
Kandidatafhandling

Cand.merc.aud.-studiet

*De momsmæssige problemstillinger for rejsebureauvirksomheder
under 'Særordning for Rejsebureauer'*

Copenhagen Business School 2013

Afleveret:
25. april 2013

Forfatter:
Raheel Ali

Vejleder:
Karina Kim Egholm Elgaard

Indholdsfortegnelse

Executive summary	4
1.0 Forord	6
2.0 Indledning	7
2.1 Problemformulering.....	8
2.2 Afgrænsning	9
2.3 Afhandlingens opbygning.....	9
3.0 Dataindsamling og metodevalg	10
3.1 Juridisk metode.....	11
3.1.1 Nationale retskilder.....	12
3.1.2 Retspraksis, præjudikater	12
3.1.3 EU-retskilder	13
3.1.4 Retspraksis, EU-Domstolen	14
3.1.5 Retskilderne rangorden	14
3.1.6 Selskabs- og brancheforhold	15
3.1.7 Regnskabstal.....	15
3.2 Kildekritik	15
4.0 Gældende regler frem til 2011.....	17
4.1 AFG635 (nævn/december 1979) Momsnævnets afgørelse:.....	18
4.2 SKM2005.363LSR: Praksisændring.....	19
4.3 Lønsumsafgift.....	20
4.4 Delkonklusion	21
5.0 Baggrunden for Særordning for rejsebureauer	22
6.0 Rejsebureau-begrebet i forhold til særordningen	23
6.1 De forenede sager C-30/96 og C-94/97 Madgett & Baldwin	25
6.2 C-200/04, Internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (Ist).....	26
6.3 TfS 2000, 155 /LSR.....	28
6.4 C-163/91, Van Ginkel.....	30
6.5 C-31/10, Minerva Kuturreisen GmbH.....	32
6.6 Formidlingsydelse i eget navn	32
6.7 SKM2011.631.SR, bindende svar	33
6.8 SKM2012.191. SR, bindende svar	34
6.9 SKM2005.363.LSR	36
6.10 Delkonklusion.....	38
7.0 Leveringssted for rejsebureauer	39
7.1 Leveringssted under særordningen.....	39
7.1.1 C-260/95 DFDS.....	40
7.1.2 SKM2011.55.SR	41
7.1.3 SKM2011.144.SR.....	41
7.1.4 Rejser uden for EU	42
7.1.5 Rejser delvist uden for EU	42
7.2 Leveringsstedet for rejsebureauer udenfor særordningen.....	43
7.3 Delkonklusion	46
8.0 Rejsebureauers fortjenstmargen.....	47
8.1 De forenede sager C-30/96 og C-94/97 Madgett & Baldwin	48

8.2 C-291/03, My Travel	49
8.3 SKM2010.838.SR.....	49
8.4 Omkostninger som ikke indgår i fortjenstmargenordningen	50
8.5 Fortjenstmargen kan opgøres efter to metoder.....	50
8.5.1 Metode 1	50
8.5.2 Metode 2	51
8.6 Delkonklusion	54
9.0 Konsekvenser for rejsebureaubranchen.....	54
9.1 Charterbureauer	55
9.2 Oversøiske rejsebureauer	57
9.3 Kør selv-bureauer	57
9.4 Erhvervsrejsebureauer.....	58
9.5 Øvrige rejsebureauer.....	58
10.0 Konsekvenser for specifikke virksomheder.....	58
10.1 Atlantis Rejser	59
10.1.1 I forhold til moms	60
10.1.2 Moms kontra lønsumsafgift	61
10.2. FDM Travel.....	62
10.2.1 I forhold til moms	64
10.2.3 Moms kontra lønsumsafgift	65
10.3 Delkonklusion.....	66
11.0 Konklusion	67
12.0 Perspektivering	71
Litteraturliste	74

Executive summary

In early 2009 the Danish VKO government initiated a bill regarding a tax reform named "Forårspakke 2.0". The bill created upheaval within the VAT in many different industries including the travel agency industry.

Before the introduction of the bill, the travel agencies were covered by the law of payroll tax, but due to the new bill the companies are exempted from the former law of payroll tax and are instead covered by the law of VAT. There is therefore constructed a new set of rules for the travel agency industry which therefore creates new managerial issues concerning VAT.

The desired spectrum that is to be investigated is therefore divided into two questions. The first question consists of what is understood by the travel agency term according to the special scheme for travel agencies. The second question consists of which economical and administrative consequences it has for the travel agencies, if they are covered by the special scheme for travel agencies. The overall problem formulation has been narrowed down and it therefore concentrates heavily on the two questions. To make an in-depth investigation of the before announced problem formulation, some sub questions were been developed.

The results of the above mentioned questions are now summed up. Due to the implementation of the 203 bill, a new set of rules has been created for VAT compulsory travel agencies and there has also been an evolvment of new VAT related issues. These issues are expressed in the way of defining the travel agency term according to the special scheme, provision of delivery and statement of profits for travel agencies etc.

The term according to the special scheme includes travel agency firms, who sell products and services in their own name and are applying services from taxable individuals. The special scheme is only applicable if a travel agency is selling a travel related service. Additionally there should be a consensus of a plural amount of services that are being offered. The special scheme is applicable on various types of firms, which are selling the same kind of travel services as a travel agency.

According to the special scheme for travel agencies, the delivery is where the travel agency has established its financial center. When not applying the special scheme, the travel agencies would be imposed to register themselves in all the various countries they do business in. This registration requirement is a burden for the travel agencies and it would cause a managerial burden for the firms. The special scheme for travel agencies excludes travels that are perceived outside the European Union, and are therefore equivalent as intermediary services that are non-chargeable according to the law of VAT.

Travel firms who sells services in others name, are recited as intermediary and these are not included in the special scheme of travel agencies, while these do not sell travel services in their own name and they are thereby included in the ordinary law of VAT. Method two concentrates on the other managerial and economical consequences for the travel agencies. These may vary and are dependent on which travel services that are being sold by the travel firms. Travel firms that mainly sell travel services within the EU, are included in the special scheme and are therefore required to calculate VAT of their services. These travel agencies are pressured by overwhelming managerial and economical tasks that are an aftermath of the diminishing VAT exemption, and many of these have suffered from losses, which has been exemplified throughout this paper.

Last of all, the travel agencies that are selling travel packages within the EU, are the ones that are suffering the most financially and managerially after the execution of the VAT exemption. Travel agencies that are mainly selling services that are perceived outside the EU have archived great financial benefits. This is caused by VAT deduction of purchases and the opportunity of avoiding payroll taxes.

1.0 Forord

Denne afhandling er skrevet i det afsluttende semester af cand.merc.aud.-studiet på Copenhagen Business School i København ud fra en selvvalgt problemstilling i valgfaget momsret.

Afhandlingens primære målgruppe er rejsebranchen i Danmark og medstuderende, som ønsker at få indblik i de momsmæssige problemstillinger, der er opstået, efter rejsebureauer er blevet momspligtige.

Det forventes, at læseren har et vist kendskab til juridisk metode samt momssystemets grundelementer.

Afhandlingen dykker ned i en teoretisk og praktisk problemstilling, som er opstået efter vedtagelsen af Lovforslag 203. Problemstillingen vil bl.a. blive løst ved anvendelse af en teoretisk tilgang, der opfylder de faglige krav til kandidatafhandlingen.

Vejleder Karina Kim Egholm Elgaard takkes for inspiration samt kompetent og konstruktiv kritik under forløbet.

2.0 Indledning

Rejsebureauvirksomheder har i forbindelse med Skattereformen "Forårspakke 2.0" oplevet stor omvæltning inden for momsområdet. Forårspakke 2.0¹ indeholder bl.a. lovforslag om moms og lønsumsafgiftsændringer og har medført økonomiske konsekvenser for rejsebureau-virksomheder, som i forvejen er et presset marked, hvor overskudsgraden er lav².

Hvilke økonomiske konsekvenser, lovforslaget har fået for rejsebureauer, vil blive analyseret i nærværende afhandling. Samtidig vil afhandlingen belyse, hvilke administrative byrder rejsebureauer er blevet pålagt, efter lovforslaget er blevet vedtaget.

Før vedtagelsen af lovforslaget 203³ har rejsebranchen været omfattet af lov om lønsumsafgift, men siden 1. januar 2011 er rejsebureauer blevet fritaget for lønsumsafgift og bliver i stedet omfattede af momsloven. Dermed er der skabt et nyt regelsæt for rejsebureaubranchen og nogle nye momsmæssige problemstillinger. Disse momsmæssige problemstillinger kommer bl.a. til udtryk ved fortolkning af rejsebureau begrebet i forhold til særordning, som er et centralt element i særordningen for rejsebureauer. Derfor vil definitionen af rejsebureau begrebet blive analyseret i nærværende afhandling.

Det gælder, at alle varer og ydelser, der leveres mod vederlag af en afgiftspligtig person, skal som udgangspunkt pålægges moms. Visse varer og ydelser er dog fritaget efter momslovens (ML) kapitel 13. *Nærværende afhandling fokuserer alene på ophævelsen af fritagelsesbestemmelsen for rejsebureauvirksomheder, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 16.*

¹ Mere info om Forårspakke 2.0 : <http://www.stm.dk/publikationer/Foraarspakke/>

² Publikation for Rejsebureauer, Markedsnyt 2011 , Deloitte side 6

³ Lovforslag 203, Forslag til lov om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v.

2.1 Problemformulering

Moms inden for rejsebureauer er et vidtfavnende område med mange aspekter, som i momsmæssige henseender giver en lang række problemstillinger og udfordringer. Disse udfordringer kommer bl.a. til udtryk ved fortolkningen af begrebet 'rejsebureauvirksomhed' i forhold til særordningen, samt hvem der er omfattet af regelsættet, hvordan leveringsstedet bestemmes, og hvordan fortjenstmargenen opgøres.

Heraf kan **hovedproblemformulering** udledes som består af 2 delelementer:

1) Hvad forstås ved rejsebureau-begrebet i forhold til særordningen, og 2) hvilke økonomiske, eller administrative konsekvenser har det for rejsebureau virksomhederne, hvis de er omfattet af særordningen.

Afhandlingens problemformulering er præciseret ved følgende underspørgsmål:

- Hvilke betingelser skal være opfyldt, for at en virksomhed bliver betegnet som et rejsebureau, der er omfattet af særordningen?
- Hvordan bestemmes leveringsstedet for rejsebureauer under særordningen såvel som uden for særordningen?
- Hvordan bestemmes fortjenstmargenen – og hvilke metoder kan anvendes til at opgøre fortjenstmargenen?
- Hvilke økonomiske og administrative konsekvenser har det for rejsebureauvirksomhederne, hvis de er omfattet af særordningen?

Afhandlingens første del indeholder en *fortolkning* af rejsebureaubegrebet i forhold til særordningen og belyser, hvilke betingelser der skal være opfyldt, før en virksomhed er omfattet af særordningen. Endvidere vil *leveringssted* for rejsebureauvirksomhed

blive belyst inden for såvel som uden for særordningen. Dernæst belyses *fortjenstmargen* samt hvilke metoder, kan benyttes til opgørelse af fortjenstmargenen. I afhandlingens anden del udføres en generel *analyse af rejsebureaubranchen* og en mere dybdegående analyse af *de økonomiske og administrative konsekvenser* ved indførelse af momspligt for rejsebureauvirksomheder i særordningen.

2.2 Afgrænsning

Genstandsfeltet for denne afhandling er *moms på pakkerejser*. For at opnå en dybdegående analyse vil afhandlingen således udelukkende beskæftige sig med den momsmæssige behandling af moms på rejsebureauer. Lovforslaget 203 omhandler også fritagelse af momspligten for levering af fast ejendom, ejendomsadministration samt rejsebureau, men det er altså kun sidstnævnte aspekt, som bliver analyseret i denne afhandling. Efter det nye regelsæt er rejsebureauer samt turist- og oplysningskontorer blevet momspligtige, men turist- og oplysningskontor inddrages ikke som analyseobjekt i afhandlingen. Denne afhandling vil ikke behandle de momsmæssige problemstillinger som vedr. personbefordring, selvom der er tale om nærtbeslægtede aktiviteter i forhold til rejsebureau virksomhed.

2.3 Afhandlingens opbygning

Afhandlingen er opbygget således, at spørgsmålene fra problemformuleringen besvares kronologisk i særskilte kapitler med underopdelte afsnit.

I indeværende kapitel redegøres for afhandlingens problemformulering og afhandlingens afgrænsning, metodemæssige overvejelser, moms rettens kilder og deres rangorden samt afhandlingens opbygning.

Kapitel 2 belyser det tidligere regelsæt for rejsebureauvirksomheder. Endvidere gives der en introduktion til baggrunden for særordningen.

Kapitel 3 belyser de momsmæssige problemstillinger for rejsebureauvirksomheder, i forhold til bl.a. hvilken betingelser der skal gøres gældende, før rejsebureauvirksomhedsydelse er omfattet af særordningen.

Kapitel 4 bestemmer leveringsstedet for rejseydelser, som både er og ikke er omfattet af særordningen. Dernæst introduceres opgørelse af fortjenstmargen samt metoderne til at opgøre fortjenstmargenen.

Kapitel 5 anskueliggør de generelle økonomiske og administrative konsekvenser for rejsebureauvirksomheder efter indførelse af momspligt. Dernæst analyseres konsekvenserne specifikt for to udvalgte case virksomheder.

Afslutningsvis sammenfatter afhandlingen de gennemførte analyser af gældende ret og de økonomiske og administrative konsekvenser for rejsebureaubranchen.

I afhandlingens appendiks findes desuden en oversigt over anvendte afgørelser fra EU-Domstolen samt national praksis i form af afgørelser, kendelser og domme m.v

3.0 Dataindsamling og metodevalg

Nærværende afhandling bygger på anvendelse af primære og sekundære kilder til besvarelse af den problemformulering og de problemstillinger, der blev opstillet i de foregående afsnit.

Til besvarelse af problemformuleringens første del vil der benyttes metoder knyttede til juridiske retskilder, hvortil besvarelse af anden del af problemformuleringen vil foregå igennem bearbejdning af diverse data fra forskellige kilder i form af årsrapporter, markedsrapporter mv.

3.1 Juridisk metode

For at kunne belyse ovenstående problemstillinger benyttes den retsdogmatiske metode.⁴ Denne metodes formål er at udlede gældende ret ved at systematisere, beskrive og fortolke gældende ret ud fra de relevante retskilder.

De retskilder, som bliver anvendt i denne afhandling, er skitseret nedenfor.

1. Lovgivning og regulering (herunder EU-ret og national ret)
2. Retspraksis, præjudikater

Afhandlingens udsagn og påstande om gældende ret baseres på anvendelse af anerkendt juridisk metode, herunder retskilde- og fortolkningslæren.⁵

Som følge af afhandlingens formål vil påvisningen af gældende ret primært indeholde udsagn af typen "*de lege lata*"⁶, som er udtryk for det resultat, en domstol vil komme frem til ved anvendelse af retskilderne og den retsdogmatiske analyse. Derfor skal gældende ret i denne afhandling betragtes som den retspraksis, teorien anbefaler.

Retskilderne vil blive analyseret og fortolket og rangordnet for at udlede, hvad der er gældende ret. Lovgivningen er hierarkisk opdelt, og da nogle regler har højere rang end andre love – fx at grundloven har forrang for alle andre danske love – er det ifølge retskildelæren nødvendigt at rangordne retskilder. Dertil vil reglerne også blive fortolket i forhold til '*lex superior-princippet*', som omhandler, at reglerne kan være ugyldige, hvis de strider imod regler af højere rang⁷.

⁴ Evald, Jens og Schaumburg-Müller, Sten: Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære, side 207

⁵ Wegener: Juridisk Metode, side 60

⁶ Ruth Nielsen: Retskilder & Retsteorier, side 24

⁷ Ruth Nielsen: Retskilder & Retsteorier, side 203

3.1.1 Nationale retskilder

Den øverst rangerende nationale regulering er grundloven⁸. I praksis reguleres momsoprævningen af momsloven, som er udtømmende, idet den fastlægger såvel den objektive samt subjektive momspligt.

Den øvrige nationale regulering udgøres af momsbekendtgørelsen samt administrative forskrifter, der bl.a. omfatter momsvejledningen, styresignaler fra SKAT og bindende svar.

Momsbekendtgørelsen har lovkraft og er bindende for alle, hvorimod cirkulærer såsom momsvejledningen kun er bindende for de underordnede myndigheder og dermed ikke forpligter borgerne.⁹

I forbindelse med rejsebureauer er blevet momspligtige har SKAT udsendt en vejledning benævnt Særordning for rejsebureauer¹⁰, som er SKATs svar på, hvad der er gældende ret inden for området moms på rejsebureauer.

3.1.2 Retspraksis, præjudikater

Retspraksis er en anden type retskilde, som også kan have betydelig retskildemæssig værdi. Retskildemateriale udgøres af retspraksis fra Højesteret, landsretterne og byretterne, Momsnævnets afgørelser og administrativ praksis fra skattemyndighederne.

Offentliggjorte kendelser fra Højesteret og Landsskatteretten tillægges en betydelig retskildemæssig værdi, da sagerne har præjudikat værdi, og derfor vil domme inden for lignende sager opnå samme retstilstand.

⁸ Lov: Danmarks Riges Grundlov nr. 169 af 5. juni 1953.

⁹ Ruth Nielsen: Retskilder & Retsteorier, side 82

¹⁰ SKAT: Særordning for rejsebureauer

Forskellige domme har forskellig retskildemæssig værdi, og domme afsagt af Højesteret har betydeligt større retskildemæssig værdi, end sager afsagt ved byretterne. Derfor er prioritering af retskilderne relevant, når man udleder, hvad der er gældende ret.

