



Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen, Enheten för
mervärdesskatt och punktskatter

Lars Mattisson
08-405 25 81

Remiss av promemorian Mervärdesskatteregler för voucher

Remissinstanser

- 1 Kammarrätten i Göteborg
- 2 Förvaltningsrätten i Jönköping
- 3 Kommerskollegium
- 4 Skatteverket
- 5 Bokföringsnämnden
- 6 Konsumentverket
- 7 Konkurrensverket
- 8 Tillväxtverket
- 9 IT&Telekomföretagen
- 10 FAR
- 11 Företagarna
- 12 Näringslivets Skattedelegation
- 13 Näringslivets regelnämnd
- 14 Regelrådet
- 15 Srf konsulterna
- 16 Svenska Bankföreningen
- 17 Svensk Handel
- 18 Svenskt Näringsliv
- 19 Sveriges advokatsamfund
- 20 Sveriges Kommuner och Landsting

21 Visita

Remissvaren ska ha kommit in till Finansdepartementet senast den 15 januari 2018. Svaren bör lämnas både på papper och per e-post till fi.remissvar@regeringskansliet.se. Det elektroniska yttrandet bör lämnas i ett kopierbart textformat (exempelvis Word). Ange diarienummer Fi2017/04527/S2 och remissinstansens namn i ämnesraden på e-postmeddelandet.

I remissen ligger att regeringen vill ha synpunkter på förslagen eller materialet i promemorian. Om remissen är begränsad till en viss del av promemorian, anges detta inom parentes efter remissinstansens namn i remisslistan. En sådan begränsning hindrar givetvis inte att remissinstansen lämnar synpunkter också på övriga delar.

Myndigheter under regeringen är skyldiga att svara på remissen. En myndighet avgör dock på eget ansvar om den har några synpunkter att redovisa i ett svar. Om myndigheten inte har några synpunkter, räcker det att svaret ger besked om detta.

För **andra remissinstanser** innebär remissen en inbjudan att lämna synpunkter.

Råd om hur remissyttranden utformas finns i Statsrådsberedningens promemoria Svara på remiss – hur och varför (SB PM 2003:2). Den kan laddas ner från Regeringskansliets webbplats www.regeringen.se.



Jan Larsson
Ämnesråd

Mervärdesskatteregler för vouchrar

November 2017

Promemorians huvudsakliga innehåll

I promemorian föreslås att det införs regler i mervärdesskattelagen (1994:200) om den mervärdesskattemässiga behandlingen av voucherar (värdebevis). Förslagen innebär att det införs definitioner av voucherar, enfunktionsvoucherar samt flerfunktionsvoucherar. Det föreslås också regler om när mervärdesskatt kan tas ut vid transaktioner med enfunktionsvoucherar respektive flerfunktionsvoucherar. Vidare finns en bestämmelse om beskattningsunderlaget vid transaktioner med flerfunktionsvoucherar. 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 konkurrenssnedvridningar, dubbelbeskattning och utebliven beskattning.

Reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2019.

Innehållsförteckning

1	Förslag till lag om ändring av mervärdesskattelagen (1994:200).....	4
2	Ärendet och dess beredning	8
3	Bakgrund.....	8
4	Gällande rätt.....	9
4.1	Svensk rätt.....	9
4.2	EU-rätt.....	9
5	Skatteverkets ställningstagande om olika voucher	10
6	Direktiv om behandling av voucher i mervärdesskattehänseende	11
7	Nya mervärdesskatteregler för transaktioner med voucher	12
7.1	Definitioner av olika voucher	12
7.2	Transaktioner med enfunktionsvoucher	13
7.3	Transaktioner med flerfunktionsvoucher	14
7.4	Beskattningsunderlag vid transaktioner med flerfunktionsvoucher	15
7.5	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	16
8	Konsekvensanalys.....	17
8.1	Syfte och alternativa lösningar	17
8.2	Förslagets förenlighet med EU-rätten	17
8.3	Ikraftträdande och särskilda informationsinsatser	18
8.4	Offentligfinansiella effekter	18
8.5	Effekter för företag	19
8.6	Effekter för myndigheter	21
8.7	Övriga effekter	21
9	Författningskommentar.....	21

1 Förslag till lag om ändring av 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.

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 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 överlåtelser av flerfunktionsvouchern är dock inte en omsättning.

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 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.

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

2 Ärendet och dess beredning

I juni 2016 antog Europeiska unionens råd (rådet) 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.⁴

Till grund för direktiv 2016/1065/EU ligger Europeiska kommissionens förslag COM (2012) 206 final av den 10 maj 2012. Förslaget har remissbehandlats. Remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (dnr Fi2012/02175/S2).

I denna promemoria föreslås ändringar för genomförande av direktivet. Bestämmelserna i direktivet ska vara införda i nationell lagstiftning och börja tillämpas den 1 januari 2019.

3 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 för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). Reglerna i direktivet måste genomföras i nationell lagstiftning. I Sverige har detta skett i mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML.

