

Regeringens proposition

2017/18:213



Mervärdesskatteregler för vouchrar

Prop.
2017/18:213

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 12 april 2018

Stefan Löfven

Magdalena Andersson
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen lämnas förslag på hur vouchrar (värdebevis) ska behandlas vid uttag av mervärdesskatt. Förslagen innebär att det införs definitioner av vouchrar, enfunktionsvouchrar samt flerfunktionsvouchrar. Det föreslås också regler om vad som är omsättning vid behandling av enfunktionsvouchrar respektive flerfunktionsvouchrar. Vidare finns en bestämmelse om beskattningsunderlaget vid transaktioner med flerfunktionsvouchrar. Förslagen är föranledda av ändringar i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt. De nya reglerna syftar bl.a. till ökad enhetlighet och att undvika konkurrensnedvridningar, dubbelbeskattning och utebliven beskattning.

Reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2019.

Innehållsförteckning

1	Förslag till riksdagsbeslut	3
2	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen	4
3	Ärendet och dess beredning	9
4	Bakgrund.....	9
5	Gällande rätt.....	10
5.1	Svensk rätt	10
5.2	EU-rätt	10
6	Skatteverkets ställningstagande om olika voucherar	12
7	Direktiv om behandling av voucherar i mervärdesskattehänseende	12
8	Nya mervärdesskatte regler för transaktioner med voucherar	13
8.1	Definitioner av olika voucherar.....	13
8.2	Transaktioner med enfunktionsvoucherar	16
8.3	Transaktioner med flerfunktionsvoucherar	19
8.4	Beskattningsunderlag vid transaktioner med flerfunktionsvoucherar	20
8.5	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	21
9	Konsekvensanalys.....	22
9.1	Syfte och alternativa lösningar	22
9.2	Förslagets förenlighet med EU-rätten	22
9.3	Ikraftträdande och särskilda informationsinsatser	23
9.4	Offentligfinansiella effekter	23
9.5	Effekter för företag	24
9.6	Effekter för myndigheter	26
9.7	Övriga effekter	26
10	Författningskommentar.....	26
Bilaga 1	Rådets direktiv 2016/1065/EU	31
Bilaga 2	Sammanfattning av promemorian Mervärdesskatte regler för voucherar	35
Bilaga 3	Promemorians lagförslag.....	36
Bilaga 4	Förteckning över remissinstanserna	40
Bilaga 5	Lagrådsremissens lagförslag	41
Bilaga 6	Lagrådets yttrande	46
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 12 april 2018	47

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 2017/18:213

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).

Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)² dels att 1 kap. 3 § och 7 kap. 3 c § ska ha följande lydelse, dels att det ska införas nio nya paragrafer, 1 kap. 20 och 21 §§, 2 kap. 9–13 §§ och 13 kap. 7 a och 17 a §§, och närmast före 2 kap. 9 och 12 §§ nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

3 §³

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 § vid omsättning inträder när varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits eller när varan eller tjänsten har tagits i anspråk genom uttag, om inte annat följer av andra stycket eller 3 a, 3 b, 4 eller 5 a §.

Om den som omsätter varan eller tjänsten får ersättning helt eller delvis för en beställd vara eller tjänst före den tidpunkt som avses i första stycket, inträder skattskyldigheten när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo. Detta gäller dock endast om omsättningen är skattepliktig när ersättningen kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo.

Med leverans av en vara förstås att varan avlämnas eller att den sänds till en köpare mot postförskott eller efterkrav.

Med leverans av en vara förstås att varan avlämnas eller att den sänds till en köpare mot postförskott eller efterkrav. *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.*

20 §

Med voucher avses 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 leverantörer-

¹ Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i lydelsen enligt rådets direktiv 2016/1065/EU.

² Lagen omtryckt 2000:500.

³ Senaste lydelse 2009:1333.

nas eller tillhandahållarnas identitet måste anges antingen på instrumentet eller i tillhörande dokumentation som inbegriper villkoren för användning av instrumentet.

21 §

Med enfunktionsvoucher avses 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.

Med flerfunktionsvoucher avses en annan voucher än en enfunktionsvoucher.

2 kap.

Omsättning vid transaktioner med enfunktionsvouchrar

9 §

Varje överlåtelse mot ersättning av en enfunktionsvoucher som görs av en beskattningsbar person som agerar i eget namn ska anses som en omsättning av de varor eller tjänster som vouchern avser. Detsamma gäller om en enfunktionsvoucher tas i anspråk på motsvarande sätt som avses i 1 § första stycket 2 eller tredje stycket 2.

Det faktiska överlämnandet av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna i utbyte mot en enfunktionsvoucher som godtas som ersättning eller partiell ersättning av leverantören eller tillhandahållaren är inte en omsättning, om inte annat följer av 11 §.

10 §

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.

11 §

Om den som levererar varor eller tillhandahåller tjänster i utbyte mot en enfunktionsvoucher 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.

Omsättning vid transaktioner med flerfunktionsvouchrar

12 §

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.

13 §

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.

7 kap.**3 c §⁴**

Med ersättning enligt 3–3 b §§ förstås 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.

Vid leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster mot en flerfunktionsvouchert 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.

Med kostnad enligt 3 § för att utföra en tjänst förstås den del av de fasta och löpande kostnaderna i rörelsen som belöper på tjänsten.

13 kap.**7 a §**

Utgående skatt för överlåtelse av en enfunktionsvouchert ska redovisas för den redovisningsperiod under vilken vouchern har överlämnats eller betalning dessförinnan har tagits emot.

Första stycket gäller inte om den skattskyldige redovisar utgående skatt enligt 8 §.

17 a §

Ingående skatt för förvärv av en enfunktionsvouchert ska redovisas för den redovisningsperiod under vilken vouchern har tagits emot eller betalning dessförinnan har lämnats.

Första stycket gäller inte om den skattskyldige redovisar utgående skatt enligt 8 §.

⁴ Senaste lydelse 2007:1376.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2019.
2. Lagen tillämpas inte på vouchrar som är utställda före ikraftträdandet.

I juni 2016 antog Europeiska unionens råd ett nytt direktiv med bestämmelser om den mervärdesskattemässiga behandlingen av transaktioner med vouchrar, rådets direktiv 2016/1065/EU av den 27 juni 2016 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller behandlingen av vouchrar.¹

Till grund för direktiv 2016/1065/EU ligger Europeiska kommissionens förslag COM (2012) 206 final av den 10 maj 2012. Förslaget har remissbehandlats (dnr Fi2012/02175/S2). I en promemoria från Finansdepartementet i november 2017, Mervärdesskatteregler för vouchrar, föreslogs ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, för genomförande av direktivet. Bestämmelserna i direktivet ska vara införda i nationell lagstiftning och börja tillämpas den 1 januari 2019. En sammanfattning av promemorians förslag finns i *bilaga 2*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 3*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 4*. Remissyttranden finns tillgängliga i lagstiftningsärendet (Fi2017/04527/S2).

Lagrådet

Regeringen beslutade den 1 mars 2018 att inhämta Lagrådets yttrande över det lagförslag som finns *bilaga 5*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 6*. Lagrådet lämnade förslaget utan erinran. Vissa redaktionella ändringar har gjorts i förhållande till lagrådsremissens lagförslag.

4 Bakgrund

Reglerna om mervärdesskatt är i hög grad harmoniserade inom EU. De EU-rättsliga reglerna finns framförallt i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). Reglerna i direktivet måste genomföras i nationell lagstiftning. I Sverige har detta skett i mervärdesskattelagen.

I dag saknar mervärdesskattedirektivet särskilda regler hur vouchrar (värdebevis) ska hanteras mervärdesskattemässigt. Allmänna bestämmelser ska därför tillämpas för exempelvis presentkort, lunchkuponger och kontantkort för mobiltelefoni. Tillämpningen har skiljt sig åt mellan olika EU-länder bl.a. i fråga om när mervärdesskatt tas ut vid transaktioner med vouchrar. Denna olikbehandling kan medföra dubbelbeskattning eller att det inte tas ut någon skatt. Skillnaderna mellan olika EU-länder kan också utnyttjas för att undvika skatt. För företag kan olikbehandlingen medföra en osäkerhet om den mervärdesskattemässiga bedömningen och försvåra hanteringen vid handel över gränserna.

¹ EUT L 177, 01.7.2016, s. 9, Celex 32016L1065.

Prop. 2017/18:213 Mot denna bakgrund lämnade Europeiska kommissionen (nedan kommissionen) ett förslag om ändringar av mervärdesskattedirektivet vad beträffar behandlingen av vouchrar. Förslaget syftade till att klargöra och harmonisera EU-lagstiftningens regler om behandlingen av vouchrar för att bl.a. undvika problem med dubbelbeskattning och utebliven beskattning. Förhandlingarna om förslaget inriktades främst mot att finna gemensamma definitioner och gemensamma regler avseende vad som är en beskattningsbar transaktion när vouchrar används som ersättning för varor eller tjänster. Det är frågor som är centrala för att bl.a. undvika dubbelbeskattning och utebliven beskattning. Kommissionens förslag var mer omfattande än det antagna direktivet. Till skillnad mot förslaget innehåller det antagna direktivet t.ex. inga särskilda regler avseende rabattvouchrar. Direktivet innehåller dock definitioner och bestämmelser för att klargöra när skatt kan tas ut vid transaktioner med vouchrar. Vidare finns en bestämmelse om beskattningsunderlaget vid transaktioner med flerfunktionsvouchrar.

5 Gällande rätt

5.1 Svensk rätt

I mervärdesskattelagen saknas särskilda regler om hanteringen av vouchrar. Allmänna bestämmelser blir därför tillämpliga. Mervärdesskatt ska betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap om omsättningen inte medför skattebefrielse för den beskattningsbara personen (1 kap. 1 § första stycket 1 ML). Skyldigheten att betala skatt vid omsättning inträder när varan har levererats eller tjänsten tillhandahållits. Om den som gör omsättningen får ersättning helt eller delvis före leveransen eller tillhandahållandet inträder skattskyldigheten när ersättningen kommer denne tillgodo (1 kap. 3 § ML). Med omsättning av en vara förstås främst att en vara överläts mot ersättning och med omsättning av tjänst förstås i första hand att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon (2 kap. 1 § ML). Beskattningsunderlaget vid omsättning mot ersättning ska beräknas med utgångspunkt i ersättningen. Mervärdesskatten ska inte ingå i beskattningsunderlaget. Med ersättning förstås normalt allt det som säljaren fått eller ska få för varan eller tjänsten från köparen eller från tredje part inklusive sådana bidrag som är kopplade till priset på varan eller tjänsten (7 kap. 2, 3 och 3 c §§ ML).

