

Voucharar i momshänseende

Björn Forssén



Produkten ingår i plattformen
Pedagogiskt Forum Skatt - PFS
www.forssen.com

Vouchrar i momshänseende

© Björn Forssén
www.forssen.com
Titel: Vouchrar i momshänseende

FÖRORD

Vouchrar i momshänseende är en bok om de särskilda regler som genom SFS 2018:1333 infördes den 1 januari 2019 i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, angående behandlingen av s.k. vouchrar – värdebevis – i momshänseende. De särskilda reglerna i ML om vouchrar i momshänseende baseras på ändringar i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) enligt rådets direktiv (EU) 2016/1065.

Vouchrar är inte en ny företeelse i affärslivet. Det är fråga om instrument som företag ställer ut och huvudsakligen använder i ledet gentemot slutkonsumenter av varor eller tjänster. Köparen av en voucher har ett bevis som denne kan lösa in i utbyte mot de varor eller tjänster som vouchern avser. Det nya är att numera är behandlingen av vouchrar lagreglerad för mervärdesskatteändamål. Dessa regler ligger systematiskt sett närmast förskotts- eller a conto-situationerna, men att köpa en voucher är en annan situation än att betala ett förskott eller a conto för en beställd vara eller tjänst med ett i förväg bestämt datum för leverans eller tillhandahållande. Om en konsument köper en voucher avseende en vara eller tjänst, får konsumenten vid inlösen av vouchern under dess giltighetsperiod varan eller tjänsten i utbyte mot den. Genom de särskilda reglerna avgränsas också vouchrar i momshänseende mot bland annat generellt användbara betalningsmedel, betalningsförmedling och värdepappershandel. Den stora förändringen är dock att det genom de nya reglerna är lagfäst när en omsättning anses ske momsmässigt sett vid användning av något av de båda slagen av vouchrar i momshänseende, dvs. enfunktionsvouchrar respektive flerfunktionsvouchrar.

Boken är indelad i fem kapitel, där de båda första ger en bakgrund till de särskilda reglerna om vouchrar, m.m. respektive en redogörelse av vad som förstås med vouchrar. Därefter följer i tredje kapitlet en genomgång av frågor om skattskyldighetens inträde, beskattningsunderlag och redovisning avseende de särskilda reglerna. I de båda sista kapitlen i boken lämnas en redogörelse beträffande själva reglerna om omsättningar vid transaktioner med vouchrar respektive en genomgång av samma frågor genom praktiska exempel, vilka återknyter till de övriga kapitlen. Tanken är att den som har en förförståelse för frågor om vouchrar i momshänseende ska kunna läsa de fyra första kapitlen översiktligt och sedan börja med det femte kapitlet och de praktiska exemplen, för att vid genomgången av dem – om det visar sig behövas – kunna läsa på i de övriga kapitlen.

Stockholm i november 2019

Björn Forssén

INNEHÅLL

FÖRKORTNINGAR, s. 9

1 BAKGRUND, NYA LAGRUM OCH REGELTEKNISKA SYN- PUNKTER PÅ DE NYA BESTÄMMELSERNA, s. 10

1.1 Bakgrund, s. 10

Allmänt, s. 10

Exempel på vad som utgör resp. inte utgör vouchrar, s. 11

Skälen avseende de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende, s. 12

Gränsöverskridande handel mellan olika EU-länder, s. 17

Små företag, s. 19

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser, s. 19

Skillnader enligt lagstiftaren i SKV:s tidigare ställningstagande jämfört med de nya reglerna, s. 20

1.2 Nya lagrum, s. 20

1.3 Regeltekniska synpunkter på de nya bestämmelserna, s. 21

Uttrycket "annan person" i 2 kap. 13 § ML bör ändras till annan beskattningsbar person, s. 21

Den särskilda regeln om skattskyldighetens inträde vid överlåtelse av en enfunktionsvoucher bör ges ett eget st. i 1 kap. 3 § ML, s. 22

Uttrycket "den skattskyldige" i 13 kap. 17 a § andra st. ML bör ändras till beskattningsbar person med avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående skatt i sin ekonomiska verksamhet, s. 23

2 DEFINITIONER AV VOUCHRAR OCH BEDÖMNING AV OM EN VOUCHER ÄR EN ENFUNKTIONSVOUCHER ELLER EN FLERFUNKTIONSVOUCHER, s. 25

2.1 Definitioner av vouchrar, s. 25

Voucher, s. 25

Enfunktionsvoucher, s. 28

Flerfunktionsvoucher, s. 29

2.2 Bedömning av om en voucher är en enfunktionsvoucher eller en flerfunktionsvoucher, s. 29

3 SKATTSKYLDIGHETENS INTRÄDE, BESKATTNINGSUNDERLAG OCH REDOVISNING, s. 31

3.1 Skattskyldighetens inträde, beskattningsunderlag och redovisning – enfunktionsvouchrar, s. 31

Skattskyldighetens inträde och beskattningsunderlag, s. 31

Redovisning, s. 34

3.2 Skattskyldighetens inträde, redovisning och beskattningsunderlag – flerfunktionsvouchrar, s. 35

Skattskyldighetens inträde och redovisning, s. 35

Beskattningsunderlag, s. 36

4 OMSÄTTNINGAR VID TRANSAKTIONER MED VOUCHRAR, s. 38

4.1 Inledning, s. 38

4.2 Omsättning vid transaktioner med enfunktionsvouchrar, s. 39

A Överlåtelser av enfunktionsvouchrar samt inlösen av dem, s. 39

I. Överlåtelse av voucher görs i eget namn, s. 39

II. Inlösen av voucher – faktisk leverans av vara eller faktiskt tillhandahållande av tjänst, s. 40

a) Leverantören eller tillhandahållaren har i eget namn ställt ut vouchern, s. 40

b) Leverantören eller tillhandahållaren har inte i eget namn ställt ut vouchern, s. 40

B Enfunktionsvouchrar ställs ut eller distribueras i annans namn samt inlöses, s. 41

I. Överlåtelse av voucher görs i annans namn för dennes räkning, s. 41

II. Inlösen av voucher – faktisk leverans av vara eller faktiskt tillhandahållande av tjänst, s. 42

4.3 Omsättning vid transaktioner med flerfunktionsvouchrar, s. 43

5 EXEMPEL PÅ OMSÄTTNINGAR VID ÖVERLÅTELSE AV VOUCHRAR, s. 46

Överlåtelser av enfunktionsvouchrar samt inlösen av dem

Exempel 1 [jfr i avsnitt 4.2: A I. resp. II. a)], s. 46

Exempel 2 [jfr i avsnitt 4.2: A I. resp. II. b)], s. 50

Exempel 3 [jfr i avsnitt 4.3: B I. resp. II.], s. 54

Överlåtelser av flerfunktionsvouchrar samt inlösen av dem

[Ang. exemplen 4a och 4b: jfr Omsättning vid transaktioner med flerfunktionsvouchrar]

Exempel 4a, s. 58

Exempel 4b, s. 60

Oinlösta vouchrar

Exempel 5, s. 65

Enfunktionsvouchrar avseende varor som ska levereras i Sverige till köpare från utlandet

Exempel 6, s. 65

Enfunktionsvouchrar avseende varor som ska levereras till utlandet

Exempel 7, s. 68

Enfunktionsvouchrar avseende tjänster som ska tillhandahållas till utlandet

Exempel 8, s. 71

Flerfunktionsvouchrar avseende varor eller tjänster som ska levereras eller tillhandahållas till köpare utomlands

Exempel 9, s. 73

Gåva av enfunktionsvouchers – uttagsbeskattning aktualiseras

Exempel 10, s. 73

Vouchrar som kan vara antingen en enfunktionsvoucher eller en flerfunktionsvoucher – exempelvis presentkort

Exempel 11, s. 74

Fler exempel på vouchrar som kan vara antingen en enfunktionsvoucher eller en flerfunktionsvoucher

Exempel 12, s. 75

Rabattvouchrar såsom bonuscheckar etc. – omfattas inte av de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende

Exempel 13, s. 76

Särskild ersättning för betalningsförmedling ska åtskiljas från förmedling bestående i distribution av vouchrar

Exempel 14, s. 77

Överlåtelse eller förmedling av instrument utan koppling till vara eller tjänst eller leverantör eller tillhandahållare utgör värdepappershandel och omfattas inte av de särskilda reglerna om vouchrar

Exempel 15, s. 78

Särskilt om exempelvis kupongföretag och den så kallade floaten

Exempel 16, s. 80

KÄLLFÖRTECKNING, s. 81

SAKREGISTER, s. 83

FÖRKORTNINGAR

ang., angående
art., artikel/artiklarna
BFL, bokföringslagen (1999:1078)
bl.a., bland annat
C, curia (om EU-domstolen)
Cit., citat eller citeras
dnr, diarienummer
ECLI, European Case Law Identifier/Europeisk identifieringskod för rättspraxis – används i electronic Reports of Cases/Elektroniska rättsfallssamlingen vari fr.o.m. 2012 publikation uteslutande sker av EU-domstolens etc. domar. Publikation sker inte längre i den tryckta formen REG etc.
e.d., eller dylikt
EG, Europeiska gemenskaperna
etc., etcetera
EU, Europeiska unionen
ev., eventuell/-t
exkl., exklusive
FEU, Fördraget om EU
fr.o.m., från och med
HFD, Högsta förvaltningsdomstolen
HM, huvudman
inkl., inklusive
Jfr, jämför
kr, kronor
men., mening/-en
ML, mervärdesskattelagen (1994:200)
MM, mellanman
m.m., med mera
Moms, mervärdesskatt
MVD, mervärdesskattedeklaration (momsdeklaration)
nr, nummer
osv., och så vidare
pga, på grund av
prop., Regeringens proposition
PTS, Post- och telestyrelsen
ref., referatmål
REG, Rättsfallssamling från EU-domstolen, Tribunalen och Personaldomstolen (fr.o.m. 2012 sker publikation uteslutande i Elektroniska rättsfallssamlingen – jfr ang. ECLI)
resp., respektive
RÅ, Regeringsrättens årsbok (fr.o.m. 2011 HFD)
s., sida/-or
SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)
SFS, svensk författningssamling
SKV, Skatteverket
st., stycket/-na
ung., ungefär
www, worldwide web

1 BAKGRUND, NYA LAGRUM OCH REGELTEKNISKA SYNPUNKTER PÅ DE NYA BESTÄMMELSERNA

1.1 Bakgrund

Allmänt

Den 1 januari 2019 infördes särskilda regler i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, för behandlingen av s.k. vouchrar – värdebevis – i momshänseende, genom SFS 2018:1333.¹ En voucher är ett värdebevis som möjliggör en kommande konsumtion av varor eller tjänster,² dvs. vouchern avser kommande leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster. I förarbetena till de särskilda reglerna anges att vouchrar kan förekomma med varierande utformning inom olika branscher och att de huvudsakligen används i ledet gentemot slutkonsumenter av varor eller tjänster.³ Om vouchern löses in under dess giltighetsperiod, får konsumenten de varor eller tjänster som vouchern avser i utbyte mot den. Att köpa en voucher är således en annan situation än när exempelvis en konsument betalar ett förskott eller a conto för en beställd vara eller tjänst med ett sålunda i förväg bestämt datum för leverans eller tillhandahållande. Enligt förarbetena saknas det i stor utsträckning offentlig statistik som är specifik för att ge en relevant bild av den nuvarande marknaden för vouchrar i Sverige, med undantag för kontantkort för telefonabonnemang, där Post- och telestyrelsen (PTS) publicerar viss statistik.⁴ De särskilda reglerna i ML om vouchrar i momshänseende baseras på ändringar i mervärdesskattedirektivet beträffande vouchrar enligt rådets direktiv (EU) 2016/1065. Ändringarna har inte föranlett någon ändring eller tillägg i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011, den s.k. tillämpningsförordningen.

Inför den fortsatta genomgången får jag framhålla att om instrument definieras som en voucher i momshänseende enligt 1 kap. 20 § ML innebär det inte att ett sådant instrument utgör någon särskild slags tjänst i sig enligt ML. Vouchern är endast ett instrument som avser en kommande omsättning, dvs. den avser en kommande leverans av en vara eller ett kommande tillhandahållande av en tjänst. Det finns två slags vouchrar i momshänseende: enfunktionsvouchrar (1 kap. 21 § första st.

¹ Jfr prop. 2017/18:213 s. 1, 9, 12 och 35, där *värdebevis* anges som ett annat ord för *voucher*.

² Se prop. 2017/18:213 s. 12.

³ Se prop. 2017/18:213 s. 15 och 24.

⁴ Jfr prop. 2017/18:213 s. 22.

ML) och flerfunktionsvouchrar (1 kap. 21 § andra st. ML). Om ett instrument som används avseende en vara eller en tjänst utgör en voucher, avgör vilket av de båda slagen som vouchern tillhör frågan om *när* omsättningen av varan eller tjänsten anses ske.

- Om det är en enfunktionsvoucher, anses omsättningen ha skett redan *när* vouchern överläts till exempelvis en konsument, och någon ny omsättning anses inte ske vid den faktiska leveransen av varan eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsten.⁵
- Om det är en flerfunktionsvoucher, anses överlåtelsen av den inte utgöra en omsättning, utan omsättningen anses ske först *när* den faktiska leveransen av varan eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsten sker till konsumenten.⁶

Exempel på vad som utgör resp. inte utgör vouchrar

Vid bedömningen av vad som är en voucher och om en voucher är en s.k. enfunktionsvoucher eller en s.k. flerfunktionsvoucher måste hänsyn tas till omständigheterna i det specifika – enskilda – fallet.⁷

- I förarbetena anges som exempel på instrument som kan vara vouchrar presentkort, lunchkuponger och kontantkort för mobiltelefoni.⁸ Telekomföretag och företag inom detaljhandeln är sålunda exempel på företag som berörs av de nya reglerna om vouchrar.⁹ Inom hotell- och restaurangbranschen förekommer vouchrar dels i form av presentkort, dels i form av olika lunchkuponger eller lunchkort. Emellertid bedöms enligt förarbetena marknaden för restaurangvouchrar, såsom lunchkuponger, ha minskat avsevärt de senaste decennierna, varför de nya reglernas betydelse för restaurangföretag är mindre än vad det skulle ha varit tidigare.¹⁰ Vouchrar kan även förekomma inom andra verksamheter, t.ex. inom biografverksamheter och företag som tillhandahåller streamingtjänster för film och musik.¹¹ Skatteverket (SKV) ger

⁵ Se 2 kap. 9 § första st. första men. och andra st. ML samt art. 30b.1 första st. i mervärdesskattedirektivet och första och andra men. i punkt 8 och första men i punkt 9 av skälen i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065.

⁶ Se 2 kap. 12 § ML samt art. 30b.2 första st. i mervärdesskattedirektivet och tredje och fjärde men. i punkt 8 av skälen i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065.

⁷ Jfr prop. 2017/18:213 s. 15 och 16.

⁸ Jfr prop. 2017/18:213 s. 15.

⁹ Jfr prop. 2017/18:213 s. 24.

¹⁰ Jfr prop. 2017/18:213 s. 24.

¹¹ Jfr prop. 2017/18:213 s. 24.

för övrigt i avsnitt 4.1 i sitt ställningstagande Vouchrar, mervärdesskatt av 2018-11-26 (dnr 202 488720-18/111) följande exempel på vouchrar: presentkort, lunchkuponger, telefonkort och refill för kontantkort.

- Ett månadskort på ett gym, ett telefonabonnemang, en färdbiljett för en specifik resa eller en inträdesbiljett till en viss teaterföreställning är enligt förarbetena däremot exempel på sådant som inte i sig bör anses som vouchrar i momshänseende.¹² Det är i linje med skälen enligt punkt 5 i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065, där det framgår att bestämmelserna för vouchrar inte bör medföra någon förändring av behandlingen i momshänseende av färdbiljetter, inträdesbiljetter till biografier och museer samt frimärken eller liknande.

Skälen avseende de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende

I en rättsakt från EU, såsom rådets direktiv (EU) 2016/1065, kan skälen i ingressen till rättsakten ge stöd för tolkningen av artiklarna, vilka dock gäller framför en punkt i skälen om den skulle strida mot själva artikelns ordalydelse. Det bör vara en fördel för den som läser de särskilda reglerna om vouchrar i mervärdesskattedirektivet och ML att enkelt kunna finna en punkt i skälen i ingressen som hör ihop med direktivbestämmelsen, så att den sätts i ett sammanhang som underlättar dess tolkning och tillämpning. Därför anger jag här i detta avsnitt var jag nämner punkterna 1-13, 15 och 16 av skälen i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065, varvid jag lämnar vissa kommentarer till de punkter av skälen som nämns i förevarande avsnitt:¹³

- Punkterna 1, 2, 4, 6, 7, 10 och 13 berörs i förevarande avsnitt (varvid vissa kommentarer lämnas enligt nedan).
- Punkt 5 har nämnts under närmast föregående rubrik.
- Punkterna 3 resp. 15 och 16 berörs under den närmast följande rubriken resp. under rubriken Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.

¹² Se prop. 2017/18:213 s. 15.

¹³ Av punkt 14 följer för övrigt bara att rådet anser det motiverat att medlemsstaterna tillhandahåller EU-kommissionen s.k. förklarande dokument om hur de har införlivat direktivet i sin lagstiftning, när så har skett (vilket är i enlighet med den gemensamma politiska förklaringen av den 28 september 2011 från medlemsstaterna och EU-kommissionen om förklarande dokument).

- Punkterna 12 resp. 11 nämns nedan under ”Skattskyldighetens inträde, redovisning och beskattningsunderlag – flerfunktionsvouchrar”, närmare bestämt under rubrikerna Skattskyldighetens inträde och redovisning resp. Beskattningsunderlag.
- Punkterna 8 och 9 har nämnts ovan under rubriken Allmänt, och de nämns också nedan vid den löpande genomgången av frågor om omsättningar och beskattningsunderlag beträffande ifrågavarande särskilda regler.

I **punkt 1** av skälen i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065 framgår att rådet ansåg att reglerna om tidpunkt och plats för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, beskattningsunderlag, mervärdesskattens utkrävbarhet samt avdragsrätt inte var tillräckligt tydliga eller heltäckande för att garantera en konsekvent skattemässig behandling av transaktioner som innefattar vouchrar, och att det får oönskade konsekvenser för en väl fungerande inre marknad. Av skälen enligt **punkt 2** i ingressen till direktivet framgår sålunda att rådet ansåg att det förelåg ett behov av särskilda regler för behandlingen av vouchrar i mervärdesskattehänseende. Där anges att reglerna införs för att säkra en tydlig och enhetlig behandling, för överensstämmelse med principerna om en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, för att undvika inkonsekvens, konkurrensnedvridning, dubbelbeskattning eller utebliven beskattning och för att minska risken för skatteflykt. Syftet med ifrågavarande särskilda regler är enligt förarbetena att skapa gemensamma regler för försäljningen av vouchrar på den inre marknaden med fokus på att undvika konkurrensnedvridning snarare än på att bredda skattebasen för momsens.¹⁴ Av skälen enligt **punkt 13** i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065 framgår att målen för direktivet är förenkling, modernisering och harmonisering av mervärdesskattegruerna för vouchrar. Dessutom anges att eftersom dessa mål inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna, utan kan uppnås bättre på unionsnivå (EU-nivå), kan EU vidta åtgärder i enlighet med subsidiaritetsprincipen i art. 5 i Fördraget om EU (FEU). I enlighet med proportionalitetsprincipen i samma art. går direktivet inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.

Av skälen enligt **punkt 6** i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065 framgår att vad som utgör en voucher i momshänseende ska åtskiljas från betalningsinstrument. Enligt förarbetena ska en voucher skilja sig från betalningsmedel eller betalningsinstrument som kan användas på

¹⁴ Se prop. 2017/18:213 s. 22.

ett generellt sätt.¹⁵ Det uppnås genom villkoren för vad som förstås med en voucher i momshänseende enligt definitionen i art. 30a.1 i mervärdesskattedirektivet, vilken har införts där genom nämnda direktiv. Enligt art. 30a.1 i mervärdesskattedirektivet är en voucher:

”ett instrument för vilket det föreligger en skyldighet att godta det som ersättning eller partiell ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster och där de varor som ska levereras eller de tjänster som ska tillhandahållas eller de potentiella leverantörernas eller tillhandahållarnas identitet anges antingen på själva instrumentet eller i tillhörande dokumentation, inbegripet villkoren för användning av ett sådant instrument”.

Åtskillnaden av vouchrar i förhållande till betalningsmedel uppnås sålunda genom att de varor eller tjänster som den kan användas för framgår av vouchern eller genom att de potentiella leverantörernas eller tillhandahållarnas identitet som vouchern kan användas hos framgår av vouchern eller i tillhörande dokumentation som inbegriper användningsvillkoren för vouchern.¹⁶ Villkoren enligt art. 30a.1 i mervärdesskattedirektivet för vad som avses med en voucher har implementerats i ML genom definitionen i 1 kap. 20 §. En överlåtelse av en voucher utgör därmed inte i sig sådan värdepappershandel som är en från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av tjänst enligt 3 kap. 9 § ML. I stället följer med en voucher i momshänseende en rätt som innebär en skyldighet för den som levererar varor eller tillhandahåller tjänster som vouchern avser att godta vouchern som ersättning för varorna eller tjänster – utan att vouchern fördenskull ska anses som ett betalningsmedel. En voucher i momshänseende utgör således ett värdebevis som ska godtas i utbyte mot sådana varor eller tjänster som den avser, dvs. ett värdebevis som ska godtas som ersättning för en underliggande omsättning, en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster.

Innan jag går vidare med bl.a. frågan om vad som utgör en voucher i momshänseende (1 kap. 20 § ML), uppmärksammar jag att det redan utifrån skälen enligt **punkt 6** i ingressen till rådets direktiv får anses följa att en sådan voucher inte är ett generellt betalningsmedel eller betalningsinstrument (jfr 3 kap. 23 § 1 ML) och inte heller ett värdepapper eller någon annan finansiell produkt (jfr 3 kap. 9 § ML).

- Definitionen i 1 kap. 20 § ML av en voucher i momshänseende (vilken jag återkommer till nedan) är teknikneutral. Det innebär

¹⁵ Se prop. 2017/17:213 s. 27.

