

# **Behövs det nya regler om mervärdesbeskattning av rabattkuponger?**

Sara Ode

Kandidatuppsats i handelsrätt

HARN10

HT 2013

Handledare

Oskar Henkow



**LUNDS UNIVERSITET**  
Ekonomihögskolan

# Innehållsförteckning

<b>Förkortningar</b> .....	<b>9</b>
<b>1. Inledning</b> .....	<b>11</b>
1.1 Bakgrund .....	11
1.2 Syfte och frågeställning.....	12
1.3 Avgränsningar .....	13
1.4 Metod och material .....	14
1.5 Disposition .....	14
<b>2. Gällande rätt</b> .....	<b>17</b>
2.1 Inledning .....	17
2.2 Aktuell lagstiftning.....	17
2.2.1 Inledning .....	17
2.2.2 Rådets mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG).....	17
2.2.3 Mervärdesskattelag (1994:200) .....	20
2.3 Aktuell praxis.....	23
2.3.1 Inledning .....	23
2.3.2 Rättsfall.....	24
2.4 Sammanfattning och analys .....	28
<b>3. Kommissionens förslag</b> .....	<b>30</b>
3.1 Inledning .....	30
3.2 Kom 2012(206).....	30
3.2.1 Inledning .....	30
3.2.2 Förslagets huvuddrag.....	31
3.2.3 Djupare förklaring av förändringar.....	32

3.3	Sammanfattning .....	35
<b>4.</b>	<b>Analys och slutsats .....</b>	<b>37</b>
4.1	Inledning .....	37
4.2	Identifierade skillnader i gällande lag och praxis .....	37
4.2.1	Inledning .....	37
4.2.2	Jämförelse .....	37
4.3	Det nya förslaget .....	38
4.3.1	Inledning .....	38
4.3.2	Jämförelse mellan brister i lagstiftning och nytt förslag.....	38
4.3.3	Överblick av analys .....	43
4.4	Slutsats .....	44
4.5	Avslutande egen reflektion .....	45
	<b>Käll- och litteraturförteckning .....</b>	<b>53</b>
	<b>Rättsfallsförteckning .....</b>	<b>55</b>

# Summary

Value Added Tax is regulated in the European Union by the VAT directive. This directive is meant to cover the entire VAT field, but what's missing from the directive is rules on taxation of vouchers. This is why the new law proposal, Com2012(206) has been presented, to fill the gaps of the current legislation.

The purpose of this essay is to describe and analyse the current legislation and the new law proposal to be able to define the problems with the existing legislation as well as determine whether the new law would solve these problems.

The inquiry of legislation, case law and the new law proposal leads up to identifying several problems, which can be solved with the new law. But there are still those who are not convinced of this new law, saying that the new definitions and articles this new law presents will only lead to new problems instead of just solving the old ones. The new law is needed, but the question remains: is it really necessary to accept this new law which is "almost there", or is it worth to wait for a better one?



# Sammanfattning

Mervärdesbeskattning regleras inom EU av mervärdesskattedirektivet. Detta direktiv är menat att täcka hela mervärdesskatteområdet, men något som saknas helt är regler för beskattning av rabattkuponger. På grund av detta har ett nytt förslag, Kom2012(206), tagits fram för att åtgärda problemet och fylla de luckor som finns.

Syftet med uppsatsen är att beskriva och analysera nuvarande lagstiftning samt det nya förslaget för att kunna utreda vilka brister det egentligen finns i den nuvarande lagstiftningen, samt undersöka om det nya förslaget åtgärdar dessa brister.

Utredningen av lagtext, rättspraxis och det nya förslaget leder till att ett antal problem kan identifieras, och sedan även besvaras utifrån det nya lagförslaget. Trots att det nya förslaget bidrar med ett antal lösningar på hur man skall täppa till luckorna i lagstiftningen så finns det en viss allmän (och berättigad) skepsis mot förslaget. Vissa menar att de definitioner och förslag som presenteras inte är tillräckligt djupgående. Men det är trots allt ofrånkomligt att en ny lagstiftning behövs, och det är svårt att svara på om den går att vänta med eller om det är värt att anta detta nya förslag innan man har tänkt över följderna av de nya reglerna ordentligt.





# Förkortningar

EU	Europeiska Unionen
EUD	EU-domstolen
ML	Mervärdesskattelagen (SFS 1994:200)
SFS	Svensk författningssamling
SKL	Sveriges Kommuner och Landsting
SKV	Skatteverket
uppl.	Upplaga

# Begreppsdefinitioner

Ett begrepp som används upprepade gånger i uppsatsen är *voucher*. I det nya lagförslag som utvärderas är det ordet voucher och inte rabattkupong som används flitigt. Att begreppsdefiniera detta ord är på sätt och vis en del av uppsatsens syfte, då det är en del i det nya lagförslaget att definiera begreppet voucher för mervärdesskatteändamål. En riktig och tidsenlig definition av begreppet voucher existerar inte i nuläget i rättsliga sammanhang. Det som går att finna är en definition i Oxford Dictionary<sup>1</sup> där det framgår att en voucher är ”ett papper som kan användas istället för pengar för att betala för en vara eller reducera dess pris”. Denna definition känns något föråldrad i dagens IT-samhälle, vilket är en del av anledningen till att begreppet definieras om. I uppsatsen kommer ordet voucher användas när det nya förslaget analyseras då det är det begrepp som används i förslaget.

---

<sup>1</sup> Oxford Advanced Learner's Dictionary, 'voucher', 2013

# 1. Inledning

## 1.1 Bakgrund

Den Europeiska unionen skapades genom Maastrichtfördraget (1 november 1993) och har sedan dess omformats ett par gånger för att slutligen, genom Lissabonfördraget (1 december 2009), bli den Europeiska Union vi känner idag<sup>2</sup>. Inom den Europeiska Unionen är det *primärrättens* fördrag som fungerar som grundlag, och dessa är överordnade *sekundärrätten*. Sekundärrätten består av olika rättsakter som exempelvis *förordningar*, som blir direkt tillämpliga i medlemsstaterna omedelbart efter att de antagits, och *direktiv*, som inte är direkt tillämpliga utan måste implementeras i medlemsstaternas lagstiftning. Direktiven fastställer krav för hur effekten av medlemsstatens tillämpning skall bli, men hur just själva tillämpningen ska ske är valfritt och därmed upp till medlemsstaterna själva att föra in i sin lagstiftning.

Det är ett sådant direktiv som styr området mervärdesbeskattning. Det *sjätte mervärdesskattedirektivet*<sup>3</sup> antogs den 17 maj 1977 och har ändrats ett antal gånger under årens lopp. Det dröjde dock till år 2007 innan det skedde en ordentlig omarbetning av det sjätte direktivet, och ett nytt mervärdesskattedirektiv blev gällande<sup>4</sup>. Detta var till större delen en omskrivning av det sjätte direktivet och innehöll inte någon egentlig ändring av gällande lagstiftning i grunden, utan tjänade mer som en omstrukturering av det gamla direktivet.

*Mervärdesskattedirektivet*<sup>5</sup> syftar till att harmonisera medlemsstaternas lagstiftning på området. Att ha ett likadant system för mervärdesskatt inom hela Europeiska Unionen minskar risken för problem som exempelvis dubbelbeskattning och dubbel ickebeskattning drastiskt.

---

<sup>2</sup> Ståhl, Kristina m.fl. *EU-skatterätt*. 3 uppl, Iustus förlag, 2011, sid 20

<sup>3</sup> Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund

<sup>4</sup> Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

<sup>5</sup> direktiv 2006/112/EG

Dock finns det vissa områden som inte täcks av de regler som finns i direktivet, och ett av dessa områden är beskattning av rabattkuponger (även kallade *vouchers*). Hur beskattning av dessa element skall ske beskrivs inte alls i direktivet, och medlemsländerna har därför på egen hand tolkat de få regler som finns på området, vilket har lett till att lagstiftningen mellan länderna skiljer sig åt.

För att komma tillrätta med detta problem har EU-kommissionen tagit fram förslaget Kom 2012 (206), i syfte att nya utökade regler på detta område skall bidra till större harmonisering på mervärdesskatteområdet.

## **1.2 Syfte och frågeställning**

Uppsatsens syfte är att beskriva och analysera rådande lagstiftning samt det nya lagförslaget Kom 2012(206) för att kunna utreda huruvida de problem som finns på mervärdesskatteområdet vid hantering av rabattkuponger kan avhjälpas med det nya förslaget.

Det råder i dagsläget stora brister i EU-lagstiftningen när det gäller beskattning av rabattkuponger. Det direktiv som styr detta område tar inte upp ämnet över huvud taget, vilket har lett till att det till stor del är rättspraxis som styr och att området är svårt att överblicka. Det är också svårt för medlemsstaterna att anpassa sin lagstiftning till direktivet när det är såpass oklart vad som skall gälla. För att lösa detta har EU-kommissionen kommit med ett nytt förslag där man försökt reglera upp beskattningen av så kallade *vouchrar*. Detta nya förslag tar upp och reglerar många av de saker som saknats i nuvarande direktiv, med stor tyngd på *vouchrar* i allmänhet. Uppsatsens fokus kommer dock att ligga på området beskattning av rabattkuponger, och då särskilt rabattkuponger som inte givits ut mot någon ersättning, då det är just här det fortfarande finns många frågetecken, och det blir alltför rörigt och omfattande att gå igenom all lagstiftning på området (se avsnitt 1.3 Avgränsningar nedan).

Det finns en hel del korta kommentarer om förslaget från olika spridda källor. Det som saknas är dock en ordentlig jämförelse mellan rådande lagstiftning, rättspraxis och det nya förslaget för att reda ut om de problem som finns i dagsläget verkligen löses genom det nya förslaget. Detta är därför syftet med

uppsatsen: att tydligt jämföra och bryta ner de frågetecken som finns så att förslagets omfattning blir tydligt i relation till gällande rätt. Tanken är att uppsatsen skall bidra med en tydlig sammanställning och jämförelse av vad det nya förslaget skulle innebära på området beskattning av rabattkuponger och om det fortfarande lämnas brister i lagstiftningen.

De frågeställningar som kommer tas upp för att uppfylla syftet med uppsatsen är:

- Hur hanteras rabattkuponger idag i momssammanhang och vilka problem finns, speciellt när det gäller rabattkuponger som det inte lämnas ersättning för?
- Vad innebär det nya förslaget Kom2012(206)?
- Är detta rätt sätt att avhjälpa problemet med beskattning av rabattkuponger?

