

329

Vouchrar och moms – regeltekniska aspekter och förslag till forskning

AV BJÖRN FORSSÉN

Den 1 januari 2019 infördes i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, genom SFS 2018:1333, särskilda regler angående behandlingen av så kallade vouchrar – värdebevis – i momshänseende. De baseras på ändringar i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) – mervärdesskattedirektivet – enligt rådets direktiv (EU) 2016/1065 av den 27 juni 2016 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller behandlingen av vouchrar. I denna artikel lämnas i första hand regeltekniska aspekter på bestämmelserna. Avslutningsvis lämnas vissa förslag till forskningsinsatser avseende främst sammansatta transaktioner i sammanhanget.

I. INLEDNING

Vouchrar är inte en ny företeelse i affärlivet. Det är fråga om instrument som företag ställer ut och huvudsakligen använder i ledet gentemot slutkonsumenter av varor eller tjänster. Köparen av en voucher har ett bevis som denne kan lösa in i utbyte mot de varor eller tjänster som vouchern avser. Det nya är att numera är behandlingen av vouchrar lagreglerad för mervärdesskatteändamål. Skatteverket (SKV) har genom åren berört behandlingen av vouchrar i momshänseende, och i samband med de särskilda reglerna som infördes den 1 januari 2019 ersatte SKV sitt tidigare ställningstagande från 2012-06-26 (dnr

131 359965-12/III) med ett nytt av 2018-11-26 (dnr 202 488720-18/III). Denna artikel berör inte SKV:s ställningstagande, utan behandlar några regeltekniska aspekter på ML och det EU-rättsliga regelverket angående de särskilda reglerna angående behandlingen av vouchrar – värdebevis – i momshänseende.

De särskilda reglerna är transaktionsorienterade i det att de ska bestämma när en omsättning anses ske beroende på vilket av de båda slagen av vouchrar som används, enfunktionsvouchrar eller flerfunktionsvouchrar. Emellertid är det ofta så inom mervärdesskatterätten att de centrala begreppen kring skattesubjektet också bör behandlas, så att frågorna om omsättningsbegreppet inte hänger i luften: skattskyldigheten står på två ben genom att uppkomsten av den skyldigheten förutsätter att omsättningen görs av en person som inte är en konsument – en vanlig privatperson – utan ett skattesubjekt, en beskattningsbar person. Genomgången i denna artikel avser i första hand att problematisera de särskilda reglerna om vouchrar i ML beträffande bestämningen av skattesubjektet, skattskyldighetens inträde och momsredovisningen i förhållande till mervärdesskattedirektivet och även i förhållande till rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 (tillämpningsförordningen).

2. BESTÄMMELSER ÖVER VILKA REGELTEKNISKA ASPEKTER LÄMNAS SAMT FORTSATT DISPOSITION AV ARTIKELN

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

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

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

I förevarande artikel behandlas vissa av dessa lagrum i ML, nämligen följande i denna ordning:

- 2 kap. 13 § ML, med förslag om att uttrycket ”annan person” i lagrummet bör ändras till *annan beskattningsbar person*, i avsnitt 3;
- 1 kap. 3 § ML, med förslag om att den särskilda regeln om skattskyldighetens inträde vid överlåtelse av en enfunktionsvoucher bör ges ett eget stycke i lagrummet, i avsnitt 4; och
- 13 kap. 17 a § andra stycket ML, med förslag om att uttrycket ”den skattskyldige” i lagrummet bör ändras till *beskattningsbar person med avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående skatt i sin ekonomiska verksamhet*, i avsnitt 5.

Dessutom berörs i avsnitt 6 att de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende ger upphov till gränsdragningar mellan dem och reglerna om värdepappershandel – framför allt beträffande sammansatta transaktioner där privaträttsliga optioner förekommer i samband med de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är skattskyldig enligt 9 c kap. ML om varor i vissa lager, vilka har sin motsvarighet i artiklarna 154–163 i mervärdesskattedirektivet. I det hänseendet lämnas förslag om att artikel 9 i tillämpningsförordningen borde överföras till mervärdesskattedirektivet som en särskild punkt i artikel 24. Förutom i 9 c kap. återfinns de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är skattskyldig i 6 kap. och 9 kap. ML.¹

I avsnitt 7 ges en sammanfattning och i avsnitt 8 lämnas avslutande synpunkter med vissa förslag till forskningsinsatser.

3. UTTRYCKET ”ANNAN PERSON” I 2 KAP. 13 § ML BÖR ÄNDRAS TILL ANNAN BESKATTNINGSBAR PERSON

Lagrummet 2 kap. 13 § ML har följande lydelse:

”När en överlåtelse av en flerfunktionsvoucher görs av en annan person än den beskattningsbara person som genomför en sådan omsättning som avses i 12 §,

1. Se 1 kap. 2 § sista stycket ML.

ska alla tillhandahållanden av tjänster som kan identifieras, exempelvis distributions- eller marknadsföringstjänster, anses som omsättningar.”

Användningen av uttrycket ”annan person” i lagrummet överensstämmer inte med närmast motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, artikel 30b.2 andra stycket, där uttrycket *annan beskattningsbar person* används.

