

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring av mervärdesskattelagen

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition föreslås det att mervärdesskattelagen ändras till följd av Europeiska unionens direktiv som gäller mervärdesbeskattningen av voucher. Direktivet förenhetligar den skattemässiga behandlingen och undanröjer de nuvarande problemen i samband med gränsöverskridande transaktioner.

Till lagen fogas definitioner av voucher och de huvudsakliga typerna av voucher. Genom den grundläggande definitionen görs framför allt skillnad mot för det första allmänna betalningsmedel, vilkas utgivning och skötsel i princip är en skattefri finansiell tjänst, samt för det andra mot sådana instrument vilkas försäljning utgör en separat tjänst. Försäljningen av voucher ska inte betraktas som försäljning av varor och tjänster separat från försäljningen av de varor eller tjänster som vouchern avser. De huvudsakliga typerna av voucher är enfunktionsvoucher och flerfunktionsvoucher. Vederlaget för försäljning av varor eller tjänster som en enfunktionsvoucher avser ska betraktas som förskottsbetalning för försäljningen av dessa nyttigheter, dvs. skatten betalas vid betalningstidpunkten. Mervärdesskatten på försäljning av nyttigheter som en flerfunktionsvoucher avser ska betalas först vid den tidpunkt då vouchern inlöses. Lagen utökas också med bestämmelser om kedjeförsäljning av vissa typer av enfunktionsvoucher samt om skattegrunden för försäljning av nyttigheter som voucher som sålts för egen räkning avser.

Propositionen förenhetligar och förtydligar den skattemässiga behandlingen av transaktioner som innefattar voucher och förbättrar därmed rättssäkerheten och leder till att olika aktörer behandlas neutralt i skattehänseende.

Lagen avses träda i kraft den 1 januari 2019.

INNEHÅLL

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL.....	1
INNEHÅLL	2
MOTIVERING	3
1 Inledning	3
2 Nuläge	4
2.1 Momsdirektivet	4
2.2 Tolkningsfrågor i anslutning till voucherdirektivet.....	7
2.3 Lagstiftning och rättspraxis i Finland.....	21
3 Föreslagna ändringar.....	23
3.1 Allmänt.....	23
3.2 Definition av voucher.....	23
3.3 Skattemässig behandling av vouchrar	27
3.4 Bestämmelse om skattegrunden i specialsituationer	29
4 Propositionens konsekvenser	30
5 Beredningen av propositionen	31
6 Samband med internationella förpliktelser samt ikraftträdande	31
LAGFÖRSLAG	33
Lag om ändring av mervärdesskattelagen	33

MOTIVERING

1 Inledning

Bestämmelser om det mervärdesskattesystem som ska tillämpas i Europeiska unionen finns i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, nedan *momsdirektivet*. Genom momsdirektivet omarbetades rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund. Momsdirektivet innehåller inga särskilda bestämmelser om behandlingen av transaktioner som innefattar vouchrar. Vouchrar är till exempel lunch- och motionskuponger samt förhandsbetalda vouchrar som avser telekommunikationstjänster. För närvarande tillämpas på sådana transaktioner momsdirektivets allmänna bestämmelser om bland annat tidpunkt och beskattningsunderlag för transaktioner.

Enligt kommissionen är direktivets allmänna bestämmelser inte tillräckligt klara och heltäckande för att säkerställa en konsekvent skattemässig behandling av sådana transaktioner. Osäkerhet om den rätta skattemässiga behandlingen kan ge upphov till problem vid gränsöverskridande transaktioner och vid kedjetransaktioner. Eftersom gemensamma regler saknas har medlemsstaterna utvecklat egna lösningar. De olikheter i fråga om beskattning som det gett upphov till kan medföra problem som dubbelbeskattning eller utebliven beskattning, men bidrar också till skatteflykt och konkurrenssnedvridning och reser hinder mot företagsinnovation. I och med att vouchrar kan ha allt fler funktioner har dessutom skillnaden mellan vouchrar och mer generella betalningsinstrument blivit mindre tydlig.

För att undanröja dessa problem som stör den inre marknadens oklanderliga funktion antog kommissionen ett förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, vad beträffar behandlingen av vouchrar (COM(2012) 206 final). Kommissionen har utarbetat en konsekvensbedömning av förslaget och ett sammandrag av den (SWD(2012) 127 och SWD(2012) 126). Syftet med förslaget var att klargöra och harmonisera EU-lagstiftningens regler om behandlingen av vouchrar i mervärdesskattehänseende.

Rådet antog den 27 juni 2016 ett direktiv om saken; rådets direktiv (EU) 2016/1065 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller behandlingen av vouchrar, nedan *voucherdirektivet*. Enligt skäl 2 i ingressen behövs det för att säkra en tydlig och enhetlig behandling, för överensstämmelse med principerna om en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, för att undvika inkonsekvens, konkurrenssnedvridning, dubbelbeskattning eller utebliven beskattning och för att minska risken för skatteflykt särskilda regler för behandlingen av vouchrar i mervärdesskattehänseende. De särskilda bestämmelserna i momsdirektivet gäller definitionen av voucher, tidpunkten för en transaktion, kedjetransaktion och beskattningsunderlag.

Medlemsstaterna ska senast den 31 december 2018 anta och offentliggöra de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följaoucherdirektivet. De ska tillämpa de bestämmelserna från och med den 1 januari 2019. Genomförandet avoucherdirektivet förutsätter att moms lagstiftningen i Finland ändras.

2 Nuläge

2.1 Momsdirektivet

Definition av voucher

Genom voucherdirektivet utökades momsdirektivet med bestämmelser om begreppet voucher och de huvudsakliga typerna av voucher.

I skäl 6 i voucherdirektivets ingress sägs att för att tydligt slå fast vad som utgör en voucher i mervärdesskattehänseende och skilja voucher från betalningsinstrument är det nödvändigt att definiera voucher, som kan förekomma i fysisk eller elektronisk form, med hänsyn till deras viktigaste kännetecken, särskilt arten hos den rätt som följer med en voucher och skyldigheten att godta den som ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.

Med voucher avses enligt artikel 30a.1 ett instrument för vilket det föreligger en skyldighet att godta det som ersättning eller partiell ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster och där de varor som ska levereras eller de tjänster som ska tillhandahållas eller de potentiella leverantörernas eller tillhandahållarnas identitet anges antingen på själva instrumentet eller i tillhörande dokumentation, inbegripet villkoren för användning av ett sådant instrument. Den senare delen av definitionen av voucher har att göra med skillnaden mellan voucher och betalningsinstrument. Vi återkommer till denna fråga i avsnitt 2.2 under den rubrik som gäller detta.

Enligt skäl 7 i voucherdirektivet avgörs behandlingen i mervärdesskattehänseende av transaktionerna i anslutning till voucher av vouchers särskilda egenskaper. Det är därför nödvändigt att skilja mellan olika typer av voucher, och distinktionerna måste anges i unionslagstiftning. Skillnaden i skattemässig behandling gäller framför allt tidpunkten då skyldighet att betala skatt uppkommer.

Enligt artikel 30a.2 i momsdirektivet avses med enfunktionsvoucher en voucher för vilken platsen för leverans av de varor eller tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser, och den mervärdesskatt som ska betalas för dessa varor eller tjänster, är kända vid tidpunkten för utställandet av vouchern. Dessa uppgifter är nödvändiga för att skatten ska kunna betalas redan vid tidpunkten för utställandet. Enligt artikel 30a.3 avses med flerfunktionsvoucher en annan voucher än en enfunktionsvoucher.

Som en enfunktionsvoucher betraktas alltså också en voucher där den som levererar de varor eller tillhandahåller de tjänster som vouchern avser inte är känd vid tidpunkten för utställandet av vouchern, utan klarnar först vid inlösningstidpunkten. Bakom bestämmelsen kan anses ligga det faktum att enligt artikel 30b.1 första stycket, som fogats till momsdirektivet, betalas skatten då av den som ställt ut vouchern och som agerar i eget namn.

Tidpunkten för en beskattningsgrundande händelse och mervärdesskattens utkrävbarhet samt vidareförsäljning av enfunktionsvoucher

Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär med stöd av artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter att på varor och tjänster tillämpas en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna.

Enligt artikel 2 i momsdirektivet ska mervärdesskatt betalas för bland annat leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

Enligt artikel 62 i momsdirektivet avses med

1) 'beskattningsgrundande händelse' den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att mervärdesskatt ska bli utkrävbar är uppfyllda,

2) 'mervärdesskattens utkrävbarhet' att staten enligt lag får rätt att vid en given tidpunkt kräva skatt från den person som är betalningsskyldig för skatten; detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp.

Enligt artikel 63 i direktivet inträffar den beskattningsgrundande händelsen och blir mervärdesskatt utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum. Artikel 63 har enligt EU-domstolens rättspraxis direkt rättsverkan (bland annat C-549/11 punkt 52). Om förskottsbetalningar görs innan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum, ska mervärdesskatten på förskottsbetalningen enligt artikel 65 vara utkrävbar vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet. Enligt EU-domstolens rättspraxis ska artikel 63 tolkas snävt (C-419/02 punkt 45 och 549/11 punkt 27) och den har direkt rättsverkan (C-549/11 punkt 53). Direktivet innehåller vissa särskilda bestämmelser om den tidpunkt då mervärdesskatten blir utkrävbar.

Enligt artikel 14.2 c i momsdirektivet anses som leverans av varor också överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning. På motsvarande sätt ska enligt artikel 28, om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga. I dessa situationer tillämpas alltså samma skattemässiga behandling som om nyttigheterna hade sålts i form av kedjeförsäljning, dvs. flera gånger efter varandra för egen räkning och de facto levererats eller tillhandahållits endast en gång.

Enligt artikel 9 a i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, nedan *genomförandeförordningen*, ska vid tillämpningen av artikel 28 i momsdirektivet 2006/112/EG en beskattningsbar person som deltar i tillhandahållande av elektroniska tjänster som tillhandahålls via ett telekommunikationsnät, ett gränssnitt eller en portal såsom en marknadsplats för applikationer, antas agera i eget namn men för leverantören av dessa tjänsters räkning, om inte den leverantören av den beskattningsbara personen uttryckligen anges som tillhandahållare och det kommer till uttryck i avtalsvillkoren mellan parterna. Vid mervärdesskattningen tillämpas alltså antagandet om kommissionsförsäljning.

Genom voucherdirektivet utökades momsdirektivet med särskilda bestämmelser om vouchrar som hänför sig till tidpunkten då skyldigheten att betala skatt uppkommer och till vidareförsäljning.

I skäl 8 i voucherdirektivet sägs att om den behandling i mervärdesskattehänseende som kan hänföras till underliggande leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster med säkerhet kan fastställas redan vid utställandet av en enfunktionsvoucher bör mervärdesskatt tas ut vid varje överlåtelse, inbegripet utställandet av vouchern. För flerfunktionsvouchrar behöver det åter enligt skälet klargöras att mervärdesskatt bör tas ut när de varor eller tjänster som vouchern avser levereras eller tillhandahålls, så mot bakgrund av detta bör föregående överlåtelser av flerfunktionsvouchrar inte vara föremål för mervärdesskatt.

I skäl 9 i voucherdirektivet sägs att för enfunktionsvouchrar som kan komma att beskattas vid överlåtelse genom en beskattningsbar person som agerar i eget namn, ska varje överlåtelse, inbegripet vid utställandet av den vouchern, anses vara den leverans av de varor eller tillhandahållandet av de tjänster som enfunktionsvouchern avser. En sådan beskattningsbar person behöver enligt skälet i detta fall redovisa mervärdesskatt för den ersättning som mottas för enfunktionsvouchern i enlighet med artikel 73 i direktivet. Om enfunktionsvouchrarna däremot ställs ut eller distribueras av en beskattningsbar person som agerar i någon annans namn, anses denna beskattningsbara person inte delta i underliggande leverans eller tillhandahållande. Enligt skäl 10 skulle endast förmedlingstjänster eller ett separat tillhandahållande av tjänster såsom distributions- eller marknadsföringstjänster vara föremål för mervärdesskatt. Av denna anledning bör enligt skälet en beskattningsbar person som inte agerar i eget namn och som erhåller separat ersättning från överlåtelsen av en voucher vara beskattningsbar enligt normala mervärdesskatteregler.

Enligt artikel 30b.1 första stycket, som fogats till momsdirektivet, ska varje överlåtelse av en enfunktionsvoucher som görs av en beskattningsbar person som agerar i eget namn betraktas som en leverans av de varor eller tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser. I andra stycket sägs att om en överlåtelse av en enfunktionsvoucher görs av en beskattningsbar person som agerar i en annan beskattningsbar persons namn, ska den överlåtelsen betraktas som en leverans av de varor eller ett tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser som gjorts av den andra beskattningsbara personen i vars namn den beskattningsbara personen agerar. Den faktiska leveransen av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna i utbyte mot en enfunktionsvoucher som godtas som ersättning eller partiell ersättning av leverantören eller tillhandahållaren ska inte betraktas som en självständig transaktion. I anslutning till detta sägs i det tredje stycket att om leverantören av varor eller tillhandahållaren av tjänster inte är den beskattningsbara person som i eget namn ställt ut enfunktionsvouchern ska leverantören eller tillhandahållaren dock anses ha levererat de varor eller tillhandahållit de tjänster som vouchern avser till denna beskattningsbara person. Eftersom en utställare som agerar i eget namn, för egen eller leverantörens eller tillhandahållarens, dvs. voucherns inlösares, räkning enligt första stycket anses ha levererat varorna eller tillhandahållit tjänsterna, anses utställaren enligt tredje stycket alltså först ha köpt varorna eller tjänsterna av inlösaren.

På de grunder som anges i avsnitt 2.2, under den rubrik som gäller saken, bör det anses att artikel 30b.1 i momsdirektivet ska tolkas så att betalningar för enfunktionsvouchrar ska behandlas på samma sätt som förskottsbetalningar enligt artikel 65, och försäljningen av en voucher i eget namn flera gånger efter varandra ska betraktas som kedjeförsäljning av de nyttigheter som vouchern avser, varvid det föreligger endast en faktisk leverans av varan eller ett faktiskt tillhandahållande av tjänsten.

Enligt artikel 30b.2 första stycket i direktivet ska den faktiska leveransen av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna i utbyte mot en flerfunktionsvoucher som godtas som ersättning eller partiell ersättning av leverantören eller tillhandahållaren vara föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 2, medan varje föregående överlåtelse av den flerfunktionsvouchern inte ska vara föremål för mervärdesskatt. I andra stycket sägs att när en överlåtelse av en flerfunktionsvoucher görs av en annan beskattningsbar person än den beskattningsbara person som utför den transaktion som är föremål för mervärdesskatt i enlighet med första stycket ska allt tillhandahållande av tjänster som kan identifieras, såsom distributions- eller marknadsföringstjänster, vara föremål för mervärdesskatt.

Skattegrunden för leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster som hänför sig till flerfunktionsvouchrar

Flerfunktionsvouchrar distribueras ofta till konsumenterna via en distributionskedja. Det kan hända att den kund som köper vouchern i slutet av kedjan betalar ett högre pris för vouchern än det vederlag som den som ställde ut vouchern fick i början av kedjan.

Enligt artikel 73 i momsdirektivet ska beskattningsunderlaget för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller ska erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna. Artiklarna 74—77 innehåller särskilda bestämmelser om vissa transaktioner.