### **1.3 Avgränsningar**

Jag har valt att fokusera på mervärdesbeskattning av rabattkuponger, och då speciellt rabattkuponger som det inte lämnas någon ersättning för. Det finns en hel del skrivet om *vouchers* i form av exempelvis telefonkort, men dessa kommer jag inte gå närmare in på utan hålla mig till de klassiska rabattkupongerna som ges till kunden och sedan inlöses mot en prisnedsättning. Mervärdesskatteområdet inom EU är väldigt stort, och denna avgränsning underlättar undersökningen betydligt. Fokus kommer att ligga på Europeiska Unionens direktiv och hur dessa reglerar medlemsstaternas lagstiftningar. Det finns inte utrymme i uppsatsen att jämföra alla medlemsländers separata lagstiftningar på området men jag tar upp svensk mervärdesskattelag som ett exempel på hur mervärdesskattedirektivet tolkas och överförs till nationell lagstiftning. Jag har alltså valt att fokusera på hur det nya direktivet kommer att påverka medlemsländer i allmänhet, dock med Sverige som exempel på hur det kan påverka nationella lagar.

## 1.4 Metod och material

Metoden som använts i denna uppsats är den traditionella rättsdogmatiska, som går ut på fastställande av gällande rätt, *de lege lata*<sup>6</sup>. Då det till stor del är EU-lagstiftning som genom direktiv styr mervärdesskatteområdet ligger fokus på just EU-rätt. Även den svenska momslagen tas upp, men då denna i mångt och mycket är en direkt tolkning av mervärdesskattedirektivet läggs inget stort fokus på den. Den syftar istället till att påvisa likheterna mellan nationell lagstiftning och EU-lagstiftning.

Det finns även vissa deskriptiva delar i uppsatsen. Ett material måste beskrivas för att kunna analyseras<sup>7</sup>, och detta är fallet i denna uppsats då de olika lagtexterna måste beskrivas för att kunna jämföras på ett tydligt och för läsaren givande sätt.

En stor vikt läggs i uppsatsen på rättspraxis från EUD. Ett antal rättsfall har gått igenom för att ge en överblick över domar på mervärdesskatteområdet som rör rabattkuponger, och de mest relevanta beskrivs mer ingående i uppsatsen.

Användandet av material som remissutlåtanden och yttranden från näringslivet syftar till att visa på samhällets syn på den rådande situationen med lagstiftningens bristfällighet samt en överblick av den allmänna synen på det nya förslaget. Dessa källor ges ingen framstående roll som rättsligt stöd för vare sig det ena eller andra, utan ses enbart som ett bevis på behovet av en ny lagstiftning.

Även en viss del facklitteratur på området har använts för att insamla fakta om Europeiska unionens grundfunktioner och om beskattning av rabattkuponger.

## 1.5 Disposition

Denna uppsats är uppdelad i fyra kapitel.

---

<sup>6</sup> Lehrberg, Bert. *Praktisk juridisk metod*. Uppl. 6. Institutet för bank- och affärsjuridik (IBA), Uppsala, 2010, s 26f.

<sup>7</sup> Sandgren, Claes. *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*. Uppl. 2:4. Norstedts Juridik AB, 2011, s 66.

*Det första kapitlet* är en kort inledning där bakgrunden till uppsatsen presenteras, följt av avgränsningar, metod/material samt syfte och frågeställningar.

*Det andra kapitlet* inleds med att mervärdesskattedirektivet presenteras, och därefter följer rådande svensk lagstiftning och relevant rättspraxis från EU-domstolen.

*Det tredje kapitlet* inleds med en beskrivning av det nya lagförslaget Kom (2012)206, och därefter en djupare förklaring av de nya artiklarna.

*Det femte kapitlet* innehåller en analys av den utredning som gjorts i kapitel två och tre där dessa ställs i relation till varandra, med skillnader mellan rådande lagstiftning och det nya förslaget och vilka effekter det kan tänkas få i praktiken. Här finns även ett försök till att besvara syfte och frågeställning med uppsatsen. Analysen utreder förslagets ”vara eller inte vara”, och slutligen presenteras ett par egna tankar och reflektioner kring förslaget.





## 2. Gällande rätt

### 2.1 Inledning

I följande kapitel presenteras gällande rätt inom den Europeiska Unionen på mervärdesskatteområdet, samt Sveriges tolkning av denna genom Momslagen (Mervärdesskattelag (1994:200)). Även ett antal välkända rättsfall från EU-domstolen kommer att presenteras för att redogöra för den praxis som följs på mervärdesskatteområdet.

### 2.2 Aktuell lagstiftning

#### 2.2.1 Inledning

Inom Europeiska Unionen är det sekundärrättens direktiv som i huvudsak styr beskattningsområdet. Staters beskattningsrätt är en del av deras suveränitet, och detta innebär att lagstiftningen leds av direktiv för att uppnå ett specifikt mål men utformas valfritt inom medlemsstaterna själva.

På mervärdesskatteområdet är det mervärdesskattedirektivet<sup>8</sup> som reglerar vad som skall uppnås med den nationella lagstiftningen. Som tidigare nämnts är det upp till medlemsstaterna att själva stifta sina lagar på detta område så länge de uppnår de mål som sätts av direktivet, men då mervärdesbeskattningen är mycket hårt detaljreglerad i direktivet är det trots allt de facto EU-rätten som styr på detta område<sup>9</sup>.

#### 2.2.2 Rådets mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG)

Rådets mervärdesskattedirektiv antogs i sin nuvarande form den 1 januari 2007 och är en omarbetning av det sjätte mervärdesskattedirektivet<sup>10</sup>. Det nya direktivet kodifierar bestämmelserna i det sjätte direktivet men ändrar inte lagstiftningen i grunden<sup>11</sup>. Det är huvudsakligen av tydlighetsskäl<sup>12</sup> som man valt att samla alla

---

<sup>8</sup> direktiv 2006/112/EG

<sup>9</sup> Henkow, Oskar. *Mervärdesskatt i teori och tillämpning*, Gleerups, 2012, s 13

<sup>10</sup> direktiv 77/388/EEG

<sup>11</sup> [www.europa.eu/legislation](http://www.europa.eu/legislation)

<sup>12</sup> direktiv 2006/112/EG punkt (1)

omarbetningar som gjorts av det sjätte direktivet under det nya direktiv 2006/112/EG.

De områden som direktivets olika avdelningar utgörs av är: tillämpningsområde, beskattningsbara personer och transaktioner, plats för transaktioner, beskattningsgrundande händelse och mervärdesskattens utkrävbarhet, beskattningsunderlag, skattesatser, undantag från skatteplikt, avdrag, skyldigheter, särskilda ordningar, avvikelser samt diverse bestämmelser och slutbestämmelser.

För denna uppsats är det avdelning VII som hanterar beskattningsunderlaget som är av störst intresse, och som kräver en djupare genomgång, både för att besvara uppsatsens frågeställning och för att få en ordentlig förståelse för de rättsfall som tas upp nedan. Detta eftersom det är beräkningen av beskattningsunderlaget som är ett av de stora problemen när det gäller hantering av rabattkuponger. Även vad som räknas som en beskattningsbar transaktion är grundläggande för att förstå beskattningen av rabattkuponger, och detta definieras i avdelning IV.

*Avdelning IV Beskattningsbara transaktioner* innehåller regler om leverans av varor, gemenskapsinterna förvärv, tillhandahållande av tjänster och import av varor. Detta är alltså de olika typer av beskattningsbara transaktioner som finns definierade. Att en överlåtelse av en rabattkupong är en beskattningsbar transaktion framgår av artikel 14, som klargör att ”1. Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.”

En stor fråga i detta sammanhang är *när* beskattning av rabattkuponger ska ske. Detta tas upp i *Avdelning VI Beskattningsgrundande händelse och mervärdesskattens utkrävbarhet*.

Artikel 65 fastställer att:

Om förskottsbetalningar görs innan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum, skall mervärdesskatten på förskottsbetalningen vara utkrävbar vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet.

Artikel 66 stadgar:

Med avvikelse från artiklarna 63, 64 och 65 får medlemsstaterna föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer blir utkrävbar vid någon av följande tidpunkter:

- a) Senast när fakturan utfärdas.
- b) Senast vid mottagandet av betalningen.
- c) Om någon faktura inte har utfärdats, eller om fakturan utfärdas för sent, inom en angiven period från dagen för den beskattningsgrundande händelsen.

Huruvida rabattkuponger skall beskattas vid utställande eller inlösen blir alltså en tolkningsfråga i brist på mer precisa bestämmelser.

*Avdelning VII Beskattningsunderlag* inleds med ett kapitel kallat *Definitioner*. Här beskrivs begreppet marknadsvärde som det belopp en förvärvare hade fått betala till en oberoende leverantör i den stat där transaktionen beskattas för att erhålla varan eller tjänsten vid den tidpunkten<sup>13</sup>.

Kapitel 2 behandlar *Leverans av varor och tjänster*. Den första artikeln<sup>14</sup> beskriver en huvudregel som består i att om en leverans inte faller under specialbestämmelserna i artikel 74-77 så skall beskattningsunderlaget utgöra all den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller kommer att erhålla av förvärvaren eller tredje part, inklusive eventuella subventioner. Artikel 74-77 behandlar uttagsbeskattning samt internationella transaktioner, och klargör bland annat att vid uttag ur verksamhet skall beskattningsunderlaget utgöras av inköpspriset<sup>15</sup>.

Artikel 78 identifierar vad som ska ingå i beskattningsunderlaget, som skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, transport- och försäkringskostnader mm.

Artikel 79 innehåller ett par intressanta fakta för uppsatsen:

Följande poster skall inte ingå i beskattningsunderlaget:

- a) Prisnedsättningar som rabatt för förtida betalning.
- b) Prisreduktioner och rabatter som förvärvaren beviljas och som denne förvärvar vid den tidpunkt då transaktionen äger rum.

---

<sup>13</sup> direktiv 2006/112/EG, art 72

<sup>14</sup> Ibid. art 73

<sup>15</sup> Ibid. art 74

c) Belopp som en beskattningsbar person har mottagit av förvärvaren som ersättning för utlägg som gjorts i förvärvarens namn och för förvärvarens räkning och som bokförts på ett interimskonto.

Den beskattningsbara personen skall styrka de faktiska beloppen för de utlägg som avses i första stycket c, och han skall inte ha rätt att dra av den mervärdesskatt som eventuellt påförts utläggerna.