¹⁶ Se prop. 2017/17:213 s. 27.

att voucher kan ha såväl fysisk som elektronisk form, vilket också följer av skälen enligt **punkt 6** i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065. Således är förekomsten av en voucher inte beroende av att vouchern har en viss form.¹⁷ Därmed kan en voucher vara ett värde som enbart finns i elektronisk form eller ett värde som finns nedladdat på ett kort. En voucher kan också vara ett presentkort i pappersform med ett visst värde,¹⁸ eller så kan vouchern exempelvis vara en servicesedel etc.¹⁹

- Om ett instrument som kan överlåtas saknar en koppling till underliggande varor eller tjänster eller till identifierbara leverantörer av varor eller tillhandahållare av tjänster, har det i sig en marknad och utgör enligt min uppfattning ett värdepapper i momshänseende. En överlåtelse av det utgör enligt min mening inte en överlåtelse av en voucher, utan en sådan från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av tjänst som avses med värdepappershandel enligt 3 kap. 9 § första och tredje st. 1 ML. Jämför art. 135.1 f) i mervärdesskattedirektivet, varav bl.a. följer att ”handlingar som representerar äganderätt till varor” inte omfattas av undantag från skatteplikt för överlåtelse eller förmedling avseende värdepapper. Att överlåtelse av ett instrument som utgör en enfunktionsvoucher i momshänseende utgör en skattepliktig omsättning om den kommande leveransen eller tillhandahållandet av den underliggande varan eller tjänsten är av en skattepliktig karaktär är sålunda förenligt med art. 135.1 f) i direktivet. För övrigt får för sammanhanget nämnas att även värdepapper i momshänseende är ett teknikneutralt begrepp. Enligt 3 kap. 9 § tredje st. 1 ML förstås med värdepappershandel ”omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte”, dvs. värdepapper enligt ML kan vara papperslösa.
- I förevarande sammanhang får också nämnas att det av skälen enligt **punkt 10** i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065 följer att om det är fråga om endast förmedlingstjänster eller ett separat tillhandahållande av tjänster såsom distributions- eller marknadsföringstjänster är sådana tillhandahållanden föremål för mervärdesskatt. Av den anledningen bör enligt **punkt 10** en beskattningsbar person som inte agerar i eget namn och som erhåller separat ersättning från överlåtelsen av en voucher vara beskattningsbar enligt normala mervärdesskatteregler. Av dessa följer att en förmedlingstjänst i sig omfattas av den generella

¹⁷ Se prop. 2017/18:213 s. 14 och 15.

¹⁸ Se prop. 2017/18:213 s. 15.

¹⁹ Jfr prop. 2017/18:213 s. 12.

skatteplikten för omsättning av varor och tjänster (3 kap. 1 § första st. ML), och att undantag från skatteplikt gäller för vissa förmedlingstjänster, nämligen för nyss nämnda förmedling av värdepapper (3 kap. 9 § tredje st. 1 ML) och för förmedling av försäkringar (3 kap. 10 § ML).

I linje med ovan nämnda villkor i art. 30a.1 i mervärdesskattedirektivet för vad som förstås med en voucher i momshänseende, av innebörd att det ska vara fråga om ett instrument som avser underliggande varor eller tjänster eller identifierbara leverantörer eller tillhandahållare, ligger att skälen enligt **punkt 4** i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065 anger att reglerna om vouchrar i momshänseende ”bör enbart inriktas på vouchrar som kan användas för inlösen mot varor eller tjänster”. Av **punkt 4** följer också att reglerna i fråga ”inte inriktas på instrument som ger innehavaren rätt till en prisreduktion vid förvärv av varor eller tjänster men som inte medför någon rätt att ta emot sådana varor eller tjänster”. Enligt förarbetena innebär det att det för att fråga ska anses vara om en voucher i momshänseende finns en skyldighet att godta vouchern som ersättning för leveranser eller tillhandahållanden av sådana varor eller tjänster som den avser. Reglerna om vouchrar i momshänseende har med andra ord inriktats på vouchrar som kan användas som hel eller partiell ersättning för inlösen mot varor eller tjänster.²⁰ Europeiska kommissionen (kommissionen) hade lämnat ett förslag som var mer omfattande än det av rådet antagna direktivet. Kommissionen föreslog särskilda regler också avseende s.k. rabattvouchrar. Emellertid lämnade rådet det förslaget därhän,²¹ varför rådets direktiv (EU) 2016/1065, i enlighet med skälen enligt **punkt 4** i ingressen till direktivet, inte inriktas på instrument som ger rätt till prisreduktioner – rabatter – för förvärv av varor eller tjänster, men som inte ger rätt till varor eller tjänster i utbyte vid inlösen av vouchern.

Av skälen enligt **punkt 7** i ingressen till direktivet i fråga följer att behandlingen i momshänseende av transaktionerna i anslutning till vouchrar avgörs av voucherns särskilda egenskaper, och att det därför är nödvändigt att skilja mellan olika typer av vouchrar, och distinktionerna måste anges i unionslagstiftning. Därför innehåller direktivet (EU) 2016/1065 regler om enfunktionsvouchrar resp. flerfunktionsvouchrar vilka har implementerats i mervärdesskattedirektivet och, genom SFS 2018:1333, i ML.

²⁰ Jfr prop. 2017/18:213 s. 15.

²¹ Jfr prop. 2017/18:213 s. 10.

Gränsöverskridande handel mellan olika EU-länder

Reglerna om vouchrar i momshänseende införs, som nämnts, bl.a. för att undvika att transaktioner med vouchrar leder till dubbelbeskattning eller utebliven beskattning, varigenom konkurrensnedvridning och risken för skatteflykt ska minska. Reglerna i 5 kap. ML angående huruvida en omsättning placeras inom landet (Sverige) eller utomlands har i grunden karaktären av lagvalsregler beträffande vilket medlemsland som har *beskattningsrätten* till en viss omsättning. Därför har det varit ett problem att tillämpningen av momsbestämmelserna har skiljt sig åt mellan olika EU-länder bl.a. med avseende på när mervärdesskatt tas ut vid transaktioner med vouchrar. Exempelvis kan ett land ha tagit ut moms när en voucher ställs ut, medan det i ett annat land har kunnat ske först när den löses in.²²

Denna olikbehandling har sålunda kunnat medföra dubbel- eller ickebeskattning. Skillnaderna mellan olika EU-länder har kunnat utnyttjas för att undvika skatt. En dubbel- eller ickebeskattning medför att konkurrensen snedvrids, och en olikbehandling kan för företag också medföra en osäkerhet om den mervärdesskattemässiga bedömningen och försvåra hanteringen vid handel över gränserna.²³

De EU-gemensamma regler om vouchrar som har införts genom rådets direktiv (EU) 2016/1065 i mervärdesskattedirektivet och, genom SFS 2018:1333, i ML den 1 januari 2019 ska minska dessa problem. Därigenom kan företagen på den inre marknaden få ökade möjligheter att konkurrera på lika villkor och osund konkurrens kan undvikas. Det underlättar för svenska företag som säljer varor eller tjänster till konsumenter i andra EU-länder, men också för företag i andra EU-länder som säljer till konsumenter i Sverige.²⁴

Av skälen enligt punkt 3 i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065 följer att rådet ansåg att det var angeläget att införa de nya reglerna om vouchrar i momshänseende bland annat för att undvika konkurrensnedvridning beträffande tillämpningen av de regler som, genom SFS 2014:941, infördes den 1 januari 2015 på momsområdet om platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Där anges att dessa regler för att bestämma i vilket land en omsättning sker krävde ”en gemensam lösning för vouchrar för att säkerställa att det inte uppstår diskrepanser vad gäller vouchrar som överläts mellan medlemsstater”, varför det

²² Jfr prop. 2017/18:213 s. 25.

²³ Jfr prop. 2017/18:213 s. 25 och 26.

²⁴ Jfr prop. 2017/18:213 s. 26.

ansågs avgörande att det också infördes ”regler som klargör behandlingen i mervärdesskattehänseende av vouchrar”.

Eftersom EU:s råd har ansett det som särskilt angeläget att de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende som infördes 2019 ska komplettera reglerna som infördes 2015 om omsättningsland för tillhandahållande av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, så att skattebortfall undviks i dessa hänseenden, får jag här bara nämna något kort om de båda s.k. särskilda ordningar som i det hänseendet infördes 2015, genom lagen (2014:942) om ändring i lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster. Lagens i fråga benämning ändrades då till ”lagen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster”, och reviderades för övrigt något den 1 januari 2019, genom SFS 2018:1869.

- De särskilda ordningarna, unionsordningen resp. tredjelandsordningen, ger, under vissa förutsättningar, tillhandahållare av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster möjlighet att välja någon av dem i stället för bestämmelserna i ML och skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Enligt lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster kan beskattningsbara personer som är resp. inte är etablerade inom EU ansöka hos SKV om att få tillämpa unionsordningen resp. tredjelandsordningen för sin momsredovisning av ifrågavarande slag av tjänster.
- Grundtanken med de särskilda ordningarna för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster är att de effektivare än de allmänna bestämmelserna ska säkerställa att mervärdesbeskattningen av ifrågavarande slag av tjänster sker i konsumtionsstaten, dvs. i det EU-land där köpare som inte är beskattningsbara personer utan vanliga privatpersoner (konsumenter), och vilka förvärvar dessa tjänster, är bosatta.
- Om en tillhandahållare av ifrågavarande slag av tjänster har erhållit ett identifieringsbeslut från SKV, är Sverige s.k. identifieringsstat och tillhandahållaren redovisar moms avseende omsättningarna av tjänsterna som denne gör till konsumenterna i en särskild mervärdesskattedeclaration som vederbörande lämnar till SKV på elektronisk väg. Om konsumtionsstaten är ett annat EU-land än Sverige, vidarebefordrar SKV deklaraionsuppgifterna och betalningen av momsen till konsumtionsstaten.
- I båda fallen av de särskilda ordningarna är köparen av tjänsterna i fråga inte något företag, utan en vanlig privatperson (konsument), vilket således är förenligt med de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende, eftersom, som nämnts, vouchrar huvudsakligen används i ledet gentemot slutkonsumenter av varor eller tjänster.

Dessutom får i sammanhanget nämnas att art. 58 andra st. i mervärdesskattedirektivet inte ändrades vid införandet 2015 av möjligheterna för en tillhandahållare av exempelvis elektroniska tjänster att ansöka hos SKV om att tillämpa en särskild ordning för momsredovisningen av sådan tjänst. Av direktivbestämmelsen, som för övrigt genom rådets direktiv (EU) 2017/2455 numera utgör art. 58.1 i mervärdesskattedirektivet, följer alltså att om en tillhandahållare av en tjänst och kunden kommunicerar med e-post ska detta i sig inte innebära att den tillhandahållna tjänsten är en elektronisk tjänst. Exempelvis är

en omsättning av en vara en sådan omsättning även om avtal om försäljning av den fysiska varan träffas via e-post mellan en säljare och en köpare, medan försäljningen i fråga utgör en omsättning av en elektronisk tjänst om varan digitaliseras och t.ex. levereras i en fil via e-post från säljaren till köparen.

Små företag

I förevarande sammanhang får nämnas att det infördes, genom SFS 2016:1069, särskilda regler den 1 januari 2017 i ML ang. små företag. De innebär att beskattningsbara personer med liten omsättning (högst 30 000 kr/år) i princip omfattas av skattebefrielse momsmässigt sett. Enligt förarbetena till de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende som infördes 2019, genom SFS 2018:1333, framgår emellertid att dessa regler inte berör reglerna om små företag i ML. Det bedömdes inte föreligga någon anledning att ta särskild hänsyn till små företag vid utformningen av de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende. Förslagen i sistnämnda hänseende avsåg sålunda implementering i ML av direktivbestämmelser som inte gör skillnad mellan större eller mindre företag, varför lagstiftaren ansåg att när rådets direktiv (EU) 2016/1065 infördes i ML borde några sådana skillnader inte göras. Olikheter i beskattningen av vouchrar mellan större och mindre företag, t.ex. med avseende på definitioner av olika vouchrar eller beskattningstidpunkt, skulle enligt lagstiftaren dessutom medföra ett mer komplext regelverk och riskera att ge upphov till dubbelbeskattning eller utebliven beskattning, dvs. effekter av det slag som direktivreglerna syftar till att förhindra.²⁵

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Av ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna i SFS 2018:1333 framgår att de särskilda reglerna för behandlingen av vouchrar i mervärdesskattehänseende inte tillämpas på vouchrar som är utställda före ikraftträdandet den 1 januari 2019. Det överensstämmer med skälen enligt punkt 15 i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065, där det anges att bestämmelserna för behandling av vouchrar i mervärdesskattehänseende bör endast tillämpas på vouchrar utställda efter den 31 december 2018 och ska inte påverka giltigheten i den lagstiftning och den tolkning som medlemsstaterna tidigare antagit. Av punkt 16 av skälen i ingressen till direktivet följer att detta ska ha beaktats vid ändringen av mervärdesskattedirektivet på grund av de nya reglerna.

²⁵ Jfr prop. 2017/18:213 s. 26.

Skillnader enligt lagstiftaren i SKV:s tidigare ställningstagande jämfört med de nya reglerna

I förarbetena till de särskilda reglerna för behandlingen av vouchrar nämns att SKV har behandlat mervärdesskatt vid transaktioner med vouchrar enligt de tidigare reglerna i ett ställningstagande 2012-06-26.²⁶ Lagstiftaren anför att de nya särskilda reglerna om behandlingen av vouchrar i mervärdesskatt hänseende till stora delar inte bedöms medföra någon skillnad i beskattning jämfört med vad som gällde före 2019. Det exempel som lagstiftaren tar upp på vissa skillnader som kan förekomma jämfört med tidigare är att det från och med lagändringen 2019 inte behöver vara känt vid utställandet av en enfunktionsvoucher vilken beskattningsbar person som slutligen kommer att leverera varan eller tjänsten i utbyte mot vouchern. Det är enligt lagstiftaren en skillnad jämfört med SKV:s inställning i dess ställningstagande om tillämpningen av de tidigare reglerna. Lagstiftaren anser därför att de nya särskilda reglerna innebär ett visst informationsbehov, men att några särskilda informationsinsatser utöver vad som normalt krävs vid regeländringar inte bedöms uppkomma.²⁷ SKV har per den 1 januari 2019 ersatt sitt ställningstagande från 2012-06-26 med det ovan nämnda ställningstagandet Vouchrar, mervärdesskatt av 2018-11-26 (dnr 202 488720-18/111).

1.2 Nya lagrum

De nya lagrum som har tillkommit i ML den 1 januari 2019 med anledning av de särskilda reglerna om behandlingen av vouchrar i momshänseende enligt SFS 2018:1333 är följande:

- 1 kap. 20 resp. 21 §, där definitionerna av en voucher resp. av en enfunktionsvoucher och en flerfunktionsvoucher återfinns;
- 1 kap. 3 § tredje st. andra men., där skattskyldighetens inträde beträffande enfunktionsvouchrar anges, vilken saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet;
- 7 kap. 3 c § andra st., där bestämmningen av ersättningen i samband med flerfunktionsvouchrar anges;
- 13 kap. 7 a och 17 a §§, där regler för redovisningen av utgående resp. ingående moms för överlåtelse resp. förvärv av en

²⁶ Se prop. 2017/18:213 s. 12, där hänvisning sker till SKV:s ställningstagande 2012-06-26, dnr 131 359965-12/111.

²⁷ Se prop. 2017/18:213 s. 23.

enfunktionsvouchers återfinns, vilka saknar motsvarigheter i mervärdesskattedirektivet; och

- 2 kap. 9-13 §§, där reglerna om omsättning vid transaktioner med enfunktionsvouchrar återfinns i 9-11 §§ och reglerna om omsättning vid transaktioner med flerfunktionsvouchrar återfinns i 12 och 13 §§.

När de särskilda reglerna om behandlingen av vouchrar inte gäller, tillämpas de övriga regler i ML som är aktuella i det enskilda fallet. Jag får nämna att de övriga – normala – mervärdesskattereglerna i ML innehåller allmänna bestämmelser, men även särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig, vilka återfinns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap. ML.²⁸

- I samband med redogörelsen i denna framställning av de särskilda reglerna om vouchrar i ML berörs ibland i ett jämförande hänseende det särskilda fallet av skattskyldighet i 6 kap. 7 § ML, där uttrycket ”i eget namn” förekommer i likhet med i vissa av reglerna om utställande och överlåtelse av enfunktionsvouchrar (2 kap. 9 § första st. och 11 § ML).
- Uttrycket ”i eget namn” förekommer dessutom i de särskilda regler i 9 b kap. som avser viss resebyråverksamhet – se 9 b kap. första st. första men. ML.

1.3 Regeltekniska synpunkter på de nya bestämmelserna

Uttrycket ”annan person” i 2 kap. 13 § ML bör ändras till annan beskattningsbar person

Bestämmelsen 2 kap. 13 § ML ska avse en *beskattningsbar person* som överlåter en flerfunktionsvoucher åt den beskattningsbara person som genomför den faktiska levereransen av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna som vouchern avser. Överlåtaren av vouchern fungerar som en distributör av vouchern åt den som ska leverera varan eller tillhandahålla tjänsten. Båda dessa personer ska vara beskattningsbara personer, vilket följer av ordalydelsen av motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, dvs. art. 30b.2 andra st. i direktivet. Emellertid används uttrycket ”annan person” i stället för annan beskattningsbar person avseende distributören av vouchern i 2 kap. 13 § ML. På så sätt skulle 2 kap. 13 § kunna tolkas som att en vanlig privatperson (konsument) skulle kunna utgöra en distributör av vouchern och omfattas av ML. Det strider mot den grundläggande

²⁸ Se 1 kap. 2 § sista st. ML.

momsmässiga principen för momssystemet av innebörd att skattesubjekten ska åtskiljas från konsumenterna. Av huvudregeln för vem som är ett skattesubjekt enligt ML, 4 kap. 1 § första st. första men., framgår att det ska vara en beskattningsbar person, och det lagrummet erhöll för övrigt den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, samma ordalydelse som huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet, dvs. art. 9.1 första st. i direktivet.

Enligt min mening bör rättstillämparna utgå från direktivbestämmelsens ordalydelse av innebörd att den distributör av flerfunktionsvouchern som kan mervärdesbeskattas för distributionstjänster eller andra tjänster som utförs åt den som ställt ut vouchern ska vara en beskattningsbar person. Ordalydelsen av 2 kap. 13 § ML kan dock bli föremål för prövning i rättspraxis, och bör enligt min uppfattning i förevarande hänseende anpassas av lagstiftaren till lydelsen av art. 30b.2 andra st. i mervärdesskattedirektivet, dvs. uttrycket ”annan person” i 2 kap. 13 § ML bör ändras till *annan beskattningsbar person*.

Den särskilda regeln om skattskyldighetens inträde vid överlåtelse av en enfunktionsvoucher bör ges ett eget st. i 1 kap. 3 § ML

En voucher är, som nämnts, inte ett betalningsinstrument, och en överlåtelse av en voucher utgör, som också nämnts, inte värdepappershandel i momsmässigt hänseende. Enligt min uppfattning ligger regeln om skattskyldighetens inträde för överlåtelse av en enfunktionsvoucher systematiskt sett närmast en förskotts- eller a conto-betalning i det hänseendet. Det är fråga om en händelse som medför att skattskyldigheten inträder utan att den underliggande varan eller tjänsten har levererats eller tillhandahållits och beskattning av varan eller tjänsten ska enligt förarbetena inte ske två gånger för den vara eller tjänst som enfunktionsvouchern avser.²⁹ På samma sätt ska beträffande förskott eller a conto beskattning enbart ske för mottaget förskott eller a conto och inte ånyo när varan eller tjänsten levereras eller tillhandahålls. Jag får i sammanhanget nämna att ett a conto avser en del av ett större tillhandahållande och a conto-betalningen erläggs för den färdiga delen, t.ex. för en etapp i en byggnadsentreprenad. En förskottsbetalning sker innan någon leverans eller tillhandahållande har skett.

I systematiskt hänseende anser jag att den särskilda regeln om skattskyldighetens inträde vid överlåtelse av en enfunktionsvoucher borde ha tagits in i ett eget st. i 1 kap. 3 §, på samma sätt som med förskotts- och a conto-betalningarna enligt andra st. i 1 kap. 3 §. I stället har regeln lagts till som en andra men. i 1 kap. 3 § tredje st., där första

²⁹ Jfr prop. 2017/18:213 s. 17.

men. avser leverans av vara mot postförskott eller efterkrav, vilket också är ett undantag från huvudregeln i lagrummets första st., men även innehåller en definition av leverans av vara, dvs. något som har med just huvudregeln i lagrummets första st. att göra. Jag återger, för jämförelse av första men. i tredje st. med ovan citerade andra men. i tredje st., lydelsen av 1 kap. 3 § tredje st. första men.: ”Med leverans av en vara förstås att varan avlämnas eller att den sänds till en köpare mot postförskott eller efterkrav”.

Om det hade funnits en regel i mervärdesskattedirektivet som motsvarade den särskilda regeln om skattskyldighetens inträde vid överlåtelse av en enfunktionsvouchert, hade den, i konsekvens med att definitionerna i mervärdesskattedirektivet av leverans av varor resp. tillhandahållande av tjänster hålls åtskilda i t.ex. huvudreglerna art. 14.1 resp. art. 24.1, givits en egen bestämmelse och inte blandats ihop, såsom sker i 1 kap. 3 § tredje st. ML, med en regel som bl.a. innehåller definitionen av leverans av vara men inte definitionen av tillhandahållande av tjänst. En enfunktionsvouchert kan avse leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, och då bör i systematiskt hänseende regeln om skattskyldighetens inträde vid överlåtelse av en sådan också ges en placering i 1 kap. 3 § som markerar just detta, vilket således enkelt kan ske genom att regeln ges ett eget st. i 1 kap. 3 § ML. Till ytterligare stöd för att regeln om skattskyldighetens inträde avseende enfunktionsvouchertar inte bör blandas ihop systematiskt sett med regeln som definierar leverans av vara anför jag att det enligt förarbetena inte är närmare definierat i mervärdesskattedirektivet vem som ska anses agera i annans namn vid transaktioner med vouchertar,³⁰ vilket jag återkommer till nedan. Förevarande systematiska frågeställning beträffande 1 kap. 3 § tredje st. andra men. ML har för övrigt inte kommenterats av Regeringen, och Lagrådet har över huvud taget lämnat Regeringens förslag till de särskilda reglerna om vouchertar i moms hänseende utan erinran.³¹

Uttrycket ”den skattskyldige” i 13 kap. 17 a § andra st. ML bör ändras till beskattningsbar person med avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående skatt i sin ekonomiska verksamhet

Jag har i andra sammanhang tagit upp problem med bruket av uttrycket skattskyldig i stället för beskattningsbar person i ML, och nämner i 31 210 000 problemet med att begreppet skattskyldighet används i huvudregeln om avdragsrätten, 8 kap. 3 § första st. ML, i stället för beskattningsbar person som används i huvudregeln om avdragsrätt i mervärdesskattedirektivet, dvs. i art. 168 a) i direktivet.³²

Den som omsätter skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster blir skattskyldig för omsättningar och har enligt 8 kap. 3 § första st. ML

³⁰ Se prop. 2017/18:213 s. 18.

³¹ Se prop. 2017/18:213 s. 46.

³² Se Forssén 2019 (1), senaste upplagan av min doktorsavhandling från 2013, resp. Forssén 2011, min licentiatavhandling från 2011, där frågan om användningen av skattskyldighetsbegreppet för att bestämma avdragsrättens inträde enligt ML resp. skyldigheten att momsregistrera sig enligt SFL utgjorde bifrågorna D resp. E.

avdragsrätt för förvärv eller import i sin verksamhet. Den som omsätter från skatteplikt okvalificerat undantagna varor eller tjänster har inte sådan avdragsrätt. Emellertid har den som omsätter från skatteplikt kvalificerat undantagna varor eller tjänster s.k. återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i sin verksamhet enligt bl.a. 10 kap. 11 och 12 §§ ML (jfr art. 169 i mervärdesskattedirektivet).