I denne afhandling anvendes bl.a. følgende afgørelser, nationale domme og bindende svar som har centrale for analyse og fortolkning på det momsmæssige område for rejsebureaubranchen:

- AFG 635 (1979)
- TfS 2000, 155 LSR "Kør selv ferie"/
- SKM2005.363.LSR,
- SKM2011.631.SR
- SKM2012.191.SR
- SKM2011.55.SR
- SKM2011.144.SR

3.1.3 EU-retskilder

I EU regi kan retskilder opdeles i primære kilder, bindende sekundær kilder og praksis fra EU- Domstolen¹¹. Primære retskilder er selve traktaten om den Europæiske Unions funktionsområde (TEUF), og efterfølgende udgør alle de trakter, som er godkendt i EU.

De bestemmelser, som er relevante i forhold til merværdiafgift, er indeholdt i TEUF-artikel 113¹², som indeholder en bestemmelse om harmonisering af lovgivninger om indirekte skatter. I TEUF-artikel 113 er det beskrevet, at det kun Rådet i EU, som vedtager love inden for bl.a. omsætningsafgifter.

¹¹ Den Europæiske Unions:
http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/decisionmaking_process/l14534_da.htm

¹² Den Europæiske Unions:
<http://www.euo.dk/dokumenter/traktat/TEUF/samtlige/113/>

Momsdirektivet er en subsidiær retskilde og er udstedt med hjemmel i TEUF-artikel 113.

3.1.4 Retspraksis, EU-Domstolen

EU-Domstolen behandler bl.a. sager vedrørende fortolkning af EU-retten. Medlemsstaternes domstol har ret og pligt til at få anlagt en sag ved EU-Domstolen, hvis der foreligger spørgsmål i form af en præjudiciel fortolkning.¹³ Der er aflagt flere sager vedrørende fortolkning af rejsebureaubegrebet i forhold til særordning ved EU-Domstolen, og disse sager har fået præjudiciel status. Da sagerne følgelig tillægges betydelig retskildemæssig værdi, vil disse blive analyseret i afhandlingen.

I denne afhandling anvendes bl.a. følgende afgørelser fra EU-domstolen, som de danske domme bl.a. bygger på

- C-163/91 Van Ginkel
- C-308/93 Madgett & Baldwin
- C-149/01 First Choice
- C-291/03 MyTravel
- C-260/95 DFDS

3.1.5 Retskilderne rangorden

EU-ret har *forrang* for al national ret.¹⁴ Danmark har opgivet en del af sin suverænitet til EU og EU's institutioner ved sit medlemskab, hvilket også gælder inden for momsområdet. Ifølge EU's grundlæggende princip må en national regel ikke være modstridende med EU-retten.

EU-retten anses også for at have direkte virkning for medlemsstaterne¹⁵, selvom direktivet ikke er implementeret i national lovgivning eller ikke er implementeret

¹³ Ruth Nielsen: Retskilder & Retsteorier, side 155

¹⁴ Ruth Nielsen: Retskilder & Retsteorier, side 117

¹⁵ Ruth Nielsen: Retskilder & Retsteorier, side 116

korrekt. En dansk virksomhed kan fx påberåbe sig en bestemmelse i moms-systemdirektivet, hvis implementering ikke er foregået korrekt i dansk lovgivning. De danske myndigheder skal som udgangspunkt efterleve kravet.

3.1.6 Selskabs- og brancheforhold

For at analysere de administrative og økonomiske konsekvenser for rejsebureaubranchen anvendes primært dataindsamling i form af brancheanalyser, statistikker fra brancheforeninger, artikler, eksterne markedsundersøgelser, rapporter og informationer fra de forskellige selskabers hjemmesider mv., da disse er væsentlige for forståelse af de branchemæssige forhold og de enkelte selskaber i branchen.

3.1.7 Regnskabstal

I afhandlingen anvendes årsrapporter fra to danske case virksomheder, FDM Travel og Atlantis rejser til at analysere de økonomiske konsekvenser efter indførelse af momspligt. De to rejsebureauer er relevante pga. deres størrelse og indflydelse inden for branchen. Dernæst er det interessant at sammenligne de to virksomheder, da FDM Travel i modsætning til Atlantis rejser er omfattet af særordningen og oplyser, at momsindførelse i forbindelse med lovforslag 203 har haft en negativ effekt på deres indtjening. Det har ikke været muligt at verificere beløbet, som er oplyst i FDM Travel-årsrapport 2011 i ledelsesberetningen. Dette skyldes, at virksomheden har tilbageholdt oplysninger i regnskabet, som kunne være med til at verificere beløbet, pga. konkurrencemæssige hensyn. Årsrapporten er revideret af et godkendt revisorfirma, og derfor antages oplysningen i ledelsesberetningen at være korrekt.

3.2 Kildekritik

Afhandlingens kilder omfatter bl.a. momslovgivningsbekendtgørelser, momsvejledninger, momsforordninger, moms-systemdirektivet mv. Disse primære

kilder anses for at være 100 procent objektive og valide og indeholder ingen grad af subjektivitet.

Informationer fra brancheorganisationernes hjemmesider og selskabernes hjemmesider anses ikke for at være 100 procent valide og kan indeholde subjektive tilføjelser. Da kilderne anvendes i begrænset grad og mest er anvendt til branchekendskab, har disse kilder ikke kritisk relation til afhandlingens konklusioner.

4.0 Gældende regler frem til 2011

I dette afsnit belyses det tidligere regelsæt, som rejsebureauvirksomheder var underlagt, og samtidig beskrives baggrunden for særordningen.

Rejsebureauvirksomheder har tidligere været momsfritaget i henhold til ML momslovens § 13, stk. 1, nr. 16., som nu er blevet ophævet. Ifølge ML § 13, stk. 1, nr. 16 er rejsebureauvirksomhed og turistkontorets oplysnings- og informationsvirksomhed momsfritaget.

Danmark har opretholdt momsfritagelse for rejsebureauvirksomhed selv efter medlemskab af EU. Fra 1967 til 1978 havde Danmark selvstændig regulering på momsområdet, mens kun tjenesteydelser var specifikt nævnt i momsloven var omfattet af momspligten¹⁶. Efter medlemskab af EU måtte Danmark opgive suveræniteten på momsområdet til EU og valgte at indføre og implementere sjette momsdirektiv i 1978.¹⁷ Formålet med det sjette momsdirektiv var, at hvert medlemslands finansielle bidrag til EU skulle bestå af en andel af det fælles beregningsgrundlag for medlemsstaternes momsgrundlag. For at kunne opnå en fornuftig fordeling af forpligtelsen var det derfor nødvendigt at få et ensartet beregningsgrundlag for merværdiafgiften i EU.¹⁸ Efter vedtagelse af sjette momsdirektiv blev momspligten udvidet og omhandlede nu også tjenesteydelser. Det er kun de tjenesteydelser, som er nævnt i loven, der er momsfritaget. Rejsebureauvirksomhed blev efter vedtagelse af sjette momsdirektiv som udgangspunkt momspligtigt. Men i direktivet er der en bemyndigelse, hvor det fremgår, at medlemsstaterne fortsat kan fritage de transaktioner som er nævnt i jf. art 371, bilag X for moms, hvis disse var fritaget i deres medlemsstat før 1978. Ifølge artikel 371, bilag X, del b, nr. 13 er det kun *”ydelse leveret af de i artikel 306 omhandlede rejsebureauer og af rejsebureauer, der handler i den rejsendes navn og*

¹⁶ SKAT: Den Juridiske vejledning 2013-1 afsnit D.A.1.4

¹⁷ Lovforslag 203 side 9

¹⁸ SKAT: Den Juridiske vejledning 2013-1 afsnit D.A.1.4

for hans regning, i forbindelse med rejser inden for fællesskabet, der kan momsfrtages.¹⁹

Danmark har anvendt bestemmelsen i det sjette momsdirektiv artikel 371 samt bilag X, del B, nr. 13 til at momsfrtage rejsebureauer. Men ifølge denne bestemmelse er det ikke alle rejsebureauer, som er momsfrtaget; det er rejsebureauvirksomheder, som handler i eget navn og anvender tjenesteydelser, som leveres af andre afgiftspligtige personer, der er momsfrtaget. Derudover rummer bestemmelsen også rejsebureauvirksomheder, som handler i den rejsendes navn og for hans regning. Rejsebureauvirksomheder, som sælger i andens navn og i anden regning, var ikke omfattet af fritagelsesbestemmelsen og dermed momspligtige efter de almindelige regler.

Efter indførelsen sjette momsdirektiv blev der rejst spørgsmål til Momsnævnet vedrørende den afgiftsmæssige stilling for rejsebureauer og turistkontorer, der udøvede virksomhed efter ændringen af merværdiafgiftsloven pr. 1. oktober 1978.²⁰

4.1 AFG635 (nævn/december 1979)²¹ Momsnævnets afgørelse:

Momsnævnet afgørelse var, at følgende transaktioner er undtaget fra afgiftspligten:

- a. Arrangement af selskaber (grupper)
- b. Arrangement af individuelle, færdigpakkede ture, herunder udflugter, salg af billetter til underholdningsarrangementer mv.
- c. Reservation af ophold i hoteller, moteller og lignende, herunder ophold i ferielejligheder med tilknyttede hotelfaciliteter samt reservation af værelser, for så vidt angår virksomheder, der udlejer for kortere tidsrum end en måned.
- d. Salg af billetter til transportydelser

¹⁹ Momssystemdirektivet, Rådet direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles Merværdiafgiftssystem jf artikel 371 bilag X del b nr. 13

²⁰ Momspraksis side 701

²¹ Afgørelse: AGF 635 (nævn/december 1979)

-
- e. Agent- og melleghandlervirksomhed i forbindelse med I-IV
 - f. Oplysningsvirksomhed i forbindelse med rejser

Ifølge punkt d blev salg af transportydelser også fritaget for moms, og der blev på daværende tidspunkt ikke skelnet mellem, om transportydelser foregik i eget navn eller i andens navn. Denne afgørelse er ikke i overensstemmelse med momsdirektivet, da direktivets bestemmelse kun indeholder fritagelse for rejsebureauer, som handler i eget navn og ikke en generel fritagelse for hele rejsebureaubranchen. Ifølge daværende ML § 13, stk. 1, nr. 16 er rejsebureauvirksomhed moms-fritaget, og i selve i lovteksten er det ikke anført, at det kun er rejsebureauvirksomheden, som handler i eget navn. Det betyder, at ordlyden af lovteksten samt Momsnævnets afgørelse AGF 635 ikke er i overensstemmelse med momsdirektivet. Ifølge momsdirektivet skal det bero på en konkret vurdering, om rejsebureauvirksomheden er moms-fritaget eller ej, og dette beror på, at rejsebureauet i *eget navn eller i den rejsendes navn sælger rejsetjenesteydelser*. Hvis dette ikke er tilfældet, er rejsebureauvirksomheden ikke moms-fritaget efter momsdirektivet.

4.2 SKM2005.363LSR: Praksisændring

Landsskatteretten har i sagen SKM2005.363LSR²² taget stilling til, hvorvidt salg af flybilletter, som sælges i andens navn, er omfattet af moms-fritagelsen eller omfattet af den almindelige momspligt. Landsskatteretten kom frem til, at salg af flybilletter, som sælges i andens navn, er ikke omfattet af moms-fritagelsen, idet fritagelsesbestemmelsen kun omfatter rejsebureauvirksomheder, som sælger i eget navn. Landsskatteretten valgte at ændre deres hidtidige praksis, således at salg af flybilletter i andens navn blev momspligtigt. Dermed blev Momsnævnet afgørelse AGF635 ændret, således at punkt d vedrørende salg af transportydelser, som bl.a. også omhandler salg af flybilletter i andens navn, blev momspligtigt. Denne praksisændring har medført, at fritagelsesbestemmelsen for rejsebureauer herefter stemmer overens med momssystemdirektivet. Det betyder, at rejsebureauer, som

²² Dom: SKM2005.363LSR

sælger i *andens navn*, er *momspligtige*, og rejsebureauer, som sælger i *eget navn*, er *momsfrie* og dermed lønsumsafgiftspligtige efter de daværende regler.

4.3 Lønsumsafgift

Rejsebureauer som sælger i eget navn var efter de daværende regler momsfrataget og dermed omfattet af Lov om lønsumsafgift jf. lønsumsafgiftsloven § 1, stk. 1²³.

Lønsumsafgiftsloven finder anvendelse på de virksomheder, som er momsfrataget efter ML § 13, men der er undtagelser af ydelser, som ikke er momspligtige eller lønsumsafgiftspligtige. Lønsumsafgiftsloven blev udarbejdet i 1989 og trådte i kraft i 1990. Lønsumsafgiftsloven fandt kun anvendelse på finansielle virksomheder på daværende tidspunkt. I 1992 blev lønsumsafgiftsloven ændret, således at den stort set omfattede alle momsfratagne virksomheder, herunder rejsebureauvirksomhed

Der blev indført en bagatelgrænse for, at kun virksomheder, som har et afgiftsgrundlag over 80.000 kr., skal registreres for lønsumsafgift, jf. lønsumsafgiftsloven § 2, stk. 2²⁴.

Det er essentielt at anskueliggøre, hvordan lønsumsafgiften beregnes, da denne opgørelsesmetode vil danne grundlag for beregning af de økonomiske konsekvenser senere i afhandlingen. Der er fire forskellige metoder til at beregne lønsumsafgift. Det afhænger af virksomhedens aktivitet, hvilken metode der skal anvendes (se nedenstående tabel).

²³ SKAT: Juridisk vejledning 2013-1, afsnit D.B.1.1

²⁴ Lov om afgift af lønsum m.v., jf. lovbekendtgørelse nr. 739 af 3. september 2002

Metode	Metode 1	Metode 2	Metode 3	Metode 4
Hvem er omfattet?	Organisationer, fonde, foreninger	Finansielle virksomheder	Virksomheder der udgiver eller importerer aviser	Virksomheder, der ikke er omfattet af de øvrige metoder
Afgiftsgrundlag	Lønsummen	Lønsummen	Omsætningen fra salg af aviser	Lønsummen +/- over-/underskud
Sats	5,33 %	10,5 %	2,5 %	3,08 %

Figur 1. 1²⁵

Rejsebureauvirksomheder skulle beregne deres lønsumsafgift efter metode 4. Metode 4 omhandler, at virksomhederne skal opgøre en samlet lønsum og tillægge virksomhedens skattepligtige indkomst. Til lønsummen medregnes alle virksomhedens lønudgifter i form af løn, inkl. alle tillæg, og virksomhedens løbende udbetalinger til pensioner, arbejdsgivers andel af ATP.²⁶ Endvidere medregnes også andre former for løn til lønsummen, såsom honorarer, bonusser, provisioner, personalegoder samt feriepenge. Efter virksomheden har opgjort lønsummen, skal virksomheden opgøre den skattepligtige indkomst og fratrage de finansielle poster i beregningen. Løbende aconto-betaling til lønsumsafgift i regnskabsåret skal også fratreges den skattepligtige indkomst, før beregningen skal foretages. Efter 1. januar 2011 er rejsebureauvirksomhederne blevet momspligtige, og hvilke økonomiske konsekvenser, det har fået for rejsebureauvirksomhederne, at lønsumsafgiften er blevet afskaffet, bliver belyst senere i afhandlingen.

4.4 Delkonklusion

I de foregående afsnit blev det belyst, at rejsebureau-virksomhederne var lønsumsafgiftspligtige efter de daværende regler, hvis de solgte i eget navn. Rejsebureau-virksomhederne beholdte deres momsfritagelsesstatus selv efter medlemskabet i EU var en realitet pga. bemyndigelsen i momssystemdirektivet jf. art 371 bilag X del 13. Ifølge denne bemyndigelse kan medlemsstaterne vælge at bibeholde momsfritagelse

²⁵ lov om afgift af lønsum m.v., jf. lovbekendtgørelse nr. 739 af 3. september 2002 § 5

²⁶ SKAT: Juridisk vejledning 2013-1, afsnit D.B.5.2.1,

for rejsebureau-virksomheder, hvis disse var momsfrataget før 1985 i deres medlemsstat. Denne bemyndigelse var ikke lig en generel fritagelse for hele rejsebureaubranchen, men var betinget af, at rejsebureauerne solgte i eget navn og anvendte levering fra andre afgiftspligtige personer. De rejsebureau-virksomheder som derimod solgte i en andens navn og i en anden regning var ikke omfattede af bemyndigelsen og ansås derfor som momspligtige efter de almindelige regler. Dette kan også udledes af sagen 2005.363, hvor landsskatteretten konkluderede, at rejsebureau-virksomheder generelt ikke er omfattet af momsfratagelse, som kun gælder for rejsebureau- virksomheder som sælger i eget navn.

5.0 Baggrunden for Særordning for rejsebureauer

I dette afsnit belyses baggrunden for særordningen for rejsebureauer, som er relevant for at forstå udformningen af regelsættet.

Særordning for rejsebureauer er en fælles EU-ordning. Formålet med Særordning for rejsebureauer er at gøre det nemmere for rejsebureauerne at drive virksomhed. De ydelser, der tilbydes af rejsebureauer og rejsearrangører, består f.eks. af en pakke af tjenesteydelser, transport samt indkvartering, som er indkøbt fra tredjepart. Disse pakker sælges derefter af rejsebureauer, i eget navn, til den rejsende. Disse transaktioner er efter de normale regler om beskatningsgrundlag, fradrag for indgående moms og beskatningssted særligt vanskelige at anvende på grund af kompleksiteten og placeringen af de leverede ydelser. Uden særordningen ville rejsebureauerne have pligt til, at lade sig registrere og betale moms i alle de medlemsstater, hvortil de leverer rejseydelser.²⁷*Eksempelvis vil indkvartering på hotel, som rejsebureauet indkøber i eget navn og videresælger som en del af en pakkerejse til den rejsende, have leveringssted i det land, hvor hotellet er beliggende.*²⁸

²⁷ SKAT: Vejledning Særordning for rejsebureauer, afsnit 1.1

²⁸ SKAT: Vejledning Særordning for rejsebureauer, afsnit 1.1

Denne forpligtelse til at lade sig registrere og betale moms i alle de medlemsstater, hvortil de leverer rejseydelser, gør det administrativt besværligt at drive virksomhed for rejsebureauerne og vil i sidste ende skade rejsebranchens eksistens. Derfor har Særordning for rejsebureauer flere formål. Dels at 1) forenkle anvendelsen af momsreglerne 2) undgå flerdobbelt momsregistrering i hver enkelt medlemsstat, hvor ydelsen leveres, 3) sikre, at momsprovenuet går til den medlemsstat, hvor det endelige forbrug af hver enkelt tjenesteydelse finder sted og sidst 4) sørge for at moms på rejsebureauets avance ved salg af rejseydelsen beskattes i den medlemsstat, hvor rejsebureauet er etableret.²⁹

6.0 Rejsebureau-begrebet i forhold til særordningen

I det følgende afsnit vil begrebet rejsebureau blive defineret i forhold til særordning for rejsebureauer, og det vil blive belyst, hvilke betingelser der skal være opfyldt, for at en virksomhed bliver betegnet som et rejsebureau, der er omfattet af særordningen.