5.2 EU-rätt

Mervärdesskatt ska tas ut när varor levereras eller tjänster tillhandahålls mot ersättning inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap (artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet).

Med leverans av varor avses en överföring av rätten att som ägare förfoga över materiella tillgångar (artikel 14.1). Med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor (artikel 24). EU-domstolen har ansett att en teleoperatör, som överlät telefonkort som enbart gick att ringa med till en distributör, tillhandahöll telekommunikationstjänster mot ersättning till distributören. Telefonkortet avsåg en slags tjänst vars innehåll och kvantitet var bestämd i förväg och endast en skattesats var tillämplig. Distributören sålde kortet vidare i eget namn och för egen räkning. När slutanvändaren använde kortet för att ringa med ansågs teleoperatören inte tillhandahålla en tjänst till denne (C-520/10 Lebara, EU:C:2012:264). EU-domstolen har också ansett att ett bolags tillhandahållande av värdekuponger till anställda mot löneavdrag utgjorde tillhandahållande av tjänst. Kupongerna, som kunde användas för att köpa varor eller tjänster i vissa affärer, ansågs medföra en övergång av en framtida och obestämd rätt till varor eller tjänster (C-40/09 Astra Zeneca UK, EU:C:2010:450).

Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och staten kan kräva att skatten betalas vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum (artikel 63). Om förskottsbetalningar görs före den tidpunkten kan mervärdesskatten dock krävas ut när betalningen tas emot (artikel 65). Samtliga omständigheter avseende skattskyldighetens inträde måste i så fall redan vara kända, dvs. varorna och tjänsterna ska vara tydligt identifierade vid tidpunkten för betalningen (C-419/02 BUPA Hospitals, EU:C:2006:122, punkt 48). EU-domstolen har bedömt när skatten kan tas ut vid köp av poänggrätter som kunde omvandlas till tjänster, t.ex. logi på hotell eller utnyttjande av lägenheter på olika turistanläggningar. När poänggrätterna köptes saknades exakt kännedom om vilka anläggningar eller andra tjänster som fanns tillgängliga under ett visst år och om värdet räknat i poäng för en vistelse vid en av dessa anläggningar. De avgörande faktorerna för att kunna ta ut mervärdesskatt kunde därför inte fastställas vid den tidpunkten. Enligt EU-domstolen erhålls tjänsten inte förrän köparen omvandlar sina tidigare förvärvade poänggrätter till någon annan tjänst. Först då inträffar den beskattningsgrundande händelsen och skatten kan inte tas ut innan dess (C-270/09 MacDonald Resorts, EU:C:2010:780).

Beskattningsunderlaget ska som utgångspunkt omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller ska erhålla från förvärvaren eller en tredje part, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset (artikel 73). Mervärdesskatt ska dock inte ingå i beskattningsunderlaget (artikel 78). EU-domstolen har behandlat ett fall med en leverantör som säljer en kupong till rabatterat pris med löfte om att senare till det nominella värdet ta emot kupongen som betalning. När en kund använder kupongen som betalning för en vara ansågs ersättningen uppgå till det belopp som leverantören faktiskt tog emot för kupongen (C-288/94, Argos Distributors, EU:C:1996:398).

6 Skatteverkets ställningstagande om olika vouchrar

Skatteverket har behandlat mervärdesskatt vid transaktioner med vouchrar enligt de nuvarande reglerna i ett ställningstagande 2012-06-26 (dnr 131 359965-12/111). Skatteverket anser bl.a. att en voucher är ett slags värdebevis, t.ex. ett kort eller en servicesedel, som möjliggör en kommande konsumtion av varor eller tjänster.

Ett värdebevis kan enligt Skatteverket antingen vara en enfunktions- eller en flerfunktionsvoucher. En voucher som anger exakt vilken sorts vara eller tjänst som fås i utbyte mot vouchern, vem som är leverantör av varan eller tjänsten och i vilket land omsättningen sker i utbyte mot vouchern anses vara enfunktionsvoucher. Det anses gälla tillhandahållanden där samtliga omständigheter som har betydelse för skattskyldigheten är kända vid betalningstillfället. Exempel på sådana vouchrar kan vara lunchkuponger som endast kan användas på en viss restaurang eller telefonkort som enbart kan användas för telefonitjänster.

En flerfunktionsvoucher är en voucher som inte är en enfunktionsvoucher. Det är således fråga om olika vouchrar som inte exakt anger vilken sorts vara eller tjänst som fås i utbyte mot vouchern. Presentkort som representerar ett visst värde, kontantkort och vissa telefonkort utgör exempel på flerfunktionsvouchrar.

För en enfunktionsvoucher inträder skattskyldigheten i samband med att betalning för denna sker. För en flerfunktionsvoucher inträder skattskyldigheten i stället i samband med att varan levereras eller tjänsten tillhandahålls oavsett om betalning skett tidigare.

Ett företag som tillhandahåller en flerfunktionsvoucher utan att vara utställare av vouchern ska enligt Skatteverket ses som distributör av denna och företaget tillhandahåller en administrativ tjänst. Ersättningen för tjänsten ska, för det fall ersättningen inte ges i särskild ordning, beräknas utifrån voucherns värde minskat med det belopp som distributören har betalat för vouchern. Enligt Skatteverkets bedömning är mellanskillnaden mellan voucherns värde och av distributören betalat belopp ersättningen för administrationstjänsten.

7 Direktiv om behandling av vouchrar i mervärdesskattehänseende

I det direktiv som rådet har beslutat om, rådets direktiv 2016/1065/EU om av den 27 juni 2016 om ändring av om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller behandlingen av vouchrar, finns en definition av voucher i mervärdesskattehänseende. Med voucher avses 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. Prop. 2017/18:213

Vouchrar kan vara antingen enfunktionsvouchrar eller flerfunktionsvouchrar. Med enfunktionsvoucher förstås en voucher för vilken platsen för leverans av de varor eller tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser, och den mervärdesskatt som ska betalas för dessa varor eller tjänster, är kända vid tidpunkten för utställandet av vouchern. Andra vouchrar är flerfunktionsvouchrar (artikel 30a).

Direktivet innehåller dessutom bestämmelser om när beskattning kan ske vid transaktioner med enfunktions- respektive flerfunktionsvouchrar. Utgångspunkten är att beskattning kan ske vid varje överlåtelse av en enfunktionsvoucher. Vid flerfunktionsvouchrar ska däremot den faktiska leveransen av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna i utbyte mot vouchern vara föremål för mervärdesskatt (artikel 30b).

För transaktioner med flerfunktionsvouchrar finns vidare en regel som innebär att beskattningsunderlaget vid leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster mot en flerfunktionsvoucher ska motsvara den ersättning som betalas för vouchern eller, i avsaknad av information om denna ersättning, det monetära värde som anges på själva flerfunktionsvouchern eller i tillhörande dokumentation (artikel 73a). De nya reglerna syftar till ökad enhetlighet och tydlighet. Andra syften är att undvika konkurrenssnedvridningar, dubbelbeskattning och utebliven beskattning.

De nya bestämmelserna ska tillämpas på vouchrar utställda efter den 31 december 2018 (artikel 410a). Kommissionen ska ta fram en utvärderingsrapport om de nya reglerna senast den 31 december 2022 (artikel 410b).

8 Nya mervärdesskatteregler för transaktioner med vouchrar

8.1 Definitioner av olika vouchrar

Regeringens förslag: En voucher är ett instrument som det finns en skyldighet att godta som ersättning eller partiell ersättning för omsättning av varor eller tjänster, om de varor eller tjänster som ska omsättas eller de potentiella leverantörerna eller tillhandahållarnas identitet anges antingen på instrumentet eller i tillhörande dokumentation.

För en enfunktionsvoucher ska omsättningslandet för de varor eller tjänster som vouchern avser och den mervärdesskatt som ska betalas för dessa varor och tjänster vara kända när vouchern ställs ut.

En annan voucher än en enfunktionsvoucher är en flerfunktionsvoucher.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. I promemorian användes dock uttrycket säljare i definitionen av voucher.

Prop. 2017/18:213 Promemorians lagförslag hade även en något annan språklig och redaktionell utformning.

Remissinstanserna: Förvaltningsrätten i Jönköping, Skatteverket, FAR och Sveriges advokatsamfund tillstyrker de föreslagna ändringarna. Vidare tillstyrker Näringslivet Skattedelegation (NSD), till vilken IT och Telekomföretagen, Företagarna, Svenska Handel, Svenskt Näringsliv och Svenska Bankföreningen ansluter sig, att ändringar görs i mervärdesskattelagen. Kammarrätten i Göteborg, Konsumentverket, Konkurrensverket och Sveriges Kommuner och Landsting och Sveriges redovisningskonsulters förbund (Srf) har inga invändningar mot de föreslagna ändringarna. Kommerskollegium och Tillväxtverket har inga synpunkter på förslagen i promemorian.

NSD har lämnat förslag på förtydliganden och kompletteringar, bl.a. att begreppet säljare i definitionen av voucher bör bytas mot leverantör eller tillhandahållare. Näringslivets regelnämnd (NNR) har liknande synpunkter. NSD efterlyser flera förtydliganden av begreppet "voucher" och en EU-gemensam definition av "förmedling i eget eller annans namn". Svenska Bankföreningen, som ansluter sig till vad NSD har framfört, lämnar också kompletterande synpunkter om att fler typer av erbjudanden och marknadsföring med vouchrar bör belysas. Svenska Bankföreningen anser också att lagstiftningen skulle vinna på att gränsdragningen mot rabattvouchrar blev tydlig. Föreningen anser vidare att det bör framgå av lagtexten att en voucher kan vara i elektronisk form. Även FAR framför synpunkter och anser bl.a. att det vore bra om det mer utförligt kommenterades vad som är skillnaden mellan vouchrar och mer voucherliknande betalningsmedel. Sveriges advokatsamfund efterlyser exempel på när ett telefonkort kan anses som en enfunktionsvoucher.

Skälen för regeringens förslag: De nya reglerna i mervärdesskattedirektivet innehåller bl.a. definitioner av voucher, enfunktionsvoucher och flerfunktionsvoucher (artikel 30a.1). Motsvarande definitioner bör införas i mervärdesskattelagen. Definitionen av voucher innebär att med voucher avses ett instrument som det finns en skyldighet att godta som ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. Definitionen innebär också att de varor eller tjänster den kan användas för eller de potentiella leverantörernas eller tillhandahållarnas identitet ska vara angivna på vouchern eller i tillhörande dokumentation. Definitionen ska klargöra vad som är en voucher i mervärdesskattehänseende och skilja dessa från betalningsinstrument som kan användas mer generellt.