Genom voucherdirektivet utökades momsdirektivet med en ny artikel 73a, där det sägs att utan att det påverkar tillämpningen av artikel 73 ska beskattningsunderlaget för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som levereras eller tillhandahålls mot en flerfunktionsvoucher motsvara den ersättning som betalas för vouchern eller, i avsaknad av information om denna ersättning, det monetära värde som anges på själva flerfunktionsvouchern eller i tillhörande dokumentation, minus mervärdesskattebeloppet för de varor som levereras eller de tjänster som tillhandahålls. Bestämmelsen är enligt skäl 11 i ingressen nödvändigt för att säkerställa att det mervärdesskattebelopp som betalas är korrekt.

I slutet av skäl 11 i voucherdirektivet sägs att när en flerfunktionsvoucher används delvis för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, bör beskattningsunderlaget uppgå till motsvarande del av ersättningen eller det monetära värdet, minus mervärdesskattebeloppet för de varor som levereras eller de tjänster som tillhandahålls.

2.2 Tolkningsfrågor i anslutning till voucherdirektivet

Definition av voucher

EU-domstolens fasta rättspraxis är att ett vederlag ska kunna mätas i pengar. Eftersom en voucher är förenad med skyldighet att godta den som vederlag eller partiellt vederlag, kan definitionen av voucher tolkas så att den omfattar endast vouchrar med ett nominellt värde, dvs. som mäts i pengar, och med dem jämförbara vouchrar, vilkas penningvärde som vederlag för försäljning av nyttigheter kan bestämmas redan när vouchern ställs ut. En kupong som kan jämföras med kuponger med ett nominellt värde är till exempel en kupong mot vilken man får en viss hamburgermåltid i någon restaurang som hör till en restaurangkedja eller en övernattnings på ett hotell som hör till en viss kedja eller en rabatt som uppgår till ett visst belopp på deras priser. Exempelvis ett kort som ger rätt till flertalet olika förmåner som beviljas av olika företag, såsom rabatter angivna i procent, är inte en voucher. En sådan kupong eller det vederlag som betalats för den utvisar inte vid tidpunkten för utställandet kupongens hela penningvärde vid inköp av nyttigheter som den avser, dvs. kupongen används inte som vederlag eller partiellt vederlag, utan den ger innehavaren särskilda rättigheter, vilkas totala värde klarar först när kupongen används. Utställaren anses då i allmänhet tillhandahålla köparen av instrumentet en separat skattepliktig tjänst. Att kupongens värde inte direkt företräder ett penningvärde är i allmänhet ett tecken på att utställaren inte ens partiellt redovisar de vederlag som erhållits för försäljningen av kupongerna till säljarna av nyttigheterna i proportion till deras försäljning.

I EU-domstolens avgörande Granton Advertising BV (C-461/12) motsvarar tolkningen i stor utsträckning det som anförs ovan. Enligt avgörandet hade utställaren sålt kort till ett pris av 15—25 euro som gav rätt att skaffa nyttigheter av företag inom olika områden på förmånliga villkor, t.ex. i form av rabatter. De eventuella rabattbeloppen, som bl.a. berodde på kortets användning och tillgången till erbjudanden hos de säljande företagen, var enligt EU-domstolen osäkra och i praktiken omöjliga att bestämma på förhand. Kortet hade inget nominellt värde.

Utställaren hade inte fakturerat de säljande företagen och inte heller fått ersättningar av dem. Enligt EU-domstolen betalade kortets innehavare vid användningen av kortet inte en del av vederlaget, utan de säljande företagen lämnade rabatt på nyttighetens normalpris och det pris konsumenten betalat för kortet ansågs inte utgöra ett indirekt vederlag eller en del av det för de nyttigheter som köptes. Utställaren av kortet ansågs utföra en separat tjänst.

Enligt skäl 4 i voucherdirektivet bör direktivreglerna inte inriktas på instrument som ger innehavaren rätt till en prisreduktion vid förvärv av varor eller tjänster men som inte medför någon rätt att ta emot sådana varor eller tjänster. Detta skäl är i någon mån oklart, åtminstone ur den synvinkeln att man i definitionen av voucher inte talar om rätt att ta emot varor eller tjänster. Voucherdirektivets rättsaktsdel innehåller inte någon definition av rabattvoucher eller undantag som ska tillämpas på rabattvouchrar. Skälet kan anses hänvisa för det första till de ovan relaterade instrument som inte mäts i pengar eller instrument jämförbara med sådana, som inte används som del av ett vederlag och som således inte är vouchrar. Skälet kan ytterligare anses hänvisa till att det i direktivet inte ingår de förslag som ingick i direktivförslaget om inlösen av en kostnadsfri voucher i sådana fall där inlösaren får en ersättning av utställaren av vouchern. Direktivet föranleder således till denna del inga ändringar i rättsläget.

Begreppet voucher kan anses täcka alla slags personliga instrument, förfaranden eller kombinationer av dessa, varmed det värde som är de företrädare kan användas som vederlag i samband med inlösen av nyttigheter. En voucher behöver inte vara ett innehavareskuldebrev. Om värdet finns lagrat på ett elektroniskt medium, behöver mediet inte innehålla av den som innehar vouchern. Begreppet voucher omfattar både instrument vilkas värde har betalats på förhand och instrument vilkas värde betalas först senare.

Enligt skäl 5 i voucherdirektivet bör bestämmelserna för vouchrar inte medföra någon förändring av behandlingen i mervärdesskattehanseende av färdbiljetter, inträdesbiljetter till biografier och museer samt frimärken eller liknande. Med undantag för frimärken kan sådana biljetter och liknande sägas vara bevis på rätt att ta emot en fullständigt specificerad leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst, dvs. vid senare användning av instrumentet är det inte längre fråga om att betala ett vederlag, utan om att bevisa denna rätt. Eftersom med voucher avses ett instrument för vilket det finns en skyldighet att godta det som vederlag eller partiellt vederlag för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, torde den inte kunna anses täcka sådana instrument som de som avses ovan. Enbart det faktum att den betalning som erlagts för ett visst instrument betraktas som förskottsbetalning enligt artikel 65 i momsdirektivet torde däremot inte hindra att detta instrument betraktas som en voucher, eftersom begreppet förskottsbetalning kan anses täcka överlåtelser av nyttigheter som specificerats i olika hög grad på förhand. Sålunda kan till exempel ett seriekort till en biograf, där filmen och föreställningen inte har specificerats, betraktas som en voucher.

Skillnad mellan allmänna betalningsinstrument och vouchrar

Enligt den senare delen av definitionen av voucher anges de varor som ska levereras eller de tjänster som ska tillhandahållas eller de potentiella leverantörernas eller tillhandahållarnas identitet antingen på själva instrumentet eller i tillhörande dokumentation, inbegripet villkoren för användning av ett sådant instrument. Detta har att göra med skillnaden mellan vouchrar och allmänna betalningsinstrument. Det är viktigt att göra skillnad mellan vouchrar och betalningsmetoder, eftersom de behandlas på olika sätt i beskattningen. Enligt artikel 135.1 d i momsdirektivet är bland annat transaktioner, inbegripet förmedling, som gäller betalningar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev skattefria finansiella tjänster. Enligt EU-domstolen gäller de transaktioner som avses i den bestämmelsen tjänster eller instrument som medför överföring av pengar (C-461/12 och 264/14). Skattefria finansiella tjänster är enligt artikel 135.1 e även transaktioner som gäller valuta samt sedlar och mynt använda som lagligt

betalningsmedel. Medlemsstaterna kan emellertid bevilja näringsidkare rätt att välja skatteplikt för finansiella tjänster. EU-domstolens fasta rättspraxis är att de uttryck som används för att bestämma undantag från skatteplikt för finansiella tjänster ska tolkas restriktivt, eftersom skattefriheten är ett undantag från den allmänna principen att mervärdesskatt ska påföras varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en näringsidkare mot ersättning.

Enligt motiveringen till förslaget till voucherdirektiv har en voucher vanligen ett underliggande kommersiellt syfte eller marknadsföringssyfte. En voucher syftar till att utveckla marknaden för varor eller tjänster, få lojala kunder eller underlätta betalningsprocessen. Enligt kommissionens motivering gör dessa syften att en voucher kan skiljas från instrument som resecheckar, där det huvudsakliga syftet är att göra betalningar.

I motiveringen i förslaget till voucherdirektiv sägs att i och med att de mobila enheterna blir allt fler ökar behovet av att göra skillnad mellan förbetalda tillgodohavanden för telekommunikation, som ska betraktas som vouchrar, och mobila betaltjänster mer generellt, där konsumenten kan använda en mobiltelefon för att betala för ett allt större utbud av varor och tjänster vid sidan av telekommunikationstjänster och till och med göra penningöverföringar. Om systemet syftar till att underlätta betalning för ett brett eller obegränsat utbud som kan innefatta innehåll eller andra tjänster eller varor, blir det svårt att se det som en voucher. Kommissionen jämför här vouchrar och mobila betaltjänster med varandra, trots att de inte är parallella begrepp och trots att det faktum att de betraktas som vouchrar inte behöver påverka klassificeringen av de olika tjänster som tillhandahållits med dem som skattefria betaltjänster på grund av dessa instruments särskilda natur.

När den senare delen av definitionen av voucher bearbetades i rådets arbetsgrupp för skattefrågor fanns uttryckssätten i artikel 3 k i det gamla betaltjänstdirektivet i bakgrunden.

Europaparlamentets och rådets direktiv 2007/64/EG om betaltjänster på den inre marknaden och om ändring av direktiven 97/7/EG, 2002/65/EG, 2005/60/EG och 2006/48/EG samt upphävande av direktiv 97/5/EG, nedan *det gamla betaltjänstdirektivet*, har ersätts med Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/2366 om betaltjänster på den inre marknaden, om ändring av direktiven 2002/65/EG, 2009/110/EG och 2013/36/EU samt förordning (EU) nr 1093/2010 och om upphävande av direktiv 2007/64/EG, nedan *betaltjänstdirektivet*, som skulle genomföras senast den 13 januari 2018. I direktivet fastställs regler i enlighet med vilka medlemsstaterna ska dela in betaltjänstleverantörer i sex grupper. Dessa grupper är kreditinstitut, institut för elektroniska pengar, postgiroinstitut, centralbanker, myndigheter och betalningsinstitut enligt betaltjänstdirektivet. I direktivet bestäms om villkoren för auktorisation av de sistnämnda.

Enligt artikel 4.3 i betaltjänstdirektivet avses med betaltjänst en eller flera av de affärsverksamheter som anges i bilaga I. I bilagan nämns som betaltjänster bland annat genomförande av betalningstransaktioner med kontokort eller liknande utrustning och utgivande av betalningsinstrument. Med betalningstransaktion avses åter enligt artikel 4.5 en åtgärd som initieras av betalaren eller av betalningsmottagaren på dennes vägnar vid placering, överföring eller uttag av medel, oberoende av eventuella underliggande förpliktelser mellan betalaren och betalningsmottagaren. Med betalningsinstrument avses åter en personlig(a) anordning(ar) och/eller rutiner som betaltjänstanvändaren och betaltjänstleverantören har träffat avtal om och som används för att initiera en betalningsorder.

I artikel 3 i betaltjänstdirektivet uppräknas undantag från direktivets tillämpningsområde. Tillämpningsområdet har utvidgats något genom det nya direktivet.

Enligt artikel 3 b tillämpas betaltjänstdirektivet inte på betalningstransaktioner från betalaren till betalningsmottagaren genom en handelsagent som genom ett avtal auktoriserats att förhandla om eller slutföra försäljning eller köp av varor eller tjänster på endast betalarens eller endast betalningsmottagarens vägnar. Till skillnad från det gamla betaltjänstdirektivet tillämpas direktivet alltså i en situation där agenten handlar på bägge parternas vägnar. Enligt led g tillämpas direktivet inte på betalningstransaktioner baserade på bland annat papperscheckar, växlar, resecheckar eller kuponger.

Enligt led k tillämpas betaltjänstdirektivet inte på tjänster som baseras på särskilda betalningsinstrument som endast kan användas i begränsad omfattning och som ingår i en av följande kategorier:

i) Instrument som gör det möjligt för innehavaren att förvärva varor eller tjänster endast i utgivarens lokaler eller inom ett begränsat nätverk av tjänsteleverantörer enligt ett direkt kommersiellt avtal med en professionell utgivare.

ii) Instrument som endast kan användas för att förvärva ett mycket begränsat urval varor eller tjänster.

iii) Instrument som endast är giltiga i en enda medlemsstat, som tillhandahålls på begäran av ett företag eller ett offentligt organ och som regleras av en nationell eller regional myndighet av särskilda sociala eller skattemässiga skäl för att förvärva särskilda varor eller tjänster från leverantörer som har ett kommersiellt avtal med utgivaren.

När det gäller led ii talades i det gamla betaltjänstdirektivet om ett begränsat varu- eller tjänsteutbud. Led iii är nytt.

Enligt skäl 13 i betaltjänstdirektivet har det gamla direktivets undantag för begränsade nätverket från tillämpningsområdet tolkats för brett, vilket inte har motsvarat direktivets syfte. För att bidra till att begränsa riskerna bör det inte vara möjligt att använda samma instrument för att göra betalningstransaktioner för att förvärva varor och tjänster inom mer än ett begränsat nätverk eller för att förvärva ett obegränsat urval av varor och tjänster. Det bör anses att ett betalningsinstrument används inom ett sådant begränsat nätverk om det endast kan användas i följande fall: för det första, vid inköp av varor och tjänster hos en särskild detaljhandlare eller särskild detaljhandelskedja, om de berörda enheterna är direkt förbundna med varandra genom ett handelsavtal som exempelvis föreskriver användning av ett enda betalmärke och det betalningsinstrument som kan användas där, för det andra, för inköp av ett mycket begränsat urval av varor eller tjänster som till exempel när användningsområdet effektivt avgränsas till ett begränsat antal funktionellt sammankopplade varor eller tjänster oavsett försäljningsställets geografiska läge, eller för det tredje, om betalningsinstrumentet regleras av en nationell eller regional offentlig myndighet för särskilda sociala eller skattemässiga ändamål för att förvärva särskilda varor eller tjänster. I skäl 14 sägs att betalningsinstrument som omfattas av undantaget för begränsade nätverk kan inbegripa affärskort, bränslekort, medlemskort, kollektivtrafik-kort, parkeringsbiljetter, rabattkuponger för måltider eller kuponger för särskilda tjänster som ibland omfattas av särskild beskattning eller en arbetsrättslig ram som utformats för att främja användningen av sådana instrument för att uppfylla målen i social lagstiftning. När ett sådant instrument för särskilda ändamål utvecklas till att bli ett allmänt instrument, bör det inte längre undantas från detta direktivs tillämpningsområde. Instrument som kan användas för inköp i affärer hos sälj företag som är upptagna i en förteckning bör enligt skälet inte vara undantagna från direktivets tillämpningsområde, eftersom sådana instrument typiskt sett är utformade för ett nätverk av tjänsteleverantörer som växer kontinuerligt.

Enligt led 1 tillämpas betaltjänstdirektivet inte på betalningstransaktioner från en leverantör av elektroniska kommunikationsnät eller kommunikationstjänster som utöver elektroniska kommunikationstjänster tillhandahålls för den som abonnerar på nätverket eller tjänsten i följande situationer:

i) för inköp av digitalt innehåll och röstbaserade tjänster, oavsett vilken anordning som används för inköp eller konsumtion av det digitala innehållet och som faktureras på den dithörande fakturan, eller

ii) som genomförs från eller via elektronisk utrustning och som faktureras på den dithörande fakturan inom ramen för välgörenhet eller för inköp av biljetter.

