

Udskriftsdato: 13. december 2025

AFG nr 9152 af 27/02/2018 (Gældende)

Moms - formidling af hotelophold - Ikke omfattet af særordningen for rejsebureauer

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 17-1648886

Moms - formidling af hotelophold - Ikke omfattet af særordningen for rejsebureauer

Skatterådet bekræftede, at spørger ikke er omfattet af momslovens særordning for rejsebureauer. Spørger indkøber hotelophold og ophold på hotellignende vilkår fra sine leverandører og videresælger opholdene. Skatterådet lagde vægt på, at såvel spørger som spørgers leverandører alene kan anses for at levere hotelophold og ophold på hotellignende vilkår. De tillægger ikke ydelser, som går udover de opgaver, som traditionelt udføres af hotelejere og feriecentre.

Skatterådsmøde 27. februar 2018 - SKM2018. 114. SR

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at spørger ikke er omfattet af særordningen for rejsebureauer jf. momslovens § 67, stk. 1, når spørger indkøber én ydelse (fx et hotelophold) fra sin leverandør, og spørger efterfølgende videresælger hotelopholdet til Spørgers kunde, når Spørgers kunde udover selve opholdet også får adgang til opholdsstedets øvrige faciliteter så som dart, legerum, swimmingpool, sauna, spa, motionsrum og lignende tilbud/aktiviteter, der også tilbydes til alle leverandørens øvrige gæster uden ekstrabetaling?
2. Kan det bekræftes, at det ikke har betydning for vurderingen i spørgsmål 1, hvis der i den indkøbte ydelse også indgår restaurationsydelser såsom måltider og/eller drikkevarer ydet af opholdsstedet?
3. Kan det bekræftes, at det ikke har betydning for vurderingen i spørgsmål 1, hvis spørger videreformidler en voucher fra lokale erhvervsdrivende/turistattraktioner på eksempelvis entréer, restauranter, drikkevarer, tøj eller lignende til kunden, hvor spørger ikke modtager vederlag for videreformidlingen?
4. Kan det bekræftes, at det ikke har betydning for vurderingen i spørgsmål 1, hvis spørger ud over opholdet videreformidler rabataftaler til spørgers kunder, som opholdsstedet selvstændigt har indgået med de lokale erhvervsdrivende/turistattraktioner, hvori spørger ikke har nogen økonomisk interesse og som tilbydes til alle opholdsstedets gæster i øvrigt?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Ja
4. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Om Spørger

Spørger påtænker, at påbegynde rejsevirksomhed, der vil sælge kør-selv-ferier til feriedestinationer inden for Europa. Salgene vil ske i Spørgers eget navn.

Spørgers forretning vil blive bygget op om et kør-selv koncept, hvor Spørger aldrig vil tilbyde selve transporten til feriedestinationerne til kunderne. Transporten er derfor et element, som kunderne altid selv vil skulle arrangere. Spørger påtænker at ville tilbyde forskellige typer ophold, hvor der blandt andet er mulighed for at købe ophold på hotelværelser, ferielejligheder, hytter eller lignende.

Alle ophold vil være hotelophold eller ophold på hotellignende vilkår. De faktiske forhold i nærværende sag er derfor ikke sammenlignelige med de faktiske forhold i SKM2012. 191. SR, hvor der optrådte

flere underleverandører (sommerhusejer samt særskilte udbydere af de enkelte aktiviteter, fx svømmehal, museum mv.).

Forretningsmodel

Opholdene vil primært blive solgt igennem to salgskanaler - på internettet og via annoncering i forskellige trykte medier. Det forventes dog, at hovedparten af Spørgers omsætning vil komme fra online-salg via Spørgers hjemmeside, hvor kunderne selv finder det ønskede ophold og bestiller det online. Det må dog også forventes, at visse kunder gerne vil have mulighed for at bestille opholdet via telefon i stedet, da kunden kan have spørgsmål til det konkrete hotel mv., som ønskes afklaret inden kunden bestiller opholdet.

For at opnå konkurrencefordele i markedet ønsker Spørger at differentiere sig ved at tilbyde ophold på hoteller m.v., som Spørger kender og har udvalgt, og ved at vejlede sine kunder (fx via beskrivelse/vejledning på Spørgers hjemmeside) om de tilbud og muligheder, som de forskellige hoteller m.v. tilbyder. Vejledningen kan således enten bestå af en beskrivelse af de tilbud og muligheder, som udgør en integreret del af det ophold, som det konkrete hotel mv. tilbyder alle sine kunder, eller det kan være en vejledning om, hvilke muligheder de rejsende har for at benytte sig af øvrige tilbud, der findes i det område, hvor det konkrete hotel mv. er beliggende.

Spørger påtænker ikke, at opkræve nogen betaling for annoncering på Spørgers hjemmeside, idet tanken netop er at kunne differentiere sig på markedet ved at tilbyde flere informationer end sine konkurrenter.

Hvis den rejsende ønsker at benytte sig af ovennævnte øvrige tilbud, skal den rejsende selv henvende sig direkte til udbyderen og betale særskilt herfor direkte til udbyderen. Spørger vil ikke modtage nogen kommission eller lignende for gennemførte bookinger hos sådanne øvrige udbydere.

Formålet med Spørgeres forretning er at skabe en platform, hvor Spørger gennem et stort destinationsudbud og kendskab til sine kunder kan markedsføre kørsel-destinationerne med langt større gennemslagskraft end opholdsstederne selv. Som følge heraf skal Spørgers kernekompetence være markedsføring, da det er det element, som Spørger beriger det "produkt" (opholdet) med, som Spørger køber fra sin leverandør. Platformen giver således Spørger mulighed for at lancere en ferie, hvor Spørgers kunde selv kan køre fra den ene destination til den anden, men kan købe alle ophold (hver for sig/ved flere separate bookinger) hos Spørger fremfor at skulle kontakte det enkelte hotel ved hver destination. Endvidere kan "stordriftsfordele" medføre, at Spørger kan opnå rabat på de enkelte opholdssteder, eller at opholdsstedet tilbyder Spørgers kunder lidt ekstra fremfor hvis Spørgers kunde selv booker opholdsstedet direkte.

Der er dog aldrig tale om, at Spørger får skabt et helt unik produkt efter eget ønske - det er altid en kombination af hovedydelsen, som er overnatning, tilsat en eller flere af de biydelser, som opholdsstedet i forvejen har på sit repertoire. Hvis sådanne biydelser tilbydes Spørgers kunder, vil de altid være udvalgt af opholdsstedet. Spørger kan således ikke fastlægge hvilke evt. ekstra ydelser opholdsstedet skal tilbyde, og Spørger kan heller ikke fravælge eller tilvælge evt. ekstra ydelser, når opholdet videresælges til Spørgers kunder. Med andre ord vil opholdsstedets ydelse blive videresolgt i uændret form til Spørgers kunder.

Opbygningen af Spørgers forretning vil således være forholdsvis simpel, da Spørger ved hvert solgte ophold kun vil have én leverandør (nemlig hotellet eller lignende).

Spørgers leverance

Alle ophold vil blive solgt som individuelle ophold med hver sin faktura.

Vælger Spørgers kunde to ophold i forlængelse af hinanden, vil der således være tale om to forskellige fakturaer og to betalinger, da fakturaerne hver især vil fungerer som rejsebevis på opholdsstedet. Det vil således ikke være muligt for Spørgers kunder at kombinere flere ophold til fx en rundrejse, uden at disse faktureres og betales særskilt pr. ophold.