Bestämmelsen 2 kap. 13 § ML avser den situationen att en flerfunktionsvouchern överläts av en annan beskattningsbar person än den som genomför den faktiska leveransen av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna vid inlösen av vouchern.² Även om själva överlåtelsen av vouchern inte medför att en omsättning ska anses uppkomma enligt 2 kap. 12 §, ska enligt 2 kap. 13 § varje tillhandahållande av tjänster som kan identifieras medföra att det uppkommer en omsättning som kan beskattas.³

Bestämmelsen 2 kap. 13 § ML ska avse en *beskattningsbar person* som överlåter en flerfunktionsvouchern åt den beskattningsbara person som genomför den faktiska leveransen av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna som vouchern avser. Överlåtaren av vouchern fungerar som en distributör av vouchern åt den som ska leverera varan eller tillhandahålla tjänsten. Båda dessa personer ska vara beskattningsbara personer, vilket följer av ordalydelsen av motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, dvs. artikel 30b.2 andra stycket i direktivet. Genom att uttrycket ”annan person” används i stället för annan beskattningsbar person avseende distributören av vouchern i 2 kap. 13 § ML skulle bestämmelsen kunna tolkas som att en vanlig privatperson (konsument) kan utgöra en distributör av vouchern och omfattas av ML. Det strider mot den grundläggande momsmässiga principen för momssystemet av innebörd att skattesubjekten ska åtskiljas från konsumenterna. Av huvudregeln för vem som är ett skattesubjekt enligt ML, 4 kap. 1 § första stycket första meningen, framgår att det ska vara en beskattningsbar person, och det lagrummet erhöll för övrigt den 1 juli 2013, genom SFS 2013:368, samma ordalydelse som huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet, dvs. artikel 9.1 första stycket i direktivet.

Enligt min mening bör rättstillämparna utgå från direktivbestämmelsens ordalydelse av innebörd att den distributör av flerfunktionsvouchern som kan mervärdesbeskattas för distributionstjänster eller andra tjänster som utförs åt den som ställt ut vouchern ska vara en beskattningsbar person. Ordalydelsen av 2 kap. 13 § ML kan dock bli föremål

2. Jfr prop. 2017/18:213 (Mervärdesskatteregler för vouchrar) s. 28.

3. Jfr prop. 2017/18:213 s. 28 och 29.

för prövning i rättspraxis, och bör enligt min uppfattning i förevarande hänseende anpassas av lagstiftaren till lydelsen av artikel 30b.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, dvs. uttrycket ”annan person” i 2 kap. 13 § ML bör ändras till *annan beskattningsbar person*.

Jag mejlade för övrigt den 25 juni 2019 information om att 2 kap. 13 § ML inte överensstämmer med ordalydelsen av artikel 30b.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet till kanslichefen för Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi (ESO) hos Finansdepartementet, som svarade 2019-06-27 att informationen skickats vidare till Finansdepartementets skatteavdelning.

4. DEN SÄRSKILDA REGELN OM SKATT-SKYLDIGHETENS INTRÄDE VID ÖVERLÅTELSE AV EN ENFUNKTIONS-VOUCHER BÖR GES ETT EGET STYCKE I 1 KAP. 3 § ML

Bestämmelsen 1 kap. 3 § tredje stycket andra meningen ML har följande lydelse:

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

Det är inte något problem att bestämmelsen hänvisar till första stycket i 1 kap. 3 §, där huvudregeln återfinns. Den innebär att skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § – dvs. skattskyldigheten – inträder vid omsättning när en beskattningsbar person inom landet (Sverige) har gjort en skattepliktig leverans av en vara eller ett skattepliktigt tillhandahållande av en tjänst (eller när varan eller tjänsten har tagits i anspråk genom uttag). Problemet är i stället i första hand systematiskt, genom att bestämmelsen har tagits in i samma stycke som det där första meningen definierar vad förstås med leverans av en vara, men inte vad som förstås med tillhandahållande av en tjänst. Lydelsen av 1 kap. 3 § tredje stycket första meningen ML är följande:

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

Regeln om skattskyldighetens inträde för överlåtelse av en enfunktionsvoucher ligger systematiskt sett närmast en förskotts- eller a conto-betalning i det hänseendet. Det är fråga om en händelse som medför att skattskyldigheten inträder utan att den underliggande varan eller

tjänsten har levererats eller tillhandahållits och beskattning av varan eller tjänsten ska enligt förarbetena inte ske två gånger för den vara eller tjänst som enfunktionsvouchern avser.⁴ På samma sätt ska beträffande förskott eller a conton beskattning enbart ske för mottaget förskott eller a conto och inte ånyo när varan eller tjänsten levereras eller tillhandahålls. I systematiskt hänseende bör därför den särskilda regeln om skattskyldighetens inträde vid överlåtelse av en enfunktionsvouchers ges ett eget stycke i 1 kap. 3 §, på samma sätt som med förskotts- och a conto-betalningarna enligt andra stycket i lagrummet.

ML anger i 1 kap. 6 § vad som förstås med vara respektive tjänst, men i mervärdesskattedirektivet finns inte sådana definitioner, utan där anges vad som avses med leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster och det sker i separata regler – bland annat i huvudreglerna i artiklarna 14.1 respektive 24.1. I förhållande därtill bör beaktas att den särskilda regeln om skattskyldighetens inträde vid överlåtelse av en enfunktionsvouchers saknar en motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Om det hade funnits en sådan regel i direktivet, hade den, i konsekvens med att definitionerna i mervärdesskattedirektivet av leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster hålls åtskilda i till exempel huvudreglerna i artiklarna 14.1 respektive 24.1, givits en egen bestämmelse och inte blandats ihop, såsom sker i 1 kap. 3 § tredje stycket ML, med en regel som bland annat innehåller definitionen av leverans av vara men inte definitionen av tillhandahållande av tjänst. En enfunktionsvouchers kan avse leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, och då bör i systematiskt hänseende regeln om skattskyldighetens inträde vid överlåtelse av en sådan också ges en placering i 1 kap. 3 § som markerar just detta. Det kan således enkelt ske genom att regeln ges ett eget stycke i 1 kap. 3 § ML.