Den som bedriver en ekonomisk verksamhet som medför att denne har avdrags- eller återbetalningsrätt för förvärv eller import i verksamheten, ska kunna lyfta momsen i en faktura avseende förvärv av en enfunktionsvoucher. Det skulle strida mot skälen för införandet av de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende, om den som har återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet inte skulle få dra ingående momsen i en sådan faktura, eftersom det skulle medföra en konkurrenssnedvridning om debiterad ingående moms i stället skulle utgöra en kostnad för denne. Det ska enligt min uppfattning inte uppstå någon skillnad på grund av de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende när det gäller möjligheterna att dra debiterad ingående moms för den som gör skattepliktiga omsättningar och har avdragsrätt jämfört med den som gör från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar och har återbetalningsrätt.

Problemet är att uttrycket ”den skattskyldige” används inte bara i 13 kap. 7 a § andra st. beträffande redovisningen av utgående moms vid överlåtelse av en enfunktionsvoucher, utan även i 13 kap. 17 a § andra st. ML beträffande redovisningen av ingående moms vid förvärv av en enfunktionsvoucher. Det kan vid en systematisk tolkning uppfattas som att den som har återbetalningsrätt i sin verksamhet enligt de allmänna bestämmelserna i ML inte skulle ha återbetalningsrätt för debiterad ingående moms på förvärv av en enfunktionsvoucher, bara för att denne gör från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster (nollbeskattade) och inte kan benämnas ”den skattskyldige”. Jag anser sålunda att uttrycket ”den skattskyldige” i 13 kap. 17 a § andra st. ML bör ändras till *beskattningsbar person med avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående skatt i sin ekonomiska verksamhet*.

2 DEFINITIONER AV VOUCHRAR OCH BEDÖMNING AV OM EN VOUCHER ÄR EN ENFUNKTIONSVOUCHER ELLER EN FLERFUNKTIONSVOUCHER

2.1 Definitioner av vouchrar

Voucher

Ett instrument som utgör en voucher i momshänseende skiljer sig, som nämnts, från betalningsmedel eller betalningsinstrument som kan användas på ett generellt sätt. Det uppnås, som nämnts, genom att det av vouchern ska framgå de varor eller tjänster för vilka den kan användas eller så ska det gå att identifiera i vouchern eller i tillhörande dokumentation som inbegriper användningsvillkoren för vouchern de potentiella leverantörer eller tillhandahållare hos vilka vouchern kan användas. Enligt definitionen i 1 kap. 20 § ML avses sålunda med voucher ”ett instrument för vilket det finns en skyldighet att godta det som ersättning eller partiell ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. De varor som ska levereras eller tjänster som ska tillhandahållas eller de potentiella leverantörernas eller tillhandahållarnas identitet måste anges antingen på instrumentet eller i tillhörande dokumentation som inbegriper villkoren för användning av instrumentet”.³³

I promemorian avseende det utredningsarbete som ledde till att de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende infördes i ML genom SFS 2018:1333 användes uttrycket ”de potentiella säljarna av varorna eller tjänsterna”, vilket i enlighet med yttranden från ett par remissinstanser ändrades till ”de potentiella leverantörernas eller tillhandahållarnas identitet” i definitionen av vad som avses med voucher enligt 1 kap. 20 § ML.³⁴

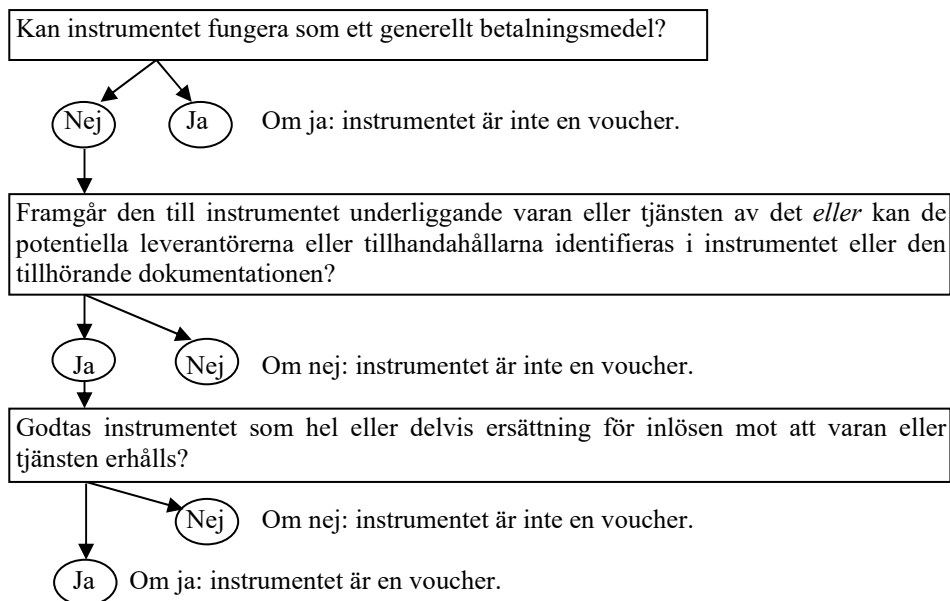
För att en voucher i momshänseende över huvud taget ska anses föreligga krävs således att instrumentet i fråga kan användas som hel eller partiell ersättning för inlösen mot att varorna eller tjänsterna erhålls samt att det finns uppgifter om de potentiella leverantörerna eller tillhandahållarna eller om de varor som ska levereras eller tjänster som ska tillhandahållas.³⁵

Jag gör följande översiktliga beskrivning avseende bedömningen av om ett instrument är en voucher i momshänseende:

³³ Jfr art. 30a.1 i mervärdesskattedirektivet.

³⁴ Jfr prop. 2017/18:213 s. 13, 14 och 36.

³⁵ Jfr prop. 2017/18:213 s. 15.



Av förarbetena följer, som nämnts, att hänsyn måste tas till omständigheterna i det specifika – enskilda – fallet, för att bedöma vad som är en voucher och om en voucher är en enfunktionsvoucher eller en flerfunktionsvoucher.³⁶ I korthet består skillnaden mellan de båda typerna av vouchrar i att det beträffande överlåtelse av enfunktionsvouchrar tas ut moms vid varje överlåtelse av vouchern, om den avser momspliktiga varor eller tjänster, men moms tas inte ut när vouchern löses in i utbyte mot varan eller tjänsten, medan det beträffande överlåtelse av en flerfunktionsvoucher inte sker någon beskattning vid en överlåtelse av vouchern, utan momsen tas ut först i samband med att den löses in.³⁷ Följande är, som nämnts, skillnaden mellan de båda typerna av vouchrar beträffande frågan om *när* skattskyldigheten inträder:

- För en enfunktionsvoucher anses omsättningen av den underliggande varan eller tjänsten ske, och därmed skattskyldigheten inträda, *när* betalning för vouchern sker.
- För en flerfunktionsvoucher däremot anses omsättningen ske, och därmed skattskyldigheten inträda, *när* varan faktiskt levereras eller tjänsten faktiskt tillhandahålls, oavsett om betalning skett tidigare.³⁸

Skillnaden mellan en enfunktionsvoucher och en flerfunktionsvoucher beror enligt 1 kap. 21 § ML bl.a. på om momsbeloppet avseende den

³⁶ Se prop. 2017/18:213 s. 15 och 16.

³⁷ Jfr prop. 2017/18:213 s. 25.

³⁸ Jfr även prop. 2017/18:213 s. 12.

kommande leveransen av varan eller det kommande tillhandahållandet av tjänsten som vouchern avser är känd på förhand (vilket jag återkommer till under de båda närmast följande rubrikerna). Enligt min mening kan vad som förstås med en voucher enligt 1 kap. 20 § ML även gälla ett instrument som avser en underliggande vara eller tjänst som omfattas av ett undantag från skatteplikt enligt någon av reglerna därom i 3 kap. ML, varvid följande bör beaktas enligt min uppfattning.

- Om den kommande prestationen innebär en från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning (s.k. nollbeskattad omsättning) enligt något av de lagrum i 3 kap. ML som nämns i 10 kap. 11 § första st. ML och sålunda ger återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten, föreligger ingen skillnad jämfört med när vouchrar avser varor eller tjänster som omfattas av den generella momssatsen eller en reducerad momssats. Även en nollskattesats kan betraktas som en momssats. Innan ML den 1 juli 1994 ersatte lagen (1968:430) om mervärdeskatt brukade nollbeskattning betecknas som teknisk skattskyldighet.³⁹
- Om den kommande prestationen avser något annat av undantagen från skatteplikt i 3 kap. ML, är det fråga om okvalificerade undantag. Dessa medför varken avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten. Därför är det typiskt sett till nackdel för ett företag som gör sådana från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster i sin verksamhet att ställa ut vouchrar för dem – i vart fall om de bedöms utgöra enfunktionsvouchrar. Användningen av ett sådant instrument skulle innebära att en omsättning som begränsar rätten att lyfta debiterad ingående moms på förvärv eller import i verksamheten anses inträffa redan innan den faktiska leveransen eller det faktiska tillhandahållandet har inträffat. I en verksamhet där endast från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar skapas spelar det givetvis ingen roll, eftersom det från början är klart att det inte är möjligt att lyfta den ingående momsen. Emellertid skulle i en blandad verksamhet – dvs. en verksamhet där det förekommer sådana omsättningar och även omsättningar som medför avdrags- eller återbetalningsrätt – användningen av en enfunktionsvoucher avseende en vara eller tjänst vars omsättning omfattas av okvalificerat undantag från skatteplikt medföra att bedömningen tidigareläggs avseende i vilken mån avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger för ett förvärv eller import i verksamheten.

³⁹ Jfr prop. 1993/94:99 s. 226.

För övrigt får nämnas att det enligt förarbetena till de särskilda regler som har införts 2019 om vouchrar i momshänseende bedöms att vouchrar som i vissa fall tidigare har betraktats som flerfunktionsvouchrar i Sverige i stället kommer att betraktas som enfunktionsvouchrar enligt de nya reglerna. Eftersom det vid varje överlåtelse av en enfunktionsvouchrar av någon annan än säljaren av de varor eller tjänster som vouchern avser sker en omsättning och därmed mervärdesbeskattning redan vid den omsättningen, och inte först när köparen av vouchern löser in den i utbyte mot varan eller tjänsten som den avser hos säljaren, tidigareläggs mervärdesskattebetalningen till staten. Det leder enligt förarbetena dels till en uppbördsförändring (positiv ränteeffekt för staten), dels till att statens mervärdesskatteintäkter kan förväntas öka i sig till följd av att en viss andel av vouchrarna normalt sett inte löses in (och moms således har tagits ut för minst en överlåtelse av vouchern utan att den vara eller tjänst som den avser faktiskt levereras eller tillhandahålls av säljaren).⁴⁰

Enfunktionsvoucher

Enligt 1 kap. 21 § första st. ML avses med enfunktionsvoucher ”en voucher för vilken det redan när den ställs ut är känt med vilket belopp mervärdesskatt ska betalas för de varor och tjänster som vouchern avser och i vilket land omsättningen av varorna eller tjänsterna ska anses ha skett”.⁴¹ För att en voucher ska utgöra en enfunktionsvoucher ska det sålunda, redan när vouchern ställs ut,⁴² vara ”känt”:

- vilken momssats som gäller för den leveransen eller det tillhandahållandet, dvs. vilket *momsbelopp* som ska betalas för de underliggande varor eller tjänster som vouchern avser; och
- vilket land som tilläggs *beskattningsrätten* momsmässigt sett för den kommande faktiska leveransen av varan eller faktiska tillhandahållandet av tjänsten som vouchern avser, när leveransen eller tillhandahållandet har skett, oavsett om den händelsen sedan faktiskt inträffar eller inte.

Det är således fråga om en hypotetisk prövning som ska ske vid utställandet av vouchern om vad som ska hända med de underliggande varorna eller tjänsterna, för att bedöma om vouchern är en enfunktionsvoucher eller inte. Det som säkrar vad som ska anses vara

⁴⁰ Jfr prop. 2017/18:213 s. 23.

⁴¹ Jfr art. 30a.2 i mervärdesskattedirektivet.

⁴² Se första st. första men. i punkt 8 av skälen i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065.

känt i nämnda hänseenden vid utställandet av vouchern och att den kan anses ha karaktären enfunktionsvoucher är att det för att en voucher över huvud taget ska anses föreligga stipuleras formella krav i 1 kap. 20 § ML av innebörd att de potentiella leverantörernas eller tillhandahållarnas identitet som vouchern kan användas hos *eller* de varor eller tjänster som vouchern kan användas för måste anges antingen på vouchern eller i tillhörande dokumentation.

Flerfunktionsvoucher

Enligt 1 kap. 21 § andra st. ML avses med flerfunktionsvoucher helt enkelt ”en annan voucher än en enfunktionsvoucher”.⁴³

I praktiken innebär det att när ett instrument som i och för sig utgör en voucher ställs ut kan det vid en hypotetisk prövning inte anses ”känt” vad som ska gälla för den kommande faktiska leveransen av varan eller faktiska tillhandahållandet av tjänsten som vouchern avser beträffande *momsbelopp* eller *beskattningsrätten*. Under nästa rubrik ger jag exempel på vad som utgör en enfunktionsvoucher eller en flerfunktionsvoucher.

2.2 Bedömning av om en voucher är en enfunktionsvoucher eller en flerfunktionsvoucher

Genom rådets direktiv (EU) 2016/1065 har regler om enfunktionsvouchrar resp. flerfunktionsvouchrar införts i art. 30a.2 resp. art. 30a.3 i mervärdesskattedirektivet, vilka genom SFS 2018:1333 har implementerats enligt definitionerna ovan i 1 kap. 21 § första resp. andra st. i ML.

- Enligt förarbetena utgår definitionerna i fråga från att det för en ***enfunktionsvoucher*** ska finnas tillräckligt med uppgifter när vouchern ställs ut för att kunna ta ut skatten för de underliggande varorna eller tjänsterna vid varje tillfälle därefter som vouchern överläts, innan den löses in mot varorna eller tjänsterna som den avser. Det förutsätter:
 - dels att den mervärdesskatt som ska betalas – *momsbeloppet* – avseende de underliggande varorna eller tjänsterna är känd,
 - dels att det är känt i vilket land som leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten (omsättningen) ska äga rum, dvs. vilket land som har *beskattningsrätten* till omsättningen,

⁴³ Jfr art. 30a.3 i mervärdesskattedirektivet.

Därför behöver det finnas uppgifter som gör att det går att beräkna skattens storlek, framför allt vilken skattesats som ska tillämpas enligt 7 kap. 1 § ML när vouchern avser en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst i Sverige – den generella momssatsen om 25 procent eller någon av de båda reducerade momssatserna om 6 eller 12 procent. Emellertid behöver det inte vara känt vilken beskattningsbar person som slutligen faktiskt kommer att leverera varan eller tjänsten i utbyte mot vouchern.⁴⁴ Det anses inte uppkomma någon ny omsättning när konsumenten löser in vouchern mot varor eller tjänster.⁴⁵

- *Flerfunktionsvouchrar* är helt enkelt andra vouchrar än enfunktionsvouchrar, dvs. flerfunktionsvouchrar ges på så sätt en negativ bestämning. Enligt förarbetena är således flerfunktionsvouchrar instrument som kan användas som ersättning för varor och tjänster, men där beskattningslandet, dvs. vilket land som tilläggs *beskattningsrätten*, inte är känt eller där det inte är känt hur mycket mervärdesskatt, dvs. vilket *momsbelopp*, som ska tas ut för varorna eller tjänsterna vid inlösen av vouchern i utbyte mot de underliggande varorna eller tjänsterna.⁴⁶

⁴⁴ Jfr prop. 2017/18:213 s. 15 och 27.

⁴⁵ Se prop. 2017/18:213 s. 17.

⁴⁶ Jfr prop. 2017/18:213 s. 15.

3 SKATTSKYLDIGHETENS INTRÄDE, BESKATTNINGСУNDERLAG OCH REDOVISNING

3.1 Skattskyldighetens inträde, beskattningsunderlag och redovisning – enfunktionsvouchrar

Skattskyldighetens inträde och beskattningsunderlag

I enlighet med art. 30b.1 första st. första men. i mervärdesskattedirektivet likställs en överlåtelse av en enfunktionsvoucher med en leverans eller ett tillhandahållande i fråga om skattskyldighetens inträde.⁴⁷ Det har föranlett att ett tillägg har införts genom SFS 2018:1333 i huvudregeln om tidpunkten för skattskyldighetens inträde, 1 kap. 3 § första st. ML, nämligen genom 1 kap. 3 § tredje st. andra men.,⁴⁸ som har följande lydelse:

”En överlåtelse av en enfunktionsvoucher ska vid tillämpning av första stycket likställas med en leverans av de varor eller ett tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser”.

Utifrån vad ovan har nämnts om enfunktionsvouchrar förutsätts att det beträffande sådana finns tillräckligt med uppgifter för att ta ut skatt vid varje tillfälle som den överläts från och med utställandet av vouchern.⁴⁹ Enligt förarbetena kommer mot den bakgrunden mervärdesskattedirektivets bestämmelser att innebära att moms ska tas ut vid varje överlåtelse av enfunktionsvouchrar. Då sker beskattningen som om överlåtelsen avsett de underliggande varorna eller tjänsterna, och den omsättning som anses ske på grund av överlåtelse av en enfunktionsvoucher kan enligt min mening benämnas en fingerad omsättning. Någon ny omsättning anses, som nämnts, inte uppkomma när konsumenten löser in vouchern mot den faktiska leveransen av varor eller mot det faktiska tillhandahållandet av tjänster. Annars hade denne kunnat bli tvungen att betala moms två gånger för samma vara eller tjänst.⁵⁰ Således är det nödvändigt med ifrågavarande särskilda regel om skattskyldighetens inträde vid överlåtelse av en enfunktionsvoucher.

Beträffande beskattningsunderlaget gäller för en överlåtelse av en enfunktionsvoucher de allmänna bestämmelserna för den underliggande

⁴⁷ Jfr även första men. i punkt 8 och första men i punkt 9 av skälen i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065 samt också prop. 2017/18:213 s. 16.

⁴⁸ Jfr prop. 2017/18:213 s. 26.

⁴⁹ Jfr prop. 2017/18:213 s. 27.

⁵⁰ Jfr prop. 2017/18:213 s. 17.

vara eller tjänst som vouchern avser. Moms ska, som nämnts, tas ut vid varje överlåtelse av enfunktionsvouchrar. Enligt förarbetena ska beskattningen i sådana fall ske som om överlåtelsen avsett de underliggande varorna eller tjänsterna.

- Om omsättning av varan eller tjänsten som enfunktionsvouchern avser hade varit skattepliktig enligt 3 kap. 1 § första st. ML, innebär det t.ex. att skattesatsen är 12 procent vid överlåtelse av en enfunktionsvoucher som avser livsmedel och att skattesatsen är 25 procent om vouchern i stället avser kläder.⁵¹

För bestämningen av beskattningsunderlaget gäller för en omsättning av en enfunktionsvoucher huvudregeln i de allmänna bestämmelserna om beskattningsunderlag, 7 kap. 2 § första st. ML.⁵² I första men. i det lagrummet anges att beskattningsunderlaget ska beräknas med utgångspunkt i det värde som anges i 7 kap. 3 och 4 §§. Huvudregeln för vad som ska avses med det värdet innebär att det – vid annan omsättning än uttag – utgörs av ersättningen (7 kap. 3 § 1 ML). Med ersättning förstås då, enligt 7 kap. 3 c § första st. ML, ”allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part, inbegripet sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten”, vilket överensstämmer med huvudregeln för bestämningen av beskattningsunderlaget i mervärdesskattedirektivet, art. 73 i direktivet. Det innebär att ersättningen för en enfunktionsvoucher och därmed beskattningsunderlaget för omsättningen av den ofta helt enkelt utgörs av det belopp som köparen av vouchern har betalat för den. Enligt 7 kap. 2 § första st. andra men. ML ska dock inte själva momsbeloppet ingå i beskattningsunderlaget.

- I de båda nyss nämnda exemplen blir således utgående momsen som ska redovisas och betalas för överlåtelsen av en enfunktionsvoucher: 12 kr, om 112 kr erlagts för vouchern och den avser livsmedel [100 kr exkl. moms + 12 kr utgående moms (100 x 12 %)]; och 25 kr, om 125 kr erlagts för vouchern och den avser kläder [100 kr exkl. moms + 25 kr utgående moms (100 x 25 %)].

Överlåtaren av enfunktionsvouchern ska till köparen (konsumenten) utfärda en verifikation (faktura, kvitto e.d.), som uppfyller innehållskraven i 5 kap. 7 § bokföringslagen (1999:1078), BFL, vari överlåtaren debiterar aktuell moms för den omsättning som anses

⁵¹ Jfr prop. 2017/18:213 s. 17.

⁵² Jfr andra men. i punkt 9 av skälen i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065, där hänvisning i förevarande fall sker till huvudregeln för bestämningen av beskattningsunderlaget enligt mervärdesskattedirektivet, art. 73.

uppkomma på grund av överlåtelsen av vouchern. De särskilda innehållskraven för fakturor som enligt 11 kap. ML ställs utöver BFL:s krav aktualiseras inte, eftersom det antas att köparen inte är en beskattningsbar person etc., utan en vanlig privatperson (konsument) – förutsatt att det inte är fråga om en sådan omsättning för vilken särskilt stipuleras att även omsättningar till privatpersoner omfattas av de särskilda kraven på fakturainnehåll i 11 kap. ML.

- Konsumenten som löser in enfunktionsvouchern i utbyte mot den vara eller tjänst som vouchern avser har ingen avdrags- eller återbetalningsrätt, utan för denne blir momsen i den betalning som erlagts för vouchern en kostnad att bära, på samma sätt som om denne hade köpt den skattepliktiga varan eller tjänsten direkt från leverantören eller tillhandahållaren utan att någon voucher förekommit i sammanhanget.

Om köparen av en enfunktionsvoucher inte är en konsument, utan någon som bedriver en ekonomisk verksamhet som medför att denne har avdrags- eller återbetalningsrätt för förvärv eller import i verksamheten, får en sådan köpare dra den utgående moms (momsbeloppet) som överlåtaren av vouchern debiterar som ingående moms enligt i första hand 8 kap. 3 § första st. eller 10 kap. 11 § ML. Den som begär avdrag eller återbetalning för ingående moms bör dock kunna göra sannolikt att enfunktionsvouchern avser varor eller tjänster som ska användas i den verksamhet som medför skattskyldighet.⁵³

- För att kunna utöva rätten till avdrag eller återbetalning avseende debiterad ingående moms måste sålunda i förevarande fall köparen av enfunktionsvouchern normalt sett ha mottagit från överlåtaren av vouchern en faktura med de uppgifter som – utöver de krav som ställs enligt BFL – uppfyller de särskilda krav som uppställs i 11 kap. ML på innehåll i en faktura, vilka följer av i första hand huvudregeln därom i 11 kap. 8 § ML. I förevarande fall antas både överlåtaren av enfunktionsvouchern och köparen av den vara beskattningsbara personer, och då ska överlåtaren enligt 11 kap. 1 § första st. ML för sin omsättning säkerställa att en faktura utfärdas till köparen vilken uppfyller även de särskilda krav som ställs på fakturainnehåll i 11 kap. ML.
- Därmed ska överlåtaren av enfunktionsvouchern i detta fall utfärda en faktura som enligt huvudregeln 11 kap. 8 § ML ska innehålla bl.a. uppgifter om de underliggande varornas mängd och art eller de underliggande tjänsternas omfattning och art – jfr

⁵³ Jfr prop. 2017/18:213 s. 18 och 19.