I forbindelse med hver leverance fra Spørger vil Spørger således indkøbe et ophold og videresælger et ophold til Spørgers kunde.

Opholdsstedet forhold

De enkelte opholdssteder vil ofte tilbyde mange forskellige typer ophold til deres egne, direkte kunder. Opholdene udbudt af opholdsstederne vil således til tider inkludere forskellige delelementer/biudbud som eksempelvis restaurationsydelser i form af måltider og/eller drikkevarer. Lige som opholdsstedernes tilbud til disses egne, direkte kunder kan variere indholdsmæssigt, kan det også være forskelligt, hvad opholdsstedet tilbyder, at Spørger kan videresælge i eget navn (fx om opholdsstedet/Spørger ender med at tilbyde Spørgers kunder to 3-retters menuer inkluderet i et ophold, mens opholdsstedet over for sine egne, direkte kunder i stedet tilbyder at inkludere en 2-retters og en 4-retters menu i et ophold).

Det kan også forventes, at Spørgers gæster vil blive tilbudt fri adgang til hotellets øvrige egne faciliteter på stedet, så som dart, legerum, swimmingpool, sauna, spa, motionsrum og lignende tilbud/aktiviteter, som i øvrigt også er inkluderet for alle opholdsstedets øvrige gæster. Uanset hvordan det samlede tilbud, som opholdsstedet kommer til at udbyde til Spørgers videresalg, er det som nævnt altid biudbud, som opholdsstedet selv vælger at tilbyde/arrangere/ inkludere i deres hovedydelse, som er selve opholdet. Dette kunne eksempelvis være fordi et hotel også driver et vandland på samme matrikel og i samme selskab, når disse ydelser som standard også indgår i de produkter, som opholdsstedet tilbyder andre gæster.

Hvis opholdsstedet ønsker at inkludere sådanne ydelser, vil hverken Spørger eller Spørgers kunder have mulighed for fravalg af de enkelte biudbud, som opholdsstedet ønsker at tilbyde. Tilsvarende vil hverken Spørger eller Spørger kunder have mulighed for et tilvalg af yderligere biudbud, når købet sker gennem Spørger. Hvis Spørgers kunde ønsker at tilkøbe yderligere ydelser enten fra opholdsstedet eller øvrige leverandører, så vil de yderligere ydelser skulle købes direkte fra leverandøren (kunden vil ikke kunne købe disse ekstra ydelser hos Spørger).

Sagt med andre ord vil setuppet være, at Spørgers kunde får adgang til opholdsstedets faciliteter på samme vis som alle opholdsstedets øvrige gæster har adgang til uden ekstrabetaling. Hvis der er fri internet for alle, er der også fri internet for Spørgers gæster. Hvis der er adgang til opholdsstedets eget badeland for alle, så er der også adgang til samme badeland for Spørgers gæster. Hvis der er rabat på golf for alle, så er der også rabat på golf for Spørgers gæster.

Endvidere skal det bemærkes, at Spørger forventer, at opholdsstedet (leverandøren) fakturerer Spørger ét samlet beløb for køb af et ophold (dvs. uden at udspecificere eventuelle biudbud).

Spørgers videreformidling af vouchers

I forbindelse med salg af ophold vil Spørger i nogle tilfælde videresende vouchers til kunden, der giver kunden ret til særlige tilbud og rabatter fx i den by eller det område, hvor det konkrete hotel mv. er beliggende. Eventuelt vil Spørger i enkelte tilfælde selv tage initiativ til, at lokale seværdigheder yder Spørgers kunder rabat. I sådanne tilfælde vil der ingen betaling være mellem Spørger og de lokale seværdigheder, og Spørgers kunder vil heller ikke skulle betale herfor. Spørgers rolle vil således blot være at videreformidle rabatkoder og vouchers til sine kunder på samme vis, som når sommerhusudlejningsbureauer tilbyder deres gæster rabatter ved besøg i eksempelvis Legoland. Spørger vil ingen fortjeneste have

i denne henseende, og sådanne vouchers vil principielt ikke kunne fravælges af kunden – bortset fra at kunden selvfølgelig kan vælge, om han/hun vil benytte sig af det ekstra tilbud.

Spørgers videreformidling af rabataftaler

Endvidere kan det forekomme, at opholdsstedet også vil tilbyde Spørgers kunder visse rabataftaler, der giver kunden ret til særlige tilbud og rabatter fx i den by eller det område, hvor det konkrete hotel mv. er beliggende. Dette vil typisk være rabataftaler som opholdsstedet selvstændigt har indgået med de lokale erhvervsdrivende/turistattraktioner. Det skal bemærkes, at Spørger ikke vil være involveret i denne henseende.

I forhold til Spørgers videreformidling af rabataftaler vil Spørgers rolle udelukkende bestå i at formidle sit særlige kendskab til destinationen (herunder hvilke muligheder/oplevelser, som den rejsende har mulighed for at benytte sig af på den konkrete destination). De pågældende rabataftaler uddeles af opholdsstedet til alle gæster ved ankomst (uanset om det er opholdsstedets egne, direkte gæster, eller gæster der har købt et ophold hos Spørger).

Sammenfattende

Sammenfattende så er konceptet bag Spørgers påtænkte forretning - simplificeret sagt - at videresælge ophold fra feriedestinationer baseret på såkaldte "allotmentaftaler". Når Spørger kommer til at indgå en allotmentaftale med en leverandør, vil Spørger essentielt foretage en reservation/blokning af et vist antal værelser i specifikke perioder hos leverandøren, hvorimod Spørger først køber opholdet hos leverandøren, når opholdet er blevet effektivt videresolgt til Spørgers kunde. Dermed undgår Spørger at blive ramt af en likviditetsmæssig udfordring, og undgår at løbe risikoen for at opholdet ikke kan videresælges til en slutkunde. Spørger forventer at kunne indkøbe ophold med rabat henset til, at Spørger vil kunne tilbyde en mere effektiv markedsføring over for danske kunder, end de individuelle, udenlandske opholdssteder/hoteller selv kan præstere. Spørger forventer dermed at kunne skabe en profit, når opholdet videresælges til de rejsende.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Det er Spørgers opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med "Ja".

Lovgrundlag

Momsloven § 4 har følgende ordlyd:

"Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. "

Momsloven § 67, stk. 1, har følgende ordlyd:

"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. "

Bestemmelsen gennemfører artikel 306 i momssystemdirektivet, der tidligere fandtes i 6. momsdirektiv som artikel 26. Artikel 306 har følgende ordlyd:

"Stk.1. Medlemsstaterne anvender en momssærordning på transaktioner udført af rejsebureauer i overensstemmelse med dette kapitel, for så vidt disse bureauer handler i eget navn over for den rejsende og

til rejsens gennemførelse anvender leveringer af varer og ydelser, der foretages af andre afgiftspligtige personer. ”

Af SKATs Juridiske Vejledning afsnit D. A. 17.4.2. fremgår følgende:

”For at være omfattet af særordningen for rejsebureauer er det en betingelse, at der til rejsens gennemførelse anvendes leveringer af varer og ydelser, der foretages af andre afgiftspligtige personer. Se ML § 67, stk. 1.