Till ytterligare belägg för min ståndpunkt anför jag att det också är ett problem i förevarande sammanhang att det saknas en gemensam EU-definition av förmedling i mervärdesskattelhänseende. Den frågan behandlades inte i det lagstiftningsärendet som ledde till att de särskilda reglerna om vouchrar infördes i ML. Vem som ska anses agera i annans namn vid transaktioner med vouchrar är enligt förarbetena inte heller närmare definierat i mervärdesskattedirektivet. Det bedömdes inte heller lämpligt att närmare reglera i ML vem som ska anses agera i annans namn vid transaktioner med vouchrar. Enligt lagstiftaren får dock frågan om vem som ska anses agera i annans namn vid transaktioner med vouchrar avgöras utifrån en samlad bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet, till exempel av avtalsvillkor och ansvarsfördelning.

4. Jfr prop. 2017/18:213 s. 17.

Vid tillämpning av bestämmelserna om vouchrar kan enligt förarbetena ledning hämtas från den praxis som finns om mervärdesskatt vid förmedling av varor och tjänster i andra situationer.⁵ Det innebär enligt min uppfattning att även om praxis saknas beträffande den särskilda regeln om skattskyldighet för förmedling i eget namn i 6 kap. 7 § ML, kan i förevarande hänseende ledning hämtas från tillämpningen av den regeln, vilken i princip avser en mellanman som är kommissionär, medan situationen med en mellanman som agerar i annans namn, dvs. i uppdragsgivarens (huvudmannens) namn och för dennes räkning, mer liknar ett vanligt agentförhållande.

Det är den i vars namn en överlåtelse av en enfunktionsvoucher sker som anses ha omsatt den underliggande varan eller tjänsten som vouchern avser. Om en överlåtelse av en enfunktionsvoucher görs av en beskattningsbar person i en annan beskattningsbar persons namn och för dennes räkning, ska denne anses omsätta de varor eller tjänster som vouchern avser, enligt 2 kap. 10 § ML.⁶ Den beskattningsbara person som ställer ut eller distribuerar vouchern i någon annans namn och för dennes räkning, vilken jag benämner distributören (av enfunktionsvouchern), anses inte delta i det underliggande tillhandahållandet på sådant sätt att denne blir skattskyldig för eventuell moms på grund av överlåtelsen av vouchern.⁷

Det är således i en situation som liknar ett agentförhållande enbart den beskattningsbara personen som ska ge ut varan eller tjänsten i utbyte mot enfunktionsvouchern som kan bli skattskyldig på grund av överlåtelsen av den. Distributören av enfunktionsvouchern blir inte skattskyldig för överlåtelsen av den. De särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende och särskilt förevarande mellanmanssituation visar på betydelsen av att utgå från ersättningen när det momsmässiga omsättningsbegreppet analyseras, och framför allt gäller det vid sammansatta transaktioner såsom när en överlåtelse av en enfunktionsvoucher avseende exempelvis en vara ska anses som en omsättning gjord av en huvudman, medan dennes faktiska leverans av varan inte ska anses som en omsättning och bedömningen kompliceras ytterligare av att en mellanman som är en distributör av en voucher kan anses göra en särskild förmedlingstjänst som utgör en skattepliktig omsättning gjord av denne.

5. Jfr prop. 2017/18:213 s. 18.

6. Se även 30b.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet och tredje meningen i punkt 9 av skälen i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065 samt även prop. 2017/18:213 s. 17 och 18.

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

Jag får sålunda uppmärksamma att en mellanman som i eget namn säljer exempelvis en vara åt huvudmannen kan anses göra en särskild omsättning beträffande den förmedlingstjänst som mellanmannen därmed gör åt huvudmannen, och inte bara den omsättning som mellanmannen i likhet med huvudmannen anses göra av varan enligt 6 kap. 7 § ML. I praktiken försvinner den frågeställningen ofta genom att mellanmannen har gjort sitt påslag i prissättningen av varan, och därför inte tar ut någon särskild provision för förmedlingstjänsten – jfr RÅ 2002 ref. 113. Frågeställningen är dock avgörande för den eller de som behandlar sammansatta transaktioner i momsmässigt hänseende, och, särskilt mot bakgrund av att mervärdesskattedirektivet saknar nys nämnda definitioner, oavsett om en analys sker enbart utifrån EU-rätten på området eller med avseende på ML också.

Förevarande systematiska frågeställning beträffande 1 kap. 3 § tredje stycket andra meningen ML har för övrigt inte kommenterats av regeringen, och Lagrådet har över huvud taget lämnat regeringens förslag till de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende utan erinran.⁸

5. UTTRYCKET ”DEN SKATTSKYLDIGE” I 13 KAP. 17 A § ANDRA STYCKET ML BÖR ÄNDRAS TILL BESKATTNINGSBAR PERSON MED AVDRAGS- ELLER ÅTERBETALNINGSRÄTT FÖR INGÅENDE SKATT I SIN EKONOMISKA VERKSAMHET

Jag har i andra sammanhang tagit upp problem med bruket av uttrycket skattskyldig i stället för beskattningsbar person i ML, och bland annat nämnt problemet med att begreppet skattskyldighet används i huvudregeln om avdragsrätten, 8 kap. 3 § första stycket ML, i stället för beskattningsbar person som används i huvudregeln om avdragsrätt i mervärdesskattedirektivet, dvs. i artikel 168 a) i direktivet.⁹

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

8. Se prop. 2017/18:213 s. 46.

9. Se Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, Örebro Studies in Law 2013, av Björn Forssén (nedan Forssén 2013) och Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen, Jure Förlag AB, Stockholm 2011, av Björn Forssén (nedan Forssén 2011). Båda böckerna finns som öppna dokument i fulltext i databasen DiVA (www.diva-portal.org). I Forssén 2011 utgjorde användningen av skattskyldighetsbegreppet för att bestämma avdragsrättens inträde enligt ML respektive för att bestämma uppkomsten av skyldigheten att momsregistrera sig bifrågorna D respektive E.

stycket ML avdragsrätt för förvärv eller import i sin verksamhet. Den som omsätter från skatteplikt okvalificerat undantagna varor eller tjänster har inte sådan avdragsrätt. Emellertid har den som omsätter från skatteplikt kvalificerat undantagna varor eller tjänster så kallad återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i sin verksamhet enligt bland annat 10 kap. 11 och 12 §§ ML – jämför artikel 169 i mervärdesskattedirektivet.