Prisnedsättningar skall alltså inte ingå i beskattningsunderlaget. Beskattningsunderlaget utgörs, som tidigare nämnts, enligt artikel 73 av den totala ersättning tillhandahållaren erhåller av förvärvaren eller tredje part, om det inte föreligger uttag ur verksamhet eller internationella transaktioner. Resten av kapitel två bedöms inte relevant för uppsatsens syfte.

Under kapitel 5 i samma avdelning finns följande artikel, som även den är relevant för hantering av beskattning av rabattkuponger:

#### Artikel 90

1. Vid avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.

2. Om betalningen helt eller delvis uteblir, får medlemsstaterna avvika från bestämmelsen i punkt 1.

Det går alltså att sätta ned beskattningsunderlaget även i de situationer då rabatten inte ges förrän efter att transaktionen ägt rum.

Övriga delar av mervärdesskattedirektivet är självklart intressanta i olika utsträckning, men ovan nämnda artiklar är de som har störst betydelse när det gäller beskattning av rabattkuponger.

### **2.2.3 Mervärdesskattelag (1994:200)**

I den svenska lagstiftningen är det mervärdesskattelagen<sup>16</sup> som styr. Denna bygger på mervärdesskattedirektivet som redogjorts för ovan. Dock finns det på detta område, vilket tidigare nämnts, luckor i lagstiftningen som givit utrymme för medlemsstaterna att själva välja hur beskattningen skall gå till.

---

<sup>16</sup> Mervärdesskattelag (1994:200)

Sjunde kapitlet i den svenska mervärdesskattelagen behandlar beskattningsunderlaget (motsvarande avdelning 7 i mervärdesskattedirektivet<sup>17</sup>). Kapitlets första paragrafer behandlar även skattesatsen, men detta bedöms inte lika relevant för uppsatsen.

Sjätte paragrafen i sjunde kapitlet tar upp samma saker som artikel 79 i mervärdesskattedirektivet:

6 § I beskattningsunderlaget ska inte ingå belopp

1. varmed priset i enlighet med vad som avtalats sätts ned på grund av betalning före förfallodagen,
2. som svarar mot prisnedsättningar och rabatter till kunden vilka medges vid tidpunkten för tillhandahållandet, eller
3. som svarar mot prisnedsättning som ges efter det att tillhandahållandet ägt rum om inte annat följer av andra stycket.

I beskattningsunderlaget ska ingå belopp som avses i första stycket 3 om den skattskyldige och hans kund avtalat om detta.

Om en vara återtas med stöd av förbehåll om återtaganderätt enligt konsumentkreditlagen (2010:1846) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., får säljaren minska beskattningsunderlaget med vad han vid avräkning med köparen tillgodoräknar köparen för den återtagna varans värde. Denna rätt gäller dock endast om han kan visa att köparen helt saknat rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av den ingående skatt som hänför sig till dennes förvärv av varan.

Om en förlust uppkommer på den skattskyldiges fordran som avser ersättning för en vara eller en tjänst (kundförlust), får han minska beskattningsunderlaget med beloppet av förlusten.

I 13 kap. finns bestämmelser om hur minskningen av beskattningsunderlaget ska redovisas av den skattskyldige. Lag (2010:1850).

I 11 kapitlet behandlas vad som gäller för hantering av kreditnota.

---

<sup>17</sup> direktiv 2006/112/EG

10 § Om säljaren lämnar sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap 6 § första stycket 1 eller 3 och förutsättningarna i 7 kap. 6 § andra stycket inte föreligger, ska han utfärda en handling eller ett meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan (kreditnota). Detta gäller även vid sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap. 6 § första stycket 2 om nedsättningen inte framgår av tidigare upprättad faktura.

Även i fall av kundkreditering av annat slag än som avses i första stycket ska säljaren utfärda en kreditnota.

Varje handling eller meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan ska likställas med en faktura. Lag (2012:342)

Detta är i stort sett samma saker som framgår av direktivet, tolkat till svensk rätt.

Hur denna lag skall användas i praktiken tas upp i skatteverkets handledning för mervärdesbeskattning<sup>18</sup>. Handledningen tar upp många aspekter av mervärdesbeskattning, men det finns ett avsnitt som behandlar hur rabatter påverkar beskattningsunderlaget och som är mest relevant för uppsatsen.

Rabatter som erhålls vid betalning före förfallodagen, t.ex kassarabatter, ska minska beskattningsunderlaget enligt 7 kap 6§ första st. 1 ML. Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet<sup>19</sup> finns i art 79 1 st. a. Samma sak gäller för rabatter och så vidare som ges vid tillhandahållandet eller som lämnas i efterhand, vilket framgår i 7 kap 6§ första stycket 2-3 ML samt art 79 första st b, 87 b och 90.1 i mervärdesskattedirektivet.

Enligt EU-domstolen så ska beskattningsunderlaget för en skattskyldig tillverkare utgöras av priset för vilket han sålt varorna till grossist/detaljhandlare minus den inlösta kupongens värde.

Handledningen tar även upp ett par av de rättsfall från EUD som refereras till i avsnitt 2.3 nedan<sup>20</sup>.

---

<sup>18</sup> Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1 s 409 f.f.

<sup>19</sup> direktiv 2006/112/EG

<sup>20</sup> Mål C-288/94 *Argos*, Mål C-427/98 *Kommissionen v. Tyskland*, Mål C-398/99 *Yorkshire*

När det gäller ersättning för marknadsföring finns sådan i två slag; antingen en betalning för en särskild tjänst eller en rabatt eller bonus som är sammankopplad med en tjänst mellan parterna. Om det inte finns någon bestämd prestation som svarar mot den ersättning som fås av leverantören kan det enligt Skatteverket handla om en prisnedsättning på en leverans av varor som gjorts tidigare. Om priset nedsätts i efterhand skall då leverantörens beskattningsunderlag minskas med den ersättning som ges till återförsäljaren.

Detta är de mest relevanta delarna ur handledningen, och här dras gränsen för att uppsatsen inte skall driva iväg utanför avgränsningarna.

Något som också måste nämnas i dessa sammanhang är principen om EU-konform tolkning. Medlemsländerna är skyldiga att tolka och tillämpa nationell rätt i ljuset av relevanta EU-direktivs ordalydelse och ändamål<sup>21</sup>. Detta påvisas tydligt i skatteverkets handledning, där både ML och mervärdesskattedirektivet hela tiden används som vägledning, och där praxis från EUD används som referenser där lagstiftningen brister. Utifrån denna handledning verkar det troligt att åtminstone skatteverket håller sig till denna konforma tolkning av EU-rätten.

## **2.3 Aktuell praxis**

### **2.3.1 Inledning**

De domar som EU-domstolen slagit fast målar upp en bra bild av hur moms­lagstiftningen används och tolkas i praktiken, och ger ytterligare hjälp till att förstå hur systemet fungerar (eller inte fungerar) i dagsläget. Den rättspraxis som fastslagits i dessa domar är det som vägleder där lagstiftningen inte räcker till.

De rättsfall som tas upp nedan är några av de viktigaste och mest kända, det finns självklart många fler fall att ta hänsyn till men tyvärr ryms dessa inte inom uppsatsens ramar<sup>22</sup>.

---

<sup>21</sup> Henkow, Oskar, 2012, a.a., s 14.

<sup>22</sup> Mål C-48/97 Kuwait Petroleum, Mål C-317/94 Elida Gibbs, Mål C-427/98 Kommissionen v Tyskland, Mål C-126/88 Boots, Mål C-34/99 Primback, Mål C-288/94 Argos, Mål C-230/87 Naturally Yours Cosmetics II

### 2.3.2 Rättsfall

Målet *Naturally Yours Cosmetics II*<sup>23</sup> tar upp problemet med när en tillverkare säljer en vara till en återförsäljare för ett mindre pris än det man säljer varan till andra återförsäljare för, för att kunna använda denna vara till att sälja andra saker och locka nya kunder till både återförsäljarens och tillverkarens nytta, och varan måste återlämnas till tillverkaren om kampanjen uteblir. Domstolen tolkade lagen så att beskattningsunderlaget utgjordes av den monetära ersättningen för varan plus värdet av den tjänst som själva marknadsföringen utgör, vilken bedömdes ha samma värde för tillverkaren som nedsättningen av priset. Därmed blev beskattningsunderlaget ändå det ursprungliga priset.

*Boots*<sup>24</sup> handlar om ett företag som sålde varor i en affärskedja i Storbritannien, där vissa varor hade kuponger tryckta på förpackningen. Kupongen gav kunden rätt att köpa en likadan eller annan vara (specificerat på kupongen) med en prissänkning motsvarande kupongens nominella värde. Kostnaden för detta bars ibland av Boots, ibland av återförsäljarna och ibland av båda. Domstolen konstaterade att i de fall där Boots själva bar kostnaden för prisnedsättningen hade kupongen inget värde i sig, men i de fall där återförsäljaren betalade prisnedsättningen till Boots hade kupongen ett värde motsvarande denna nedsättning.

Enligt artikel 11 A 1a (nuvarande artikel 73<sup>25</sup>) skall beskattningsunderlaget vara allt som utgör ersättning för varan. Beskattningsunderlaget skall inte innefatta prisnedsättningar och rabatter. Precis som slås fast i fallet *Naturally Yours* (ovan) så utgörs beskattningsunderlaget av den ersättning som ges för varan. Det nominella värdet på kupongen, som skickas till tillverkaren, utgör ingen ersättning i sig utan är bara ett bevis på den utlovade prisnedsättningen för kunden. Beskattningsunderlaget skall alltså utgöras av den faktiska monetära ersättningen.

I målet *Argos*<sup>26</sup> slås fast att om en leverantör säljer en kupong till en köpare till ett rabatterat pris och med löftet att senare ta emot kupongens nominella värde som

---

Mål C-380/99 Bertelsmann, Mål C- 398/99 Yorkshire Co-operatives, Mål C-33/93 Empire Stores, Mål C-62/00 Marks & Spencer, Mål C-86/99 Freemans, Mål C-588/10 Kraft Foods Polska

<sup>23</sup> Mål C-230/87

<sup>24</sup> Mål C-126/88

<sup>25</sup> direktiv 2006/112/EG art 73

<sup>26</sup> Mål C-288/94



betalning, och en kund som varken var den som köpte kupongen från början eller vet vilket pris den såldes för betalar med den, så skall vederlaget som kupongen symboliserar utgöras av det belopp leverantören uppbar när han sålde kupongen. Det är alltså detta mindre belopp, och inte kupongens nominella värde, som skall ligga till grund för beräkning av beskattningsunderlaget vid den tidpunkt när kupongen används. Detta resonemang bygger på artikel 11A i sjätte direktivet (nuvarande artikel 73<sup>27</sup>).