Dette betyder, at særordningen for rejsebureauer som udgangspunkt kun gælder i tilfælde, hvor rejsebureauet leverer mindst to selvstændige hovedydelser til den rejsende. Disse to eller flere selvstændige hovedydelser behandles så (som følge af ML § 67a) som en enkelt ydelse.

Hvis en virksomhed kun tilbyder en selvstændig hovedydelse til kunden, er denne som udgangspunkt derimod ikke omfattet af særordningen.

Det er derfor nødvendigt at tage stilling til, om rejsebureauet tilbyder flere selvstændige hovedydelser til den rejsende, eller kun en hovedydelse med evt. biydelser. Se EU-domstolens dom i de forenede sager C-208/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin (Howden Court Hotel)”

Generaladvokatens forslag til afgørelse i sag c-163/91, Van Ginkel

Følgende fremgår af Generaladvokatens forslag til afgørelse præmis 2:

”Sagen har baggrund i en tvist mellem de nederlandske afgiftsmyndigheder og en nederlandsk virksomhed, der arrangerer rejser (herefter benævnt »Van Ginkel«). Twisten angår den del af Van Ginkel's virksomhed, der består i at arrangere såkaldte »bilferier«. Denne ferieform er karakteriseret ved, at de rejsende selv sørger for transport til feriestedet, hvor Van Ginkel stiller feriehus til rådighed [...]. ” (egen fremhævning)

Følgende fremgår af Generaladvokatens forslag til afgørelse præmis 4:

”Gerechtshof, Amsterdam, har i sin forelæggelsesdom lagt til grund, at Van Ginkel er en virksomhed, der organiserer turistrejser og driver rejsebureauer, og at selskabet derfor opfylder denne betingelse for at være omfattet af artikel 26, stk. 1. [...]. ”

Endvidere fremgår følgende af Generaladvokatens forslag til afgørelse præmis 9:

”Gerechtshof har stillet et yderligere spørgsmål, der lyder: »Ændres besvarelsen af det første spørgsmål, såfremt den afgiftspligtige person er en person, der organiserer turistrejser og ud over udøvelsen af de i første spørgsmål nævnte transaktioner også arrangerer rejser, som omfatter transport til og fra ferieboligen? « Der kan til dette spørgsmål være anledning til kort at bemærke for det første, at besvarelsen af det første spørgsmål bygger på en forudsætning om, at den afgiftspligtige virksomhed er et rejsebureau eller en virksomhed, der organiserer turistrejser, og for det andet, at det af besvarelsen af det første spørgsmål fremgår, at det for anvendelsen af artikel 26 ikke har betydning, om den pågældende ydelse til kunden også omfatter transport til og fra ferieboligen. Besvarelsen af det første spørgsmål gør det derfor unødvendigt at besvare det andet spørgsmål. ” (egen fremhævning)

Sag C-163/91, Van Ginkel

EU-domstolen blev i sag C-163/91, Van Ginkel forelagt spørgsmål om fortolkning af artikel 26 i Rådets sjette direktiv, jf. dommens præmis 9:

”Kan transaktioner, udøvet af en afgiftspligtig person og bestående i udlejning af ferieboliger til kunder, som selv sørger for transport til og fra ferieboligerne, om hvilke den afgiftspligtige har indgået aftaler med tredjemænd for at kunne råde herover, anses for omfattet af begrebet rejsens gennemførelse i sjette direktivs artikel 26, stk. 1's forstand, henholdsvis for transaktioner med henblik på gennemførelse af en rejse i denne artikels stk. 2's forstand? ”

Endvidere blev EU-domstolen forelagt følgende spørgsmål, jf. præmis 9:

”Ændres besvarelsen af det første spørgsmål, såfremt den afgiftspligtige person er en person, der organiserer turistrejser og ud over udøvelsen - af de i det første spørgsmål nævnte transaktioner også arrangerer rejser, som omfatter transport til og fra ferieboligen? ” (egen fremhævning)

Følgende fremgår af EU-domstolens dom præmis 12 og 13:

”I sjette direktivs artikel 26 fastlægges en særordning for rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser, med hensyn til moms.

De tjenesteydelser, disse virksomheder udfører, er karakteriseret ved, at de som oftest 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 kontor. ” (egen fremhævning)

EU-domstolen fandt følgende i dommens præmis 23:

”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” (egen fremhævning)

EU-domstolen fandt det ufornuddent at give særskilt svar på det forelagte spørgsmål 2, jf. EU-domstolens bemærkning i præmis 25:

”Som Kommissionen, den nederlandske og den tyske regering, Det Forenede Kongerige og Van Ginkel har anført, finder de særlige bestemmelser i sjette direktivs artikel 26 uden forskel anvendelse på rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser. Sidstnævnte sidestilles i medfør af artikel 26, stk. 1, sidste punktum, med rejsebureauer. ” (egen fremhævning)

EU-domstolen fandt afslutningsvis i præmis 27 følgende:

”Bestemmelserne i artikel 26 [...], skal fortolkes 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 tjenesteydelser, der leveres af virksomhederne, udelukkes fra artikel 26's anvendelsesområde. ”

Sag C-308/96, Madgett og Baldwin

EU-domstolen blev i sag C-308/96, Madgett og Baldwin forelagt spørgsmål om fortolkningen af artikel 26 i Rådets sjette direktiv, jf. dommens præmis 10.

”Hvad er kriterierne for afgørelse af, om en afgiftspligtig persons transaktioner er transaktioner udøvet af et 'rejsebureau' eller en 'person, der organiserer turistrejser', som bestemmelsen i artikel 26 i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (sjette momsdirektiv) finder anvendelse på? ”

Følgende fremgår af EU-domstolens dom præmis 24:

”Imidlertid er det - som generaladvokaten har anført i punkt 36 i sit forslag til afgørelse - almindeligt, at erhvervsdrivende, som f.eks. hotelejere, der leverer tjenesteydelser, som sædvanligvis er forbundet med rejser, anvender ydelser købt hos tredjemand, og at disse ydelser dels i forhold til indkvarteringen udgør en mindre del af pakkerejsens pris, dels henhører under de opgaver, som traditionelt udføres af sådanne erhvervsdrivende. Disse ydelser, som er købt hos tredjemand, er derfor ikke for gæsterne et mål i sig selv, men et middel til at udnytte den erhvervsdrivendes hovedydelse på de bedst mulige betingelser.” (egen fremhævning)

Europa-parlamentets og rådets direktiv (EU) 2015/2302 af 25. november 2015 om pakkerejser og sammensatte rejsearrangementer

Direktivet har i præambel 17 følgende ordlyd:

”Kun kombinationer af visse forskellige typer af rejseydelser såsom indkvartering, befordring af passagerer med bus, tog, eller ad sø- eller luftvejen samt udlejning af motorkøretøjer eller visse motorcykler bør tages i betragtning ved fastlæggelsen af, hvorvidt der er tale om en pakkerejse eller et sammensat rejsearrangement.”

