer ikke finder anvendelse på et rejsebureaus enkeltstående salg af operabilletter uden samtidig levering af en rejseydelse.

EU-Domstolen C-163/91, Van Ginkel

Van Ginkel organiserede turistrejser og drev rejsebureauvirksomheder. Van Ginkel tilbød blandt andet bilferier, hvor kunden anvendte egen bil, mens Van Ginkel blot sørgede for indkvartering.

Skattemyndigheden fandt, at der var tale om udleje af ferieboliger, hvorefter momsen skulle beregnes af hele det fakturerede lejebeløb.

Van Ginkel anså ydelsen for rejsebureauvirksomhed og beregnede alene moms af provisionen.

Domstolen udtalte i præmis 22-24:

"22 Derimod indeholder sjette direktivs artikel 26, stk. 1, ikke noget udtrykkeligt krav om, at rejsebureauet skal sørge for transporten af den rejsende til og fra indkvarteringsstedet, for at særordningen i artikel 26 med hensyn til moms kan finde

anvendelse.

23 Et sådant krav ville nemlig være i modstrid med formålet med bestemmelserne i direktivets artikel 26. Som anført ovenfor, tilpasser disse bestemmelser de gældende momsregler til den særlige form for virksomhed, der udøves af rejsebureauer. For at tilgodese kundernes behov tilbyder rejsebureauerne en række forskellige ferie- og rejseformer, således at den rejsende efter eget valg kan kombinere transport, indkvartering og alle de andre ydelser, disse virksomheder kan tilbyde. At udelukke ydelser leveret af et rejsebureau fra anvendelsesområdet for direktivets artikel 26 med den begrundelse, at de kun omfatter indkvartering, og ikke transport af den rejsende, ville føre til en kompliceret afgiftsordning, hvorefter det ville afhænge af bestanddelene af de ydelser, der tilbydes hver enkelt rejsende, hvilke momsregler der skulle anvendes. En sådan afgiftsordning ville være i modstrid med direktivets formål.

24 Den omstændighed, at rejsebureauet blot stiller en feriebolig til rådighed for den rejsende, er under disse forhold ikke tilstrækkelig til at udelukke denne ydelse fra anvendelsesområdet for direktivets artikel 26. Som Domstolen i øvrigt har anført i dom af 26. februar 1992 (sag C-280/90, Hacker, Sml. I, s. 1111) med hensyn til fortolkningen af artikel 16, nr. 1, i konventionen af 27. september 1968 om retternes kompetence og om fuldbyrdelse af retsafgørelser i borgerlige sager, herunder handelssager, kan den ydelse, rejsebureauet tilbyder - selv når den blot består i, at der stilles en feriebolig til rådighed - ikke være begrænset til en enkeltstående ydelse, eftersom den ud over udlejningen af boligen kan omfatte ydelser som f.eks. oplysninger og rådgivning i forbindelse med, at rejsebureauet forelægger kunden en række valgmuligheder med hensyn til ferien og reservation af ferieboligen. Der er derfor ingen grund til at udelukke sådanne ydelser fra anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 26, idet det dog er en betingelse, at den ejer eller administrator af ferieboligen, som bureauet har indgået en aftale med, selv er merværdiafgiftspligtig, jf. kravet i sjette direktivs artikel 26, stk. 1."

EU-domstolen udtalte således, at den omstændighed, at et rejsebureau eller en virksomhed, der organiserer turistrejser, ikke sørger for transporten af den rejsende, og at disse virksomheder blot stiller en feriebolig til rådighed for denne, ikke kan bevirke, at de ydelser, der leveres af virksomhederne, udelukkes fra særordningens anvendelsesområde.

TfS 2000.155 LSR

Sagen vedrørte en virksomhed, der arrangerede "kør-selv-ferier".

Landsskatteretten bemærkede, at det forhold, at virksomhedens kunder i de fleste tilfælde af den flerhed af tilbud, som virksomheden tilbyder i kataloget, kun tager imod tilbuddet om leje af feriebolig, ikke i sig selv kunne være til hinder for at anse virksomheden for et rejsebureau. Rejsebureaudefinitionen kan ikke begrænses til udelukkende at omfatte salg af pakkerejser mv. Afgørende er karakteren af ydelserne, samt den måde og form under hvilken ydelserne tilbydes.

Den juridiske vejledning 2016-1,

D. A. 5.15 Personbefordring ML § 13, stk. 1, nr. 15 og

D. A. 17 Særordningen for rejsebureauer

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger A sælger flybilletter i eget navn og for egen regning, og derved er omfattet af momslovens fritagelse for personbefordring i momslovens § 13, stk. 1, nr. 15.

Begrundelse

Det følger af momsloven § 13, stk. 1, nr. 15, at personbefordring er fritaget for afgift.

Efter det oplyste sælger Spørger A flybilletter i eget navn og for egen regning.

Spørger As virksomhed er efter det oplyste afgrænset til levering af flybilletter. Spørger A leverer således ikke andre ydelser i forhold til tilrettelæggelse af en rejse, udover hvad der vedrører selve flytransporten.

Spørger A er derfor omfattet af momslovens fritagelse for personbefordring, jf. § 13, stk. 1, nr. 15.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "ja".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Spørger B sælger pakkerejser, der er omfattet af momspligten, når virksomheden sælger en flerhed af ydelser, jf. momslovens § 67, stk. 1, § 67c og § 67 d.