Till de ovannämnda hänför sig dessutom villkoret att värdet på den enskilda betalningstransaktion som avses i leden i och ii inte överstiger 50 euro och där

- betalningstransaktionernas sammanlagda värde för en abonnent inte överstiger 300 euro per månad eller

- betalningstransaktionernas sammanlagda värde inte överstiger 300 euro under en månad om en abonnent betalar in pengar i förskott på sitt konto hos leverantören av elektroniska kommunikationsnät eller kommunikationstjänster.

Undantaget för teleoperatörer från tillämpningsområdet har krympts i betaltjänstdirektivet. I det nya direktivet är utgångspunkten att tjänster som tillhandahålls av teleoperatörer med de undantag som nämns ovan hör till tillämpningsområdet när det är fråga om någon betaltjänst som avses i direktivet. Enligt artikel 31 i det gamla betaltjänstdirektivet tillämpas direktivet inte på betalningstransaktioner som verkställs med hjälp av teleutrustning eller digital eller informationsteknisk utrustning, när de köpta varorna eller tjänsterna levereras till och är avsedda att användas med hjälp av teleutrustning eller digital eller informationsteknisk utrustning, förutsatt att operatören för teleutrustningen eller den digitala eller informationstekniska utrustningen inte agerar enbart som en mellanhand mellan betaltjänstanvändaren och leverantören av varorna eller tjänsterna. Här avsågs uttryckligen mellanhand för betalningar.

Enligt skäl 15 i betaltjänstdirektivet tillåts genom undantaget enligt det gamla betaltjänstdirektivet särskilt s.k. operatörsfakturerings eller inköp där faktureringen sker direkt via telefonräkningen, vilket började med köp av ringsignaler och premium-sms-tjänster, och bidrar till utvecklingen av nya affärsmodeller som grundas på försäljning av digitalt innehåll till låga belopp och röstbaserade tjänster. Dessa tjänster omfattar underhållning, såsom chatt, nedladdningar såsom filmklipp, musik och spel, information såsom om vädret, nyheter, sportresultatuppdateringar, aktiekurser samt nummerupplysning, tv- och radiodeltagande såsom omröstningar, tävlingsbidrag och direkt återkoppling. Enligt skälet visar återkopplingen från marknaden inga tecken på att sådana betalningstransaktioner, som konsumenterna anser vara pålitliga och praktiska vid betalning av låga belopp, skulle ha blivit en allmän betalningsförmedlingstjänst. Den oklara formuleringen av det berörda undantaget har dock medfört att det genomförts olika i medlemsstaterna, vilket har lett till att det inte föreligger någon rättslig förutsägbarhet för operatörer och konsumenter och att betalningsförmedlingstjänster ibland har kunnat åberopa obegränsat undantag från tillämpningsområdet för det gamla betaltjänstdirektivet. Det är därför lämpligt att förtydliga och begränsa utrymmet för att kunna åberopa detta undantag för sådana tjänsteverantörer genom att specificera de typer av betalningstransaktioner som det gäller för. Enligt skäl 16 bör undantaget för vissa betalningstransaktioner som genomförs med hjälp av teleutrustning eller informationsteknisk utrustning särskilt inriktas på mikrobetalningar för digitalt innehåll och röstbaserade tjänster.

I Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/110/EG om rätten att starta och driva affärsverksamhet i institut för elektroniska pengar samt om tillsyn av sådan verksamhet, om ändring av direktiven 2005/60/EG och 2006/48/EG och om upphävande av direktiv 2000/46/EG, nedan *direktivet om elektroniska pengar*, bestäms om utgivande av elektroniska pengar, vilket i princip förutsätter auktorisation. Med elektroniska pengar avses varje elektroniskt eller magnetiskt lagrat penningvärde i form av en fordran på utgivaren som ges ut mot erhållande av medel i syfte att genomföra betalningstransaktioner i enlighet med artikel 4.5 i betaltjänstdirektivet och som godtas av en annan fysisk eller juridisk person än utgivaren av elektroniska pengar.

Enligt artikel 1.4 och 1.5 i direktivet om elektroniska pengar ska direktivet inte tillämpas på penningvärde som lagrats på instrument som omfattas av undantag enligt artikel 3 k eller 3 l i betaltjänstdirektivet. Eftersom det i artikel 114 i betaltjänstdirektivet sägs att hänvisningar till det gamla betaltjänstdirektivet ska anses som hänvisningar till betaltjänstdirektivet och ska läsas i enlighet med jämförelsetabellen i bilaga II till betaltjänstdirektivet, hänvisas i direktivet om elektroniska pengar i detta avseende till undantagen från tillämpningsområdet enligt artikel 3 k eller 3 l i betaltjänstdirektivet, som förklaras ovan.

Enligt artikel 11 i direktivet om elektroniska pengar ska medlemsstaterna se till att utgivare av elektroniska pengar ger ut elektroniska pengar till det nominella beloppet mot erhållande av medel och att de på begäran av en innehavare när som helst och till det nominella beloppet löser in det penningvärde som motsvarar innehavet av elektroniska pengar. En avgift får tas ut för inlösen endast om detta anges i avtalet och endast i de fall som uppräknas i direktivet.

Vid tolkningen av voucherbegreppet och skattefri betaltjänst vore det motiverat att beakta bestämmelserna om betalningsinstrument och betaltjänst i betaltjänstdirektivet och direktivet om elektroniska pengar och om direktivets tillämpningsområde i fråga om artikel 3 k. På detta sätt kan man säkerställa en neutral skattemässig behandling i förhållande till mer traditionella allmänna betalningsinstrument samt en tydlig och rättssäker gränsdragning. Däremot är det inte motiverat att artikel 3 l påverkar mervärdesbeskattningen.

Det faktum att ett visst instrument inte är en voucher enligt definitionen i momsdirektivet, utan ska betraktas som ett allmänt betalningsinstrument, påverkar framför allt den skattemässiga behandlingen av tjänster i anslutning till utgivningen och distributionen av instrumentet i fråga. Utgivaren av betalningsinstrument ska i allmänhet anses sälja en skattefri betaltjänst, om denne tar ut ett vederlag för att förmedla betalningen av den som säljer eller köper de nyttigheter som betalats med instrumentet, dvs. får ett annat vederlag för sin tjänst än det penningvärde som ingår i betalningsinstrumentet. Om endast betalningsinstrumentets nominella värde tas ut för försäljningen av det, är det inte fråga om en ersättning för utgivningen av betalningsinstrumentet, utan om en penningprestation som står utanför mervärdesbeskattningen. Om utgivaren anses sälja varorna eller tjänsterna i form av kommissionsförsäljning, anses denne naturligtvis inte sälja en separat betaltjänst till den som säljer eller köper nyttigheterna. Till exempel elektroniska tjänster levereras till telefonen enligt genomförandeförordningen ha sålts i form av kommissionsförsäljning, om inte något annat visas. Likaså, om utgivaren av ett betalningsinstrument i egenskap av agent anses tillhandahålla den som köper eller säljer nyttigheten en förmedlingstjänst som gäller försäljningen av nyttigheten, är betalningsförmedlingen i allmänhet en del av denna tjänst och således skattepliktig. Karaktären hos tjänster i anslutning till betalningsinstrument som tillhandahålls av andra aktörer måste undersökas och avgöras utifrån de omständigheter som hänför sig till respektive fall. Om utgivaren anlitar en utomstående aktör för att distribuera betalningsinstrumentet, måste den väsentliga karaktären hos den tjänst som denna aktör tillhandahåller undersökas. Om det till exempel i väsentlig grad är fråga om att aktören agerar som förmedlare eller distributör och marknadsförare av utgivarens skattepliktiga nyttigheter, bör aktörens tjänster betraktas som skattepliktiga.

Då är det ju inte fråga om förmedling av betalningar utan om en mer omfattande tjänst. Sådana tjänster som tillhandahålls av handelsagenter som agerar på en parts vägnar och som hänför sig till försäljningen av nyttigheter är redan i betaltjänstdirektivet undantagna från dess tillämpningsområde. Det är inte heller fråga om en betaltjänst när en utomstående distributör säljer huvudmannens nyttigheter i eget namn för huvudmannens räkning, dvs. i form av kommissionsförsäljning.

Att något betraktas som ett allmänt betalningsinstrument påverkar däremot inte väsentligt den skattemässiga behandlingen av de varor och tjänster som skaffas med hjälp av instrumentet. En sådan påverkan föreligger dock i två avseenden, eftersom de särskilda bestämmelserna om vouchrar inte ska tillämpas. För det första ska de nedan relaterade bestämmelserna om enfunktionsvouchrar som gäller att betalningar i anslutning till vouchrarna ska betraktas som förskottsbetalningar samt kedjeförsäljning av vouchrar inte tillämpas. Skatt ska således inte betalas på försäljningen av varor eller tjänster som betalas med betalningsinstrumentet i det skedet när kunden köper betalningsinstrumentet, utan först när kunden använder betalningsinstrumentet som vederlag för de nyttigheter som han eller hon köper, och överlåtelse av det värde som eventuellt ingår i betalningsinstrumentet ska stå utanför mervärdesbeskattningen. Sådana instrument skulle visserligen i allmänhet vara flerfunktions- och inte enfunktionsvouchrar, utan klassificeringen som betalningsinstrument. Den skattemässiga behandlingen av försäljningen av varor och tjänster är således densamma oberoende av om köparen använder ett betalningsinstrument eller en flerfunktionsvoucher för att betala vederlaget. Den enda skillnaden är att momsdirektivets särskilda bestämmelse i anslutning till flerfunktionsvouchrar om skattegrunden inte blir tillämplig. Såsom förklaras nedan behövs den särskilda bestämmelsen endast i situationer där flerfunktionsvouchrar säljs till en självständig aktör, som för egen räkning säljer dem vidare till ett högre pris. Enligt direktivet om elektroniska pengar ska medlemsstaterna se till att utgivare av elektroniska pengar ger ut elektroniska pengar till det nominella beloppet mot erhållande av medel. När det är fråga om elektroniska pengar finns det inget behov av en särskild bestämmelse om skattegrunden.

Så kallade kontokort och laddningskuponger som används för att betala telekommunikations- och andra nyttigheter samt system för postpaid mobila betalningar är förenade med särdrag. Dessa instrument kan ofta användas inte bara för att betala telekommunikationstjänster och tjänster som levereras till teletrustning eller används via dem, och som i praktiken ofta säljs i form av kommissionsförsäljning, utan också för att betala andra slags varor och tjänster som säljs av andra näringsidkare, varvid instrumentet kan anses närma sig ett allmänt betalningsinstrument. I praktiken kan situationen ändå vara den att instrumentets innehavare främst använder det för att köpa teletjänster och tjänster som teleföretaget säljer i eget namn och tillhandahåller i teletrustningen, och inte just för att köpa andra varor eller tjänster. Dessutom kan det hända att teleföretaget säljer även en sådan vara eller tjänst, som används separat från teletrustningen, i form av kommissionsförsäljning. Teleföretaget kan köpa en tjänst som hänför sig distributionen och marknadsföringen av ett sådant instrument av ett utomstående bolag, och den skattemässiga behandlingen av tjänsten borde inte påverkas av att instrumentet klassificeras som något annat än en voucher. Det ska inte anses finnas någon grund för att ställa nyttigheter som betalas med sådana instrument utanför tillämpningen av bestämmelsen om skattegrund som gäller flerfunktionsvouchrar. Av dessa orsaker är det inte motiverat att klassificera ett sådant instrument som något annat än en voucher.

Tidpunkten för en beskattningsgrundande händelse och mervärdesskattens utkrävbarhet samt vidareförsäljning av enfunktionsvoucher

Enligt EU-domstolens avgörande C-419/02 (Bupa Hospitals Ltd, punkt 50) ska det också erinras om att det är leveranserna av varor och tillhandahållandena av tjänster som är mervärdesskattepliktiga och inte de ersättningar som utbetalats som vederlag för desamma. Enligt

avgörandet kan betalning a conto för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som ännu inte tydligt har identifierats i än mindre omfattning vara mervärdesskattepliktig. För att skatten ska kunna tas ut i fråga om förskottsbetalningen med stöd av artikel 65 i momsdirektivet måste samtliga omständigheter avseende skattskyldighetens inträde, det vill säga avseende den framtida leveransen av varor eller det framtida utförandet av tjänster, redan vara kända och varorna och tjänsterna således ha angetts med precision vid tidpunkten för betalningen a conto (punkt 48). Denna slutsats stöds enligt domstolen av kommissionen motivering till förslaget till sjätte direktivet: ”när betalning a conto mottas före skattskyldighetens inträde gör mottagandet av denna betalning att skatt kan tas ut, eftersom avtalsparterna på detta sätt uttrycker sin avsikt att i förväg utlösa alla de ekonomiska konsekvenserna av skattskyldighetens inträde.” (punkt 49). I avgörandet ansågs inte som förskottsbetalningar enligt artikel 65 sådana förskottsbetalningar som avsåg ett schablonbelopp som betalats för varor som angetts på ett allmänt hållet sätt i en förteckning som när som helst kunde ändras genom ett avtal mellan köparen och säljaren och från vilken köparen kommer att ha möjlighet att välja produkter, på grundval av ett avtal som köparen ensidigt och när som helst får säga upp med följden att denne återfår hela den icke använda förskottsbetalningen (punkt 51).

Principerna för det ovannämnda avgörandet har fastställts i flera andra fall (bl.a. C-270/09, C-549/11 punkt 28 och C-520/19 punkt 26). I avgörandet C-270/09 (MacDonald Resorts Ltd) var det fråga om en situation där kunderna mot vederlag fick poäng som medförde rätt till logi på ett hotell eller rätt att tillfälligt använda en anläggning. Förvärvet och omvandlingen av poäng skulle anses utgöra transaktioner i ett tidigare skede, som kunden genomförde i syfte att kunna göra anspråk på en tillfällig rätt att använda en anläggning eller logi på ett hotell (punkt 24). Eftersom kunden, vid tidpunkten för förvärvet av poäng, inte hade någon exakt kännedom om vilka anläggningar eller andra tjänster som fanns att tillgå under ett visst år och inte heller om värdet, räknat i poäng, förelåg då ännu inte de avgörande faktorerna för att mervärdesskatt ska kunna tas ut (punkterna 29—31). Endast när kunden omvandlar de poäng som följer av de tidigare förvärvade rättigheterna till en tillfällig användning av en anläggning eller till logi på ett hotell kan det fastställas vilka mervärdesskattebestämmelser som är tillämpliga på transaktionen utifrån den typ av tjänst som tillhandahålls. Domstolen nämner som exempel platsen för tillhandahållandet av tjänsten (punkt 33). Dessutom konstaterar domstolen uttryckligen i avgörandet C-107/13 (Firin Ood) att artikel 65 inte kan vara tillämplig när det vid tidpunkten för betalningen av förskottet är osäkert huruvida den beskattningsgrundande händelsen kommer att äga rum. Så är bland annat fallet vid bedrägligt beteende. I detta avgörande var det på samma sätt som i avgörandet C-419/02 fråga om en situation där kunden hade rätt att när som helst säga upp avtalet ensidigt.