Videre frem følgende i præambel 17:

”Endvidere bør ydelser, der er en uløselig del af en anden rejseydelse, ikke betragtes som rejseydelser i sig selv. Dette omfatter f.eks. transport af bagage, der leveres som en del af befordring af passagerer, mindre transportydelser, såsom befordring af passagerer som led i en guidet tur eller transport mellem et hotel og en lufthavn eller en banegård, måltider, drikkevarer og rengøring, der leveres som en del af indkvartering, eller adgang til faciliteter på stedet, f.eks. en swimmingpool, en sauna, en spa eller et motionsrum, som er inkluderet for hotelgæster. Det betyder også, at i tilfælde, hvor der i modsætning til et krydstogt leveres indkvartering natten over som en del af passagertransport ad vej, med jernbane eller ad sø- eller luftvejen, bør indkvartering ikke betragtes som en rejseydelse i sig selv, hvis den primære bestanddel tydeligvis er transport.” (egen fremhævning)

Endvidere fremgår af præambel 18 følgende:

”Andre turistydelse, der ikke er en uløselig del af befordring af passagerer, indkvartering eller udlejningen af motorkøretøjer eller visse motorcykler, kan f.eks. bestå i entré til koncerter, sportsbegivenheder, udflugter eller forlystelsesparker, guidede ture, liftkort og leje af sportsudstyr såsom skiudstyr eller spabehandlinger. Hvis sådanne ydelser kun kombineres med én anden type rejseydelse, f.eks. indkvartering, bør dette dog kun medføre sammensætning af en pakkerejse eller et sammensat rejsearrangement, hvis de udgør en væsentlig andel af pakkerejsens eller det sammensatte rejsearrangements samlede værdi eller annonceres som eller på anden måde udgør en væsentlig bestanddel af rejsen eller ferien. Hvis andre turistydelse udgør 25 % eller mere af kombinationens værdi, bør disse ydelser anses for at udgøre en væsentlig andel af pakke-rejsens værdi eller de sammensatte rejsearrangementer.” (egen fremhævning)

TfS 2000, 155

Landsskatteretten har i kendelse af 15. november 1999 taget stilling til, hvorvidt et bureau, der arrangerede ”kør-selv-ferie” mv., måtte anses for et rejsebureau og dermed er omfattet af særordningen for rejsebureauer.

SKM2008. 223. SR↯

I afgørelsen af hvorvidt slutrengøring var en selvstændig hovedydelse, udtalte Skatterådet i sin begrundelse:

”Da lejer ikke forespørger eller aktivt tilvælger en rengøringsydelse, men efter aftale blot lejer et rengjort sommerhus uden slutrengøringsforpligtelse, er det i den situation SKATs vurdering, at der ikke bliver leveret en rengøringsydelse mellem bureau og lejer.

Dette gælder uanset, om der i fakturaen vedrørende leje af sommerhus står anført særskilt pris for rengøring eller om ingen særskilt pris er anført. [...] ” (egen fremhævnning)

Begrundelse

Det er Spørgers opfattelse, at Spørger ikke vil være omfattet af særordningen for rejsebureauer, jf. momslovens § 67, stk. 1. Spørger vil ikke sælge en flerhed af ydelser, men derimod kun én ydelse i form af ophold på kørselv destinationer, hvorfor Spørger ikke kan anses for et rejsebureau i momslovens forstand.

Vurdering af EU-domstolens praksis

EU-domstolen fandt i sag C-163/91, Van Ginkel, at et rejsebureaus salg af ophold alene ikke kunne udelukkes fra artikel 26's anvendelsesområde. Med andre ord var de ydelser, som selskabet leverede - selv om der konkret kun var tale om indkvartering og ikke transport af den rejsende - omfattet af reglerne for leverancer foretaget af rejsebureauer i sjette direktivs forstand, jf. dommens præmis 27.

Det er i den henseende vigtigt at være opmærksom på de forudsætninger, som lå til grund for EU-domstolens domsafsigelse. Det var således helt afgørende for sagens udfald, at selskabet (Van Ginkel) opfyldte de formelle krav for at blive anset som et ”rejsebureau”, jf. dommens præmis 26.

Konsekvensen af EU-domstolens konklusion er ganske kort beskrevet, at *rejsebureauers* salg af enkeltstående (rejse)ydelser ikke kan undtages fra særordningen for rejsebureauer. Denne konklusion gælder, uanset om den enkeltstående ydelse fx består i selve opholdet eller transporten, så længe ydelsen leveres af et selskab, som opfylder kriterierne for at blive anset som et rejsebureau i momsmæssig forstand.

Formålet med særordningen for rejsebureauer er helt overordnet, at hindre en kompleks momsmæssig situation for rejsebureauer. En formålsfortolkning af bestemmelsen fører heller ikke til, at Spørgers påtænkte aktivitet vil være omfattet af særordningen. Der er således ikke nogen risiko for momsmæssig kompleksitet hos Spørger, når Spørger alene udbyder ophold.

Domstolen kom i sag C-308/96, Madgett og Baldwin med interessante fortolkningsbidrag i forhold til sondringen mellem hoved-/biydelser ved levering af rejseydelser. Domstolen udtalte i præmis 24, at visse ydelser ikke skal anses for selvstændige hovedydelser, der af gæsten anses som et mål i sig selv.

Med andre ord bekræfter EU-Domstolen, at visse ydelser købt hos tredjemand, som af et hotel sælges sammen med selve opholdet, ikke skal anses som særskilte hovedydelser. Så meget desto mere må det gælde, at flere ydelser leveret af hotellet selv i tilknytning til selve opholdet, skal betragtes som biydelser til selve opholdet.

Dertil kommer, at selv hvis man på trods af Madgett og Baldwin måtte nå frem til, at et hotel leverer to hovedydelser, så er dette ikke enefølgende for, om videresalget af disse to hovedydelser udgør en rejsebureauydelse omfattet af særordningen. Som nævnt ovenfor må det indledningsvis kræves, at rejsebureauet opfylder de grundlæggende karakteristika for at udgøre et rejsebureau, herunder at bureauet organiserer og sammenpakker ydelser fra flere forskellige tredjemænd, og tilbyder disse ydelser til de rejsende i eget navn.

I og med at Spørger udelukkende, vil indkøbe og videresælge selve opholdet, der således indholdsmæssigt vil være uændrede fra Spørgers købstidspunkt til Spørgers salgstidspunktet, opfylder Spørger ikke disse grundlæggende karakteristika. Spørgers tilbud til sine kunder vil have fuldstændig samme karakteristika, som de ydelser hotellerne m.v. selv ville sælge til rejsende, der købte opholdet uden om en mellemmand.

Det er Spørgers opfattelse, at Europa-parlamentets og rådets direktiv (EU) 2015/2302 af 25. november 2015 om pakkerejser og sammensatte rejsearrangementer understøtter et bekræftende svar af nærværende spørgsmål til trods for at netop nævnte direktiv endnu ikke er implementeret. Det kan udledes af direktivets præambel punkt 17, at de ydelser, der påtænkes at blive inkluderet i Spørgers leverancer af ophold, er specifikt nævnt i direktivet, som værende biydelser til hovedydelsen (opholdet). I forhold til pakkerejser og sammensatte rejsearrangementer, er det nødvendigt at vurdere, om der til den rejsende leveres en flerhed af rejseydelser, jf. direktivets artikel 3, nr. 2) og 5), ligesom det kendes fra kravet til rejsebureauer, jf. momslovens § 67, stk. 1. Det er derfor Spørgers opfattelse, at direktiv 2015/2302 bidrager til fortolkningen af, både hvornår der er tale om et rejsebureau (en rejsearrangør), og hvornår der er tale om hoved- og biydelser i relation til fx hotelophold.

