

3.3 Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster – 6 kap. 7 § ML¹

3.3.1 Inledning och översikt angående behandlingen av 6 kap. 7 § ML

I detta avsnitt berörs ytterligare en av de särskilda bestämmelserna om vem som i vissa fall är *skattskyldig*,² nämligen den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster i 6 kap. 7 § ML, som saknar en direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Jag behandlar 6 kap. 7 § ML som ett semantiskt tolkningsproblem,³ och använder därför ibland uttrycket ”6:7-fall” för att framhålla att frågeställningen här i första hand gäller vilka situationer som lagrummet kan omfatta.⁴

Från mina båda avhandlingar har jag hämtat uttrycket extrema tolkningsresultat,⁵ och med ett sådant avser jag framför allt att bruket av *begreppet skattskyldig i ML* kan innebära att en vanlig privatperson ges karaktären av skattesubjekt. Då strider ML mot den grundläggande tanke med mervärdesskatteprincipen enligt art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet, som uttrycker vad som avses med moms enligt EU-rätten,⁶ och som går ut på att skilja skattesubjekten från konsumenterna, vilka normalt sett är vanliga privatpersoner. Beträffande ifrågavarande ”6:7-fall” är frågan om SKV i sin tillämpning ger den särskilda regeln om skattskyldighet enligt 6 kap. 7 § ML en innebörd som är extrem såtillvida att dess uppfattning inte är förenlig med framför allt art. 14.2 c och art. 28 i mervärdesskattedirektivet såtillvida att situationer skulle utgöra ”6:7-fall” men sakna någon motsvarighet i förmedlingstjänster som är brukliga inom affärslivet. I så fall föreligger en sådan faktisk gällande rätt vid sidan av den rättspraxis hos HFD eller EU-domstolen som ger uttryck för gällande rätt i egentlig mening, dvs. det kan föreligga en faktisk gällande rätt genom SKV:s tillämpning av ”6:7-fall” som så att säga ligger i isbergets del under ytan, och som inte har stöd i den rättspraxis hos HFD eller EU-domstolen som kan sägas ligga i isbergets del över ytan.⁷

I likhet med beträffande historiken angående ordet *energialstring* i GML⁸ utgör ett sådant semantiskt tolkningsproblem avseende ”6:7-fall” som beskrivs ovan även ett exempel på faran med att låta begrepp okritiskt föras över från ett regelverk till ett som ersätter det tidigare. Det är nämligen vad som hänt med 6 kap. 7 § ML, som härrör från GML och ursprungligen från Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt.

Jag har, som nämnts,⁹ även anfört att användningen av begreppet *skattskyldig* i den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi, den s.k. representantregeln 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), kan ge ett sådant extremt tolkningsresultat som att en vanlig privatperson – en konsument – skulle kunna anses utgöra skattesubjekt momsmässigt sett. Representantregeln berörs inte i sig igen i förevarande

¹ Jfr Forssén 2016, 11 222 000 och 12 201 030-12 201 033.

² Se avsnitten 1.3.3, 1.3.4 och 3.2.2.3.

³ Jfr avsnitt 2.2.

⁴ Ang. *6:7-cases*, dvs. 6 kap. 7 § ML-fall (”6:7-fall”), se även pkt 3 i avsnitt 3.3 i *Part D* i Forssén 2015 (7) eller pkt 3 i avsnitt 3.3 i Forssén 2015 (8).

⁵ Se Forssén 2011 och Forssén 2015 (1).

⁶ Jfr ang. ’momsen enligt EU-rätten’/’mervärdesskatteprincipens beståndsdelar enligt EU-rätten’: Forssén 2016, 12 201 031; Forssén 2011 s. 198, 259, 271-277, 279 och 280; och avsnitten 2.4.1-2.4.1.4 i Forssén 2015 (1).

⁷ Jfr avsnitten 2.5 och 3.1.

⁸ Jfr avsnitt 2.2.

⁹ Jfr avsnitt 1.3.3.

framställning,¹⁰ men jag jämför med vad jag har kommit fram till på temat EU-konformitet angående den, när jag behandlar temat extrema tolkningsresultat beträffande den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster i 6 kap. 7 § ML.