I den föreslagna definitionen av voucher i mervärdesskattelagen används i enlighet med förslag från NSD och NNR uttrycket "de potentiella leverantörernas eller tillhandahållarnas identitet". Definitionen får därmed en lydelse som är mer i linje med den i mervärdesskattedirektivet. Svenska Bankföreningen har framfört att det bör framgå av lagtexten att en voucher kan ha elektronisk form. Någon uttrycklig reglering om det saknas dock i mervärdesskattedirektivets definition av voucher. En uttrycklig reglering bör inte heller införas i mervärdesskattelagens definition. Definitionen är teknikneutral, vilket medför att vouchrar kan ha såväl fysisk som elektronisk form. Förekomsten av en voucher är således inte beroende av att vouchern har

en viss form. En voucher kan vara ett värde som enbart finns i elektronisk form eller ett värde som finns nedladdat på ett kort. Ett presentkort i pappersform med ett visst värde är ett annat exempel på något som kan vara en voucher.

I mervärdesskattedirektivet har det också införts en definition av enfunktionsvoucher (artikel 30a.2) respektive flerfunktionsvoucher (artikel 30a.3). Den mervärdesskattemässiga hanteringen av transaktioner i anslutning till vouchrar blir olika för enfunktionsvouchrar respektive flerfunktionsvouchrar (se vidare avsnitt 8.2 och 8.3). Definitionerna utgår ifrån att det för en enfunktionsvoucher ska finnas tillräckligt med uppgifter för att kunna ta ut skatten för de underliggande varorna eller tjänsterna när vouchern ställs ut. För att det ska kunna ske behöver det vara känt i vilket land som leveransen eller tillhandahållandet äger rum. Den mervärdesskatt som ska betalas avseende de underliggande varorna eller tjänsterna behöver också vara känd. Det medför att det behöver finnas uppgifter som gör att det går att beräkna skattens storlek. Det behöver dock inte vara känt vilken beskattningsbar person som slutligen kommer att leverera varan eller tjänsten i utbyte mot vouchern.

Andra vouchrar än enfunktionsvouchrar anses utgöra flerfunktionsvouchrar. Det är således instrument som kan användas som ersättning för varor och tjänster men där beskattningslandet inte är känt eller där det inte är känt hur mycket mervärdesskatt som ska tas ut för varorna eller tjänsterna vid inlösen.

NSD befarar att användningen av ”instrument” i definitionen av voucher kan utvidga vad som betraktas som voucher. Vidare menar NSD att gränsdragningen mot telefonkort, betalkort med tilläggstjänster, rabattkuponger, bonuspoäng m.m. behöver klargöras. FAR framför liknande synpunkter. Svenska Bankföreningen efterlyser fler exempel på vouchrar, t.ex. kort med bonuspoäng, kort som kan laddas med ett värde som kan användas för inköp av olika varor eller tjänster ex. bio, luncher etc. Direktivreglerna har inriktats på vouchrar som kan användas som hel eller partiell ersättning för inlösen mot varor eller tjänster. Reglerna är däremot inte inriktade 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. Den förslagna definitionen innebär att det för en voucher finns en skyldighet att godta den som ersättning för leveranser eller tillhandahållanden. Uppgifter ska också finnas om de potentiella leverantörerna eller tillhandahållarna eller om de varor som ska levereras eller tjänster som ska tillhandahållas. Det finns således närmare villkor för att avgöra vad som är en voucher. Vouchrar förekommer med varierande utformning inom olika branscher. Vid bedömningen av vad som är en voucher och om det är en enfunktionsvoucher eller flerfunktionsvoucher måste hänsyn tas till omständigheterna i det specifika fallet. Presentkort, lunchkuponger och kontantkort för mobiltelefoni är exempel på instrument som kan vara vouchrar. Ett månadskort på ett gym, ett telefonabonnemang, en färdbiljett för en specifik resa eller en inträdesbiljett till en viss teaterföreställning är däremot exempel på sådant som inte i sig bör anses som vouchrar. 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

Prop. 2017/18:213 flerfunktionsvouchers. Om en voucher på en viss restaurang endast kan användas för inköp av lunch (mat och alkoholfri dryck) bör det vara fråga om en enfunktionsvoucher. En voucher med ett värde som däremot kan användas för restaurangtjänster med olika skattesatser t.ex. mat och alkoholfria drycker bör istället bedömas som en flerfunktionsvoucher om det inte redan vid utställandet är känt hur stor del av värdet som belöper på respektive skattesats. Om en voucher endast kan användas för mobiltelefoni och det är känt i vilket land som skatten ska tas ut är det 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. En bedömning behöver således göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet.

Lagförslag

Förslaget föranleder två nya paragrafer, 1 kap. 20 och 21 §§ ML.

8.2 Transaktioner med enfunktionsvouchrar

Regeringens förslag: Överlåtelser i eget namn av enfunktionsvouchrar anses som omsättning av de varor eller tjänster som vouchern avser. Det faktiska överlämnandet av varorna eller tjänsterna i utbyte mot vouchern anses dock inte som en självständig omsättning.

Om överlåtelser av vouchern görs i en annan beskattningsbar persons namn anses denna ha omsatt varorna eller tjänsterna.

Om den som levererar varor eller tjänster i utbyte mot en enfunktionsvoucher inte är den beskattningsbara person som ställt ut vouchern ska leverantören av varorna eller tjänsterna anses ha omsatt dessa till den som ställt ut vouchern.

Utgående skatt för överlåtelse av en enfunktionsvoucher ska redovisas för den redovisningsperiod under vilken vouchern har överlämnats eller betalning dessförinnan har tagits emot. Ingående skatt vid förvärv av en enfunktionsvoucher ska redovisas när vouchern tas emot eller betalning dessförinnan har lämnats.

En överlåtelse av en enfunktionsvoucher likställs med en leverans eller ett tillhandahållande i fråga om skattskyldighetens inträde.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Promemorian innehöll dock inga bestämmelser om skattskyldighetens inträde och redovisning av utgående och ingående skatt för enfunktionsvouchrar. Promemorians lagförslag hade även en något annan språklig och redaktionell utformning.

Remissinstanserna: Bokföringsnämnden har framfört att det finns otydlighet angående redovisningstidpunkten för utgående skatt vid överlåtelse av enfunktionsvouchrar. I promemorian föreslås att varje överlåtelse av en enfunktionsvoucher ska anses som en omsättning av de varor och tjänster som vouchern avser. Det faktiska överlämnandet av varorna och tjänsterna anses som huvudregel inte utgöra en självständig omsättning. Det saknas särskilda regler i förslaget om till vilken

redovisningsperiod som en överlåtelse av en enfunktionsvoucher ska hänföras. Normalt ska en intäkt enligt god redovisningssed redovisas när den faktiska leveransen av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna sker. Det innebär att för en måltidskupong sker redovisningen först när vouchern överlämnats och måltiden tillhandahålls. Innan dess behandlas intäkten för måltidskupongen som ett förskott vilket redovisas som en skuld. I redovisningen ska omsättningen av såväl enfunktionsvouchrar som flerfunktionsvouchrar därför tas upp när den faktiska leveransen och tillhandahållandet av tjänsterna sker. Eftersom förslaget saknar en bestämmelse om i vilken redovisningsperiod mervärdesskatten för en överlåtelse av en enfunktionsvoucher ska redovisas uppkommer en otydlighet. *Sveriges Advokatsamfund* har framfört att det är önskvärt att frågan om redovisningstidpunkt blir belyst. Vidare efterfrågar *Srf* exempel om skatt- och redovisningsskyldigheten vid överlåtelse av enfunktionsvouchrar i eget eller annans namn samt uppgifter om varornas art och mängd i fakturan vid avdrag. *NSD* har framfört att uttrycket självständig omsättning i 2 kap. 9 § ML bör förklaras närmare. *Kammarrätten i Göteborg* anser att uttrycket kan komma att tolkas som att dessa inte kan vara under- eller överordnade.

Skälen för regeringens förslag: När det gäller enfunktionsvouchrar finns det tillräckligt med uppgifter för att ta ut skatt vid varje tillfälle som den överläts från och med utställandet av vouchern. Mot den bakgrunden kommer mervärdesskattedirektivets bestämmelser att innebära att skatt ska tas ut vid varje överlåtelse av enfunktionsvouchrar. Beskattningen ska i sådana fall ske som om överlåtelsen avsett de underliggande varorna eller tjänsterna. Det innebär 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.

När varorna överlämnas eller tjänsterna tillhandahålls i utbyte mot vouchern anses detta inte som en självständig transaktion (artikel 30b.1 första stycket). Anledningen till det är att redan överlåtelsen av vouchern till konsumenten ska anses som en omsättning av de underliggande varorna eller tjänsterna. Någon ny omsättning till denne ska därför inte uppkomma när vouchern löses in mot varor och tjänster. I annat fall hade mervärdesskatt kunnat tas ut två gånger av den som löser in vouchern.

Av artikel 30b.1 tredje stycket i mervärdesskattedirektivet följer dock att om den som levererar varor eller tjänster i utbyte mot en enfunktionsvoucher är någon annan än den i vars namn vouchern ställts ut ska leverantören eller tillhandahållaren anses ha omsatt varorna eller tjänsterna till utställaren av vouchern. Denne 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 mervärdesskatt vid överlåtelsen av vouchern i ett tidigare skede.

På motsvarande sätt som gäller vid tillhandahållanden av varor och tjänster är det den i vars namn vouchern överläts som ska ta ut mervärdesskatten för överlåtelsen. Den som överläter 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. Vid en överlåtelse av en

Prop. 2017/18:213 enfunktionsvouchers som görs i en annan beskattningsbar persons namn och för dennes räkning ska den i vars namn överlåtelsen sker anses ha omsatt de varor eller tjänster som vouchern avser (artikel 30b.1 andra stycket). Det är således den beskattningsbara personen som kan bli skattskyldig pga. överlåtelsen av vouchern. Den som gör överlåtelsen av en enfunktionsvoucher i någon annans namn blir däremot inte skattskyldig för själva överlåtelsen av vouchern. NSD efterlyser en gemensam EU-definition av förmedling i mervärdesskattelhänseende. Det är dock en fråga som inte omfattas av det aktuella lagstiftningsärendet. Vem som ska anses agera i annans namn vid transaktioner med vouchrar är inte heller närmare definierat i mervärdesskattedirektivet. Det bedöms inte heller lämpligt att närmare reglera det i mervärdesskattelagen. Frågan får avgöras utifrån en samlad bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet, t.ex. avtalsvillkor och ansvarsfördelning. Vid tillämpning av bestämmelserna om vouchrar kan ledning hämtas från den praxis som finns om mervärdesskatt vid förmedling av varor och tjänster i andra situationer.