Begrundelse

Det følger af momsloven § 67, stk. 1, at særordningen for rejsebureauer finder anvendelse på transaktioner udført af rejsebureauer, der handler i eget navn over for den rejsende, og som til rejsens gennemførelse anvender leveringer af varer og ydelser, der foretages af andre afgiftspligtige personer.

Efter det oplyste er Spørger Bs pakkerejser omfattet af særordningen for rejsebureauer, jf. momsloven § 67, stk. 1.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "ja".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at Spørger As salg af flybilletter i eget navn og for egen regning fortsat vil være momsfrit, selv om man i samme virksomhed også har aktiviteter i form af momspligtige rejsebureauydelser.

Begrundelse

Efter det oplyste påtænkes den nuværende aktivitet i Spørger B - salg af pakkerejser - overført til Spørger A.

Spørger A vil herefter efter det oplyste i væsentlig omfang have aktivitet med såvel momsfritaget salg af personbefordring som momspligtigt salg af pakkerejser.

I sag C-163/91, Van Ginkel, udtalte EU-Domstolen i præmis 22, at der ikke er noget udtrykkeligt krav om, at rejsebureauet - for at være omfattet af særordningen - skal sørge for transporten af den rejsende til og fra indkvarteringsstedet.

Det er SKATs opfattelse, at der ligeledes ikke er noget udtrykkeligt krav om, at rejsebureauet skal sørge for indkvartering af den rejsende.

EU-Domstolen udtalte videre i præmis 24, at den ydelse, som rejsebureauet tilbyder - selv når den blot består i, at der stilles en feriebolig til rådighed - ikke kan være begrænset til en enkeltstående ydelse, eftersom den ud over udlejningen af boligen kan omfatte ydelser som f.eks. oplysninger og rådgivning i forbindelse med, at rejsebureauet forelægger kunden en række valgmuligheder med hensyn til ferien og reservation af ferieboligen.

Efter det oplyste ydes der også fra Spørger As side ekstra serviceydelser ud over selve flybilletten.

EU-domstolen udtalte endvidere i præmis 23, at det at udelukke ydelser leveret af et rejsebureau fra særordningen for rejsebureauer, med den begrundelse, at ydelsen kun omfatter indkvartering, og ikke transport af de rejsende, ville føre til en kompliceret afgiftsordning, hvorefter det ville afhænge af bestanddelene af de ydelser, der tilbydes hver enkelt rejsende, hvilke momsregler, der skulle anvendes.

Det er SKATs opfattelse, at tilsvarende må være gældende i Spørger As situation, hvor omhandlede ydelse er flybilletter - og ikke indkvartering som i dommen, da begge ydelser er rejseydelser.

Spørger As salg af flybilletter vil derfor være omfattet af særordningen for rejsebureauer, når man i samme virksomhed også har aktiviteter i form af momspligtige rejsebureauydelser.

I sag C-31/10, Minerva, som spørger har henvist til, var der tale om et rejsebureaus salg af operabilletter. Der var således ikke tale om ydelser i forbindelse med gennemførelsen af en rejse.

EU-Domstolen udtalte i dommens præmis 15, at et rejsebureaus tjenesteydelse skal omhandle gennemførelsen af en rejse for at være omfattet af særordningen.

EU-Domstolen udtalte i præmis 23, at et rejsebureaus salg af operabilletter uden samtidig levering af en rejseydelse ikke er omfattet af særordningen.

EU-Domstolen lagde således vægt på, at enkeltstående salg af operabillet ikke omhandler gennemførelsen af en rejse.

Dommen er på den baggrund ikke sammenlignelig med spørgers situation, da en flyrejse netop omhandler gennemførelsen af en rejse.

SKATs bemærkninger til spørgers høringssvar

SKAT må henholde sig til EU-Domstolens dom i sag C-163/91, Van Ginkel, herunder domstolens betænkkeligheder, jf. dommens præmis 23, ved at udelukke rejseydelser fra særordningen, når disse ydelser leveres af et rejsebureau.

Det er som anført ovenfor SKATs opfattelse, at dommen danner praksis for dette spørgsmål, uanset at den ikke omhandler salg af flybilletter, men andre rejseydelser omfattet af særordningen.

Spørgers bemærkninger giver således ikke anledning til en ændring af indstillingerne i spørgsmål 3 og 4.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "nej".

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at Spørger As salg af pakkerejser fortsat være momspligtigt efter reglerne i momslovens kapitel 16 a, selv om man i samme virksomhed også sælger momsfri personbefordring.

Begrundelse

Der henvises til begrundelsen i spørgsmål 3.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "ja".

Spørgsmål 5

Såfremt spørgsmål 3 og/eller 4 besvares benægtende, ønskes det bekræftet, at et salg af flybilletter i eget navn og for egen regning via en delregistrering vil kunne betragtes som momsfri personbefordring efter § 13, stk. 1, nr. 15.

Lovgrundlag

Momsloven § 47, stk. 3

Har en afgiftspligtig person flere virksomheder her i landet, skal de anmeldes til registrering under ét. Hvis der føres særskilt regnskab for de enkelte virksomheder, kan virksomhederne dog efter anmodning til told- og skatteforvaltningen registreres hver for sig.

Begrundelse

Det forudsættes ved besvarelsen, at der gives tilladelse til delregistrering, jf. momsloven § 47, stk. 3, 2. pkt.

Delregistrering har den virkning, at de enkelte virksomheder vil blive betragtet som selvstændige virksomheder.

Der henvises til begrundelsen i spørgsmål 1.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 5 besvares med "ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.