

Not 29

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 14 oktober 2022 följande dom (mål nr 518-20).

Bakgrund

1. En beskattningsbar person som omsätter skattepliktiga varor eller tjänster är som huvudregel skyldig att betala mervärdesskatt för omsättningen. Med omsättning avses tillhandahållande av varor eller tjänster mot ersättning.

2. Särskilda regler gäller för vouchrar, dvs. instrument som ger rätt till en framtida leverans av varor eller tjänster. En voucher kan vara antingen en enfunktionsvoucher eller en flerfunktionsvoucher. Med enfunktionsvoucher avses en voucher där det redan när den ställs ut är känt med vilket belopp mervärdesskatt ska betalas för de varor och tjänster som vouchern avser och i vilket land som omsättningen av varorna eller tjänsterna ska anses ha skett. Alla andra vouchrar är flerfunktionsvouchrar.

3. Tillhandahållande av en flerfunktionsvoucher utgör inte någon omsättning. Det är i stället det efterföljande tillhandahållandet av varan eller tjänsten när flerfunktionsvouchern löses in som utgör en omsättning vilken kan vara skattepliktig.

4. DSAB Destination Stockholm AB säljer ett upplevelsekort benämnt Stockholm Pass. Kortet ger innehavaren rätt att under en begränsad tid och upp till ett visst värde få tillgång till ett sextiotal attraktioner såsom sevärdheter och museer. Även sightseeingturer ingår. Tjänsterna är skattepliktiga med varierande skattesatser eller undantagna från skatteplikt.

5. Kortinnehavaren kan använda kortet som betalning för inträde till eller nyttjande av de olika attraktionerna utan att behöva betala någon ytterligare ersättning under förutsättning att kortets värdegräns inte har uppnåtts.

6. Bolaget ansökte om förhandsbesked och frågade om kortet är en flerfunktionsvoucher (fråga 1) eller om försäljningen av kortet utgör omsättning av tjänst (fråga 2). Bolaget ställde också vissa följdfrågor som inte är av intresse nu.

7. Skatterättsnämnden besvarade fråga 1 med att kortet inte är en flerfunktionsvoucher och fråga 2 med att tillhandahållande av kortet mot betalning utgör en skattepliktig omsättning av tjänst.

8. Högsta förvaltningsdomstolen har hämtat in ett förhandsavgörande från EU-domstolen, se punkterna 16–20.

Yrkanden m.m.

9. *Skatteverket* överklagar Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser frågorna 1 och 2 och yrkar att förhandsbeskedet när det gäller dessa frågor ska fastställas.

10. Även *DSAB Destination Stockholm AB* överklagar förhandsbeskedet såvitt avser frågorna 1 och 2 och yrkar att svaret på dessa frågor ska ändras till att kortet är en flerfunktionsvoucher och att tillhandahållande av kortet således inte utgör en skattepliktig omsättning av tjänst.

Skälen för avgörandet*Frågan i målet*

11. Frågan i målet är om det kort som bolaget tillhandahåller är en flerfunktionsvoucher.

Rättslig reglering m.m.

12. I 1 kap. 20 § mervärdesskattelagen (1994:200) anges att med voucher avses ett instrument för vilket det finns en skyldighet att godta det som ersättning eller partiell ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. De varor som ska levereras eller tjänster som ska tillhandahållas eller de potentiella leverantörernas eller tillhandahållarnas identitet måste anges antingen på instrumentet eller i tillhörande dokumentation som inbegriper villkoren för användning av instrumentet.

13. Med enfunktionsvoucher avses enligt 1 kap. 21 § första stycket en voucher för vilken det redan när den ställs ut är känt med vilket belopp mervärdesskatt ska betalas för de varor och tjänster som vouchern avser och i vilket land omsättningen av varorna eller tjänsterna ska anses ha skett. Med flerfunktionsvoucher avses enligt andra stycket en annan voucher än en enfunktionsvoucher.

14. Av 2 kap. 12 § framgår att den faktiska leveransen av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna i utbyte mot en flerfunktionsvoucher som godtas som ersättning eller partiell ersättning av leverantören eller tillhandahållaren ska anses som en omsättning. Tidigare överlåtelse av flerfunktionsvouchern är dock inte omsättningar.

15. De nämnda bestämmelserna motsvaras av bestämmelser i artiklarna 30a och 30b i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

Förhandsavgörande från EU-domstolen

16. Högsta förvaltningsdomstolen har i begäran om förhandsavgörande från EU-domstolen ställt följande fråga.

17. Ska artikel 30a i mervärdesskattedirektivet tolkas så att ett kort av förevarande slag, som ger innehavaren rätt att under en begränsad tid och upp till ett visst värde ta del av olika tjänster på en viss plats, är en voucher och är det i så fall en flerfunktionsvoucher?