Bestämmelser motsvarande den nya artikel 30b.1 om enfunktionsvouchrar bör införas i mervärdesskattelagen.

Bokföringsnämnden har framfört att det finns en otydlighet om redovisningsperioden för överlåtelser av enfunktionsvouchrar. En överlåtelse av en enfunktionsvoucher ska vid tillämpning av mervärdesskattelagen anses som en omsättning av den underliggande varan eller tjänsten. De regler som gäller för omsättning av den underliggande varan eller tjänsten bör därför kunna tillämpas på motsvarande sätt. För att oklarhet inte ska uppkomma föreslås dock bestämmelser om skattskyldighetens inträde och redovisningsperiod för ingående och utgående skatt vid överlåtelser och förvärv av enfunktionsvouchrar. Förslaget medför att utgående skatt ska redovisas i den period då vouchern överlämnas. Om betalning har tagits emot i en tidigare period ska skatten dock redovisas för den perioden. Den beskattningsbara person i vars namn en enfunktionsvoucher överläts ska således redovisa mervärdesskatten i den redovisningsperiod som vouchern överlämnats eller betalning dessförinnan har tagits emot. Det blir fallet även om varorna levereras eller tjänsterna tillhandahålls vid ett senare tillfälle. En beskattningsbar person som förvärvar en enfunktionsvoucher ska enligt förslaget redovisa den ingående skatten för den redovisningsperiod då vouchern tas emot eller betalning dessförinnan har lämnats.

Srf har framfört önskemål om förtydliganden av krav på att ange varornas art och mängd i fakturan vid överlåtelse av enfunktionsvouchrar mellan beskattningsbara personer. En beskattningsbar person som begär avdrag för mervärdesskatt ska kunna göra sannolikt att villkoren för rätt till avdrag är uppfyllda. I fråga om avdragsrätt finns det en bestämmelse som innebär att avdragsrätten ska styrkas med en faktura (8 kap. 17 § ML). En sådan ska bl.a. innehålla de omsatta varornas mängd och art och de omsatta tjänsternas omfattning och art (11 kap. 8 § ML). Kravet på att en faktura ska innehålla uppgifter om art, mängd och omfattning bör dock inte ges en sådan innebörd att det är omöjligt att uppfylla vid överlåtelse av en av enfunktionsvouchrar. Den närmare innebörden av kravet vid överlåtelser och förvärv av enfunktionsvouchrar får dock avgöras i tillämpningen. Den som begär avdrag för ingående skatt vid

förvärv en enfunktionsvouchers bör kunna göra sannolikt att enfunktionsvouchern avser varor eller tjänster som ska användas i den verksamhet som medför skattskyldighet.

Lagförslag

Förslaget föranleder en ändring av 1 kap. 3 § ML samt fem nya paragrafer, 2 kap. 9–11 §§ och 13 kap. 7 a och 17 a §§ ML.

8.3 Transaktioner med flerfunktionsvouchrar

Regeringens förslag: Den faktiska leveransen av varor eller tillhandahållande av tjänster i utbyte mot en flerfunktionsvouchers ska utgöra en omsättning som kan beskattas. Varje föregående överlåtelse av flerfunktionsvouchern anses dock inte som en omsättning. Om en flerfunktionsvouchers överläts av någon annan än den som gör den faktiska leveransen eller tillhandahållandet, ska dock alla tjänster som kan identifieras anses som omsättningar.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Promemorians lagförslag hade dock en något annan språklig och redaktionell utformning.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Göteborg* framför att ”självständiga tillhandahållanden” kan tolkas som att tillhandahållanden alltid måste ses som självständiga. En sådan tolkning följer enligt kammarrätten inte av direktivet. *NSD* efterfrågar förtydliganden i fråga om att alla tjänster som kan identifieras ska anses som självständiga tillhandahållanden när flerfunktionsvouchrar överläts av någon annan än den som levererar varorna eller tillhandahåller tjänsterna i utbyte mot flerfunktionsvouchern. *FAR* efterlyser också ytterligare ledning om förutsättningarna för att en säljare av en flerfunktionsvouchers ska anses omsätta tjänster till leverantören av varorna och tjänsterna. Vidare efterlyser *NSD* förtydliganden om förhållandet mellan reglerna i 2 kap. 12 och 13 §§ ML, dvs. bestämmelserna om när beskattning av flerfunktionsvouchrar är eller inte är en omsättning och bestämmelsen om beskattning av andra tjänster som kan identifieras.

Skälen för regeringens förslag: Den nya bestämmelsen i artikel 30b.2 behandlar beskattningen vid transaktioner med flerfunktionsvouchrar. När det gäller flerfunktionsvouchrar tas mervärdesskatten ut först vid den faktiska leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster i utbyte mot en flerfunktionsvouchers. Till skillnad mot vad som gäller för enfunktionsvouchrar ska överlåtelser av vouchern före inlösen inte medföra att skatt ska tas ut. En flerfunktionsvouchers kan lösas in mot varor eller tjänster med olika mervärdesskattmässig behandling. Det medför att skatten inte kan tas ut tidigare om skatten ska motsvara den skatt som gäller för det underliggande varan eller tjänsten. Vid distribution av flerfunktionsvouchrar uppkommer därmed ingen beskattning på grund av överlåtelser av själva vouchern. Om någon annan än den som godtar vouchern i utbyte mot varor eller tjänster överlåter vouchern kan denne däremot bli skattskyldig för tillhandahå-

Prop. 2017/18:213 hållande av andra identifierade tjänster. Det följer av artikel 30b.2 att i sådana fall ska allt tillhandahållande av varor och tjänster som kan identifieras vara föremål för mervärdesskatt. Den som distribuerar flerfunktionsvouchrar kan därmed bli skyldig att betala mervärdesskatt för alla tjänster som går att identifiera, exempelvis distributions- eller marknadsföringstjänster.

Bestämmelser som innebär att den faktiska leveransen av varor eller tillhandahållande av tjänster i utbyte mot en flerfunktionsvoucher ska utgöra en omsättning som kan beskattas bör därför införas i mervärdesskattelagen. Genom den nya bestämmelsen harmoniseras behandlingen av transaktioner med flerfunktionsvouchrar och det tydliggörs när mervärdesskatten ska tas ut och vem som ska betala skatten. Motsvarande bestämmelse föreslås i mervärdesskattelagen. Vidare bör det framgå att varje föregående överlåtelse av flerfunktionsvouchern inte är en omsättning. Om någon annan än den som gör den faktiska leveransen eller tillhandahållandet överlåter vouchern ska dock alla tjänster som kan identifieras vara föremål för beskattning enligt den föreslagna 2 kap. 13 § ML.

Beskattning kan därmed ske av tjänster som utförs av aktörer som medverkar till överlåtelsen av flerfunktionsvouchern även om själva överlåtelsen av vouchern inte beskattas. Det kan t.ex. gälla tjänster i form av distribution eller marknadsföring. Sådan beskattning bör kunna bli aktuell även vid sådana överlåtelser av vouchern som inte är en omsättning enligt den föreslagna 2 kap. 12 § ML, dvs. överlåtelser av flerfunktionsvouchern som sker innan den faktiska leveransen av en vara eller tillhandahållandet av en tjänst i utbyte mot vouchern.

Lagförslag

Förslaget föranleder två nya paragrafer, 2 kap. 12 och 13 §§ ML.

8.4 Beskattningsunderlag vid transaktioner med flerfunktionsvouchrar

Regeringens förslag: Vid leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster mot en flerfunktionsvoucher ska den ersättning som betalas för vouchern anses som ersättning vid beräkning av beskattningsunderlaget. Om information om beloppet saknas ska det monetära värde som anges på flerfunktionsvouchern eller i tillhörande dokumentation anses som ersättning.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Beskattningsunderlaget för en omsättning beräknas med utgångspunkt utifrån den ersättning som erhållits för omsättningen. I ersättningen ingår allt det som säljaren erhållit eller ska erhålla från köparen eller från en tredje part (7 kap. 2–3 § c ML). Detta får anses gälla även vid överlåtelser av enfunktionsvouchrar. När leveranser av varor eller tillhandahållanden av

tjänster sker mot inlösen av en flerfunktionsvouchern innebär den nya bestämmelsen i artikel 73a att beskattningsunderlaget ska fastställas utifrån det belopp som har betalats för vouchern. Om det beloppet inte är känt för inlösaren ska det monetära värde som vouchern representerar istället användas för att beräkna beskattningsunderlaget. Det belopp som vouchern representerar kan framgå av vouchern eller tillhörande dokumentation. Värdet behöver således inte framgå på vouchern. Det kan istället exempelvis vara ett värde som är tillgängligt elektroniskt. I mervärdesskattelagen beräknas beskattningsunderlaget normalt utifrån ersättningen som utgör allt det som säljaren ska erhålla eller har erhållit från köparen eller tredje part (7 kap. 3 och 3 c §§). Mervärdesskattelagens regler avseende ersättning bör kompletteras med en regel om vad som ska anses som ersättning vid inlösen av en flerfunktionsvouchern. Ett tillägg bör därför göras i 7 kap. 3 c § ML om att ersättningen ska vara det belopp som har betalats för vouchern när varor levereras och tjänster tillhandahålls i utbyte mot en flerfunktionsvouchern. Saknas information om det beloppet ska i stället det monetära värde som anges på flerfunktionsvouchern eller i tillhörande dokumentation anses som ersättning.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar av 7 kap. 3 c § ML.

8.5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: De föreslagna bestämmelserna ska träda i kraft den 1 januari 2019. De ska dock inte tillämpas på vouchrar utställda före ikraftträdandet.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Av artikel 2 i rådets direktiv 2016/1065/EU om av den 27 juni 2016 om ändring av om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller behandlingen av vouchrar, följer att de nya bestämmelserna ska tillämpas av medlemsstaterna från och med den 1 januari 2019. Av den nya artikel 410a följer dock att reglerna enbart ska tillämpas på vouchrar utställda efter den 31 december 2018. Redan utställda vouchrar kommer därför inte omfattas av de nya reglerna. Utan en sådan övergångsbestämmelse skulle redan utställda instrument kunna ändra karaktär vid införandet. Det skulle i sig kunna leda till dubbelbeskattning eller utebliven beskattning, dvs. sådana effekter som de nya reglerna avser att förhindra.