Sjätte direktivets 11 artikel (nuvarande artikel 79 och 87<sup>28</sup>) skall tolkas så att begreppet ”rabatter” inte kan omfatta en nedsättning av hela priset, vilket framgår i målet *Kuwait Petroleum*<sup>29</sup>. Artikel 5.6 (nuvarande artikel 16<sup>30</sup>) säger att ett uttag av varor som överlåts utan ersättning kan jämföras med leverans mot vederlag då mervärdesskatten varit avdragsgill. I detta fall gör oljebolaget ett uttag av varor som byts mot kuponger, och eftersom dessa varor kan anses vara gåvor eftersom deras värde inte motsvarar kupongernas värde så utgör detta just en sådan leverans utan vederlag som beskrivs i art 5.6. Det är bara om dessa varor är av ett ringa värde som de inte beläggs med mervärdesskatt.

Målet *Elida Gibbs*<sup>31</sup> handlar om när en tillverkare utfärdar en rabattkupong som kunden kan lösa in hos tillverkaren (eller detaljhandlaren mot tillverkarens bekostnad) mot det belopp som står tryckt på kupongen, när varan är såld från tillverkaren till detaljhandlaren till fabrikspris. Detta förutsätter dock att kunden fått kupongen via en reklamkampanj och betalat varan med den till detaljhandlaren, och att detaljhandlaren återlämnar kupongen till tillverkaren. Målet tar upp en situation där tillverkaren i en försäljningskampanj säljer varor till fabrikspris till detaljhandlaren och även överlämnar kuponger som ger kunden rätt till en viss summa i återbetalning (som angetts på produktens förpackning) och dessa kuponger ger rätt till återbetalning av detta belopp om de skickas till tillverkaren.

---

<sup>27</sup> direktiv 2006/112/EG art 73

<sup>28</sup> direktiv 2006/11/EG art 79 första stycket leden a och b, art 87 a och b

<sup>29</sup> Mål C-48/97

<sup>30</sup> direktiv 2006/112/EG art 16

<sup>31</sup> Mål C-317/94

Fallet behandlade frågan om vad som egentligen var beskattningsunderlaget; det ursprungliga betalade priset eller priset minus rabatten. I dessa fall skall artikel 11 A 1 a (nuvarande artikel 73<sup>32</sup>) och 11 C 1 (nuvarande artikel 90.1 och 90.2<sup>33</sup>) tolkas så att tillverkarens beskattningsunderlag blir försäljningspriset minus rabatten. Detta gäller för alla led i distributionskedjan. Det ansågs när fallet dömdes att det inte var i linje med momsdirektivet att beskattningsunderlaget för tillverkaren inte skulle vara av samma storlek som den ersättning denne slutligen fick.

Den tyska regeringen ansåg i fallet *Kommissionen v Tyskland*<sup>34</sup>, som följde på *Elida Gibbs*<sup>35</sup>, att det inte var tillåtet för en tillverkare att minska sitt beskattningsunderlag med samma värde som en given rabatt vid återbetalning till en person i distributionskedjan som inte var tillverkarens direkta kund. Enligt kommissionen framgick det dock av 11 artikeln i sjätte direktivet (nuvarande artikel 73) att ingen skillnad kan göras mellan om ersättningen går direkt från den skattskyldige till konsumenten eller om det går via någon annan skattskyldig, eller mellan de fall där det finns en direkt förbindelse mellan den skattskyldige som löst in kupongen och den skattskyldige som mottagit kupongen.

Det argumenterades dock, vilket är intressant för denna uppsats, från Tysklands sida för att detta system, där tillverkaren får minska beskattningsunderlaget under nämnda omständigheter, skulle kunna leda till systematiska skattebortfall vid gränsöverskridande handel med rabattkuponger. Man påstod att det exempelvis vid export undantagen skatteplikt, eller om köparen vore näringsidkare med avdragsrätt, skulle uppstå ett avdragsöverskott. Kommissionen ansåg dock att det redan fanns tillräckliga regleringar för att motverka detta.

I punkt 45 i målet *Primback*<sup>36</sup> framgår det att domstolens rättspraxis är att vid tjänster som ingår i transaktionen med en rabattkupong (som kan bestå av flera delar) så föreligger skattemässigt endast en tjänst, där en del är den huvudsakliga

---

<sup>32</sup> direktiv 2006/112/EG art 73

<sup>33</sup> direktiv 2006/112/EG art 90.1 och 90.2

<sup>34</sup> Mål C-427/98

<sup>35</sup> Mål C-317/94

<sup>36</sup> Mål C-34/99

tjänsten och övriga delar skall anses vara underordnade tjänster av samma slag som huvudtjänsten.

I punkt 49 i samma fall framgår att artikel 11 A1 a (nuvarande artikel 73<sup>37</sup>) skall tolkas så att vid leverans av varor som kännetecknas av: att varorna säljs för samma pris oberoende av kontant eller kredit betalning, att köpet finansieras av ett (annat) kreditbolag vid köparens begäran, att detta finansiella bolag åtar sig att betala angivet pris till säljaren, att de i själva verket betalar ett lägre pris enligt ett avtal som köparen inte är medveten om samt att köparen betalar det angivna priset till det finansiella bolaget, så utgörs beskattningsunderlaget av det pris som köparen betalar.

Enligt artikel 11A 1a och 11C (nuvarande artikel 73 och 90<sup>38</sup>) är det så att när en slutkonsument betalar en del av priset på en vara kontant och en del med en kupong till en detaljhandlare skall det nominella värdet på rabattkupongen inkluderas i beskattningsunderlaget. Detta förutsätter dock att tillverkaren betalar detaljhandlaren det belopp som står på kupongen. Detta exemplifieras av fallet *Yorkshire Co-operatives*<sup>39</sup>.

Ett av de nyare fall som snuddar vid ämnet för uppsatesen är Granton Advertising. Målet har fortfarande inte fått något avgörande, men Generaladvokaten har uttalat sig om det. Målet handlar om huruvida ett kort som används för att delvis betala varor kan räknas som ”andra värdepapper” eller ”andra överlåtbara skuldebrev”. Generaladvokaten anser att detta rättsfall kräver ett klagörande av vad innebörden är av ”rabattkort” och ”rabattkuponger” eftersom felaktiga antaganden om dessa kan vara själva grunden i frågan. Beskattningsunderlaget när ett köp görs som betalas delvis med ett Grantoncard utgörs, som tidigare slagits fast, av den ersättning köparen faktiskt har erlagt. Det finns enligt generaladvokaten bara två fall där EUDs praxis utgår från att rabattkupongen i sig har ett värde när den används och därför har lett till ett högre beskattningsunderlag än det betalade priset:

---

<sup>37</sup> direktiv 2006/112/EG art 73

<sup>38</sup> direktiv 2006/112/EG art 73 och 90

<sup>39</sup> Mål C-398/99

49. För det första är detta fallet när den skattskyldiga person som tar emot en rabattkupong kan byta denna mot pengar hos en tredje part.(Boots) Då har nämligen den rabattkupong som den skattskyldiga personen har erhållit ett ekonomiskt värde för denna, som ska betraktas som ett betalningsmedel när beskattningsunderlaget bestäms.(Kommissionen mot tyskland)

50. För det andra har en rabattkupong för prisreducering när den används bara betydelse för beskattningsunderlaget om den skattskyldiga person som tar emot den dessförinnan själv har sålt kupongen. I detta fall ska rabattkupongen också betraktas som ett betalningsmedel och åsättas det värde som erhållits när den tidigare såldes.(Argos)

Dessa två situationer gäller dock inte i detta fall, då de företag som ger rabatt vid användande av grantoncard inte själva sålt kortet. Därmed påverkar inte priset vid köp av grantoncard själva beskattningsunderlaget.

## 2.4 Sammanfattning och analys

Både EU-lagstiftningen och det svenska mervärdesskattedirektivet tar upp de allra viktigaste reglerna för beskattning av rabatterade varor. Beskattningsunderlaget vid försäljning skall utgöras av den ersättning som faktiskt lämnats för den sålda varan, vilket innebär att rabatter inte skall inkluderas. Detta är grunden för all beräkning av mervärdesskatt i situationer som inbegriper rabattkuponger.

EU-domstolens rättspraxis definierar ytterligare vad som gäller för beskattning av rabattkuponger. Det finns ett antal mer kända fall, som tagits upp i detta kapitel, där de regler som finns i mervärdesskattedirektivet utvecklas ytterligare. Några av de viktigaste komplementen till lagstiftningen är följande:

- Vid tjänster som ingår i transaktionen med en rabattkupong (som kan bestå av flera delar) så föreligger skattemässigt endast en tjänst, där en del är den huvudsakliga tjänsten och övriga delar skall anses vara underordnade tjänster av samma slag som huvudtjänsten.
- Det nominella värdet på kupongen, som skickas till tillverkaren, utgör ingen ersättning i sig utan är bara ett bevis på den utlovade prisnedsättningen för kunden. Beskattningsunderlaget skall alltså utgöras av den faktiska monetära ersättningen i de fall där tillverkaren står för ”förlusten” som rabatten innebär.
- ingen skillnad kan göras mellan om ersättningen går direkt från den skattskyldige till konsumenten eller om det går via någon annan

skattskyldig, eller mellan de fall där det finns en direkt förbindelse mellan den skattskyldige som löst in kupongen och den skattskyldige som mottagit kupongen.

- När en slutkonsument betalar en del av priset på en vara kontant och en del med en kupong till en detaljhandlare skall det nominella värdet på rabattkupongen inkluderas i detaljhandlarens beskattningsunderlag i de fall när tillverkaren ersätter detaljhandlaren för kupongens värde.
- Vid ett uttag av varor som byts mot kuponger kan dessa varor anses vara gåvor eftersom deras värde inte motsvarar kupongernas värde. Det är bara om dessa varor är av ett ringa värde som de inte beläggs med mervärdesskatt.
- Om köpet finansieras av ett (annat) kreditbolag vid köparens begäran, och detta bolag i själva verket betalar ett lägre pris enligt ett avtal som köparen inte är medveten om och köparen betalar det angivna priset till det finansiella bolaget, så utgörs beskattningsunderlaget av det pris som köparen betalar.