Selve definitionen af et rejsebureau er ikke defineret i momslovgivningen eller i momsdirektivet, og derfor vil analysen af definitionen inddrage EU-domme samt domme fra Landsskatteretten for at bestemme, hvad der forstås ved et rejsebureau i henhold til særordningen.

Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (momsloven) LBK nr. 106 af 23/01/2013	RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem
<p>§ 67. Særordningen i dette kapitel finder anvendelse</p> <p>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.</p> <p>Stk. 2. Særordningen finder ikke anvendelse på rejsebureauer, der</p>	<p>Art. 306. 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.</p> <p>11.12.2006 DA Den Europæiske Unions Tidende L 347/53 Denne særordning finder ikke anvendelse på rejsebureauer, der udelukkende fungerer som formidler, og på hvilke artikel 79, stk. 1, litra c) finder anvendelse ved beregning af afgiftsgrundlaget.</p>

²⁹ SKAT: Vejledning Særordning for rejsebureauer, afsnit 1.1

<p>udelukkende fungerer som formidlere, og for hvem § 27, stk. 3, nr. 3 om udlæg finder anvendelse.</p> <p>Stk. 3. Ved anvendelsen af dette kapitel betragtes rejsearrangører som rejsebureauer.</p>	<p>2. Ved anvendelsen af dette kapitel betragtes rejsearrangører som rejsebureauer.</p>
--	---

Figur 1 2

§ 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.**³⁰

Der kan fra loven udledes, at disse to betingelser skal være gældende, før man bliver opfattet af Særordning for rejsebureauer:

1. at rejsebureauet i eget navn sælger rejsetjenesteydelser
2. at rejsebureauet til rejsens gennemførelse anvender leveringer af varer og ydelser, der foretages af andre afgiftspligtige personer.

I figur 1.2 er både momslovens § 67's ordlyd samt momssystemdirektivet artikel 306 gengivet. Betingelserne som nævnt overfor, hvad skal forstås ved et rejsebureau, ses både i momsloven samt momsdirektivet. Der er ingen indholdsmæssig forskel, da momsdirektivet er implementeret korrekt i momsloven og harmonerer med EU-retten. I selve ordlyden er der ved sammenligning ikke mærkbare forskelle, men selve fortolkningen af begrebet rejsebureau efter særordningen har været problematisk i medlemsstaterne, da ordet rejsebureau fortolkes vidt forskelligt. Derfor har medlemsstaterne også bragt flere sager til EU-Domstolen vedrørende fortolkning af rejsebureaubegrebet i forhold til særordningen.

Får at få en bedre forståelse af rejsebureaubegrebet og dets anvendelsesområde er det essentielt at inddrage forskellige domme fra EU-Domstolen, som har behandlet

³⁰ Lov: Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (momsloven) LBK nr. 106 af 23/01/2013

momsområdet for rejsebureauvirksomhed og fortolket, hvad der skal forstås ved et rejsebureau, og derfor vil disse blive belyst som følger.

6.1 De forenede sager C-30/96 og C-94/97 Madgett & Baldwin

Denne dom vedrørende hotelejerne, som tilbyder bl.a. deres hotelgæster en pakke, der inkluderer indkvartering med halvpension, arrangementer samt transport til hotellet fra forskellige opsamlingssteder i Nordengland. Transportydelse indkøbes hos tredjepart og kunderne har mulighed for at fravælge transportydelse.

Sagen omhandler, hvorvidt Madgett & Baldwin var omfattet af den almindelige momspligt eller af moms efter særordningen.

Deres påstand var, at de var omfattet af almindelig momspligt, fordi deres aktivitet ikke hører under rejsebureauvirksomhed, og desuden er det også vanskeligt at beregne moms efter særordningen, da der er betydeligt ekstraarbejde i forbindelse med beregning efter særordningen.

Der blev rejst to præjudicielle spørgsmål til EU-Domstolen vedrørende fortolkningen af artikel 26 i det sjette momsdirektiv.

1. *"Hvorvidt sjette direktivs artikel 26 finder anvendelse på en hotelejer, som mod betaling af et fast beløb ud over indkvartering tilbyder sine gæster transport frem og tilbage mellem hotellet og visse fjerntliggende opsamlingssteder og en udflugt med bus under opholdet, således at transportydelse købes hos tredjemand."*

2. *"På hvilket grundlag skal fortjenstmargenen for en person, der organiserer turistrejser, da beregnes efter en korrekt fortolkning af artikel 26 i tilfælde, hvor denne person ved én enkelt transaktion udfører en tjenesteydelse for den rejsende, hvoraf en del leveres til den person, der organiserer turistrejser, af andre afgiftspligtige personer"*

('ydelser købt hos andre'), og hvoraf den person, der organiserer turistrejser, selv leverer en del fra sine egne ressourcer ('egne ydelser')?'³¹

EU-Domstolen konkluderede, at artikel 26 i det sjette momsdirektiv finder anvendelse på hotelejere, som ud over almindelig hotelvirksomhed også tilbyder sine hotelgæster at blive transporteret til og fra hotellet fra forskellige opsamlingssteder, og som også tilbyder sine gæster udflugter. EU-Domstolen påpegede også, at selve transportydelsen til og fra hotellet samt udflugterne ikke sædvanligvis indgår i hoteldrift. Derfor kan disse ikke betragtes som rene biydelser og er dermed omfattet af artikel 26 i det sjette momsdirektiv.³²

Der præjudicielle spørgsmål vedrørende egne ydelser gennemgås senere i afsnit 5.1

En anden sag, som også er relevant i forhold til, hvad rejsebureaubegrebet omfatter, er sagen vedrørende Internationale Sprach- und Studienreisen GmbH.

6.2 C-200/04, Internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (Ist)

I denne sag afgøres det præjudicielle spørgsmål, hvorvidt en erhvervsdrivende, som mod betaling af en pakkepris tilbyder sine kunder high school-programmer og collegeprogrammer, og som bl.a. omfatter et sprogophold i udlandet, er omfattet af sjette direktivs artikel 26, stk. 1 eller momsfrataget jf. sjette direktivs artikel 13.

Sagen vedrørte en erhvervsdrivende, som solgte high school-programmer i længerevarende ophold på en high school. Virksomheden Ist sørgede for, at tilmelding på den udvalgte skole, flytransport, kost og logi hos værtsfamilien, undervisning på den udvalgte skole, forberedelsesmøder og materiale samt rejseafbestillingsforsikring var inkluderet i den samlede pakke, der blev udbudt til kunderne.

Da Ist sælger rejserne i eget navn og anvendte leveringer af tjenesteydelser, der blev præsteret af andre afgiftspligtige, er de omfattet af sjette momsdirektivs artikel 26, nr. 1, fastslog EU-Domstolen.

³¹ Dom: De forenede sager C-30/96 og C-94/97 Madgett & Baldwin

³² Dom: De forenede sager C-30/96 og C-94/97 Madgett & Baldwin, jf. præmis 26 + 27

EU-Domstolen påpegede også, at det i nogle situationer kan være relevant at se på ydelserne enkeltvis for at kunne påvise, hvorvidt der tale om hovedydelse og biydelse. Ved hoved- og biydelse skelnes der imellem, hvorvidt ydelsen er et mål i sig selv, eller om ydelsen er et middel til at udnytte hovedydelsen. Desuden skal det også tages med i vurderingen, hvorvidt ydelsen udgør en væsentlig del af pakkeprisen.³³

EU-Domstolen påpegede også, at de ydelser, der leveres efter fritagelsesbestemmelsen, som er i henhold momsdirektivets artikel 13, punkt a, stk. 1 litra i (undervisning), er tiltænkt et offentligt organ og ikke erhvervsdrivende, og derfor kan denne bestemmelse ikke anvendes i denne sag.³⁴

I denne sag anses selve opholdet og transporten som en væsentlig del af pakkeprisen, og derfor skal de betragtes enkeltvis som en hovedydelse. Selve længden af opholdet har ingen betydning for, hvorvidt man er et rejsebureau, da charterrejser typisk er af kort varighed, men denne præmis blev også nægtet.³⁵

Der kan af sagen C-200/04 udledes, at rejsebureaubegrebet *ikke skal fortolkes indskrænkende*, men at bestemmelsen finder anvendelse på selv erhvervsdrivende, som ikke betegnes rejsebureau i normal forstand. Ved bedømmelse af, hvorvidt der tale om et rejsebureau i momsretlig forstand, skal den erhvervsdrivendes ydelse analyseres og sammenlignes med, om den erhvervsdrivende udfører de samme transaktioner, som et rejsebureau udfører, og hvis dette er tilfældet, bliver den erhvervsdrivende omfattet af det sjette momsdirektivs artikel 306 2006/112/EF af 28. november 2006. Det kan således konkluderes at artikel 306 indeholder et bredere anvendelsesområde, og derfor finder denne bestemmelse ikke kun anvendelse på rejsebureauer.

³³ Dom: C-200/04, Internationale Sprach- und Studienreisen GmbH jf. præmis 34

³⁴ Dom: C-200/04, Internationale Sprach- und Studienreisen GmbH jf. præmis 45

³⁵ Dom: C-200/04, Internationale Sprach- und Studienreisen GmbH jf. præmis 48

6.3 TfS 2000, 155 /LSR

Denne afgørelse, der stammer fra Landsskatteretten, omhandler kør selv-ferier og rejsebureauer, der formidler disse. Denne sag blev først afgjort i Told- og Skattestyrelsen, men blev anket til Landsskatteretten, da anklageren mente, at sagens udfald ikke stemte overens med gældende ret.

Sagen omhandlede, hvorvidt Rejsebureau A ApS var omfattet af momsfrigtagelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 16, og som følge heraf var lønsumspligtig.

Rejsebureauet A ApS' aktivitet omhandlede kør selv-ferier samt flyrejser til ferieboliger i Europa. Desuden tilbød bureauet også indkvartering på turen i en samlet pakke og færgebilletter til fordelagtige priser.

Deres påstand var, at de fungerede som formidler af pakkerejser ikke var omfattet af ML § 13, stk. 1, nr. 16, da de efter deres opfattelse alene udøvede agentvirksomhed mellem udlejere af ferieboliger og kunder. A ApS modtog alene provision fra de ferieboligejere, hvis boliger blev udlejet, og var efter deres egen opfattelse ikke et rejsebureau.

Landsskatteretten fastslog, at der var tale om rejsebureauvirksomhed, bl.a. ved tage afsæt i EU-domstolens afgørelse i sagen Madgett & Baldwin, og kom frem til den konklusion, at A ApS var omfattet af momsloven, fordi A ApS opfyldte de to betingelser, som er angivet i det sjette momsdirektivs artikel 26, nemlig at rejsebureauet handlede i eget navn over for den rejsende, og til rejsens gennemførelse anvendte leveringer og tjenesteydelser, der præsteredes af andre momspligtige personer.

Desuden lagde Landskatteretten også vægt på, at karakteren af den ydelse, hvormed pakkerejserne blev tilbudt, også var lig rejsebureauvirksomhed. A ApS' navn og katalog var af en sådan karakter, at der også i den henseende var tale om en virksomhed med karakter af rejsebureauvirksomhed.

Desuden var det også selskabet, som havde de kontraktlige forpligtelser over for kunden ifølge de forretningsbetingelser, som også var vedlagt i sagen.

Kendelsen fra Told- og Skattestyrelsen blev derfor stadfæstet af Landsskatteretten, og A ApS var således rejsebureauvirksomhed, fritaget for moms efter daværende regler og skulle derfor svare lønsumsafgift.

Ud fra denne sag kan det udledes, at begrebet rejsebureau skal fortolkes *bredere* og ikke kan afgrænses til kun at omfatte traditionelle rejsebureauer. De betingelser, som skal opfyldes, er beskrevet i ordlyden i sjette momsdirektivs artikel 306: at kun 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."*

Landsskatteretten konkluderede, at Rejsebureau A ApS solgte rejser i eget navn, da Rejsebureau A ApS fakturerede direkte til kunden og modtog betaling herfor. Selve faktureringen er *ikke* nok til at stadfæste, at rejsebureauer sælger i eget navn, idet der også forudsættes, at rejsebureauet er den direkte aftalepart i sagen, samt at rejsebureauet bærer ansvaret over for kunden. Landsskatteretten lagde desuden vægt på, at kontraktens forpligtelse påhviler selskabet, hvilket kunne ses ud fra de lejebestemmelser, som blev vedlagt, hvor det fremgik, at selskabet havde ansvaret for aftalens gennemførelse. Desuden lagde domstolen også vægt på, at selskabet ligeledes var tilmeldt Rejsegarantifonden. Rejseudbydere og formidlere for udenlandske rejseudbydere må kun udbyde og sælge rejseydelser, såfremt de er registreret i Rejsegarantifonden, jf. lov om rejsegarantifond § 1, stk. 1.

På disse forudsætninger var betingelsen opfyldt, nemlig at selskabet solgte i eget navn. Derudover skal rejsebureauet udbyde mindst to ydelser, før man er omfattet af regelsættet. Det fremgår af momsloven. Denne betingelse var også opfyldt, eftersom virksomheden tilbød deres kunder køre selv-ferie samt indkvarteringsmuligheder på turen i en samlet pakke, som var købt fra andre afgiftspligtige personer.

Rejsebureaudefinitionen kan ikke begrænses til udelukkende at omfatte salg af pakkerejser mv. idet der blev fastslået:

*"Det afgørende er karakteren af ydelserne, samt den måde og form under hvilken ydelserne tilbydes."*³⁶

6.4 C-163/91, Van Ginkel

Sagen omhandlede, at Van Ginkel organiserer turistrejser og driver rejsebureauer. Selskabet tilbød sine kunder bilferier, hvori kunden selv sørgede for transporten, mens Van Ginkel blot sørgede for indkvartering af den rejsende.

Der blev rejst to præjudicielle spørgsmål til EU-Domstolen vedrørende fortolkningen af artikel 26 i det sjette momsdirektiv:

1) *"Kan transaktioner, udøvet af en afgiftspligtig person og bestående i udlejning af ferieboliger til kunder, som selv sørger for transport til og fra ferieboligerne, anses for omfattet af begrebet rejsens gennemførelse i sjette direktivs artikel 26, stk. 1 forstand, henholdsvis for transaktioner med henblik på gennemførelse af en rejse i denne artikels stk. 2 forstand?"*³⁷

2) *"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?"*

EU-domstolen konkluderede, at artikel 26 i det *sjette momsdirektiv finder anvendelse* på alle rejsebureauer eller virksomheder, der organiserer turistrejser, *selvom de ikke selv sørger for transport* af den rejsende kunde, så længe de stiller en feriebolig til rådighed for den rejsende.³⁸

³⁶ Dom: TfS2000, 155

³⁷ Dom: C-163/91, Van Ginkel

³⁸ Dom: C-163/91, Van Ginkel jf. præmis 27

EU-Domstolen påpegede også, at det vil være praktisk vanskeligt at opdele hver enkelt ydelse og vurdere, hvorvidt særordningen finder anvendelse i forhold til de almindelige regler for moms i forhold beskatningsstedet, beskatningsgrundlaget og fradrag af den indgående afgift. Og de angav, at disse vanskeligheder ville kunne hindre virksomhederne i at udføre deres arbejde, hvilket ikke er formålet med bestemmelserne i direktivets artikel 26.³⁹

Endvidere lagde domstolen også vægt på, at den ydelse, rejsebureauet selv tilbyder – 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.⁴⁰

Der kan af denne sag udledes, at selvom et rejsebureau kun leverer én ydelse, kan det ikke udelukkes, at særordningen ikke finder anvendelse, da denne betragtes ud fra en samlet vurdering af, om ydelsen, der leveres, svarer til en enkeltstående ydelse eller indebærer flere ydelser under et. Endvidere skal ydelsen leveres i eget navn, og til rejsens gennemførelse skal der anvendes levering af varer og ydelser, der foretages af andre afgiftspligtige personer, før særordningen finder anvendelse.

Desuden skal det ikke fortolkes således, at enhver ydelse, som rejsebureauer tilbyder, skal anses at være omfattet af særordningen. Det afhænger af den konkrete situation. Dette kan udledes af dommen i sag C-31/10, Minerva Kuturreisen GmbH.

³⁹ Dom:C-163/91, Van Ginkel jf præmis 14

⁴⁰ Dom:C-163/91, Van Ginkel jf præmis 24

6.5 C-31/10, Minerva Kuttoreisen GmbH

Denne sag omhandler, hvorvidt et rejsebureau, som sælger operabilletter uden samtidig at levere en rejseydelse, er omfattet af særordningen for rejsebureauer eller ej.

EU-Domstolen fastslog, at det ikke kan udledes af Van Ginkel-dommen (sag C-163/91), at enhver enkeltstående ydelse, som leveres af et rejsebureau, er omfattet af Særordningen for rejsebureauer, jf. dommens præmis 23.

Det følger også af præmis 24 i Van Ginkel-dommen, at en ydelse, når den ikke leveres i forbindelse med rejseydelser, ikke henhører under Særordning for rejsebureauer.

Det følger af de ovenfor anførte betragtninger og præmis 23 i Minerva Kuttoreisen GmbH-dommen, at et rejsebureaus salg af operabilletter uden samtidig levering af en rejseydelse ikke er omfattet af særordningen i sjette direktivs artikel 26. Ud fra denne dom kan der udledes, at hvis et rejsebureau leverer en ydelse uden at levere en rejseydelse, er den ikke omfattet af Særordning for rejsebureauer.