Mot denna bakgrund bör de nya reglerna i mervärdesskattelagen träda i kraft den 1 januari 2019. Reglerna ska dock inte tillämpas på vouchrar som är utställda före ikraftträdandet.

I detta avsnitt redogörs för förslagets effekter i den omfattning som är nödvändig i det aktuella lagstiftningsärendet och avseende de aspekter som ska belysas enligt 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. Det sker mot bakgrund av tillgängliga uppgifter och i den omfattning som är möjlig.

Inledningsvis bör även noteras att det, i stor utsträckning, saknas offentlig statistik som är specifik för marknaden för vouchrar i Sverige, med undantag för kontantkort för telefonabonnemang, där Post- och telestyrelsen (PTS) publicerar viss statistik. De kvantitativa bedömningar av marknaden för vouchrar som finns att tillgå är, i första hand, den underlagsrapport från 2010 som konsultfirman Deloitte tog fram för Kommissionen (Deloitte, Study of the VAT treatment and quantification of vouchers at an EU level for the provision of economic analysis in the area of taxation, Final report to the European Commission, 14 July 2010). Den rapporten bygger på bedömningar av marknaden för vouchrar 2008, varför den inte nödvändigtvis ger en relevant bild av den nuvarande marknaden för vouchrar. Det innebär sammantaget bl.a. att det i konsekvensanalysen, annat än i undantagsfall, inte är möjligt att kvantifiera hur företag, hushåll och myndigheter påverkas av föreslagna regeländringar. I allt väsentligt utgår därför konsekvensanalysen från kvalitativa resonemang, vilka kompletteras med statistik och kvantitativa bedömningar där så är möjligt. Utöver detta bedöms regeländringen innebära begränsade offentligfinansiella effekter. Syftet med regeländringen är att skapa gemensamma regler för försäljningen av vouchrar på den inre marknaden och fokus ligger därigenom på att utjämna konkurrensvillkor, snarare än på att bredda skattebasen.

9.1 Syfte och alternativa lösningar

Direktivändringarna syftar till att få enhetliga och tydliga regler och till att undvika konkurrenssnedvridningar samt dubbel- och ickebeskattning vid transaktioner med vouchrar. De föreslagna ändringarna av mervärdesskattelagen syftar till att införa mervärdesskattedirektivets nya regler om vouchrar i mervärdesskattelagen. Reglerna i direktivet måste genomföras i nationell lagstiftning. Några alternativ till lagändringarna finns inte om reglerna i mervärdesskattelagen ska bli förenliga med direktivet. De avsedda effekterna med harmoniserade regler vid transaktioner med vouchrar kan också utebli om direktivet inte skulle implementeras i nationell lagstiftning.

9.2 Förslagets förenlighet med EU-rätten

De nya reglerna om vouchrar i mervärdesskattedirektivet måste införas i nationell rätt. Förslaget om ändring av mervärdesskattelagen medför således att mervärdesskattelagens regler blir förenliga med EU-rätten.

9.3 Ikraftträdande och särskilda informationsinsatser

Prop. 2017/18:213

Ändringarna i mervärdesskattelagen föreslås träda ikraft den 1 januari 2019. Tidpunkten för ikraftträdandet beror på den tidpunkt som gäller för implementering av direktivet. Förslagen bedöms till stora delar inte medföra någon skillnad i beskattning i förhållande till nuvarande tillämpning. Vissa skillnader kan dock uppstå exempelvis genom att det för en enfunktionsvouchert inte behöver vara känt vilken beskattningsbar person som slutligen kommer att leverera varan eller tjänsten i utbyte mot vouchern. I detta avseende medför de nya reglerna en skillnad jämfört med den inställning Skatteverket har gett uttryck för i sitt ställningstagande om tillämpningen av de nuvarande reglerna (se avsnitt 6). Det kan därför finnas ett visst informationsbehov. Något behov av särskilda informationsinsatser utöver vad som normalt krävs vid regeländringar bedöms dock inte uppkomma.

9.4 Offentligfinansiella effekter

Föreslagna regeländringar bedöms innebära att vouchrar som i vissa fall tidigare betraktats som flerfunktionsvouchrar i Sverige i stället kommer att betraktas som enfunktionsvouchrar. I en sådan situation kommer mervärdesskatt inte längre att utgå när vouchern löses in utan i stället vid utställandet. Det skulle dels medföra att mervärdesskattebetalningen tidigare läggs, vilket leder till en uppbördsförändring (positiv ränteeffekt), dels kan mervärdesskatteintäkterna förväntas öka till följd av att en viss andel av vouchrarna normalt sett inte löses in. Samtidigt är räntenivåerna låga och de betalningsströmmar som bedöms påverkas av förslagen begränsade. Sammantaget beräknas den offentligfinansiella effekten till 4 miljoner kronor per år.

Sedan den rapport som låg till grund för kommissionens arbete (Deloitte, Study of the VAT treatment and quantification of vouchers at an EU level for the provision of economic analysis in the area of taxation, Final report to the European Commission, 14 July 2010) publicerades har sättet vi konsumerar varor och tjänster på ändrats dramatiskt. Framväxten av streamingplattformar för både musik och film har lett till en minskad konsumtion av de fysiska produkterna som förut såldes inom dessa sektorer. Dessa har ersatts med månatliga abonnemang för specifika plattformar. Abonnemangen finansieras främst genom månatliga debiteringar från kredit- och debetkort. Om du inte vill köpa abonnemanget direkt från plattformen kan du ofta köpa en voucher hos en återförsäljare. Denna voucher motsvarar då kostnaden för önskat antal månadsdebiteringar och du kan via en kod på vouchern lösa in den mot plattformen. Denna typ av betalningslösning är dock inte lika vanlig som ett månatligt abonnemang.

När det gäller försäljningsvolymerna för vouchers på plattformsmarknader där vouchern genererar en månatlig tillgång till en specifik tjänst finns ingen aggregerad statistik. I de fall handel av varor via en flerfunktionsvouchert, det vill säga handel av varor, har övergått till

9.5 Effekter för företag

Vouchrar kan förekomma i olika former och används huvudsakligen i ledet gentemot slutkonsumenter av varor eller tjänster. Kontantkort för telefoni och presentkort är exempel på vanligt förekommande vouchrar. Telekomföretag och företag inom detaljhandeln berörs således av de föreslagna regeländringarna. Inom hotell- och restaurangbranschen förekommer vouchrar dels i form av presentkort dels i form av olika lunchkuponger eller lunchkort. Marknaden för restaurangvouchrar, såsom lunchkuponger, bedöms dock ha minskat avsevärt under de senaste decennierna varför regeländringarnas betydelse för de företag som är verksamma inom det marknadssegmentet sannolikt är mindre än vad det skulle ha varit tidigare. Vouchrar kan förekomma även inom andra verksamheter exempelvis inom biografverksamhet och företag som tillhandahåller streamingtjänster för film och musik. Inom detaljhandeln finns det ett stort antal företag av varierande storlek, ca 120 000 företag som totalt omsätter mer än 600 miljarder kronor per år. Vouchrar bedöms utgöra en mindre andel av denna marknad.

För kontantkort för mobila samtals- och datatjänster finns det marknadsstatistik via Post- och telestyrelsen. Årligen säljs det ca 4 miljoner kontantkort, men värdet per kort tenderar att minska över tid. Därmed är omsättningen på marknaden vikande, totalt uppgick omsättningen på marknaden till ca 3 miljarder kronor 2015. Kontantkort för telefoni har i huvudsak behandlats som flerfunktionsvouchrar. I allt väsentligt bör de föreslagna regeländringarna inte medföra någon förändring av hur kontantkort hanteras. Kontantkort bör även i fortsättningen huvudsakligen kunna anses som flerfunktionsvouchrar.

I den konsekvensutredning som Europeiska kommissionen bifogade till sitt förslag om direktivändringar (SWD (2012) 126 final samt SWD (2012) 127 final) anges att mervärdeskattesituationen avseende vouchrar kan vara komplex, inkonsekvent och leda till osäkerhet. Vidare uppges att det kan få företag att avstå från att utnyttja möjligheter, särskilt gränsöverskridande sådana, eftersom skattekonsekvenserna inte är tillräckligt tydliga. Ökad enhetlighet mellan EU-länderna och ökad tydlighet om regelverket kan t.ex. medföra att det blir enklare att ta reda på vad gäller. Ändrade regler uppges i konsekvensutredningen kunna ge besparingar för företagen genom minskade engångskostnader eller periodiskt återkommande kostnader till följd av inkonsekventa och komplexa skatteregler. Minskningen av faktiska fullgörandekostnader uppges dock vara svår att kvantifiera. Förslaget skulle således kunna medföra en minskning av företagets fullgörandekostnader i detta avseende. I första hand torde det kunna bli aktuellt för företag som genomför gränsöverskridande transaktioner.

I övrigt bedöms förslaget om ändring av mervärdesskattelagen inte medföra några stora förändringar av företagets administrativa kostnader. Skälet till det är att förslaget inte bedöms medföra några stora skillnader

jämfört med tidigare tillämpning i Sverige. Förslaget innebär på liknande sätt som tidigare att enfunktionsvouchrar beskattas i samband med överlåtelsen och att skatten tas ut i samband med att en flerfunktionsvouchers löses in. Den ordning för beskattning som föreslås för vouchrar liknar även i flera andra avseenden det sätt som vouchrar har hanterats vid tillämpningen av mervärdesskattelagen. I den konsekvensutredning som bifogades till kommissionens förslag görs vidare bedömningen att direktivändringen förväntas ge inga eller små förändringar i fråga om företagens löpande kostnader för att följa mervärdesskattelagstiftningen (bevarande av underlag, deklarationslämnande m.m.) då dessa skyldigheter inte ändras.

Inledningsvis kan det dock uppkomma administrativa kostnader för de företag som påverkas av att förslagen för svensk del medför en något ändrad indelning mellan enfunktionsvouchrar och flerfunktionsvouchrar. Jämfört med den hittillsvarande tillämpningen bedöms fler vouchrar bli enfunktionsvouchrar. Det medför att mervärdesskatten i de fallen kommer att tas ut tidigare än vad som är fallet i dag. Det kan också i en del fall medföra att skatt tas ut i ett tidigare led i produktions- eller distributionskedjan än i dag. De företag som påverkas av den ändrade indelningen kan behöva ändra administrativa rutiner som gäller hanteringen av vouchrar vilket inledningsvis kan leda till kostnader för dessa företag.