Detta är även ungefär vad som tas upp i skatteverkets handledning till mervärdesskatt.

Denna uppsats har avgränsats till att lägga fokus på gratis rabattkuponger, men trots detta är allt det ovanstående av intresse för att ge läsaren en större förståelse av hur mervärdesskattesystemet fungerar. Det mest relevanta för hantering av gratis rabattkuponger är dock följande: rabatter skall enligt lag inte inkluderas i beskattningsunderlaget, utan bara all den ersättning försäljaren erhållit.

## 3. Kommissionens förslag

### 3.1 Inledning

Att ett nytt regelverk för beskattning av rabattkuponger behövs har blivit väldigt klart. Som kunnat läsas i ovanstående kapitel finns det många aspekter av beskattning av rabattkuponger som inte tas upp i lagstiftningen i dagsläget, inte minst vad en rabattkupong egentligen är för något och hur den definieras samt när beskattning av rabattkuponger skall ske.

Följande kapitel beskriver det nya förslag som lämnats för att lösa dessa problem.

### 3.2 Kom 2012(206)

#### 3.2.1 Inledning

Kom2012(206) har tagits fram för att förbättra en osynkroniserad lagstiftning genom mer precisa riktlinjer. Eftersom det är ett direktiv har det ingen direkt effekt men innebär att medlemsländerna måste anpassa sin lagstiftning efter det, och därmed uppnås ett mer harmoniserat mervärdesskattesystem. Förhoppningen är att kunna fylla de hål i lagstiftningen som finns idag.

Terra och Kajus skriver i sin bok om den nuvarande mervärdesskattelagstiftningen och det nya förslaget. De börjar med att diskutera rabattkuponger och drar slutsatsen att det bästa sättet att hantera rabattkuponger vore att om inget värde finns på kupongen borde mervärdesskatten dras när kupongen säljs, och om det finns ett värde på den så borde skatten dras när kupongen inlöses<sup>40</sup>.

Detta är mer eller mindre grundidén som det nya förslaget bygger på. Nedan beskrivs förslaget först övergripande för att ge läsaren en överblick av förändringarna och sedan i djupare detalj.

---

<sup>40</sup> Terra, Ben. Kajus, Julie, *A guide to the European VAT Directives Volume 1: Introduction to European VAT*, IBFD, 2013, s 683.

### 3.2.2 Förslagets huvuddrag

Det nya förslaget inleds med en beskrivning av vad en voucher är för något. Hela grunden till att ha ett fungerande system för beskattning av vouchrar är att ha en gemensam beskrivning av vad som definierar just dessa. Om inte alla har samma uppfattning om vad en voucher är så är det omöjligt att ha ett harmoniserat system för beskattning av dem. En grundläggande fråga är även *när* beskattning av vouchrar ska ske. Med dessa saker i åtanke finns det i förslaget fem lösningar som skall ta hand om de problem som rått på grund av brister i den tidigare lagstiftningen.

#### 1. Definition av vouchrar för mervärdesskatteändamål

Det har tillkommit en ny artikel 30a för att klargöra vilka vouchrar som ska beskattas vid inlösen (flerfunktionsvouchrar) och vilka som ska beskattas när de utställs (enfunktionsvouchrar). Om man kan avgöra detta eller inte beror på om det finns tillräckliga uppgifter vid utställandet för att beskatta eller om man måste vänta till inlösen.

#### 2. Tidpunkten för beskattning

De gällande reglerna i artikel 65 bör anpassas så att enfunktionsvouchrar blir mervärdesbeskattade vid tidpunkten för utfärdande och betalning. Tillhandahållandet av rättigheten vouchern ger och det underliggande tillhandahållandet av varor och tjänster kan inte ses som olika transaktioner. Detta är inget problem med enfunktionsvouchrar då de beskattas redan från början, men för andra vouchrar bör beskattning ske först vid det slutliga tillhandahållandet av varor eller tjänster. Därför införs den nya artikel 30b, för att klargöra att tillhandahållandet av varor och vouchern i sig utgör en enda transaktion i mervärdesskattehänseende.

#### 3. Regler om distribution

Innan flerfunktionsvouchrar når konsumenten så passerar de oftast genom en distributionskedja, vilket i sig kan anses utgöra en egen transaktion, dvs en beskattningsbar tjänst som är oberoende av den underliggande transaktionen.

Värdet av transaktionen kan mätas i voucherns värdestegring och detta kan ge upphov till problem om vouchern rör sig över medlemsstaternas gränser och det inte finns gemensamma regler för hur man hanterar detta. I nya artikel 25d klargörs att distributionen utgör en egen transaktion, och beräkning av denna förklaras i nya artikel 74b. Begreppet nominellt värde, innefattande den totala ersättning som utgår till försäljaren av en flerfunktionsvoucher, förs in i artikel 74a.

#### 4. Rabattvouchrar

I nya punkten (e) i artikel 25 samt 74c hanteras problemet med när det är utställaren och inte inlösaren som beviljar en prisreduktion, det vill säga när en voucher som ställs utan kostnad löses in av en annan person än utställaren, och denne sedan ersätts för detta av utställaren. Förslaget säger att denna transaktion skall ses som en separat tjänst mellan utställaren och inlösaren för att undvika en serie invecklade justeringar, där ersättningen från tillverkaren till distributören ses som en tredjepartsbetalning som måste läggas på fakturan till kunden för att inte ett skatteunderskott skall uppstå (se mer ingående förklaring nedan).

#### 5. Andra tekniska ändringar eller detaljändringar

Det krävs en del andra ändringar i direktivet för att se till att de föreslagna ändringarna ovan fungerar som de ska i praktiken. Detta gäller först och främst artiklarna 169 (avdragsrätt), artikel 193 (beskattningsbar person) och artikel 272 (andra skyldigheter). Även tekniska ändringar av artiklarna 28 och 65 behövs. Artikel 28 justeras så att alltför stora administrativa bördor undviks vid transaktionskedjor som innefattar flerfunktionsvouchrar. Detta i kombination med vad som står i artikel 25 får till följd att de underliggande varorna som vouchern ger rätt till beskattas vid inlösen men att värdet på varje transaktion beskattas för sig.

### **3.2.3 Djupare förklaring av förändringar**

När det gäller definitionen av en voucher är det inte svårt att sluta sig till att det är omöjligt att beskatta en voucher vid utställning om de uppgifter som behövs för beskattning inte finns då. Därmed är den naturliga följden att vouchern istället



beskattas vid inlösen. Om det inte råder någon lagstadgad samstämmighet om när beskattning skall ske blir det lätt så att olika länder gör på olika sätt.

Exempel på problem: om ett telefonkort ställs ut i ett land där det ses som förskottsbetalning och skatten tas ut där, och samma vara hamnar i ett annat land där det beskattas vid inlösen, så kommer dubbelbeskattning att ske. Händelse samma sak tvärtom skulle beskattning helt utebli. Detta förfarande är fullt lagligt så länge det inte finns någon synkroniserad lagstiftning mellan länderna.

Ovanstående är en av huvudanledningarna till att man i förslaget lagt mycket energi på att definiera vouchers. En av de viktigaste delarna och största förändringarna i det nya förslaget är införandet av enfunktions- och flerfunktionsvouchrar. Den nya definitionen är att en voucher är ett elektroniskt eller fysiskt instrument, ofta i kommersiellt syfte, som ger innehavaren rätt till varor eller tjänster till rabatterat pris. Det finns olika typer av vouchrar, vissa utställs mot ersättning och kan beskattas vid försäljning eller inlösen beroende på medlemsstaternas lagstiftning. En voucher kan också ges ut utan betalning och ge rätt till varor eller tjänster. Varorna eller tjänsterna kan i dessa fall betraktas som en affärsgåva. En kostnadsfri voucher som ger innehavaren rätt till en prisreduktion vid en efterföljande transaktion kan därmed på sätt och vis ses som en skyldighet att bevilja en prisnedsättning.

En enfunktionsvoucher ger innehavaren rätt att under redan kända omständigheter (beskattningsnivå, tillhandahållare, medlemsstat) erhålla varor eller tjänster. Beskattning av dessa skall ske när vouchern säljs.

En flerfunktionsvoucher innehåller ett flertal element som inte är klart definierade vid försäljningen, och därför kan inte beskattning ske vid utställandet utan måste ske vid inlösen.

När det gäller distribution av enfunktionsvouchrar finns inga större problem då beskattning av dessa skall ske i förväg. Det är när flerfunktionsvouchrar går genom en distributionskedja som det kan uppstå problem. För att hantera detta införs (som nämnts ovan) begreppet nominellt värde. Detta för att kunna fastställa voucherns värdeökning mellan utställaren och slutkonsumenten.

Kostnadsfria rabattvouchrar ger också rätt till prisreduktion vid inlösen. Så länge utställaren och inlösaren är samma person blir det så enkelt att beskattningsunderlaget minskas med rabatt-beloppet. Oftast passerar dock de varorna som rabattvouchern avser genom ett långt led av grossister och detaljhandlare, och utställaren ersätter ofta inlösaren för rabattkostnaden. Det kan också vara så att konsumenten betalar fullt pris vid köpet men senare får pengar tillbaka.

I nuläget säger rättspraxis att den ursprungliga utställaren får dra av ersättningen till inlösaren från priset på de ursprungliga varorna, som i fallet *Elida Gibbs* som beskrivits ovan<sup>41</sup>. För att undvika skatteunderskott ser man ersättningen som en tredjepartsbetalning från tillverkaren till inlösaren, och denna läggs till beskattningsunderlaget på den faktura som inlösaren ger kunden. Att göra skattejusteringar genom en distributionskedja är dock krångligt, och detta ämne har tidigare varit föremål för EU-domstolens granskning (se exempelvis *Elida Gibbs*<sup>42</sup> och *Kommissionen v. Tyskland*<sup>43</sup>). Vid gränsöverskridande handel med rabattkuponger kan det lätt uppstå en konflikt mellan kundens eventuella avdragsrätt och tillverkarens minskning av beskattningsunderlaget.

Tyvärr finns ingen enkel lösning på detta. Förslaget är dock att man, istället för att se det som en tredjepartsbetalning, ser ersättningen som en betalning för en inlösentjänst. När en kostnadsfri rabattkupong löses in mot varor så minskar priset med kupongens nominella värde, men även beskattningsunderlaget för tillhandahållandet.