I ljuset av EU-domstolens rättspraxis kan man således säga att det inte varit fråga om en förskottsbetalning enligt direktivet, om omständigheter av betydelse för den beskattningsgrundande händelsen inte är kända eller om det vid betalningstidpunkten är osäkert om den beskattningsgrundande händelsen kommer att äga rum.

I avgörandet C-520/10 (Lebara Ltd) var det fråga om en situation där en teleoperatör sålde förbetalda telefonkort till en distributör, som sålde dem till konsumenten i eget namn och för egen räkning. Kortet gav endast rätt till en slags tjänst vars innehåll och kvantitet hade bestämts i förväg och var föremål för en enda skattesats (punkt 28). Teleoperatören gav distributören rätt att använda en infrastruktur för att ringa samtalen, så operatören ansågs tillhandahålla en tjänst åt distributören (punkterna 34 och 43). Det var alltså fråga om kedjeförsäljning av teletjänster, där distributören sålde en teletjänst som denne köpt vidare till konsumenten och där både operatören och distributören betalade mervärdesskatt för det vederlag de erhölet (punkt 42). Slut användaren, gentemot teleoperatören, hade inte någon rätt till återbetalning av en eventuell utnyttjad samtalskredit, så en sådan rättighet kunde inte läggas till grund för ett

konstaterande av att det föreligger ett direkt samband mellan användaren och operatören (punkt 40).

I avgörandet C-288/94 (Argos Distributors Limited) var det bland annat fråga om en situation där Argos sålde kuponger till finansbolag till ett pris som understeg det nominella värdet, vilka sålde kupongerna vidare. Eftersom man i avgörandet talar om försäljning, köp och vidareförsäljning, sålde finansbolagen uppenbarligen kupongerna i eget namn och för egen räkning. Kupongerna gav rätt att använda deras nominella värde som hela betalningen eller partiell betalning för varor i Argos katalog. De som köpt kupongerna hade inte rätt att få tillbaka priset för outnyttjade kuponger av Argos. I enlighet med villkoren för transaktionen, som utgörs av det ursprungliga inköpet av kupongerna, var denna enligt domstolen på grund av sin karaktär inget annat än en handling i vilken Argos åtar sig att ta emot kupongen som betalning motsvarande det nominella värdet i stället för pengar (punkt 19). Av avgörandet framgår att domstolen ansåg att försäljningen av varor skett direkt från Argos till slutkonsumenten. I detta fall var det med andra ord inte fråga om kedjeförsäljning av varor, utan om kedjeförsäljning av kuponger, dvs. handlingar. I avgörandet tog man inte ställning till beskattningen av de bolag som sålde kupongerna i eget namn.

Enligt avgörandet C-40/09 (Astra Zeneca UK Ltd) gav kuponger, med vilka man kunde köpa varor eller tjänster i vissa affärer, innehavarna av dem en framtida och obestämd rätt till varor eller tjänster. Eftersom kupongerna inte ledde till en omedelbar övergång av förfoganderätten till en vara, utgjorde inte tillhandahållandet av kupongerna någon leverans av vara, utan ett tillhandahållande av tjänster (punkterna 25 och 26). Återförsäljaren eller tillhandahållaren av tjänsten redovisar mervärdesskatt för dessa varor eller tjänster först när kupongen används (punkt 33). Tillhandahållaren av kupongerna ansågs således tillhandahålla en tjänst som var separat från leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna, för vilken skatt skulle betalas redan när kupongerna tillhandahölls.

Genom voucherdirektivets bestämmelser om den skattemässiga behandlingen av transaktioner som gäller vouchrar klarläggs för det första i fråga om såväl enfunktions- som flerfunktionsvouchrar att överlåtelsen av en voucher inte betraktas som en separat tjänst, utan som en del av leveransen av de varor eller tillhandahållandet av de tjänster för vilka vouchern kan användas som vederlag. Detta motsvarar EU-domstolens ovan relaterade avgörandepraxis med undantag av tolkningen i avgörandet Astra Zeneca Ltd. När ett instrument inte motsvarar direktivets definition av voucher och när det inte är fråga om försäljning av en beskattningsgrundande finansiell tjänst, ska det däremot i allmänhet anses vara fråga om tillhandahållande av en separat skattepliktig tjänst när instrumentet tillhandahålls mot ett vederlag. En sådan situation föreligger till exempel i fråga om kuponger som inte har något nominellt värde eller därmed jämförbara kuponger.

Genom voucherdirektivet klarläggs också att överlåtelser av flerfunktionsvouchrar inte är föremål för beskattning, utan beskattningen av leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster äger rum först i det skedet när nyttigheterna betalas med vouchern, eftersom leveransen eller tillhandahållandet specificeras tillräckligt först då. I fråga om enfunktionsvouchrar sker beskattningen av leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster redan när vouchrarna ställs ut, eftersom leveransen eller tillhandahållandet är tillräckligt specificerat redan i det skedet. Till följd av definitionen av enfunktionsvoucher anses leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster vara tillräckligt specificerat trots att det ännu inte är klart vilken av de potentiella försäljarna som kommer att lösa in vouchern.

Syftet med det första och det tredje stycket i artikel 30b.1 om enfunktionsvouchrar är dessutom att anse att var och en som överlåtit vouchern i eget namn har levererat de varor eller till-

handahållit de tjänster som den avser, dvs. är skyldig att betala mervärdesskatt för leveransen eller tillhandahållandet.

Bestämmelsen om enfunktionsvouchrar är emellertid inte helt tydlig i fråga om någotdera syftet. I bestämmelsen konstateras ingenting uttryckligt om dess förhållande till artiklarna 63 och 65 i momsdirektivet. Det finns två alternativa tolkningar av att tillhandahållandet av en enfunktionsvoucher jämföras med leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.

Det första tolkningsalternativet är att eftersom bestämmelsen för det första jämför överlåtelsen av en enfunktionsvoucher med leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, anses leveransen eller tillhandahållandet redan vid den tidpunkt då vouchern överläts vara tillräckligt specificerat för att ta ut skatt och sålunda mervärdesskattepliktigt. Med andra ord ska betalningar för enfunktionsvouchrar behandlas på samma sätt som förskottsbetalningar enligt artikel 65 i momsdirektivet. Sålunda ska den som ställt ut enfunktionsvouchern betala mervärdesskatt för överlåtelsen av vouchern, dvs. för leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna på grundval av det vederlag som denne erhållit. Varorna anses ha levererats och tjänsterna tillhandahållits i enlighet med de normala bestämmelserna, dvs. till exempel i fråga om varor vid den tidpunkt då ägarens bestämmanderätt övergår.

En sådan tolkning vore i linje med systemet enligt momsdirektivet, eftersom den kan anses precisera och utvidga tillämpningsområdet för artikel 65. Enligt EU-domstolens avgörandepraxis ska alla omständigheter som är av betydelse för leveransen av varor och tillhandahållandet av tjänster vara kända och i synnerhet ska varorna och tjänsterna vara exakt specificerade, men det är inte helt klart vilka alla omständigheter som numera är av betydelse. I avgörandet C-270/09, som relateras ovan, ansåg domstolen att den tidpunkt då det är möjligt att bestämma vilket mervärdesskattesystem som ska tillämpas på transaktionen är väsentlig för den tidpunkt då skyldighet att betala skatt uppkommer, vilket i stor utsträckning motsvarar definitionen av enfunktionsvoucher, även om leverantörens eller tillhandahållarens identitet enligt definitionen av enfunktionsvoucher inte behöver vara känd ännu vid den tidpunkt då vouchern ställs ut. Det vore enkelt att tillämpa detta första tolkningsalternativ, eftersom man skulle undvika gränsdragningen mellan förskottsbetalningar och betalningar som erlagts för enfunktionsvouchrar. Tolkningen skulle också vara neutral, eftersom den inte gör någon stor skillnad mellan sådana transaktioner där man använder enfunktionsvouchrar och sådana där de inte används. Huruvida vouchrar används är ju inte en väsentlig omständighet för en transaktion, och föremålet för mervärdesbeskattningen är ju leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster, inte de vouchrar som används eller de betalningar som erlagts för vouchrarna eller transaktionen. Med tanke på den praktiska tillämpningen vore detta tolkningsalternativ bättre också därför att vouchrar och inträdes- och färdbiljetter skulle behandlas på samma sätt som enfunktionsvouchrar. Den enda skillnaden blir tillämpningen av bestämmelsen om kedjeförsäljning, men denna skillnad saknar praktisk betydelse, eftersom försäljning av inträdes- och färdbiljetter i form av kommissionsförsäljning eller kedjeförsäljning torde i allmänhet även utan en särskild bestämmelse betraktas som försäljning av den tjänst som instrumentet avser.

Enligt det första tolkningsalternativet anses för det andra var och en som överlåter vouchern i eget namn ha levererat varorna eller tillhandahållit tjänsterna och borde alltså betala skatt för de förskottsbetalningar som denne erhållit. Utställaren eller distributören av en enfunktionsvoucher, som säljer vouchern i eget namn för egen eller till exempel inlösarens räkning, levererar inte nödvändigtvis varorna eller tillhandahåller tjänsterna för egen räkning eller i eget namn, vilket innebär att denne utan en särskild bestämmelse inte anses ha levererat varorna eller tillhandahållit tjänsterna. Med stöd av artikel 30b.1 första stycket, vilken infördes genom voucherdirektivet, betraktas varje överlåtelse av en enfunktionsvoucher som görs i eget namn som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, så i fortsättningen behandlas en sådan situation i mervärdesbeskattningen som kedjeförsäljning av nyttigheter enligt detta tolk-

ningsalternativ. Vid kedjeförsäljning finns bara en faktisk leverans av varor eller ett faktiskt tillhandahållande av varor enligt artikel 63 i momsdirektivet, dvs. tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen. De som överlåter vouchern inom kedjan innan den inlöses betalar alltså mervärdesskatt med stöd av artikel 65 på grund av det vederlag de erhållit. En sådan tolkning avviker mindre än det andra tolkningsalternativet från de juridiska och ekonomiska banden mellan aktörerna samt den skattemässiga behandlingen av motsvarande transaktioner där man inte använder enfunktionsvouchrar.

I en situation där den som löser in en enfunktionsvoucher, dvs. den som faktiskt levererar varorna eller tillhandahåller tjänsterna inte är den som ställt ut vouchern, utan vouchern ställs ut av ett företag i eget namn för inlösarens räkning, anses inlösaren enligt artikel 30b.1 tredje stycket ha levererat varorna eller tillhandahållit tjänsterna till utställaren. Enligt detta tolkningsalternativ betalar inlösaren skatt på de summor som denne erhållit av utställaren vid betalningstidpunkten. Om det finns flera potentiella inlösare, kan man dock inte bestämma vem som är den skattskyldige inlösaren före inlösningstidpunkten. Inlösaren betalar således skatt på sin försäljning och ger utställaren en räkning först vid inlösningstidpunkten. Utställaren betalar skatt på leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänster på grundval av det vederlag som denne redan erhållit.

Enligt det andra tolkningsalternativet jämför bestämelsen överlåtelsen av enfunktionsvoucher med den faktiska leveransen av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna, dvs. med tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen enligt artikel 63 i momsdirektivet. Varje överlåtare av enfunktionsvouchern som agerar i eget namn anses alltså faktiskt ha levererat varorna eller tillhandahållit tjänsterna till den som köpt vouchern. Då ska varje sådan överlåtare betala mervärdesskatt med stöd av artikel 63 på vederlaget för överlåtelsen av vouchern genast vid överlåtelsestidpunkten oberoende av betalningstidpunkten. Tidpunkten för varje överlåtelse av vouchern som varje överlåtare gjort i eget namn ska uppenbarligen anses som en separat beskattningsgrundande händelse enligt artikel 63 i momsdirektivet. Det är alltså inte fråga om kedjeförsäljning utan om på varandra följande faktiska leveranser eller tillhandahållanden. I verkligheten levereras varorna eller tillhandahålls tjänsterna i en sådan situation de facto endast en gång, så denna tolkning avviker betydligt mera från parternas juridiska och ekonomiska band samt från momsdirektivets allmänna bestämmelser och den skattemässiga behandlingen av motsvarande transaktioner. Den skapar en ny, juridiskt betydande händelse som ska bestämmas, tidpunkten för överlåtelse av vouchern. Denna tidpunkt vore avgörande även när lagstiftningen ändras.

I en situation där den som löser in en enfunktionsvoucher inte är den som ställt ut vouchern, utan den ställs ut av ett företag som agerar i eget namn och för egen eller inlösarens räkning, anses inlösaren enligt artikel 30b.1 tredje stycket ha levererat varorna eller tillhandahållit tjänsterna till utställaren. Denna leverans eller detta tillhandahållande bör enligt detta tolkningsalternativ de facto anses ha ägt rum vid tidpunkten för utställandet av vouchern, eftersom utställaren inte torde kunna anses de facto ha överlåtit nyttigheterna innan de faktiskt har överlåtit till honom eller henne. Om det då tolkas att uttrycket ”leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster” i det första stycket avser den faktiska leveransen eller det faktiska tillhandahållandet, ska samma tolkning även gälla motsvarande uttryck i det tredje stycket. Detta skulle innebära att den faktiska leveransen av varor eller det faktiska tillhandahållandet av tjänster från inlösaren till kunden i princip inte har någon betydelse i skattehänseende. Genom denna tolkning distanserar man sig alltså från mervärdesskattesystemets grundläggande princip i fråga om karaktären av en konsumtionsskatt, enligt vilken beskattningen hänförs till leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. Utställaren ska meddela inlösaren tidpunkten för utställandet, något som kan vara svårt i praktiken. Om det finns flera potentiella inlösare, kan man dock inte bestämma vem som är skattskyldig inlösare före inlösningstidpunkten. In-

lösaren kan då i praktiken betala skatt på sin försäljning och ge utställaren en räkning först vid inlösningstidpunkten.

Med stöd av vad som anförts ovan kan det anses att artikel 30b.1 i momsdirektivet bör tolkas i enlighet med det första tolkningsalternativet, dvs. betalningar för enfunktionsvouchrar ska behandlas på samma sätt som förskottsbetalningar enligt artikel 65, och försäljning av vouchrar i eget namn flera gånger efter varandra ska anses som kedjeförsäljning av de nyttigheter som vouchrarna avser, varvid det föreligger endast en faktisk leverans av varor eller ett faktiskt tillhandahållande av tjänster.

Problem med bestämmelsen om kedjeförsäljning

Enligt artikel 30b.1 första stycket, som gäller enfunktionsvouchrar, anses den som ställt ut enfunktionsvouchern och varje överlåtare som agerar i eget namn ha levererat de varor eller tillhandahållit de tjänster som vouchern avser oberoende av om det vid tidpunkten för utställandet eller någon annan överlåtelse är känt från vilket företag vilka nyttigheter kommer att skaffas med vouchern. Utställaren och en överlåtare som agerar i eget namn kommer således att betala skatt på leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster redan på grundval av de vederlag som denne erhållit för försäljningen av vouchern eller senast vid tidpunkten för leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna, om inget vederlag betalas före det. Skatt ska betalas på hela vederlaget för vouchern, även om den affärsverksamhet som utställaren eller någon annan distributör som agerar i eget namn driver baserar sig på att separata arvoden i procent tas ut till exempel av arbetsgivare som köper vouchrarna och av dem som säljer de nyttigheter som vouchrarna avser, dvs. av dem som löser in vouchrarna, och även om utställaren privaträttsligt säljer endast en separat tjänst till dessa aktörer. Den separata provision som utställaren tar ut av köparen bör då ses som en del av vederlaget för de varor som levereras eller de tjänster som tillhandahålls, dvs. skattesatsen för dem tillämpas på provisionen. Utställaren ska enligt momsdirektivet ge räkningen för försäljningen av nyttigheter till voucherns slutliga köpare eller en potentiell överlåtare som agerar i eget namn. Den provision som fått av inlösaren ska åter betraktas som en post som minskar det inköpspris som utställaren betalat inlösaren för nyttigheterna, dvs. som en post som minskar inlösarens försäljningspris. Om det finns flera potentiella försäljare, får utställaren en avdragbar räkning på nyttigheterna av försäljaren först efter det att vouchern lösts in.