Som framgår ovan kan fler vouchrar bli enfunktionsvouchrar vilket medför att skatten ska tas ut tidigare än i dag. Att skatten i vissa fall tas ut tidigare påverkar företagets likviditet. Den effekten bedöms dock som väldigt begränsad och uppgå till mindre än 1 miljon kronor per år. Att mervärdesskatten tas ut tidigare i dessa fall kan också medföra att oinlösta vouchrar kommer att beskattas i fler fall än i dag. *Sveriges advokatsamfund* har efterlyst en närmare analys av vilka typer av vouchrar som kan ändra klassificering i förhållande till nuvarande bedömning. Vidare efterlyser *Svenska Bankföreningen* en närmare undersökning av vilka produkter som faktiskt finns på marknaden och dessa är utformade. Vouchrar förekommer dock med varierande utformning inom olika branscher och för en närmare analys behövs uppgifter om hur bedömningen i enskilda fall görs i dag och efter en ändring av reglerna. Det är därför svårt att närmare analysera vilka vouchrar som påverkas eller inte påverkas.

I dag ska mervärdesskattedirektivets allmänna regler tillämpas vid transaktioner med vouchrar, som t.ex. överlåtelser av presentkort, kontantkort för telefoni och lunchkuponger. Särskilda bestämmelser om hur vouchrar ska hanteras mervärdesskattemässigt saknas. Tillämpningen 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 ta ut mervärdesskatt när en voucher ställs ut medan det i ett annat land kan ske när den löses in. Denna olikbehandling kan medföra dubbel- eller ickebeskattning. Skillnaderna mellan olika EU-länder kan utnyttjas för att undvika skatt. I konsekvensutredningen till kommissionens förslag anges att det är svårt att få fram kvantitativa uppgifter om utebliven beskattning. Dubbel- och ickebeskattning medför att konkurrensen snedvrids. För företag kan olikbehandlingen också medföra en osäkerhet om den mervärdesskattemässiga bedömningen och försvara hanteringen

Prop. 2017/18:213 vid handel över gränserna. EU-gemensamma regler om vouchrar ska minska dessa problem. Företagen på den inre marknaden kan därmed få ökade möjligheter att konkurrera på lika villkor och osund konkurrens kan undvikas. Det kan underlätta för svenska företag som säljer varor eller tjänster till konsumenter i andra EU-länder, men kan också medföra att det blir enklare för företag i andra EU-länder som säljer till konsumenter i Sverige.

Förslagen bedöms inte föranleda att särskild hänsyn bör tas till små företag vid reglernas utformning. Förslagen avser implementering av direktivbestämmelser som inte gör skillnad mellan större eller mindre företag. När direktivet införs i svensk lag bör några sådana skillnader därför inte göras. Olikheter i beskattningen av vouchrar mellan större och mindre företag, t.ex. med avseende på definitioner av olika vouchrar eller beskattningstidpunkt, skulle 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.

9.6 Effekter för myndigheter

Förslagen bedöms i stora delar inte medföra någon ändrad beskattning i förhållande till den hittillsvarande tillämpningen i Sverige. De nya reglerna syftar bl.a. till att klargöra vad som gäller vid transaktioner med vouchrar, vilket kan underlätta även för de tillämpande myndigheterna. Inledningsvis kan det dock uppkomma vissa kostnader för Skatteverket avseende exempelvis information. Effekterna för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms emellertid som marginella. Eventuella kostnader till följd av de nya reglerna ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

9.7 Övriga effekter

Förslagen bedöms inte ha några nämnvärda effekter för hushållen. Vidare bedöms förslagen inte påverka den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män eller uppfyllnaden av miljö- och klimatmålen.

10 Författningskommentar

1 kap.

3 §

I *tredje stycket* av paragrafen görs ett tillägg om tidpunkt för skattskyldighetens inträde vid överlåtelser av enfunktionsvouchrar.

Se även avsnitt 8.2.

20 §

Paragrafen är ny. I paragrafen anges vad som är en voucher vid tillämpningen av ML. En voucher är ett instrument som det finns en skyldighet att godta som ersättning för leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster. De potentiella leverantörernas eller tillhandahållarnas identitet som vouchern kan användas hos eller de varor eller tjänster som den kan användas för ska också framgå av vouchern eller i tillhörande dokumentation som t.ex. användningsvillkoren. En voucher ska därigenom skilja sig från betalningsmedel eller betalningsinstrument som kan användas på ett generellt sätt. En voucher kan vara antingen en enfunktionsvoucher eller en flerfunktionsvoucher, se vidare författningskommentaren till 21 §.

Bestämmelsen motsvarar artikel 30a.1 i mervärdesskattedirektivet.

Se vidare avsnitt 8.1.

21 §

I paragrafen, som är ny, definieras vad som är en enfunktionsvoucher respektive flerfunktionsvoucher.

Enfunktionsvouchrar behandlas i paragrafens *första stycke*. Bestämmelsen innebär att det redan när vouchern ställs ut ska vara känt hur mycket mervärdesskatt som ska tas ut och i vilket land mervärdesskatten ska betalas för att vouchern ska bli en enfunktionsvoucher. Det ska således finnas tillräckligt med uppgifter för att ta ut mervärdesskatten avseende de varor och tjänster för vilka vouchern gäller med rätt belopp varje gång den överläts. För att anses som enfunktionsvoucher behöver det dock inte vara klart vem som ska genomföra det faktiska överlämnandet av varorna eller tjänsterna i utbyte mot vouchern.

Andra stycket innebär att flerfunktionsvouchrar är andra vouchrar enligt 20 § än de som är enfunktionsvouchrar.

Paragrafen införs med stöd av artikel 30a.2 och 3.

Se vidare avsnitt 8.1.

2 kap.

9 §

Paragrafen är ny. I *första stycket* av paragrafen behandlas överlåtelser av enfunktionsvouchrar i eget namn. Varje sådan överlåtelse ska anses som en omsättning av de underliggande varorna eller tjänsterna. 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. Första stycket innebär vidare att reglerna om uttagsbeskattning kan bli tillämpliga vid överlåtelser av enfunktionsvouchrar. Om en enfunktionsvoucher överläts utan ersättning ska således beskattning ske på motsvarande sätt som om den underliggande varan eller tjänsten hade överlåtits.

Andra stycket medför att när enfunktionsvouchern sedan används som ersättning för en levereras av varor eller ett tillhandahållande av tjänster uppkommer inte en ny självständig transaktion. Vid inlösandet av vouchern uppkommer därför inte någon ytterligare omsättning till den som utnyttjar vouchern. En omsättning kan dock uppkomma gentemot utställaren av vouchern om denne är någon annan än den som levererar

Prop. 2017/18:213 varan eller tillhandahåller tjänsten i utbyte mot vouchern (se författningskommentaren till 11 §).

Bestämmelsen motsvaras av artikel 30b.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

Se vidare avsnitt 8.2.

10 §

I paragrafen, som är ny, regleras situationen när en enfunktionsvoucher överläts i en annan beskattningsbar persons namn och för dennes räkning. Den beskattningsbara personen anses då ha omsatt de varor eller tjänster som vouchern gäller och är den som blir skattskyldig för eventuell mervärdesskatt. Den beskattningsbara person som ställer ut eller distribuerar vouchern i någon annans namn och för dennes räkning anses inte delta i det underliggande tillhandahållandet på sådant sätt att denne blir skattskyldig pga. överlåtelsen.

Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 30b.1 andra stycket.

Se vidare avsnitt 8.2.

11 §

I paragrafen behandlas situationen när en enfunktionsvoucher löses in mot varor eller tjänster hos någon annan beskattningsbar person än den som i eget namn ställt ut vouchern. Den som levererar varorna eller tillhandahåller tjänsterna i utbyte mot vouchern anses då ha omsatt dessa till den beskattningsbara person som ställt ut vouchern.

Bestämmelsen motsvaras av artikel 30 b.1 tredje stycket i mervärdesskattedirektivet.

Se vidare avsnitt 8.2.

12 §

Den nya paragrafen behandlar omsättning vid transaktioner med flerfunktionsvouchrar och innebär att den faktiska leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster i utbyte mot en flerfunktionsvoucher utgör en omsättning. Vid en överlåtelse av en flerfunktionsvoucher saknas tillräckliga uppgifter för att ta ut mervärdesskatt avseende de varor och tjänster för vilka vouchern gäller (jfr författningskommentaren till 1 kap. 21 §). Till skillnad mot vad som gäller för enfunktionsvouchrar ska en överlåtelse av en flerfunktionsvoucher därför inte medföra att det uppkommer en omsättning (jfr författningskommentaren till 9 §). En överlåtelse av en flerfunktionsvoucher medför således inte att mervärdesskatt ska tas ut utan beskattning kommer ske först när vouchern löses in mot varor eller tjänster.

Paragrafen motsvaras av artikel 30b.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

Se även avsnitt 8.3.

13 §

Paragrafen avser situationen när en flerfunktionsvoucher överläts av en annan beskattningsbar person än den som genomför den faktiska leveransen av varorna eller tjänsterna. Även om själva överlåtelsen av vouchern inte medför att det uppkommer en omsättning enligt 12 § ska

varje tillhandahållande av tjänster som kan identifieras medföra att det uppkommer en omsättning som kan beskattas. Den som distribuerar en flerfunktionsvouchervoucher kan således beskattas för distributionstjänster eller andra tjänster som t.ex. utförs till den som ställt ut vouchern.

Paragrafen införs med stöd av artikel 30b.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

Se vidare avsnitt 8.3.

7 kap.

3 c §

I paragrafen införs ett nytt *andra stycke* som gäller vad som är ersättning vid leveranser av varor och tjänster som sker i utbyte mot flerfunktionsvouchrar. I sådana situationer ska ersättningen och därmed beskattningsunderlaget i första hand bestämmas utifrån den ersättning som betalats för vouchern. Om det saknas information om det värdet blir i stället det värde som står på vouchern eller framgår av tillhörande dokumentation som ska anses som ersättning. Med tillhörande dokumentation kan t.ex. avses användningsvillkor eller liknande. Ersättningen inkluderar mervärdesskatt och används för att beräkna beskattningsunderlaget. I beskattningsunderlaget ska dock inte mervärdesskattebeloppet ingå enligt 7 kap. 2 § första stycket. Paragrafens andra stycke införs med stöd av artikel 73a i mervärdesskattedirektivet.