11 kap. 8 § 6. Enligt förarbetena ska dock det innehållskravet på en faktura inte ges en sådan innebörd att det är omöjligt att uppfylla vid överlåtelse av en enfunktionsvoucher. Lagstiftaren hänvisar till tillämpningen, när det gäller att avgöra den närmare innebörden av nämnda krav vid överlåtelser och förvärv av enfunktionsvouchrar.⁵⁴ Jag får hänvisa till att Regeringen i annat sammanhang har uttalat att kraven på innehållet i en faktura, för att kunna utöva avdragsrätten, enligt EU-domstolens praxis inte får leda till ”att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten”.⁵⁵

Om inte annat anges, utgår jag i denna framställning avseende de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende från att vouchrar ställs ut och överläts i ledet gentemot slutkonsumenter av varor eller tjänster, eftersom det, som nämnts, huvudsakligen är i det ledet som vouchrar används.

Redovisning

För överlåtelser av enfunktionsvouchrar har genom SFS 2018:1333 särskilda regler införts för redovisning av utgående resp. ingående moms i de nya lagrummen 7 a resp. 17 a § i 13 kap. ML. Följande gäller:

- Enligt 13 kap. 7 a § första st. ska utgående moms redovisas för överlåtelse av en enfunktionsvoucher ”för den redovisningsperiod under vilken vouchern har överlämnats eller betalning dessförinnan har tagits emot”. I andra st. i lagrummet anges att det inte gäller ”om den skattskyldige redovisar utgående skatt enligt 8 §”. Det innebär att om den skattskyldige redovisar moms i sin verksamhet enligt den s.k. bokslutsmetoden, dvs. enligt den modifierade kontantmetod som anges i 13 kap. 8 §, i stället för enligt huvudreglerna om faktureringsmetoden i 13 kap. 6 och 16 §§, gäller inte den särskilda bestämmelsen i 13 kap. 7 a § första st. om redovisning av utgående moms för omsättningen av en enfunktionsvoucher.⁵⁶ Då ska i enlighet med 13 kap. 8 § ML utgående moms redovisas för omsättningen av en enfunktionsvoucher för den redovisningsperiod under vilken betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige tillgodo.

⁵⁴ Jfr prop. 2017/18:213 s. 18.

⁵⁵ Se prop. 2003/04:26 s. 30 och 31 och Regeringens kommentarer av följande EU-mål: förenade målen 123 och 330/87 (Jeunehomme), 342/87 (Genius Holding), C-85/95 (Reisdorf) och C-141/96 (Langhorst).

⁵⁶ Jfr prop. 2017/18:213 s. 29.

- Enligt 13 kap. 17 a § första st. ska ingående moms redovisas för förvärv av en enfunktionsvoucher ”för den redovisningsperiod under vilken vouchern har tagits emot eller betalning dessförinnan har lämnats”. Även för denna situation anges i andra st. i lagrummet att första st. inte gäller ”om den skattskyldige redovisar utgående skatt enligt 8 §”. Om den skattskyldige redovisar utgående moms i sin verksamhet enligt den s.k. bokslutsmetoden, i stället för enligt den s.k. faktureringsmetoden som utgör huvudregeln, ska denne sålunda redovisa ingående moms på förvärv av en enfunktionsvoucher för den redovisningsperiod under vilken betalning har gjorts för förvärvet av vouchern.⁵⁷ Då gäller således inte heller den särskilda bestämmelsen i 13 kap. 17 a § första st. om redovisning av ingående moms för förvärv av en enfunktionsvoucher.⁵⁸

3.2 Skattskyldighetens inträde, redovisning och beskattningsunderlag – flerfunktionsvouchrar

Skattskyldighetens inträde och redovisning

För flerfunktionsvouchrar tas inte moms ut när vouchern överläts genom att den ställs ut eller överläts därefter. Någon omsättning anses inte uppkomma enligt ML för en överlåtelse av en flerfunktionsvoucher. Till skillnad från beträffande enfunktionsvouchrar anses i stället omsättningen uppkomma när konsumenten löser in flerfunktionsvouchern mot varor eller tjänster, och det är då som momsen tas ut beträffande en flerfunktionsvoucher.⁵⁹ Således sker mervärdesbeskattningen och redovisningen av utgående moms och ingående moms enligt de allmänna bestämmelserna i ML om omsättning och förvärv av varor eller tjänster i samband med att flerfunktionsvouchrar används, dvs. omsättningen anses ske först för den faktiska leveransen av varan eller för det faktiska tillhandahållandet av tjänsten som vouchern avser. Först då utlöses skatt-, redovisnings- och faktureringsskyldighet enligt ML.⁶⁰ En eller flera tidigare överlåtelser av flerfunktionsvouchern medför således inte i sig någon omsättning i momshänseende. Emellertid medför intäkten för överlåtelsen av flerfunktionsvouchern skyldighet för överlåtaren att utfärda en verifikation (faktura, kvitto e.d.) och bokföringsskyldighet enligt BFL:s regler.

⁵⁷ Se 13 kap. 18 §, där hänvisning i förevarande hänseende sker till 8 § i 13 kap. ML.

⁵⁸ Jfr prop. 2017/18:213 s. 29.

⁵⁹ Jfr prop. 2017/18:213 s. 25.

⁶⁰ Jfr SKV:s ställningstagande 2018-12-06, dnr 202 508158-18/111, avsnitt 1.

Om en flerfunktionsvoucher inte löses in av konsumenten uppkommer ingen mervärdesbeskattning, eftersom någon omsättning av vara eller tjänst inte sker motsvarande vouchern. Det följer av skälen enligt punkt 12 i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065, där det framgår att direktivet inte omfattar ”situationer där en flerfunktionsvoucher inte löses in av slutkonsumenten under dess giltighetsperiod och den ersättning som erhållits för en sådan voucher behålls av säljaren”.

Beskattningsunderlag

När en flerfunktionsvoucher löses in gäller för den motsvarande faktiska omsättningen av varan eller tjänsten som vouchern avser en särskild regel om bestämningen av ersättningen och därmed av beskattningsunderlaget för omsättningen av varan eller tjänsten, om den är skattepliktig enligt ML. Den bestämmelsen återfinns i ett nytt andra st. i 7 kap. 3 c § ML vilket infördes genom SFS 2018:1333 med stöd av art. 73a i mervärdesskattedirektivet. Sålunda gäller 7 kap. 3 c § andra st. ML vad som är ersättning vid leveranser av varor och tjänster som sker i utbyte mot flerfunktionsvouchrar, och lagrummet har numera följande lydelse:

”Vid leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster mot en flerfunktionsvoucher ska den ersättning som betalas för vouchern anses som ersättning enligt första stycket. Om det saknas information om det beloppet, ska det monetära värde som anges på flerfunktionsvouchern eller i tillhörande dokumentation anses som ersättning”.

Vid inlösen av en flerfunktionsvoucher ska således enligt bestämmelsens första men. ersättningen och därmed beskattningsunderlaget för leverantören eller tillhandahållaren av underliggande vara eller tjänst bestämmas utifrån den ersättning som betalats för flerfunktionsvouchern.⁶¹ Genom hänvisningen i bestämmelsens andra men. till det värde som helt enkelt står på själva vouchern eller anges i tillhörande dokumentation anses, för det fall att information saknas om vad som erlagts för flerfunktionsvouchern, det värdet utgöra ersättningen för den faktiska leveransen eller det faktiska tillhandahållandet av den vara eller tjänst som vouchern avser och därmed tillika utgöra beskattningsunderlaget.⁶²

- Därmed blir beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 3 c § andra st. första men. detsamma som enligt den allmänna bestämmelsen i 7 kap. 3 c § första st., dvs. lika med ersättningen som betalas för

⁶¹ Jfr prop. 2017/18:213 s. 29 och även skälen enligt första men. i punkt 11 i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065.

⁶² Jfr andra men. i punkt 11 av skälen i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065.

vouchern vid inlösen, och enligt 7 kap. 3 c § andra st. andra men. blir beskattningsunderlaget i stället lika med värdet som anges på själva vouchern eller i tillhörande dokumentation om information saknas om vad som erlagts för vouchern. Det kan enligt min uppfattning närmast liknas vid vad som gäller enligt de allmänna momsbestämmelserna i en uttagssituation: en leverans av vara eller ett tillhandahållande av tjänst utan ersättning beskattas genom uttag, enligt huvudreglerna därom i 2 kap. 2 § första st. 1 och 5 § första st. 1 ML.

Ersättningen bestämd enligt vad nyss beskrivits inkluderar moms och används således för att beräkna beskattningsunderlaget. I beskattningsunderlaget ska dock inte mervärdesskattebeloppet ingå enligt sista ledet av art. 73a i mervärdesskattedirektivet,⁶³ vilket överensstämmer med 7 kap. 2 § första st. andra men. ML och art. 78 a) i mervärdesskattedirektivet.⁶⁴

Av skälen enligt tredje men. i punkt 11 i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065 följer dessutom att ”när en flerfunktionsvoucher används delvis för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, bör beskattningsunderlaget uppgå till motsvarande del av ersättningen eller det monetära värdet, minus mervärdesskattebeloppet för de varor som levereras eller de tjänster som tillhandahålls”. Sålunda ska beskattningsunderlaget, när en flerfunktionsvoucher används enbart som partiell (delvis) ersättning för t.ex. leverans av en av flera varor som vouchern avser, uppgå till den del av betalningen för vouchern eller, om sådan uppgift saknas, av det på vouchern eller i tillhörande dokumentation angivna monetära värdet som motsvarar den levererade varan.

⁶³ Jfr även prop. 2017/18:213 s. 29.

⁶⁴ Jfr prop. 2017/18:213 s. 11.

4 OMSÄTTNINGAR VID TRANSAKTIONER MED VOUCHRAR

4.1 Inledning

Vouchrar används, som nämnts, huvudsakligen i ledet gentemot slutkonsumenter av varor eller tjänster. Det kan exempelvis vara fråga om att en detaljist inom varuhandeln eller ett serviceföretag levererar sina varor eller tillhandahåller sina tjänster till konsumenter, och ställer ut och överlåter vouchrar till sina kunder, innan leveransen eller tillhandahållandet sker till dem. Emellertid finns så att säga en förhistoria till detta, genom att exempelvis en vara har producerats och distribuerats i flera led fram till detaljisten. Eftersom det ofta är betydelsefullt för bedömningar av momsfrågor över huvud taget att beakta mer än ett led i en händelsekedja med säljare och köpare, ger jag här ett exempel på vad som gäller momsmässigt sett vid omsättningar i flera led i en förädlingskedja bestående i exempelvis producent-grossist-detaljist avseende en vara som konsumenten slutligen köper av detaljisten, när vouchrar inte är inblandade.

Förutsatt att varan är skattepliktig enligt ML ska utgående moms debiteras i fakturor och redovisas enligt allmänna bestämmelser i ML:

- av producenten, för omsättningen av varan till grossisten;
- av grossisten, för omsättningen av varan till detaljisten; och
- av detaljisten för omsättningen av varan till konsumenten.

Samtliga av de nämnda företagen i kedjan får dra debiterad ingående moms i mottagen faktura från närmast föregående företag i kedjan, och konsumenten träffas sålunda av momsen på det sammanlagda mervärdet avseende varan eller tjänsten.

När det gäller *omsättningar vid transaktioner med vouchrar* är skillnaden den att konsumenten får köpa en voucher på varan eller tjänsten i fråga från exempelvis den detaljist som ska leverera varan avseende den kommande leveransen av varan som sker vid inlösen av vouchern. Jag beskriver nedan vad som gäller enligt de särskilda reglerna om vouchrar beträffande omsättningar vid transaktioner med enfunktionsvouchrar resp. beträffande omsättningar vid transaktioner med flerfunktionsvouchrar, och lämnar sedan exempel på de olika situationerna. Om inte annat anges förutsätts i exemplen att vouchern avser varor eller tjänster av skattepliktig karaktär, dvs. vilka omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av varor eller tjänster enligt 3 kap. 1 § första st. ML. Redan här får jag åter nämna följande:

- Varje överlåtelse av en enfunktionsvoucher ger upphov till en fingerad omsättning, medan någon ny omsättning inte anses ske avseende vouchern vid den faktiska leveransen eller det faktiska tillhandahållandet som sker när konsumenten löser in enfunktionsvouchern i utbyte mot varan eller tjänsten. Det behöver inte vara känt när en enfunktionsvoucher utfärdas vilken beskattningsbar person som slutligen faktiskt kommer att leverera varan eller tjänsten i utbyte mot vouchern.
- Vid transaktioner med flerfunktionsvouchrar anses en eller flera överlåtelser av vouchern inte ge upphov till någon fingerad omsättning, utan omsättningen anses ske först när konsumenten löser in flerfunktionsvouchern i utbyte mot varan eller tjänsten.

4.2 Omsättning vid transaktioner med enfunktionsvouchrar

A Överlåtelser av enfunktionsvouchrar samt inlösen av dem

I. Överlåtelse av voucher görs i eget namn

På motsvarande sätt som gäller vid tillhandahållanden av varor och tjänster normalt sett (jfr 2 kap. 1 § första st. 1 och tredje st. 1 ML) ska, enligt 2 kap. 9 § första st. första men. ML, den i vars namn en enfunktionsvoucher överläts ta ut moms för överlåtelsen. Den som överlåter en enfunktionsvoucher i eget namn blir därför skattskyldig för överlåtelsen av vouchern under förutsättning att en överlåtelse av de varor eller tjänster vouchern avser skulle medföra skattskyldighet.⁶⁵ Eftersom denna omsättning på grund av överlåtelsen av vouchern sker utan att den faktiska leveransen eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsten har skett, benämner jag den en fingerad omsättning (enligt ML).

Varje sådan överlåtelse av en enfunktionsvoucher som sker i eget namn ska anses som en omsättning av de underliggande varorna eller tjänsterna.⁶⁶ Det följer också av förarbetena som i anslutning därtill anger att ”om en omsättning av varorna eller tjänsterna är skattepliktig och omsättningen sker inom landet kommer mervärdesskatt därmed tas ut varje gång enfunktionsvouchern överläts mot ersättning”.⁶⁷ SKV anför detsamma i avsnitt 4.1 i sitt ställningstagande av 2018-11-26, genom följande skrivning: ”Mervärdesskatt ska tas ut varje gång en enfunktionsvoucher överläts när det är en skattepliktig transaktion inom

⁶⁵ Se 2 kap. 9 § första st. första men. ML och även prop. 2017/18:213 s. 17.

⁶⁶ Se 2 kap. 9 § första st. första men. ML och art. 30b.1 första st. första men. i mervärdesskattedirektivet samt första men. i punkt 8 och första men i punkt 9 av skälen i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065.

⁶⁷ Se prop. 2017/18:213 s. 27.

landet”. Den som anses göra en skattepliktig omsättning inom landet på grund av sin överlåtelse av en enfunktionsvoucher tillämpar för bestämmningen av beskattningsunderlaget, som nämnts, huvudregeln i de allmänna bestämmelserna om beskattningsunderlag, 7 kap. 2 § första st. ML.

En omsättning enligt 2 kap. 1 § första st. 2 och tredje st. 2 ML, dvs. uttag, anses ske om en enfunktionsvoucher överläts utan ersättning. Då sker således också beskattning – uttagsbeskattning – på motsvarande sätt som om den underliggande varan eller tjänsten hade överlåtit.⁶⁸

II. Inlösen av voucher – faktisk leverans av vara eller faktiskt tillhandahållande av tjänst

a) Leverantören eller tillhandahållaren har i eget namn ställt ut vouchern

När enfunktionsvouchern sedermera används som ersättning eller partiell ersättning för det faktiska överlämnandet av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna uppkommer inte en ny självständig – oberoende – transaktion på grund av inlösen av vouchern mot erhållandet av varorna eller tjänsterna.⁶⁹ Vid inlösendet av vouchern gör således leverantören eller tillhandahållaren inte någon ytterligare omsättning till den som utnyttjar vouchern motsvarande den ersättning eller partiella ersättning som motsvaras av vouchern.⁷⁰

b) Leverantören eller tillhandahållaren har inte i eget namn ställt ut vouchern

Om däremot den som faktiskt levererar varorna eller faktiskt tillhandahåller tjänsterna i utbyte mot enfunktionsvouchern inte är den beskattningsbara person som i eget namn ställt ut vouchern, ska leverantören eller tillhandahållaren anses ha omsatt varorna eller tjänsterna till denna beskattningsbara person.⁷¹ En ny omsättning uppkommer således i sådant fall för leverantören eller tillhandahållaren gentemot utställaren av vouchern på grund av den faktiska leveransen eller det faktiska

⁶⁸ Se 2 kap. 9 § första st. andra men. ML och även prop. 2017/18:213 s. 27.

⁶⁹ Se 2 kap. 9 § andra st. ML, art. 30b.1 första st. andra men. i mervärdesskattedirektivet och andra men. i punkt 8 av skälen i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065.

⁷⁰ Se 2 kap. 9 § andra st. ML och även prop. 2017/18:213 s. 27.

⁷¹ Jfr 2 kap. 11 § ML och art. 30 b.1 tredje st. i mervärdesskattedirektivet.

tillhandahållande som sker vid inlösen av vouchern mot erhållande av varorna eller tjänsterna.⁷²

Situationen är med andra ord sådan att den beskattningsbara person som levererar varorna eller tillhandahåller tjänsterna i utbyte mot vouchern också anses ha omsatt varorna eller tjänsterna till den beskattningsbara person som ställt ut vouchern.⁷³ Utställaren av vouchern kan därför anses ha gjort ett motsvarande förvärv av varor eller tjänster. Om enfunktionsvouchern avser skattepliktiga varor eller tjänster kan denna beskattningsbara person ha varit skyldig att betala moms vid överlåtelsen av vouchern i ett tidigare skede.⁷⁴ Det behöver nämligen, som nämnts, inte vara känt vid utställandet av vouchern vilken beskattningsbar person som slutligen kommer att leverera varan eller tjänsten i utbyte mot vouchern. Det avgörande är, som också nämnts, i stället att det vid voucherns utställande finns uppgifter som gör att det går att beräkna momsens storlek. Då ska det vara känt i vilket land som leveransen eller tillhandahållandet ska äga rum och således ska då också den moms som ska betalas avseende de underliggande varorna eller tjänsterna vara känd.⁷⁵

B Enfunktionsvouchrar ställs ut eller distribueras i annans namn samt inlöses

I. Överlåtelse av voucher görs i annans namn för dennes räkning

Det är, som nämnts, den i vars namn en överlåtelse av en enfunktionsvoucher sker som anses ha omsatt den underliggande varan eller tjänsten som vouchern avser. Om en överlåtelse av en enfunktionsvoucher görs av en beskattningsbar person i en annan beskattningsbar persons namn och för dennes räkning, ska denne anses omsätta de varor eller tjänster som vouchern avser.⁷⁶ Den beskattningsbara person som ställer ut eller distribuerar vouchern i någon annans namn och för dennes räkning, vilken jag benämner distributören (av enfunktionsvouchern), anses inte delta i det underliggande tillhandahållandet på sådant sätt att denne blir skattskyldig för eventuell moms på grund av överlåtelsen av vouchern.⁷⁷

⁷² Se prop. 2017/18:213 s. 27 och 28.

⁷³ Jfr prop. 2017/18:213 s. 17 och 28.

⁷⁴ Jfr prop. 2017/18:213 s. 17.

⁷⁵ Jfr prop. 2017/18:213 s. 15 och 27.

⁷⁶ Se 2 kap. 10 § ML, 30b.1 andra st. i mervärdesskattedirektivet och tredje men. i punkt 9 av skälen i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065. Jfr även prop. 2017/18:213 s. 17 och 18.

⁷⁷ Se tredje men. i punkt 9 av skälen i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065. Jfr även prop. 2017/18:213 s. 28.

Det är således i detta fall enbart den beskattningsbara personen som ska ge ut varan eller tjänsten i utbyte mot enfunktionsvouchern som kan bli skattskyldig på grund av överlåtelsen av den. Distributören av enfunktionsvouchern blir således inte skattskyldig för överlåtelsen av den.

Mervärdesskattedirektivet definierar inte vad som i sig avses med vara respektive tjänst, utan där anges vad som avses med leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster, såsom i huvudreglerna därom i art. 14.1 resp. 24.1. Ett problem i förevarande fall är att det saknas en gemensam EU-definition av förmedling i mervärdesskattehänseende. Den frågan behandlades dock inte i det lagstiftningsärende som ledde till att de särskilda reglerna om vouchrar infördes den 1 januari 2019, genom SFS 2018:1333. Vem som ska anses agera i annans namn vid transaktioner med vouchrar är enligt förarbetena inte heller närmare definierat i mervärdesskattedirektivet. Det bedömdes inte heller lämpligt att närmare reglera i ML vem som ska anses agera i annans namn vid transaktioner med vouchrar. Det anser jag för övrigt, som nämnts, ger ytterligare belägg för min ståndpunkt enligt ovan av innebörd att den särskilda regeln om skattskyldighetens inträde vid överlåtelse av en enfunktionsvoucher borde ha tagits in i ett eget st. i 1 kap. 3 §, vilket hade överensstämt systematiskt sett med att skattskyldighetens inträde för förskotts- och a conto-betalningar bestäms i ett eget st. i 1 kap. 3 §. Enligt lagstiftaren får dock frågan om vem som ska anses agera i annans namn vid transaktioner med vouchrar avgöras utifrån en samlad bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet, t.ex. avtalsvillkor och ansvarsfördelning. Vid tillämpning av bestämmelserna om vouchrar kan enligt förarbetena ledning hämtas från den praxis som finns om mervärdesskatt vid förmedling av varor och tjänster i andra situationer.⁷⁸ Det innebär enligt min uppfattning att även om praxis saknas beträffande den nämnda särskilda regeln om skattskyldighet för förmedling i eget namn i 6 kap. 7 § ML kan i förevarande hänseende ledning hämtas från tillämpningen av den regeln, vilken i princip avser en mellanman som är kommissionär, medan förevarande situation med en mellanman (distributören) som agerar i uppdragsgivarens (huvudmannens) namn och för dennes räkning mer liknar ett vanligt agentförhållande.

II. Inlösen av voucher – faktisk leverans av vara eller faktiskt tillhandahållande av tjänst

Den beskattningsbara personen som ska ge ut varan eller tjänsten som vouchern avser i utbyte mot den har redan blivit skattskyldig på grund av

⁷⁸ Jfr prop. 2017/18:213 s. 18.

den omsättning som anses ha skett på grund av distributörens överlåtelse av vouchern. Vid inlösen av vouchern blir sålunda denne inte skattskyldig igen för den ersättning som vouchern motsvarar.