Förslaget innehåller också mycket om hur skillnad dras mellan voucher och betaltjänst, men detta ryms inte inom uppsatsens avgränsade område.

---

<sup>41</sup> Mål C-317/94

<sup>42</sup> Mål C-317/94

<sup>43</sup> Mål C-427/98

### **3.3 Sammanfattning**

Förslaget inleds med ett försök att definiera vad en voucher faktiskt är.

Den största förändringen i de nya reglerna om mervärdesbeskattning är införandet av enfunktions- respektive flerfunktionsvouchrar. Detta är tänkt att underlätta en enhetlig beskattning av vouchrar, undvika dubbelbeskattning och ett konsekvent tillvägagångssätt på detta område. Den stora fördelen med denna uppdelning är att de vouchrar som kan beskattas vid utställning kommer att beskattas då, och att de vouchers vars värde från början är okänt kommer att beskattas vid inlösen.

Utöver detta innehåller förslaget en ändring av hanteringen av vouchrar i distributionskedjor samt vid återbetalning av rabatter från tillverkaren till återförsäljaren. Man inför inlösentjänsten i beskattningen, det vill säga att tillverkaren istället för att minska sitt beskattningsunderlag vid den första transaktionen och sedan betala rabattsumman till återförsäljaren istället faktureras på denna summa som om det vore en inlösentjänst. Man inför även begreppet nominellt värde för att underlätta beskattning av flerfunktionsvouchrar i distributionskedjor.



## 4. Analys och slutsats

### 4.1 Inledning

Följande kapitel binder samman kapitel två och tre för att analysera om de föreslagna ändringarna i mervärdesskattedirektivet är tillräckliga för att lösa de problem som finns. Detta görs för att besvara uppsatsens frågeställningar och ta fram en slutsats.

### 4.2 Identifierade skillnader i gällande lag och praxis

#### 4.2.1 Inledning

Nedan följer en jämförelse av de regler om mervärdesbeskattning av rabattkuponger som tas upp i gällande lag och vad som är fastställt i form av praxis.

#### 4.2.2 Jämförelse

Vad mervärdesskattedirektivet (och även den svenska mervärdesskattelagen) säger om beskattning av rabattkuponger är i huvudsak att rabatter och prissänkningar inte skall ingå i beskattningsunderlaget<sup>44</sup> då beskattningsunderlaget utgörs av all ersättning som tillhandahållaren erhållit av förvärvaren<sup>45</sup>.

I övrigt finns det inte mycket reglerat. Ovanstående korta sammanfattning visar tydligt på att det för att rättssystemet skall fungera måste finnas mycket praxis att luta sig tillbaka på för att kunna döma mål rörande mervärdesskatt på rabattkuponger. De rättsfall som blivit vägvisande för domar på detta område

---

<sup>44</sup> direktiv 2006/112/EG art 79

<sup>45</sup> Ibid. art 73

försöker reda ut exempelvis *när* beskattning skall ske och vad som gäller om själva distributionen av vouchern kan ses som en separat tjänst.

De bestämmelser som råder gällande beskattning av rabattkuponger eftersom de blivit praxis i EU-domstolen, och som lyser med sin frånvaro i rådande lagstiftning, är bland annat följande:

- Vad är en voucher?
- När skall beskattningen av rabattkuponger ske?
- Vad händer när en tillverkare/utställare ersätter en detaljhandlare för den rabatt en kund fått genom kupongen?
- Hur hanterar man situationer där ett flertal tjänster ingår i transaktionen med en rabattkupong, såsom distribution och inlösen?

## **4.3 Det nya förslaget**

### **4.3.1 Inledning**

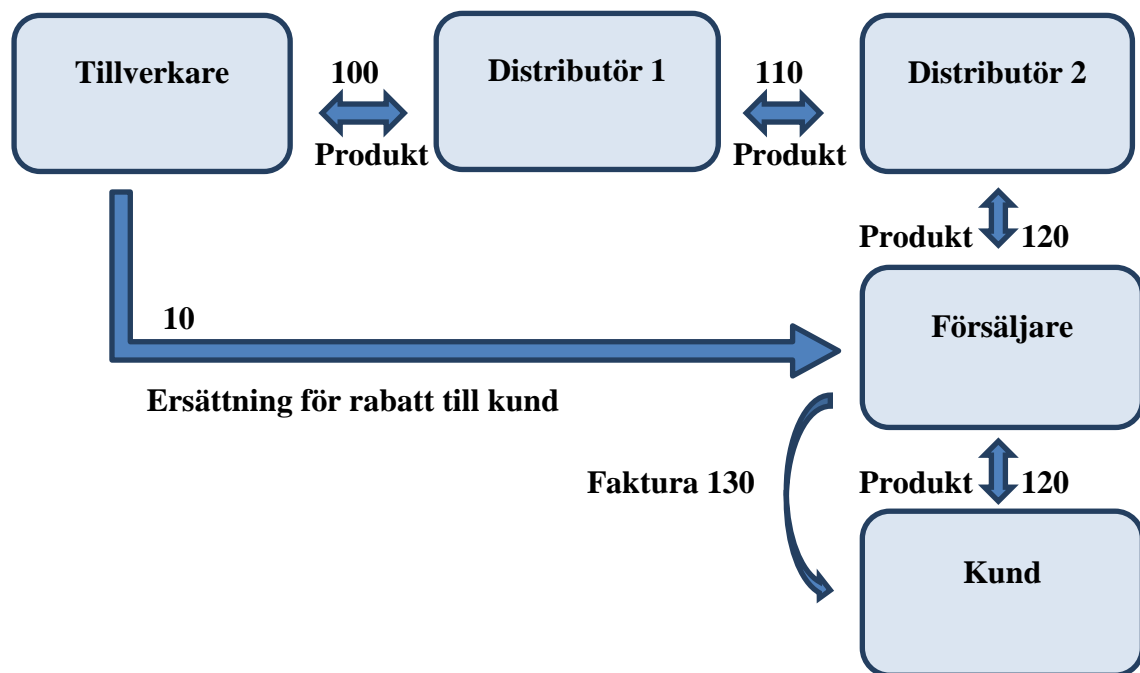
Nedan jämförs de brister som funnits i aktuell lagstiftning med det nya förslaget Kom 2012(206) för att utreda hur mycket av problemen det nya förslaget bidrar med lösningar på. Även hur förslaget mottagits i samhället diskuteras.

### **4.3.2 Jämförelse mellan brister i lagstiftning och nytt förslag**

Den första frågan i avsnitt 4.2.2. ovan har redan redogjorts för tidigare i uppsatsen. Förslaget innehåller ett avsnitt där man försöker beskriva vad en voucher är för något.

Det är huvudsakligen den andra frågan i avsnitt 4.2.2 ovan, *när* beskattning ska ske, som det nya förslaget siktar in sig på. Detta görs, som nämnts i kapitel 3, genom att föra in artikel 30a och b där man definierar så kallade enfunktions- och flerfunktionsvouchrar, där enfunktionsvouchrar beskattas vid utställandet och flerfunktionsvouchrar beskattas vid inlösen.

När det gäller förslagets faktiska skillnader mot rådande lag och praxis illustreras detta i många fall bäst genom exempel. För att besvara den tredje delfrågan från föregående avsnitt används ett påhittat rättsfall som exempel för att visa på hur beskattning av rabattkuponger går till när tillverkaren ersätter försäljaren för en given rabatt till en kund.



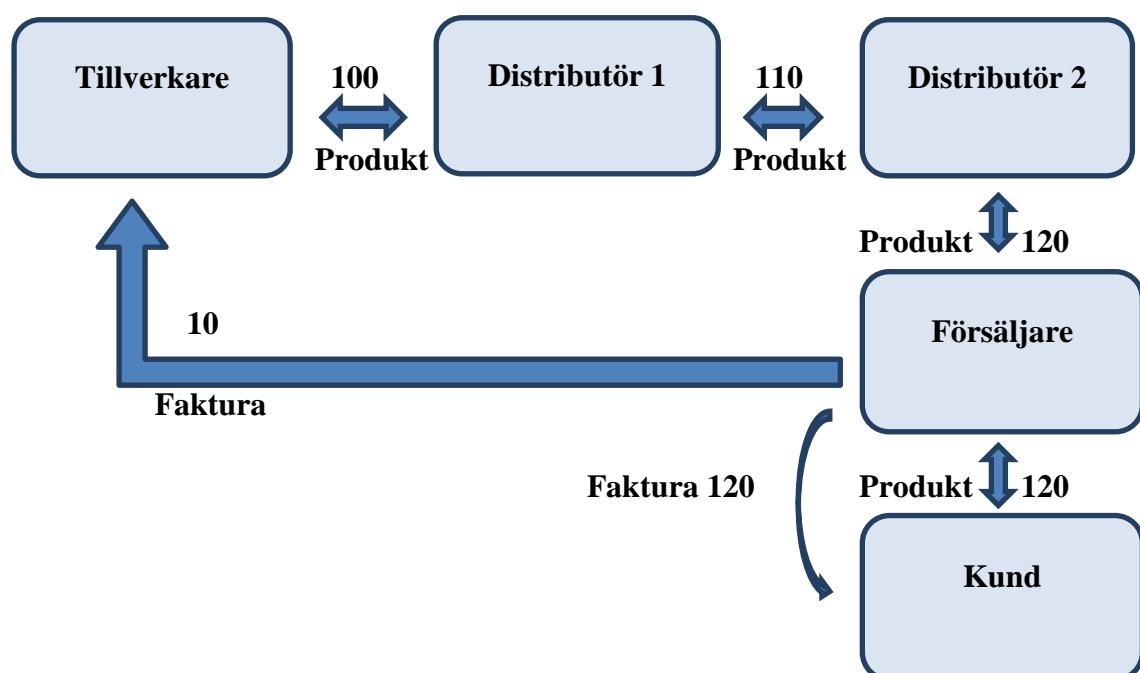
Distributör 1 köper varor av tillverkaren för fabrikspris 100 (80+20). Denne säljer dessa vidare till distributör 2 för 110 (88+22). Distributör 2 säljer varan till försäljaren för 120 (96+24), och denne säljer slutligen varan till kunden för 130 (104+26).

Tillverkaren ger ut en kupong till kunden, som använder denna för att köpa varor rabatterat från försäljaren, dvs kunden betalar inte 130 utan 120 för produkten. Försäljaren begär senare ersättning av tillverkaren för de 10 som lämnades i rabatt.