Beträffande ett producentföretags försäljning av en vara eller en tjänst på auktion anges i 6 kap. 8 § ML att vad som sägs om skattskyldighet i 7 § ska gälla producentföretaget och producenten.¹¹ Således berör jag inte särskilt 6 kap. 8 §, utan i tillämpliga delar gäller det jag säger om huvudman och förmedlare (mellanman) enligt 6 kap. 7 § i princip också för producent och producentföretag enligt 6 kap. 8 §.¹²

- Jag fortsätter genomgången av 6 kap. 7 § i det närmast följande avsnittet (3.3.2) med att ge en historik angående regeln, återge dess lydelse och lydelsen av närmast motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet.¹³
- Därefter behandlas i avsnitten under 3.3.3, dvs. avsnitten 3.3.3.1-3.3.3.3, speciella problem angående den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML och bestämningen av det skattepliktiga området etc. Jag prövar 6 kap. 7 § dels avseende förmedlare som är beskattningsbara personer (avsnitt 3.3.3.1), dels avseende förmedlare som är icke beskattningsbara personer (avsnitt 3.3.3.2).
- Jag jämför också 6 kap. 7 § ML med 6 a kap. 1 § första st. 3 ML och s.k. ökta kommissionärsförhållanden däri (avsnitt 3.3.3.3).

3.3.2 Historik angående 6 kap. 7 § ML samt lydelsen av 6 kap. 7 § ML och av närmast motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet¹⁴

En mellanman – förmedlare – av en vara eller tjänst betraktas enligt 6 kap. 7 § ML som en egenförsäljare, om vederbörande agerar i eget namn och dessutom uppbär likviden för varan eller tjänsten från kunden. Det innebär att en sådan förmedlare inte betraktas som en vanlig agent momsmässigt sett, utan denne anses ha gjort ett förvärv från sin huvudman, som anses ha omsatt varan eller tjänsten till förmedlaren, och sedan anses förmedlaren i sin tur ha gjort samma omsättning till köparen av varan eller tjänsten. Därigenom är beskattningsunderlaget hos förmedlaren priset till kunden, medan det momsmässiga beskattningsunderlaget hos en vanlig agent är den provision som vederbörande erhåller för den tjänst det innebär att sammanföra en säljaren och en köpare av en vara eller tjänst. 6 kap. 7 § ML lyder:

”Om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten skall vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman.”

¹⁰ Jfr den grundliga genomgång av mervärdesskatt och enkla bolag (och partrederier) som jag gör i min doktorsavhandling: Forssén 2015 (1).

¹¹ Se 6 kap. 8 § första st. ML. I 6 kap. 8 § andra st. ML anges att med producentföretag förstås ett företag som har bildats av producenter för avsättning – på auktion – av deras produktion eller som har tillkommit i detta syfte.

¹² Jfr Forssén 2016, 12 200 001.

¹³ Jfr Forssén 2016, 12 200 001.

¹⁴ Jfr Forssén 2016, 11 222 000.

Bestämmelsen i 6 kap. 7 § är en specialregel i ML, och någon motsvarighet finns t.ex. inte inom inkomstskatterätten. Regeln om särskild skattskyldighet i 6 kap. 7 § ML härrör, som nämnts,¹⁵ från den allmänna varuskatten från 1959, som ersattes av den första svenska lagstiftningen om mervärdesskatt 1969, dvs. av GML.¹⁶ I tredje st. första men. i anvisningarna till 12 § Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt angavs: ”Vid försäljning i *kommission* anses kommissionären såsom säljare.” Regeln överfördes sedan till första st. i pkt 3 av anvisningarna till 2 § GML, när mervärdesskatten således ersatte varuskatten 1969.¹⁷ När ML ersatte GML den 1 juli 1994 överfördes regeln till 6 kap. 7 § ML.¹⁸ Därefter har Sverige anslutit sig till EU 1995, och vid tolkningen av 6 kap. 7 § ML bör därför två regelverk numera beaktas: det nationella ML respektive från EU-rätten – i första hand – mervärdesskattedirektivet.¹⁹