Vid den tidpunkt då en enfunktionsvoucher ställs ut känner man oftast inte till vad de nyttigheter är värda som den slutliga köparen kommer att använda vouchern till, dvs. kommer köparen att betala en del av försäljningspriset i pengar till inlösaren utöver vouchern. I en sådan situation leder tillämpningen av bestämmelsen om kedjeförsäljning till vissa problem.

Eftersom inlösaren anses ha sålt nyttigheterna till utställaren eller någon annan överlåtare av vouchern som agerar i eget namn, ska det tilläggsvederlag som den slutliga köparen betalar inlösaren för nyttigheterna uppenbarligen anses som ett vederlag som betalats av en tredje part, vilket inte motsvarar parternas ekonomiska och juridiska band. Den som överlåter vouchern ska inte anses ha rätt att dra av den skatt som erlagts på tilläggsvederlaget, eftersom tilläggsvederlaget inte är en del av överlåtarens inköpspris. Inlösaren betalar skatt på det tilläggsvederlag denne erhållit vid den tidpunkt då det betalas eller senast vid den tidpunkt då varan faktiskt levereras eller tjänsten faktiskt tillhandahålls. Utifrån artikel 73 i momsdirektivet, som gäller beskattningsgrunden, och EU-domstolens rättspraxis som gäller artikeln bör det anses att tilläggsvederlaget till inlösaren inte påverkar grunden för den skatt som andra överlåtare av vouchern ska betala på försäljningen, dvs. som försäljningspris för den leverans av varor eller det tillhandahållande av tjänster som de ska anses ha stått för betraktas endast det vederlag som de har fått för överlåtelsen av vouchern, vilket vore en lösning som fungerar även i praktiken. Nackdelen med detta är att, om den stat där den tjänst har tillhandahållits som den sen-

aste överlåtaren av vouchern anses ha tillhandahållit är en annan än den stat där den tjänst som inlösaren sålt har tillhandahållits, och tilläggsvederlaget anses har betalats av en tredjeman, får den stat där den sista överlåtaren har tillhandahållit tjänsten, dvs. konsumtionsstaten, ingen mervärdesskatt på tilläggsvederlaget. Med andra ord inverkar tillämpningen av bestämmelsen om kedjeförsäljning i denna situation på skatteflödet mellan medlemsstaterna. Detta gäller emellertid endast situationer där det land där vouchern kan användas inte är begränsat på förhand och vouchrarna täcker sådana tjänster där platsen för tillhandahållandet bestäms utifrån den stat där säljaren eller köparen är belägen, dvs. exceptionella situationer. Bestämmelsen om kedjeförsäljning orsakar problem även för avdragsrätten och faktureringen. En skattskyldig som är slutlig köpare av en enfunktionsvoucher och som har betalat avdragbara nyttigheter som denne skaffat för sin affärsverksamhet med vouchern, borde få dra av den skatt som ingår i inköpspriset på nyttigheterna. I mervärdesbeskattningen anses han eller hon ändå ha köpt nyttigheterna av den sista säljaren av enfunktionsvouchern, så rätten att dra av den skatt som ingår i tilläggsvederlaget är inte helt klar. Voucherns sista säljare ska ge honom eller henne en räkning enligt momsdirektivet på försäljningen av nyttigheterna för den egna skattegrunden och den skatt som ska betalas. Inlösaren är åter enligt direktivet skyldig att ge utställaren eller en annan överlåtare som agerat i eget namn räkning. Enligt direktivet är således ingen skyldig att ge den slutliga köparen en räkning på tilläggsvederlaget. Innehav av en räkning enligt momsdirektivet är en förutsättning för att dra av den mervärdesskatt som ingår i inköpen.

I praktiken ger inlösaren på grundval av de privaträttsliga banden den näringsidkare som är faktisk köpare av nyttigheterna en räkning på hela det faktiska inköpspriset. Vid kontantförsäljning är säljarna enligt lagen om skyldighet att erbjuda kvitto vid kontantförsäljning (658/2013) skyldiga att erbjuda köparna kvitto. Såsom konstaterats ska den som säljer en nyttighet enligt momsdirektivet ge utställaren av en enfunktionsvoucher eller någon annan överlåtare som agerar i eget namn en räkning i fråga om annat än tilläggsvederlaget. Sådan dubbel-fakturering vore besvärlig för företagen och ägnad att öka misstagen vid betalning och avdrag av skatt.

Ovannämnda problem kan undanröjas genom att anse att bestämmelsen om kedjeförsäljning i artikel 30b.1 första och tredje stycket inte gäller en sådan enfunktionsvoucher vars värde inte täcker hela vederlaget för de nyttigheter som vouchern avser. Andra överlåtare av vouchern än inlösaren anses således ha levererat varorna eller tillhandahållit tjänsterna endast i det fallet att det redan vid tidpunkten för utställandet är klart att vouchern täcker hela inköpspriset för nyttigheterna. En sådan tolkning vore motiverad även i den meningen att i en situation där det vid tidpunkten för överlåtelsen av en enfunktionsvoucher inte är klart till vilka nyttigheter vouchern kommer att användas och vad de är värda, skulle det stå i strid med de ekonomiska och privaträttsliga banden mellan aktörerna att betrakta utställaren eller en överlåtare som agerar i eget namn som försäljare av nyttigheterna, vilket skulle medföra åtminstone ovannämnda svårigheter i anslutning till faktureringen. Enligt EU-domstolen är ett beaktande av den ekonomiska verkligheten ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet (t.ex. C-260/95, 73/06 och 185/01). I detta avseende kan man anse att direktivet kan tolkas på olika sätt. En tolkning enligt direktivets ordalydelse skulle leda till sådana administrativa problem och problem i anslutning till skattekontrollen, avdragsrätten och det land där skatterna inflyter att lagstiftaren inte torde kunna ha avsett en sådan tolkning. En tolkning enligt ordalydelsen skulle dessutom leda till en icke-neutral situation i förhållande till sådana aktörer som inte använder vouchrar för sina transaktioner.

Outnyttjade vouchrar

Enligt EU-domstolens avgörande i de förenade målen C-250/14 och 289/14 (Air France-KLM och Hop!-Brit Air SAS) skulle flygbolaget betala skatt för överlåtelse av flygbiljetter i en situation där passagerare som köpt flygbiljett av orsaker som berodde på dem inte hade utnyttjat

biljetten och inte hade rätt att få tillbaka biljettpriset. Flygbolaget uppfyllde sina skyldigheter i och med att det gav passageraren möjlighet att göra gällande sina rättigheter till de tjänster som följer av transportavtalet (punkt 42). Mervärdesskatt kunde tas ut när betalningen för biljetten mottogs av flygbolaget självt, av en tredje part som handlade i flygbolagets namn och för dess räkning, eller av en tredje part som handlade i eget namn, men för flygbolagets räkning (punkt 43). I den sistnämnda situationen var det fråga om två på varandra följande transaktioner, och det belopp som en tredje part betalat till flygbolaget var skattepliktigt vederlag och inte skattefritt skadestånd (punkterna 47 och 52).

I avgörandet C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*) ansågs att belopp som erlagts som handpenning i samband med avtal om mervärdesskattepliktiga hotelltjänster, och som ett företag som driver hotellverksamhet behåller för det fall gästen gör bruk av möjligheten att frånträda avtalet, ska anses utgöra avtalsvite vid avbokning, som erläggs för den skada som uppkommer när gästen uteblir. Enligt avtalet hade också hotellet rätt att frånträda avtalet och var, i förekommande fall, skyldigt att återgälda det dubbla beloppet till kunden. Detta avgörande skiljde sig från det föregående framför allt på så vis att kunden hade betalat endast handpenning, det har ingåtts ett separat avtal om rätten att frånträda avtalet och behållande av handpenningen om avtalet frånträds och hotellet behövde inte uppfylla sin avtalsförpliktelse när kunden gjort bruk av sin möjlighet att frånträda avtalet.

I avgörandet C-107/13 (*Firin Ood*) ansåg domstolen att bolaget var skyldigt att med stöd av artikel 185.1 i momsdirektivet justera det avdrag man gjort på grundval av det förskott som betalats före leveransen av varor i en situation där varorna inte hade levererats på grund av att säljaren inte haft rätt att idka handel med de varor som avtalet avsåg (punkt 52). Justeringen skulle göras oberoende av den omständigheten att den mervärdesskatt som leverantören är skyldig inte justeras (punkt 53). Domstolen konstaterar också att under sådana omständigheter som de i huvudmålet, när förskottet inte har betalats tillbaka av leverantören, kan leverantörens beskattningsunderlag till följd av inkasseringen av förskottet inte sättas ned (punkt 56).

De avgöranden av EU-domstolen som relateras ovan gällde en situation där alla omständigheter av betydelse för den beskattningsgrundande händelsen, dvs. leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna, var kända när förskottsbetalningen erlades, dvs. mervärdesskatten var utkrävbar med stöd av artikel 65 i momsdirektivet. Eftersom momsdirektivet enligt det första tolkningsalternativet kan tolkas som att det betyder att på förskottsbetalningar som erlagts på grund av överlåtelse av enfunktionsvouchrar ska tillämpas samma regler som på förskottsbetalningar enligt artikel 65 i momsdirektivet, torde de tolkningar som ingår i de ovannämnda avgörandena i fortsättningen kunna tillämpas även i fråga om enfunktionsvouchrar.

Voucherdirektivet påverkar däremot inte den skattemässiga behandlingen av outnyttjade flerfunktionsvouchrar. Detta konstateras också i skäl 12 i voucherdirektivet, enligt vilket direktivet inte omfattar situationer där en flerfunktionsvoucher inte löses in av slutkonsumenten under dess giltighetsperiod och den ersättning som erhållits för en sådan voucher behålls av säljaren. Skatt ska inte betalas för outnyttjade flerfunktionsvouchrar, eftersom de förskott som betalats på grundval av dem inte medför skyldighet att betala skatt och inte avdragsrätt.

Skattegrunden för leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster som hänför sig till flerfunktionsvouchrar

Enligt EU-domstolens fasta rättspraxis utgörs skattegrunden vid tillhandahållande av varor eller tjänster mot ersättning av det faktiska vederlag som den skattskyldige personen erhåller, dvs. det subjektiva värdet och vederlaget ska dessutom kunna mätas i pengar (bland annat C-549/11 punkt 44). Artikel 65 har direkt effekt (bland annat C-549/11 punkterna 52 och 54).

I avgörandet C-288/94 (Argos Distributors Limited) var det bland annat fråga om en situation där Argos sålde kuponger till finansbolag till ett pris som understeg det nominella värdet, vilka sålde kupongerna vidare. Eftersom man i avgörandet talar om försäljning, köp och vidareförsäljning, sålde finansbolagen uppenbarligen kupongerna i eget namn och för egen räkning. Kupongerna gav rätt att använda deras nominella värde som hela betalningen eller partiell betalning för varor i Argos katalog. De som köpt kupongerna hade inte rätt att få tillbaka priset för outnyttjade kuponger av Argos. Av avgörandet framgår att domstolen ansåg att försäljningen av varor skett direkt från Argos till slutkonsumenten. I detta fall var det med andra ord inte fråga om kedjeförsäljning av varor, utan om kedjeförsäljning av kuponger, dvs. handlingar. Vederlaget som kupongen utgjorde var enligt EU-domstolen det belopp som leverantören faktiskt uppbar när han sålde kupongen (punkterna 20 och 23). I avgörandet togs inte ställning till beskattningen av de bolag som sålde kupongerna i eget namn. Enligt avgörandet var grunden för den skatt som Argos betalade för leveransen av varorna alltså inte det pris som konsumenten betalade för kupongen, utan det vederlag som Argos fick av den som köpt kupongen, och som i vissa fall var lägre än det vederlag som konsumenten betalat.

Behovet av en bestämmelse som skattegrunden i anslutning till flerfunktionsvouchrar beror just på situationer liknande det avgörande av EU-domstolen som relaterats ovan, där en voucher säljs till en skattskyldig, som säljer vouchrarna vidare för egen räkning. I dessa situationer kan det hända att grunden för den skatt som ska betalas för försäljningen av varor eller tjänster blir för låg utan en särskild bestämmelse, och den som säljer en nytthet känner inte nödvändigtvis till den summa som köparen betalar.

2.3 Lagstiftning och rättspraxis i Finland

Lagstiftning

Mervärdesskattelagen (1501/1993) innehåller inga särskilda bestämmelser om vouchrar. Mervärdesskatt betalas på rörelsemässig försäljning av varor och tjänster i Finland. Enligt 15 § i mervärdesskattelagen uppkommer skyldigheten att betala skatt när den sålda varan har levererats eller tjänsten utförts eller när vederlaget eller en del av det influtit före denna tidpunkt. Med försäljning av vara avses enligt 18 § överlåtelse av äganderätten till en vara mot vederlag och med försäljning av tjänst utförande eller annan överlåtelse av en tjänst mot vederlag. När en vara eller tjänst i ett ombuds namn säljs för huvudmannens räkning anses ombudet enligt 19 § ha sålt varan eller tjänsten till köparen och huvudmannen ha sålt den till ombudet. Enligt 73 § 1 mom. är grunden för skatt på försäljning vederlaget utan skattens andel. Med vederlag avses det mellan säljaren och köparen avtalade priset inklusive samtliga pristillägg.

Enligt 41 § i mervärdesskattelagen betalas skatt inte på försäljning av finansiella tjänster. De finansiella tjänsterna uppräknas i paragrafen. Som finansiella tjänster anses enligt paragrafen bland annat betalningsrörelse. Enligt motiveringen till regeringens proposition om stiftande av mervärdesskattelagen (RP 88/1993 rd) betraktas som skattefri betalningsrörelse till exempel betalningsförmedling samt emission och skötsel av betalningsmedel. Till betalningsförmedlingen hör till exempel bank- och postgiro. Betalningsmedel är till exempel betal- och kreditkort samt resecheckar. Enligt motiveringen motsvarade bestämmelsen 20 § 2 mom. 5 punkten i förslaget till kreditinstitutslag. Skatt betalas enligt 59 § 1 punkten inte heller på försäljning av sedlar och mynt som är gångbara betalningsmedel.

Det gamla och nya betaltjänstdirektivet har genomförts i Finland genom betaltjänstlagen (290/2010) och lagen om betalningsinstitut (297/2010), och direktivet om elektroniska pengar genom en ändring av lagen om betalningsinstitut (899/2011). Dessa direktiv presenteras ovan i avsnitt 2.2 under rubriken Skillnad mellan allmänna betalningsinstrument och vouchrar. I betaltjänstlagen föreskrivs det om informationsskyldighet och avtalsvillkor som gäller betaltjänst-

ter samt om genomförande av betaltjänster. Lagen om betalningsinstitut tillämpas på affärsverksamhet som består i att tillhandahålla betaltjänster och i den föreskrivs bland annat om tillståndsplikt för verksamheten. Lagens bestämmelser om betaltjänster och betalningsinstitut tillämpas i huvudsak också på utgivning av elektroniska pengar och på institut för elektroniska pengar. Med institut för elektroniska pengar avses ett betalningsinstitut vars auktorisation omfattar tillstånd att ge ut elektroniska pengar.