Den som bedriver en ekonomisk verksamhet som medför att denne har avdrags- eller återbetalningsrätt för förvärv eller import i verksamheten, ska kunna lyfta momsen i en faktura avseende förvärv av en enfunktionsvouchert. Det skulle strida mot skälen för införandet av de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende, om den som har återbetalningsrätt för ingående moms i sin verksamhet inte skulle få dra ingående momsen i en sådan faktura, eftersom det skulle medföra en konkurrenssnedvridning om debiterad ingående moms i stället skulle utgöra en kostnad för denne. Av skälen enligt punkt 2 i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065 framgår bland annat att rådet ansåg att det förelåg ett behov av särskilda regler för behandlingen av vouchrar i mervärdesskattehänseende, för att undvika inkonsekvens, konkurrenssnedvridning, dubbelbeskattning eller utebliven beskattning och för att minska risken för skatteflykt. Syftet med ifrågavarande särskilda regler är enligt förarbetena att skapa gemensamma regler för försäljningen av vouchrar på den inre marknaden med fokus på att undvika konkurrenssnedvridning snarare än på att bredda skattebasen för momsen.¹⁰ Sålunda ska det enligt min uppfattning inte uppstå någon skillnad på grund av de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende när det gäller möjligheterna att dra debiterad ingående moms för den som gör skattepliktiga omsättningar och har avdragsrätt jämfört med den som gör från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar och har återbetalningsrätt. I annat fall uppstår en önskad konkurrenssnedvridning på den inre marknaden till följd av olikheter i mervärdesbeskattningen.

Problemet är att uttrycket ”den skattskyldige” används inte bara i 13 kap. 7 a § andra stycket beträffande redovisningen av utgående moms vid överlåtelse av en enfunktionsvouchert, utan även i 13 kap. 17 a § andra stycket ML beträffande redovisningen av ingående moms vid förvärv av en enfunktionsvouchert. Det kan vid en systematisk tolkning uppfattas som att den som har återbetalningsrätt i sin verksamhet enligt de normala bestämmelserna i ML inte skulle ha återbetalningsrätt för debiterad ingående moms på förvärv av en enfunktionsvouchert, bara för att denne gör från skatteplikt kvalificerat undantagna omsätt-

10. Se prop. 2017/18:213 s. 22.

ningar av varor eller tjänster (nollbeskattade) och inte kan benämnas ”den skattskyldige”. Jag anser sålunda att uttrycket ”den skattskyldige” i 13 kap. 17 a § andra stycket ML bör ändras till *beskattningsbar person med avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående skatt i sin ekonomiska verksamhet*.

6. ARTIKEL 9 I TILLÄMPNINGSFÖRORDNINGEN BORDE ÖVERFÖRAS TILL MERVÄRDESSKATTEDIREKTIVET SOM EN SÄRSKILD PUNKT I ARTIKEL 24

Antag att ett företag ställer ut ett instrument som kan överlåtas i sig utan någon koppling till underliggande varor eller tjänster eller till identifierbara leverantörer av varor eller tillhandahållare av tjänster. Ett sådant instrument är inte en voucher enligt 1 kap. 20 § ML och artikel 30a.1 i mervärdesskattedirektivet. Det har i sig en marknad och utgör enligt min mening ett värdepapper i momshänseende, såsom en option på att förvärva vissa varor eller tjänster.

En överlåtelse eller förmedling av optionen innebär att överlåtaren eller förmedlaren gör en sådan från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av tjänst som avses med värdepappershandel enligt 3 kap. 9 § första och tredje stycket 1 ML och artikel 135.1 f) i mervärdesskattedirektivet. Enligt artikel 9 i tillämpningsförordningen utgör försäljningen av en option inom tillämpningsområdet för värdepappershandel enligt artikel 135.1 f) i direktivet ett sådant tillhandahållande av tjänster som ska anses skilt från de underliggande transaktioner till vilka de hänför sig. Sålunda anser jag att överlåtelse eller förmedling av instrument utan koppling till vara eller tjänst eller leverantör eller tillhandahållare utgör värdepappershandel, och omfattas därmed inte av de särskilda reglerna om vouchrar. Överlåtaren eller förmedlaren av optionen – dvs. av ifrågavarande värdepapper – saknar avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i sin verksamhet, om denne inte gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster.

