

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 19 december 2018 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Harmonisering av skattelagstiftning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Särskilda regler för resebyråer – Tillhandahållande av en semesterbostad som hyrs ut av andra beskattningsbara personer – Tilläggstjänster – Tillhandahållandets huvudsakliga eller underordnade karaktär – Reducerad skattesats – Logi som utbjuds av en resebyrå i eget namn”

I mål C-552/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) genom beslut av den 3 augusti 2017, som inkom till domstolen den 21 september 2017, i målet

Alpenchalets Resorts GmbH

mot

Finanzamt München Abteilung Körperschaften,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av ordföranden på sjunde avdelningen T. von Danwitz, tillika tillförordnad ordförande på fjärde avdelningen, samt domarna K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (referent) och C. Vajda,

generaladvokat: M. Bobek,

justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 11 juli 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Alpenchalets Resorts GmbH, genom M. Laukemann, Rechtsanwalt, och E. Meilinger,
- Tysklands regering, genom T. Henze och R. Kanitz, båda i egenskap av ombud,
- Nederländernas regering, genom M. Bulterman och M. Noort, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom N. Gossement och B.-R. Killmann, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 5 september 2018 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 98.2 första stycket och artikel 306 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Alpenchalets Resorts GmbH (nedan kallat Alpenchalets) och Finanzamt München (skattekontoret i München, Tyskland) angående beskattningen av tillhandahållandet av semesterlogi.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Artikel 98.1 och 98.2 i mervärdesskattedirektivet, vilken ingår i avdelning VIII med rubriken "Skattesatser", föreskriver att medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser och att de reducerade skattesatserna endast får tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III till direktivet.

4 Bilaga III till mervärdesskattedirektivet innehåller förteckningen över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskattesatser som avses i artikel 98 får tillämpas och föreskriver följande i punkt 12:

"Logi som tillhandahålls av hotell och liknande anläggningar, inbegripet tillhandahållandet av semesterlogi och uthyrning av campingplatser och platser för husvagnsparkering.

..."

5 Kapitel 3, med rubriken "Särskild ordning för resebyråer", återfinns i avdelning XII i mervärdesskattedirektivet, vilken avdelning föreskriver "Särskilda ordningar", och innehåller artikel 306, som föreskriver följande:

"1. Medlemsstaterna skall tillämpa en särskild ordning för mervärdesskatt på resebyråers transaktioner i enlighet med detta kapitel, om resebyråerna handlar i eget namn gentemot kunder och använder andra beskattningsbara personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer.

Denna särskilda ordning skall inte tillämpas på resebyråer som enbart fungerar som förmedlare och på vilka artikel 79 första stycket led c skall tillämpas för beräkning av beskattningsunderlaget.

2. Vid tillämpningen av detta kapitel skall även researrangörer betraktas som resebyråer."

6 I artikel 307 i direktivet föreskrivs följande:

"Transaktioner som genomförs av en resebyrå på de villkor som anges i artikel 306 i samband med en resa skall anses som ett enda tillhandahållande av tjänster av resebyrån till den resande.

Detta enda tillhandahållande skall beskattas i den medlemsstat där resebyrån har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe från vilket tillhandahållandet av tjänsten görs."

7 Artikel 308 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

"Med avseende på det enda tillhandahållande av tjänster som resebyrån utför skall som

beskattningsunderlag och som pris, exklusive mervärdesskatt, i den mening som avses i artikel 226 punkt 8, anses resebyråns marginal, dvs. skillnaden mellan det totala belopp som skall betalas av den resande, exklusive mervärdesskatt, och resebyråns faktiska kostnad för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som görs av andra beskattningsbara personer och som är till direkt nytta för den resande.”

8 I artikel 309 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Om transaktioner som av resebyrå har anförtrotts åt andra beskattningsbara personer utförs av sådana personer utanför [unionen], skall resebyråns tillhandahållande av tjänster likställas med en förmedlingsverksamhet som är undantagen från skatteplikt i enlighet med artikel 153.