6.6 Formidlingsydelser i eget navn

Indtil videre i afhandlingen er kun rejsebureauer som sælger i eget navn og indkøber tjenesteydelser fra andre afgiftspligtige virksomheder blevet belyst. I det følgende vil der fokuseres på formidlere, der også er omfattet af definitionen af rejsebureaubegrebet i forhold til Særordningen.

I momsloven sondres der mellem formidler som sælger, i eget navn og andens regning og formidler som sælger i andens navn og andens regning. En formidler er ifølge ML § 4, stk. 4 en person, som køber i eget navn og i andens regning, hvor formidleren selv anses for at have modtaget og leveret den pågældende ydelse.

Hvorvidt der tale om en formidler, som sælger i eget navn eller andens navn, skal der foretages en konkret vurdering. De forhold, som taler for, at formidling er i eget navn, er risikoen for, at transaktionens gennemførelse skal bæres af formidleren, samt vederlaget af ydelsen skal tilfalde formidleren, f.eks. når en lejer indgår en aftale med en formidler om formidling af sommerhuse. I en sådan situation skal der ses på, hvem der bliver forpligtet af aftalen, dvs. om det er udlejeren eller formidleren. Hvis det i dette tilfælde er udlejeren, så foretages formidlingen ikke eget navn, men i andens navn og er dermed ikke omfattet af særordningen.

6.7 SKM2011.631.SR, bindende svar

Der er blevet rejst et spørgsmål i form af bindende svar til Skatterådet i forbindelse med fortolkning af formidling af krydstogter i eget navn og andens navn.

Sagen omhandlede en formidler, som solgte krydstogter til private kunder, og hvorvidt disse ydelser var formidling i eget navn eller andens navn. Selskabet optrådte som agent for rederierne, og ifølge den kontrakt, som var indgået med agenten og udbyderne af krydstogterne, var det alene rederierne, som bar risikoen for rejsens gennemførelse.

Selskabet havde ingen selvstændig prisfastsætning på krydstogterne, og selskabet modtog et formidlingsgebyr fra den rejsende og provision fra rederierne ved salg af krydstogterne.

Skatteministeriets vurdering var, at formidlingsydelsen ikke er omfattet af Særordning for rejsebureauer, da formidleren ikke havde nogle kontraktlige forpligtelser over for de rejsende, og det var rederierne, som bar risikoen for rejsens gennemførelse. Desuden lagde Skatteministeriet også vægt på, at der i selskabet faktura var et agentforbehold, samt at det var rederiets forretningsbetingelser, som fandt anvendelse i forhold til de rejsende.

Ud fra dette bindende svar kan der udledes, at formidling i eget navn bedømmes ud fra en konkret vurdering, hvor kontraktlige forpligtelser over for kunden skal tages i betragtning. En anden sag, som også kan anvendes til at fortolke formidlingsydelser samt vurdere, hvilke kriterier der skal være gældende, før en virksomhed bliver omfattet af Særordning for rejsebureauer, er SKM2012.191SR.

6.8 SKM2012.191. SR, bindende svar

Denne sag omhandlede en virksomhed, hvis aktivitet var sommerhusudlejning med tilknyttede aktivitetsmuligheder, såsom bowlingcenter, fitness- og aktivitetscenter. Der blev anmodet om et bindende svar fra skattemyndighederne, hvorvidt en virksomhed, som formidler sommerhusudlejning, kan omfattes af Særordning for rejsebureauer, når virksomheden udlejer feriehuse med tilknyttede aktivitetsmuligheder?

Derudover foretog virksomheden også alle aktiviteter i forbindelse med udlejning af sommerhuset; sørgede for markedsføring af feriehuset, booking og styring af husets kalender, eventuel opkrævning af depositum, personlig servicering af gæsterne, dvs. alle praktiske anliggender i forbindelse med udlejningen af feriehuset. Tvisten omhandlede, hvorvidt en sådan virksomhed blev omfattet af Særordning for rejsebureauer.

Skatterådet konkluderede, at der er tale om virksomhed under Særordning for rejsebureauer, da virksomheden 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.

Selvom sommerhusudlejning er momsfri jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8, og formidling, som sker i eget navn for andens regning, også anses for at være momsfri, hvis den underliggende ydelse er fritaget for moms, så vil formidlerens ydelse også være momsfri; det følger af ML § 4, stk. 4.

Virksomheden er formidler af sommerhusene i eget navn i andens regning, da virksomheden i lejekontrakten med lejerne ikke har tydeliggjort over for lejer, at virksomheden er formidler, og desuden er det heller ikke nævnt i lejekontrakten, at virksomheden modtager provision af formidlingen. Desuden lagde Skatterådet også vægt på, at virksomheden modtager et beløb fra lejer og betaler et andet beløb til udlejer, som også er med til at indikere, at virksomheden handler i eget navn.

Virksomheden argumenterede for, at virksomheden ikke er omfattet af særordningen, fordi den ydelse, virksomheden leverer, er en hovedydelse med en tilknyttet biydelse. Derfor skulle hovedydelsen, som er sommerhusudlejning, og biydelsen, som er tilknyttet aktivitet, behandles under et.

Denne antagelse var Skatterådet ikke enig i og henviste til EU-dommen sag C-349/96, Card Protection Plan Ltd. (CPP), hvori der tages stilling til den momsmæssige behandling af hovedydelser kontra biydelser.

"Domstolen har i præmis 30 lagt afgørende vægt på, at *"En ydelse skal anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser"*."⁴¹

Ved afgørelsen af, om en ydelse er en biydelse eller en uafhængig hovedydelse, skal der lægges vægt på, om ydelsen for den gennemsnitlige forbruger udgør et mål i sig selv eller er et middel til at udnytte leverandørens hovedydelse.

Skatterådet kom frem til, at de tilknyttede aktivitetsmuligheder udgør et mål i selv for den gennemsnitlige forbruger og ikke er et middel til at udnytte hovedydelsen på bedst mulig vis.

Ud fra dette bindende svar kan der udledes, at formidling, som sker i eget navn og i andens regning, er omfattet af Særordning for rejsebureau. Hvorvidt der er tale om formidling i eget navn, skal vurderes ud fra en individuel konkret vurdering, hvor der

⁴¹ Dom: C-349/96, Card Protection Plan Ltd. Jf. præmis 30

ses på de kontraktlige forpligtelser, hvem der er forpligtet af aftalen, hvordan formidleren bliver aflønnet, og hvem betalingen tilfalder.

I relation til den ydelse, der leveres, er det også relevant at se på, om der er tale om en hovedydelse og biydelse, eller om der er tale om to uafhængige ydelser, da dette bestemmer, hvordan momsreglerne skal anvendes. De faktorer, der tages i betragtning, er: hvorvidt den tilknyttede ydelse er et mål i sig selv, hvorvidt ydelsen udgør en væsentlig del af ydelsens pris, hvorvidt biydelsen kan adskilles fra hovedydelsen, og hvorvidt den tilknyttede ydelse kan fravælges.

I denne sag kom Skatterådet frem til, at biydelsen udgør et mål i sig selv for den gennemsnitlige forbruger, da biydelsen kan fravælges og adskilles fra hovedydelsen, og biydelsen ikke direkte knytter sig til selve sommerhuset.

Desuden påpeger denne sag også, at selvom sommerhusudlejning ikke er direkte sammenligneligt med rejsebureauer, finder Særordning for rejsebureauer også anvendelse på virksomheder, som ikke er rejsebureauer, da særordningsregler ikke skal forstås indskrænkende, men finder anvendelse på alle typer virksomheder, der beskæftiger sig med rejsebureau lignende aktiviteter.

6.9 SKM2005.363.LSR

Denne sag omhandler, hvorvidt et selskab, der er et rejsebureau og primært formidler salg af flybilletter, skal betragte sine transaktioner som momspligtige eller momsfrie.

Ud fra sagens faktum kan der udledes, at selskabet har indgået en formidlingsaftale med IATA, som er en sammenslutning af flyselskaber. Ifølge momsloven er personbefordring momsfri jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 15 – på betingelse af, at transaktionen foretages i eget navn. Ved formidler skal der påses, hvorvidt formidleren sælger i eget navn, og hvis dette er tilfældet, er formidlingsydelsen momsfri, hvis den underliggende ydelse er momsfri.

Landsskatteretten fastslog: ”Ved formidling af salg af flybilletter handler selskabet for fremmed regning, idet det er flyselskaberne, der bærer risikoen for flytransporten. Der er herved henset til den mellem selskabet og IATA indgåede aftale samt til de forpligtelser, som er pålagt flyselskaberne i henhold til Warszawa-konventionen”⁴².

Landsskatteretten lagde vægt på, at selskabet ikke har ansvaret for rejsens gennemførelse, idet flyselskabets har det fulde ansvar, og selskabet har ingen standardbestemmelser for flytransporten. I selskabets faktura er der nævnt, at selskabet er agent for IATA, som er en sammenslutning af flyselskaber. Desuden består betalingen til selskabet i en formidlingsprovision, men selve prisen for billetten tilfalder IATA og går uden om selskabet.

Landsskatteretten konkluderede, at selskabet ved formidling af salg af flybilletter således handler for fremmed regning og i en andens navn, og derfor kan selskabet ikke anses for selv at have modtaget og leveret flytransporten, idet momslovens § 4, stk. 4 alene omfatter formidlere, der handler i eget navn, men for en andens regning.

Da selskabet ved formidling af salg af flybilletter således handler for fremmed regning og i en andens navn, er selve formidlingen af salget af flybilletter omfattet af momspligten, selvom den formidlede ydelse, der består i flytransport af personer, er momsfritaget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 15.

Rejsebureauydelse i andens navn er således ikke momsfri, men momspligtige. Ved ’andens navn’ forstås en rejsebureauvirksomhed, som sælger deres ydelser igennem en formidlingsaftale eller på en måde optræder som agent for en anden part. Disse ydelser er momspligtige. Rejsebureauvirksomheder skal beregne moms af provisionen, men til gengæld har de fradragsret for deres indkøb.

⁴² SKM2005.363.LSR

6.10 Delkonklusion

For at et rejsebureau kan blive omfattet af Særordning for rejsebureauer, skal følgende betingelser opfyldes: *Rejsebureauet skal sælge i eget navn*, hvorved der forstås, at det er rejsebureauet, der er den direkte aftalepart i sagen og bærer ansvaret over for kunden. Desuden er formidling, som er foretaget i eget navn, men i andens regning, også omfattet af særordningen, da formidlere anses for at have solgt og leveret ydelsen.

Rejsebureauvirksomheder skal desuden *anvende varer og ydelser fra andre afgiftspligtige personer*, før rejsebureau-virksomheden bliver omfattet af særordningen, så såfremt rejsebureauvirksomheden kun anvender egne ydelser og ikke anvender varer og ydelser fra afgiftspligtige personer, bliver rejsebureauet ikke omfattet af særordningen, men er til gengæld omfattet af almindelig momspligt.

Særordning for rejsebureauvirksomhed finder kun anvendelse, *såfremt der leveres rejseydelser*, udsiger dommen Minerva Kulturreisen GmbH. Endvidere skal der være tale om *rejseydelser i flertal*, og der skal leveres mere end blot én ydelse for at være omfattet af regelsættet. Betingelsen er også opfyldt, selvom der kun leveres en ydelse, så længe kunden har *mulighed* for tilvalg af ydelser. Dette er opsigtsvækkende, da det i praksis betyder, at virksomheder, der udbyder én enkelt hovedydelse, som fx ferieudlejning, kan få meget vanskeligt ved at påvise at der netop kun er tale om én enkelt ydelse, fordi der teoretisk kan vurderes at være tale om et flertal af ydelser som i sig vurderes som hovedydelser, hvilket dommene fra Van Ginkel, C-163/91 tydeliggjorde.

Særordningen finder ikke kun anvendelse på traditionelle rejsebureauer, men på enhver type virksomhed, som har samme karakteristisk som et rejsebureau, dvs. en hvilken som helst virksomhed, der leverer tjenesteydelser, som et traditionelt rejsebureau også ville levere.

I øvrigt er interessant, at dommen SKM2012.191.SR som vedrørte sommerhusudlejning fastslog, at selvom sommerhusudlejning, der i udgangspunktet anses for at være momsfri, også kan omfattes af særordningen, hvis sommerhusudlejningen suppleres med andre ydelser.

7.0 Leveringssted for rejsebureauer

I de foregående kapitel, er rejsebureau-begrebet i forhold til særordningen for rejsebureau blevet belyst. I dette afsnit bestemmes først leveringsstedet, for rejsebureauer under særordningen såvel som rejsebureauer uden for særordningen. Bestemmelse af leveringsstedet er essentielt, for at kunne fastlægge hvilket land, det er der har beskatningsretten til de rejseydelser som leveres. Dernæst sættes der spot på fortolkningen af begrebet fast forretningssted, samt belysning af hvilke kriterier skal være opfyldt, før forretningssted kan anvendes som leveringssted.

7.1 Leveringssted under særordningen

I dette afsnit bestemmes leveringsstedet for rejsebureauer under særordningen såvel som rejsebureauer uden for særordningen.

Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (momsloven)	RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem
§ 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.	Art. 307. Enkeltydelsen pålægges afgift i den medlemsstat, hvor rejsebureauet har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres af bureauet.

I figur 1.2 er både momslovens § 67 b samt momssystemdirektivets artikel 307 belyst. Der er ingen indholdsmæssige forskelle imellem momsloven eller momsdirektivet. Hvad der forstås ved "stedet for økonomisk virksomhed" kan fortolkes ud fra dommen

C-73/06, Planzer Luxembourg Sàrl. De kriterier, som lægges til grund for vurderingen af, hvad der skal forstås ved "stedet for sin økonomiske virksomhed" er, hvor virksomheden har sit hovedkontor, hvor de væsentlige driftsmæssige beslutninger bliver truffet, hvor virksomheden har sit vedtægtsmæssige hjemsted, eller hvor ledelsen mødes til at træffe beslutninger. Hvis disse kriterier ikke entydigt giver svar, må kriteriet "hvor de væsentlige driftsmæssige beslutninger træffes" have afgørende betydning jf. momsforordningens artikel 10.

Hvis stedet for økonomisk virksomhed ikke anses som en rationel løsning, må virksomhedens faste forretningssted fastlægges for at kunne vurdere etableringslandet. Stedet for "sin økonomiske virksomhed" har forrang som fiskalt tilknytningsmoment ved opkrævning af moms af tjenesteydelser.⁴³ Ved fastlæggelse af fast forretningssted som etableringssted, stilles der krav om tilstrækkelig permanent karakter ift. de menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere den leverede ydelse.

7.1.1 C-260/95 DFDS

For at få fortolket ordet "fast forretningssted" er det nødvendigt at inddrage dommen i sag 260/95 fra EU-Domstolen. Sagen omhandlede rederiet DFDS, som solgte rejser igennem et engelsk datterselskab, og spørgsmålet gik på, hvor leveringsstedet lå. DFDS fremlagde det synspunkt, at momsbeskatningsstedet er i Danmark, da stedet for økonomisk virksomhed er i Danmark, mens de engelske myndigheder mente, at det engelske selskab er en selvstændig juridisk enhed, og derfor var England momsbeskatningsstedet.

Domstolen konkluderede, at DFDS var indehaver af datterselskabets aktiekapital, og at datterselskabet ifølge de kontraktlige forpligtelser over for moderselskabet alene handlede som moderselskabets hjælpeorgan.

⁴³ Dom: C-168/84 Berkholz-dom, jf. præmis 17

Desuden lagde domstolen også vægt på, at datterselskabet var i besiddelse af minimumstabilitet med hensyn til personale og de tekniske ressourcer, så de præsterede ydelser til de rejsende kunne leveres, og dermed opfyldte bureauet kriterierne for at være fast forretningssted.

7.1.2 SKM2011.55.SR

Der var blevet anmodet om et bindende svar fra skattemyndighederne på, hvorvidt der vil blive etableret fast driftssted i Danmark ift. en virksomhed, som er etableret uden for EU, sælger rejsebureauydelse igennem telefonsalg og website, henvender sig til danske forbrugere og har få ansatte i Danmark, men indkøber dansk regnskabsmæssig assistance.

Skatterådet kom frem til, at der ikke vil blive etableret fastdriftssted i Danmark, da virksomheden ikke har tilstrækkelige menneskelige og tekniske ressourcer til stede i Danmark til, at der kan være tale om et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen præsteres.

Desuden er det Skatteministeriets opfattelse, at indkøb af dansk regnskabsmæssig assistance er en aktivitet, der kan karakteriseres som værende hjælpende og forberedende, og dermed ikke tilstrækkelig til at etablere fast driftssted.

7.1.3 SKM2011.144.SR

En anden sag vedrørte en virksomhed, som var etableret i Danmark, men som kun leverede ydelser i form af salg og markedsføring af flybilletter og således ikke solgte pakkerejser. Salget foregik gennem et website, og sælgerne var etableret i et andet EU-land. Skatterådet kom frem til samme konklusion som ovenfor, nemlig at virksomheden ikke havde tilstrækkelige menneskelige og tekniske ressourcer til stede i Danmark til, at der kan være tale om et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen præsteres.

Indtil videre i afhandlingen er leveringssted for rejseydelser blevet belyst inden for EU. Næste afsnit behandler problemstillingen, hvis rejsen foregår uden for EU eller delvist i EU og udenfor EU.

7.1.4 Rejser uden for EU

Hvis rejsen foregår uden for EU, skal rejsebureauydelseerne sidestilles med formidlingsydelser, som foregår i andens og i andens regning, og som er afgiftsfri jf. ML § 34, stk. 1, nr. 17, hvor momssatsen er til nulsats jf. ML § 67 d, stk. 1.⁴⁴

Rejsebureauer, som sælger rejseydelser uden for EU, har med det nye regelsæt almindelig fradragsret for den købsmoms, som direkte eller indirekte henføres til denne aktivitet. Dermed er der opstået en fordelagtig situation for virksomheder, som hovedsageligt sælger rejser uden for EU, da virksomheden ikke skal afregne moms eller lønsumsafgift, men til gengæld får fradrag for købsmomsen. Emnet bliver behandlet senere i afhandlingen.