4.3 Omsättning vid transaktioner med flerfunktionsvouchrar

Vid en överlåtelse av en flerfunktionsvoucher saknas tillräckliga uppgifter för att ta ut moms avseende de varor och tjänster för vilka vouchern gäller, och därmed är det enligt 1 kap. 21 § ML inte fråga om en enfunktionsvoucher, utan om just en flerfunktionsvoucher. En överlåtelse av en flerfunktionsvoucher medför inte att moms ska tas ut, utan beskattning sker först när vouchern löses in mot varor eller tjänster.⁷⁹ Det följer av 2 kap. 12 § ML, som har följande lydelse:

”Den faktiska leveransen av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna i utbyte mot en flerfunktionsvoucher som godtas som ersättning eller partiell ersättning av leverantören eller tillhandahållaren ska anses som en omsättning enligt 2 kap. 1 §. Tidigare överlåtelser av flerfunktionsvouchern är dock inte omsättningar”.⁸⁰

Vid transaktioner med flerfunktionsvouchrar är det den faktiska leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster i utbyte mot en flerfunktionsvoucher som utgör en omsättning. Först då utlöses skatt-, redovisnings- och faktureringskyldighet enligt ML.⁸¹ Tidigare överlåtelser av flerfunktionsvouchern är inte omsättningar enligt ML, till skillnad från överlåtelser av enfunktionsvouchrar. Eftersom det vid överlåtelse av en flerfunktionsvoucher saknas tillräckliga uppgifter för att ta ut moms för de varor och tjänster som vouchern avser, ska överlåtelse av en flerfunktionsvoucher inte medföra att moms tas ut. I stället sker beskattning etc. först när vouchern löses in mot varor eller tjänster.⁸²

I 2 kap. 13 § ML finns det dessutom en regel som kan sägas komplettera 2 kap. 12 § ML. Bestämmelsen 2 kap. 13 § ML har följande lydelse:

”När en överlåtelse av en flerfunktionsvoucher görs av en annan person än den beskattningsbara person som genomför en sådan omsättning som avses i 12 §, ska alla tillhandahållanden av tjänster som kan identifieras, exempelvis distributions- eller marknadsföringstjänster, anses som omsättningar”.

⁷⁹ Jfr prop. 2017/18:213 s. 28.

⁸⁰ Jfr även art. 30b.2 första st. i mervärdesskattedirektivet samt tredje och fjärde men. i punkt 8 av skälen i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065.

⁸¹ Jfr SKV:s ställningstagande 2018-12-06, dnr 202 508158-18/111, avsnitt 1.

⁸² Jfr prop. 2017/18:213 s. 28.

Jag anser, som nämnts, ang. att uttrycket ”annan person” används i 2 kap. 13 § ML att rättstillämparna bör utgå från ordalydelsen av motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, dvs. art. 30b.2 andra st. i direktivet, där uttrycket *annan beskattningsbar person* används.

Lagrummet 2 kap. 13 § ML avser den situationen att en flerfunktionsvoucher överläts av en annan beskattningsbar person än den som genomför den faktiska leveransen av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna vid inlösen av vouchern.⁸³ Även om själva överlåtelsen av vouchern inte medför att en omsättning ska anses uppkomma enligt 2 kap. 12 §, ska enligt 2 kap. 13 § varje tillhandahållande av tjänster som kan identifieras medföra att det uppkommer en omsättning som kan beskattas.⁸⁴

- Sålunda kan den som distribuerar en flerfunktionsvoucher, vilken jag benämner distributören (av flerfunktionsvouchern), beskattas för distributionstjänster eller andra tjänster som utförs t.ex. till den som ställt ut vouchern. Distributören av flerfunktionsvouchern kan därmed bli skyldig att betala moms för alla tjänster som går att identifiera, exempelvis distributions- eller marknadsföringstjänster.⁸⁵
- Om 2 kap. 13 § inte fanns och kompletterade på det beskrivna sättet, så att mervärdesbeskattningen hos distributören av flerfunktionsvouchern omfattar identifierbara tjänster som leverantören av varan eller tillhandahållaren av tjänsten behöver för sin prestation, skulle det föreligga en risk för skattebortfall för staten. Detta genom att tjänster med anknytning till den vara eller tjänst som vouchern avser skulle ges en annan behandling momsmässigt sett än vad som gäller för leverantören eller tillhandahållaren när denne omsätter varan eller tjänsten enligt 2 kap. 12 §, genom att faktiskt leverera varan eller faktiskt tillhandahålla tjänsten i utbyte mot vouchern. Annorlunda uttryckt ska momsen på mervärdet för att sälja varan eller tjänsten som vouchern avser bli densamma för den vara som faktiskt levereras eller den tjänst som faktiskt tillhandahålls, även om identifierbara tjänster för att genomföra den försäljningen skulle brytas ut och tas av t.ex. den som ställt ut vouchern. Jag utvecklar detta enligt följande:
 - Om 2 kap. 13 § ML inte fanns, skulle beskattningsunderlaget kunna sänkas för leverantören eller tillhandahållaren, när

⁸³ Jfr prop. 2017/18:213 s. 28.

⁸⁴ Jfr prop. 2017/18:213 s. 28 och 29

⁸⁵ Jfr prop. 2017/18:213 s. 19, 20 och 29.

denne omsätter varan eller tjänsten enligt 2 kap. 12 § ML, genom att t.ex. distributören av vouchern åtar sig att anlita exempelvis ett åkeri för transport av varan som vouchern avser eller en reklambyrå för marknadsföring av varan eller tjänsten som den avser.

- Utförandet av en sådan transport eller en sådan marknadsföringsåtgärd är båda exempel på *tjänster* som kan identifieras som nödvändiga för att sälja varan eller tjänsten som vouchern avser, och vilka ska beskattas hos distributören av vouchern enligt 2 kap. 13 § ML.
 - Leverantören av varan eller tillhandahållaren av tjänsten beskattas enligt 2 kap. 12 § ML för den faktiska leveransen eller det faktiska tillhandahållandet.
 - Totalt sett omfattas sålunda hela mervärdet för att sälja varan eller tjänsten av mervärdesbeskattningen, varför 2 kap. 13 § kan sägas komplettera 2 kap. 12 § ML så att identifierbara tjänster för att genomföra den försäljningen inte faller vid sidan av beskattningen.
- En sådan sänkning av kostnadsmassan och därmed av beskattningsunderlaget hos leverantören av varan eller tillhandahållaren av tjänsten – som skulle vara möjlig på beskrivet sätt om inte 2 kap. 13 § ML fanns – skulle enligt min uppfattning strida mot huvudregeln för bestämningen av beskattningsunderlaget i 7 kap 2 § första st. ML, där det i andra men. av lagrummet anges att ”i beskattningsunderlaget skall även ingå bikostnader som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som säljaren tar ut av köparen”.

För övrigt får jag i sistnämnda hänseende anföra att den kompletterande bestämmelsen i 2 kap. 13 § kan läsas i förhållande till 7 kap. 3 c § andra st. andra. men., som anger att om information ersättningen som betalas för flerfunktionsvouchern saknas ska värdet som anges på vouchern eller i tillhörande dokumentation anses utgöra ersättningen för den faktiska leveransen av varan eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsten (se ovan). Beskattningsunderlaget ska inte kunna sänkas totalt sett genom inblandningen av flerfunktionsvouchern: 2 kap. 13 § täcker upp genom att komplettera omsättningsbegreppet och 7 kap. 3 c § andra st. andra men. täcker upp i samma hänseende genom att bestämma att ersättningen ska anses vara värdet som anges på vouchern eller i tillhörande dokumentation om information, om erlagd ersättning för vouchern saknas, vilket, som nämnts, kan liknas vid vad som gäller enligt de allmänna momsbestämmelserna för en uttagssituation.

5 EXEMPEL PÅ OMSÄTTNINGAR VID ÖVERLÅTELSE AV VOUCHRAR

Överlåtelser av enfunktionsvouchrar samt inlösen av dem

Exempel 1

Ang. detta exempel: jfr ovan under A situationerna I. resp. II. a) beträffande överlåtelser av vouchern resp. inlösen av den.

Antag att det är fråga om försäljning av kläder, t.ex. sjalar. Skattesatsen för sådana varor är den generella om 25 procent (7 kap. 1 § första st. ML). Köparen, K., är en vanlig privatperson, dvs. en konsument, som är bosatt i Sverige. K. köper sjalen från en detaljist, D., som har sin butik i Sverige, till K.: D. överlämnar sjalen till K. över disk i butiken eller skickar den hem till K. Det är således fråga om att D. gör en skattepliktig omsättning (leverans) av vara inom landet (Sverige). D. blir skattskyldig till moms för omsättningen till K. enligt huvudregeln i de allmänna bestämmelserna i ML, dvs. 1 kap. 2 § första st. 1. Därmed blir D. skyldig att redovisa och betala 25 procent utgående moms för omsättningen till K. Jag antar att det skulle se ut så här i en förädlingskedja av företag som säljer sjalar m.m., där det förutom en detaljist D. ingår en producent (textilfabrik e.d.) P., som har eget klädmärke, och en grossist G.:

P. – G. – D. – K.

P. säljer 100 sjalar av sitt klädmärke till G.
G. säljer sjalarna till olika detaljister, t.ex. till D.
(G:s pris per sjal av P:s klädmärke är 52 kr exkl. moms och utgående moms därpå är 13 kr, dvs. pris 65 kr inkl. moms.)
D. säljer sjalarna till konsument, K.

Antag att samtliga företag i förädlingskedjan fram till K. är etablerade i Sverige och gör de skattepliktiga omsättningarna av sjalen (varan) här. Samtliga företag i kedjan är sålunda skattskyldiga för sin omsättning av sjalen som slutligen köps av K. Sålunda läggs moms på och dras av led för led i kedjan, och K., konsumenten (skattebäraren), betalar i priset som D. tar för sjalen moms på hela förädlingsvärdet som företagen i kedjan skapat avseende den varan.

Förutsättningarna är dessa i leden G. till D. resp. D. till K.:

- D. köper 10 sjalar av P:s klädmärke från G., som levererar dessa till D.
- Antag att det pris som D. tar för en (1) sjal är 100 kr inklusive moms. Priset är 80 kr exkl. moms och momsen är 20 kr.
- Antag att D. vid ett tillfälle säljer 1 sjal över disk till en K. Då sker en omsättning enligt de allmänna momsbestämmelserna.

Följande gäller enligt de allmänna bestämmelserna i ML i ledet G. till D.:

- G. ska, på grund av omsättningen till D. av varorna, 10 sjalar av P:s klädmärke, debitera utgående moms i en faktura som G. ska säkerställa att den utfärdas till D. (eftersom G. och D. är beskattningsbara personer – jfr 11 kap. 1 § första st. ML). Den fakturan ska – utöver de krav som ställs enligt BFL – uppfylla de särskilda krav som ML uppställer på innehåll i en faktura, och som följer av i första hand huvudregeln därom i 11 kap. 8 § ML.
- G. ska redovisa utgående moms på försäljningen av 10 sjalar till D. med 130 kr (13 kr x 10). Det ska ske i en momsdeklaration (MVD) till SKV för den redovisningsperiod då omsättningen har bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed, vilket följer av huvudregeln om redovisning av utgående moms i 13 kap. 6 § 1 ML.
- D. får, med stöd av det moms bärande underlaget – fakturan – från G., dra ingående moms med 130 kr för förvärvet av de 10 sjalarna i MVD för den redovisningsperiod då förvärvet enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts, vilket följer av huvudregeln om redovisning av ingående moms i 13 kap. 16 § 1 ML.

Följande gäller enligt de allmänna bestämmelserna i ML i ledet D. till K.:

- D. ska för omsättningen av 1 sjal till K. ta ut moms, 20 kr, i en verifikation (faktura, kvitto e.d.), som uppfyller innehållskraven i 5 kap. 7 § BFL. De särskilda innehållskraven för fakturor enligt 11 kap. ML aktualiseras inte, eftersom K. inte är en beskattningsbar person etc., utan en vanlig privatperson (konsument), och det är inte fråga om en sådan omsättning för vilken särskilt anges att också omsättningar till privatpersoner omfattas av kraven fakturainnehåll i 11 kap. (jfr motsatsvis 11 kap. 1 § ML).

- D. ska redovisa den utgående momsen på försäljning, 20 kr, i en MVD för den redovisningsperiod då omsättningen har bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed (jfr 13 kap. 6 § 1 ML).

Jag förändrar förutsättningarna på följande sätt:

- I stället för att detaljisten D., som alltjämt säljer bl.a. sjalar från sin klädbutik belägen i Sverige, lägger upp ett lager om 10 sjalar av P:s klädmärke i sin butik ställer D. ut 3 värdebevis (vouchrar) avseende klädmärket, där det på varje voucher anges ett värde om 100 kr inklusive moms.
- D. överlåter i eget namn en av vouchrarna för 100 kr till en konsument (K.), Nina, som under voucherns giltighetstid kan lösa in vouchern hos D. i utbyte mot 1 sjal. Det är sålunda alltjämt fråga om att det är känt vilket land som har beskattningsrätten till den kommande leveransen (i det här fallet Sverige) och att momsbeloppet för den är känd, dvs. att den generella momssatsen om 25 procent gäller.
- D. har beställt 3 sjalar av P:s klädmärke från G., men vet inte när G., som har många köpare förutom D., får in nya leveranser från P. Lagret på 100 sjalar hos G. har för tillfället tagit slut, och G. kan inte ge D. besked om när nya leveranser är att vänta. D. kommer att ringa till Nina när G. har levererat sjalarna, så att Nina kan hämta sin sjal i butiken hos D.

Det är fråga om en enfunktionsvoucher, eftersom alla uppgifter för att bestämma momsbeloppet är kända: tillämplig skattesats och vilket land som har beskattningsrätten, i det här fallet Sverige.

Eftersom D. överlåter vouchern i eget namn, anses D. (enligt **2 kap. 9 § första st. ML**) göra en omsättning av sjalen redan på grund av överlåtelsen av vouchern till K., trots att en faktisk leverans av sjalen inte skett (omsättningen kan således benämnas en fingerad omsättning).

När Nina får sjalen i utbyte mot vouchern vid inlösen av den i butiken hos D. anses D. emellertid inte göra någon ny omsättning på grund av den faktiska leveransen, överlämnandet, av sjalen (enligt **2 kap. 9 § andra st. ML**).

Följande gäller i leden G. till D. resp. D. till K.:

- Överlåtelse av voucher från D. till K.

I detta led gäller de särskilda reglerna för vouchrar.

D. ska för den fingerade omsättningen till K., Nina, ta ut moms, 20 kr, i en verifikation (faktura, kvitto e.d.) som uppfyller innehållskraven i 5 kap. 7 § BFL.

D. ska redovisa den utgående momsen, 20 kr, för överlåtelsen av enfunktionsvouchern i en MVD för den redovisningsperiod under vilken vouchern har överlåtit till K., enligt 13 kap. 7 a § första st. ML (jag förutsätter att D. tillämpar faktureringsmetoden för momsredovisningen i sin verksamhet och sålunda får tillämpa 13 kap. 7 a § första st. i stället för huvudregeln 13 kap. 6 § 1 ML vid redovisningen av moms på den fingerade omsättningen).

- Leverans/förvärv varor i ledet G. till D.

I detta led gäller de allmänna bestämmelserna i ML beträffande omsättning resp. förvärv, nämligen följande.

G. ska redovisa utgående moms på försäljningen av 3 sjalar till D. med 39 kr (13 kr x 3). Det ska ske i en MVD för den redovisningsperiod då leveransen (omsättningen) har bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed (jfr 13 kap. 6 § 1 ML).

D. får, med stöd av det momsbärande underlaget – fakturan – från G., dra ingående moms med 39 kr för förvärvet av de 3 sjalarna i MVD för den redovisningsperiod då förvärvet enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts (jfr 13 kap. 16 § 1 ML).

- Leverans av vara från D. till K.

I detta led gäller de särskilda reglerna för vouchrar.

D. anses inte göra någon ny omsättning på grund av den faktiska leveransen, överlämnandet, av sjalen, när Nina får den i utbyte mot vouchern vid inlösen av vouchern i butiken hos D. Sålunda ska D. inte redovisa någon omsättning över huvud taget i MVD avseende leveransen av sjalen till K.

Denna situation liknar en förskottssituation med den skillnaden att det i en förskottssituation normalt sett är bestämt när

leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna som förskottet avser ska ske. Vid transaktioner med vouchrar anges en giltighetstid varunder inlösen kan ske. Dessutom är förskotts- och a conto-reglerna i ML systematiskt sett annorlunda jämfört med de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende, eftersom det vid a conto är fråga om att omsättning redan skett, såsom när a conto erhålls för en etapp i ett successivt tillhandahållande av en tjänst, exempelvis en byggtjänst. När det är fråga om de särskilda reglerna om vouchrar i ML är situationen den att betalning sker för en voucher för en kommande leverans av vara eller ett kommande tillhandahållande av tjänst.

Särskilt beträffande överlåtelsen av vouchern och leveransen av sjalen till K. jämför jag med förskottssituationen, och anser att D. ska bokföra och redovisa i MVD enligt följande:

- D. bokför överlåtelsen av vouchern kassa debet 100 kr; utgående moms kredit 20 kr; och bokför 80 kr på ett skuldkonto kredit.

I MVD redovisar D., som nämnts, skattepliktig omsättning 80 kr, och utgående moms 20 kr för överlåtelsen av vouchern.

- Vid leveransen av varan bokför D. skuldkontot debet 80 kr och intäktskontot kredit 80 kr. (Intäkten kan inte bokföras före den faktiska leveransen och fram till dess har D. en skuld till K., och kan inte låta resultatet påverkas av en intäkt, innan den faktiska leveransen skett och D. inte längre är skyldig voucherinnehavaren leveransen.)

D. ska, som nämnts, inte redovisa någon omsättning över huvud taget i MVD avseende leveransen av sjalen till K.

Exempel 2

Ang. detta exempel: jfr ovan under A situationerna I. resp. II. b) beträffande överlåtelsen av vouchern resp. inlösen av den.

Jag ändrar förutsättningarna jämfört med Exempel 1 enligt följande:

- D. och D2 är separata företag (enskilda näringsidkare, aktiebolag eller handelsbolag etc). Båda är detaljister med egna butiker i Sverige från vilka de bedriver sin försäljning, och de ingår i samma klädkedja, där också fler företag ingår: D3, D4 osv. För exemplet berörs dock bara D. och D2.

- Även i detta fall saknar D. sjalar av P:s klädmärke i butikens lager.
- Det är alltjämt D. som har ställt ut enfunktionsvouchern i sitt eget namn. Emellertid antas att konsumenterna enligt användningsvillkoren för vouchern kan lösa in den i utbyte mot varan (sjalen) i butik hos D. eller D2 (eller andra som ingår i samma klädkedja). Att vouchern avseende 1 sjal (av P:s klädmärke) kan lösas in hos de olika företagen i klädkedjan innebär inte att vouchern skulle ändra karaktär. Den är fortfarande en enfunktionsvouchers (och inte en flerfunktionsvouchers), eftersom det, som nämnts, inte behöver vara känt vid utställandet av vouchern vilken beskattningsbar person som slutligen kommer att leverera varan eller tjänsten i utbyte mot vouchern.
- Även i detta fall har K., konsumenten Nina, köpt vouchern avseende sjalen hos D. Nina tar reda på att det finns ett annat företag än D. i klädkedjan i fråga som har en sjal av P:s klädmärke i lager i sin butik, nämligen företaget D2. Nina löser sålunda in vouchern i utbyte mot en sjal hos D2, i stället för att vänta på att D. gör nya beställningar av sjalar från G. (vilket för övrigt enbart skulle innebära en upprepning av Exempel 1).

Följande gäller om allt annat är oförändrat jämfört med i Exempel 1:

Steg 1: ledet G. till D2

G. har debiterat moms på sina leveranser av sjalar (omsättningar av varor) till D2.

G:s pris per sjal avseende P:s klädmärke antas, som nämnts, vara 52 kr exkl. moms och utgående moms 13 kr (dvs. 65 kr inkl.moms per sjal).

Steg 2: ledet D. till K. (konsumenten Nina)

D. anses göra en omsättning av vara till Nina pga överlåtelsen av den enfunktionsvouchers som D. har ställt ut i eget namn avseende en (1) sjal av P:s klädmärke [jfr b) nedan].

Steg 3: ledet D2 till K. (konsumenten Nina) och ledet D2 till D.

D2 anses göra en omsättning av vara till D. pga att Nina löser in vouchern i utbyte mot 1 sjal av P:s klädmärke hos D2 [jfr a1) nedan].

D. anses göra ett motsvarande förvärv av vara från D2 [jfr a2) nedan].

I ledet G. till D2 i Steg 1 gäller de allmänna bestämmelserna i ML. De särskilda reglerna för vouchrar gäller i leden i Steg 2 och Steg 3.

a1) D2 är den som faktiskt levererar varan (sjalen) i utbyte mot vouchern från Nina, men D2 är inte den som ställt ut vouchern i eget namn, utan det är D. som i sitt namn har ställt ut vouchern. Då ska (enligt **2 kap. 11 § ML**) leverantören D2 anses ha omsatt varan till utställaren av vouchern, D., på grund av den faktiska leveransen som D2 gör till konsumenten Nina, som löser in vouchern hos D2 i utbyte mot sjalen (varan).

- D2 ska, på grund av omsättningen som denne anses göra till D., debitera utgående moms i en faktura som D2 (enligt 11 kap. 1 § första st. ML) ska säkerställa att den utfärdas till D. Den fakturan ska – utöver de krav som ställs enligt BFL – uppfylla de särskilda krav som ML uppställer på innehåll i en faktura, och som följer av i första hand huvudregeln därom i 11 kap. 8 § ML. (D. betalar fakturan från D2.)

a2) Utställaren av vouchern, D., kan anses ha gjort ett motsvarande förvärv av varan (sjalen) från D2, trots att någon fysisk leverans av varan inte sker från D2 till D., utan leveransen sker direkt från D2 till Nina. [Det förvärv som D. anses göra från D2 kan sålunda enligt min mening benämnas ett fingerat förvärv. Det skulle t.ex. inte ingå i varulager hos D. vid en inventering enligt lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen.]

- D. har avdragsrätt för ingående moms avseende sitt fingerade förvärv av varan (sjalen) från D2 (enligt huvudregeln om avdragsrätt i 8 kap. 3 § första st. ML).

D. kan enligt min uppfattning inte anses göra ett dubbelavdrag, om D. för sitt fingerade förvärv från D2 utövar avdragsrätten för den debiterade ingående momsen, 20 kr, i fakturan som D. har mottagit från D2 (jfr 8 kap. 5 § ML). Detta trots att samma vara kan anses ha omsatts två gånger momsmässigt sett: först genom att D. överlåter vouchern till Nina och sedan när D2 anses göra omsättningen till D. pga att Nina löser in vouchern hos D2 i utbyte mot varan (sjalen).

- Det rör sig bara om att D. har sålt en voucher för vilken D. inte kommer att göra någon beställning av en sjal från G. Avseende den sjal som i stället D2 levererade till K., Nina, har endast D2 dragit moms om 13 kr enligt faktura från G. Sålunda har inte D. dragit den momsen, och D. kan för sitt

fingerade förvärv dra debiterad ingående moms, 20 kr, med stöd av fakturan från D2 utan att dubbelavdrag uppkommer.

b) D. har varit skyldig att betala moms vid överlåtelsen av vouchern i ett tidigare skede, dvs. när D. överlät vouchern till Nina.

- Då skedde (enligt **2 kap. 9 § första st. ML**) en omsättning från D. till Nina (fingerad omsättning), medan den faktiska leveransen från D2 till Nina inte utgjorde någon omsättning till Nina (enligt **2 kap. 9 § andra st. ML**), utan D2 anses (enligt **2 kap. 11 § ML**) ha gjort den omsättningen till D., som således anses ha gjort ett motsvarande förvärv från D2.

I sina MVD:er ska D2 resp. D. redovisa enligt följande avseende sina omsättningar.