Dansk praksis i forhold til rejseelementers karakter af hoved-/biydelser

I Landskatterettens kendelse af 15. november 1999 (TfS 2000, 155) bemærkede Landsskatteretten, at det forhold, at virksomhedens kunder i de fleste tilfælde, ud af den flerhed af tilbud, som virksomheden tilbyder i kataloget med kørselv-ferier, kun tager imod tilbuddet om leje af feriebolig, ikke i sig selv kunne være til hinder for at anse virksomheden for et rejsebureau. Landskatteretten fandt således, at rejsebureaudefinitionen ikke kunne begrænses til udelukkende at omfatte salg af pakkerejser mv., hvor Landsskatteretten lagde afgørende vægt på, at det er karakteren af ydelserne, der er afgørende, samt den måde og form under hvilken ydelserne tilbydes. Landsskatterettens kendelse er således fuldstændig på linje med EU-Domstolens afgørelse i Van Ginkel-sagen, idet der i begge tilfælde er tale om et rejsebureau, fordi selskabet udbød en flerhed af ydelser. Det skal dog bemærkes, at Spørger ikke kommer til at tilbyde sine kunder mere end én ydelse, hvorfor Landsskatterettens kendelse ikke kan anvendes analogt på Spørgers påtænkte disposition.

I SKM2008. 223. SR lagde Skatterådet afgørende vægt på køberens mulighed for til-/fravalg af slutrengøringen. Det var afgørende for Skatterådet, at der ikke var nogen mulighed for lejer til at foretage et (fra)valg i forhold til rengøringen, hvorfor rengøringen ikke blev anset for en selvstændig hovedydelse, men derimod en biydelse til lejen af sommerhuset - vel at mærke uanset om prisen for rengøringen fremgik særskilt af fakturaen. Det bemærkes i den retning, at hverken Spørger eller dennes kunder har mulighed for til-/fravalg i de ydelser, der leveres af opholdsstedet i tillæg til selve opholdet.

Der vil altid blot blive faktureret ét samlet uspecificeret beløb. Dette både når opholdsstedet fakturerer Spørger, og når Spørger fakturerer Spørgers kunde.

Sammenfattende må det således konkluderes, at Spørger ikke er omfattet af særordningen for rejsebureauer, jf. momslovens § 67, stk. 1, da Spørger kun udbyder og leverer én enkelt hovedydelse til sine kunder.

På denne baggrund er det Spørgers opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares bekræftende.

Spørgsmål 2

Det er Spørgers opfattelse, at spørgsmål 2 skal besvares med ”ja”.

Lovgrundlag

Det samme lovgrundlag, som ved spørgsmål 1, danner grundlag for Spørgers opfattelse.

Begrundelse:

Med henvisning til begrundelsen fremført under spørgsmål 1 er det Spørgers opfattelse, at den inkluderede restaurationsydelse i form af eksempelvis måltider og/eller drikkevarer ydet af opholdsstedet, ikke skal anses for at udgøre en selvstændig hovedydelse. Hovedydelsen som kunderne efterspørger hos Spørger er selve opholdet, hvorfor opholdsstedets servering af måltider og/eller drikkevarer eller lignende ikke udgør et mål i sig selv for kunden, og derfor skal anses som biydelser.

På denne baggrund er det Spørgers opfattelse, at spørgsmål 2 skal besvares bekræftende.

Spørgsmål 3

Det er Spørgers opfattelse, at spørgsmål 3 skal besvares med ”ja”.

Lovgrundlag:

Det samme lovgrundlag, som ved spørgsmål 1, danner grundlag for Spørgers opfattelse.

Begrundelse:

Som nævnt ovenfor forventer Spørger, at Spørger i forbindelse med de påtænkte salg af ophold i nogle tilfælde vil videreformidle visse vouchers til sine kunder, der giver kunderne ret til særlige tilbud og rabatter fx i den by eller det område, hvor det konkrete hotel mv. er beliggende.

Sådanne vouchers vil som anført typisk være resultatet af lokale turistsamarbejder.

Med henvisning til begrundelsen fremført under spørgsmål 1 er det Spørgers opfattelse, at videreformidlingen af vouchers fra lokale erhvervsdrivende/attraktioner, ikke skal anses for at udgøre en selvstændig hovedydelse. Hovedydelsen som kunderne efterspørger hos Spørger er derfor selve opholdet, hvorfor de enkelte rabatvouchere ikke udgør et mål i sig selv for kunden og derfor skal anses som biydelser - også som en konsekvens af, at hverken Spørger eller kunderne sælger/betaler for sådanne vouchers.

Endvidere henviser Spørger til Europa-parlamentets og rådets direktiv (EU) 2015/2302 af 25. november 2015 om pakkerejser og sammensatte rejsearrangementer. I direktivets præambel 18, fremgår det, at selvom en ekstra turist-ydelse ikke er en uløselig del af indkvarteringen, så skal den ikke altid anses for en selvstændig ydelse i relation til pakkerejser og sammensatte rejsearrangementer. Det er kun, hvis turistydelserne udgør en væsentlig andel af rejsens værdi, eller på anden måde fremtræder som en væsentlig bestanddel, at den skal anses som en selvstændig leverance. I denne henseende skal det bemærkes, at de enkelte vouchers ikke kan anses for at udgøre en væsentlig andel af selve opholdets værdi.

På denne baggrund er det Spørgers opfattelse, at spørgsmål 3 skal besvares bekræftende.

Spørgsmål 4

Det er Spørgers opfattelse, at spørgsmål 4 skal besvares med ”ja”.

Lovgrundlag:

Det samme lovgrundlag, som ved spørgsmål 1, danner grundlag for Spørgers opfattelse.

Begrundelse:

Med henvisning til begrundelsen fremført under spørgsmål 1 og spørgsmål 3 er det Spørgers opfattelse, at videreformidlingen af de pågældende rabataftaler ikke skal anses for at udgøre en selvstændig hovedydelse. Hovedydelsen som kunderne efterspørger hos Spørger er selve opholdet, hvorfor de enkelte rabataftaler ikke udgør et mål i sig selv for kunden, og derfor skal anses som biydelser. I den forbindelse skal det bemærkes, at Spørgers kunde ikke vil have nogen mulighed for at fravælge at modtage sådanne tilbud, men Spørgers kunde kan selvfølgelig vælge ikke at benytte tilbuddet. Som nævnt har dette ingen betydning for Spørger, idet Spørger ikke modtager nogen honorering i forbindelse med disse rabataftaler udleveret af opholdsstederne.

På denne baggrund er det Spørgers opfattelse, at spørgsmål 4 skal besvares bekræftende.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørger ikke er omfattet af særordningen for rejsebureauer jf. momslovens § 67, stk. 1, når spørger indkøber én ydelse (fx et hotelophold) fra sin leverandør, og spørger efterfølgende videresælger hotelopholdet til Spørgers kunde, når Spørgers kunde udover selve opholdet også får adgang til opholdsstedets øvrige faciliteter så som dart, legerum, swimmingpool, sauna, spa, motionsrum og lignende tilbud/aktiviteter, der også tilbydes til alle leverandørens øvrige gæster uden ekstrabetaling.