Beträffande artikel 9 i tillämpningsförordningen anser jag att preciseringen där, av innebörd att försäljningen av en option utgör en beskattningsbar transaktion enligt artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet om försäljningen är en transaktion inom tillämpningsområdet för artikel 135.1 f) i direktivet, borde ske i en särskild punkt i artikel 24 i

direktivet, inte genom artikel 9 i tillämpningsförordningen. Begrepp som värdepappershandel bör även framgent utvecklas genom EU-domstolens rättspraxis, såsom redan har skett genom målet EU-målet C-2/95 (SDC) av innebörd att handeln med värdepapper omfattar handlingar som förändrar den rättsliga och finansiella situationen mellan parterna. Redan av EU-målet C-235/00 (CSC) framgår också att undantaget i direktivets artikel 135.1 f) för omsättning av värdepapper avser transaktioner som medför rättsliga och ekonomiska förändringar mellan parterna, varvid tillhandahållande av en tjänst som enbart är materiell, teknisk eller administrativ och som inte medför sådana förändringar mellan parterna utgör en beskattningsbar transaktion. Att särskilt för optioner ange i artikel 9 i tillämpningsförordningen vad som redan följer av EU-domstolens rättspraxis kan ge uppfattningen att det skulle vara oklart huruvida en option utgör värdepapper moms-mässigt sett.

Behovet av en precisering av vad som omfattas av huvudregeln om beskattningsbara tillhandahållanden av tjänster i artikel 24.1 i direktivet när det gäller instrument som optioner visar sig framför allt beträffande vad jag benämner privaträttsliga optioner. Privaträttsliga optioner avser ofta annan egendom än aktier och ges av bolag till de anställda eller aktieägarna. Om en sådan option är personlig och inte kan överlåtas vidare, torde det enligt min uppfattning vara fråga om en tjänst som omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av tjänster. För en privaträttslig option finns det inte någon marknad, och därför anser jag att utfärdandet av en sådan option inte utgör värdepappershandel. Det finns inte någon preciserande gränsdragning av försäljning av optioner som utgör från skatteplikt okvalificerat undantagen värdepappershandel enligt artikel 135.1 f) i direktivet gentemot privaträttsliga optioner. En sådan precisering bör enligt min mening införas, och då i en särskild punkt i artikel 24 i direktivet, inte i artikel 9 i tillämpningsförordningen. Jag har i annat sammanhang nämnt behovet av ifrågasättande precisering.¹¹ Det anser jag har blivit än mer angeläget att åtgärda genom att de särskilda reglerna om vouchrar i momshänseende infördes 2019 och ger upphov till gränsdragningar också mellan dem och reglerna om värdepappershandel. Framför allt gäller det beträffande sammansatta transaktioner där privaträttsliga optioner förekommer i samband med de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är skattskyldig enligt 9 c kap. ML om varor i vissa lager, vilka har

11. Se s. 9 i artikeln Konkurrensfördelar med varuomsättningar efter momsfria omsättningar av varor i vissa lager och av finansiella tjänster, av Björn Forssén, Tidningen Balans Fördjupningsbilaga 1 2018 s. 3–10 (nedan Forssén 2018) – se www.tidningenbalans.se.

sin motsvarighet i artiklarna 154–163 i mervärdesskattedirektivet. Jag återger här i korthet vad ett sådant förfarande kan innebära:

Genom att sälja en option på en vara och varan mervärdesskattefritt under den tid varan är placerad i ett så kallat skatteupplag kan beskattningsunderlaget för varan efter det att varan har upphört att vara placerad där sänkas och priset till konsumenten på varan blir lägre med ett belopp motsvarande den moms som annars skulle ha utgått på den del av priset totalt sett som ersättningen för optionen utgör. Ett sådant förfarande för att sänka beskattningsunderlaget jämfört med vad som gäller normalt sett kan tillämpas för varor enligt någon av de 27 punkterna i 9 § i 9 c kap. ML, dvs. bland annat för koppar, spannmål, kaffe, råsocker, platina, potatis eller virke. Att transaktionerna avseende varorna och optionen under den tid varorna är placerade i skatteupplaget är mervärdesskattefria enligt 9 c kap. 1 § första stycket 1 och 2 ML medför inte att beskattningsåtgärder kan vidtas avseende ingående momsen på förvärv eller import i företagets verksamhet, eftersom transaktionerna utgör från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar och sålunda ger återbetalningsrätt för ingående moms i verksamheten enligt 10 kap. 11 § första stycket ML. Enligt 9 c kap. 1 § andra stycket ML är förutsättningen för att nämnda transaktioner ska ske mervärdesskattefritt under den tid varan i fråga är placerad i skatteupplaget att de då sker till någon som handlar med varor, och inte till en konsument eller någon som ska använda varan i sin verksamhet.¹²

För övrigt får nämnas att jag angående 9 c kap. ML mejlade en fil med Forssén 2018 till Finansdepartementet den 17 januari 2018, och framhöll att artikeln kan vara av intresse för vad som anförs om så kallad call-off stock i EU-kommissionens förslag den 4 oktober 2017 till ett definitivt system för handeln mellan EU-länder – COM(2017) 569 final. Skatte- och tullavdelningen hos Finansdepartementet bekräftade samma dag att handlingarna mottagits.

7. SAMMANFATTNING

Förevarande artikel avser de särskilda regler om vouchrar som infördes i ML den 1 januari 2019, genom SFS 2018:1333, och vilka baseras på ändringar i mervärdesskattedirektivet enligt rådets direktiv (EU) 2016/1065. Enligt avsnitt 1 avser genomgången i denna artikel i första hand att problematisera de särskilda reglerna om vouchrar i ML beträffande bestämningen av skattesubjektet, skattskyldighetens inträde och momsredovisningen i förhållande till mervärdesskattedirektivet och även i förhållande till tillämpningsförfordningen. Enligt avsnitt 2 begränsas genomgången av de regeltekniska aspekterna på bestämmelserna i fråga till att i följande ordning avse dessa lagrum i ML: 2 kap.