Specialregeln kommenteras i SOU 2002:74 (Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv) Del 1 s. 653, där det anges att den har sin närmaste motsvarighet i art. 5.4 c och 6.4 i sjätte direktivet. Numera återfinns dessa bestämmelser i art. 14.2 c och 28 i mervärdesskattedirektivet. I art. 14.2 c uppställs kravet att det ska vara fråga om ”Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning”. Sålunda bör ett kommissionsavtal i civilrättslig mening föreligga, innan det kan bli fråga om tillämpning av 6 kap. 7 § ML. En förmedlare som enbart har agerat som en vanlig agent bör anses omfattad av de allmänna bestämmelserna i ML, och inte av specialregeln för 6 kap. 7 §, vilket innebär att dennes beskattningsunderlag motsvarar provisionen som vederbörande uppbär för att sammanföra säljaren och köparen av aktuell vara eller tjänst. För övrigt noteras att art. 28 i mervärdesskattedirektivet – som innehåller – lokutionen ”i eget namn” enbart omfattar tjänster och att art. 14.2 c enbart omfattar varor, medan 6 kap. 7 § ML omfattar förmedling av varor eller tjänster. De båda artiklarna återges här:

Art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet

”2. Förutom den transaktion som avses i punkt 1 skall följande transaktioner anses som leverans av varor:

c) Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.”

Art. 28 i mervärdesskattedirektivet

”Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, skall han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.”

3.3.3 Skattskyldighet för förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML och bestämningen av det skattepliktiga området etc

3.3.3.1 Prövning av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är beskattningsbara personer²⁰

För en översiktlig genomgång av den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare, 6 kap. 7 § ML, hänvisar jag till närmast föregående avsnitt.²¹ I förevarande avsnitt

¹⁵ Se avsnitt 3.3.1.

¹⁶ Jfr avsnitt 1.3.4.

¹⁷ Se prop. 1968:100 s. 17, 120 och 121.

¹⁸ Se prop. 1993/94:99 s. 190.

¹⁹ Jfr avsnitt 2.5.

²⁰ Jfr Forssén 2016, 12 201 031.

²¹ Se avsnitt 3.3.2.

berör jag enbart vissa problem som kan föreligga t.ex. på grund av att regeln härrör från tiden innan Sverige hade ett moms-system, dvs. från tiden innan GML infördes 1969.

Regeln om särskild skattskyldighet i 6 kap. 7 § ML härrör, som nämnts,²² från den allmänna varuskatten från 1959. Den har, som också nämnts,²³ sin närmaste motsvarighet i art. 14.2 c och 28 i mervärdesskattedirektivet. Den allmänna varuskatten ersattes den 1 januari 1969 av den första svenska lagstiftningen om mervärdesskatt, dvs. av GML, som i sin tur ersattes den 1 juli 1994 av ML. Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare, 6 kap. 7 § ML, har överförts utan någon särskild analys från 1959 års lagstiftning om allmän varuskatt till den svenska mervärdesskatterätten, först till GML och därifrån till ML och 6 kap. 7 §, som lyder:

”Om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten skall vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman.”

Regeln innebär att huvudmannen anses ha omsatt varan eller tjänsten till förmedlaren, och sedan anses förmedlaren i sin tur ha gjort samma omsättning till köparen av varan eller tjänsten.²⁴

Ett problem vid tillämpningen är att SKV hävdar att 6 kap. 7 § ML inte bara omfattar kommissionärsförhållanden, utan alla situationer där mellanmannen (förmedlaren) agerar i eget namn i förhållande till köparen av en vara eller tjänst. Problemet därvidlag är att i sådana branscher där en förmedlare antingen arbetar som vanlig agent eller som kommissionär åt sin huvudman är begreppet ”6:7-fall” obekanta.

- Tvisten som uppstår mellan förmedlaren och SKV innebär att mellanmannen som för viss omsättning har valt att agera som vanlig agent har uppfattningen att dennes beskattningsunderlag endast utgörs av provisionen från huvudmannen, medan SKV hävdar att förmedlingen omfattas av 6 kap. 7 § ML enbart på den grunden att huvudmannen inte är synlig i fakturan och därmed ska mellanmannen anses ha agerat *i eget namn* och uppburit likviden med den följd att denne enligt 6 kap. 7 § ML också anses göra huvudmannens omsättning, dvs. beskattningsunderlaget för mellanmannen ska enligt SKV vara hela priset för varan eller tjänsten till kund och inte bara förmedlingsprovisionen från huvudmannen.