7.1.5 Rejser delvist uden for EU

Ift. rejser, som gennemføres såvel inden for som uden for EU, er det kun transaktioner uden for EU, der anses som afgiftsfrie jf. momslovens § 67 d, stk. 2. Transaktionen skal opdeles i rejseydelser, som foregår i EU og uden for EU. Der skal opgøres en samlet fortjenstmargen for transaktionen, men kun fortjenstmargenen inden for EU skal afgiftsbelægges.

Ved flyrejser inden for EU kan der opstå tilfælde, hvor flyvemaskinen befinder sig i ikke-EU-landes luftterritorium, selvom der i princippet blot er tale om en rejse mellem Danmark og et andet EU-land. I disse situationer vil der stadigvæk være tale om rejseydelser inden for EU.⁴⁵

⁴⁴ Lov: Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (momsloven) LBK nr. 106 af 23/01/2013

⁴⁵ SKAT: Vejledning Særordning for rejsebureauer, afsnit 1.2.1

lft. rejser, som foregår både inden for EU og uden for EU, og hvor der mellemlandes, skal det undersøges, hvorvidt der foretages ophold, ud over hvad er der nødvendigt for at gennemføre rejsen. Hvis dette er tilfældet, skal rejsen opdeles i to dele: rejser uden for og inden for EU.⁴⁶

Hvis der eksempelvis flyves mellem Danmark og Australien, og der gøres kort ophold i to dage i et EU-land, skal rejsen opdeles i to dele: første strækning fra Danmark til et andet EU-land vil være en rejse inden for EU, mens rejsen fra et EU-land til Australien vil være uden for EU. Rejsebureauet skal derfor opgøre fortjenesten på hele rejsen, og er det ikke muligt, kan fordelingen foretages på den tilbagelagte strækning eller udøves på baggrund af et skøn. Det er kun den sidste strækning fra et EU-land til Australien, som er ikke omfattet af særordningen.

7.2 Leveringsstedet for rejsebureauer udenfor særordningen

Rejsebureauer, som ikke bliver omfattet af Særordning for rejsebureauer, er i stedet omfattet af de almindelige momsregler. Disse rejsebureauer indkøber ikke varer og tjenesteydelser, som kommer den rejsende direkte til gode, og sælger dem ikke til den rejsende. Derfor er disse rejsebureauer ikke omfattet af regelsættet. De rejsebureauer, som sælger i andens navn og andens regning, benævnes formidler og er derfor omfattet af almindelig momspligt. Disse rejsebureauer har momsfradrag ved indkøb – ligesom de rejsebureauer, som er omfattet af særordningen. Forskellen i forhold til almindelig momspligt og særordninger er først og fremmest fastlæggelse af leveringstid.

Der sondres imellem formidlere, som formidler på vegne af rejsebureau, der deltager i levering af pakkerejse til den rejsende, og formidlere, som formidler tjenesteydelser på vegne af andre, såsom flyselskabet IATA⁴⁷ mv.

⁴⁶ SKAT: Vejledning Særordning for rejsebureauer, afsnit 1.2.1

⁴⁷ IATA (International Air Transport Association , er en international forening for flyselskaber)

Ifølge momslovens § 17 er ”Leveringsstedet for ydelser, der leveres til en ikke-afgiftspligtig person af en formidler, som handler i andres navn og på andres vegne, er her i landet, såfremt den underliggende transaktion foretages her i landet.”

Denne bestemmelse er tiltænkt formidlere som handler i andens navn og på andres vegne, og som leverer ydelser til ikke-afgiftspligtige personer. Ud fra ordlyden af lovteksten kan man udlede, at transaktioner, der ikke foregår her i landet har ikke har leveringssted her i landet. Leveringsstedet for formidlingsydelser er derfor der, hvor den underliggende transaktion foretages. Denne bestemmelse medfører en større administrativ byrde for rejsebureauer, der agerer som formidlere, da bestemmelsen medfører, at formidleren skal registrere sig i alle de lande, hvor formidleren sælger ydelser til.

Ifølge ML § 18 gælder det, at hvis et rejsebureau leverer en rejseydelse i form af indlogering på et hotel, som rejsebureauet indkøber og videresælger til den rejsende, findes leveringsstedet i det land, hvor hotellet er beliggende. ML § 18 stk. 1 omfatter fast ejendom og gælder både for momspligtige personer og ikke momspligtige personer.

En dansk formidler, som arrangerer overnatning på et fransk hotel for en ikke-afgiftspligtig kunde, som både opkræver et gebyr og modtager provision fra hotellet, skal behandle transaktionerne forskelligt. Leveringsstedet er i dette tilfælde dér, hvor hotellet ligger, dvs. Frankrig. Det betyder, at rejsebureauet skal registreres i Frankrig og betale moms af gebyrer i Frankrig, og momsen af provisionen skal betales af det franske hotel med omvendt betalingspligt.

I vejledning for Særordning for rejsebureauer, angives det at rejsebureauvirksomheder, der både agerer som formidler i andens navn og på vegne af et rejsebureau og dertil samtidig leverer en rejsepakke til en rejsende, er

leveringsstedet for formidlingsydelsen det sted, hvor rejsebureauet har sit etableringssted.⁴⁸

Ud fra vejledningen som beskriver rejsebureauers leveringssted for formidling på vegne af rejsebureauer, kan man læse:

*"Hvis en formidler, som handler i andens navn og på vegne af et rejsebureau, deltager i en levering til en rejsepakke af en rejsende, er leveringsstedet for formidlingsydelsen det sted, hvor rejsebureauet skal betale moms af leveringen af pakkerejsen i henhold til marginordningen, dvs. det sted hvor rejsebureauet har etableret sted for sin økonomiske virksomhed"*⁴⁹

Man kan derfor argumentere for, at skattemyndighederne, muligvis har valgt at fortolke momsloven i lyset af, at det er administrativt besværligt for rejsebureauerne at agere som formidler. Derfor har skattemyndighederne valgt at flytte leveringsstedet for formidlingsydelser, som sker i forbindelse med pakkerejser, til rejsebureauets leveringssted i stedet for der, hvor den underliggende transaktion foretages. Skattemyndighederne har ikke direkte hjemmel i lovgivningen, da momsloven på intet tidspunkt nævner, at formidlingsydelsers leveringssted, når det sker på vegne af et rejsebureau, flyttes til rejsebureauets etableringssted. Før at et regelsæt har virkning på borgerne, skal det være i form af hjemmel i loven. Hvis skattemyndighederne efter implementering af momssystemdirektivet fortolker en reglen, som er modstridende med momssystemdirektivet, kan borgerne ikke forpligtes af reglen. Hvis reglen derimod er til fordel for borgerne eller virksomhederne, som det er i dette tilfælde, er myndigheden bundet af reglen, og virksomhederne og borgerne kan påberåbe sig retten til at benytte bestemmelsen. Derfor er det muligt, at rejsebureauer der vælger at følge vejledningen ikke agerer i overensstemmelse med momsloven, og at leveringsstedet for formidlingsydelser på vegne af rejsebureauer ikke behandles ens i alle medlemsstater. Ud fra danske virksomheders perspektiv er dette fordelagtigt, hvorimod det ud fra EU perspektiv, er en ulempe. Det skal nævnes at skats vejledning

⁴⁸ SKAT: Vejledning Særordning for rejsebureauer, afsnit 4.1

⁴⁹ SKAT: Vejledning Særordning for rejsebureauer, afsnit 4.1

ikke er gældende ret i Danmark, men kun en vejledning som udtrykker hvad skattemyndighedernes fortolkning af regelsættet og derfor overtræder Danmark ikke de gældende EU regler. Der eksisterer en mulighed for at skattemyndigheder kan blive pålagt at ændre vejledning for særordning.

7. 3 Delkonklusion

Leveringsstedet for rejsebureauer under særordningen skal bestemmes ud fra det sted, hvor rejsebureauet har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed, eller det faste forretningssted, hvorfra tjenesteydelserne leveres jf. ML § 67 b. Hvis det ikke er muligt at bestemme, hvor rejsebureauet har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed, kan rejsebureauets faste forretningssted benyttes som alternativ. De kriterier, som skal tages i betragtning, når det faste forretningssted bestemmes, er et krav om, at virksomheden har tilstrækkelig permanent karakter ift. de menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere den leverede ydelse.

Hvis rejsen derimod foregår uden for EU, skal rejsebureauydelse sidestilles med formidlingsydelser, som foregår i andens og i andens regning, og som er afgiftsfri jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 17, hvor momssatsen er til nulsats jf. ML § 67d, stk. 1.

Hvad angår rejser, som foregår såvel inden for som uden for EU, er det kun transaktioner uden for EU, som anses som afgiftsfrie. Transaktionen skal opdeles i rejseydelser, som foregår i EU og uden for EU.

De rejsebureauer, som sælger i andens navn og andens regning, benævnes formidlere og er derfor omfattet af almindelig momspligt. Leveringsstedet for formidlerydelser er det sted, hvor den underliggende transaktion foretages.

Hvis en formidler derimod leverer en rejsepakke til en rejsende på vegne af et rejsebureau, er leveringsstedet for formidlingsydelsen det sted, hvor rejsebureauet har sit etableringssted efter margenordningen. Skattemyndighederne har valgt at fortolke reglen, således at de almindelige regler om leveringssted gør det vanskeligt at drive

formidlingsvirksomhed. Denne fortolkning er ikke eksplicit i overensstemmelse med momsloven eller momssystemdirektivet og derfor kan skattemyndigheder blive pålagt at ændre vejledning for særordning.

8.0 Rejsebureauers fortjenstmargen

I det foregående afsnit, er leveringsstedet, for rejsebureauer under særordningen for rejsebureau blevet belyst. De rejsebureauer som bliver omfattet af særordning for rejsebureauer skal opgøre deres fortjeneste margen efter en bestemt metode. I nærværende afsnit, belyses det nye regelsæt som rejsebureauet skal anvende ved opgørelse af deres fortjeneste margen, samt en beskrivelse af, hvilke metoder der kan anvendes ved opgørelsen af fortjenstmargen.

Rejsebureauer under særordningen skal opgøre en fortjenstmargen for deres rejsebureauudelser, som foregår inden for EU. Rejsebureauers fortjenstmargen er omtalt i momslovens § 67 c og beskrives som *"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"*.⁵⁰

Det er ikke yderligere beskrevet i lovtæksten, hvordan fortjenstmargenen skal opgøres, men der henvises til momsbekendtgørelsen⁵¹, hvori udregningen er beskrevet. Det samlede beløb, som den rejsende skal betale, er inkl. alle skatter f.eks. lufthavnsafgifter provisioner, omkostninger og gebyrer.

Hvad der forstås ved "direkte kommer den rejsende gode" er kun omkostninger, som direkte kommer den rejsende til gode, såsom omkostninger til persontransportydelser (fly, skib bus, tog mv.), indkvarteringsydelser (hotel, vandrehjem, fritidshus mv.), adgang til forlystelser (koncerter, teaterforestillinger mv.). Derfor skal disse omkostninger medtages i de faktiske omkostninger, når fortjenesten skal opgøres.

⁵⁰ Lov: Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (momsloven) LBK nr. 106 af 23/01/2013

⁵¹ Lov: bekendtgørelse nr. 1640 af 17. december 2010

Endvidere er det kun omkostninger, som bliver leveret af andre afgiftspligtige personer, der kan medtages i beregningen. Ift. de omkostninger, som kommer den rejsende til gode, har rejsebureauet hverken fradragsret for eller mulighed for at få tilbagebetaling af den betalte moms af indkøbte varer og ydelser i andre EU-lande jf. ML § 68.

Egne ydelser, som rejsebureauet leverer i en samlet pakke til den rejsende, skal holdes uden for beregningen, eftersom egne ydelser ikke er omfattet af særordningen, men i stedet er omfattet af almindelig momspligt. Dette kan udledes af EU-dommene C-30/96 Madgett & Baldwin og C291/03 My Travel, som er belyst nedenfor.

8.1 De forenede sager C-30/96 og C-94/97 Madgett & Baldwin

Madgett & Baldwin-dommene, der tidligere blev omtalt i afsnit 6.1, behandlede kun spørgsmålet ift. fortolkning af, hvorvidt en virksomhed, som sælger indkvartering og leverer transport i tredjemands busser, er omfattet af Særordning for rejsebureauer. Spørgsmålet omkring prisfastsættelse af egne ydelser er ikke omtalt tidligere. Madgett & Baldwin var ifølge Storbritanniens nationalret pålagt at beregne egne ydelser efter omkostningsbestemt metode.

EU-Domstolen konkluderede, at egne ydelser ikke skal medtages i beregning af fortjenstmargen, da særordningen kun finder anvendelse på ydelser, som er købt hos tredjemand. Endvidere kan det ikke forlanges, at Madgett & Baldwin skal beregne egne ydelser til den omkostningsbaserede metode, da den nødvendiggør en række komplicerede underopdelinger og et betydeligt ekstraarbejde for virksomheden. Markedsprismetoden skal i stedet anvendes, da den er enkel og kan opgøres og udskilles af pakkeprisen på grundlag af markedsprisen for ydelser, der svarer til de ydelser, som indgår i pakkeprisen.

8.2 C-291/03, My Travel

My Travel organiserer pakkerejser, hvor transporten hovedsageligt foregår med egne fly, mens indkvartering indkøbes hos tredjemand. Tvisten omhandlede, hvordan prisen af egne ydelser skal behandles: Er det efter markedsprismetoden eller den omkostningsbaserede metode? My Travel ønskede at ændre deres momstilsvare, da de havde anvendt den omkostningsbaserede metode og ønskede at benytte markedsværdimetoden. Desuden argumenterede My Travel for, at beregning efter markedsprismetoden er mere enkel og anvendelig frem for den omkostningsbaserede metode. EU-Domstolen konkluderede, at rejsebureauer skal anvende markedsprismetoden, hvis den kan opgøres, medmindre den omkostningsbaserede metode er mere pålidelig, uagtet hvilken metode der er enklest at anvende.

8.3 SKM2010.838.SR

Skatterådet har afgivet et bindende svar i en sag, hvor spørgsmålet omhandlede, hvorvidt egenproduceret guideydelse skulle indgå i fortjenstmargenen. Guideydelsen bestod af kulturelle fortællinger og foredrag. Skatterådet konkluderede, at egenproduceret guideydelse ikke skal medtages i fortjenstmargenen, da guideydelsen ikke er indkøbt af en afgiftspligtig person.

I denne sag var det Skatterådets opfattelse, at guideydelsen udgør et mål i sig selv for kunden og derfor ikke udgør en biydelse. Hvorvidt guideydelsen udgør et mål i sig selv, skal vurderes efter en konkret vurdering. Selvom guideydelsen direkte kommer den rejsende til gode, skal den ikke medtages i fortjenstmargenen for særordningen, da egenproduceret ydelse ikke skal medtages i fortjenstmargenberegningen jf. momslovens § 67 c.

Efter ordlyden i momslovens 67 c er det kun omkostninger, som direkte kommer den rejsende til gode, der skal medtages i fortjenstmargenberegningen. Samtidig skal disse omkostninger være leveret af andre afgiftspligtige personer, før det kan indgå i fortjenstmargenberegningen – og dermed opfylder egenproducerede ydelser ikke kriterierne for at være omfattet af fortjenstmargenordningen.

8.4 Omkostninger som ikke indgår i fortjenstmargenordningen

Omkostninger, som ikke kommer den rejsende til gode, er ikke omfattet af Særordning for rejsebureauer. Omkostninger, som et rejsebureau anvender i sin egen virksomhed, er heller ikke omfattet af særordningen, men er til gengæld omfattet af almindelig momspligt. Dette gælder f.eks. omkostninger såsom leje af lokaler, indkøb af inventar, administration, reklameudgifter, revisor- og advokatbistand mv.

Efter det nye regelsæt har rejsebureauvirksomheder opnået den fordel med indførelsen af momsen, at virksomheder nu har momsfradrag af omkostningerne. Det var ikke tilfældet med det tidligere regelsæt, da virksomhederne ikke var momspligtige og dermed ikke havde fradragsret for købs momsen.

8.5 Fortjenstmargen kan opgøres efter to metoder

Rejsebureauvirksomheder, som er omfattet af Særordning for rejsebureauer, kan opgøre deres fortjenstmargen efter to forenklede metoder, der er beskrevet i momsbekendtgørelsens § 95 c.⁵² Disse metoder gennemgås i det efterfølgende afsnit.

8.5.1 Metode 1

Metode 1 omhandler, at rejsebureauvirksomheder, som ønsker at anvende metode 1 til at beregne fortjenstmargen, skal foretage et skøn over den procentuelle fortjenstmargen ved begyndelse af regnskabsåret. Dette skøn over den procentuelle fortjenstmargen kan baseres på rejsebureauets erfaring fra tidligere år, eller hvad rejsebureauet forventer fortjenstmargenen vil være for det kommende år. Rejsebureauet kan opgøre forskellige procentuelle fortjenstmargener efter kriterier såsom rejsetyper, rejser i højsæson og lavsæson jf. momsbekendtgørelsens § 95 e. Rejsebureauvirksomheder skal i deres regnskab anføre, på hvilket grundlag rejsebureauet har udøvet sit skøn, og hvad det fastsatte skøn er. Hvis rejsebureauet

⁵² Lov: bekendtgørelse nr. 1640 af 17. december 2010,

har differentieret i forhold til forskellige typer rejser, skal de differentierede skøn også fremgå af rejsebureauets regnskab.