12. Se Forssén 2018 s. 4, 5, 7 och 8.

13 §, 1 kap. 3 § ML och 13 kap. 17 a § andra stycket ML. Dessutom behandlas artikel 9 i tillämpningsförfordningen, varvid 9 c kap. ML med de särskilda bestämmelserna om varor i vissa lager (vilka motsvaras av artiklarna 154–163 i mervärdesskattedirektivet) nämns.

Genomgången av nämnda särskilda regler om vouchrar i ML föranleder följande regeltekniska förslag:

- I avsnitt 3 föreslår jag att uttrycket ”annan person” i 2 kap. 13 § ML bör ändras till *annan beskattningsbar person*. Anledningen är att annars kan en vanlig privatperson (konsument) utgöra en distributör av en flerfunktionsvoucher och omfattas av ML, vilket strider mot den grundläggande momsmässiga principen för momssystemet av innebörd att skattesubjekten ska åtskiljas från konsumenterna.
- I avsnitt 4 föreslår jag att den särskilda regeln om skattskyldighetens inträde vid överlåtelse av en enfunktionsvoucher, som återfinns i 1 kap. 3 § tredje stycket andra meningen, bör ges ett eget stycke i 1 kap. 3 § ML. Anledningarna är två. Regeln bör systematiskt sett inte blandas ihop, såsom sker i tredje stycket av lagrummet, med en regel i första meningen i samma stycke vilken bland annat innehåller definitionen av leverans av vara men inte definitionen av tillhandahållande av tjänst. Om ifrågasvarande särskilda regel hade haft en motsvarighet i mervärdesskattedirektivet, skulle frågan om när skattskyldigheten inträder i förevarande hänseende ha hållits åtskild beträffande leverans av vara respektive tillhandahållande av tjänst, såsom i huvudreglerna därom i artiklarna 14.1 respektive 24.1 i direktivet. Jag anför som en jämförelse att ifrågasvarande särskilda regel ligger systematiskt sett närmast regeln om skattskyldighetens inträde för förskotts- eller a conto-betalningar avseende beställda varor eller tjänster, och den återfinns i ett eget andra stycke i 1 kap. 3 § ML. Den andra anledningen är att det saknas en gemensam EU-definition av förmedling i mervärdesskattehänseende och att det inte heller är definierat i mervärdesskattedirektivet vem som ska anses agera i annans namn vid transaktioner med vouchrar. Detta kompliceras ytterligare av att en distributör av en enfunktionsvoucher som omfattas av 2 kap. 10 § ML dessutom kan anses göra en särskild förmedlingstjänst som utgör en skattepliktig omsättning gjord av denne. En mellanman som i eget namn säljer exempelvis en vara åt huvudmannen kan anses göra en särskild omsättning beträffande den förmedlingstjänst som mellanmannen därmed gör åt huvudmannen, och inte bara den omsättning som mellanmannen i likhet med huvudmannen anses göra av varan enligt 6 kap. 7 § ML. Att den frågeställningen ofta försvinner genom att mellanmannen

har gjort sitt påslag i prissättningen av varan, och inte tar ut någon särskild provision för förmedlingstjänsten, förändrar inte att den är avgörande för den eller de som behandlar sammansatta transaktioner i momsmässigt hänseende. Det gäller särskilt mot bakgrund av att mervärdesskattedirektivet saknar nyss nämnda definitioner, och sålunda oavsett om en analys sker enbart utifrån EU-rätten på området eller också med avseende på ML.

- I avsnitt 5 föreslår jag att uttrycket ”den skattskyldige” i 13 kap. 17 a § andra stycket ML ändras till *beskattningsbar person med avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående skatt i sin ekonomiska verksamhet*. Anledningen är särskilt bruket av uttrycket ”den skattskyldige” i 13 kap. 17 a § andra stycket ML beträffande redovisningen av ingående moms vid förvärv av en enfunktionsvouchet. Det kan vid en systematisk tolkning uppfattas som att den som har återbetalningsrätt i sin verksamhet enligt de normala bestämmelserna i ML inte skulle ha återbetalningsrätt för debiterad ingående moms på förvärv av en enfunktionsvouchet, bara för att denne gör från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster (nollbeskattade) och inte kan benämnas ”den skattskyldige”. Det är således en påbyggnad av samma problem som jag tog upp som bifråga D i Forssén 2011.

I avsnitt 6 föreslår jag vidare att artikel 9 i tillämpningsförordningen, och den precisering som sker där av att försäljningen av en option utgör en beskattningsbar transaktion enligt artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet om försäljningen är en transaktion inom tillämpningsområdet för artikel 135.1 f) i direktivet, bör ske i en särskild punkt i artikel 24 i direktivet, inte genom artikel 9 i tillämpningsförordningen. Anledningarna är två. Att särskilt för optioner ange i artikel 9 i tillämpningsförordningen vad som redan följer av EU-domstolens rättspraxis kan ge uppfattningen att det skulle vara oklart huruvida en option utgör värdepapper momsmässigt sett. Den andra anledningen är att behovet av nämnda precisering är särskilt angeläget på grund av att det inte finns någon preciserande gränsdragning av försäljning av optioner som utgör från skatteplikt okvalificerat undantagen värdepappershandel enligt artikel 135.1 f) i direktivet gentemot privaträttsliga optioner. Det har jag tidigare nämnt beträffande sammansatta transaktioner där privaträttsliga optioner förekommer i samband med de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är skattskyldig enligt 9 c kap. ML om varor i vissa lager. Gränsdragningsproblemet har blivit än mer angeläget att åtgärda genom att de särskilda reglerna om vouchrar infördes 2019

och ger upphov till gränsdragningar även mellan dem och reglerna om värdepappershandel.