Idag saknas särskilda regler hur vouchrar (värdebevis) ska hanteras mervärdesskattemässigt i mervärdesskattedirektivet. Allmänna bestämmelser ska därför tillämpas 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.

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 när skatten

⁴ EUT L 177, 01.7.2016, s. 9, Celex 32016L1065

ska tas ut vid transaktioner där 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.

4 Gällande rätt

4.1 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 erhållit eller ska erhålla 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).

4.2 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 korten 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 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).

5 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 utgör mellanskillnaden mellan voucherns värde och av distributören betalat belopp ersättningen för administrationstjänsten.

6 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.

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 30 a).

Direktivet innehåller dessutom bestämmelser om när transaktioner med enfunktions- respektive flerfunktionsvouchrar ska bli föremål för mervärdesskatt. Utgångspunkten är att mervärdesskatt ska tas ut 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 30 b).

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 73 a). 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 410 a). Kommissionen ska ta fram en utvärderingsrapport om de nya reglerna senast den 31 december 2022 (artikel 410 b).

7 Nya mervärdesskatteregler för transaktioner med vouchrar

7.1 Definitioner av olika vouchrar

Förslag: En voucher är ett instrument som det finns en skyldighet att godta som ersättning eller delvis ersättning för omsättning av varor eller tjänster, om de varor eller tjänster som ska omsättas eller de potentiella säljarna av varorna eller tjänsterna 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 utfärdas.

En annan voucher än en enfunktionsvoucher är en flerfunktionsvoucher.

Skälen till förslaget: I mervärdesskattelagen, liksom i mervärdesskattedirektivet, finns det idag inga regler om hur vouchrar (värdebevis) ska behandlas i mervärdesskattehänseende. Det innebär att de allmänna reglerna om bl.a. omsättning, beskattningsunderlag och skattskyldighetens inträde blir tillämpliga även i fråga om vouchrar. De nya reglerna i mervärdesskattedirektivet innehåller bl.a. definitioner av voucher, enfunktionsvoucher och flerfunktionsvoucher (artikel 30 a.1). Dessa ska införas i nationell rätt. Reglerna avser vouchrar som kan användas för inlösen av varor eller tjänster. Reglerna är däremot inte inriktade på instrument som ger innehavaren en rätt till prisreduktion vid

köp av varor eller tjänster utan någon rätt att ta emot sådana varor eller tjänster. Mot bakgrund av det innebär definitionen att det med voucher avses ett instrument som det finns en skyldighet att godta som ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. Mervärdesskattedirektivets definition av voucher innebär också att de varor eller tjänster den kan användas för eller de potentiella säljarna av varorna eller säljarna ska vara angivna på vouchern eller i tillhörande dokumentation. Definitionen ska därmed klargöra vad som är en voucher i mervärdesskattehantering och skilja dessa från betalningsinstrument som kan användas mer generellt. Definitionen är teknikneutral, vilket medför att vouchrar kan ha såväl fysisk som elektronisk form.

I mervärdesskattedirektivet har det också införts en definition av enfunktionsvoucher (artikel 30 a.2) respektive flerfunktionsvoucher (artikel 30 a.3). Den mervärdesskattemässiga hanteringen av transaktioner i anslutning till vouchrar blir olika för enfunktionsvouchrar respektive flerfunktionsvouchrar (se vidare avsnitt 7.2 och 7.3). 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. Exempel på en flerfunktionsvoucher är ett presentkort som kan användas för varor med olika skattesatser.

Lagförslag

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

7.2 Transaktioner med enfunktionsvouchrar

Förslag: Överlåtelse 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 överlåtelsen av vouchern görs i en annan beskattningsbar persons namn anses denne 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.

Skälen till förslaget: 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 % vid överlåtelse av en enfunktionsvoucher som avser livsmedel och att skattesatsen är 25 % om vouchern i stället skulle avser kläder.

När varorna överlämnas eller tjänsterna tillhandahålls i utbyte mot vouchern anses detta inte som en ny självständig omsättning. Eftersom redan överlåtelsen av vouchern till konsumenten ska anses som en omsättning av de underliggande varorna eller tjänsterna ska det inte uppkomma någon ny omsättning gentemot denne när vouchern löses in mot varor och tjänster. Av artikel 30 b.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.

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 överlåter en enfunktionsvoucher i eget namn blir således 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 enfunktionsvoucher 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. 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.

I den nya artikel 30 b.1 regleras således beskattningen avseende enfunktionsvouchrar. Bestämmelser med motsvarande innebörd bör också införas i mervärdesskattelagen.

Lagförslag

Förslaget medför en tre nya paragrafer, 2 kap. 9–11 §§ ML.