Om de transaktioner som avses i första stycket utförs både inom och utanför [unionen], får endast den del av resebyråns tillhandahållande av tjänster som avser transaktioner utanför [unionen] undantas från skatteplikt.”

9 I artikel 310 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt som debiteras resebyrå av andra beskattningsbara personer för sådana transaktioner som avses i artikel 307 och som är till direkt nytta för den resande skall inte berättiga till avdrag eller återbetalning i någon medlemsstat.”

Tysk rätt

10 I 12 § i Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) av den 21 februari 2005 (BGBl. I, s. 386), i dess lydelse enligt lagen av den 22 december 2009 (BGBl. I, s. 3950) (nedan kallad UStG), med rubriken ”Skattesatser”, föreskrivs följande:

”1. För alla skattepliktiga transaktioner uppgår skattesatsen till 19 procent av beskattningsunderlaget (10, 11, 25.3, 25a.3 och 25a.4 §§)

2. Skatten reduceras till 7 procent för följande transaktioner:

...

11. Uthyrning av bostäder och rum som en företagare tillhandahåller som kortvarigt boende åt tredje man och kortvarig uthyrning av campingplatser. Första meningen gäller inte för tjänster som inte direkt avser uthyrningen, även om kostnaden för dessa tjänster ingår i betalningen för uthyrningen.”

11 I 25 § UStG, med rubriken ”Beskattning av resetjänster”, föreskrivs följande:

”1. Följande bestämmelser gäller för omsättning av resetjänster som tillhandahålls av en företagare och som inte är avsedda för mottagarens näringsverksamhet, om företagaren därvid som ett led i omsättningen tillhandahåller dessa tjänster till mottagaren i eget namn och använder sig av förmedlade resetjänster. Den tjänst som företagaren tillhandahåller ska betraktas som en övrig tjänst. Om företagaren tillhandahåller mottagaren flera tjänster av denna typ inom ramen för en resa, utgör de en enda övrig tjänst. Platsen för tillhandahållandet av den övriga tjänsten bestäms i enlighet med 3a.1 § UStG. Såsom förmedlade resetjänster betraktas leveranser och övriga tjänster som tillhandahålls av tredje man och som är till omedelbar nytta för den resande.

2. En övrig tjänst ska undantas från skatteplikt i den mån de förmedlade resetjänster som ska hänföras till tjänsten tillhandahålls inom tredje lands territorium. Företagaren ska visa att villkoret för undantag är uppfyllt. Bundesministerium der Finanzen (det federala finansministeriet) får, med

godkännande från Bundesrat (överhuset i parlamentet), genom beslut ange på vilket sätt företagen ska inkomma med denna bevisning.

3. Värdet på en övrig tjänst utgörs av skillnaden mellan det belopp som mottagaren av tjänsten betalar och företagarens kostnader för de förmedlade resetjänsterna. Mervärdesskatten ingår inte i beskattningsunderlaget. Företagaren får, i stället för att beräkna beskattningsunderlaget för varje tillhandahållande, beräkna det antingen för en grupp tillhandahållanden eller för samtliga tjänster som tillhandahållits under beskattningsåret.

4. Med avvikelse från vad som föreskrivs i 15.1 § har företagaren inte rätt till avdrag för sådan ingående skatt som angivits separat i de fakturor som ställts till vederbörande avseende förmedlade resetjänster, liksom skatt som ska betalas enligt 13b §. I övrigt gäller vad som föreskrivs i 15 §.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 År 2011 hyrde Alpenchalets bostäder i Tyskland, Österrike och Italien av bostadsägarna och hyrde sedan ut dem i eget namn till privatpersoner för att användas som semesterbostäder. Förutom logi tillhandahölls även städning av bostaden och i förekommande fall tvättservice och leverans av frukostbröd.

13 Alpenchalets beräknade mervärdesskatten på grundval av vinstmarginalen i enlighet med 25 § UStG, vilken bestämmelse omfattar resetjänster, och tillämpade den vanliga skattesatsen. Senare begärde Alpenchalets i skrivelse av den 6 maj 2013 en ändring av beskattningsbeslut och tillämpning av den reducerade mervärdesskattesatsen enligt 12.2 § UStG. Skattekontoret i München avlog denna begäran.