Jag anser att den beskrivna inställningen från SKV:s sida inte har stöd i en tolkning av 6 kap. 7 § ML utifrån den EU-rätt som gäller på området sedan 1995,²⁵ och jag jämför med begrepp som har förekommit i svensk mervärdesskatterätt, men som idag inte skulle fungera i förhållande till EU-rätten på området.

Ett exempel på ett sådant begrepp är ovan nämnda energialstring, som fanns i GML före den 1 juli 1982.²⁶ Även om energialstring förekommer i allmänt språkbruk, skulle det inte vara funktionellt för att bestämma vad som är en vara eller tjänst enligt 1 kap. 6 § ML, eftersom

²² Se avsnitt 3.3.2.

²³ Se avsnitt 3.3.2.

²⁴ Se avsnitt 3.3.2.

²⁵ Jfr ang. ’momsen enligt EU-rätten’/’mervärdesskatteprincipens beståndsdelar enligt EU-rätten’: Forssén 2011 s. 198, 259, 271-277, 279 och 280 och avsnitten 2.4.1-2.4.1.4 i Forssén 2015 (1).

²⁶ Se avsnitt 2.2.

energialstring inte kan vare sig levereras eller tillhandahållas. Det saknar funktion för att bestämma uppkomsten av en omsättning, oavsett om det ska ske i civilrättsligt eller mervärdesskattemässigt hänseende. Det exemplet på ett semantiskt tolkningsproblem visar, som nämnts, också på faran med att låta begrepp okritiskt föras över från ett regelverk till ett som ersätter det tidigare.²⁷ Det är på samma sätt med tillkomsten av 6 kap. 7 § i ML. Regeln har okritiskt överförts till ML – via GML – från 1959 års lagstiftning om allmän varuskatt. Det är grundorsaken till aktuella tolknings- och tillämpningsproblem beträffande vilka situationer som utgör ”6:7-fall”.

Den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare, 6 kap. 7 § ML, emanerar från en lagstiftning där i första hand varor utgjorde skatteobjekt. Den allmänna varuskatten från 1959 omfattade således i första hand följande typiska beskattningssituation: En affärsidkare, t.ex. livsmedelshandlare, tillhandahåller mot betalning en vara över disk till en kund. Motsvarigheten till dagens 6 kap. 7 § ML angav i tredje st. första men. i anvisningarna till 12 § Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt: ”Vid försäljning i *kommission* anses kommissionären såsom säljare.” Tanken var uppenbarligen att exempelvis en mellanman som sålde varor i kommission skulle jämföras med en egenförsäljare. I art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet uppställs, som nämnts,²⁸ kravet att det ska vara fråga om ”Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning”, för att en mellanman ska jämföras med en egenförsäljare. Det saknas enligt min mening stöd för att användningen av lokutionen ”i eget namn” i art. 28 i mervärdesskattedirektivet, som avser tjänsterna, kan innebära att en bestämmelse ska anses implementerad i ML, genom 6 kap. 7 §, som skulle medföra – såsom SKV hävdar – att förmedlaren ska jämföras med en egenförsäljare enbart på den grunden att huvudmannen inte är synlig i fakturan till kunden. Enligt min mening borde ett klarläggande ha gjorts redan vid reformen genom SFS 1990:576, som bl.a. medförde att tjänsterna gjordes generellt skattepliktiga, av innebörd att omsättningen som huvudmannen gör enbart kan anses göras även av förmedlaren, om denne har ingått ett kommissionsavtal med huvudmannen, medan förmedlaren vid vanligt agentavtal endast anses göra en omsättning motsvarande förmedlingsprovisionen som denne uppbär från huvudmannen.