Det som tidigare anges i andra stycket flyttas till *tredje stycket* i paragrafen.

Se vidare avsnitt 8.4.

13 kap.

7 a §

Paragrafen är ny och innebär att utgående skatt vid en överlåtelse av en enfunktionsvouchervoucher ska redovisas för den redovisningsperiod under vilken vouchern överlämnas. Om betalning har tagits emot tidigare ska skatten dock redovisas för den redovisningsperiod då betalningen tas emot. Detta gäller dock inte för den som redovisar utgående skatt enligt 8 §, dvs. för den som tillämpar den s.k. bokslutsmetoden.

Se även avsnitt 8.2.

17 a §

Paragrafen är ny och innebär att ingående skatt vid förvärv av enfunktionsvouchrar ska redovisas för den redovisningsperiod under vilken vouchern tas emot. Om betalning har lämnats tidigare redovisas dock den ingående skatten när betalningen har lämnats. Detta gäller dock inte den som redovisar mervärdesskatt enligt den s.k. bokslutsmetoden.

Se även avsnitt 8.2.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2019. Lagen ska dock inte tillämpas på vouchrar som är utställda före ikraftträdandet. Om en voucher har överlåtits före ikraftträdandet tillämpas därför inte de nya reglerna på efterföljande överlåtelser av vouchern eller vid inlösen av vouchern mot varor eller tjänster. I stället tillämpas allmänna bestämmelser vid transaktioner med sådana vouchrar.

Se även avsnitt 8.5.

DIREKTIV

RÅDETS DIREKTIV (EU) 2016/1065

av den 27 juni 2016

om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller behandlingen av vouchrar

EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR ANTAGIT DETTA DIREKTIV

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, särskilt artikel 113,

med beaktande av Europeiska kommissionens förslag,

efter översändande av utkastet till lagstiftningsakt till de nationella parlamenten,

med beaktande av Europaparlamentets yttrande ⁽¹⁾,

med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande ⁽²⁾,

i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande, och

av följande skäl:

- (1) Rådets direktiv 2006/112/EG ⁽³⁾ innehåller regler om tidpunkt och plats för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, beskattningsunderlag, mervärdesskattens utkrävbarhet samt avdragsrätt. Dessa regler är emellertid inte tillräckligt tydliga eller heltäckande för att garantera en konsekvent skattenässig behandling av transaktioner som innefattar vouchrar, vilket får oönskade konsekvenser för en väl fungerande inre marknad.
- (2) 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 behövs särskilda regler för behandlingen av vouchrar i mervärdesskattehänseende.
- (3) Mot bakgrund av de nya reglerna om platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster, sändningstjänster och tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg som gäller sedan den 1 januari 2015 krävs en gemensam lösning för vouchrar för att säkerställa att det inte uppstår diskrepanser vad gäller vouchrar som överläts mellan medlemsstater. Det är därför avgörande att det införs regler som klargör behandlingen i mervärdesskattehänseende av vouchrar.
- (4) Reglerna bör enbart inriktas på vouchrar som kan användas för inlösen mot varor eller tjänster. Reglerna bör emellertid 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.
- (5) Bestämmelserna för vouchrar bör inte medföra någon förändring av behandlingen i mervärdesskattehänseende av färdbiljetter, inträdesbiljetter till biografer och museer samt frimärken eller liknande.
- (6) För att tydligt slå fast vad som utgör en voucher i mervärdesskattehänseende och skilja vouchrar från betalningsinstrument är det nödvändigt att definiera vouchrar, som kan förekomma i fysisk eller elektronisk form, med hänsyn till deras viktigaste kännetecken, särskilt arten hos den rätt som följer med en voucher och skyldigheten att godta den som ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.

⁽¹⁾ EUT C 45, 5.2.2016, s. 173.

⁽²⁾ EUT C 11, 15.1.2013, s. 27.

⁽³⁾ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 11.12.2006, s. 1).

- (7) Behandlingen i mervärdesskattehänseende av transaktionerna i anslutning till vouchrar avgörs av voucherns särskilda egenskaper. Det är därför nödvändigt att skilja mellan olika typer av vouchrar, och distinktionerna måste anges i unionslagstiftning.
- (8) Om den behandling i mervärdesskattehänseende som kan hänföras till underliggande leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster med säkerhet kan fastställas redan vid utställandet av en enfunktionsvoucher bör mervärdesskatt tas ut vid varje överlåtelse, inbegripet utställandet av enfunktionsvouchern. Det faktiska överlämnandet av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna i utbyte mot en enfunktionsvoucher bör inte betraktas som en oberoende transaktion. För flerfunktionsvouchrar behöver det klargöras att mervärdesskatt bör tas ut när de varor eller tjänster som vouchern avser levereras eller tillhandahålls. Mot bakgrund av detta bör föregående överlåtelser av flerfunktionsvouchrar inte vara föremål för mervärdesskatt.
- (9) För enfunktionsvouchrar som kan komma att beskattas vid överlåtelse, inbegripet vid utställandet av enfunktionsvouchern, genom en beskattningsbar person som agerar i eget namn, ska varje överlåtelse, inbegripet vid utställandet av den vouchern, anses vara den leverans av de varor eller tillhandahållandet av de tjänster som enfunktionsvouchern avser. En sådan beskattningsbar person behöver i detta fall redovisa mervärdesskatt för den ersättning som mottas för enfunktionsvouchern i enlighet med artikel 73 i direktiv 2006/112/EG. Om enfunktionsvouchrarna däremot ställs ut eller distribueras av en beskattningsbar person som agerar i någon annans namn, anses denna beskattningsbara person inte delta i underliggande leverans eller tillhandahållande.
- (10) Endast förmedlingstjänster eller ett separat tillhandahållande av tjänster såsom distributions- eller marknadsföringstjänster skulle vara föremål för mervärdesskatt. Av denna anledning bör en beskattningsbar person som inte agerar i eget namn och som erhåller separat ersättning från överlåtelsen av en voucher vara beskattningsbar enligt normala mervärdesskatte regler.
- (11) För att säkerställa att det mervärdesskattebelopp som betalas för flerfunktionsvouchrar där mervärdesskatt på underliggande leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster tas ut först vid inlösen är korrekt, och utan att det påverkar tillämpningen av artikel 73 i direktiv 2006/112/EG, bör leverantören av varorna eller tillhandahållaren av tjänsterna redovisa mervärdesskatten på grundval av den ersättning som betalas för flerfunktionsvouchern. I avsaknad av sådan information bör beskattningsunderlaget motsvara det monetära värde som anges på själva flerfunktionsvouchern eller i tillhörande dokumentation, minus mervärdesskattebeloppet för de varor som levereras eller de tjänster som tillhandahålls. 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.
- (12) Detta direktiv omfattar inte situationer där en flerfunktionsvoucher inte löses in av slutkonsumenten under dess giltighetsperiod och den ersättning som erhållits för en sådan voucher behålls av säljaren.
- (13) Eftersom målen för detta direktiv, nämligen förenkling, modernisering och harmonisering av mervärdesskatte-reglerna för vouchrar inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna och därför kan uppnås bättre på unionsnivå, kan unionen vidta åtgärder i enlighet med subsidiaritetsprincipen i artikel 5 i fördraget om Europeiska unionen. I enlighet med proportionalitetsprincipen i samma artikel går detta direktiv inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.
- (14) I enlighet med den gemensamma politiska förklaringen av den 28 september 2011 från medlemsstaterna och kommissionen om förklarande dokument har medlemsstaterna åtagit sig att i motiverade fall låta anmälan om införlivandeåtgärder åtföljas av ett eller flera förklarande dokument om förhållandet mellan de olika delarna i ett direktiv och motsvarande delar i nationella instrument för införlivande. Med avseende på detta direktiv anser lagstiftaren att översändandet av sådana dokument är berättigat.
- (15) 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.
- (16) Direktiv 2006/112/EG bör därför ändras i enlighet med detta.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Direktiv 2006/112/EG ska ändras på följande sätt:

1. I avdelning IV ska följande kapitel införas:

”KAPITEL 5

Gemensamma regler för kapitlen 1 och 3

Artikel 30a

I detta direktiv avses med

1. *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,
2. *enfunktionsvoucher*: en voucher för vilken platsen för leverans av de varor eller tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser, och den mervärdesskatt som ska betalas för dessa varor eller tjänster, är kända vid tidpunkten för utställandet av vouchern,
3. *flerfunktionsvoucher*: en annan voucher än en enfunktionsvoucher.

Artikel 30b

1. Varje överlåtelse av en enfunktionsvoucher som görs av en beskattningsbar person som agerar i eget namn ska betraktas som en leverans av de varor eller tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser. Det faktiska överlämnandet av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna i utbyte mot en enfunktionsvoucher som godtas som ersättning eller partiell ersättning av leverantören eller tillhandahållaren ska inte betraktas som en självständig transaktion.

Om en överlåtelse av en enfunktionsvoucher görs av en beskattningsbar person som agerar i en annan beskattningsbar persons namn, ska den överlåtelsen betraktas som en leverans av de varor eller ett tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser som gjorts av den andra beskattningsbara personen i vars namn den beskattningsbara personen agerar.

Om leverantören av varor eller tillhandahållaren av tjänster inte är den beskattningsbara person som i eget namn ställt ut enfunktionsvouchern ska leverantören eller tillhandahållaren dock anses ha levererat de varor eller tillhandahållit de tjänster som vouchern avser till denna beskattningsbara person.

2. 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 vara föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 2, medan varje föregående överlåtelse av den flerfunktionsvouchern inte ska vara föremål för mervärdesskatt.

När en överlåtelse av en flerfunktionsvoucher görs av en annan beskattningsbar person än den beskattningsbara person som utför den transaktion som är föremål för mervärdesskatt i enlighet med första stycket ska allt tillhandahållande av tjänster som kan identifieras, såsom distributions- eller marknadsföringstjänster, vara föremål för mervärdesskatt.”

2. Följande artikel ska införas:

”Artikel 73a

Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 73 ska beskattningsunderlaget för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som levereras eller tillhandahålls mot en flerfunktionsvoucher motsvara den ersättning som betalas för vouchern eller, i avsaknad av information om denna ersättning, det monetära värde som anges på själva flerfunktionsvouchern eller i tillhörande dokumentation, minus mervärdesskattebeloppet för de varor som levereras eller de tjänster som tillhandahålls.”