- D2 ska,
avseende a1), omsättningen till D.,
redovisa skattepliktig omsättning 80 kr och
redovisa utgående moms 20 kr. + 20 kr
[D2 redovisar för övrigt ingående moms
med 13 kr pga förvärvet av sjalen från G.]
- D. ska,
avseende a2), förvärvet från D2,
redovisa ingående moms 20 kr; - 20 kr
och avseende b), omsättningen till K.,
redovisa skattepliktig omsättning 80 kr och
redovisa utgående moms 20 kr. + 20 kr

Totalt sett blir det inte något skattebortfall för staten, utan netto redovisas totalt sett av D2 och D. 20 kr ($+ 20 - 20 + 20 = 20$), dvs. detsamma som D. gjorde i konsumentledet i Exempel 1. I båda exemplen träffas konsumenten, Nina, som skattebärare av samma momskostnad, dvs. 20 kr som ingår i de 100 kr som Nina erlägger för vouchern i både Exempel 1 och i detta exempel.

Ang. bokföringsåtgärderna får jag bara nämna följande:

På samma sätt som i Exempel 1 har D. i förevarande exempel en skuld till K. om 80 kr på grund av överlåtelsen av vouchern [jfr b)], innan en leverans har skett till Nina. Det är först då som D. kan bokföra en intäkt om 80 kr för den första affären, och det inträffar i detta exempel på grund av att D2 levererar sjalen till Nina i utbyte mot vouchern [jfr a1)]. Denna andra affär innebär dock att D. även ska redovisa en utgift om 80 kr för sitt fingerade förvärv från D2 [jfr a2)].

- Sålunda medför de båda omsättningarna som D. och D2 gör att resultatet för D. blir +/- 0 ($- 80 + 80 = 0$) [jfr b) och a2)].
- I stället är det resultatet hos D2 som ökar med 80 kr på grund av att D2 gör en omsättning till D. när D2 levererar sjalen till Nina i utbyte mot vouchern [jfr a1)].
[Resultatet hos D2 påverkas för övrigt negativt av en utgift om 52 kr pga att D2 har förvärvat sjalen från G.: utgiften ingår i sålda varors kostnad vid bokslutet hos D2.]

Exempel 3

Ang. detta exempel: jfr ovan under B situationerna I. resp. II. beträffande överlåtelse av vouchern resp. inlösen av den.

I detta exempel är det fråga om att enfunktionsvouchrar ställs ut eller distribueras i annans namn. Jag sammanfattar vad de särskilda reglerna innebär och redogör sedan för exemplet.

- Överlåtelsen av enfunktionsvouchern till konsumenten K. görs i detta exempel av en beskattningsbar person, som jag benämner *distributören*, i en annan beskattningsbar persons namn och för dennes (*huvudmannens*) räkning, dvs. distributören av vouchern överlåter den i huvudmannens namn och för dennes räkning.
 - Enligt **2 kap. 10 § ML** ska *huvudmannen* (HM), anses omsätta de varor eller tjänster som vouchern avser, och HM blir skattskyldig för eventuell moms på grund av distributörens överlåtelse av vouchern till K.
 - *Distributören* anses inte delta i det underliggande tillhandahållandet på sådant sätt att denne skulle bli skattskyldig på grund av överlåtelsen av vouchern.

Antag att förutsättningarna i detta exempel är sådana att det alltjämt är fråga om en enfunktionsvoucher utställd av detaljisten D. avseende en sjal (vara) av P:s klädmärke. Skillnaden är att i detta exempel överlåts vouchern av detaljisten D2 (*distributören*) till konsumenten K., Nina, som enligt användningsvillkoren kan lösa in vouchern i utbyte mot sjalen hos D. Följande gäller:

- I detta exempel är det endast HM, dvs. D. (den beskattningsbara person som ska ge ut varan eller tjänsten

vid inlösen av vouchern), som kan bli *skattskyldig* på grund av överlåtelsen av vouchern.

- *Distributören* av vouchern, D2, blir således inte skattskyldig för överlåtelsen av den.
- Om D2 sålde vouchern för 100 kr (inkl. moms), ska D. redovisa utgående moms 20 kr.

D2 gör ingen omsättning enligt ML pga överlåtelsen av vouchern till Nina. Betalningen som D2 uppbär ska D2 enligt min uppfattning hantera över balanskonton i sin bokföring (den ska inte påverka resultatet hos D2). D2 har gjort överlåtelsen för D:s räkning och ska redovisa 100 kr till D.

D. bokför överlåtelsen av vouchern på följande sätt: kassa debet 100 kr; utgående moms kredit 20 kr; och intäktskontot kredit 80 kr.

D. ska i sin MVD avseende omsättningen som D. anses göra pga att D2 överlåter vouchern till Nina, redovisa skattepliktig omsättning 80 kr och utgående moms 20 kr.

D. ska enligt 13 kap. 7 a § första st. ML redovisa den skattepliktiga omsättningen 80 kr och utgående momsen 20 kr i en MVD för den redovisningsperiod då vouchern överlämnas av Nina till D., dvs, vid inlösen av vouchern i utbyte mot varan (sjalen). Om betalningen har erhållits (från D2) i en tidigare redovisningsperiod, ska D. redovisa utgående momsen i en MVD för den perioden, vilket blir fallet även om varan tillhandahålls vid ett senare tillfälle till Nina (jag förutsätter att D. – dvs. *den skattskyldige* avseende överlåtelsen av vouchern – tillämpar faktureringsmetoden för momsredovisningen i sin verksamhet).⁸⁶

En jämförelse med vad som gäller enligt den särskilda regeln om skattskyldighet, 6 kap. 7 § ML, för den som i eget namn förmedlar en vara eller tjänst för annans räkning (och uppbär likviden för varan eller tjänsten) innebär enligt min mening följande.

- Om sjalen (varan) säljs i eget namn av en mellanman (MM), på uppdrag av en huvudman (HM), som kan vara exempelvis en varuhusinnehavare, innebär 6 kap. 7 § ML för MM:s förmedling till K. av HM:s vara att varan eller tjänsten ska anses omsatt såväl

⁸⁶ Jfr prop. 2017/18:213 s. 18.

av MM (i egenskap av kommissionär) som av HM. Sålunda blir båda – HM och MM – skattskyldiga för samma omsättning till köparen, såsom här för MM:s försäljning av varan till konsumenten K., Nina.

- Eftersom *distributören* i detta exempel, D2, inte agerar i eget namn utan i D:s namn, kan D2 inte anses göra en omsättning på samma sätt som MM anses göra (i eget namn) enligt 6 kap.7 § ML.
- I detta exempel kan i stället D2 närmast jämföras med en mellanman som är en vanlig agent som agerar i uppdragsgivarens (HM) namn.

Om en sådan agent debiterar en provision i faktura till HM avseende förmedlingstjänsten som agenten har gjort åt HM avseende dennes försäljning av varan, ska agenten i sin MVD redovisa förmedlingstjänsten som skattepliktig omsättning och utgående moms på provisionen, dvs. på ersättningen för förmedlingstjänsten.

Om D2 hade debiterat en provision i faktura till D., för att utföra prestationen bestående i att distribuera vouchern åt D., skulle D2 anses göra en tjänst åt D. Den faktiska tjänst som D2 därmed gör åt D. kan enligt min uppfattning sålunda benämnas en förmedlingstjänst. Den omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML, och därmed av huvudregeln i 3 kap. 1 § första st. ML med principen om en generell skatteplikt för omsättning av varor eller tjänster, dvs. detsamma gäller för förmedlingstjänsten som D2 gör åt D. som för förmedlingstjänsten som agenten gör åt HM.

- D2 skulle i detta fall, i likhet med agenten, ha haft att i sin MVD redovisa förmedlingstjänsten som skattepliktig omsättning och utgående moms på provisionen.

D2 intäktsför provisionen exkl. moms i sin bokföring och bokför utgående moms på provisionen på kontot utgående moms.

- Däremot skulle D2 alltjämt inte vara skyldig att redovisa någon omsättning i sin MVD pga överlåtelsen av vouchern.
- D. skulle vara berättigad att göra avdrag för debiterad ingående moms i en faktura från D2 avseende den förmedlingstjänst som D. i den sistnämnda situationen skulle förvärva från D2.

D. kostnadsför provisionen exkl. moms i sin bokföring och bokför ingående moms på provisionen på kontot ingående moms.

Med tanke på att det saknas en gemensam EU-definition av förmedling i mervärdesskattelhänseende, och att det inte heller är närmare definierat i mervärdesskattedirektivet vem som ska anses agera i annans namn vid transaktioner med vouchrar, gör jag för övrigt följande reflektioner i samband med detta exempel.

- De särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende och särskilt frågeställningen i förevarande exempel visar på betydelsen av att utgå från ersättningen när det momsmässiga omsättningsbegreppet analyseras, och framför allt gäller det vid sammansatta transaktioner såsom när en överlåtelse av en enfunktionsvoucher avseende en vara ska anses som en omsättning gjord av en huvudman, medan dennes faktiska leverans av varan inte ska anses som en omsättning och bedömningen kompliceras ytterligare av att distributören av en voucher kan anses göra en särskild förmedlingstjänst som utgör en skattepliktig omsättning gjord av denne.
- Jag får sålunda uppmärksamma att en MM som i eget namn säljer varan åt HM kan anses göra en särskild omsättning beträffande den förmedlingstjänst som MM därmed gör åt HM, och inte bara den omsättning som MM i likhet med HM anses göra av varan enligt 6 kap. 7 § ML. I praktiken försvinner den frågeställningen ofta genom att MM har gjort sitt påslag i prissättningen av varan, och därför inte tar ut någon särskild provision för förmedlingstjänsten. Jfr RÅ 2002 ref. 113.
- Frågeställningen är dock avgörande för den eller de som behandlar sammansatta transaktioner i momsmässigt hänseende, och, särskilt mot bakgrund av att mervärdesskattedirektivet saknar nyss nämnda definitioner, oavsett om en analys sker enbart utifrån EU-rätten på området eller med avseende på ML också.

I sammanhanget får nämnas att Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) i förhandsbeskedet HFD 2012 ref. 68 bedömde frågan om skattskyldighetens inträde för ett bolags försäljning för ett annat företags räkning av presentkort. HFD ansåg att sökandebolagets tjänst bestod i marknadsföring och inte förmedling av kunder, eftersom samarbetspartnerna primärt efterfrågade marknadsföring av sina produkter. Övriga moment ansågs underordnade denna marknadsföring, varför sökandebolagets tillhandahållande utgjorde en marknadsföringstjänst. Av den betalning som sökandebolaget mottog från kund vid försäljning av presentkort hade bolaget enligt avtal med samarbetspartnerna alltid rätt att behålla ett belopp motsvarande sin provision, vilket benämndes en s.k. netto-dealavgift. HFD prövade frågan om skattskyldighetens inträde för den utifrån huvudregeln i 1 kap. 3 § första

st. och förskotts- och a conto-regeln i 1 kap. 3 § andra st. ML. HFD bedömde att skattskyldigheten för provisionen – netto-dealavgiften – inträdde när sökandebolaget mottagit betalning från kunder för sålda presentkort och för den betalning som tillföll bolaget till följd av att presentkort inte inlösts när giltighetstiden löpt ut. Förhandsbeskedet HFD 2012 ref. 68 bör enligt min uppfattning i tillämpliga delar gälla för en marknadsföringstjänst också efter det att de nya särskilda reglerna om vouchrar – såsom presentkort (jfr Exempel 11) – infördes den 1 januari 2019 i ML. Detsamma bör också gälla i den situationen ovan i detta avsnitt där jag anför att de allmänna bestämmelserna i ML gäller för en mellanmans provision vilken denne särskilt debiterar för tillhandahållande av en förmedlingstjänst, dvs. till den del D2 hade debiterat en provision i faktura till D. för att utföra distributionen av vouchern åt D. Förhandsbeskedet bör också gälla för en provision som särskilt debiteras av en mellanman för den förmedlingstjänst som denne gör åt huvudmannen i samband med att mellanmannen i eget namn säljer en vara eller tjänst åt huvudmannen, varvid den särskilda skattskyldigheten enligt 6 kap. 7 § ML aktualiseras för själva omsättningen av den förmedlade varan eller tjänsten.

Överlåtelse av flerfunktionsvouchrar samt inlösen av dem

Ang. exemplen 4a och 4b: jfr ovan under Omsättning vid transaktioner med flerfunktionsvouchrar

Exempel 4a

I detta exempel antar jag att den kommande leveransen eller tillhandahållandet ska ske inom landet, dvs. det är alltså känt vilket land som tilläggs *beskattningsrätten* momsmässigt sett, vilket i likhet med exemplen 1-3 är Sverige. Däremot antar jag att *momsbeloppet* inte är känt när vouchern ställs ut.

- Vouchern i detta exempel är således en flerfunktionsvoucher. Jag utgår från ett exempel i förarbetena:
 - Där anges att om en voucher har ett värde som kan användas för restaurangtjänster med olika skattesatser, t.ex. mat och alkoholhaltiga drycker, bör vouchern bedömas som en flerfunktionsvoucher, eftersom det inte redan vid utställandet är känt hur stor del av värdet som belöper på respektive skattesats.⁸⁷
- Restaurangägaren har i förevarande exempel ställt ut en voucher på vilken det anges att den är värd 500 kr inkl. moms för en måltid med valfri maträtt (reducerad momssats 12 procent) och dryck, varvid det är möjligt att välja en alkoholhaltig dryck (generella momssatsen 25 procent) eller en alkoholfri dryck (reducerade momssats 12 procent). Olika momssatser

⁸⁷ Se prop. 2017/18:213 s. 16.

förekommer sålunda beträffande det tillhandahållande (restaurangtjänsten) som vouchern avser, varför *momsbeloppet* inte kan bestämmas när vouchern ställs ut och den utgör därför inte en enfunktionsvoucher, utan en flerfunktionsvoucher.

- Restaurangägaren (R.) överlåter flerfunktionsvouchern avseende den kommande restaurangtjänsten (serveringen av måltiden) till konsumenten K., som också i detta fall är Nina.
- Nina löser vid ett senare tillfälle in vouchern hos R. i utbyte mot restaurangtjänsten.

Följande gäller vid överlåtelse resp. inlösen av flerfunktionsvouchern:

- R. anses inte göra en omsättning vid den överlåtelse av vouchern som sker till Nina (se **2 kap. 12 § andra men. ML**).
- R. gör en omsättning när R. faktiskt tillhandahåller Nina restaurangtjänsten vid Ninas inlösen av vouchern hos R. (se **2 kap. 12 § första men. ML**). Då ska R. debitera de momssatser som förekommer i ett kvitto till Nina (beträffande innehållskraven på det verifikatet gäller 5 kap. 7 § BFL).

R. får – i enlighet med regeln om beskattningsvärde för flerfunktionsvouchrar (**7 kap. 3 c § andra st. ML**) – antas ha fastställt priser för de olika valen mellan a) måltid med alkoholfri dryck resp. b) måltid med alkoholhaltig dryck, så att ersättningen som Nina har erlagt för vouchern (500 kr inkl. moms) fördelas enligt följande:

- a) En maträtt och alkoholfri dryck för 500 kr inkl. moms fördelas prismässigt sett av R. med 400 kr mat och 46 kr dryck, dvs. totalt 446 kr exkl. moms, vilket motsvarar vad Nina betalade för vouchern, dvs. 500 kr [446 kr + moms 54 kr (446 x 12 % blir ung. 54 kr)].

Om Nina väljer detta alternativ, ska R. i sin MVD redovisa skattepliktig omsättning 446 kr och 54 kr utgående moms (på raden för den reducerade momssatsen 12 procent).

R. betalar sålunda till staten moms med totalt 54 kr.

- b) En maträtt och alkoholhaltig dryck för 500 kr inkl. moms fördelas prismässigt sett av R. med 366 kr mat (+ moms 44 kr) och 72 kr dryck (+ moms 18 kr), vilket motsvarar vad Nina betalade för vouchern, dvs. 500 kr ($366 + 44 + 72 + 18 = 500$).

Om Nina väljer detta alternativ, ska R. i sin MVD redovisa skattepliktig omsättning 438 kr och utgående moms på raden för reducerad moms 12 %, 44 kr ($366 \text{ kr} \times 12 \%$ blir ung. 44) och utgående moms på raden för den generella momssatsen 25 %, 18 kr.

R. betalar sålunda till staten moms med totalt 62 kr ($44 + 18$).

Exempel 4b

Jag ändrar förutsättningarna jämfört med Exempel 4a enligt följande:

- R. ställer alltjämt ut flerfunktionsvouchrar avseende sina restaurangtjänster, men överlåter inte själv vouchrarna till konsumenterna, utan gör så *via* ett annat företag, en *distributör* (av vouchrar), som överlåter vouchrarna till konsumenterna.
- R. säljer sålunda i detta fall flerfunktionsvouchern i fråga till distributören, som säljer den vidare för 500 kr till konsumenten Nina.
- Distributören får från R. en ersättning vilken enligt avsnitt 4.4 i SKV:s ställningstagande av 2018-11-26 antingen ges i särskild ordning, fristående från ersättningen för vouchern, eller på sådant sätt att distributören får köpa vouchern för ett pris som understiger voucherns monetära värde, dvs. det värde vouchern representerar för slutkunden. SKV anser att ersättningen motsvaras av en *administrativ tjänst*, och ska normalt sett mervärdesbeskattas hos distributören som skattskyldig avseende den administrativa tjänsten med tillämpning av den generella momssatsen 25 procent. Köparen av den administrativa tjänsten är enligt SKV normalt sett den som har ställt ut flerfunktionsvouchern, såsom R. i förevarande exempel.

Att SKV anser att ersättningen motsvaras av en *administrativ tjänst* är enligt min uppfattning riktigt terminologiskt sett. Andra benämningar skulle i och för sig kunna användas för distributörens prestation, men *administrativ tjänst* fungerar väl för att åtskilja den från förmedlingstjänster. Jag jämför med

Exempel 3, där distributören av en enfunktionsvoucher överlåter den i en annan beskattningsbar persons namn och för dennes (*huvudmannens*) räkning, dvs. distributören av vouchern överlåter den i huvudmannens namn och för dennes räkning. I det fallet kan distributören jämföras med en agent som agerar i uppdragsgivarens, huvudmannens namn, varför distributörens prestation åt huvudmannen kan benämnas en förmedlingstjänst. I förevarande exempel är det i stället så att distributören köper flerfunktionsvouchern från utställaren R. och säljer den vidare till konsumenten. Därför vore det – utifrån de allmänna bestämmelserna i ML – missvisande att benämna den prestation som distributören i detta fall kan anses tillhandahålla R. för en förmedlingstjänst. Benämningen administrativ tjänst beskriver bättre vad det är för slags prestation som distributören av flerfunktionsvouchern tillhandahåller R.

SKV anser i avsnitt 4.4 i nyss nämnda ställningstagande att ersättningen för den administrativa tjänsten ska beräknas utifrån voucherns monetära värde minskat med det belopp som distributören betalar. Eftersom den administrativa tjänsten omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML, är det enligt min uppfattning riktigt.

- I stället för att köpa vouchern till det monetära värdet och sedan särskilt debitera R. för ersättningen, betalar sannolikt distributören ett lägre belopp för vouchern, varvid mellanskillnaden sålunda utgör ersättningen för den administrativa tjänsten.
- Antag att distributören köper flerfunktionsvouchern från R. för 400 kr och säljer den vidare till Nina för 500 kr.

Följande gäller:

Ang. den administrativa tjänsten

- Enligt de allmänna bestämmelserna i ML ska distributören avseende ersättningen, 80 kr exkl. moms [100 kr inkl. moms (500 – 100)], debitera utgående moms 20 kr (80 x 25 %) i en faktura till utställaren av flerfunktionsvouchern, R.. Eftersom båda är beskattningsbara personer ska den fakturan – utöver de krav som ställs enligt BFL – uppfylla de särskilda krav som ML uppställer på innehåll i en faktura,

och som följer av i första hand huvudregeln därom i 11 kap. 8 § ML.

Distributören ska i sin MVD redovisa skattepliktig omsättning 80 kr och utgående moms på raden för den generella momssatsen 25 %, 20 kr.

- Utställaren av flerfunktionsvouchern har enligt min uppfattning gjort ett förvärv av den administrativa tjänsten, och får enligt de allmänna bestämmelserna i ML i sin MVD redovisa den debiterade ingående momsen om 20 kr med stöd av den moms bärande fakturan från distributören av vouchern.

Ang. överlåtelsen och inlösen av vouchern samt identifierbara tjänster

- Varken R. eller distributören anses göra någon omsättning momsmässigt sett pga sina överlåtelser av vouchern (se **2 kap. 12 § andra men. ML**).
- R. gör i stället, på samma sätt som i Exempel 4a, en omsättning när R. faktiskt tillhandahåller Nina restaurangtjänsten vid Ninas inlösen av vouchern hos R. (se **2 kap. 12 § första men. ML**).

För R. gäller sålunda i detta fall detsamma som i Exempel 4a beträffande tillämpliga momssatser och redovisning av skattepliktig omsättning resp. av utgående moms.

- Distributören ska dock enligt **2 kap. 13 § ML** mervärdesbeskattas även för alla tjänster som kan identifieras för R:s faktiska tillhandahållande av restaurangtjänsten till konsumenten Nina.

Distributören av vouchern kan exempelvis ha åtagit sig att anlita en reklambyrå för marknadsföring av restaurangtjänsten som vouchern avser.

Jag jämför den situationen med vad som skulle gälla enligt de allmänna bestämmelserna i ML om exempelvis en producent av läskedrycker skulle ge ett bidrag till R. för att betala reklambyrån för att göra t.ex. en reklamskylt avseende läskedrycksmärket som sätts upp i restauranglokalen.

I enlighet med huvudregeln i 7 kap. 3 c § första st. ML förstås med ersättning för en restaurangtjänst (serveringen av måltiden) som R. tillhandahåller en restauranggäst det som denne betalar för måltiden, men även sådana bidrag från en tredje part som är direkt kopplade till priset för tjänsten. Sålunda skulle R. ha att lägga till bidraget, reklambidraget, som R. erhåller från producenten av läskedrycksmärket i fråga, när R. beräknar ersättningen och därmed beskattningsunderlaget för sina restaurangtjänster.

Det fall som avses här, dvs. distributören av vouchern åtar sig att anlita en reklambyrå för att marknadsföra restaurangtjänsterna hos R., är ett exempel på sådana *tjänster* som kan identifieras som omsättningar som distributören av flerfunktionsvouchern gör i sammanhanget med restaurangtjänsten som vouchern avser, och vilka ska beskattas hos distributören av vouchern enligt 2 kap. 13 § ML.

- Genom 2 kap. 13 § ML ska inte beskattningsunderlaget kunna sänkas för försäljningen av restaurangtjänsten, genom att utgifter som R. annars skulle betala bryts ut och tas av distributören av vouchern i stället. Därför kan enligt min mening 2 kap. 13 § sägas komplettera 2 kap. 13 § ML, så att identifierbara tjänster för att genomföra försäljningar av restaurangtjänsterna inte faller vid sidan av beskattningen på grund av användningen av flerfunktionsvouchrar.
- Distributören anses omsätta alla de sålunda identifierbara tjänsterna, och ska i en MVD redovisa skattepliktig omsättning och utgående moms för dem.