Fortjenstmargenmomsen skal afregnes løbende i forhold til virksomhedens momsafregningsperioder. Fortjenstmargenen skal anvendes på de vederlag, som rejsebureauet modtager fra de rejsende, og skal anvendes på rejsens fakturerings tidspunkt. Hvis vederlaget består af flere dele, skal momsen afregnes ved hver fakturering, dvs. både ved forudbetaling og ved restfakturering skal der ske momsafregning, således at momsafregningen er afhængig af faktureringen og ikke af tidspunktet for rejsens gennemførelses.⁵³

8.5.2 Metode 2

Metode 2 anvendes af de rejsebureauer, hvor rejsebureauet, individuelt for hver enkelt rejse, er i stand til at identificere alle relevante omkostninger til indkøb af varer og ydelser ved rejsens påbegyndelse jf. momsbekendtgørelsen § 95 f.

Fortjenstmargenen skal ifølge momsbekendtgørelsen § 95 g beregnes således: Forskellen mellem det samlede beløb – inklusive alle skatter, provisioner, omkostninger, gebyrer og værditilvækst (fortjeneste), men eksklusive afgiften af leveringen, der skal betales af den rejsende – og det beløb, som skal betales til virksomhedens leverandører for levering af varer og tjenesteydelser, som direkte kommer den rejsende til gode.

Metode 2 adskiller sig fra metode 1 ved, at metode 2 er det ikke muligt at bruge gennemsnitlige priser eller gennemsnitlige omkostninger ved beregning af fortjenstmargenen. Rejsebureauet skal identificere alle relevante omkostninger til den enkelte rejse, og fortjenstmargenen skal beregnes på hver enkelt rejse. Metoden stiller større krav til, at rejsebureauet skal kunne estimere, hvad de eksakte omkostninger ved salg af den enkelte rejse udgør. Rejsebureauer, som anvender eget fly eller eget hotel, hvor det er vanskeligt at estimere, hvad de faktiske omkostninger ved de pågældende rejser er, skal anvende metode 1, da metode 2 ikke tillader usikkerhed i

⁵³ SKAT: Juridisk vejledning 2013-1, afsnit D.A.17.6.2

forhold til at beregningen. Rejsebureauer, som kan identificere alle relevante omkostninger til den pågældende rejse, kan anvende metode 2, selvom nogle af omkostningerne på grund af uforudsete omstændigheder har ændret sig og dermed påvirket den eksakte fortjeneste. Disse differencer, som er forårsaget af uforudsete omstændigheder, skal medtages i den årlige momsregulering sidst på regnskabsåret.

Rejsebureauets eksakte fortjenstmargen kan også ændre sig i forhold til rabatter, hvis rejsebureauet f.eks. har indgået en aftale med et hotel, hvor der udløses rabat på x antal procent, når rejsebureauet har bestilt et bestemt antal overnatninger. Disse rabatter og lignende, som har tilknytning til flere rejser, skal indgå i beregningen af den faktiske margen, men da rabatten ikke kendes på salgstidspunktet, skal rabatten derfor medtages i den årlige regulering, der finder sted, når rabatten udløses.⁵⁴

Ved regnskabsårets afslutning skal virksomheden, som har valgt at anvende metode 1 eller metode 2, opgøre deres eksakte fortjenstmargen og skal regulere den angivne og betalte moms i regnskabsåret som følge af de konstaterede differencer i den faktiske og den foreløbige margen. Ved den årlige regulering kan evt. negativ fortjenstmargen for nogle rejser modregnes i positiv fortjenstmargen for de øvrige rejser.⁵⁵

Til rejsebureauet, som vælger at anvende metode 1 frem for metode 2 til at opgøre fortjenstmargen, stilles der først og fremmest et krav om, at virksomheden efter sin bedste evne kan estimere en fortjenstmargen ved salg af rejserne. Dette estimat skal rejsebureauet anvende ved salg af hver enkelt rejse, og momsens skal afregnes ved hver fakturering. Ved anvendelse af denne metode, er det administrativt let for rejsebureauvirksomheder at afregne moms, *hvis* fortjenstmargen momsen er opgjort korrekt. Men som sagt skal rejsebureauet på forhånd kunne estimere fortjenstmargenen, som er korrigeret for evt. tomme flysæder, og det kan være en vanskelig opgave, og administrativt besværligt for rejsebureau virksomheden at opgøre en fortjenstmargen som er baseret på fremtidige salgstal.

⁵⁴ SKAT: Juridisk vejledning 2013-1, afsnit D.A.17.6.2

⁵⁵ Lov: bekendtgørelse nr. 1640 af 17. december 2010, jf. § 95h

Ulempen ved at anvende metode 1 er også, at virksomheden skal afregne momsen for en rejse, der først gennemføres på et senere tidspunkt. Den estimerede fortjenstmargen, som momsen skal afregnes efter, kan være forskellig fra den eksakte moms. Hvis fortjenstmargenen er sat for højt ift. den eksakte moms, har virksomheden et større likviditetsbehov, da virksomheden har betalt for meget i moms, som først kan refunderes, når regnskabsåret er slut. I det modsatte tilfælde, hvor fortjenstmargenen er sat for lavt, skal virksomheden afregne en større momsbetaling ved regnskabsårets afslutning, da rejsebureauvirksomheden har angivet for lidt moms.

Fordelen ved at anvende metode 2 til at afregne moms for sine rejsebureauydelse er først og fremmest, at virksomheden ikke skal afregne moms ved hver fakturering, men ved rejsens gennemførelsestidspunkt. Derfor har virksomheden ingen likviditetsrisiko ved afregning af momsen, da rejsebureauet skal opgøre deres eksakte fortjenstmargen for hver enkelt rejse og afregne momsen derefter. Ulempen ved at anvende metode 2 er, at metoden er administrativt besværlig, der da stilles krav om, at virksomheden skal kunne opgøre en eksakt fortjeneste på hver enkelt rejse. Dvs. at rejsebureauet som tidligere nævnt skal kunne estimere, hvad de eksakte omkostninger ved den enkelte rejse er.

Rejsebureauet skal først og fremmest identificere, hvilke omkostninger der kommer den rejsende til gode: Er der eksempelvis tale om en pakkerejse, hvor der indgår transport i form af fly, hotel samt diverse udflugter, skal rejsebureauet beregne den eksakte omkostning ved rejsen for hver enkelt ydelse. Rejsebureauet skal opgøre prisen på flybilletten, hotellet og udflugts turene samt estimere, hvad prisen for indkøb af de pågældende ydelser hos underleverandøren er – og derefter beregne fortjenstmargenen moms ved den pågældende rejse. Rejsebureauer, som anvender egne ydelser i en pakkerejse, skal som nævnt tidligere holde disse ydelser uden for særordningen, da de er omfattet af almindelige momsregler.

8.6 Delkonklusion

De betingelser, der skal gøres gældende ved opgørelse af fortjenstmargenen er, at omkostningen skal stamme fra en afgiftspligtig person og komme den rejsende direkte til gode – det følger af momsbekendtgørelsen. Hvis en pakkerejse både består af egne ydelser samt ydelser købt af en afgiftspligtig person, skal værdien af egne ydelser opgøres til markedsværdi og holdes ude af beregningen af fortjenstmargenen. Hvis det ikke er muligt at bestemme markedsværdien af egne ydelser, skal den omkostningsbaserede model anvendes i stedet, og den samlede avance skal fordeles på egne ydelser og ydelser købt af den afgiftspligtige person.

Rejsebureauvirksomheder kan opgøre deres fortjenstmargen efter to forenklede metoder. Metode 1 giver rejsebureauet mulighed for at afregne moms efter en fortjenstmargensats, som er baseret på rejsebureauets tidligere erfaring og skal være rejsebureauets bedste skøn på den samlede fortjeneste. Rejsebureauet har mulighed for at bruge flere forskellige satser efter rejsetyper, hvis rejsebureauet ønsker dette. Rejsebureauet skal fremvise et regnskab over, hvordan fortjenstmargenen er opgjort, samt hvilken metode der ligger til grund for beregning af fortjenstmargenmomsen. Hvis rejsebureauet ønsker at anvende metode 2 til at afregne momsen, skal rejsebureauet opgøre den eksakte fortjeneste på hver enkelt rejse og afregne moms derefter. Det er ikke muligt at bruge gennemsnitlige priser ved anvendelse af metode 2, og hvis rejsebureauet ikke kan opgøre den eksakte fortjeneste på rejserne, skal metode 1 i stedet anvendes ved afregning af fortjenstmargenmoms.

9.0 Konsekvenser for rejsebureaubranchen

Denne afhandlings fokusområde har indtil videre været, at belyse begrebet rejsebureau i forhold særordning samt bestemme leveringsstedet for rejsebureauer under særordning såvel som rejsebureauer uden for særordning. Dernæst er regelsættet vedr. fortjenstmargen blevet belyst, samt hvilke opgørelsesmetoder, der kan anvendes til at opgøre fortjenstmargen i særordningen. Disse momsmæssige

problemstillinger som er gennemgået i de foregående kapitler, er opstået efter afskaffelse af momsfrigtagelsen. Det er centralt også at belyse de administrative og økonomiske konsekvenser som er opstået efter rejsebureauer er blevet omfattet af særordningen. Dette afsnit belyser, hvilke administrative konsekvenser indførelsen af momspligten har fået på rejsebureaubranchen.

Rejsebureaubranchen i Danmark er en bred og vidtfavnende branche med 670⁵⁶ rejsebureauer, og hvilke konsekvenser, momspligten har fået, afhænger af, hvilken slags aktiviteter rejsebureauet driver. Rejsebureauerne i Danmark kan groft opdeles i fire grupperinger.

- Charterbureauer.
- Oversøiske Rejsebureauer
- Erhvervsbureauer,
- Øvrige rejsebureauer

9.1 Charterbureauer

De rejsebureauer, som chartrer fly i forbindelse med pakkerejser, står over for store udfordringer efter indførelsen af momspligten. Disse charterbureauer sælger i eget navn og anvender leveringer fra andre afgiftspligtige personer, og dermed er de omfattet af Særordningen for rejsebureauer. Disse rejsebureauer har pligt til at afregne moms på de rejser, som foregår inden for EU, og er efter indførelsen af momspligten blevet pålagt store administrative byrder. Byrden er både i form af et kompliceret regelsæt til at afregne moms samt øget ressourceforbrug på at beregne en fortjenstmargensats efter metode 1, som er korrigeret for sæsonudsving, tomme flysæder samt andre faktorer, der påvirker fortjenstmargenen. Charterbureauerne skal enten bruge metode 1 eller metode 2 til at beregne fortjenstmargenmomsen på rejserne. Metode 2 er ikke anvendelig for rejsebureauerne i denne kategori, da

⁵⁶

http://www.rejsegarantifonden.dk/fileadmin/user_upload/Dokumenter_til_downloadsiden/Beregningsvejledning_for_adm-bidrag.pdf

rejsebureauerne skal kunne beregne den eksakte fortjeneste på rejserne, som er vanskelig at opgøre, da charterbureauerne ikke på forhånd kender belægningsprocenten på flysæderne eller ved, hvor mange flysæder der er tomme, når rejsen begynder. Når rejsebureauerne charter et fly, er prisen på flysæderne afhængig af, hvor mange flysæder der chartres, og hvorvidt hele flyvemaskinen chartres. Chartres hele flyvemaskinen, falder prisen på flysæderne, og dermed stiger fortjenstmargenen, hvis rejsebureauet får solgt disse flysæder.

Charterbureauer, som anvender egne fly, eller som indgår i en koncern med selskaber, som har egne fly, står over for de samme problemstillinger, som charterbureauer der charter fly. Disse koncernforbundne selskaber indkøber de samme ydelser som et charterbureau, der ikke har egne fly. Selskaberne skal betragtes som to juridiske enheder, der skal behandle ydelser i hver deres selskab. Flyselskabet er omfattet af momsfrigørelse for formidling og salg af transportydelser, og derfor skal dette selskab ikke opkræve moms af deres ydelser. Charterbureauet indkøber flysæderne hos flyselskabet og indregner dem i deres fortjenstmargen. Prisfastsætningen af flysæderne kan være mere fordelagtig i det koncernforbundne selskab frem for tredjepersonsselskabet, som ikke indgår i den koncernforbundne konstruktion, da muligheden for en prisaftale, der gavner charterbureauet, er til stede. Prisfastsætning af flysæder skal ske på markedsmæssige vilkår, da transfer pricing-reglerne skal overholdes, men det kan tænkes, at charterbureauet er opmærksomt på denne mulighed og vil benytte den, således at momstilsvaret bliver formindsket eller elimineret.

Hotelovernatning, som sælges af et bureau i forbindelse med en pakkerejse, skal også medtages i bureauets fortjenstmargen. Fortjenstmargenen på hotelovernatning er ligesom chartrede fly afhængig af, hvor mange hotelovernatninger selskabet har indkøbt i forvejen, og hvor mange tomme hotelværelser der står tilbage, når rejsen påbegyndes, eftersom tomme hotelværelser også skal indregnes i fortjenstmargenen.

9.2 Oversøiske rejsebureauer

Charterbureauerne, som hovedsageligt sælger rejser uden for Europa, har fået en fordel efter indførelsen af momspligt, da bureauerne ikke længere skal afregne lønsumsafgift, som de var pålagt efter det tidligere regelsæt. Især charterbureauer, som har en stor personalesammensætning og mange ansatte til at servicere kunderne, har fået en klar fordel, da disse charterbureauer nu slipper for at betale lønsumsafgift. Lønsumsafgiften beregnes som tidligere nævnt under afsnit 4.3 på grundlag af virksomhedens samlede lønsum +/- virksomhedens overskud. Charterbureauer har typisk en stor personalesammensætning, der både består af salgskonsulenter, kundeservicemedarbejdere, administrationsmedarbejdere, guider mv., og derfor udgør personalelønninger en meget stor post i regnskabet. Disse charterbureauer har opnået en økonomisk gevinst ved indførelsen af momspligt, da de nu – pga. afskaffelsen af lønsumsafgift – slipper for at betale lønsumsafgift, der tidligere var afhængig af både den samlede lønsum og virksomhedens overskud.

9.3 Kør selv-bureauer

Kør selv-bureauer, som tilbyder en form for indkvartering på enten hotel eller i feriebolig, men hvor kunden selv kører ned til destinationen, kan bliver omfattet af Særordning for rejsebureauer. Kør selv-bureauer sælger primært rejseydelser, som foregår inden for Europa. Disse kør selv-bureauer kan også tilbyde flytransport, billeje, færgebillet eller en kombination af disse. Da kør selv-bureauer indkøber varer og tjenesteydelser fra andre afgiftspligtige personer og sælger ydelser i eget navn, bliver kør selv-bureauer som udgangspunkt omfattet af regelsættet. For kør selv-bureauerne er konsekvenserne ved indførelsen af momspligt betydelig, da disse bureauer hovedsageligt sælger rejseydelser, som foregår inden for EU, og derfor er omfattet af særordningen. Kør selv-bureauerne opererer som regel med en mindre bruttoavanceprocent på rejser sammenlignet med traditionelle rejsebureauer og er derfor mere sårbare ved indførelsen af momspligt.

9.4 Erhvervsrejsebureauer

Erhvervsrejsebureauer er bureauer, som sælger rejser til erhvervsdrivende, eksempelvis når virksomhedens ansatte rejser i forbindelse med deres arbejde. Særordning for rejsebureauer sonderer ikke imellem, hvorvidt der sælges til en momspligtig person eller til en ikke-momspligtig person, og derfor er erhvervsrejsebureauer som udgangspunkt omfattet af særordningen. Erhvervsbureauer kan både sælge rejseydelser i en pakke som er omfattet af særordning, og sælge ydelserne enkeltvis, som ikke omfatter af særordning for rejsebureauer. Derfor skal de erhvervsbureauer som både sælger ydelser omfattet af særordningen og uden for særordning nød til, at opdele ydelser i hver deres kategori og behandle dem forskelligt, som vil i sidste ende medfører øget administrativt arbejde for erhvervsrejsebureauerne.

9.5 Øvrige rejsebureauer

Øvrige rejsebureauer er de rejsebureauer, som ikke falder ind under de ovenfor nævnte kategorier, eller de rejsebureauer, som sælger flere forskellige rejsetyper inden for forskellige segmenter. Hvilke konsekvenser indførelsen af momspligt har på disse rejsebureauer er forskelligt og afhænger af, hvorvidt rejsebureauet bliver omfattet af særordningen eller den almindelige momspligt, og hvorvidt rejsen foregår uden for eller inden for EU, eftersom det kun er rejser inden for EU, hvor rejsebureauet skal afregne moms. Rejsebureauer, som sælger i flere segmenter og sælger både inden for og uden for Europa, skal evt. tilpasse deres økonomisystemer, således at momsregningen foretages på en korrekt måde, dvs. at der kun beregnes fortjenstmargenmoms på rejser inden for EU.

10.0 Konsekvenser for specifikke virksomheder

Det foregående afsnit belyste de generelle, administrative konsekvenser for rejsebureaubranchen ved indførelsen af momspligt. I dette afsnit foretages en mere dybdegående analyse, der belyser de økonomiske konsekvenser ved at være omfattet af særordningen kontra lønsumsafgiften. Tidligere var rejsebureauer momsfrie og

dermed lønsumsafgiftspligtige, men efter indførelsen af det nye regelsæt er rejsebureauer blevet momspligtige. Det er dermed essentielt, at belyse omfanget af de økonomiske konsekvenser ift. det tidligere regelsæt. Der bliver taget udgangspunkt i to case virksomheder, og med afsæt i disse vil jeg analysere forskellene ved at være nu omfattet af Særordning for rejsebureauer.

10.1 Atlantis Rejser

Atlantis Rejser er et mindre charterrejsebureau, som er stiftet i 1994 og var det første danske rejseselskab, som solgte rejser til den egyptiske badeby Sharm el sheik.⁵⁷ Siden hen har rejsebureauet specialiseret sig i at sælge rejser i Egypten, Dubai, Emiraterne om Oman. Atlantis Rejser er medlem af brancheforeningen RID, der er en landsdækkende brancheforening for arrangører af ferierejser med fly. RIDs formål er ifølge deres vedtægter at *"varetage medlemmernes erhvervsmæssige interesser i Danmark og i udlandet over for offentlige myndigheder, nationale og internationale organisationer, medier og andre, hvis forhold og virke har betydning for rejsearrangørernes virksomhed"*.⁵⁸ RID består af 13 rejsearrangører, som står for ca. 85 procent af samtlige charterrejser med fly ud af Danmark.⁵⁹ Atlantis Rejser har en markedsandel på 4 procent ud af de 85 procent, der udgør samtlige charterrejser i Danmark. Atlantis Rejser er det sjette største rejsebureau i RID.