8. AVSLUTANDE SYNPUNKTER

Problemen beträffande sammansatta transaktioner i förevarande sammanhang, vilka berörs i avsnitten 4 och 6, föranleder mig att nämna att jag särskilt har berört momsproblem angående sammansatta transaktioner i enkla bolag, med avseende på tillämpningen av den generella skattesatsen om 25 procent (7 kap. 1 § första stycket ML) eller den reducerade skattesatsen om 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 8 – numera 9 – ML) inom kultursektorn, som en bifråga (fråga 5) i Forssén 2013. Jag har senare tagit upp den frågeställningen i ett för ändamålet mer specifikt sammanhang i såväl svensk som finländsk skatterättslig tidskrift under 2018.¹³ I samband därmed har jag också återknutit till en idé i mina momsböcker från 1993 och 1994, vilken innebär att jag delar in tjänsterna i fem olika kategorier, och anger hur den kan utvecklas i forskningen på mervärdesskatteområdet för genomförande av exempelvis insatser avseende frågor som berör sammansatta transaktioner.¹⁴ Vad som därutöver tas upp i denna artikel beträffande bland annat sammansatta transaktioner visar att forskningsinsatser om sådana frågor bör inkludera frågor om de särskilda reglerna för vouchrar, eftersom de ger upphov till nya gränsdragningsproblem.

Ett sådant nytt gränsdragningsproblem gäller frågan om vad som utgör en ersättning i sådana sammanhang där förtjänsten utgörs av en så kallad float. Tidigare har jag tagit upp att finansiella institut tillgodosör sig ränteinkomster genom floaten, dvs. ränta på de medel som placeras på marknaden under de tidsglapp som uppstår vid förmedlingen av betalningar som sker hos banker etc. och som ännu inte har bokförts på bankkundens etc. (mottagarens) konto.¹⁵ Detta förekommer också hos kupongföretag. I förarbetena till de särskilda reglerna om vouchrar i ML anges som exempel på instrument som kan vara vouchrar bland annat lunchkuponger.¹⁶ Kupongföretagets förtjänst kan

13. Se avsnitt 3 i artikeln Kulturproduktion i enkla bolag och tillämpliga momssatser samt momssituationen för bolag som producerar artistframträdanden, av Björn Forssén, *Svensk Skattetidning* 2018 s. 646–658 samt avsnitt 3.1 i artikeln Juridisk semiotik och tecken på skattebrott i den artistiska miljön, av Björn Forssén, *Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT) – JFT* 5/2018 s. 307–328.

14. Se s. 327 i *JFT* 5/2018 s. 307–328, där jag sålunda bland annat hänvisar till s. 64–72 i *Mervärdesskatt En läro- och grundbok i moms*, Publica, Stockholm 1993, av Björn Forssén och s. 88–97 i *Mervärdesskatt En handbok Andra upplagan*, Publica, Stockholm 1994, av Björn Forssén (nedan Forssén 1994).

15. Se avsnitt 4.2 i artikeln Bitcoins och mervärdesskatt, av Björn Forssén, *Svensk Skattetidning* 2017 s. 95–106.

16. Jfr prop. 2017/18:213 s. 15.

då bestå i ränteinkomsten – floaten – som uppstår genom att det företaget har pengarna från den som har köpt kuponger på sitt konto tills det betalar exempelvis en restaurang där en kupong har lösts in i utbyte mot en lunchmåltid. Enligt förarbetena bedöms marknaden för restaurangvouchrar, såsom lunchkuponger, ha minskat avsevärt de senaste decennierna, varför betydelsen av de nya reglerna om vouchrar i ML är mindre för restaurangföretag än vad den skulle ha varit tidigare.¹⁷ Emellertid förändrar inte det att det i principiellt hänseende kan uppstå gränsdragningsproblem exempelvis mellan vad som är ersättning och vad som är sådan verklig ränta som inte ska ingå i beskattningsunderlaget, även vid bestämningen av omfattningen av de särskilda reglerna om vouchrar. För att beskriva komplexiteten med de gränsdragningsproblem som kan uppstå bland annat beträffande behandlingen av en float nämner jag följande:

En ränta består faktiskt av ett typiskt mervärde som i princip skulle kunna mervärdesskattebeläggas. Om det inte stipulerades undantag från skatteplikt för omsättning av bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel i 3 kap. 9 § ML – i enlighet med artikel 135.1 b–f) i mervärdesskattedirektivet – skulle ränta utgöra en skattepliktig omsättning tjänst enligt 3 kap. 1 § första stycket ML.¹⁸ Av skälen enligt punkt 6 i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065 framgår att vad som utgör en voucher i momshänseende ska åtskiljas från betalningsinstrument, vilket överensstämmer med undantaget från skatteplikt för omsättning av lagliga betalningsmedel i 3 kap. 23 § 1 ML och artikel 135.1 e) i mervärdesskattedirektivet. Enligt villkoren för vad som förstås med en voucher enligt 1 kap. 20 § ML och artikel 30a.1 i mervärdesskattedirektivet följer med en voucher en rätt som innebär en skyldighet för den som levererar varor eller tillhandahåller tjänster som vouchern avser att godta vouchern som ersättning för varorna eller tjänster – utan att vouchern fördenskull ska anses som ett betalningsmedel. En omsättning av en voucher omfattas inte heller av undantagen från skatteplikt för betalningsförmedling eller värdepappershandel enligt artiklarna 135.1 d) och e) respektive 135.1 f) i mervärdesskattedirektivet, vilket överensstämmer med 3 kap. 9 § första och tredje stycket 1 ML.