I praktiken blir det enligt min uppfattning fråga om att distributören i förevarande exempel i en MVD redovisar skattepliktig omsättning och utgående moms för marknadsföringsåtgärden som distributören förvärvat från reklambyrån och som är identifierbar till bl.a. den restaurangtjänst som R. tillhandhåller inlösaren av vouchern, restauranggästen Nina. Den omsättningen ska distributören redovisa i en MVD oavsett vad som gäller beträffande den ovan nämnda administrativa tjänst som distributören tillhandahåller R.

Distributören har lyft moms på förvärvet av marknadsföringstjänsten från reklambyrån, och bör utfärda en faktura på sin omsättning av tjänsten till R., så att R. i en

MVD kan göra avdrag för den debiterade ingående momsen i fakturan. Därmed undviks kumulativa (skatt-på-skatt) effekter som skulle uppstå om inte momsen kunde övervältras till kunderna genom att samtliga kostnader för att utföra restaurangtjänsterna därmed inte beaktades när R. beräknar sina priser för måltiderna. Momsen ska enligt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet i princip övervältras i en förädlingskedja av producenter och distributörer fram till konsumenten, så att kumulativa effekter undviks.

Ang. ev. överlåtelse av vouchern mellan olika distributörer

För övrigt får jag också hänvisa till att SKV i avsnitt 4.4 i det ovan nämnda ställningstagandet av 2018-11-26 bl.a. nämner att de som tillhandahåller administrativa tjänster, såsom ovan beskrivits, kan vara t.ex. ett varuhus eller en tobakshandlare som agerar distributör. En sådan distributör kan sälja flerfunktionsvouchrar vidare till andra distributörer, och i ett sådant led köper den överlåtande distributören (DA) en administrativ tjänst från distributören som köper vouchern, DB (som överlåter den till konsumenten). Då ska ersättningen för den administrativa tjänsten beräknas på samma sätt i det ledet som när utställaren, såsom R. i förevarande exempel, sålde vouchern till DA:

- Om DA säljer vouchern till DB för 450 kr, anses DA alltså inte göra någon omsättning pga överlåtelsen av själva vouchern (se **2 kap. 12 § andra men. ML**).
- Emellertid anses därmed i stället DB, enligt de allmänna bestämmelserna i ML, ha sålt en administrativ tjänst till DA, där ersättningen består i mellanskillnaden mellan vad DB betalat till DA för vouchern och voucherns monetära värde, dvs. 40 kr exkl. moms [50 kr inkl. moms (500 – 450)].

DB ska avseende ersättningen, 40 kr exkl. moms debitera utgående moms 10 kr (40 x 25 %) i en faktura till DA. Eftersom båda är beskattningsbara personer ska den fakturan – utöver de krav som ställs enligt BFL – uppfylla de särskilda krav som ML uppställer på innehåll i en faktura, och som följer av i första hand huvudregeln därom i 11 kap. 8 § ML.

DB ska i sin MVD redovisa skattepliktig omsättning 40 kr och utgående moms på raden för den generella momssatsen 25 %, 10 kr.

- DA har enligt min uppfattning gjort ett förvärv av den administrativa tjänsten från DB, och DA får sålunda enligt de allmänna bestämmelserna i ML i sin MVD redovisa den debiterade ingående moms om 10 kr med stöd av den moms bärande fakturan från D2.

Oinlösta vouchrar

Exempel 5

Om konsumenten Nina i exemplen ovan inte löser in enfunktionsvouchern i utbyte mot en sja hos detaljisten eller inte löser in flerfunktionsvouchern i utbyte mot måltiden hos restaurangen, får det inte någon momsmässig konsekvens. Jag hänvisar i det hänseendet till vad SKV anger om oinlösta vouchrar i avsnitt 4.3 i det ovan nämnda ställningstagandet av 2018-11-26, och anför följande:

- Oinlösta vouchrar ska enligt SKV hanteras utifrån en bedömning om skattskyldigheten har inträffat eller inte.
 - För en *enfunktionsvoucher* har skattskyldigheten redan inträffat när sista datum för användande har passerats utan att vouchern lösts in. Någon justering av tidigare redovisad moms ska inte göras när vouchern inte löses in före sista datum för användande. Skattskyldigheten har redan inträffat vid överlåtelsen av enfunktionsvouchern och även om den inte har använts har innehavaren haft den möjligheten.
 - För en *flerfunktionsvoucher* har skattskyldigheten ännu inte inträffat när sista datum för användande har passerats utan att vouchern lösts in. Även om ägaren till vouchern har haft en möjlighet att använda vouchern, ska någon moms inte redovisas. Det beror enligt SKV på att den situation som ligger till grund för skattskyldighetens inträde inte har inträffat, och jag håller med SKV om detta.

Enfunktionsvouchrar avseende varor som ska levereras i Sverige till köpare från utlandet

Exempel 6

- a) Antag att fråga är om ett företag etablerat i Sverige som säljer varor, och som riktar sig med sina produkter också till köpare som är vanliga *privatpersoner* – konsumenter – bosatta

utomlands. Följande gäller beträffande vouchrar i momshänseende som överläts till sådana köpare från utlandet avseende varor som kommer att levereras till dem här i Sverige:

- Om vouchern avser exempelvis en sjal (vara) som i exemplen 1-3 ovan och den utländske konsumenten hämtar den varan hos leverantören i Sverige, är det fråga om en enfunktionsvoucher eftersom det är känt när vouchern överläts vad momsatsen är (25 procent) och sålunda vad momsbeloppet blir och att beskattningsrätten tillfaller Sverige på grund av att den kommande leveransen sker här. Då anses leverantören redan när denne överlåter vouchern till den utländske köparen göra en omsättning vilken omfattas av den generella momsatsen 25 procent. Leverantören ska på samma sätt som i Exempel 3 göra följande med anledning av den omsättning som anses ske på grund av överlåtelsen av vouchern:
 - Leverantören ska debitera utgående moms med tillämpning av den generella momsatsen 25 procent i en faktura till den utländske köparen.

Fakturan behöver bara uppfylla kraven på innehåll i en verifikation (faktura, kvitto e.d.) enligt 5 kap. 7 § BFL. De särskilda krav på innehåll i en faktura som gäller därutöver enligt 11 kap. ML aktualiseras inte, eftersom köparen inte är en beskattningsbar person och varan inte är en sådan vara för vilken faktureringsreglerna i 11 kap. ML gäller också beträffande omsättningar till privatpersoner. Sistnämnda gäller bara om varan är ett nytt transportmedel (se 11 kap. 1 § andra st. ML).

Leverantören ska redovisa omsättningen och den utgående momsen på grund av överlåtelsen av enfunktionsvouchern i en MVD till SKV för den redovisningsperiod under vilken vouchern har överlåtits till köparen, enligt 13 kap. 7 a § första st. ML (jag förutsätter att leverantören tillämpar faktureringsmetoden för momsredovisningen i sin verksamhet och sålunda får tillämpa 13 kap. 7 a § första st. i stället för huvudregeln 13 kap. 6 § 1 ML vid redovisningen av momsen på grund av den omsättning som överlåtelsen av vouchern anses utgöra).

- Leverantören anses inte göra en ny omsättning när den faktiska leveransen sker, dvs. när den utländske köparen löser in vouchern hos leverantören i utbyte mot varan (sjalen).

- b) Om köparen är en **utländsk beskattningsbar person**, blir den enda skillnaden i detta fall att leverantören, för den omsättning som överlåtelsen av enfunktionsvouchern anses utgöra, ska debitera moms i en faktura som uppfyller inte bara innehållskraven på verifikationer enligt 5 kap. 7 § ML, utan även de innehållskrav som uppställs därutöver enligt 11 kap. ML (se 11 kap. 1 § första st. ML).
- c) Om köparen är en **besökare från ett annat tredje land (plats utanför EU) än Norge eller Åland**, får den leverans av varan som sker genom överlämnande i Sverige till köparen i efterhand räknas som export under vissa förutsättningar enligt 5 kap. 3 a § första st. 8 ML [som motsvaras av art. 146.1 b) och 147 i mervärdesskattedirektivet]. Förutsättningen är dock:

att ersättningen utgör minst 200 kr, och

att säljaren kan visa att köparen har medfört varan vid resa till en plats utanför EU före utgången av tredje månaden efter den månad under vilken leveransen av varan gjordes.

I enlighet med 14 § mervärdesskatteförordningen (1994:223) ska vid tillämpningen av 5 kap. 3 a § första st. 8, i de fall det är fråga om varor som ska medföras av köparen i dennes personliga bagage, säljaren i sina räkenskaper ha antingen:

- ett intyg som är utfärdat av en av SKV godkänd intygsgivare och som visar att köparen har medfört varorna till tredje land eller
- en faktura eller en motsvarande handling påstämplad av det tullkontor där varan lämnade EU för att medföras till tredje land.

I dessa fall är det i första hand fråga om turister från länder utanför EU som gör inköp av varor i butiker etc. under sitt besök i Sverige, och tar med varorna när de reser tillbaka till tredje land. En butik som är ansluten till en godkänd intygsgivare utfärdar ett slags checkar avseende inköpt vara, och turisten tar med checken till ett kontor som intygsgivaren har på en flygplats eller i en färjeterminal och där får turisten tillbaka erlagd moms avseende inköpt vara. Checken återsänds av det kontoret till butiksinnehavaren, som i efterhand kan sänka sin utgående moms och ersätta intygsgivaren för det belopp motsvarande

momsen på varan som denne har betalat till turisten i utbyte mot checken.⁸⁸

Oavsett vilket av de båda alternativen – godkänd intygsgivare eller tullkontor – som används i detta fall, innebär enligt min uppfattning den omständigheten att det rör sig om en möjlighet för turisten från tredje land att återfå momsen i efterhand att det systemet inte går att så att säga kombinera med de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende. Det är fråga om att moms ska återbetalas till köparen – i första hand en turist från tredje land – först efter det att den faktiska leveransen av varan har skett, exempelvis genom att varan lämnas över disk i en butik i Sverige till turisten. Det vore därför enligt min mening i strid mot 5 kap. 3 a § första st. 8 ML att göra det möjligt att, genom att använda ett instrument som utgör en enfunktionsvouchert i momshänseende, kunna överlåta vouchern utan att butiksinnehavaren tar ut momsen på varan vid överlåtelsen av vouchern. Annars vore det tänkbart att turisten förvärvat en enfunktionsvouchert avseende varan i butiken utan att butiksinnehavaren tar ut moms, och sedan kunde turisten hämta varan i butiken innan denne reser tillbaka till tredje land. För övrigt får nämnas att SKV anser att om förutsättningarna är uppfyllda för att tillämpa 5 kap. 3 a § första st. 8 ML saknar det betydelse om de varor eller varorna som har förts ut ur EU är avsedda för privat bruk eller för en verksamhet.⁸⁹

Enfunktionsvouchrar avseende varor som ska levereras till utlandet

Exempel 7

Antag att varan i Exempel 6 transporteras av leverantören eller köparen till utlandet.

- a) Om köparen är en **privatperson** i ett annat EU-land och leverantören gör sådana omsättningar över ett visst gränobelopp som gäller i det landet för s.k. distansförsäljning,⁹⁰ anses beskattningsrätten tillhöra det andra EU-landet och leverantören ska inte mervärdesbeskattas för överlåtelsen av enfunktionsvouchern till köparen (se 5 kap. 2 a § 1 ML).

⁸⁸ Av SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014, avsnitt 9 (s. 81) framgår att i januari 2014 var den enda av SKV godkända intygsgivaren Global Blue Sverige AB.

⁸⁹ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014, avsnitt 9 (s. 80).

⁹⁰ Jämför den omvända situationen – distansförsäljning av varor från ett annat EU-land till konsument i Sverige – där gränobeloppet är 320 000 kr under det löpande eller föregående kalenderåret. Se 5 kap. 2 § första st. 4 och andra st. ML.

Leverantören fakturerar köparen utan att debitera (svensk) moms, men ska debitera det andra EU-landets moms i faktura till köparen.

Leverantören ska redovisa omsättningen (överlåtelsen av vouchern) till SKV i en MVD på raden ”Försäljning av varor till ett annat EU-land”.

- b) Om köparen är en *utländsk beskattningsbar person* eller en juridisk person som inte är en beskattningsbar person och agerar i denna egenskap i ett annat EU-land, och varan ska transporteras till ett annat EU-land, anses leverantören göra den kommande leveransen i avgångslandet Sverige, men beskattningsrätten tillfaller ändå inte Sverige, då undantag från skatteplikt föreligger för omsättningen av varan i detta fall enligt 3 kap. 30 a § första st. 1 ML. Leverantören ska inte mervärdesbeskattas för överlåtelsen av enfunktionsvouchern till köparen.

Leverantören fakturerar köparen utan att debitera moms i fakturan till denne.

Leverantören ska redovisa omsättningen (överlåtelsen av vouchern) till SKV i en MVD på raden ”Försäljning av varor till ett annat EU-land”, och redovisa omsättningen som överlåtelsen av enfunktionsvouchern anses utgöra i en periodisk sammanställning (se 35 kap. 2 § första st. 1 SFL).

- Om det är fråga om att varan omsätts i flera led men endast en transport sker till det andra inblandade EU-landet, är det enligt SKV endast en omsättning som kan vara undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § första st. 1 ML, nämligen den omsättning som föranlett transporten ut ur landet.⁹¹ Då bör således leverantören som överlåter vouchern själv anlita transportören som ska transportera varan ut ur landet. I annat fall innebär enligt min mening SKV:s ståndpunkt beträffande detta transportkrav att beskattningsrätten för den omsättningen tilläggs Sverige, genom att undantaget i 3 kap. 30 a § första st. 1 inte blir tillämpligt, varvid leverantören sålunda ska debitera och redovisa moms för den omsättning som överlåtelsen av vouchern anses utgöra.

För övrigt får nämnas att en regel av intresse i sammanhanget införs i ML den 1 januari 2020, genom SFS 2019:789. Det är 5 kap. 2 e §, som gäller till vem själva transporten hänförs vid gränsöverskridande

⁹¹ Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014, avsnitt 9.3.2, där hänvisning sker till SKV:s ställningstagande 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111.

kedjetransaktioner mellan EU-länder. Huvudregeln enligt lagrummet är att transporten anses hänförlig till den mellanman som i förekommande fall ombesörjer transporten av varan (jfr prop. 2018/19:160 s. 32 och 46).

- c) Om köparen är en **utländsk beskattningsbar person** eller en **privatperson** i ett tredje land (plats utanför EU) och leverantören ska leverera varan till tredje land eller om ”direkt utförsel” av varan till tredje land (dvs. export av varan) ombesörjs av en speditör eller fraktförare, anses beskattningsrätten inte tillfalla Sverige och leverantören ska inte mervärdesbeskattas för överlåtelsen av enfunktionsvouchern till köparen (se 5 kap. 3 a § första st. 1 och 2 ML).

Leverantören fakturerar köparen utan att debitera moms i fakturan till denne. Ett speditionsintyg eller liknande bör finnas i bokföringen som bevis på leveransen av varan till tredje land (dvs. bevis på exporten av varan). En handling som visar detta i förväg bör sålunda upprättas för att det ska kunna anses ”känt” när enfunktionsvouchern ställs ut och överläts att varan ska exporteras. I annat fall är det fråga om en flerfunktionsvouchern och omsättningen anses ske först när den faktiska leveransen av varan har skett, varvid ett speditionsintyg bör finnas i bokföringen som bevis på att varan har exporterats och att moms inte ska påföras i fakturan till köparen (dvs. som bevis på att momsen blir noll procent).

Leverantören ska redovisa omsättningen (överlåtelsen av enfunktionsvouchern) till SKV i en MVD på raden ”Försäljning av varor utanför EU”.

- Om leveransen i detta fall ska ske genom att speditören eller fraktföraren för direkt transport till tredje land hämtar varan från ett företag i förädlingskedjan avseende varan i ett led före leverantören som överlåter enfunktionsvouchern, t.ex. hos en grossist, måste enligt min uppfattning begreppet ”direkt utförsel” av varan till tredje land – dvs. ut ur EU – enligt 5 kap. 3 a § första st. 2 ML vara uppfyllt och ”känt” redan när denne träffar avtal med det företaget om inköp varan. Detta för att leverantören beträffande sin vidareförsäljning ska anses göra den omsättning som överlåtelsen av vouchern motsvarar utomlands, och därmed inte ha att debitera moms i en faktura till köparen av vouchern. Jag gör min bedömning utifrån att SKV beträffande begreppet ”direkt utförsel” i 5 kap. 3 a § första st. 2 och 3 ML anser att det överensstämmer med transportkravet vid unionsinterna varutransaktioner enligt t.ex. 3 kap. 30 a § första st. 1 ML, vilket jag har berört ovan. SKV

anser att begreppet ska tolkas utifrån art. 146.1 b) i mervärdesskattedirektivet, vilket enligt SKV innebär att *direkt utförelse* får anses ha ägt rum när transporten av varan sker eller åtminstone har påbörjats i samband med att varan överlämnats till en självständig transportör eller till köparen, förutsatt att konsumtion (nyttjande) av varan inte sker innan transporten ut ur EU har påbörjats. *Direkt utförelse* av varan ut ur EU får för övrigt enligt SKV anses ha skett även när en transportör använder olika transportmedel, lastar om godset eller av transporttekniska skäl lagrar varorna under en tid, förutsatt att tidsåtgången för sådana åtgärder är normal för den aktuella typen av vara.⁹²

Enfunktionsvouchrar avseende tjänster som ska tillhandahållas till utlandet

Exempel 8

- a) Antag att fråga är om ett företag etablerat i Sverige som säljer tjänster, och som tillhandahåller tjänsterna också till köpare som är vanliga **privatpersoner** – konsumenter – bosatta utomlands.
- Om tillämplig momsats är känd när vouchern ställs ut, är det fråga om en enfunktionsvouchers, eftersom både momsbeloppet och vilket land som tilläggs beskattningsrätten är känt vid det tillfället. Beskattningsrätten tilläggs Sverige, eftersom tillhandahållandet anses ske inom landet enligt huvudregeln för omsättning av tjänster till köpare som inte är beskattningsbara personer (5 kap. 6 § första st. jämförd med 5 kap. 1 § första st. ML), dvs. till dem som i förevarande fall är **privatpersoner** (konsumenter). Det spelar ingen roll för den bedömningen om sådana köpare är bosatta i Sverige, i annat EU-land eller i tredje land.
 - Tillhandahållaren ska debitera utgående moms för den omsättning som överlåtelsen av vouchern anses utgöra med tillämpning av den för tjänsten i fråga aktuella momsatsen i en faktura till den utländske köparen (på samma sätt som om denne vore bosatt i Sverige), oavsett om köparen är bosatt i ett annat EU-land eller i tredje land.

Fakturan behöver bara uppfylla kraven på innehåll i en verifikation (faktura, kvitto e.d.) enligt 5 kap. 7 § BFL. De

⁹² Se SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014, avsnitt 9.7.2, där hänvisning sker till SKV:s ställningstagande 2007-11-19, dnr 131 586267-07/111.

särskilda krav på innehåll i en faktura som gäller därutöver enligt 11 kap. ML aktualiseras inte, eftersom köparen inte är en beskattningsbar person och tjänsten inte är en sådan tjänst för vilken faktureringsreglerna i 11 kap. ML gäller också beträffande omsättningar till privatpersoner. Sistnämnda gäller bara om fråga är om bygg- eller anläggningstjänster till en privatperson (se 11 kap. 1 § andra st. ML).

Tillhandahållaren ska redovisa omsättningen (överlåtelsen av vouchern) och den utgående momsen på den till SKV i en MVD för den redovisningsperiod under vilken vouchern har överlåtit till köparen, enligt 13 kap. 7 a § första st. ML (jag förutsätter att tillhandahållaren tillämpar faktureringsmetoden för momsredovisningen i sin verksamhet och sålunda får tillämpa 13 kap. 7 a § första st. i stället för huvudregeln 13 kap. 6 § 1 ML vid redovisningen av momsen på grund av den omsättning som överlåtelsen av vouchern anses utgöra).

- Tillhandahållaren anses inte göra en ny omsättning när det faktiska tillhandahållandet sker, dvs. när köparen löser in vouchern hos tillhandahållaren i utbyte mot tjänsten.

- b) Om köparen är en **utländsk beskattningsbar person** etablerad i ett annat EU-land eller i ett tredje land, och fråga alltjämt är om en enfunktionsvouchern, anses omsättning utomlands ske på grund av en överlåtelse av vouchern till den utländska beskattningsbara personen, enligt huvudregeln för omsättning av tjänster till köpare som är beskattningsbara personer (5 kap. 5 § första st. jämförd med 5 kap. 1 § första st. ML).

Tillhandahållaren ska inte mervärdesbeskattas för överlåtelsen av enfunktionsvouchern till köparen.

Tillhandahållaren fakturerar köparen i det andra EU-landet eller i tredje land utan att debitera moms i fakturan till denne.

Tillhandahållaren ska redovisa omsättningen (överlåtelsen av vouchern) till SKV i en MVD på raden "Övrig försäljning av tjänster omsatta utanför Sverige", när det gäller den situationen att köparen finns i tredje land.

Tillhandahållaren ska redovisa omsättningen (överlåtelsen av vouchern) till SKV i en MVD på raden "Försäljning av tjänster till näringsidkare i annat EU-land enligt huvudregeln", när det gäller den situationen att köparen finns i ett annat EU-land.

I denna situation – med en köpare i annat EU-land – ska tillhandahållaren dessutom redovisa omsättningen (överlåtelsen av vouchern) i en periodisk sammanställning (se 35 kap. 2 § första st. 2 SFL). Det förutsätter att tjänsten i fråga är skattepliktig i det andra EU-landet och att köparen ska redovisa moms där på förvärvet av tjänsten.⁹³ Lagstiftaren utgår beträffande detta krav från att tillhandahållaren av tjänsten ska sätta sig in i det andra EU-landets nationella momsregler.⁹⁴ Emellertid räcker det enligt ett ställningstagande från SKV med att tillhandahållaren stämmer av i mervärdesskattedirektivet att omsättningen av tjänsten i fråga omfattas av obligatoriskt undantag från skatteplikt enligt art. 132-137 och 142-153.⁹⁵ Då kan tillhandahållaren anta att det andra EU-landet inte har skatteplikt för tjänsten, och då behöver denne inte ange omsättningen i en periodisk sammanställning.

Flerfunktionsvouchrar avseende varor eller tjänster som ska levereras eller tillhandahållas till köpare utomlands

Exempel 9

Om en voucher är en flerfunktionsvoucher, anses inte någon omsättning uppkomma för överlåtelser av vouchern som skett innan den faktiska leveransen av varan eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsten har skett (se 2 kap. 12 § ML). Vid användningen av flerfunktionsvouchrar avseende underliggande varor eller tjänster anses omsättningen ske först när den faktiska leveransen av varan eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsten sker – som i förevarande fall – till en köpare i utlandet. Frågan om skattskyldighet uppkommer bedöms då enligt normala mervärdesskatteregler, precis som vid leveranser eller tillhandahållanden till köpare i Sverige.

Gåva av enfunktionsvoucher – uttagsbeskattning aktualiseras

Exempel 10

Att ge bort en enfunktionsvoucher medför en omsättning i form av uttag och moms utgår således på en sådan omsättning i likhet med om vouchern överläts mot ersättning (se 2 kap. 9 § första st. andra men. ML).