Atlantis Rejser tilbyder almindelige charterferier, hvor Atlantis har chartret et fly til at flyve til en bestemt destination, og hvor kunden i forvejen har købt overnatning på de hoteller, som Atlantis Rejser har indgået en aftale med. Atlantis Rejser sørger desuden for transporten fra lufthavnen til hotellet og har udstationeret guider, som hjælper kunderne, hvis de har spørgsmål til deres ferie. Atlantis tilbyder også deres kunder at købe en charterferie med *all inclusive*, der er en tillægsydelse, hvor kunderne i forvejen har betalt for morgenmad, frokost og aftensmad samt diverse

⁵⁷ Atlantis Rejser: <http://www.atlantisrejser.dk/om-atlantis-rejser/>

⁵⁸ RID: <http://www.rejsearrangorer.dk/vedtaegter.html>

⁵⁹ RID: <http://www.rejsearrangorer.dk/markedstal.html>

udflugter⁶⁰. Endvidere tilbyder Atlantis også deres kunder andre former for ferie, hvor kunden kan få en mere aktiv ferie med dykning, golf mv.

10.1.1 I forhold til moms

Atlantis Rejser sælger rejseydelser i form af en pakke, som består af både flytransport, hotelindkvartering, transport fra og til hotel samt guidede turer. Disse ydelser er rejseydelser og falder derfor inden for Særordning for rejsebureauer. Atlantis Rejser sælger mere end en ydelse, og disse ydelser er desuden erhvervet af en afgiftspligtig person, som er en betingelse for at kunne blive omfattet af særordningen. Rejsebureauet sælger endvidere i eget navn, da Atlantis Rejser bærer den fulde risiko over for kunden for rejsens gennemførelse. Atlantis Rejser sælger i eget navn, da atlantisk rejser charter et fly og har den fulde risiko for rejsens gennemførelse. Atlantis Rejsers ydelser er dermed som udgangspunkt momspligtige, da begge betingelser er opfyldt, nemlig at rejsebureauet sælger rejseydelser i eget navn og anvender leveringer af varer og ydelser, der foretages af andre afgiftspligtige personer til rejsens gennemførelse. Da Atlantis Rejser sælger rejser, som foregår uden for EU, betragtes de ydelser, der foregår i andens navn og i andens regning, som formidlingsydelser, og derfor er de afgiftsfri jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 17, hvor momssatsen er nul som er omtalt i tidligere i afsnit. Da leveringsstedet er uden for EU, skal rejsebureauet ikke beregne moms af deres fortjeneste.

Atlantis Rejser har efter indførelsen af momspligten på rejsebureauer fået den fordel, at bureauet ikke skal beregne moms af deres fortjeneste, da leveringsstedet er uden for EU. Til gengæld har rejsebureauet også fået fuldfradragsret for de omkostninger, som de anvender i deres egen virksomhed. Dette gælder f.eks. omkostninger som leje af lokaler, indkøb af inventar, administration, reklameudgifter, revisor- og advokatbistand mv. Atlantis Rejser var ifølge de tidligere regler momsfri, omfattet af lønsumsafgiftspligten og skulle derfor beregne lønsumsafgift efter metode 4.

⁶⁰ Atlantis Rejser: <http://www.atlantisrejser.dk/rejseformer/>

Atlantis Rejser har efter indførelsen af momspligten på rejsebureauer opnået flere fordele. Den primære fordel er, at Atlantis Rejser slipper for at betale lønsumsafgift, hvilket er en stor økonomisk fordel, da virksomheden heller ikke skal svare moms af deres ydelser, da rejserne, som Atlantis sælger, foregår uden for EU. Desuden har rejsebureauet før indførelsen af momspligten haft en ekstra omkostning i forhold til moms, da rejsebureauet ikke havde momsfradrag på de omkostninger, som de havde i forbindelse med drift eller indkøb i virksomheden. Efter indførelsen af moms på rejsebureauer har Atlantis Rejser fået mulighed for at få momsfradrag på f.eks. leje af lokaler, indkøb af inventar, administration og reklameudgifter, hvilket medfører en markant økonomisk gevinst for Atlantis.

Atlantis Rejser slipper også for at anvende det komplicerede regelsæt vedrørende fortjenstmargen efter særordning, da rejsebureauet ikke sælger pakkerejser inden for EU. Det har altså været en klar fordel for Atlantis Rejser, at der nu er indført momspligt på rejsebureauer.

10.1.2 Moms kontra lønsumsafgift

For at kunne belyse de økonomiske konsekvenser efter indførelsen af momspligt vil der tages udgangspunkt i de tidligere regler, hvor rejsebureauet ikke var omfattet af Særordning for rejsebureauer, men i stedet var omfattet af lønsumsafgiftsloven. Rejsebureauet var omfattet af metode 4, når lønsumsafgiften skulle beregnes (se afsnit 4.3, hvor emnet er behandlet). Ved beregning af lønsumsafgift skal Atlantis Rejsers samlede lønsum medregnes, som i årsrapporten 2011 er opgjort til 10 mio. kr.⁶¹ Herefter tillægges virksomhedens over-/underskud før finansielle poster, som i dette tilfælde havde Atlantis Rejser et overskud på 1,4 mio. kr. Den samlede lønsum, som Atlantis Rejser skulle have betalt i 2011, hvis der ikke var blevet indført momspligt for rejsebureauer, var en lønsumsafgift på ca. 364 t. kr.⁶². Atlantis Rejser er efter det nye regelsæt blevet momspligtig, men da Atlantis Rejser ikke sælger pakkerejser inden for EU, skal virksomheden ikke afregne moms af deres ydelser.

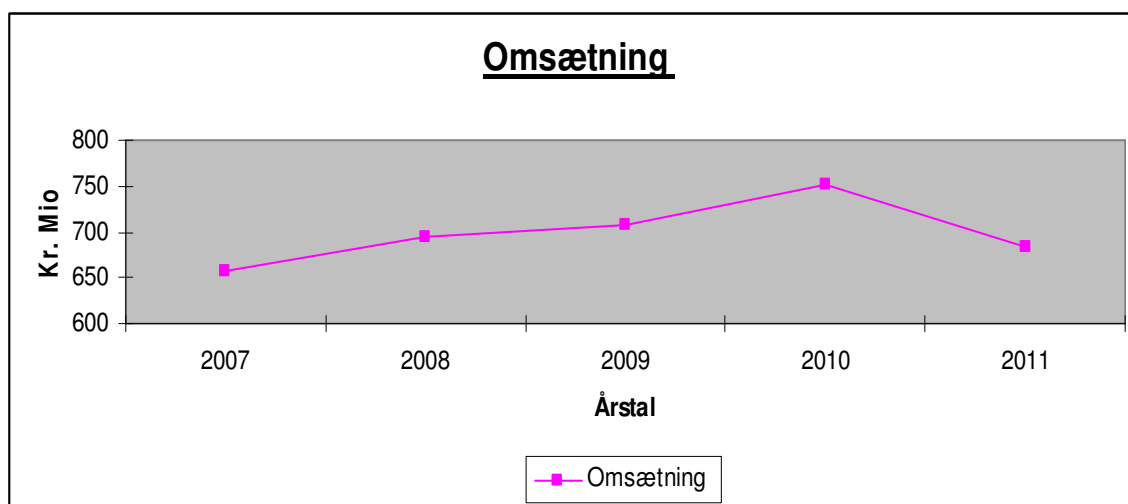
⁶¹ Atlantis Rejser A/S, Årsrapporten 2011

⁶² Beregning af lønsums afgift, samlet lønsum ifølge årsrapport, kr. 10.378.783 lønsumssats *3,08 % =319.666 + (1.454779*3.08%)= t. kr. 364. (oprundet)

Afskaffelsen af momsfrigørelsen har således givet Atlantis Rejser en mer besparelse på ca. 364.000 kroner.

10.2. FDM Travel

FDM Travel er et rejsebureau, der er stiftet helt tilbage i 1950⁶³, og som har specialiseret sig i individuelle rejser til destinationer som Europa, USA, Canada, Australien, New Zealand, Sydafrika og Østen. FDM Travel havde i år 2011 123 ansatte og en omsætning på ca. 683 mio. kr.⁶⁴ Omsætningstallene i nedenstående graf er med til at markere, at FDM Travel er et af de større rejsebureauer på det danske marked og en vigtig spiller inden for rejsebureaubranchen.



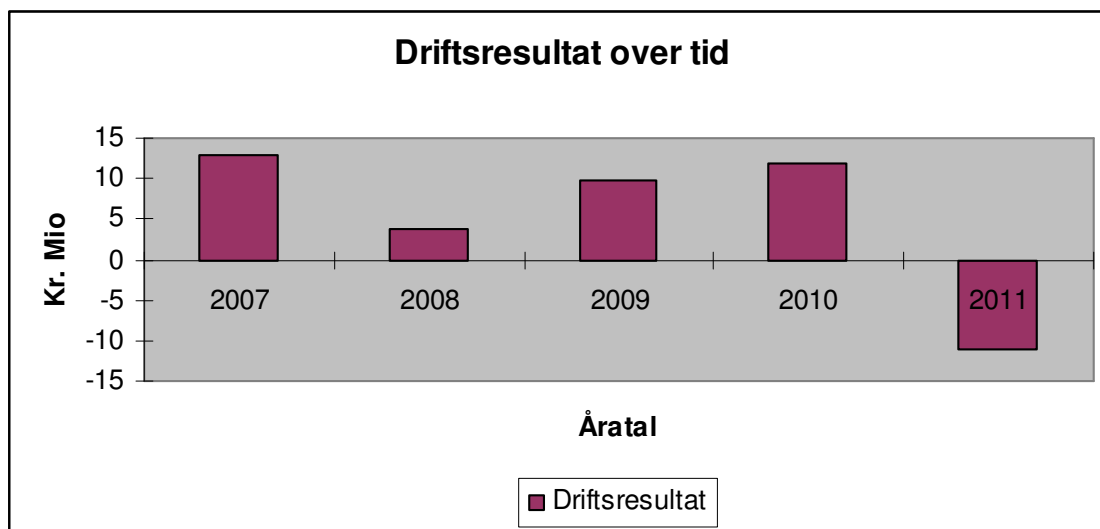
Figur 1 3

I figur 1.2 er FDM Travels totale omsætning illustreret. Grafen viser, at omsætningen i år 2007-2009 steg med vækstrate på ca. 7 procent, fra 658 mio. kr. til 707 mio. kr. I år 2009-2010 oplevede virksomheden igen en vækstrate på 6 procent. Efter 2010 har den stigende tendens ændret sig, og FDM Travel har oplevet et kraftigt fald i

⁶³ FDM Travels hjemmeside :www.atlantisresjer.dk

⁶⁴ FDM's årsrapport for 2011

omsætningen fra 752 mio. kr. til 683 mio. kr., en negativ vækst i perioden 2010-2011 på 10 procent.



Figur 1. 4

I figur 1.3 er FDM's driftsresultat før finansielle poster illustreret. Grafen viser, at driftsresultatet i 2007-2008 faldt negativt fra 13 mio. kr. til 3,7 mio. kr. I år 2008- 2010 har virksomheden oplevet vækst, men efter 2010 har den stigende tendens ændret sig igen, og FDM Travel har oplevet et kraftigt fald i driftsresultatet fra 12 mio. kr. til -11 mio. kr.

FDM Travel har i en pressemeddelelse udtalt, at udviklingen i driftsresultat fra 2010-2011 skyldes indførelsen af fortjenstmargenmoms for rejsebureauer, som har været med til at forringe virksomhedens driftsresultat. Senere i afhandlingen belyses der, hvorvidt indførelsen af margenmoms har forringet virksomhedens position så markant.

I 2011 rejste 250.000 personer med FDM Travel, og virksomheden blev kåret som kundernes bedste rejseselskab. FDM Travels primære målgruppe er familier og par. FDM Travel tilbyder en bred vifte af ferietilbud og betegner sig selv som et ferierejsebureau til enhver smag.

FDM Travel tilbyder et bredt udvalg af rejser og destinationer. FDM Travel tilbyder formidling inden for flybilletter, hoteller, ferieboliger og billeje. FDM Travel tilbyder også traditionelle pakkerejser, hvor fly, hotel og andre aktiviteter som billeje er inkluderet. Endvidere tilbyder FDM Travel også sine kunder køre selv-ferie, skiferie mv. til destinationer både inden for og uden for Europa.

10.2.1 I forhold til moms

FDM Travel er et rejsebureau, som sælger flere forskellige rejseydelser, og for at belyse konsekvenserne ved indførelsen af momspligt for FDM Travel er det nødvendigt at se på rejseydelserne enkeltvis. FDM tilbyder formidling af både flybilletter, hotelværelser, enkeltvis og formidling af flybilletter og hotelværelser som indgår i en pakkerejse, er de som udgangspunkt både omfattet særordning for rejsebureauer og den almindelig momspligt.

Formidling af flybilletter er omfattet af den almindelige momspligt, da formidling ikke foregår i eget navn. Dette skyldes, at FDM ikke bærer ansvaret for rejsens gennemførelse, da det er flyselskaberne som bærer ansvaret for rejsens gennemførelse. Se afsnit 6.9 dom SKM2005.363 LSR hvor denne problemstilling er behandlet. Set i forhold til formidling af hotelværelser, er det også hotellet som bærer risikoen for transaktionens gennemførelse. Da FDM Travel ikke bærer risikoen, anses formidling i at foregå i andens navn som ikke omfattet er særordning for rejsebureauer.

Rejseydelser i form af en pakke, som består både af fly transport, indkvartering i hotel, og evt. billeje falder indenfor Særordning for rejsebureauer og er som udgangspunkt momspligtige efter særordnings regler. Da FDM Travel både sælger rejseydelser inden for og uden for EU, er kun de sidstnævnte ydelser momsfrie jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 17..

FDM Travel er efter indførelsen af momspligten på rejsebureauer blevet pålagt både økonomiske og administrative konsekvenser. Disse konsekvenser er først og

fremmest, at FDM Travel er blevet pålagt at betale fortjenstmargenmoms, som er en større omkostning end lønsumsafgiften, hvilket belyses nedenfor. Desuden har rejsebureauet før indførelsen af momspligten haft en ekstra omkostning i forhold til momsen, da rejsebureau ikke kunne afløfte momsen på de omkostninger, som de havde i forbindelse med drift eller indkøb i virksomheden. Efter indførelsen af moms på rejsebureauer har FDM Travel fået mulighed for at få momsfradrag på f.eks. leje af lokaler, indkøb af inventar, administration og reklameudgifter mv. FDM Travel er også blevet pålagt store administrative byrder ift. at anvende det komplicerede regelsæt vedrørende fortjenstmargen efter særordning.

10.2.3 Moms kontra lønsumsafgift

FDM Travel har ikke valgt at offentliggøre alle regnskabstal, herunder omsætningsfordeling i de forskellige segmenter, som de opererer i både inden for og uden for EU. Derfor er det vanskeligt at analysere fortjenstmargenmomsen, og derfor tager afhandlingen udgangspunkt i det tal, som er oplyst i årsrapporten i ledelsesberetningen. Selskabet har i årsrapporten i ledelsesberetningen oplyst, at resultat er påvirket negativt med ca. 5,5 mio. kr.⁶⁵, efter indførelsen af margenmomsen ved salg af rejser i eurozonen.

For at kunne belyse de økonomiske konsekvenser for FDM Travel efter indførelsen af momspligten tages der udgangspunkt i de tidligere regler, hvor rejsebureauet ikke var omfattet af Særordning for rejsebureauer, men i stedet var omfattet af lønsumsafgiftsloven. Ved beregning af lønsumsafgift skal FDM Travels samlede lønsum medregnes, og den er i årsrapporten 2011 opgjort til at udgøre ca 50 mio. kr. Herefter tillægges virksomhedens over-/underskud, og i dette tilfælde havde FDM Travel et underskud på 9,8 mio. kr. Den samlede lønsumsafgift, som FDM Travel skulle have betalt for 2011, hvis der ikke var blevet indført momspligt for rejsebureauer, var ca. 1,4 mio⁶⁶. kr. Efter afskaffelsen af momsfrigørelsen skal FDM Travel i stedet betale 5,5 mio. kr., dvs. en meromkostning på ca. 4,1 mio. kr.

⁶⁵ FDM Travel A/S, Årsrapport 2011

⁶⁶ Beregning af lønsums afgift er beregnet således, samlet lønsum ifølge årsrapport, kr. 56.474 mio lønsumssats *3,08% =1.739.399 + (-11,920*3.08%)= kr. 1.400.000(oprundet)

Derudover har FDM Travel også investeret betydeligt i IT-software til at håndtere de nye momsregler, som er oplyst i årsrapporten. De økonomiske konsekvenser for FDM Travel har således været betydelige efter indførelse af momspligten.

10.3 Delkonklusion

Afsnittet belyste, hvilke administrative og økonomiske konsekvenser indførelsen af momspligten har haft for rejsebureauvirksomhederne. Konsekvenserne er forskellige for rejsebureauvirksomhederne, afhængigt af hvilke rejseydelser de sælger, og om rejseydelserne foregår inden for eller uden for EU.

Rejsebureauer, som sælger pakkerejser inden for EU, er blevet bebyrdet af et kompliceret regelsæt for at afregne fortjenstmargenmoms. Derfor skal rejsebureauet bruge flere ressourcer på at beregne en fortjenstmargenmoms, som er korrigeret for sæsonudsving, tomme flysæder og andre faktorer, der kan påvirke fortjenstmargenen. Endvidere er rejsebureauerne blevet pålagt at opgøre fortjenstmargenen på hver enkelt rejse, afregne moms på disse rejser samt udarbejde et detaljeret regnskab over anvendte regnskabsmetoder, og hvordan margensatserne er opgjort, hvilket også bebyrder rejsebureauerne administrativt.