Begrundelse

SKAT finder, at spørger ikke kan anses for at være et rejsebureau i den betydning, som begrebet anvendes i momslovens § 67. De gratis ydelser bestående i adgang til opholdsstedets øvrige faciliteter så som dart, legerum, swimmingpool, sauna, spa, motionsrum og lignende tilbud/aktiviteter, vil normalt kunne anses for biydelser til det hotelophold eller ophold på hotellignende vilkår, som spørger indkøber og videresælger.

Samtidig udøver spørger ikke den særlige form for virksomhed, der udøves af rejsebureauer. Disse tilbyder traditionelt en række forskellige ferie- og rejse-former, således at den rejsende efter eget valg kan kombinere transport, indkvartering og alle de andre ydelser, disse virksomheder kan tilbyde. Ligesom spørger ikke udøver den særlige form for virksomhed, der udøves af rejsearrangører. Disse tilbyder traditionelt pakkerejser, der indeholder flere forskellige selvstændige hovedydelser. Samtidig indeholder pakkerne ydelser, der ellers leveres af flere forskellige typer erhvervsvirksomheder, og ikke kun af en bestemt type virksomhed.

De faktiske forhold i sagen er således ikke sammenlignelige med de faktiske forhold i SKM2012. 191. SR, hvor rejsearrangøren udbød sommerhusophold, der indeholdt ekstrainydelser, der måtte anses for selvstændige hovedydelser, og som ikke kunne anses for at henhøre under de opgaver, som traditionelt udføres af sommerhusudlejere. De faktiske forhold er heller ikke sammenlignelige med de faktiske forhold i SKM2013. 205. SR, hvor rejsearrangøren udbød ydelser i form af praktikophold og projektarbejde, som gik udover de opgaver, som traditionelt udføres af hotelejer og feriecentre.

Det kan ikke medføre et andet resultat, at spørger anvender underleverandører i forbindelse med ydelserne. Disse underleverandører leverer alle hotelophold eller ophold på hotellignende vilkår. Spørger tilbyder ikke yderligere ydelser til sine kunder end dem, som underleverandørerne leverer til spørger. Spørger må derfor også alene anses for at levere hotelophold og ophold på hotellignende vilkår til sine kunder. Ligesom spørger og spørgers underleverandører udover disse hotelophold og ophold på hotellignende vilkår ikke udbyder ydelser, som går udover de opgaver, som traditionelt udføres af hotelejer og feriecentre.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Ja”.

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at det ikke har betydning for vurderingen i spørgsmål 1, hvis der i den indkøbte ydelse også indgår restaurationsydelser såsom måltider og/eller drikkevarer ydet af opholdsstedet.

Begrundelse

SKAT finder, at restaurationsydelser såsom måltider og/eller drikkevarer ydet af opholdsstedet, må anses for selvstændige hovedydelser. Der henvises i den forbindelse til forarbejderne til momslovens § § 42, stk. 2 og 3.

Imidlertid kan ydelserne ikke anses for ydelser, som går udover de opgaver, som traditionelt udføres af hotelejere og feriecentre. Det har derfor ikke betydning for besvarelsen af spørgsmål 1, at spørger og spørgers underleverandører udover hotelophold eller ophold på hotellignende vilkår leverer restaurationsydelser.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med ”Ja”.

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at det ikke har betydning for vurderingen i spørgsmål 1, hvis spørger videreformidler en voucher fra lokale erhvervsdrivende/turistattraktioner på eksempelvis entréer, restauranter, drikkevarer, tøj eller lignende til kunden, hvor spørger ikke modtager vederlag for videreformidlingen.

Begrundelse

De i spørgsmålet omhandlede vouchere giver spørgers kunde ret til særlige tilbud og rabatter. De videreformidles fra enten spørgers underleverandør eller fra den erhvervsdrivende, som tilbyder rabatten mv. Spørger modtager ikke vederlag for videreformidlingen.

Den gratis videreformidling af voucherne, vil normalt kunne anses for biydelser til det hotelophold eller ophold på hotellignende vilkår, som spørger indkøber og videresælger. Samtidig kan videreformidlingen ikke anses for ydelser, som går udover de opgaver, som traditionelt udføres af hotelejere og feriecentre. Videreformidlingen af voucherne har derfor ikke betydning for besvarelsen af spørgsmål 1.

Det bemærkes for en god ordens skyld, at de i spørgsmålet omhandlede vouchere ikke kan anses for vouchere i den forstand, som udtrykket anvendes i det såkaldte ”voucher-direktiv” (Rådets direktiv (EU) 2016/1065 af 27. juni 2016 om ændring af direktiv 2006/112/EF for så vidt angår behandlingen af vouchere), som har virkning fra den 1. januar 2019. Ændringsdirektivets voucher-definition omfatter ikke instrumenter, der giver indehaveren ret til en rabat ved køb af varer eller ydelser, men ikke ret til at modtage sådanne varer eller ydelser.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med ”Ja”.

Spørgsmål 4

Kan det bekræftes, at det ikke har betydning for vurderingen i spørgsmål 1, hvis spørger ud over opholdet videreformidler rabataftaler til spørgers kunder, som opholdsstedet selvstændigt har indgået med de lokale

erhvervsdrivende/turistattraktioner, hvori spørger ikke har nogen økonomisk interesse og som tilbydes til alle opholdsstedets gæster i øvrigt.

Begrundelse

Den gratis videreformidling af rabataftalerne vil normalt kunne anses for biydelser til det hotelophold eller ophold på hotellignende vilkår, som spørger indkøber og videresælger. Samtidig kan videreformidlingen ikke anses for ydelser, som går udover de opgaver, som traditionelt udføres af hotelejere og feriecentre. Videreformidlingen af rabataftalerne har derfor ikke betydning for besvarelsen af spørgsmål 1.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 4 besvares med ”Ja”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momslovens § 4, stk. 1 og 4, har følgende ordlyd:

”§ 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.

Stk. 2. (...)

Stk. 4. Når en formidler af en ydelse handler i eget navn, men for en andens regning, anses formidleren for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse. ”

Momslovens § 67 har følgende ordlyd:

”§ 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. ”

Praksis

C-163/91, Van Ginkel

Formålet med særordningen for rejsebureauer er at tilpasse momsreglerne til den særlige form for virksomhed, der udøves af rejsebureauer. For at tilgodese kundernes behov tilbyder rejsebureauerne en række forskellige ferie- og rejse-former, 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 særordningen 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.

Den omstændighed, at rejsebureauet blot stiller en feriebolig til rådighed for den rejsende, er ikke tilstrækkelig til at udelukke denne ydelse fra anvendelsesområdet for særordningen. Den ydelse, rejsebureauet tilbyder - selv når den blot består i, at der stilles en feriebolig til rådighed - kan 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.

C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin

Ydelser, der indgår i en pakkerejse leveret af et hotel og som leveres til hotellet af tredjemand. Hvis de hører under de opgaver, som traditionelt udføres af hotelejere, og alene i forhold til den indkvartering, som hotellet selv præsterer (egne ydelser), udgør en mindre del af pakkens pris, er de rene biydelser til de egne ydelser. Hotellet omfattes ikke af særordningen for rejsebureauer.

Ydelser, der ligger uden for hotelejernes traditionelle opgaver - som fx transporten til hotellet fra fjerntliggende opsamlingssteder - og hvis udførelse ikke kan undgå at have mærkbare følger for den anvendte enhedspris, kan ikke betragtes som biydelser til hotellets egne ydelser. Hvis hotellet køber de "utraditionelle" hovedydelser hos tredjemand, er de omfattet af særordningen for rejsebureauer.