⁹³ Se art. 196 och 214.1 d) i mervärdesskattedirektivet.

⁹⁴ Se prop. 2009/10:15 s. 95 och 233.

⁹⁵ Se SKV:s ställningstagande 2009-12-07, dnr 131 805991-09/111.

- Det kan t.ex. vara fråga om att någon av detaljisterna i exemplen 1-3 ovan, D. eller D2, har ställt ut en enfunktionsvoucher avseende en sjal av P:s klädmärke och den är på väg att gå ur modet. Då kanske D. eller D2 ger bort vouchern till exempelvis kunden Nina som en reklamåtgärd.
 - Om t.ex. D. ger bort vouchern avseende sjalen till Nina, ska D. redovisa uttagsmoms på motsvarande sätt som om D. hade givit bort en sjal som finns i butiken till Nina (den generella momsatsen 25 procent gäller).

Voucharer som kan vara antingen en enfunktionsvoucher eller en flerfunktionsvoucher – exempelvis presentkort

Exempel 11

Presentkort är något annat än att ge bort en enfunktionsvoucher i gåva till exempelvis konsumenten K. Ett presentkort kan enligt min uppfattning vara antingen en enfunktionsvoucher eller en flerfunktionsvoucher, beroende på om det vid utställandet av vouchern kan anses känt om momsbeloppet kan bestämmas och om det är känt vilket land som tilläggs beskattningsrätten.

- Exempelvis kan en voucher i form av ett presentkort ha ställts ut av någon aktör inom en outlet i Sverige, som hyser företag inom många olika branscher, t.ex. klädbutiker, sportaffärer, restauranger och livsmedelsbutiker.
 - Om det är så att det av presentkortet (vouchern) eller tillhörande dokumentation framgår vilken sorts vara eller tjänst som fås i utbyte mot kortet, *kan* det vara en enfunktionsvouchervoucher, om det när kortet ställs ut är känt vilken skattesats och sålunda momsbelopp som gäller för den eller de varor eller tjänster som kortet avser. Enligt förarbetena innebär det, som nämnts, t.ex. att skattesatsen är 12 procent vid överlåtelse av en enfunktionsvoucher som avser livsmedel och att skattesatsen är 25 procent om vouchern i stället avser kläder.⁹⁶ Är det inte känt vilken momsats som gäller för varorna eller tjänsterna som presentkortet avser, är det en flerfunktionsvoucher.⁹⁷

⁹⁶ Jfr prop. 2017/18:213 s. 17.

⁹⁷ Jfr prop. 2017/18:213 s. 12.

- Emellertid måste det också vara känt när vouchern ställs ut vilket land som tilläggs beskattningsrätten vid den kommande leveransen av varan eller tjänsten.
 - Om det är så att ett presentkort avser t.ex. ett tennisracket (vara), och K. har köpt kortet hos en sportaffär i outleten och kortet enligt användningsvillkoren i tillhörande dokumentation måste lösas in i den affären (butik) av den (konsument) som får kortet av K., är presentkortet en enfunktionsvoucher. Då är inte bara momssatsen (här den generella om 25 procent) känd redan när presentkortet ställs ut, utan det är då också känt vilket land som tilläggs beskattningsrätten för den kommande faktiska leveransen av varan (i det här fallet Sverige).
 - Om däremot outleten ingår i en kedja med företag etablerade också utomlands, är presentkortet inte en flerfunktionsvoucher, om det går att lösa in kortet i utbyte mot en tennisracket i en sportaffär belägen utomlands och inte enbart i kedjans butiker i Sverige. Då är det inte känt när presentkortet ställs ut vilket land som tilläggs beskattningsrätten för den kommande leveransen av varan – Sverige eller ett annat EU-land eller något tredje land (som kanske inte ens har mervärdesskatt).

Fler exempel på vouchrar som kan vara antingen en enfunktionsvoucher eller en flerfunktionsvoucher

Exempel 12

I förarbetena anges att en voucher som kan användas för telefoni eller en voucher som kan användas för luncher kan beroende på omständigheterna vara antingen en enfunktionsvoucher eller en flerfunktionsvoucher.⁹⁸

- Om en voucher på en viss restaurang endast kan användas för inköp av lunch (mat och alkoholfri dryck) bör det enligt förarbetena vara fråga om en enfunktionsvoucher.⁹⁹
- Om en voucher däremot har ett värde som kan användas för restaurangtjänster med olika skattesatser, t.ex. mat och alkoholfria drycker, bör den enligt förarbetena istället bedömas som en flerfunktionsvoucher, om det inte redan vid

⁹⁸ Se prop. 2017/18:213 s. 15 och 16.

⁹⁹ Se prop. 2017/18:213 s. 16.

utställandet är känt hur stor del av värdet som belöper på respektive skattesats.¹⁰⁰

- Om en voucher endast kan användas för mobiltelefoni och det är känt i vilket land som skatten ska tas ut, är det enligt förarbetena fråga om en enfunktionsvoucher. Ett kontantkort för mobiltelefoni som kan användas för t.ex. telefoni och att skänka gåvor till insamlingar kan dock bedömas som en flerfunktionsvoucher.¹⁰¹

Lagstiftaren anför i samband med nyss nämnda exempel att bedömningen av vouchrar behöver göras utifrån omständigheterna i det specifika – enskilda – fallet,¹⁰² vilket också har nämnts ovan.

Rabattvouchrar såsom bonuscheckar etc. – omfattas inte av de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende

Exempel 13

Antag att en säljare av varor eller tjänster ställer ut bonuscheckar till sina kunder. Frågan är om det berör de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende i ML, så att beskattningsunderlaget på produkterna kan sänkas redan i samband med att kunderna får bonuscheckarna.

- Svaret är att det inte är möjligt att så att säga lämna mängdrabatter i förväg genom ett instrument som utgör en rabattvoucher. I enlighet med skälen enligt **punkt 4** i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065 inriktas nämligen inte de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende på sådana instrument som ger rätt till prisreduktioner – rabatter – för förvärv av varor eller tjänster, men som inte ger rätt till varor eller tjänster i utbyte vid inlösen av vouchern.
- I stället ska exempelvis en leverantör av varor utfärda en kreditfaktura (kreditnota) till den som har fått en bonuscheck när leveransen av varor sker eller har skett till en sådan kund och det står klart om villkoren för rabatten, exempelvis en mängdrabatt, är uppfyllda. Leverantören kan då sänka sin utgående moms i den redovisningsperiod då prisnedsättningen sker (jfr 7 kap. 6 § första st., 11 kap. 10 § första st. och 13 kap. 24 § första st. och 25 § första st. ML), och ersätta kunden med rabatten (prisreduktionen) inklusive moms.

¹⁰⁰ Se prop. 2017/18:213 s. 16.

¹⁰¹ Se prop. 2017/18:213 s. 16 och även s. 24.

¹⁰² Se prop. 2017/18:213 s. 15 och 16.

- För övrigt kan leverantören avtala med kunderna om att prisnedsättningar som ges efter leverans eller tillhandahållande inte ska föranleda någon sänkning av momsen som erlagts av kunden vid leveransen eller tillhandahållandet (jfr 7 kap. 6 § andra st. ML).

Särskild ersättning för betalningsförmedling ska åtskiljas från förmedling bestående i distribution av vouchrar

Exempel 14

I Exempel 3 jämför jag distributören D2 med en vanlig agent som agerar i uppdragsgivarens, huvudmannen D:s namn, beträffande försäljningen till konsumenterna av enfunktionsvouchrar utställda av detaljisten D. avseende varorna (sjalar). Jag anför där att om D2 debiterar en provision i faktura till D., för att utföra prestationen bestående i att distribuera vouchern åt D., ska D2 anses göra en skattepliktig förmedlingstjänst åt D. Det innebär att D2 har en verksamhet med full avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten.

- Om D2 tar en särskild ersättning för att förmedla betalningen från köparen till D., är en sådan betalningsförmedling undantagen från skatteplikt enligt art. 135.1 d) och e) i mervärdesskattedirektivet (och 3 kap. 9 § första st. och tredje st. 1 ML). Det är fråga om ett okvalificerat undantag från skatteplikt som inte berättigar till återbetalningsrätt för ingående moms (jfr 10 kap. 11 § första st. ML). Därmed har D2 en blandad verksamhet, där den skattepliktiga omsättningen av förmedlingstjänster medför rätt till avdrag för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten, medan betalningsförmedlingen inte ger rätt till vare sig avdrags- eller återbetalning av ingående moms.
- Den beskrivna situationen med en särskild avdragsbegränsande omsättning av en betalningsförmedlingstjänst förändras inte på grund av användningen av vouchrar i sammanhanget. Villkoren enligt art. 30a.1 i mervärdesskattedirektivet och 1 kap. 20 § ML för vad som avses med en voucher i momshänseende innebär en åtskillnad av vouchrar i förhållande till betalningsmedel eller betalningsinstrument som kan användas på ett generellt sätt. I stället följer med en voucher i momshänseende en rätt som innebär en skyldighet för den som levererar varor eller tillhandahåller tjänster som vouchern avser att godta vouchern som ersättning för varorna eller tjänster varvid vouchern inte anses utgöra ett betalningsmedel. En särskild ersättning för att

förmedla betalningsmedel – betalningsförmedling – ger sålunda upphov till att D2 anses göra en från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av tjänst, och den tjänsten kan inte anses skattepliktig bara för att den tillhandahålls i samband med att D2 gör den skattepliktiga förmedlingstjänst som består i att distribuera enfunktionsvouchern avseende den underliggande skattepliktiga varan åt D. Situationen med en särskild ersättning för betalningsförmedling ska således åtskiljas från förmedling bestående i distribution av vouchrar.

Överlåtelse eller förmedling av instrument utan koppling till vara eller tjänst eller leverantör eller tillhandahållare utgör värdepappershandel och omfattas inte av de särskilda reglerna om vouchrar

Exempel 15

Antag att detaljisten D. från exemplen 1-3 eller restaurangägaren R. från exemplen 4a och 4b ställer ut ett instrument som kan överlåtas i sig utan någon koppling till underliggande varor eller tjänster eller till identifierbara leverantörer av varor eller tillhandahållare av tjänster.

- Ett sådant instrument kan utgöra exempelvis en option på att förvärva vissa varor eller tjänster, och är inte en voucher i momshänseende. Det har i sig en marknad och utgör enligt min uppfattning ett värdepapper i momshänseende.
- En överlåtelse eller förmedling av optionen innebär att överlåtaren eller förmedlaren gör en sådan från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av tjänst som avses med värdepappershandel enligt 3 kap. 9 § första och tredje st. 1 ML och art. 135.1 f) i mervärdesskattedirektivet. Enligt art. 9 i tillämpningsförordningen utgör försäljningen av en option inom tillämpningsområdet för värdepappershandel enligt art. 135.1 f) i direktivet ett sådant tillhandahållande av tjänster som ska anses skilt från de underliggande transaktioner till vilka de hänför sig. Överlåtelse eller förmedling av instrumentet som D. eller R. har ställt ut i detta fall omfattas sålunda inte av de särskilda reglerna om vouchrar, utan utgör ett fall av värdepappershandel. Överlåtaren eller förmedlaren av optionen – dvs. av ifrågavarande värdepapper – saknar avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i sin verksamhet, om denne inte gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster.

- Överlåtelse eller förmedling av instrument utan koppling till vara eller tjänst eller leverantör eller tillhandahållare utgör sålunda enligt min uppfattning värdepappershandel och omfattas inte av de särskilda reglerna om vouchrar.

För övrigt anser jag beträffande art. 9 i tillämpningsförordningen att preciseringen där av innebörd att försäljningen av en option utgör en beskattningsbar transaktion enligt art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet, om försäljningen är en transaktion inom tillämpningsområdet för art. 135.1 f) i direktivet, borde ske i en särskild punkt i art. 24 i direktivet, inte genom art. 9 i tillämpningsförordningen. Begrepp som värdepappershandel bör enligt min uppfattning även framgent utvecklas genom EU-domstolens rättspraxis, såsom redan har skett genom målet EU-målet C-2/95 (SDC) av innebörd att handeln med värdepapper omfattar handlingar som förändrar den rättsliga och finansiella situationen mellan parterna. Redan av EU-målet C-235/00 (CSC) framgår också att undantaget i direktivets art. 135.1 f) för omsättning av värdepapper avser transaktioner som medför rättsliga och ekonomiska förändringar mellan parterna, varvid tillhandahållande av en tjänst som enbart är materiell, teknisk eller administrativ och som inte medför sådana förändringar mellan parterna utgör en beskattningsbar transaktion. Att särskilt för optioner ange i art. 9 i tillämpningsförordningen vad som redan följer av EU-domstolens rättspraxis kan enligt min mening ge uppfattningen att det skulle vara oklart huruvida en option utgör värdepapper momsmässigt sett.

Behovet av en precisering av vad som omfattas av huvudregeln beskattningsbara tillhandahållanden av tjänster i artikel 24.1 i direktivet när det gäller instrument som optioner visar sig framför allt beträffande vad jag benämner privaträttsliga optioner. Privaträttsliga optioner avser ofta annan egendom än aktier och ges av bolag till de anställda eller aktieägarna. Om en sådan option är personlig och inte kan överlåtas vidare, torde det enligt min uppfattning vara fråga om en tjänst som omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av tjänster. För en privaträttslig option finns det inte någon marknad, och därför anser jag att utfärdandet av en sådan option inte utgör värdepappershandel. Det finns inte någon preciserande gränsdragning av försäljning av optioner som utgör från skatteplikt okvalificerat undantagen värdepappershandel enligt art. 135.1 f) i direktivet gentemot privaträttsliga optioner. En sådan precisering bör enligt min mening införas, och då i en särskild punkt i art. 24 i direktivet, inte i art. 9 i tillämpningsförordningen. Jag har nämnt behovet av ifrågasvarande precisering i Forssén 2018 s. 9. Det har enligt min uppfattning blivit än mer angeläget att åtgärda genom att de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende infördes 2019 och ger upphov till gränsdragningar mellan dem och reglerna om

värdepappershandel – framför allt beträffande sammansatta transaktioner.

Särskilt om exempelvis kupongföretag och den så kallade floaten

Exempel 16

I artikeln Forssén 2019 (2) tar jag upp, tillsammans med de regeltekniska aspekterna och förslag till forskning, den särskilda frågan om vad som utgör en ersättning i sådana sammanhang där förtjänsten utgörs av en så kallad float.¹⁰³ Jag återger här något om de gränsdragningsproblem som jag ser med sådana fall, när det gäller att bestämma vad som utgör en omsättning beträffande de särskilda reglerna om vouchrar i ML.

- I artikeln Forssén 2017, om bitcoins och moms, tog jag upp att finansiella institut tillgodogör sig ränteinkomster genom floaten, dvs. ränta på de medel som placeras på marknaden under de tidsglapp som uppstår vid förmedlingen av betalningar som sker hos banker etc. och som ännu inte har bokförts på bankkundens etc. (mottagarens) konto.¹⁰⁴ I Forssén 2019 (2) nämner jag också det samt att floaten kan förekomma även hos till exempel kupongföretag, varvid jag anför bland annat följande.
- Lunchkuponger är enligt förarbetena till de särskilda reglerna om vouchrar i ML ett exempel på instrument som kan vara vouchrar,¹⁰⁵ vilket också har nämnts ovan. Förtjänsten hos kupongföretaget kan bestå i ränteinkomsten – floaten – som uppstår genom att företaget har pengarna från den som har köpt kuponger på sitt konto tills det betalar exempelvis en restaurang där en kupong har lösts in i utbyte mot en lunchmåltid. Enligt förarbetena bedöms marknaden för sådana restaurangvouchrar ha minskat avsevärt de senaste decennierna, varför betydelsen av de nya reglerna om vouchrar i ML anses ha minskat för restaurangföretag.¹⁰⁶ Emellertid förändrar inte det att det principiellt sett kan uppstå gränsdragningsproblem exempelvis mellan vad som är ersättning och vad som är sådan verklig ränta som inte ska ingå i beskattningsunderlaget vid bestämningen av omfattningen av de särskilda reglerna om vouchrar.

¹⁰³ Se Forssén 2019 (2) s. 343 och 344.

¹⁰⁴ Se Forssén 2017, avsnitt 4.2.

¹⁰⁵ Jfr prop. 2017/18:213 s. 15.

¹⁰⁶ Se prop. 2017/18:213 s. 24.

KÄLLFÖRTECKNING

Litteratur

Forssén, Björn

- Bitcoins och mervärdesskatt, artikel i Svensk Skattetidning 2017 s. 95-106 [Cit. Forssén 2017] (Se: www.forssen.com)
- Konkurrensfördelar med varuomsättningar efter moms fria omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster, artikel i Balans Fördjupningsbilaga 1 2018 s. 3-10, publicerad 2018-01-18 på www.tidningenbalans.se [Cit. Forssén 2018] (Se: www.forssen.com)
- Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier: Femte upplagan. Eget förlag. Stockholm 2019 [Cit. Forssén 2019 (1)] (Förstaupplagan finns som öppet dokument på www.diva-portal.org.)
- Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB. Stockholm 2011 [Cit. Forssén 2011] (Finns som öppet dokument på www.diva-portal.org.)
- Vouchrar och moms – regeltekniska aspekter och förslag till forskning, artikel i Svensk Skattetidning 2019 s. 329-346 [Cit. Forssén 2019 (2)] (Se: www.forssen.com)

Offentligt tryck, m.m.

Regeringens propositioner

Prop. 1993/94:99 – Ny mervärdesskattelag

Prop. 2003/04:26 – Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt

Prop. 2009/10:15 – Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning

Prop. 2017/18:213 – Mervärdesskatteregler för vouchrar

Prop. 2018/19:160 Ändrade mervärdesskatteregler vid gränsöverskridande handel mellan företag

SKV:s handledningar och ställningstaganden

Handledningar

SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014 (SKV 553 & SKV 554), s. 68, 69 och 71

Ställningstaganden

SKV:s ställningstagande 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111, s. 69

SKV:s ställningstagande 2007-11-19, dnr 131 586267-07/111, s. 71

SKV:s ställningstagande 2009-12-07, dnr 131 805991-09/111, s. 73

SKV:s ställningstagande 2012-06-26, dnr 131 359965-12/111 (ersatt per den 1 januari 2019 av ställningstagandet 2018-11-26), s. 20

SKV:s ställningstagande 2018-11-26, dnr 202 488720-18/111, s. 12, 20, 39, 60, 64 och 65

SKV:s ställningstagande 2018-12-06, dnr 202 508158-18/111, s. 35 och 43

EU-källor

Primärrätt

Fördraget om EU

Sekundärrätt

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt – mervärdesskattedirektivet

Rådets direktiv (EU) 2016/1065 av den 27 juni 2016 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller behandlingen av vouchrar

Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (omarbetning) [tillämpningsförordningen]

Övrigt

Den gemensamma politiska förklaringen av den 28 september 2011 från medlemsstaterna och EU-kommissionen om förklarande dokument

Rättsfall

EU-domstolens domar

Förenade målen 123 och 330/87 (Jeunehomme), ECLI:EU:C:1988:408, s. 34

342/87 (Genius Holding), ECLI:EU:C:1989:635, s. 34

C-2/95 (SDC), ECLI:EU:C:1997:278, s. 79

C-85/95 (Reisdorf), ECLI:EU:C:1996:466, s. 34

C-141/96 (Langhorst), ECLI:EU:C:1997:417, s. 34

C-235/00 (CSC), ECLI:EU:C:2001:696, s. 79

HFD

RÅ 2002 ref. 113. s. 57

HFD 2012 ref. 68, s. 57 och 58

SAKREGISTER

A conto	10	Harmonisering.....	13
Agentförhållande.....	42	Hotell- och restaurangbranschen	
Avdragsrätt.....	24	11
Beskattningsbar person	23	I eget namn.....	21, 39
Beskattningsbara personer med		Inlösen.....	16
liten omsättning		Inträdesbiljett till en viss	
skattebefrielse enligt ML		teaterföreställning	12
sedan 2017.....	19	Inträdesbiljetter till biografer	
Beskattningsrätten 17, 28, 29, 30		och museer	12
Beskattningsunderlag	31, 36	Kommissionen	16
Beskattningsunderlaget	45	Kommissionär	42
Betalningsinstrument	13	Konkurrensnedvridning. 13, 24	
Biografverksamheter	11	Konkurrera på lika villkor.....	17
Bitcoins	80	Konsumenten	10
Detaljhandeln	11	Konsumenter	17, 38
Distributions- eller		Kontantkort för mobiltelefoni	11
marknadsföringstjänster	15	Kostnadsmassan	45
Distributören	41, 44	Kupongföretag	80
Dubbelbeskattning	13	Kvalificerat undantagna varor	
Ekonomisk verksamhet	24	eller tjänster.....	24
Elektronisk form	15	Lunchkort	11
Elektroniska tjänster.....	17	Lunchkuponger	11, 12, 80
Enfunktionsvoucher . 28, 29, 39,		Mellanman	42
41		Mervärdet.....	44
Enfunktionsvouchrar	10	Modernisering	13
Ersättning eller partiell		Momsbelopp	28, 30
ersättning	40, 43	Momsbeloppet.....	29
EU-nivå	13	Månadskort på ett gym.....	12
Flerfunktionsvoucher	29, 43	Nedladdat	15
Flerfunktionsvouchrar 11, 30, 39		Netto-dealavgift	57
Floaten.....	80	Okvalificerat undantagen	
Frimärken	12	omsättning.....	15
Fysisk form	15	Okvalificerat undantagna varor	
Färdbiljett för en specifik resa		eller tjänster.....	24
.....	12	Olikbehandling.....	17
Färdbiljetter	12	Omsättningar.....	38
Förenkling	13	Optioner	79
Förmedlingstjänster.....	15	Osund konkurrens	17
Förskott	10	Papperslösa	15
Förädlingskedja	38	Post- och telestyrelsen.....	10
Generella momssatsen.....	30	Presentkort	11, 12
Generella skatteplikten.....	16	Prisreduktioner	16

Proportionalitetsprincipen	13	Särskilda ordningarna	18
Rabatter	16	Särskilda regler	10
Rabattvouchrar	16	Särskilda reglerna	18
Radio- och tv-sändningar	17	Teknikneutral	14
Redovisning	34, 35	Teknikneutralt begrepp	15
Reducerade momssatserna	30	Telefonabonnemang	12
Refill för kontantkort	12	Telefonkort	12
Regeringsformen	9	Telekomföretag	11
Restaurangvouchrar	11, 80	Telekommunikationstjänster ..	17
Ränta	80	Tillämpningsförfordningen	10
Separat tillhandahållande av tjänster	15	Transaktioner	38
Servicesedel	15	Tredjelandsordningen	18
Skattebasen för momsen	13	Undantag från skatteplikt	16
Skattebortfall	44	Unionsnivå	13
Skatteflykt	13	Unionsordningen	18
Skattepliktig karaktär	15	Utebliven beskattning	13
Skattskyldig	23	Verklig ränta	80
Skattskyldighetens inträde	31, 35	Voucher	10, 14, 25
Slutkonsumenter	10, 38	Vouchrar	10
Små företag	19	Värdebevis	10, 14
Streamingtjänster för film och musik	11	Värdepapper	15
Subsidiaritetsprincipen	13	Värdepappershandel	15, 79
		Återbetalningsrätt	24
		Äganderätt till varor	15