Tillhandahållande av betaltjänster och utgivande av elektroniska pengar kräver i regel auktorisation. Auktorisation behövs inte om beloppet av betalningstransaktionerna eller de elektroniska pengarna stannar under en viss gräns, men även då tillämpas vissa bestämmelser i lagen om betalningsinstitut, såsom bestämmelsen om att aktörerna ska föras in i registret över betalningsinstitut. Enligt motiveringen till regeringens proposition om genomförande av direktivet om elektroniska pengar (RP 2/2011 rd) ska till skillnad från tidigare inte bara specialiserade betalningsinstitut utan också företag som vid sidan av sin övriga (huvudsakliga) affärsverksamhet ger ut elektroniska pengar kunna betraktas som utgivare av elektroniska pengar. Som sådana institut för elektroniska pengar ska enligt motiveringen betraktas exempelvis teleföretag som i samband med att de tillhandahåller teletjänster, eller i övrigt, ger ut elektroniska pengar. Lagen ska enligt motiveringen tillämpas på teleföretag i synnerhet till den del som man med kontantkort i mobiltelefonen kan betala också andra tjänster än telefonsamtal samt andra tjänster som är avsedda att användas uteslutande i mobiltelefonen. Lagens tillämpningsområde ska därmed enligt motiveringen omfatta exempelvis kontantkort till mobiltelefoner som kan användas till exempel i sötsaks- och läskedrycksautomater eller till att betala kollektivtrafik- eller biobiljetter eller motsvarande biljetter eller till att betala andra inköp. I motiveringen sägs vidare att eftersom det kan vara svårt att på förhand särskilja tjänster som används i mobiltelefonen från andra tjänster är avsikten den, att man på det sätt som närmare bestäms i lagen i efterhand ska få bedöma andelen tjänster som hör till lagens tillämpningsområde i förhållande till det totala antalet kontantkortstjänster i samband med tillämpningen av de bestämmelser där det hänvisas till det totala beloppet utestående elektroniska pengar vid en given tidpunkt. Vid tillämpningen av bestämmelserna om inlösen av elektroniska pengar ska däremot kontantkort som avses ovan som blivit oanvända lösas in i sin helhet om innehavaren kräver det.

Enligt motiveringen till regeringens propositioner om genomförande av betaltjänstdirektivet (RP 132/2017 och 143/2017 rd) kan som typiska betalningsinstrument som inte omfattas av tillämpningsområdet för lagen nämnas bland annat betalningsinstrument som används enbart för betalning av restaurangtjänster, likaså betalningsinstrument som används enbart för betalning av idrotts- och motionstjänster. Detsamma gäller betalningsinstrument som används till exempel enbart för betalning av hälsovårdstjänster, likaså resekort och andra betalningsinstrument som används enbart för betalning av trafiktjänster. Sådana betalningsinstrument kan alltså falla utanför lagens tillämpningsområde, även om nätverket av leverantörer av nyttigheter är omfattande. Ett undantag motsvarande det i artikel 3 k iii i betaltjänstdirektivet kan enligt motiveringen bland annat gälla sådana betalningsinstrument som används för tillhandahållande av personalförmåner och som regleras av särskilda skattemässiga skäl. Bestämmelsen kan vara av betydelse också om man till exempel vid tillhandahållande av social- och hälsovårdstjänster tar i bruk särskilt reglerade betalningsinstrument för förvärv av tjänster hos privata tjänsteleverantörer. Det beror på respektive specialreglering för och respektive avtal om ett betalningsinstrument huruvida tjänsten faller utanför lagens tillämpningsområde med stöd av denna underpunkt.

Sådana ombud som inte hör till lagarnas tillämpningsområde kan enligt motiveringen till propositionen t.ex. vara elektroniska handelsplatser som sammanför köpare och säljare och samtidigt förmedlar betalningen för nyttigheten från köparen till säljaren.

Beskattnings- och rättspraxis

I Finland har betalningen för enfunktionskort, som kan användas för att köpa nyttigheter som omfattas av endast en skattesats från en viss försäljare, i praktiken betraktats som förskottsbetalning för nyttigheterna, dvs. skatten har tagits ut redan när kortet har sålts. Flerfunktionskort har i Finland i allmänhet betraktats som betalningsinstrument och skatten för försäljningen av själva nyttigheterna har betalats först när kortet har använts. I enlighet med detta har i rättspraxis som betalningsinstrument betraktats bland annat lunch- och motionskuponger och sådana telefonkort, kontantkort och laddningskuponger med vilka man har kunnat köpa även andra tjänster än teletjänster. När flerfunktionsvouchrar i de äldre avgörandena (HFD 1996 liggare 2697, HFD 2000/3404, CSN 2004/8) betraktades som betalningsinstrument, drog man samtidigt slutsatsen att vid försäljning av vouchrar till kunden var det fråga om försäljning av en skattefri finansiell tjänst. De som ställer ut flerfunktionsvouchrar får dock i allmänhet en ersättning för sina tjänster från de företag vars nyttigheter den som köper vouchern betalar med den. I ett nyare avgörande av CSN (2015/15) ansågs debiteringen av det nominella värdet på lunch-, motions- och kulturkupongerna som skattefri, eftersom det inte kunde betraktas som förskottsbetalning, och de arvoden som utställaren debiterat de arbetsgivare och försäljare av nyttigheter som varit köpare som vederlag för bolagets skattefria finansiella tjänster. Beskattnings- och rättspraxis är ändå inte enhetlig eller klar. Exempelvis när det gäller förbetalda anslutningar och laddningskuponger finns det också avgöranden enligt vilka försäljningen av dem anses som försäljning av teletjänster mot förskottsbetalning, trots att de också kunde användas för olika innehållstjänster, såsom köp av färdbiljetter. Som skattegrund för teleföretag har ansetts det pris som distributören fått av slutanvändaren. Arvoden som den som gett ut kontokort debiterat försäljarna av nyttigheter har uppenbarligen i allmänhet ansetts som skattepliktiga i beskattningspraxis, eftersom utgivaren har ansetts sälja nyttigheterna till kunden i form av kommissionsförsäljning. Den skattemässiga behandlingen av kontokorts-distributörers försäljning är i viss mån oklar, uppenbarligen har distributionen av flerfunktionskontantkort ansetts som försäljning av en skattefri finansiell tjänst.

3 Föreslagna ändringar

3.1 Allmänt

Syftet med propositionen är att genomföra voucherdirektivet. Genomförandet förutsätter att mervärdesskattelagen ändras.

Genom voucherdirektivet försöker man framför allt förtydliga och förenhetliga den nuvarande situationen och förbättra rättssäkerheten. Direktivets syfte är också överensstämmelse med principerna om en allmän skatt på konsumtion samt att minska risken för skatteflykt och undvika inkonsekvens, konkurrenssnedvridning, dubbelbeskattning och utebliven beskattning.

Voucherdirektivet är resultatet av en kompromiss, och inte helt tydligt i alla avseenden. Direktivet ska genomföras på ett för näringsidkarna så neutralt, klart och administrativt enkelt sätt som möjligt, med undvikande av onödiga gränsdragningar och lösningar som strider mot de juridiska och ekonomiska banden mellan näringsidkare. Ett syfte med propositionen är också att möjliggöra en klar och enhetlig beskattnings- och rättspraxis i anslutning till vouchrar och liknande allmänna betalningsinstrument.

3.2 Definition av voucher

Till mervärdesskattelagen fogas en ny 18 c §, i vilken det tas in definitioner av voucher, enfunktionsvoucher och flerfunktionsvoucher.

I 1 mom. ingår en grundläggande definition av voucher. Med voucher ska avses ett instrument för vilket det finns en skyldighet att godta det som vederlag eller partiellt vederlag för försäljning av varor eller tjänster och där de varor och tjänster som hänför sig till instrumentet eller de potentiella försäljarnas identitet anges antingen på själva instrumentet eller i tillhörande dokumentation, såsom i användningsvillkoren. Tolkningen av den grundläggande definitionen har behandlats mer ingående i avsnitt 2.2 under rubriken Definition av voucher. Det är ändamålsenligt att tolka begreppet voucher brett, för att undvika onödiga gränsdragningar och en oenhetlig skattemässig behandling.

Definitionen av voucher ska täcka alla slags personliga instrument, förfaranden eller kombinationer av dessa, varmed det värde som de företräder kan användas som vederlag i samband med inlösen av nyttigheter. En voucher behöver inte vara ett innehavareskuldebrev. Begreppet voucher omfattar både instrument vilkas värde har betalats på förhand och instrument vilkas värde betalas först senare. Definitionen täcker endast vouchrar med ett nominellt värde, dvs. som mäts i pengar, och med dem jämförbara vouchrar, vilkas penningvärde som vederlag för försäljning av nyttigheter kan bestämmas redan när vouchern ställs ut.

Eftersom med voucher avses ett instrument för vilket det föreligger en skyldighet att godta det som vederlag eller partiellt vederlag för försäljning av varor eller tjänster, täcker det inte sådana färdbiljetter, inträdesbiljetter till biografier eller museer eller motsvarande, som utgör bevis på rätt att ta emot en fullständigt specificerad leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst. Vid senare användning av sådana biljetter är det inte längre fråga om att betala ett vederlag, utan om att bevisa denna rätt. Enbart det faktum att den betalning som erlagts för ett visst instrument betraktas som förskottsbetalning enligt momsdirektivet hindrar däremot inte att detta instrument betraktas som en voucher. Sålunda ska till exempel ett seriekort till en biograf, där filmen och föreställningen inte har specificerats, betraktas som en voucher. Den aktuella skillnaden har dock ingen praktisk betydelse, såsom förklaras nedan i samband med förslaget till 18 d §.

Eftersom frimärken inte kan anses vara bevis på en fullständigt specificerad tjänst, även om tjänstens karaktär och försäljaren är kända, ska de uttryckligen lämnas utanför definitionen av voucher. Frimärken används vid i 33 b § i mervärdesskattelagen avsedd försäljning av skattefria samhällsomfattande tjänster som bedrivs av den som tillhandahåller samhällsomfattande tjänster. Det är inte ändamålsenligt att förslaget till 18 d §, som relateras nedan, tillämpas på försäljningen av frimärken.

Kuponger med ett penningbelopp vilka ges kostnadsfritt eller därmed jämförbara kuponger, såsom bonussedlar från detaljhandelskedjor, är vouchrar på samma sätt som vouchrar som säljs mot ett vederlag. Lagförslagens 18 d § 2 mom. och 73 f § blir ändå inte tillämpliga på försäljning av nyttigheter i anslutning till vouchrar som getts kostnadsfritt, eftersom vouchrarna inte säljs. De föreslagna 18 d § 3 och 4 mom. tillämpas på sådana enfunktionsvouchrar som överlåts kostnadsfritt och vars värde klart täcker värdet av hela den nyttighet som vouchern avser. Det bör dessutom noteras att de bestämmelser som gäller vouchrar inte reglerar huruvida försäljaren av nyttigheten anses ge köparen en rabatt, dvs. ha rätt att minska grunden för skatt på försäljningen med voucherns pris, eller ta nyttigheten i eget bruk, utan dessa faktorer regleras genom allmänna bestämmelser i lagen. Även om ett instrument med ett nominellt värde som getts en konsument kostnadsfritt förpliktar en försäljare att godta det som en del av ett vederlag, är voucherns värde inte en del av vederlaget, utan försäljaren minskar med stöd av allmänna bestämmelser grunden för skatt på försäljning med voucherns värde, om försäljaren har gett kunden rabatt dvs. om försäljaren inte har fått vederlag för vouchern.

Den senare delen av definitionen av voucher gäller gränsdragningen mellan vouchrar och allmänna betalningsinstrument. Denna gränsdragning och dess betydelse har relaterats närmare

under rubriken Skillnad mellan betalningsinstrument och vouchrar i avsnitt 2.2. Det är dock varken ändamålsenligt eller i enlighet med principerna för mervärdesskattesystemet att den skattemässiga behandlingen av transaktioner avgörs utifrån om de varor och tjänster som hänförs sig till instrumentet eller potentiella försäljare anges antingen på själva instrumentet eller i tillhörande dokumentation. Denna formulering ska närmast ses som en beskrivning. Bakom formuleringen, som grundar sig på voucherdirektivet, ligger den bestämmelse i artikel 3 k i det gamla betaltjänstdirektivet enligt vilken direktivet inte tillämpas på sådana särskilda instrument som kan användas endast inom ett begränsat nätverk av tjänsteleverantörer eller i fråga om ett begränsat varu- eller tjänsteutbud. Vid tolkningen av voucherbegreppet och skattefri betaltjänst vore det därför motiverat att beakta bestämmelserna om betalningsinstrument och betaltjänst i betaltjänstdirektivet och direktivet om elektroniska pengar och om direktivets tillämpningsområde i fråga om artikel 3 k. På detta sätt kan man säkerställa en neutral skattemässig behandling i förhållande till mer traditionella allmänna betalningsinstrument samt en tydlig och rättssäker gränsdragning. Vouchrar har vanligen ett underliggande kommersiellt syfte eller marknadsföringssyfte och de syftar till att utveckla marknaden för varor eller tjänster, få lojala kunder, främja vissa sociala syften eller underlätta betalningsprocessen. Dessa syften gör att en voucher kan skiljas från allmänna betalningsinstrument, vars huvudsakliga syfte är att göra betalningar.

Betaltjänstdirektivet tillämpas enligt artikel 3 k inte på tjänster som baseras på särskilda betalningsinstrument som endast kan användas i begränsad omfattning och som ingår i en av följande kategorier:

- i) Instrument som gör det möjligt för innehavaren att förvärva varor eller tjänster endast i utgivarens lokaler eller inom ett begränsat nätverk av tjänsteleverantörer enligt ett direkt kommersiellt avtal med en professionell utgivare.
- ii) Instrument som endast kan användas för att förvärva ett mycket begränsat urval varor eller tjänster.
- iii) Instrument som endast är giltiga i en enda medlemsstat, som tillhandahålls på begäran av ett företag eller ett offentligt organ och som regleras av en nationell eller regional myndighet av särskilda sociala eller skattemässiga skäl för att förvärva särskilda varor eller tjänster från leverantörer som har ett kommersiellt avtal med utgivaren.

I enlighet med detta vore det motiverat att anse att till exempel presentkort som varuhus säljer och som kan användas för att köpa varuhusets produkter, lunch-, motions- och kulturkuponger samt kommunernas servicesedlar inte är allmänna betalningsinstrument. De vore således vouchrar om de även i övrigt överensstämmer med definitionen av voucher. De tjänster mot vederlag som tillhandahålls i form av affärsverksamhet i anslutning till utställandet och den övriga distributionen av dem vore således inte skattefria finansiella tjänster. Utställaren ska således betala skatt på de ersättningar som utställaren debiterat de försäljare och arbetsgivare som varit köpare. I Finland har kommunerna ansetts köpa de varor och tjänster som servicesedeln, dvs. betalningsförbindelsen, avser av den som säljer nyttigheterna och överlåta dem vidare i form av skattefri socialvård till mottagaren av sedeln (HFD 1996/1626 ATK-B). När det gäller kommunernas servicesedlar ska det dessutom noteras att kommunen kan köpa den tjänst som hänförs sig till det praktiska utställandet av sedlarna av ett utomstående företag även om kommunen själv är utställare.