För övrigt har jag i annat sammanhang anfört, efter en genomgång av artikel 9 i tillämpningsförordningen liknande genomgången av den artikeln i avsnitt 6 här, att tillämpningsförordningen bör upphävas. Den innebär, beträffande bestämmningen i kapitel IV av de materiella bestämmelserna om beskattningsbara transaktioner enligt artiklarna 24–29 i mervärdesskattedirektivet, att risken ökar för att en inhemsk icke EU-konform rättspraxis utvecklas i strid mot principen att begreppen i mervärdesskattedirektivet ska ges en särskild EU-rättslig innebörd

17. Jfr prop. 2017/18:213 s. 24.

18. Se SOU 1989:35 (Reformerad mervärdesskatt m.m.) Del 1 s. 192. Jfr även Forssén 2011 s. 145 och Forssén 1994 s. 139.

framför den nationella rätten. Konklusionen att tillämpningsförordningen på grund av den risken bör upphävas, så att definitioner av begrepp endast finns i ett sekundärrättsligt EU-regelverk, dvs. i mervärdesskattedirektivet, bekräftades även av min genomgång av de övriga av de ursprungliga artiklar i kapitel IV i tillämpningsförordningen vilka jämte artikel 9 avser beskattningsbara transaktioner enligt artiklarna 24–29 i direktivet, dvs. av genomgången av artiklarna 6, 7 och 8 i tillämpningsförordningen, enligt följande:

- Artikel 6 i tillämpningsförordningen gäller restaurang- och cateringtjänster och är av mindre intresse i förevarande hänseende, men bara till följd av att en gränsdragningsproblematik inte uppstår för närvarande på grund av att samma skattesats gäller för hämtmat (livsmedel) respektive servering. Idag gäller i båda fallen den reducerade skattesatsen om 12 procent (7 kap. 1 § andra stycket 4 och 5 ML).
- Artikel 8 i tillämpningsförordningen gäller artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet, dvs. huvudregeln angående tillhandahållande av tjänster, men innehåller enbart en gränsdragnings mot leverans av varor gällande montering av maskindelar. Artikel 8 är en kasuistisk regel som enbart gäller gränsdragningen mellan leverans av vara och att en sådan montering där maskindelar tillhandahållits av kunden ska utgöra tillhandahållande av tjänst enligt artikel 24.1 i direktivet. Enligt min mening bör en allmängiltig regel för gränsdragningen mellan tillhandahållande av tjänst och leverans av vara ersätta artikel 8 i tillämpningsförordningen, och införas som en särskild punkt i artikel 24 i mervärdesskattedirektivet.
- Beträffande den bestämmelse som sker i artikel 7 i tillämpningsförordningen av begreppet *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg* anförde jag också att en kasuistisk bestämmelse av det begreppet riskerar att leda fel. I det fallet är risken att bestämmelsen snabbt blir inaktuell på grund av bristande tekniska eller affärsrättsliga insikter i ämnet hos lagstiftaren och EU-institutionerna eller helt enkelt på grund av teknikutvecklingen beträffande elektroniska tjänster.¹⁹

Sistnämnda angående elektroniska tjänster bör numera också sättas i relation till de särskilda reglerna om vouchrar. Detta särskilt mot bakgrund av att det av skälen enligt punkt 3 i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1065 följer att rådet ansåg att det var angeläget att införa de nya reglerna om vouchrar i momshänseende bland annat för att undvika konkurrensnedvridning beträffande de regler som, genom SFS 2014:941 respektive SFS 2014:942, infördes den 1 januari 2015 om platsen för tillhandahållande av bland annat just elektroniska tjänster i

19. Se avsnitt 4.4 i Momsreform – förslag för Sverige, EU och forskningen, av Björn Forssén, Melker Förlag, Laholm 2018. Boken gavs ut i digital form 2018-12-10 (se under PFS Eböcker på www.forssen.com), och 2018-12-13 mejlade jag en fil med den till kanslichefen för ESO hos Finansdepartementet, som svarade 2018-12-17 att den skickats vidare till Finansdepartementets skatteavdelning. I avsnitt 4.4 i boken nämner jag för övrigt också att artiklarna 6a, 6b och 9a infördes i kapitel IV i tillämpningsförordningen genom förordningen (EU) nr 1042/2013 samt att artikel 7.3 i samma kapitel i tillämpningsförordningen samtidigt ändrades något, men att dessa omständigheter inte förändrar min analys med konklusionen att tillämpningsförordningen bör upphävas.

ML respektive om särskilda ordningar för redovisning och betalning av moms i sådana hänseenden – jämför lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, dess lydelse enligt SFS 2014:942. I skälen enligt punkt 3 i ingressen till nyss nämnda direktiv anges nämligen att nämnda regler i ML om platsen för tillhandahållande av elektroniska tjänster etc. krävde ”en gemensam lösning för vouchrar för att säkerställa att det inte uppstår diskrepanser vad gäller vouchrar som överläts mellan medlemsstater”, varför det ansågs avgörande att det också infördes ”regler som klargör behandlingen i mervärdesskattehänseende av vouchrar”.

I sammanhanget får dessutom nämnas att jag varnade för rättssäkerhetsmässiga problem, med att utöver den svenska nationella ML ha dubbla sekundärrättsliga EU-regelverk som definierar momsmässiga begrepp, redan i samband med förslaget om en EG-förordning om tillämpning av sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) – en av föregångarna till mervärdesskattedirektivet.²⁰

Juris doktor Björn Forssén är verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.

20. Se artiklarna EG-förordning om tillämpning av sjätte momsdirektivet, av Björn Forssén, Ny Juridik 1/2005 s. 66–85 och EG-förordning om tillämpning av sjätte momsdirektivet, av Björn Forssén, Svensk Skattetidning 2005 s. 118–133.