Den ersättning för rabatten som ges från tillverkaren till försäljaren ses idag som en tredjepartsbetalning, och tillverkaren får dra av denna summa från beskattningsunderlaget för den ursprungliga transaktionen, det vill säga den sålda varan till Distributör 1.

För att efterföljande personer i kedjan inte ska behöva korrigera sin ingående mervärdesskatt, men det inte skall uppstå något skatteunderskott, måste ersättningen från tillverkaren läggas till på beskattningsunderlaget på fakturan till kunden. En faktura på 130 kommer alltså att utfärdas till kunden trots att denne bara betalat 120.

Detta fungerar bra i teorin så länge transaktionen sker inom samma medlemsland och så länge reglerna för momsredovisning är konsekventa. Om EU-interna förvärv med nollskattesats blandas in blir det plötsligt helt fel.



De nya reglerna bortser från tredjepartsbetalningen och tillverkaren minskar inte sitt beskattningsunderlag i försäljningen till distributör 1 som i ovanstående exempel. Istället ställer inlösaren av kupongen ut en faktura på det rabatterade beloppet till tillverkaren (där mervärdesskatt ingår). På det sättet behöver ingen i kedjan justera sin skatt. Denna lagändring, i och med införandet av artikel 25e och 74c, ger en smidig lösning på ett något invecklat problem.

Den fjärde frågan som framkommit i avsnitt 4.2.2 är hur situationer med en lång distributionskedja skall hanteras. Enfunktionsvouchrar innebär inget större problem, då de ju beskattas vid utställandet. Flerfunktionsvouchrar kan däremot



ställa till med större bekymmer. Om kunden i slutändan betalar ett högre pris för flerfunktionsvouchern än vad tillverkaren först sålt den för eftersom mellanhänderna lagt på marginaler, finns en risk att den utgående och den ingående momsen inte blir av lika storlek i slutändan. Detta är vanligast då det gäller telekommunikationsvouchrar, vilket egentligen ligger utanför uppsatsens avgränsning, men kommer beskrivas kort nedan för att göra förslaget som helhet större rättvisa.

Det föreslås att man för att komma till rätta med detta problem inför begreppet *nominellt värde*, vilket fastställs från början av tillverkaren. Alla värdeökningar över detta nominella värde ses sedan som en ersättning för en distributionstjänst.

De fyra identifierade problemen besvaras alltså mer eller mindre i det nya lagförslaget.

Att behovet av den nya lagen är så stort poängteras särskilt i Sveriges Kommuner och Landstings (SKL) remissyttrande<sup>46</sup> samt i Svenskt Näringslivs synpunkter<sup>47</sup>, men samtidigt yttrycks även en viss skepsis inför de nya regler som införs.

SKL uttrycker i sitt yttrande om kommissionens förslag Kom 2012 (206) en viss brist på övertygelse över de nya regler som införs. Man påpekar att de nya reglerna samt beskrivningen av vad en ”voucher” är för något i nya artikel 30a p. 1 och 2 visserligen är bra, men att det inte alls är tillräckligt. Man anser att en snävare definition av vilka instrument som innefattas i denna benämning är nödvändig. Detta speciellt i gränsdragningen mellan enfunktions- och flerfunktionsvouchers.

Att rabattvouchrar framställs i 30a som rätten att erhålla en rabatt eller prisreduktion vid leverans av varor eller tjänster gör att det uppstår förvirring kring exempelvis valfrihetscheckar. Det bör klargöras att valfrihetscheckar inom offentlig sektor inte omfattas av denna definition, anser SKL, annars kan problem uppstå med att aktörer som normalt sysslar med verksamhet på moms fria områden

---

<sup>46</sup> Sveriges Kommuner och Landsting, *Kommissionens förslag om ändring av direktiv 2006/112/EG avseende mervärdesskatterättslig behandling av vouchrar*, KOM (2012) 206 slutlig, 2012

<sup>47</sup> Svenskt Näringsliv, *Remissvar avseende kommissionens förslag om momsrettslig behandling av vouchrar* KOM(2012)206 slutlig, 2012

blir skyldiga att tillhandahålla en momspliktig inlösentjänst till landstinget, vilket med största sannolikhet inte är kommissionens avsikt.

Även Svenskt Näringsliv har tagit möjligheten att lämna synpunkter på det nya förslaget om mervärdesskatt på rabattkuponger<sup>48</sup>. Man välkomnar förslaget då man anser att näringslivet länge behövt och efterfrågat sådana regler. Man anser dock precis som SKL att det finns en hel del förbättringar som borde ske i förslaget. Man för i stort sett fram samma synpunkter som SKL gör i sitt remissyttrande. Bland annat borde gränsen mellan enfunktions- och flerfunktionsvouchrar förtydligas för att undvika tolkningsproblem. Dessutom anser man att begreppet ”utställande” bör förtydligas, att en gränsdragning mot betatjänster borde göras, att inlösentjänstens påverkan på momsfri verksamhet bör klargöras samt att ett förtydligande om ifall valfrihetscheckar inom vård/skola/omsorg kan komma att klassas som rabattvouchers bör införas. Man påpekar även att det i artikel 30a anges att distinktionen mellan enfunktions- och flerfunktionsvouchers avgörs av om det råder *tillräcklig* säkerhet för att skatt ska kunna tas ut, vilket är mycket vagt.

Skatteverket har också yttrat sig i denna fråga<sup>49</sup>, och har ett stort antal synpunkter på det nya förslaget. Det mest intressanta är kritiken mot uppdelningen av en- och flerfunktionsvouchrar. Där anser man att det principiellt är en god idé, men att det finns vissa problem med definieringen av enfunktionsvouchrar. Man anser exempelvis att den föreslagna hanteringen kan medföra problem om det råder olika skattesatser när det gäller presentkort med ett visst nominellt värde. Skatteverket bedömer att en sådan sak kan leda till att företag försöker skapa vissa förutsättningar för att ha olika skattesatser och på så sätt utnyttja systemet.

Skatteverket påpekar även att en enfunktionsvoucher är ett slags förskott som tillhandahålls i flera led i en kedja och att skattskyldigheten skall inträda varje gång enfunktionsvouchern omsätts. En flerfunktionsvoucher är däremot en transaktion där skattskyldigheten inträder först i samband med att vouchern löses in. Detta anser man inte framgår på något sätt i den föreslagna lydelsen i förslagets artikel 30b.

---

<sup>48</sup> Svenskt Näringsliv, a.a.

<sup>49</sup> Skatteverket, *Remiss av kommissionens förslag om ändring av direktiv 2006/112/EG avseende mervärdesskatterättslig behandling av vouchrar*, KOM(2012) 206 slutlig, 2012

Det finns ytterligare synpunkter på förslagets utformning, men man anser samtidigt att förslaget rimligtvis bör leda till mer likartad hantering av vouchrar mellan medlemsstaterna.

### 4.3.3 Överblick av analys

De frågor som denna uppsats kretsat kring, och som skall kunna besvaras efter den utredning som gjorts, är följande:

- Hur hanteras rabattkuponger idag i momssammanhang och vilka problem finns, speciellt när det gäller rabattkuponger som det inte lämnas ersättning för?
- Vad innebär det nya förslaget Kom2012(206)?
- Är detta rätt sätt att avhjälpa problemet med beskattning av rabattkuponger?

Kapitel två redogör tydligt för den första frågan. Både gällande rätt och brister i lagstiftningen har lyfts fram och redogjorts för, dock är det inte lämpligt att föra in allt detta ytterligare en gång då det är en av uppsatsens mer deskriptiva delar. De problem som finns har tidigare räknats upp som följande:

- Vad är en voucher?
- När skall beskattningen av rabattkuponger ske?
- Vad händer när en tillverkare/utställare ersätter en detaljhandlare för den rabatt en kund fått genom kupongen?
- Hur hanterar man situationer där ett flertal tjänster ingår i transaktionen med en rabattkupong, såsom distribution och inlösen?

Det nya förslaget har redogjorts för i kapitel tre, både översiktligt och mer ingående. Slutligen har de frågor som framkommit ställts mot förslaget för att avgöra om förslaget är tillräckligt omfattande för att lösa dessa problem.

Jämförelsen resulterar i att det nya förslaget till synes bidrar med lösningar på de fyra problem som uppenbarats i denna uppsats. Det finns dock kritik riktad från ett antal olika håll bara i Sverige. Att medlemsländerna ännu inte antagit förslaget måste kunna ses som ett tecken på att de funderingar som tas upp i denna uppsats

är allmänt spridda. Att förslaget inte lever upp till vad det föresätter sig att göra tycks uppenbart. Det hela handlar i slutändan om ifall det nya förslaget behövs så pass mycket att det är värt att anta det trots de nya frågor som väcks eller om det vore bättre att vänta på ett mer komplett förslag lite längre fram.

#### **4.4 Slutsats**

Efter att ha jämfört de ovanstående gällande reglerna med det nya förslaget måste slutsatsen dras att Kom 2012(206) till att börja med i grunden fyller ett stort behov och definitivt är ett steg i rätt riktning. Det är dock omöjligt att veta hur dessa regler kommer yttra sig i praktiken och om nya problem kommer att uppstå kring dessa.

En definition av vouchers och när de ska beskattas har länge saknats. Dock är det lätt att tycka att det finns en del brister i förslaget, en del saker som kunde definierats tydligare. Det görs ansatser till att lösa problemen men de grundläggande sakerna, som definitionen mellan enfunktions- och flerfunktionsvouchrar, blir lite haltande.

För att kort sammanfatta vad förslaget löser och inte löser följer här en tabell för att simpelt och tydligt visa på att många nya problem uppstår om det nya förslaget accepteras av medlemsstaterna:

Föreslagna lösningar	Nya problem
Definition av vad en voucher är presenteras	Denna definition är i många delar otillräcklig
Beslut om när beskattning skall ske underlättas genom indelning i enfunktions- och flerfunktionsvouchrar	Definitionen av en- och flerfunktionsvouchrar är otillräcklig och bidrar med en del förvirring
När tillverkaren ersätter detaljhandlare för given rabatt ses detta som en separat tjänst	Påverkan på momsfri verksamhet måste klargöras
Begreppet nominellt värde införs	-

Allt som allt kommer de system vi har idag, om förslaget antas, att underlättas. Dubbelbeskattning kommer i sådana fall att undvikas i viss mån med de nya regler som tillkommit. Dock uppstår ett antal nya problem då förslaget på vissa punkter inte är tillräckligt heltäckande för att garantera en total förbättring.