Det faktum att ett visst instrument inte är en voucher, utan ska betraktas som ett allmänt betalningsinstrument, påverkar framför allt den skattemässiga behandlingen av tjänster i anslutning till utgivningen och annan distribution av instrumentet i fråga. Utgivaren av betalningsinstrumentet ska i allmänhet anses sälja en betalningsförmedlingstjänst, om denne tar ut ett vederlag

för att förmedla betalningen av den som säljer eller köper de nyttigheter som betalats med instrumentet, dvs. får ett annat vederlag för sin tjänst än det penningvärde som ingår i betalningsinstrumentet. Om endast betalningsinstrumentets nominella värde tas ut för försäljningen av det, är det inte fråga om en ersättning för utgivningen av betalningsinstrumentet, utan om en penningprestation som står utanför mervärdesbeskattningen. Om utgivaren anses sälja de varor eller tjänster som betalas med betalningsinstrumentet i form av kommissionsförsäljning, anses denne naturligtvis inte sälja en separat betalningsförmedlingstjänst till den som säljer eller köper nyttigheterna. Likaså, om utgivaren av ett betalningsinstrument anses tillhandahålla den som köper eller säljer nyttigheten en förmedlingstjänst för nyttigheten, är betalningsförmedlingen i allmänhet en del av denna tjänst. Karaktären hos tjänster i anslutning till betalningsinstrumentet som tillhandahålls av andra aktörer ska undersökas och avgöras utifrån de omständigheter som hänför sig till respektive fall. Om utgivaren anlitar en utomstående aktör för att distribuera betalningsinstrumentet, måste den väsentliga karaktären hos den tjänst som denna aktör tillhandahåller undersökas. Om det till exempel i väsentlig grad är fråga om att aktören agerar som förmedlare eller distributör och marknadsförare av utgivarens skattepliktiga nyttigheter, bör aktörens tjänster betraktas som skattepliktiga. Då är det ju inte fråga om förmedling av betalningar utan om en mer omfattande tjänst. Sådana tjänster som tillhandahålls av handelsagenter som agerar på en parts vägnar och som hänför sig till försäljningen av nyttigheter är redan i betaltjänstdirektivet undantagna från dess tillämpningsområde. Det ska det inte heller vara fråga om en separat betaltjänst när en distributör säljer huvudmannens nyttigheter i eget namn för huvudmannens räkning, dvs. i form av kommissionsförsäljning.

Att något betraktas som ett allmänt betalningsinstrument påverkar däremot inte väsentligt den skattemässiga behandlingen av de varor och tjänster som skaffas med hjälp av instrumentet. En sådan påverkan föreligger dock i två avseenden, eftersom de särskilda bestämmelserna om vouchrar inte ska tillämpas. För det första ska bestämmelserna i 18 d § 2—4 mom. om att betalningar i anslutning till vouchrarna ska betraktas som förskottsbetalningar samt om kedjeförsäljning av vouchrar inte tillämpas. Sådana instrument skulle i allmänhet vara flerfunktions- och inte enfunktionsvouchrar, utan klassificeringen som betalningsinstrument. Den skattemässiga behandlingen av försäljningen av varor och tjänster är således densamma oberoende av om köparen använder ett betalningsinstrument eller en flerfunktionsvoucher för att betala vederlaget. Den enda skillnaden är att den särskilda bestämmelsen i 73 f § i lagförslaget i anslutning till flerfunktionsvouchrar om skattegrunden inte blir tillämplig. Den särskilda bestämmelsen behövs endast i situationer där flerfunktionsvouchrar säljs till en självständig aktör, som för egen räkning säljer dem vidare till ett högre pris. Enligt direktivet om elektroniska pengar ska medlemsstaterna se till att utgivare av elektroniska pengar ger ut elektroniska pengar till det nominella beloppet mot erhållande av medel. När det är fråga om elektroniska pengar finns det inget behov av en särskild bestämmelse om skattegrunden.

Så kallade kontokort och laddningskuponger som används för att betala telekommunikations- och andra nyttigheter samt system för postpaid mobila betalningar är förenade med särdrag. Dessa instrument kan ofta användas inte bara för att betala telekommunikationstjänster och tjänster som levereras till teleutrustning eller används via dem, och som i praktiken ofta säljs i form av kommissionsförsäljning, utan också för att betala andra slags varor och tjänster som säljs av andra näringsidkare, varvid instrumentet kan anses närma sig ett allmänt betalningsinstrument. I praktiken kan situationen ändå vara den att instrumentets innehavare enbart använder det för att köpa teletjänster och elektroniska tjänster som tillhandahålls i teleutrustningen, dvs. som något annat än ett allmänt betalningsinstrument. Dessutom kan det hända att teleföretaget säljer en sådan vara eller tjänst, som även används separat från teleutrustningen, i form av kommissionsförsäljning. Teleföretaget kan köpa en tjänst som hänför sig distributionen och marknadsföringen av ett sådant instrument av en annan näringsidkare, och den skattemässiga behandlingen av tjänsten borde inte påverkas av att instrumentet klassificeras som något annat än en voucher. Det ska inte anses finnas någon grund för att ställa nyttigheter som betalats

med sådana instrument utanför tillämpningen av bestämmelsen om skattegrund som gäller flerfunktionsvouchrar.

Av dessa orsaker intas i 2 mom. en särskild bestämmelse om instrument som getts ut av en näringsidkare som säljer teletjänster och som kan användas bland annat som vederlag för dessa tjänster. Enligt momentet ska ett sådant instrument alltid betraktas som en voucher. I bestämmelsen konstateras emellertid att denna klassificering inte påverkar tillämpningen av 41 och 42 § om finansiella tjänster på försäljningen av separata tjänster som utgivaren med hjälp av instrumentet eventuellt tillhandahåller mot vederlag, dvs. situationer där instrumentet används som ett allmänt betalningsinstrument. Den skattemässiga behandlingen av sådana tjänster avgörs utifrån de principer som relaterats ovan och i avsnitt 2.2. Hänvisningen gäller i praktiken de ersättningar som utställaren tar ut för denna separata tjänst av försäljare av nyttigheter i en situation där utställaren inte anses sälja nyttigheterna till konsumenten i form av kommissionsförsäljning eller tillhandahålla en tjänst för förmedling av nyttigheter.

I 3 mom. tas det in definitioner av enfunktions- och flerfunktionsvoucher. Om man med en voucher t.ex. kan köpa nyttigheter som omfattas av flera skattesatser, betraktas vouchern som en flerfunktionsvoucher. Däremot påverkas klassificeringen av vouchern inte av det faktum att försäljaren av nyttigheten inte ännu är känd vid tidpunkten för utställandet av vouchern. Emellertid, om en enfunktionsvoucher ges ut av någon annan än den som löser in vouchern och det finns flera potentiella inlösare, kan inlösaren i praktiken betala skatten först vid den tidpunkt då vouchern inlöses.

3.3 Skattemässig behandling av vouchrar

Till mervärdesskattelagen fogas en ny 18 d §, i vilken intas voucherdirektivets bestämmelser om den skattemässiga behandlingen av varor och tjänster som vouchrarna avser.

I 1 mom. klarläggs i fråga om både enfunktions- och flerfunktionsvouchrar att överlåtelse inte anses vara försäljning av en vara eller tjänst separat från försäljningen av de varor eller tjänster som vouchern avser. Överlåtelsen av vouchern betraktas således inte som försäljning av en separat tjänst utan som en del av den försäljning av varor eller tjänster där vouchern kan användas som vederlag, dvs. som en åtgärd som föregår följningen av de nyttigheter som vouchern avser. Däremot, om instrumentet inte motsvarar definitionen av voucher i förslaget till 18 c § 1 mom., och det inte är fråga om försäljning av en skattefri finansiell tjänst, ska det vid överlåtelse av instrumentet mot vederlag i allmänhet anses vara fråga om tillhandahållande av en separat skattepliktig tjänst. Situationen är denna till exempel i fråga om andra vouchrar än sådana som har ett nominellt värde eller med dem jämförbara vouchrar.

I momentet klarläggs också uttryckligen att försäljningen av en eventuell separat tjänst som hänför sig till distributionen av en voucher omfattas av beskattning i enlighet med de allmänna bestämmelserna. Med en tjänst som hänför sig till distributionen avses alla tjänster i anslutning till utställande, distribution, marknadsföring och förmedling och annat motsvarande som gäller vouchern. Den summa som den som köper vouchern betalar för voucherns värde beskattas med stöd av den första meningen i det moment som relateras ovan som en del av skattegrunden för försäljningen av de varor eller tjänster som vouchern avser. Däremot, om distributören får till exempel ett vederlag av den som säljer nyttigheten för en separat tjänst i anslutning till distributionen av vouchern som distributören tillhandahållit försäljaren, omfattas den av beskattningen på normalt sätt. Det har ingen betydelse om distributörens arvode betalas separat eller distributören innehåller sitt arvode av den summa som denne får av köparen när distributören redovisar den till försäljaren av nyttigheten. Distributörens arvode minskar inte skattegrunden för försäljarens försäljning utan försäljaren får i enlighet med de allmänna bestämmelserna dra av den skatt som ingår i priset på den tjänst denne köpt av distributören.

I 2 mom. föreskrivs att det vederlag för försäljningen av en enfunktionsvoucher som den som säljer de varor eller tjänster som en enfunktionsvoucher avser erhåller för försäljningen ska betraktas som vederlag eller en del av det enligt 15 § 1 mom. 2 punkten för försäljningen av dessa varor eller tjänster. Med andra ord jämsätts vederlag för enfunktionssedlar med förskottsbetalningar, så den som säljer nyttigheterna ska betala skatt på dessa vederlag redan vid den tidpunkt då de tas emot.

Däremot behöver det inte i lagen tas in en särskild bestämmelse om den tidpunkt då skyldighet att betala skatt uppkommer för försäljning av nyttigheter i anslutning till flerfunktionsvouchrar, eftersom detta omfattas av de allmänna bestämmelserna i lagen. Eftersom vederlag som betalats för flerfunktionsvouchrar inte jämsätts med förskottsbetalningar, ska vederlag för dem beskattas på nuvarande sätt först i samband med att vouchern löses in, dvs. på grundval av leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna.

I 3 mom. föreskrivs att när någon annan än inlösaren överlåter en enfunktionsvoucher i eget namn ska denne anses sälja de nyttigheter som vouchern avser till den som köper vouchern, dvs. vara skyldig att betala skatt på försäljningen av nyttigheter. Detta tillämpas enligt momentet endast om det står klart att voucherns värde täcker hela vederlaget för de nyttigheter vouchern avser.

I 4 mom. intas en bestämmelse som kompletterar 3 mom. om förhållandet mellan den som löser in en enfunktionsvoucher, dvs. den som faktiskt säljer nyttigheten, och en utgivare eller annan distributör som agerar i eget namn. Inlösaren anses sälja de nyttigheter som vouchern avser till en sådan utgivare eller distributör som enligt 3 mom. anses sälja nyttigheterna vidare till den som köper vouchern. Inlösaren betalar då skatt på de summor som denne erhållit av en sådan aktör vid betalningstidpunkten. Om det finns flera potentiella inlösare, kan man dock inte bestämma vem som är den skattskyldige inlösaren före inlösningstidpunkten. Inlösaren kan således i praktiken betala skatt på sin försäljning och ge utgivaren eller distributören en räkning först vid inlösningstidpunkten.

Förslagen till 3 och 4 mom. gäller situationer där en utgivare eller distributör av en enfunktionsvoucher som säljer vouchern i eget namn för egen eller till exempel inlösarens räkning inte säljer nyttigheter med stöd av äganderätt eller inte anses sälja nyttigheterna med stöd av mervärdesskattelagens bestämmelser om kommissionsförsäljning. Enligt förslaget till bestämmelse ska sådana fall av försäljning av enfunktionsvouchrar i mervärdesbeskattningen i framtiden jämsättas med försäljning som sker med stöd av äganderätt till nyttigheterna och med försäljning av nyttigheter enligt bestämmelsen om kommissionsförsäljning, dvs. de ska behandlas som kedjeförsäljning av nyttigheter. Vid kedjeförsäljning finns bara en faktisk leverans av varor och ett faktiskt tillhandahållande av tjänster. De som överlåter vouchrar inom kedjan före inlösningsfasen betalar alltså mervärdesskatt på grundval av de förskottsbetalningar de fått för försäljningen.

De som överlåter vouchrar och agerar i eget namn ska dock anses ha sålt de nyttigheterna som vouchern avser endast om det står klart att voucherns värde täcker hela vederlaget för försäljningen av nyttigheterna, dvs. om det står klart att inget annat vederlag utöver vouchern kommer att betalas för överlåtelsen av nyttigheten i samband med att vouchern löses in. Endast då kan det anses vara ändamålsenligt och problemfritt att jämsätta försäljningen av vouchern med försäljningen av nyttigheter. Saken har dryftats mer ingående under rubriken Problem med bestämmelsen om kedjeförsäljning i avsnitt 2.2. Bestämmelsen i direktivet är tvetydig till denna del, men i gränsöverskridande situationer antas problem inte uppkomma. Detta beror på att man i Finland uppenbarligen inte i nämnvärd utsträckning har använt vouchrar som kunnat användas i flera stater, och sådana vouchrar är vanligen flerfunktionsvouchrar som inte omfattas av bestämmelsen om kedjeförsäljning.

Bestämmelsen om kedjeförsäljning ska tillämpas till exempel när man får en viss restaurangportion mot en voucher. Däremot har det ingen betydelse om köparen betalar mera vederlag för andra portioner som köparen eventuellt beställer på restaurangen. En distributör som ställer ut eller säljer sådana vouchrar i eget namn ska betala skatt för försäljningen av serveringstjänsten, dvs. betala skatt på hela värdet av förskottsbetalningarna enligt skattesatsen för serveringstjänsten, och inte enligt den normala skattesatsen i fråga om det arvode som fås för försäljningen av distributionstjänsten eller någon annan sådan tjänst. Den som löser in vouchern anses då sälja serveringstjänsten till utställaren av vouchern eller någon annan distributör och ska ge denne en räkning enligt mervärdesskattelagen.

Om det däremot inte är klart att vederlaget för en enfunktionsvoucher täcker hela vederlaget för de varor eller tjänster som vouchern avser, och om bestämmelserna om kommissionsförsäljning inte är tillämpliga, ska den som ställt ut vouchrarna, som inte är den som löser in vouchern, eller någon annan distributör som överlåtit vouchrarna i eget namn, betala skatt endast på det arvode som erhållits för en separat tjänst som utställaren sålt. Med andra ord motsvarar mervärdesbeskattningen då de juridiska och ekonomiska banden mellan aktörerna. Bestämmelsen om kedjeförsäljning ska t.ex. inte gälla lunchsedlar som utställaren säljer och vars värde inte nödvändigtvis täcker lunchens pris. Utställaren anses sälja en separat skattepliktig tjänst till restauranger och arbetsgivare som är köpare, av vilka utställaren tar ut ett arvode för sin tjänst, och utställaren ska för denna tjänsteförsäljning ge dessa en räkning enligt mervärdesskattelagen. Utställaren ska däremot inte betala skatt på den ersättning som utställaren fått av arbetsgivare för lunchsedlarnas nominella värde. Restaurangen ska betala skatt på försäljningen av serveringstjänsten till slutkonsumenten och på värdet av lunchsedeln och det tilläggsvederlag som konsumenten eventuellt betalar, och ge kunden ett kvitto på detta.