SKM2010. 405. VLR⁻

Slutrensning af udlejede sommerhuse er en selvstændig momsplichtig ydelse og ikke en del af den momsfrigitte udlejning af det pågældende sommerhus, når lejeren selv kan vælge at foretage slutrensningen og lejeren overlader rengøringen til tredjemand.

SKM2008. 223. SR⁻

Hvor der blev udlejes et sommerhus med såkaldt "obligatorisk slutrensning", påhviler det lejeren at foretage slutrensning efter endt lejeophold. Det er sommerhusejeren der forestår slutrensningen. I den situation leveres hverken en ydelse fra ejeren til udlejningsbureauet eller fra bureauet til lejeren. Det gælder selvom der i fakturaen til lejeren eventuelt er anført en særskilt pris for slutrensning.

Hvor der udlejes et sommerhus med såkaldt "valgfri slutrensning", påhviler det lejeren ifølge lejekontrakten at forestå slutrensning inden afrejse. Hvis lejeren ikke selv ønsker at foretage slutrensningen, kan han købe rengørings-ydelsen gennem udlejningsbureauet. I den situation leveres en momsplichtig ydelse, der ikke kan anses som en i medfør af ML § 13, stk. 1, nr. 8, momsfrigitte accessorisk ydelse til momsfri udlejning af sommerhuset.

SKM2008. 224. SR⁻

Udlejning af sommerhus med såkaldt "obligatorisk slutrensning" anses for at være én samlet momsfri udlejningsydelse. Der lægges vægt på, at det af kontrakten fremgår, at det ikke påhviler lejer at foretage slutrensningen, og at denne derfor ikke aktivt tilvælger en rengøringsydelse, men blot lejer et rengjort sommerhus uden slutrengøringsforpligtelse.

Hvor der udlejes et sommerhus med såkaldt "valgfri slutrensning", påhviler det lejeren ifølge lejekontrakten at forestå slutrensning inden afrejse. Hvis lejeren ikke selv ønsker at foretage slutrensningen, kan han købe rengøringsydelsen gennem udlejningsbureauet. I den situation leveres en momsplichtig ydelse, der ikke kan anses som en i medfør af ML § 13, stk. 1, nr. 8, momsfrigitte accessorisk ydelse

til momsfri udlejning af sommerhuset. Det gælder også for sommerhusejeren, der selv rengør sit sommerhus.

SKM2012. 55. SR–

Spørgers formidling i eget navn af ferieboliger her i landet og i udlandet var ikke omfattet af særordningen for rejsebureauer, når spørger alene leverer en selvstændig hovedydelse til den rejsende, dog således at formidling af udlejning af feriebolig og samtidige tilbud til den rejsende om andre serviceydelser vedrørende formidling af adgang til swimmingpool/badeland og 1/1, 1/2 eller 1/4 pension ansås for levering af flere selvstændige hovedydelser, omfattet af særordningen, jf. ML § 67 a og § 67 d.

Skatterådet kan derimod bekræfte, at der ikke skal betales moms i Danmark, hvis visse ferieboliger udlejes inklusive obligatoriske ydelser af lav værdi, som kunden ikke kan fravælge, f.eks. adgang til sommerbjergbane og aktivitetskort. Disse ydelser kan anses for biydelser til udlejningen. Ydelserne kunne hverken fravælges af udlejer, formidler eller lejer, idet de lokale kommunalbestyrelser pålagde udlejerne at betale gebyrer, der havde en skattelignende karakter, men samtidig gav udlejerne og deres lejere ”gratis” adgangskort til de pågældende faciliteter.

SKM2012. 191. SR–

Skatterådet fandt, at spørgers formidling af udlejning i eget navn af sommerhuse med tilknyttede aktivitetsmuligheder er omfattet af særordningen for rejsebureauer, idet hver enkelt af de omhandlede ydelser ansås for selvstændige hovedydelser. Der blev lagt vægt på, at ejeren af sommerhuset kan vælge at tilkøbe disse ydelser, at lejeren af sommerhuset (den gennemsnitlige forbruger) vil se på markedsprisen set i lyset af omfanget af de enkelte dele af den samlede pakke, her sommerhus, badeland mv., og at der ikke at tale om ydelser, som direkte knytter sig til selve sommerhuset. Endelig blev der lagt vægt på, at de omhandlede ekstraydelser ikke kan anses for at henhøre under de opgaver, som traditionelt udføres af sommerhusudlejere.

SKM2013. 205. SR–

Spørger leverede en rejseydelse direkte til den rejsende, og alle spørgers destinationer var beliggende uden for EU. Spørger købte alle rejsens dele af sin kontrahent i destinationslandet. Alle rejseydelserne blev leveret af kontrahenten i destinationslandet. Skatterådet bekræftede, at spørger er omfattet af særordningen for rejsebureauer, jf. momsloven § 67. Det var Skatterådets opfattelse, at de af spørger udførte transaktioner, er identiske med eller i det mindste sammenlignelige med dem, som et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, udfører.

Men når 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 momslovens § 34, stk. 1, nr. 17, er fritaget for afgift. Skatterådet kunne derfor bekræfte, at leveringen af de beskrevne ydelser ikke medfører betaling af moms i Danmark, jf. § 67 d.

I den ydelse, som spørger leverede, indgik følgende elementer:

- Et projekt, hvor kunden skal arbejde frivilligt eller være i praktik under sit ophold
- Informationsmateriale om destinationen og projektet
- Indkvartering på destinationen
- Måltider under opholdet
- Informationsmøde og støttefunktion hos lokale samarbejdspartnere
- Et bevis på deltagelse

Flytransport, forsikringer, vaccinationer mv. var kundens eget ansvar. Spørger leverer kun de ovenstående ydelser.

SKM2016. 336. SR–

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at salg af flybilletter i eget navn og for egen regning ville være momsfrit, når man i samme virksomhed også har aktiviteter i form af momspligtige rejsebureauydelser.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Se indledningsvis under spørgsmål 1.

Momslovens § 42, stk. 2 og 3, har følgende ordlyd:

”Stk. 2. Virksomheder kan uanset bestemmelsen i stk. 1, nr. 5, fradrage 25 pct. af afgift af restaurationsydelser. Det er en forudsætning, at udgifterne hertil er af strengt erhvervsmæssig karakter.

Stk. 3. Virksomheder, der driver kursusvirksomhed efter § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., kan fradrage 25 pct. af afgift af indkøb m.v., som vedrører bespisning af virksomhedens kursUSDeltagere, i det omfang indkøbet heraf står i rimeligt forhold til de afholdte kurser. ”

Momslovens § 42, stk. 2 og 3, havde i perioden 1. januar 2011 – 31. december 2013 følgende ordlyd:

”Stk. 2. Virksomheder kan uanset bestemmelsen i stk. 1, nr. 5, fradrage 25 pct. af afgift af restaurationsydelser. Virksomheder kan uanset bestemmelsen i stk. 1, nr. 6, fradrage 50 pct. af afgift af hotelovernatning. I begge tilfælde er det en forudsætning, at udgifterne hertil er af strengt erhvervsmæssig karakter.