Ännu mer problematisk blir enligt min mening situationen när SKV anför tillämpning av 6 kap. 7 § ML avseende en mellanman som t.ex. idkar handel i Sverige med begagnade varor från andra EU-länder än Sverige. I det hänseendet får också nämnas att särskilda problem kan förekomma vid tillämpning av s.k. vinstmarginalbeskattning (VMB) enligt 9 a kap., som gäller begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter.²⁹ Den som är s.k. beskattningsbar återförsäljare enligt 9 a kap. ML kan drabbas av att SKV angriper vederbörandes rätt att tillämpa VMB i stället för allmänna momsbestämmelser avseende en omsättning i Sverige på grund av momsmässiga förhållanden hos motparten i det andra EU-landet. Ofta är det i sådana fall så att mellanmannen alternativt borde kunna åberopa att vanligt agentförhållande råder och att beskattningsunderlaget är förmedlingsprovisionen. Då blir beskattningsunderlaget samma belopp som om VMB skulle godkännas av SKV, i stället för att SKV underkänner VMB och anför att beskattningsunderlaget ska anses utgöra priset för varan som erhålls från kund. I sådana fall avfärdar SKV ofta det alternativa yrkandet om att vanligt agentförhållande råder med att ”6:7-fall” föreligger, och att det innebär att mellanmannen ska jämföras med en egenförsäljare. Denne tillhandahåller enligt SKV i så fall inte bara en förmedlingstjänst, utan ska anses göra samma omsättning som huvudmannen.

²⁷ Jfr avsnitt 2.2.

²⁸ Se avsnitt 3.3.2.

²⁹ Jfr Forssén 2016, 13 110 000.

Fenomenet blir desto märkligare som SKV därmed anför att mellanmannen ska anses ha gjort ett förvärv momsmässigt sett från huvudmannen i det andra EU-landet, trots att mellanmannen inte anses ha någon skyldighet att ta med varorna i fråga i en varulagerinventering enligt 1955 års lag därom.³⁰ Det är, som nämnts,³¹ nämligen så att bestämmelsen i 6 kap. 7 § är en specialregel i ML, och någon motsvarighet finns t.ex. inte inom inkomstskatterätten.

I Forssén 2015 (1) återfinns från min doktorsavhandling de problem som jag i första hand anser föreligger beträffande den s.k. representantregeln, 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), angående momsfrågor avseende enkla bolag och partrederier, och vilka enligt min mening visar på ett uppenbart behov av klarlägganden etc. av den regeln. De problem som jag i förevarande avsnitt – med en viss anknytning också till nyss nämnda problem i förhållande till VMB-regler – berör beträffande 6 kap. 7 § ML visar enligt min mening på liknande sätt som med representantregeln åtminstone på ett behov av prövning i rättspraxis av omfattningen av 6 kap. 7 § när det gäller bestämningen av det skattepliktiga området etc. I sammanfattning pekar jag på följande till stöd för att ett sådant behov finns:

- Exempelvis bilhandel, båthandel, husvagnshandel, bygg- och anläggningsentreprenader och komponentindustrin är sådana branscher där begreppet ”6:7-fall” är obekant, men ändå anför SKV att beskattningsåtgärder kan vidtas gentemot förmedlare i dessa branscher så att de momsmässigt sett jämföras med egenförsäljare utan att kommissionärsförhållande föreligger. Det är enligt min mening en extrem tolkning och tillämpning av 6 kap. 7 § ML.
- Den beskrivna extrema tolkningen och tillämpningen av 6 kap. 7 § ML liknar den jag har beskrivit beträffande representantregeln, 6 kap. 2 § ML (och 5 kap. 2 § SFL), där tolkningsresultatet av en regel kan bli så extremt att grunderna för momssystemet såsom det bestäms av EU-rätten åsidosätts. I nuvarande avfattning av 6 kap. 2 § ML kan nämligen tolkningen av den regeln innebära att en vanlig privatperson ges rätt till momsavdrag för sina utgifter.³² Det är ett extremt tolkningsresultat, eftersom momsen är en konsumtionsskatt som ska bäras av konsumenten, som normalt är en vanlig privatperson, och som således inte ska erhålla avdrag för ingående moms vid sina inköp av t.ex. matvaror.³³
- Min uppfattning är att det också är extremt och inte godtagbart att tillämpa 6 kap. 7 § ML utifrån ett tolkningsresultat som skulle innebära en beskattning av något som inte förekommer i näringslivet. Något sådant som ”6:7-fall” kan inte existera vid sidan av kommissionsfall, för att jämföra en förmedlare med en egenförsäljare. Det är en företeelse som handlarna inte tillämpar och således kan en sådan tjänst inte tillhandahållas, enligt 1 kap. 6 § ML. Det vore i och för sig inte lika extremt som med bruket i GML av ordet *energialstring*, vilket inte är möjligt enligt fysikens lagar, men det är tillräckligt extremt för att underkännas som något som omfattas av mervärdesskatten i en EU-rättslig mening. Vid implementeringen av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, såsom här med art. 14.2 c och 28, bör en avgränsning av vad som omfattas av mervärdesskatten åtminstone ske med hänsyn till skatteförmågeprincipen. Exempelvis nämnda företag inom bilhandel etc. gör sina

³⁰ Jfr lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen.