14 Alpenchalets väckte talan vid Finanzgericht (skattedomstol, Tyskland), som ogillade talan av det skälet att systemet för beskattning av vinstmarginalen var tillämplig på de aktuella resetjänsterna enligt 25 § UStG, och att det inte var möjligt att tillämpa den reducerade skattesatsen, eftersom tillhandahållandet av en resetjänst i den mening som avses i denna bestämmelse inte återfanns i förteckningen över de reducerade mervärdesskattesatser som räknas upp i 12.2 § i den lagen.

15 Alpenchalets överklagade detta avgörande till Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland).

16 Den hänskjutande domstolen har angett att EU-domstolen, i dom av den 12 november 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), slog fast att den särskilda ordningen för resebyråer var tillämplig på en resebyrå som endast tillhandahöll logi. Den hänskjutande domstolen anger visserligen att EU-domstolen har fastställt denna praxis i senare domar, men undrar om inte denna lösning borde ses över mot bakgrund av domstolens dom av den 21 juni 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369), varigenom det skildes på det huvudsakliga och det underordnade tillhandahållandet av tjänster.

17 Vidare bedömer den hänskjutande domstolen att det är nödvändigt att pröva om det är möjligt att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats i det nationella målet, även om resebyråers transaktioner i den mening som avses i artikel 306 i mervärdesskattedirektivet ska betraktas som sådana och, i denna egenskap, inte omfattas av bilaga III till det direktivet. Den hänskjutande domstolen menar att i den mån uthyrningen av semesterlogi utanför den särskilda ordningen för resebyråer omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen, vore det möjligt att tillämpa denna

reducerade skattesats på ett liknande tillhandahållande som omfattades av den särskilda ordningen.

18 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Omfattas en tjänst som huvudsakligen består i tillhandahållande av en semesterbostad, och där övriga tjänster endast ska anses utgöra ett underordnat tillhandahållande till huvudtjänsten enligt dom av den 12 november 1992, Van Ginkel (C?163/91, EU:C:1992:435), av den särskilda ordningen för resebyråer enligt artikel 306 i [mervärdesskattedirektivet]?

2) Om den första frågan besvaras jakande: Kan tillhandahållandet av denna tjänst, förutom av den särskilda ordningen för resebyråer enligt artikel 306 i [mervärdesskattedirektivet], också omfattas av de reducerade skattesatserna för tillhandahållande av semesterlogi i den mening som avses i artikel 98.2 i samma direktiv, jämförd med punkt 12 i bilaga III till direktivet?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

19 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att redan en resebyrås tillhandahållande av en semesterbostad som hyrs ut av andra beskattningsbara personer eller ett sådant tillhandahållande av en semesterbostad som åtföljs av underordnade tilläggstjänster omfattas av den särskilda ordningen för resebyråer.

20 Det ska inledningsvis anges att den särskilda ordningen enligt artikel 306 i mervärdesskattedirektivet enbart ska tillämpas när resebyrån använder andra beskattningsbara personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 oktober 2012, Kozak, C?557/11, EU:C:2012:672, punkterna 18 och 21).

21 Begäran om förhandsavgörande innehåller emellertid inga uppgifter om huruvida ägarna eller de som exploaterar egendomen, som har hyrt ut semesterbostäder till Alpenchalets, är beskattningsbara personer eller inte.

22 Domstolen kan således besvara den första frågan endast under förutsättning att dessa personer är beskattningsbara personer, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

23 Såsom framgår av lydelsen av artikel 306 i mervärdesskattedirektivet och av domstolens praxis, tillämpas den särskilda ordningen för resebyråer endast för det fall en byrå använder tredje mans leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer, vilket innebär att byråns egna tjänster, det vill säga tjänster som inte köpts in av tredje man, men som har tillhandahållits av byrå själv, inte omfattas av denna ordning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 oktober 2012, Kozak, C?557/11, EU:C:2012:672, punkterna 18, 21, 23 och 27).