3. I avdelning XV ska följande kapitel införas:

"KAPITEL 2a

Övergångsåtgärder för tillämpningen av ny lagstiftning

Artikel 410a

Artiklarna 30a, 30b och 73a ska endast tillämpas på vouchrar utställda efter den 31 december 2018.

Artikel 410b

Senast den 31 december 2022 ska kommissionen, på grundval av uppgifter som inhämtats från medlemsstaterna, förelägga Europaparlamentet och rådet en utvärderingsrapport om tillämpningen av bestämmelserna i detta direktiv vad gäller behandlingen av vouchrar i mervärdesskattelhänseende, med särskild inriktning på definitionen av vouchrar, mervärdesskatteregler rörande beskattning av vouchrar i distributionskedjan och ej inlösta vouchrar, vid behov åtföljd av lämpliga förslag om ändring av de relevanta reglerna."

Artikel 2

1. Medlemsstaterna ska senast den 31 december 2018 anta och offentliggöra de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv. De ska genast överlämna texten till dessa bestämmelser till kommissionen.

De ska tillämpa de bestämmelserna från och med den 1 januari 2019.

2. Medlemsstaterna ska till kommissionen överlämna texten till de centrala bestämmelser i nationell lagstiftning som de antar inom det område som omfattas av detta direktiv.

Artikel 3

Detta direktiv träder i kraft dagen efter det att det har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*.

Artikel 4

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdat i Luxemburg den 27 juni 2016.

På rådets vägnar
M.H.P. VAN DAM
Ordförande

Sammanfattning av promemorian Mervärdesskatteregler för vouchrar

Prop. 2017/18:213
Bilaga 2

I promemorian föreslås att det införs regler i mervärdesskattelagen (1994:200) om den mervärdesskattemässiga behandlingen av vouchrar (värdebevis). Förslagen innebär att det införs definitioner av vouchrar, enfunktionsvouchrar samt flerfunktionsvouchrar. Det föreslås också regler om när mervärdesskatt kan tas ut vid transaktioner med enfunktionsvouchrar respektive flerfunktionsvouchrar. Vidare finns en bestämmelse om beskattningsunderlaget vid transaktioner med flerfunktionsvouchrar. Förslagen är föranledda av ändringar i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt för mervärdesskatt. De nya reglerna syftar till ökad enhetlighet och tydlighet. Andra syften är att undvika konkurrensnedvridningar, dubbelbeskattning och utebliven beskattning.

Reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2019.

Promemorians lagförslag

Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)² dels att 7 kap. 3 c § ska ha följande lydelse, dels att det ska införas sju nya paragrafer, 1 kap. 20 och 21 §§ och 2 kap. 9–13 §§, och närmast före 2 kap. 9 och 12 §§, nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

20 §

Med voucher avses ett instrument för vilket det finns en skyldighet att godta det som ersättning helt eller delvis för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster. De varor som ska levereras eller tjänster som ska tillhandahållas eller de potentiella säljarna av varorna eller tjänsterna måste anges antingen på instrumentet eller i tillhörande dokumentation, inbegripet villkoren för användning av instrumentet.

21 §

Med enfunktionsvoucher avses en voucher för vilken det redan när den utfärdas 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.

Med flerfunktionsvoucher avses en annan voucher än en enfunktionsvoucher.

¹ Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i lydelsen enligt rådets direktiv 2016/1065/EU.

² Lagen omtryckt 2000:500.

**Omsättning vid transaktioner
med enfunktionsvouchrar**

9 §

Varje överlåtelse mot ersättning av en enfunktionsvoucher som görs av en beskattningsbar person som agerar i eget namn ska anses som en omsättning av de varor eller tjänster som vouchern avser. Detsamma gäller om en enfunktionsvoucher tas i anspråk på motsvarande sätt som avses i 1 § första stycket 2 eller tredje stycket 2.

Det faktiska överlämnandet av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna i utbyte mot en enfunktionsvoucher som godtas som ersättning helt eller delvis av leverantören eller tillhandahållaren är inte en självständig omsättning, om inte annat följer av 11 §.

10 §

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.

11 §

Om den som levererar varor eller tillhandahåller tjänster i utbyte mot en enfunktionsvoucher inte är den beskattningsbara person som i eget namn utfärdat vouchern ska leverantören eller tillhandahållaren anses ha omsatt varorna eller tjänsterna till den beskattningsbara person som utfärdat vouchern.

Omsättning vid transaktioner med flerfunktionsvouchrar

12 §

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

13 §

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

7 kap.

3 c §³

Med ersättning enligt 3–3 b §§ förstås 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.

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.

³ Senaste lydelse 2007:1376.

Med kostnad enligt 3 § för att utföra en tjänst förstås den del av de fasta och löpande kostnaderna i rörelsen som belöper på tjänsten.

Prop. 2017/18:213
Bilaga 3

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2019.
2. Lagen tillämpas inte på vouchrar som är utfärdade före ikraftträdandet.

Förteckning över remissinstanserna

Efter remiss har yttranden över promemorian Mervärdesskatteregler för vouchrar lämnats av Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Jönköping, Kommerskollegium, Skatteverket, Bokföringsnämnden, Konsumentverket, Konkurrensverket, Tillväxtverket, IT&Telekomföretagen, FAR, Företagarna, Näringslivets Skattedelegation, Näringslivets regelnämnd, Sveriges redovisningskonsulters förbund, Svenska Bankföreningen, Svensk Handel, Svenskt Näringsliv, Sveriges advokatsamfund och Sveriges Kommuner och Landsting.

Regelrådet och Visita har inte svarat eller angett att de avstår från att yttra sig.

Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)² dels att 1 kap. 3 § och 7 kap. 3 c § ska ha följande lydelse, dels att det ska införas nio nya paragrafer, 1 kap. 20 och 21 §§, 2 kap. 9–13 §§ och 13 kap. 7 a och 17 a §§ och närmast före 2 kap. 9 och 12 §§, nya rubriker av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***1 kap.**3 §³

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 § vid omsättning inträder när varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits eller när varan eller tjänsten har tagits i anspråk genom uttag, om inte annat följer av andra stycket eller 3 a, 3 b, 4 eller 5 a §.

Om den som omsätter varan eller tjänsten får ersättning helt eller delvis för en beställd vara eller tjänst före den tidpunkt som avses i första stycket, inträder skattskyldigheten när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo. Detta gäller dock endast om omsättningen är skattepliktig när ersättningen kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo.

Med leverans av en vara förstås att varan avlämnas eller att den sänds till en köpare mot postförskott eller efterkrav.

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 § vid omsättning inträder när varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits eller när varan eller tjänsten har tagits i anspråk genom uttag, om inte annat följer av andra stycket eller 3 a, 3 b, 4 eller 5 a §.

Om den som omsätter varan eller tjänsten får ersättning helt eller delvis för en beställd vara eller tjänst före den tidpunkt som avses i första stycket, inträder skattskyldigheten när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo. Detta gäller dock endast om omsättningen är skattepliktig när ersättningen kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo.

Med leverans av en vara förstås att varan avlämnas eller att den sänds till en köpare mot postförskott eller efterkrav. *En överlåtelse av en enfunktionsvoucher ska vid tillämpning av första stycket likställas med en leverans av de varor eller ett tillhandahållande av de tjänster*

¹ Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i lydelsen enligt rådets direktiv 2016/1065/EU.

² Lagen omtryckt 2000:500.

³ Senaste lydelse 2009:1333.

som vouchern avser.

20 §

Med voucher avses 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.

21 §

Med enfunktionsvoucher avses 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.

Med flerfunktionsvoucher avses en annan voucher än en enfunktionsvoucher.

2 kap.

Omsättning vid transaktioner med enfunktionsvouchrar

9 §

Varje överlåtelse mot ersättning av en enfunktions-voucher som görs av en beskattningsbar person som agerar i eget namn ska anses som en omsättning av de varor eller tjänster som vouchern avser. Detsamma gäller om en enfunktionsvoucher tas i anspråk på motsvarande sätt som avses i 1 § första stycket 2 eller tredje stycket 2.

Det faktiska överlämnandet av varorna eller tillhandahållandet

av tjänsterna i utbyte mot en enfunktionsvouchersom godtas som ersättning eller partiell ersättning av leverantören eller tillhandahållaren är inte en omsättning, om inte annat följer av 11 §.

10 §

Om en överlåtelse av en enfunktionsvouchers 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.

11 §

Om den som levererar varor eller tillhandahåller tjänster i utbyte mot en enfunktionsvouchers 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.

Omsättning vid transaktioner med flerfunktionsvouchrar

12 §

Den faktiska leveransen av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna i utbyte mot en flerfunktionsvouchers 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.

13 §

När en överlåtelse av en flerfunktionsvouchers 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.

7 kap.

3 c §⁴

Med ersättning enligt 3–3 b §§ förstås 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.

Vid leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster mot en flerfunktionsvouchert 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.

Med kostnad enligt 3 § för att utföra en tjänst förstås den del av de fasta och löpande kostnaderna i rörelsen som belöper på tjänsten.

13 kap.

7 a §

Utgående skatt för överlåtelse av en enfunktionsvouchert ska redovisas för den redovisningsperiod under vilken vouchern har överlämnats eller betalning dessförinnan har tagits emot.

Första stycket gäller inte om den skattskyldige redovisar utgående skatt enligt 8 §.

17 a §

Ingående skatt för förvärv av en enfunktionsvouchert ska redovisas för den redovisningsperiod under vilken vouchern har tagits emot eller betalning dessförinnan har

⁴ Senaste lydelse 2007:1376.

lämnats.

*Första stycket gäller inte om den
skattskyldige redovisar utgående
skatt enligt 8 §.*

Prop. 2017/18:213

Bilaga 5

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2019.
 2. Lagen tillämpas inte på vouchrar som är utställda före ikraftträdandet.

Lagrådets yttrande

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2018-03-16

Närvarande: F.d. justitieråden Leif Thorsson och Lennart Hamberg
samt justitierådet Erik Nymansson

Mervärdesskatteregler för vouchrar

Enligt en lagrådsremiss den 1 mars 2018 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Lars Mattisson.

Lagrådet lämnar förslaget utan erinran.

Finansdepartementet

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 12 april 2018

Närvarande: statsminister Löfven, ordförande, och statsråden Lövin, Wallström, Y Johansson, Baylan, Hallengren, Bucht, Andersson, Bolund, Damberg, Bah Kuhnke, Fridolin, Eriksson, Skog, Ekström, Fritzon, Eneroth

Föredragande: statsrådet Andersson

Regeringen beslutar proposition Mervärdesskatteregler för vouchrar