18. EU-domstolen besvarade genom dom i mål C-637/20, EU:C:2022:304, frågan på följande sätt.

19. Artikel 30a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att ett instrument som ger innehavaren rätt att under en begränsad tid och upp till ett visst värde ta del av olika tjänster på en viss plats kan utgöra en voucher i den mening som avses i artikel 30a led 1 i nämnda direktiv, även om en genomsnittskonsumant, på grund av instrumentets begränsade giltighetstid, inte kan ta del av samtliga erbjudna tjänster. Nämnda instrument utgör en flerfunktionsvoucher i den mening som avses i artikel 30a led 3 i direktivet, eftersom den mervärdesskatt som ska betalas för dessa tjänster inte är känd vid tidpunkten för utställandet av instrumentet.

20. I sin motivering angav EU-domstolen att enligt direktivet avses med voucher ett instrument för vilket det i) föreligger en skyldighet att godta det som ersättning eller partiell ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster och för vilket ii) 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 användningen av ett sådant instrument. Domstolen uttalade också att det av beslutet om hänskjutande framgick att dessa båda villkor tycktes vara uppfyllda, men att det ankom på Högsta förvaltningsdomstolen att kontrollera att så är fallet (punkterna 20 och 22 i EU-domstolens dom).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

21. Av lämnade förutsättningar framgår följande. Kortet ger innehavaren rätt att under kortets giltighetstid nyttja de attraktioner som anges på bolagets hemsida. En arrangör av en attraktion som omfattas av kortet är skyldig att godta ett uppvisande av kortet som enda ersättning för inträde till eller användande av attraktionen vid ett tillfälle. Övriga villkor för användandet såsom giltighetstid, antal tillfällen som kortet kan utnyttjas för respektive attraktion och värdegränser framgår av den dokumentation som lämnas tillsammans med kortet.

22. Kortet uppfyller således de krav som ställs för att det ska vara en voucher och av EU-domstolens dom framgår att det är en flerk Funktionsvoucher. Av 2 kap. 12 § mervärdesskattelagen följer därmed att tillhandahållandet av kortet inte är en omsättning. Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser frågorna 1 och 2 ska ändras i enlighet med det anförda.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser frågorna 1 och 2 och förklarar att kortet Stockholm Pass är en flerk Funktionsvoucher och att tillhandahållande av kortet mot ersättning därmed inte är en omsättning i mervärdesskattehänseende.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Ståhl, Classon, Askersjö* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Lena Åberg.

Skatterättsnämnden (2020-01-13, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored, Fries, Olsson och Tunudd*):

Förhandsbesked

Fråga 1: Kortet Stockholm Pass utgör inte en flerk Funktionsvoucher.

Fråga 2: Tillhandahållandet av kortet Stockholm Pass mot betalning utgör en skattepliktig omsättning av tjänst.

[text här utelämnad]

Skatterättsnämndens bedömning

Fråga 1

Bolaget vill veta om kortet är en flerk Funktionsvoucher.

Skatterättsnämnden anser att det av definitionen av voucher jämförd med bestämmelserna om beräkning av beskattningsunderlag följer att en- eller flerk Funktionsvoucher måste ha ett visst nominellt värde eller avse vissa angivna leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster. Det ska av vouchern tydligt framgå vad som kan erhållas i utbyte mot vouchern

även om det – när det gäller flerfunktionsvouchrar – kan finnas en osäkerhet om t.ex. skattesats eller beskattningsland.

Skatterättsnämnden anser mot denna bakgrund att kortet inte utgör en flerfunktionsvoucher.

Fråga 2

Om Skatterättsnämnden anser att kortet inte är en flerfunktionsvoucher vill bolaget veta om tillhandahållandet utgör omsättning av en tjänst för vilken skattskyldigheten inträder när kortet säljs.

Skatterättsnämnden anser att det avtal som bolaget ingår med köparen av kortet innebär att bolaget åtar sig att se till att köparen kan ta del av attraktionerna. Detta åtagande får i sig anses utgöra en enda tjänst som tillhandahålls i utbyte mot betalning av kortet. Det föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, där betalningen för kortet utgör det faktiska motvärdet för möjligheten att ta del av attraktionerna (jfr Högsta förvaltningsdomstolen, mål nr 1980-18).¹

Fråga 3–5b

[text här utelämnad]

¹ Se HFD 2018 not. 29 (red. anm.).