24 I detta sammanhang påverkar regeln om en enda tjänst som den hänskjutande domstolen har tagit upp och som nämns i punkt 18 i domen av den 21 juni 2007, Ludwig (C?453/05, EU:C:2007:369), vilken är tillämplig inom de allmänna reglerna om mervärdesskatt, inte bedömningen av detta begrepp i samband med den särskilda ordningen för mervärdesskatt på resebyråers transaktioner (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 oktober 2012, Kozak, C?557/11, EU:C:2012:672, punkt 24).

25 Vad gäller tillämpningen av den särskilda ordningen på ett tillhandahållande av en semesterbostad som tredje man har gett tillgång till, ska det erinras om, såsom den hänskjutande domstolen har angett, att EU-domstolen i punkterna 23 och 24 i dom av den 12 november 1992, Van Ginkel (C?163/91, EU:C:1992:435), slog fast att redan resebyråns tillhandahållande av logi kan omfattas av den särskilda ordningen. För att tillgodose kundernas behov tillhandahåller resebyråer nämligen mycket varierande paketresor och -semestrar som gör det möjligt för resenären att på sina egna villkor välja transport, logi och andra slags tjänster som dessa bolag tillhandahåller. Att från tillämpningsområdet för artikel 306 i mervärdesskattedirektivet utesluta tjänster som tillhandahålls av en resebyrå på den enda grunden att tjänsterna endast innefattar logi skulle ge upphov till ett komplicerat skattesystem, i vilket de tillämpliga mervärdesskattebestämmelserna skulle variera beroende på omständigheterna kring de tjänster som tillhandahålls varje enskild resenär. Ett sådant system skulle vara oförenligt med de syften som eftersträvas med direktivet.

26 Domstolen har i flera domar fastställt denna praxis.

27 I målet MyTravel (dom av den 6 oktober 2005, C?291/03, EU:C:2005:591) organiserade resebyrå paketresor som inkluderade logi och transport som byrå tillhandahöll själv, det vill säga med egna medel. Såsom framgår av punkt 19 ovan, var det nödvändigt att dela upp priset för paketresan i den del som omfattades av den särskilda ordningen och den del som byrå tillhandahöll med egna medel. Med denna fördelning konstaterade domstolen att den särskilda ordningen enbart kunde tillämpas på logitjänster.

28 Det framgår av punkt 29 i domen av den 13 oktober 2005, Ist (C?200/04, EU:C:2005:608) att den särskilda ordningen för resebyråer tillämpas på en ekonomisk aktör som mot betalning av ett paketpris erbjuder sina kunder, förutom tjänster avseende språkundervisning och språkinläring som den tillhandahåller med egna medel, tjänster som har köpts in från andra beskattningsbara personer, såsom tjänster avseende transport till vädlandet och/eller avseende vistelsen i detta. Uttrycket "och/eller" visar att det räcker med en av dessa tjänster för att den särskilda ordningen ska tillämpas.

29 I dom av den 9 december 2010, Minerva Kulturreisen (C?31/10, EU:C:2010:762, punkt 21) slog domstolen visserligen fast att inte vilka tjänster som helst som en resebyrå tillhandahåller utan koppling till en resa omfattas av de särskilda bestämmelserna i artikel 26 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), där bestämmelserna i artikel 26 har förts över till artikel 306 i mervärdesskattedirektivet, men att en resebyrås tillhandahållande av logi omfattas av tillämpningsområdet för nämnda artikel 26, även om detta tillhandahållande endast omfattar logi och inte transporten.

30 Beslutet av den 1 mars 2012, Star Coaches (C?220/11, EU:C:2012:120) gör det inte möjligt att dra någon annan slutsats.

31 För det första fastställde domstolen tydligt i punkt 20 i det beslutet den praxis som följer av

dom av den 12 november 1992, Van Ginkel (C?163/91, EU:C:1992:435).