Rejsebureauer, som hovedsageligt sælger rejser uden for Europa, har dermed fået en fordel efter indførelsen af momspligt, da bureauet nu ikke skal afregne moms eller lønsumsafgift, som de var pålagt efter det tidligere regelsæt. Især oversøiske rejsebureauer, som har mange ansatte til at servicere kunderne, har fået en økonomisk fordel, ved at momsfrigtagelsen er blevet afskaffet.

Atlantis Rejser har opnået en økonomisk fordel gennem afskaffelsen af momsfrigtagelsen, da rejsebureauet ikke længere skal betale lønsumsafgift, som de var pålagt til i henhold til de tidligere regler. Endvidere sælger Atlantis Rejser kun pakkerejser uden for Europa, og da salg af pakkerejser uden for Europa er momsfrit, skal Atlantis Rejser heller ikke afregne moms af deres fortjeneste.

FDM Travel er et rejsebureau, som hovedsageligt sælger rejser inden for EU, og dermed er FDM Travels fortjeneste momspligtig. FDM har efter afskaffelsen af momsfrigtagelsen lidt et økonomisk tab, da FDM Travel nu skal afregne moms af deres ydelser, som foregår inden for EU. Analysen viste, at FDM Travel skal afregne betydeligt mere til staten efter indførelsen af momsen set i forhold til det tidligere regelsæt, hvor virksomheden var lønsumsafgiftspligtig.

11.0 Konklusion

Formålet med afhandlingen har været at belyse, hvilke momsmæssige problemstillinger der er opstået efter indførelsen af lovforslag 203, som bl.a. omhandler afskaffelse af moms for rejsebureauer. Rejsebureauer var ifølge de tidligere regler momsfritaget, men fritagelsen var ikke en generel fritagelse for alle rejsebureauvirksomheder. Momsfrigtagelsen var kun gældende, hvis rejsebureauet *solgte i eget navn eller i den rejsendes navn*. Rejsebureauvirksomheder, som solgte i andens navn, var ikke dækket af momsfrigtagelsen og var dermed momspligtige efter de almindelige regler.

Efter lovforslag 203's vedtagelse blev rejsebureauvirksomheder momspligtige, og det har medført et helt nyt regelsæt vedrørende moms for rejsebureauer og nogle nye momsmæssige problemstillinger. Disse momsmæssige problemstillinger kommer til udtryk ved fortolkning af bl.a. definitionen af rejsebureaubegrebet i forhold til særordningen, bestemmelse af leveringssted, opgørelse af fortjenstmargen for rejsebureauer mv. Rejsebureaubegrebet i forhold til særordningen indeholder flere elementer, der alle er blevet belyst i afhandlingen.

Begrebet rejsebureau i forhold til særordningen omfatter de *rejsebureauvirksomheder, som sælger i eget navn og anvender tjenesteydelser fra afgiftspligtige personer*. Ved *eget navn skal forstås således, at det er rejsebureauet, som bærer risikoen for rejsens gennemførelse*. Særordningen er kun gældende, hvis rejsebureauet sælger en rejseydelse. Endvidere skal det også gælde, at ydelsen, som rejsebureauet sælger,

skal omfatte en rejseydelse, ellers finder særordningen ikke anvendelse. Endelig skal der være tale om et flertal af ydelser, før særordningen gælder. Særordning for rejsebureauer skal ikke forstås indskrænkende, dvs. at den kun omfatter rejsebureauer, idet særordningen finder anvendelse på enhver type virksomhed, der sælger samme rejseydelser som et rejsebureau.

En anden momsmæssig problemstilling, som også er blevet belyst i afhandlingen, er fastlæggelse af leveringssted for rejsebureauvirksomheder. Ifølge Særordning for rejsebureauer er "leveringssted" der, hvor rejsebureauet har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed – og uden særordningen vil rejsebureauet være pålagt at registrere sig i alle de lande, som den sælger sine ydelser til. Denne registreringspligt er en administrativ byrde for rejsebureauvirksomhederne og vil hindre rejsebureauvirksomheden i at udføre sin aktivitet. Derfor har formålet med særordningen bl.a. være at undgå registreringspligten, således at leveringsstedet er det sted, hvor rejsebureauet har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed. "Stedet for sin økonomiske virksomhed" skal forstås som stedet, hvor virksomheden har sit hovedkontor, hvor de væsentlige driftsmæssige beslutninger bliver truffet, eller hvor ledelsen mødes for at træffe beslutninger. Er det ikke muligt at bestemme stedet for rejsebureauets økonomiske virksomhed, kan det faste forretningssted i stedet benyttes. De kriterier, der skal lægges vægt på ved fastlæggelsen af fast forretningssted, er et krav om, at virksomheden har tilstrækkelig permanent karakter ift. de menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at levere ydelsen.

Særordning for rejsebureauer omfatter ikke rejser, der foregår uden for EU. Rejserne har leveringssted uden for EU, og disse rejsebureauydelse skal sidestilles som formidlingsydelser, som er afgiftsfrie jf. momsloven. Hvis rejsen derimod foregår inden for og uden for EU – ved at der eksempelvis først mellemlandes i et EU-land, tages ophold dér og senere flyves ud af EU – skal rejsen opdeles i to dele: Rejseydelse som foregår inden for og uden for EU.

De rejsebureauer, som sælger i andens navn, er benævnt formidlere, og disse formidlere er ikke omfattet af særordningens regler, fordi rejsebureauerne ikke sælger

rejseydelser i eget navn og derfor er omfattet af almindelig momspligt. Disse rejsebureauer har leveringssted det sted, hvor den underliggende transaktion leveres.

SKAT har i vejledningen for særordningen beskrevet, at formidlere, som formidler en pakkerejse på vegne af et rejsebureau, har leveringssted dér, hvor rejsebureauet har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed. Momslovens § 17 sonderer ikke imellem, hvorvidt formidleren formidler en pakkerejse på vegne af et rejsebureau eller formidler en flyrejse på vegne af et rejsebureau. . Skattemyndighederne har valgt at fortolke reglen, således at de almindelige regler om leveringssted gør det vanskeligt at drive formidlingsvirksomhed. Denne fortolkning er ikke eksplicit i overensstemmelse med momsloven eller momssystemdirektivet og derfor kan skattemyndigheder blive pålagt at ændre vejledning for særordning.

Særordning for rejsebureau indeholder et andet element, som har medført, at rejsebureaubranchen er blevet administrativt bebyrdet. Rejsebureauvirksomheder, som bliver omfattet af særordningen, skal opgøre deres fortjenstmargen efter to forenkede metoder, når rejsebureauet afregner moms. Fortjenstmargen opgør således *det samlede beløb, som den rejsende skal betale, inkl. alle skatter – f.eks. lufthavnsafgifter – provisioner, omkostninger og gebyrer*. Det er kun de omkostninger, som kommer den rejsende til gode, der skal medtages i fortjenstmargenopgørelsen. Derudover gælder det, at omkostningen skal stamme fra en afgiftspligtig person. Hvis der derimod er tale om egne ydelser, skal disse ikke medtages i fortjenstmargenen, da disse ikke opfylder betingelsen "at være leveret af en afgiftspligtig person". Disse omkostninger skal opgøres til markedsværdi, og hvis det ikke er muligt at opgøre en markedsværdi, kan omkostningsbestemt metode i stedet benyttes.

Fortjenstmargen kan opgøres efter to forenkede metoder. Metode 2 omhandler, at rejsebureauet skal opgøre den eksakte fortjeneste på hver enkelt rejse og afregne moms af deres fortjeneste derefter. For nogle rejsebureauer kan det være vanskeligt at estimere fortjenesten på hver enkelt rejse, fordi eventuelle tomme flysæder og hotelværelser skal indregnes i kalkulationen. Virksomheder, der ikke kan estimere deres eksakte fortjeneste, kan i stedet benytte metode 1 til at afregne deres

momstilsvar. Metode 1 stiller krav til, at virksomheden skal kunne estimere en fortjenstmargensats, som er rejsebureauets bedste skøn over, hvad fortjenstmargenen bliver. Denne fortjenstmargensats skal anvendes ved ethvert vederlag, som rejsebureauet modtager fra kunden, og denne fortjenstmargen skal momsen afregnes derefter.

De øvrige administrative og økonomiske konsekvenser for rejsebureauvirksomhederne varierer og afhænger af som sagt, hvilke rejseydelser de sælger, og om rejseydelserne foregår inden for eller uden for EU. Rejsebureauer, som hovedsageligt sælger rejser inden for EU, er omfattet af særordningen og skal afregne moms af deres ydelser. Disse rejsebureauer er blevet bebyrdet administrativt og økonomisk ved afskaffelsen af momsfratagelsen, og flere af dem har lidt økonomiske tab, hvilket blev eksemplificeret i afhandlingen gennem FDM Travels-casen. Disse rejsebureauer skal afregne betydeligt mere til staten efter indførelsen af momsen set i forhold til det tidligere regelsæt, hvor virksomhederne var lønsumsafgiftspligtige. Rejsebureauerne er også blevet administrativt bebyrdede af et kompliceret regelsæt for at beregne fortjenstmargenmoms og krav om at kunne fremvise et detaljeret regnskab over, hvilken metode rejsebureauvirksomheden har valgt, og hvordan margensatserne er opgjort.

Oversøiske rejsebureauer, som Atlantis Rejser, har opnået en økonomisk fordel ved afskaffelsen af momsfratagelsen, da den type rejsebureauer ikke længere skal betale lønsumsafgift, som de var pålagt til i henhold til de tidligere regler, og de skal heller ikke afregne moms af deres ydelser. Oversøiske rejsebureauer sælger hovedsageligt rejser uden for EU, og disse rejser, som foregår uden for EU, er momsfrie, da de anses som formidlingsydelser, som foregår i andens navn og andens regning, hvor momssatsen er nul.

Afslutningsvis kan det konkluderes, at rejsebureauvirksomheder, som sælger pakkerejser inden for EU, er blevet hårdest ramt økonomisk og administrativt efter afskaffelsen af momsfratagelsen. Rejsebureauer, som hovedsageligt sælger uden for

EU, har efter momsafskaffelsen opnået økonomiske fordele, blandt andet fordi rejsebureauerne har fået momsfradrag for deres indkøb og undgår at betale lønsumsafgift.

12.0 Perspektivering

Afhandlingens fokusområde har været at belyse og analysere regelsættet for rejsebureauvirksomheder samt belyse de administrative og økonomiske konsekvenser for rejsebureauvirksomheder efter indførelsen af momspligt. I forbindelse med udarbejdelsen af denne afhandling er jeg blevet opmærksom på en anden afledt problemstilling, som også er interessant at belyse efter indførelsen af momspligt for rejsebureauer.

Rejsebureauvirksomheder er efter indførelse af momspligten blevet mere sårbare over for konkurrenceforvridning. Dette skyldes både de økonomiske og de administrative konsekvenser, som er blevet pålagt rejsebureauvirksomhederne, efter momspligten er indført. Rejsebureauer, som tilbyder samme varer til forskellige priser, vil medføre, alt andet lige, at kunderne vil foretrække at købe den konkurrencedygtige vare. Kunderne er blevet mere prisbevidste og den øgede udbredelse af internettet har skærpet konkurrencen på rejsebureaumarkedet. Det er en problemstilling, jeg uddyber nedenfor.

Efter indførelsen af momspligten er de danske rejsebureauvirksomheder blevet pålagt en meromkostning i form af moms på pakkerejser, som foregår inden for EU. Den øgede omkostning har været vanskelig at lægge over på forbrugerne igennem forhøjede priser, da konkurrencen på rejsebureaumarkedet i forvejen er høj. De danske rejsebureauer er både presset af andre europæiske rejsebureauer, som er fritaget for moms, som tidligere var tilfældet for Danmark, eller som anvender differentierede momssatser, og som pga. den lave momssats kan tilbyde en mere konkurrencedygtig pris, end de danske rejsebureauvirksomheder har mulighed for.

Den øgede anvendelse af internettet har også gjort, at kunderne kan sammensatte deres pakkerejser på internettet og kan få en bedre pris, end danske rejsebureauer kan tilbyde, fordi konkurrenterne både kan være etableret i andre EU-lande, som har en lavere moms sats, og i lande uden for EU. Rejsebureauer, som er etableret uden for fællesskabet, er ikke forpligtigede til at registrere sig i EU-landene for at kunne sælge rejseydelser i EU og kan tilbyde forbrugerne en bedre pris end de danske og europæiske virksomheder, fordi virksomhederne ikke skal afregne moms af deres ydelser.

For at formindske konkurrenceforvridningen mellem rejsebureauvirksomheder inden for og uden for EU har EU-Kommissionen foreslået, at rejsearrangører, som er etableret uden for EU, bør være momsregistrerede, når de sælger pakkerejser til personer inden for EU. Rejsearrangørerne skal registrere sig i de lande, som de leverer ydelser til. For at forenkle de forpligtelser, som rejsearrangøren bliver underlagt ved at sælge pakkerejser – eksempelvis at registrere sig i alle de lande, som de sælger ydelser til – kan de i stedet blive omfattet af en 'one stop shop'-ordning, som omhandler, at rejsebureauer/rejsearrangører kan momsregistreres i ét EU-land, som kan være et hvilket som helst, i stedet for alle de lande, som virksomheden leverer rejseydelser til. Før forslaget fra EU-Kommissionen bliver godkendt, er de danske virksomheder stadig udsat for konkurrenceforvridning.

Desuden er de danske rejsebureauvirksomheder også underlagt strenge krav, for at de kan drive rejsebureauvirksomhed. Rejsebureauvirksomheder skal registreres i Rejsegarantifonden for at kunne sælge rejseydelser i Danmark og skal stille garanti af en vis størrelse, som er afhængig af omsætningen, for at kunne blive optaget i Rejsegarantifonden. Den garantiforpligtelse gælder heller ikke udenlandske virksomheder.

Efter rejsebureauerne er blevet momspligtige, kan det tænkes, at rejsebureauerne satser mere på at sælge pakkerejser uden for EU end inden for EU, da rejsebureauaktivitet uden for EU er momsfri, hvilket blev belyst tidligere i afhandlingen.

Det kan også tænkes, at et rejsebureau både etablerer virksomhed inden for EU og uden for EU, således at det kun er virksomheden uden for EU, som sælger momsfrie pakkerejser til EU. Denne fremgangsmåde kunne gøre rejsebureauer i Danmark mere konkurrencedygtige og give dem mulighed for at konkurrere med rejsebureauvirksomheder inden for EU og uden for EU.

De administrative konsekvenser for rejsebureaubranchen har også påvirket bruttofortjenesten på rejsebureaumarkedet i nedadgående retning, fordi de administrative konsekvenser har medført økonomiske konsekvenser i form af øget tidsforbrug på at håndtere momsregning, estimere fortjenstsatsen samt større investeringer i IT for at kunne administrere momsen. De små rejsebureauer med få ansatte vil derfor få endnu vanskeligere ved at drive rejsebureauvirksomhed, eftersom disse virksomheder ikke i samme grad som de etablerede virksomheder har ressourcerne til at håndtere de nye krav, hvilket i yderste konsekvens medfører større konkurrenceforvriddning i branchen.

Litteraturliste

Bøger/årsrapporter:

Juridisk Metode, Wegener, Morten, , Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2000

Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære: Evald, Jens, Schaumburg-Müller, Sten;; Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2004

Momspraksis, EU-domme, danske domme samt afgørelser
Loftager, Jørgensen, B. A. Pedersen, L. Rasmussen. Forlaget FSR 1. Udgave, 2. Oplag 1996.

EU-ret - Ruth Nielsen og Christina D Tvarnø. Jurist- og Økonomforbundets Forlag. 1. udgave, 2005.

,

FDM Travel A/S , Årsrapport for 2011

Atlantis Rejser A/S, Årsrapport for 2011/2012

Lovgrundlag/vejledninger:

- Momssystemdirektivet, Rådet direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles, merværdiafgiftssystem,
- Direktiv 1977/388/EOF "Harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter Det fælles merværdiafgiftssystem
- Momsloven, LBK nr 287 af 28/03/2011
- Momsbekendtgørelsen med seneste ændring jf. BEK nr 745 af 28/06/2012
- Lov om afgift af lønsum m.v., jf. lovbekendtgørelse nr. 739 af 3. september 2002
- SKAT: Den juridiske vejledning 2012-2; D.A.17 Særordningen for rejsebureauer

-
- SKAT: Vejledning om særordningen for rejsebureauer
 - SKAT: Den juridiske vejledning 2012-2; D.A.17 Særordningen for rejsebureauer
 - L 203 Forslag til lov om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum

Domme/afgørelser:

- C-163/91 Van Ginkel
- C-308/93 Madgett & Baldwin
- C-149/01 First Choice
- C-291/03 MyTravel
- C-260/95 DFDS
- Sag C-200/04 Internationale Sprach- und Studienreisen GmbH
- Sag C-31/10 Minerva Kulturreisen
- Sag C-168/84 Berkholz-dom,
- C-349/96, Card Protection Plan Ltd.
- AFG 635 (1979)
- TfS 2000, 155 LSR
- SKM2005.363.LSR,
- SKM2011.631.SR
- SKM2012.191.SR
- SKM2011.55.SR
- SKM2011.144.SR
- SKM2010.838.SR

Hjemmesider:

Atlantis Rejser A/S: <http://www.atlantisrejser.dk/om-atlantis-rejser/>

FDM Travel A/S: <http://www.fdm-travel.dk/om-fdm-travel/>

RID: <http://www.rejsearrangorer.dk/vedtaegter.html>

Rejsegarantifonden: http://www.rejsegarantifonden.dk/fileadmin/user_upload/Dokumentertil_downloadsiden/-Beregningsvejledning_for_adm-bidrag.pdf

Europa EU: http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/decisionmaking_process/l14534_da.htm

EU oplysning <http://www.eu-oplysningen.dk/dkeu/-grundlov/hvornaar/>

Deloitte: http://deloitte.com/.../Publikationer/.../Rejsebureau_analyse%202011_f...

Forårspakke 2. <http://www.stm.dk/publikationer/Foraarspakke/>