³¹ Se avsnitt 3.3.2.

³² Se avsnitt 2.7 i Forssén 2015 (1).

³³ Se avsnitten 1.1.1 och 2.7 i Forssén 2015 (1).

kalkyler för prissättning utifrån de begrepp som tillämpas inom handeln. Därvidlag har de inte anledning att gå utöver vad som följer av direktivbestämmelserna i fråga, när det gäller att bestämma i vilka fall de ska jämföras med egenförsäljare. Att de skulle ha anledning att uppfatta att 6 kap. 7 § ML omfattar mer än kommissionsfallen i det hänseendet är en extrem tolkning som inte bör tillämpas enligt min mening. Inom handeln beskrivs förmedlare normalt sett som agenter respektive kommissionärer, och i art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet används också uttrycket *kommissionsavtal om köp eller försäljning*.³⁴

- Mervärdesskattedirektivet anger ingen definition av vad som förstås med *kommissionsavtal*, varför enligt min mening civilrätten, vilken parterna också beaktar för att åtskilja sådana avtal från vanliga agentavtal, bör avgöra den bestämningen. Därvidlag bör således vägledning hämtas i kommissionslagen (2009:865), där 1 § i och för sig anger att lagen avser försäljning och köp av lös egendom, och således inte tjänster, men innehåller begreppet ”i eget namn”. Enligt min uppfattning ger den lagen, tillsammans med lagen (1991:351) om handelsagentur, vars 1 § anger att en handelsagent tar upp anbud till eller sluter avtal i huvudmannens namn, vägledning för distinktionen mellan å ena sidan kommissionsfall och därmed omfattningen av 6:7 ML och å andra sidan vanliga agentavtal som omfattas av de allmänna bestämmelserna i ML. I förarbetena till kommissionslagen anges att uppdragsgivarens – dvs. huvudmannens – intresse av överlåtelsen till tredje man respektive köpet från tredje man bör vara avgörande för frågan om parterna har träffat ett kommissionsavtal eller inte. Lagstiftaren anger att det därvidlag blir fråga om en helhetsbedömning av parternas avtal, och att det är svårt att försöka reglera närmare i lagen.³⁵ Enligt min mening är det således inte förenligt med EU-rätten på området, när SKV hävdar att 6 kap. 7 § ML inte bara omfattar kommissionärsförhållanden, utan även fall därutöver och att fakturans utseende skulle vara avgörande därvidlag. Om det inte finns skriftligt avtal eller andra omständigheter till ledning för bedömningen av vad parterna har avtalat i t.ex. förevarande hänseende, kan fakturan utgöra ett indicium därvidlag. Emellertid vore det enligt min mening inte ens möjligt att låta fakturans utseende i sig avgöra ifrågasvarande tolknings- och tillämpningsproblem, eftersom faktureringsreglerna i 11 kap. ML i allmänhet inte stipulerar någon tidsgräns för fakturans utfärdande.³⁶ Det är enbart för *vissa situationer* som ML stipulerar en tidsfrist för utfärdande av faktura.³⁷ Enligt min mening saknas det i stället ett särskilt st. i 6 kap. 7 § som hänvisar till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML. Det är i första hand genom avsaknaden av en sådan hänvisning i lagrummet som 6:7 ML kan föranleda uppfattningen som SKV anför, dvs. att ”6:7-fall” skulle lägga till något utöver kommissionärsförhållanden angående att bestämma i vilka fall en förmedlare momsmässigt sett ska jämföras med en egenförsäljare.