#### 4.5 Avslutande egen reflektion

Min egen inställning till det nya förslaget är försiktigt positiv och samtidigt lätt skeptisk. Det må så vara att inte alla problem besvaras fullt ut, men är det vad man kan vänta sig vid ett lagförslag som detta? Jag tror att det kan vara mycket viktigare att snart ta ett par steg i rätt riktning istället för att vänta och vänta på ett förslag som kan räcka hela vägen fram. Att börja harmonisera mervärdesbeskattningen inom Europa kommer att ta tid, och att ta ett par mindre steg istället för ett stort kliv behöver inte vara något dåligt. Hur mycket tid man än lägger på att ta fram ett ”perfekt” förslag så måste man också inse att det inte kommer dröja länge innan teknologin tagit ytterligare oväntade steg framåt och begreppen kan behöva definieras om igen. Å andra sidan är det kanske dumt att ersätta de gamla problemen med nya istället för att låta saken bero tills man verkligen utvecklat detta förslag till vad det borde vara. Det är en svår fråga, och jag kan egentligen inte själv komma fram till om jag är helt säker på om jag tycker att förslaget bör antas eller inte.

Utöver själva innehållet i det nya förslaget, kan jag inte låta bli att också fråga mig en sak som inte rymts att utreda i denna uppsats, kanske en följdfråga inför framtida arbeten: när detta nya förslag antas, vilka problem medför det då? Hur kommer det gå för de länder som redan tillämpar egna system för mervärdesbeskattning? Om länder tolkat detta helt fel, och nu måste ändra sig, hur går det då?

# Bilaga 1

Förslag till

## RÅDETS DIREKTIV

om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett  
gemensamt system för mervärdesskatt, vad  
beträffar behandlingen av vouchrar

{SWD(2012) 126 final}  
{SWD(2012) 127 final}

### *Artikel 1*

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

I artikel 25 ska följande led läggas till som leden d och e:

”d) Distribution av en flerfunktionsvoucher av en annan beskattningsbar person än utställaren av vouchern, när vouchern säljs till honom till ett pris under det nominella värdet av utställaren av vouchern eller av en annan beskattningsbar person som handlar i eget namn.

e) Inlösen av en kostnadsfri rabattvoucher, där den beskattningsbara person som levererar de varor eller tillhandahåller de tjänster som vouchern avser får ersättning av utställaren.”

I artikel 28 ska följande stycke läggas till:

”Första stycket ska dock inte tillämpas när den beskattningsbara personen deltar i tillhandahållandet av en flerfunktionsvoucher.”

I avdelning IV, ”Beskattningsbara transaktioner”, ska följande kapitel införas som kapitel 5:

## **”Kapitel 5**

### **Gemensamma regler för kapitlen 1 och 3:**

#### *Artikel 30a*

1. Med *voucher* avses ett instrument som medför en rätt att erhålla en leverans av varor eller ett tillhanda hållande av tjänster, eller att få en prisreduktion eller en rabatt i samband med en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster, med en motsvarande skyldighet att infria denna rätt.

Med *enfunktionsvoucher* avses en voucher som medför en rätt att erhålla en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster, där leverantörens eller tillhandahållarens identitet, platsen för leveransen eller tillhandahållandet och den tillämpliga mervärdesskattesatsen för dessa varor eller tjänster är kända vid tidpunkten för utställandet av vouchern.

Med *flerfunktionsvoucher* avses en annan voucher än en rabattvoucher, som inte är en enfunktionsvoucher. Med rabattvoucher avses en voucher som medför en rätt att erhålla en prisreduktion eller en rabatt i samband med en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster.

2. En betaltjänst i den mening som avses i direktiv 2007/64/EG ska inte betraktas som en voucher.

#### *Artikel 30b*

Tillhandahållandet av en voucher som medför en rätt att erhålla en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster och den efterföljande leveransen av dessa varor eller det efterföljande tillhandahållandet av dessa tjänster ska betraktas som en enda transaktion.



Denna enda transaktion ska behandlas på samma sätt som en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster utan utnyttjande av en voucher.

Om en voucher medför en rätt att erhålla en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster som omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal för resebyråer, ska leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster i mervärdesskattehänseende behandlas i enlighet med reglerna för den ordningen.”

Artikel 65 skall ersättas med följande:

*”Artikel 65*

Om förskottsbetalningar görs innan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum, inklusive betalning för en enfunktionsvoucher, ska mervärdesskatten på förskottsbetalningen vara utkrävbar vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet.”

I artikel 66 ska andra stycket ersättas med följande:

”Undantaget i första stycket ska emellertid inte tillämpas när betalningar görs mot en voucher, eller på tillhandahållande av tjänster för vilka mervärdesskatten i enlighet med artikel 196 ska betalas av förvärvaren.”

Följande artiklar ska införas som artiklarna 74a, 74b och 74c:

*”Artikel 74a*

1. Beskattningsunderlaget för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som erhålls i utbyte mot en flerfunktionsvoucher ska motsvara voucherns nominella värde eller, vid delvis inlösen, den del av det nominella värdet som motsvarar den delvisa inlösen av vouchern, minus mervärdesskattebeloppet för de varor eller tjänster som erhålls i utbyte mot vouchern.

2. En flerfunktionsvouchers nominella värde ska innefatta allt som utgör ersättning, inklusive mervärdesskattebeloppet, som utställaren av vouchern erhåller eller ska erhålla.

#### *Artikel 74b*

När det gäller tillhandahållande av de distributionstjänster som avses i artikel 25 d ska beskattningsunderlaget motsvara skillnaden mellan voucherns nominella värde och det inköpspris som betalas, minus det mervärdesskattebelopp som avser den tillhandahållna distributionstjänsten.

#### *Artikel 74c*

När det gäller tillhandahållande av de inlösentjänster som avses i artikel 25 e ska beskattningsunderlaget motsvara den prisnedsättning som kunden beviljas och som ersätts av utställaren, minus det mervärdesskattebelopp som avser den tillhandahållna inlösentjänsten.”

I artikel 169 ska följande led läggas till som led d:

”d) Transaktioner som avser betalning av ersättning från utställaren av en voucher till den beskattningsbara person som levererar de varor eller tillhandahåller de tjänster som vouchern avser, i den mån de varor som levereras eller de tjänster som tillhandahålls ger upphov till avdrag.”

I artikel 193 ska följande stycke läggas till:

”När en enda transaktion enligt artikel 30b utgörs av tillhandahållandet av en flerfunktionsvoucher och den efterföljande leveransen av varor eller det efterföljande tillhandahållandet av tjänster ska inlösaren anses ha utfört den beskattningsbara leveransen eller det beskattningsbara tillhandahållandet.”

Artikel 272 ska ändras på följande sätt:

a) Led b i punkt 1 ska ersättas med följande:

”b) Beskattningsbara personer som inte utför någon av följande transaktioner:

i) De som avses i artiklarna 20, 21, 22, 33, 36, 138 och 141.

ii) De som avses i artikel 44 men bara när mervärdesskatt ska betalas av köparen i enlighet med artikel 196.”

b) Punkt 2 ska ersättas med följande:

”2. Om medlemsstaterna utnyttjar den möjlighet som anges i punkt 1 d eller e i första stycket ska de vidta de åtgärder som är nödvändiga för att övergångsordningen för beskattning av gemenskapsinterna transaktioner ska tillämpas korrekt.”

### *Artikel 2*

1. Medlemsstaterna ska senast den 1 januari 2014 anta och offentliggöra de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv. De ska till kommissionen genast överlämna texten till dessa bestämmelser. De ska tillämpa dessa bestämmelser från och med den 1 januari 2015.

När en medlemsstat antar dessa bestämmelser ska de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen ska göras ska varje medlemsstat själv utfärda.

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

### *Artikel 3*

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

### *Artikel 4*

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.



# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

Sverige

Mervärdesskattelag (1994:200)

Skatteverket, SKV 553 utgåva 24 (del 1), *Handledning för mervärdesskatt 2013 del 1*, 2013

Skatteverket, *Remiss av kommissionens förslag om ändring av direktiv 2006/112/EG avseende mervärdesskatterättslig behandling av vouchrar, KOM(2012) 206 slutlig*, 2012

Sveriges Kommuner och Landsting, *Kommissionens förslag om ändring av direktiv 2006/112/EG avseende mervärdesskatterättslig behandling av vouchrar, KOM (2012) 206 slutlig*, 2012

Svenskt Näringsliv, *Remissvar avseende kommissionens förslag om momsrettslig behandling av vouchrar KOM(2012)206 slutlig*, 2012

## Europeiska unionen

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund

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

## Litteratur

Henkow, Oskar. *Mervärdesskatt i teori och tillämpning*, Gleerups, 2012.

Lehrberg, Bert. *Praktisk juridisk metod*. Uppl. 6. Institutet för bank- och affärsjuridik (IBA), Uppsala, 2010

Sandgren, Claes. *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*. Uppl. 2:4. Norstedts Juridik AB, 2011.

Ståhl, Kristina. Persson Österman, Roger. Hilling, Maria. Öberg, Jesper. *EU-skatte rätt*. 3 uppl. Uppsala: Iustus förlag AB, 2011.

Terra, Ben. Kajus, Julie, *A guide to the European VAT Directives Volume 1: Introduction to European VAT*, IBFD, 2013.

## Internetkällor

Oxford Advanced Learner's Dictionary

[oald8.oxfordlearnersdictionaries.com/dictionary/voucher](http://oald8.oxfordlearnersdictionaries.com/dictionary/voucher) (hämtad 2014-01-02)

Europa.eu

[http://europa.eu/legislation\\_summaries/taxation/l31057\\_sv.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31057_sv.htm) (hämtad 2013-11-27)

# Rättsfallsförteckning

## Europeiska unionen

EU-domstolen

Kuwait petroleum Mål C-48/97:

Elida Gibbs Mål C-317/94:

Kommissionen v Tyskland Mål C-427/98

Boots Mål C-126/88

Primback Mål C-34/99

Argos Mål C-288/94

Naturally Yours Cosmetics II Mål C-230/87

Bertelsmann Mål C-380/99

Yorkshire Co-operatives Mål C-398/99

Empire stores Mål C-33/93

Marks & Spencer I Mål C-62/00

Freemans Mål C-86/99

Kraft Foods Polska Mål C-588/10