7.3 Transaktioner med flerfunktionsvouchrar

Förslag: Den faktiska leveransen av varor eller tillhandahållande av tjänster i utbyte mot en flerfunktionsvoucher ska utgöra en omsättning som kan beskattas. Varje föregående överlåtelse av flerfunktionsvouchern anses dock inte som en omsättning. Om en flerfunktionsvoucher överläts av någon annan än den som gör den faktiska leveransen eller tillhandahållandet ska dock varje tjänst som kan identifieras vara föremål för beskattning.

Skälen till förslaget: Den nya bestämmelsen i artikel 30 b.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 flerfunktionsvoucher. Till skillnad mot vad som gäller för enfunktionsvouchrar ska överlåtelser av vouchern innan inlösen inte medföra att skatt ska tas ut. En flerfunktionsvoucher kan lösas in mot varor eller tjänster med olika mervärdesskattemässiga behandling vilket 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 tillhandahållande av tjänster. Det följer av artikel 30 b.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.

Genom den nya bestämmelsen i artikel 30 b.2 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. 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. 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 varje tjänst som kan identifieras vara föremål för beskattning.

Lagförslag

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

7.4 Beskattningsunderlag vid transaktioner med flerfunktionsvouchrar

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

Skälen till förslaget: Beskattningsunderlaget för en omsättning beräknas som 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 flerfunktionsvoucher innebär den nya bestämmelsen i artikel 73 a 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 i stället vara ett värde som är nedladdat på ett kort eller liknande. 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 flerfunktionsvoucher. 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 flerfunktionsvoucher. 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.

7.5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

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

Skälen för förslaget: 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 410 a 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.

8 Konsekvensanalys

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.

8.1 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.

8.2 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.

8.3 Ikraftträdande och särskilda informationsinsatser

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 enfunktionsvoucher 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 5). Det kan därför finnas ett visst informationsbehov. Något behov av särskilda informationsinsatser utöver vad som normalt krävs vid regeländringar bedöms dock inte uppkomma.

8.4 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 debitkort. 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.

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

handel av streamingtjänster via enfunktionsvouchers kan det finnas en viss offentligfinansiell effekt, men denna bedöms som försumbar.

8.5 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. Kontantkorten 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 företagens 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 företagens 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 flerfunktionsvoucher 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 idag. Att skatten i vissa fall tas ut tidigare påverkar företagens 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 idag.

Idag 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 utfärdas 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 menar kommissionen 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 försvåra hanteringen 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.

8.6 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.

8.7 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.

9 Författningskommentar

1 kap.

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 säljarna av varorna eller tjänsterna 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. Presentkort och lunchkuponger är exempel på instrument som kan vara vouchrar. Ett månadskort på ett gym eller ett telefonabonnemang är däremot exempel på sådant som inte i sig bör anses som vouchrar. En voucher kan vara antingen en enfunktionsvoucher eller en flerfunktionsvoucher, se vidare författningskommentaren till 21 §.

Bestämmelsen motsvarar artikel 30 a.1 i mervärdesskattedirektivet.

Se vidare avsnitt 7.1.

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 utfärdas 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 vouchern gäller med rätt belopp varje 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. En enfunktionsvoucher kan avse varor eller tjänster med olika skattesatser. Det blir fallet om det i förväg är känt hur stor del av priset som är hänförligt till respektive skattesats, vilket t.ex. kan vara fallet om en voucher som kan användas på en restaurang gäller för en viss maträtt och ett glas vin.

Av *andra stycket* följer att flerfunktionsvouchrar är andra vouchrar enligt 20 § än de som är enfunktionsvouchrar.

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

Se vidare avsnitt 7.1.

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 innebär att när enfunktionsvouchern sedan används som ersättning för en levereras av varor eller ett tillhandahållande av tjänster uppkommer inte en ny självständig omsättning eftersom överlåtelser av vouchern till den person som löser in vouchern innebär att en omsättning sker. Vid inlösandet av vouchern uppkommer således inte någon ytterligare omsättning till den som utnyttjar vouchern. En omsättning kan dock uppkomma gentemot utfärdaren av vouchern om denne är någon annan än den som levererar varan eller tillhandahåller tjänsten i utbyte mot vouchern (se författningskommentaren till 11 §).

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

Se vidare avsnitt 7.2.

10 §

I paragrafen, som är ny, regleras situationen när en enfunktionsvoucher överläts i en annan beskattningsbar persons namn och för dennes räkning. Den sistnämnda 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 30 b.1 andra stycket.

Se vidare avsnitt 7.2.

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 7.2.

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 som vouchern avser (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 30 b.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

Se avsnitt 7.3.

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

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

Se vidare avsnitt 7.3

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 flerk Funktionsvouchrar. 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 avgörande för ersättningen storlek. 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.

Det nuvarande andra stycket flyttas till *tredje stycket* i paragrafen.

Paragrafens andra stycke införs med stöd av artikel 73 a i mervärdesskattedirektivet.

Se vidare avsnitt 7.4.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2019. Lagen ska dock inte tillämpas på vouchrar som har utfärdats före ikraftträdandet den 31 december 2018.

Se avsnitt 7.5.