Att en hänvisning till de allmänna bestämmelserna om skattskyldighet i ML saknas i ett andra st. i 6:7 utgör enligt min uppfattning ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler. Det föreligger enligt min mening en faktisk gällande rätt genom SKV:s tillämpning av ”6:7-fall” som så att säga ligger i isbergets del under ytan.³⁸ Bestämmelserna om skattskyldighet i särskilda fall i 6 kap. ML har

³⁴ Se avsnitt 3.3.2.

³⁵ Jfr prop. 2008/09:88 s. 56.

³⁶ Se prop. 2003/04:26 s. 42, 48 och 84. Jfr även Forssén 2016, 12 201 032, 31 210 000 och 31 243 001.

³⁷ Jfr ang. 11 kap. 3 a § ML: Forssén 2016, 31 230 000.

³⁸ Jfr avsnitt 3.3.1.

över huvud taget inte berörts vare sig i utredningarna SOU 2002:74 eller Ds 2009:58 eller i Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23 och prop. 2012/13:124, som ledde till momsreformen den 1 juli 2013 (SFS 2013:368).³⁹ Jag anser att det är enbart genom att lagstiftaren låter sådana viktiga frågor som exempelvis vad som avses med ”6:7-fall” bero som SKV kan etablera något slags faktisk gällande rätt, vid sidan av en gällande rätt baserad som sig bör på rättspraxis och som kan sägas ligga i isbergets del över ytan. Jag får i det hänseendet också framhålla problemet med att HFD kan meddela ej prövningstillstånd utan någon motivering.⁴⁰ Det bidrar enligt min uppfattning till att förekomsten av en faktisk gällande rätt inte kommer upp till ytan.

Om en prövning skulle komma till stånd i HFD, anser jag, på samma sätt som med nämnda extrema tolkningsresultat avseende representantregeln (6 kap. 2 § ML), att den beskrivna regelkonkurrens som med SKV:s tolkning av 6:7 skulle kunna anses föreligga, mellan 6 kap. 7 § ML och art. 14.2 c och 28 i mervärdesskattedirektivet, bör åtgärdas genom en *de sententia ferenda* reducerande tolkning av 6 kap. 7 § i ML, så att resultatet blir förenligt med det resultat som ska uppnås med mervärdesskattedirektivet.⁴¹ Det bör beaktas att det inte finns någonting i mervärdesskattedirektivet som ger stöd för att momssystemet skulle innebära en beskattning av företag utöver vad som är förenligt med skatteförmågeprincipen, dvs. så att ”6:7-fall” skulle lägga till något utöver kommissionärsförhållanden, när det gäller att bestämma i vilka fall en förmedlare momsmässigt sett ska jämföras med en egenförsäljare. Enligt min mening borde företagsskatterätten i sig inte kunna anses ’skapa’ situationer för beskattning som inte motsvarar verkliga affärsförhållanden inom näringslivet.

3.3.3.2 Prövning av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är icke beskattningsbara personer⁴²

I det närmast föregående avsnittet har jag beträffande 6:7-problematiken utgått från att mellanmannen (förmedlaren) är en beskattningsbar person, varvid jag pekar på beskattning med stöd av regeln av något som inte förekommer i näringslivet som ett extremt och icke godtagbart tolkningsresultat.⁴³

I förevarande avsnitt berör jag kortfattat 6:7-problematiken i förhållande till begreppet beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § ML, som genom SFS 2013:368 innebär en implementering därvidlag av huvudregeln om beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.⁴⁴ Frågan är om ”6:7-fall” kan anses omfatta också icke beskattningsbara personer, vilket i så fall strider mot nyss nämnda direktivbestämmelse. Även i det perspektivet finner jag belägg för att det föreligger ett behov av prövning i rättspraxis av omfattningen av 6 kap. 7 § ML, varvid jag får anföra följande:

- På samma sätt som angående vem som är delägare i enkelt bolag eller partrederi enligt representantregeln (6 kap. 2 § ML) innebär enligt min uppfattning 6 kap. 7 § ML, att mellanmannen (förmedlaren) kan vara en icke beskattningsbar person, dvs. i motsats till

³⁹ Jfr avsnitten 1.3.3, 1.3.4, 3.1.1, 3.2.1, 3.2.2.1 och 3.2.2.2 samt Forssén 2016, 12 201 032 och avsnitt 1.4 i Forssén 2015 (1).