Stk. 3. Virksomheder, der driver kursusvirksomhed efter § 13, stk. 1, nr. 3, 2. pkt., kan fradrage 25 pct. af afgift af indkøb m.v., som vedrører bespisning af virksomhedens kursUSDeltagere, og 50 pct. af afgift af indkøb m.v., som vedrører virksomhedens kursUSDeltageres hotelovernatning, i det omfang indkøbet heraf står i rimeligt forhold til de afholdte kurser. ”

Forarbejder

I Betænkning over Forslag til lov om ændring af lov om afgift af elektricitet, lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter, registreringsafgiftsloven, momsloven og forskellige andre love (Folketingsåret 2010, Betænkning til Lovforslag 80) fremgår følgende vedrørende hotelvirksomhed i bemærkningerne:

”Til nr. 14

Med ændringsforslaget ændres begrebet »hotelophold« til begrebet »hotelovernatning« for at skabe overensstemmelse med det tilsvarende begreb i ændringsforslag nr. 15 og 16.

Til nr. 15

Forslaget er en del af aftalen om finansloven for 2011. Med forslaget forøges fradraget for moms på udgiften til hotelovernatning af streng erhvervsmæssig karakter fra 25 pct. til 50 pct., mens fradraget for moms på udgiften til restaurationsydelser af streng erhvervsmæssig karakter forbliver uændret 25 pct. Samtidig præciseres det med anvendelsen af begrebet »hotelovernatning«, at den forøgede fradragsret kun vedrører selve overnatningen.

Til nr. 16

Med ændringsforslaget ændres begrebet »overnatning« til begrebet »hotelovernatning« for at skabe overensstemmelse med det tilsvarende begreb i ændringsforslag nr. 14 og 15, samtidig med at fradraget for overnatningsdelen forøges fra 25 pct. til 50 pct.”

L 80 - bilag 14 af 3. december 2010:

”.....

Som første skridt mod forbedrede konkurrenceforhold forøges fradraget for moms på udgiften til hotelovernatning fra 25 til 50 pct., mens fradraget for moms på udgiften til restaurationsydelser forbliver uændret 25 pct.

Med vedtagelsen af L 80 vil det således fremgå af momsloven, at der fra 1/1 2011 vil kunne fratrækkes 25 pct. af momsen på erhvervsmæssige udgifter til restaurationsydelser og 50 pct. af momsen på erhvervsmæssige udgifter til hotelovernatning.

Der er i momsretlig sammenhæng tale om to selvstændige hovedydelser eller køb, om man vil, hvor fradraget for restaurationsydelser kan ikke forhøjes fra 25 pct. til 50 pct. blot ved at betragte restaurationsydelser som biydelser til hotelovernatning. Dette gælder uanset om hoteller, kursus- og konferencervirksomheder m.v. markedsfører deres produkter til én samlet pakkepris, eller om branchen i sin markedsføring prissætter de enkelte ydelser separat.

I forbindelse med Folketingets 2. behandling af L 80 vil jeg fremsætte et ændringsforslag, som præciserer, at forøgelsen af fradraget for moms kun gælder i relation til hotelovernatning.”

Praksis

Se Praksis under spørgsmål 1.

Spørgsmål 3 og 4

Lovgrundlag

Se indledningsvis under spørgsmål 1.

Uddrag af Rådets direktiv (EU) 2016/1065 af 27. juni 2016 om ændring af direktiv 2006/112/EF for så vidt angår behandlingen af vouchere

”RÅDET FOR DEN EUROPÆISKE UNION HAR -

(...)

efter en særlig lovgivningsprocedure, og ud fra følgende betragtninger:

(1) Rådets direktiv 2006/112/EF (3) fastsætter bestemmelser om tid og sted for levering af varer og ydelser, afgiftsgrundlaget, merværdiafgiftens (momsens) forfald og fradragsret. Disse bestemmelser er imidlertid ikke tilstrækkeligt klare eller omfattende til at sikre konsekvens i afgiftsbehandlingen af transaktioner, der indebærer vouchere, og det i et omfang, der har uønskede følger for et velfungerende indre marked.

(2) Med henblik på at sikre en sikker og ensartet behandling, overensstemmelse med principperne om en generel forbrugsafgift, der er direkte proportional med varernes og ydelsernes pris, undgå inkonsekvens, konkurrencefordrejning, dobbelt- eller ingen afgiftspålæggelse samt for at mindske risikoen for afgiftsunddragelse er der behov for specifikke bestemmelser for den momsmæssige behandling af vouchere.

(3) (...)

(4) Kun vouchere, der kan anvendes til indløsning mod varer eller ydelser, bør være omfattet af disse bestemmelser. Instrumenter, der giver indehaveren ret til en rabat ved køb af varer eller ydelser, men ikke ret til at modtage sådanne varer eller ydelser, bør dog ikke være omfattet af disse bestemmelser.

(5) Bestemmelserne om vouchere bør ikke medføre nogen ændringer i den momsmæssige behandling af rejsehjemler, entrébilletter til biografer og muséer, frimærker eller lignende.

(6) For klart at kunne identificere, hvad der udgør en voucher med hensyn til moms, og for at skelne mellem vouchere og betalingsinstrumenter er det nødvendigt at definere vouchere, som kan antage fysisk eller elektronisk form, samt tage hensyn til deres væsentligste egenskaber, navnlig karakteren af de rettigheder, der følger af voucheren, og forpligtelsen til at acceptere den som modværdi for en levering af varer eller ydelser.

(7) (...)

VEDTAGET DETTE DIREKTIV:

Artikel 1

I direktiv 2006/112/EF foretages følgende ændringer:

1) I afsnit IV, indsættes følgende kapitel:

»KAPITEL 5 Fælles bestemmelser for kapitel 1 og 3

Artikel 30a I dette direktiv forstås ved:

1) »voucher«: et instrument, hvor der består en forpligtelse til at acceptere det som hel eller delvis modværdi for en levering af varer eller ydelser, og hvor de varer eller ydelser, der skal leveres, eller deres potentielle leverandørs identitet enten er angivet på selve instrumentet eller i den tilhørende dokumentation, herunder vilkårene og betingelserne for anvendelse af et sådant instrument

2) »voucher til ét formål«: en voucher, hvor leveringsstedet for de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til, og den moms, der skal betales for de pågældende varer eller ydelser, er kendt på tidspunktet for udstedelsen af voucheren

3) »voucher til flere formål«: en voucher, der ikke er en voucher til ét formål.

Artikel 30b

1. (...)«

3) I afsnit XV indsættes følgende kapitel:

»KAPITEL 2a Overgangsforanstaltninger i forbindelse med anvendelse af ny lovgivning

Artikel 410a

Artikel 30a, 30b og 73a finder kun anvendelse på vouchere, der udstedes efter den 31. december 2018.

Artikel 410b

(..)«

Artikel 2

1. Medlemsstaterne vedtager og offentliggør senest den 31. december 2018 de love og administrative bestemmelser, der er nødvendige for at efterkomme dette direktiv. De meddeler straks Kommissionen teksten til disse bestemmelser.

De anvender disse bestemmelser fra den 1. januar 2019.

2. Medlemsstaterne meddeler Kommissionen teksten til de vigtigste nationale retsforskrifter, som de udsteder på det område, der er omfattet af dette direktiv.

Artikel 3

(..)”

Praksis

Se Praksis under spørgsmål 1.