Bestämmelsen är också tillämplig i situationer där en enfunktionsvoucher, vars värde klart täcker värdet av den nytta som vouchern avser, överläts vederlagsfritt. Till exempel om någon annan än försäljaren av nyttigheten i marknadsföringssyfte ger en konsument en voucher med vilken konsumenten av försäljaren av nyttigheten får ett plastämbar, vars värde utställaren ersätter försäljaren för, anses försäljaren ha sålt ämbaret till utställaren och utställaren ha överlåtit det till konsumenten. Sådana situationer är dock sannolikt sällsynta i praktiken.

Vid bedömning av om bestämmelsen om kedjeförsäljning blir tillämplig ska det beaktas att utställaren av en enfunktionsvoucher, som förstås också kan vara försäljaren av nyttigheten, kan köpa den tjänst som hänför sig till det praktiska utställandet av ett utomstående företag. I en sådan situation ställer det företag som ordnar det praktiska utställandet av vouchern inte ut vouchern i eget namn. Om denne har sålt tjänsten i fråga, dvs. ordnandet av det praktiska utställandet av vouchern till den försäljare av nyttigheten som är utställare, blir bestämmelsen om kedjeförsäljning inte tillämplig.

3.4 Bestämmelse om skattegrunden i specialsituationer

Till mervärdesskattelagen fogas en ny 73 f §, med en bestämmelse om skattegrunden för försäljning av varor eller tjänster i särskilda situationer där vouchrar säljs. Bestämmelsen är tillämplig endast i undantagssituationer.

I 1 mom. i förslaget till paragraf sägs att när som vederlag eller partiellt vederlag för försäljning av nyttigheter används en sådan flerfunktionsvoucher som den skattskyldige tidigare har sålt till en skattskyldig som säljer vouchrar för egen räkning, är skattegrunden för försäljningen av nyttigheter till denna del det vederlag som köparen av nyttigheten eller en tredje man på köparens vägnar har betalat för vouchern utan skattens andel. Om detta vederlag inte är känt, är skattegrunden till denna del det penningvärde utan skattens andel som anges på vouchern

eller i tillhörande dokumentation. Om vouchern används endast delvis, är skattegrunden den relativa andelen av det pris som köparen betalat eller av voucherns penningvärde.

Bestämmelsen gäller endast en situation där distributören säljer en flerfunktionsvoucher i eget namn för egen räkning, eftersom det är endast då det behövs en sådan särskild bestämmelse. Behovet följer av att när distributören agerar för egen räkning tar denne inte emot voucherns försäljningspris av köparen för nyttighetsförsäljarens räkning, och är i allmänhet inte ens skyldig att avslöja försäljningspriset för denne. Genom bestämmelsen säkerställs att skattegrunden för de nyttigheter som säljs inte blir för låg.

I andra situationer iakttas de normala bestämmelserna, som beträffande den första meningen i 1 mom. leder till samma resultat. Detta beror på att när en distributör som agerar som nyttighetsförsäljarens ombud tar emot voucherns försäljningspris av köparen för sin huvudmans räkning och redovisar det till denne minskat med sitt eget arvode, har huvudmannen inte rätt att dra av detta arvode från skattegrunden för försäljningen av nyttigheten, utan måste betala skatt på hela den summa som voucherns köpare har betalat. Även den andra meningen i förslaget till bestämmelse behövs endast i en situation där vouchern säljs till ett företag som agerar för egen räkning, eftersom då har det företag som säljer nyttigheterna i allmänhet ingen möjlighet att få veta vilken summa köparen betalat för vouchern, och därför ska enligt den föreslagna bestämmelsen voucherns penningvärde utan skattens andel användas som skattegrund. Om denna mening även gällde andra situationer, skulle det utgöra ett undantag från de normala bestämmelserna och skapa en skillnad mellan transaktioner där vouchrar används och där de inte används. Detta är inte heller motiverat i sak.

I de föreslagna bestämmelserna behöver det inte nämnas uttryckligen att 79 §, som gäller understöd som anknyter till priset, ska tillämpas, eftersom detta inte heller nämns i 73 §.

Enligt 2 mom. i förslaget tillämpas det som 1 mom. föreskrivs om flerfunktionsvouchrar också på sådana enfunktionsvouchrar på vilka den första meningen i 18 d § 3 mom. inte ska tillämpas enligt momentets andra mening. Enligt den första meningen i 18 d § 3 mom. i lagförslaget betraktas försäljningen av en enfunktionsvoucher i eget namn som försäljning av de nyttigheter som vouchern avser. Enligt momentets andra mening tillämpas detta dock endast om det är klart att voucherns värde täcker hela vederlaget för försäljningen av de varor eller tjänster som vouchern avser. Om försäljningen av en enfunktionsvoucher inte betraktas som försäljning av nyttigheter och vouchern säljs till en näringsidkare som säljer vouchern vidare för egen räkning, behövs det en motsvarande särskild bestämmelse om skattegrunden för försäljaren av nyttigheterna som i fråga om flerfunktionsvouchrar, för annars kan skattegrunden för försäljningen av nyttigheter bli för låg. Detta problem finns inte när försäljningen av enfunktionsvouchrar betraktas som försäljning av nyttigheter, för då betalar både distributören och den som löser in vouchern skatt på försäljningen av nyttigheter, och distributörens skattegrund är med stöd av 73 § 1 mom. den summa som distributören fått av köparen.

4 Propositionens konsekvenser

Genom propositionen genomförs voucherdirektivet, som förenhetligar den skattemässiga behandlingen i hela EU och således undanröjer de problem som för närvarande hänför sig till gränsöverskridande transaktioner. I Finland används för närvarande inte just alls vouchrar som kan inlösas i flera medlemsstater.

Propositionen förenhetligar och förtydligar de skattemässiga behandlingen i Finland av transaktioner som hänför sig till vouchrar, och förbättrar sålunda rättssäkerheten och en neutral skattemässig behandling av olika aktörer samt sänker i anslutning till detta såväl näringsidkarnas som Skatteförvaltningens administrativa kostnader.

Propositionen innebär att en stor del av de transaktioner som hänför sig till vouchrar börjar omfattas av mervärdesbeskattningen, då de för närvarande har betraktats som skattefria finansiella tjänster i beskattnings- och rättspraxis. Nuvarande beskattnings- och rättspraxis är dock inte enhetlig. Till den del som sådana transaktioner, som börjar omfattas av beskattningen, säljs till företag som har rätt till momsavdrag, minskar förslaget skatteintäkterna genom att undanröja den dolda mervärdesskatt som för närvarande ingår i sådana tjänster. Skatteintäkterna ökar i de situationer där försäljningen sker till andra än de som har rätt till avdrag. Propositionen beräknas på sin höjd öka skatteintäkterna i någon mån.

I övergångsfasen ökar verkställigheten av lagförslagen både näringsidkarnas och Skatteförvaltningens administrativa kostnader något.

5 Beredningen av propositionen

Propositionen har beretts vid finansministeriet. Under beredningen har Skatteförvaltningen samt vissa företrädare för näringslivet hörts.

Utlåtande om förslaget till proposition begärdes av 13 remissinstanser. Yttranden lämnades av Skatteförvaltningen, Ålands landskapsregering, Finlands näringsliv rf, Finsk Handel rf, Företagarna i Finland rf, Keskuskauppakamari ry, Finlands Revisorer rf och Suomen Veroasiantuntijat ry. Alla remissinstanser som uttryckligen tog ställning till frågorna understödde den föreslagna bestämmelsen om tidpunkten för skattskyldighet för försäljning i anslutning till enfunktionsvouchrar och förslaget om tillämpningsområdet för kedjeförsäljning av dessa vouchrar liksom även förslaget om vouchrar som ett teleföretag ger ut. Flera remissinstanser önskade att motiveringen skulle innehålla fler konkreta exempel och belysande ställningstaganden. Detaljerna i motiveringen har till vissa delar kompletterats med exempel och belysande påpekanden, men det bör konstateras dels att motiveringarna är mer omfattande än vanligt i förhållande till de föreslagna bestämmelserna och att de även innehåller ställningstaganden i tolkningsfrågor, dels att den konkreta rådgivningen till skattskyldiga liksom tolkningen av bestämmelserna hör till Skatteförvaltningen och domstolarna. Dessutom gäller vissa av de frågor i vilka man önskat ställningstaganden tillämpningen av sådana bestämmelser som inte omfattas av propositionen. Några remissinstanser önskade en uttrycklig bestämmelse om färd- och inträdesbiljetter, motsvarande den om frimärken. Det har inte ansetts finnas något behov av en sådan bestämmelse, eftersom det redan med stöd av den föreslagna definitionen av voucher står klar att färd- och inträdesbiljetter inte omfattas av begreppet voucher.

6 Samband med internationella förpliktelser samt ikraftträdande

De föreslagna ändringarna baserar sig på Europeiska unionens voucherdirektiv, genom vilket momsdirektivet har ändrats. Medlemsstaterna ska senast den 31 december 2018 anta och offentliggöra de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa voucherdirektivet. De ska tillämpa de bestämmelserna från och med den 1 januari 2019. Enligt artikel 410a, som fogats till momsdirektivet, ska artiklarna 30a, 30b och 73a endast tillämpas på vouchrar utställda efter den 31 december 2018.

Enligt artikel 410b i momsdirektivet ska kommissionen senast den 31 december 2022, på grundval av uppgifter som inhämtats från medlemsstaterna, förelägga Europaparlamentet och rådet en utvärderingsrapport om tillämpningen av bestämmelserna i direktivet vad gäller behandlingen av vouchrar i mervärdesskattehanseende, med särskild inriktning på definitionen av vouchrar, mervärdesskatte regler rörande beskattning av vouchrar i distributionskedjan och ej inlösta vouchrar, vid behov åtföljd av lämpliga förslag om ändring av de relevanta reglerna.

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2019. På försäljningen av varor eller tjänster som voucherar som ställts ut före lagens ikraftträdande avser samt på försäljningen av tjänster som hänför sig till distributionen av voucherar ska tillämpas de bestämmelser som gällde vid ikraftträdandet.

Begreppet distribution ska omfatta alla tjänster som hänför sig till distributionen av voucherar, såsom utställande, förmedlingstjänster och betalningstjänster. På tjänster som hänför sig till distributionen av voucherar ska alltså tillämpas samma ikraftträdandebestämmelse som på försäljningen av de varor och tjänster som voucherarna avser, eftersom dessa separata tjänster har en nära koppling till voucherarna. I och med lagförslaget ska sådana tjänster i många situationer inte längre betraktas som skattefria finansiella tjänster, utan som skattepliktiga distributions-, marknadsförings- eller andra motsvarande tjänster. Till den del som den skattemässiga behandlingen av tjänster som tillhandahållits av aktörer efter utställandet av voucherarna förändras, måste dessa kunna skilja mellan tjänster som hänför sig till voucherar som ställts ut före lagens ikraftträdande och tjänster som hänför sig till voucherar som ställts ut efter ikraftträdandet.

Med stöd av vad som anförts ovan föreläggs riksdagen följande lagförslag:

Lag

om ändring av mervärdesskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut
fogas till mervärdesskattelagen (1501/1993) nya 18 c, 18 d och 73 f § som följer:

18 c §

Med voucher avses ett instrument för vilket det finns en skyldighet att godta det som vederlag eller partiellt vederlag för försäljning av varor eller tjänster och där de varor och tjänster som instrumentet avser eller de potentiella försäljarnas identitet anges antingen på själva instrumentet eller i tillhörande dokumentation, såsom i användningsvillkoren. Frimärken betraktas inte som vouchrar.

Ett instrument som getts ut av en näringsidkare som säljer telekommunikationstjänster och som kan användas som vederlag för bland annat dessa tjänster betraktas som en voucher, vilket ändå inte påverkar tillämpningen av 41 och 42 § på försäljningen av separata tjänster som utgivaren eventuellt tillhandahåller med hjälp av instrumentet.

Med enfunktionsvoucher avses en voucher där beloppet av den mervärdesskatt som ska betalas på försäljningen av de varor och tjänster som vouchern avser och försäljningslandet för varorna och tjänsterna är känt vid tidpunkten för utställandet av vouchern. Med flerfunktionsvoucher avses en annan voucher än en enfunktionsvoucher.

18 d §

En överlåtelse av en voucher utgör inte försäljning av en vara eller en tjänst separat från försäljningarna av de varor eller tjänster som vouchern avser. Försäljningen av en eventuell separat tjänst som hänför sig till distributionen av vouchern omfattas av beskattning i enlighet med de allmänna bestämmelserna.

Det vederlag för försäljningen av en enfunktionsvoucher som den som säljer de varor eller tjänster som vouchern avser erhållit betraktas som vederlag eller en del av det enligt 15 § 1 mom. 2 punkten för försäljningen av dessa varor och tjänster.

När en skattskyldig som inte är skyldig att godta en enfunktionsvoucher som vederlag eller partiellt vederlag för försäljning av varor eller tjänster överlåter vouchern i eget namn, anses denne sälja de varor och tjänster som vouchern avser till den som köper vouchern. Detta tillämpas endast om det är klart att voucherns värde täcker hela vederlaget för försäljningen av de varor eller tjänster som vouchern avser.

En näringsidkare som är skyldig att godta en enfunktionsvoucher som vederlag för försäljning av varor eller tjänster, anses ha sålt varorna eller tjänsterna till en sådan skattskyldig som i enlighet med 3 mom. anses ha sålt dem till den som köper vouchern.

73 f §

När som vederlag eller partiellt vederlag för försäljning av varor eller tjänster används en sådan i 18 c § avsedd flerfunktionsvoucher som den skattskyldige tidigare har sålt till en näringsidkare som säljer vouchrar för egen räkning, är skattegrunden för försäljningen av varor eller tjänster till denna del det vederlag som köparen av varorna eller tjänsterna eller en tredje man på köparens vägnar har betalat för vouchern utan skattens andel. Om detta vederlag inte är känt, är skattegrunden till denna del det penningvärde utan skattens andel som anges på vouchern eller i tillhörande dokumentation. Om vouchern används endast delvis, är skattegrunden den relativa andelen av det pris som köparen betalat eller av voucherns penningvärde.

Det som i 1 mom. förskrivs om flerfunktionsvouchrar tillämpas också på i 18 c § avsedda enfunktionsvouchrar på vilka den första meningen i 18 d § 3 mom. inte ska tillämpas enligt momentets andra mening.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Denna lag tillämpas på försäljningen av tjänster som hänför sig till distributionen av sådana instrument som ges ut efter lagens ikraftträdande och för vilka det finns en skyldighet att godta dem som vederlag eller partiellt vederlag för försäljning av varor eller tjänster samt på försäljningen av varor och tjänster som dessa instrument avser.

De bestämmelser som gällde vid denna lagens ikraftträdande tillämpas på försäljningen av tjänster som hänför sig till distributionen av sådana instrument som ges ut före lagens ikraftträdande och för vilka det finns en skyldighet att godta dem som vederlag eller partiellt vederlag för försäljning av varor eller tjänster samt på försäljningen av varor och tjänster som dessa instrument avser.

Helsingfors den 28 mars 2018

Statsminister

Juha Sipilä

Finansminister Petteri Orpo