32 För det andra slog domstolen i det målet endast fast att transporttjänster som tillhandahålls av en ekonomisk aktör inte kan omfattas av artikel 306 i mervärdesskattedirektivet, eftersom de genom en underleverantörs förmedling tillhandahålls inte till resenären själv, utan till resebyråer, och nämnda transportör inte har något annat band som kan knyta dess tillhandahållanden till en resebyrås eller en researrangörs tillhandahållanden.

33 Eftersom resebyråns tillhandahållande av semesterlogi i sig räcker för att den särskilda ordningen i artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet ska tillämpas, kan betydelsen av andra leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster, som eventuellt åtföljer detta tillhandahållande av logi, inte påverka den rättsliga kvalificeringen av situationen i det nationella målet, det vill säga att den omfattas av den särskilda ordningen för resebyråer.

34 Det är därför inte nödvändigt att pröva, i förekommande fall i ljuset av den praxis som följer av dom av den 21 juni 2007, Ludwig (C?453/05, EU:C:2007:369), om de nämnda leveranserna av varor eller tillhandahållanden av tjänster, som åtföljer resebyråns tillhandahållande av logi, är av huvudsaklig eller underordnad karaktär.

35 Mot bakgrund av det ovan angivna ska den första frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att redan en resebyrås tillhandahållande av en semesterbostad som hyrs ut av andra beskattningsbara personer eller ett sådant tillhandahållande av en semesterbostad som åtföljs av underordnade tilläggstjänster utgör, oberoende av betydelsen av dessa tilläggstjänster, i sig en enda tjänst som omfattas av den särskilda ordningen för resebyråer.

Den andra frågan

36 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att resebyråers tillhandahållande av semesterlogi, som omfattas av artikel 307 i mervärdesskattedirektivet, kan omfattas av en reducerad skattesats eller av en av de reducerade skattesatser som finns i den förstnämnda bestämmelsen.

37 Härvidlag ska det erinras om att artikel 307 i mervärdesskattedirektivet föreskriver att transaktioner som genomförs av en resebyrå på de villkor som anges i artikel 306 i detta direktiv i samband med en resa ska, i skattehänseende, anses som ett enda tillhandahållande av tjänster av resebyrån till den resande. Härav följer att, eftersom tillhandahållandet av semesterlogi omfattas av den särskilda ordningen för resebyråer, är den skattemässiga behandlingen av tillhandahållandet inte underkastad de regler som är tillämpliga på tillhandahållandet av semesterlogi, utan är underkastad den särskilda ordningen som inrättats genom mervärdesskattedirektivet för resebyråns tillhandahållande av en enda tjänst.

38 Vidare konstaterar domstolen att den reducerade skattesatsen, enligt artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet, endast får tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.

39 Resebyråns enda tillhandahållande av tjänst i den mening som avses i artikel 307 i detta direktiv nämns dock inte där.

40 Således är den reducerade skattesatsen i artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet inte tillämplig på ett tillhandahållande av semesterlogi som omfattas av den särskilda ordningen för resebyråer.

41 Den andra frågan ska följaktligen besvaras enligt följande. Artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att resebyråers tillhandahållande av semesterlogi, som omfattas av artikel 307 i mervärdesskattedirektivet, inte kan omfattas av en reducerad skattesats eller av en av de reducerade skattesatser som finns i den förstnämnda bestämmelsen.

Rättegångskostnader

42 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

- 1) **Artiklarna 306–310 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att redan en resebyrås tillhandahållande av en semesterbostad som hyrs ut av andra beskattningsbara personer eller ett sådant tillhandahållande av en semesterbostad som åtföljs av underordnade tilläggstjänster utgör, oberoende av betydelsen av dessa tilläggstjänster, i sig en enda tjänst som omfattas av den särskilda ordningen för resebyråer.**
- 2) **Artikel 98.2 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att resebyråers tillhandahållande av semesterlogi, som omfattas av artikel 307 i detta direktiv, inte kan omfattas av en reducerad skattesats eller av en av de reducerade skattesatser som finns i den förstnämnda bestämmelsen.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.