⁴⁰ Jfr Forssén 2016, 12 213 164.

⁴¹ Jfr avsnitt 2.7 i Forssén 2015 (1). De *sententia ferenda* ”Om den dom som bör göras”, dvs. uttalanden om rätten såsom man önskar se den utformad i rättspraxis i framtiden. Se Bergström m.fl. 1997 s. 35.

⁴² Jfr Forssén 2016, 12 201 032.

⁴³ Se avsnitt 3.3.3.1.

⁴⁴ Se avsnitt 3.2.1 ang. lydelsen av 4 kap. 1 § ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet,

vad som gäller enligt 4 kap. 1 § ML en vanlig privatperson eller en anställd hos en beskattningsbar person.⁴⁵

- Nyss nämnda utvidgning genom 6:7 av kretsen av skattskyldiga i förhållande till 4:1 – och därmed också i förhållande till huvudregeln för vem som är beskattningsbar person enligt huvudregeln art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet – beror på att ML i sin nuvarande avfattning tillåter 6:7 att, i likhet med nuvarande lydelse av representantregeln, utvidga begreppet skattskyldig i förhållande till huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1, som hänvisar till huvudregeln om skattskyldighet i 1 § första st. 1. Det sker genom att 1 kap. 2 § sista st. ML anger att särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i bl.a. 6 kap. och – på samma sätt som med representantregelns bestämning av skattskyldig delägare i enkelt bolag eller partrederi – saknas en sådan hänvisning till 1 kap. 2 § första st. 1 ML som finns i 6 a kap. 1 § andra st. ML för bestämningen av skattskyldighet i samband med reglerna om mervärdesskattegrupper.⁴⁶ 6 a kap. berörs i det närmast följande avsnittet.

Jag föreslår, som nämnts,⁴⁷ på samma sätt som jag har gjort beträffande bestämningen av vem som är skattskyldig enligt representantregeln (6:2), att det beträffande vem som avses med skattskyldig förmedlare enligt 6 kap. 7 § ML införs, på motsvarande sätt som i 6 a kap. 1 § andra st., ett särskilt (andra) st. i 6 kap. 7 § som hänvisar till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML.⁴⁸ Genom en sådan hänvisning skulle 6:7 begränsas så att regeln enbart omfattar en mellanman (förmedlare) som i sig har karaktären av beskattningsbar person bör införas. Att nuvarande avfattning av ML ger ett tolkningsresultat som innebär att skattskyldig förmedlare (mellanmannen) kan vara en icke beskattningsbar person enligt 6 kap. 7 § ML, och således, i motsats till vad som gäller enligt 4 kap. 1 § ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, skattskyldig trots att denne är en vanlig privatperson, är ett extremt tolkningsresultat.⁴⁹

Jag anser att nämnda tolkningsresultat avseende 6:7 ML av innebörd att skattesubjektet inte bara skulle kunna vara en vanlig privatperson, utan även en anställd hos en beskattningsbar person i vederbörandes egenskap av anställd är ett extremt tolkningsresultat också i sistnämnda hänseende. Till belägg för att det är ett sådant extremt tolkningsresultat att en anställd hos en beskattningsbar person skulle kunna anses ha karaktären av beskattningsbar person i just sin egenskap av anställd anför jag EU-domstolens mål C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit), som jag också berör i avsnitt 3.4.

- I det målet anför EU-domstolen bl.a., att undantaget från skatteplikt i art. 132.1 g i mervärdesskattedirektivet, som avser omsättningar hos organ av social karaktär, inte kan tillämpas direkt på personal i ett bemanningsföretag.⁵⁰ Det är nämligen inte de anställda i ett sådant företag som är den beskattningsbara personen i enlighet med art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet. Enligt domstolen utesluts därför de anställda från vem som avses med begreppet beskattningsbar person just i sin egenskap av anställda, vilket följer av art. 10.⁵¹

⁴⁵ Jfr avsnitt 7.1.3.3 i Forssén 2015 (1).

⁴⁶ Jfr avsnitten 2.8, 6.2.1.4, 6.3.3, 6.3.4, 6.6 och 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1).

⁴⁷ Se avsnitt 3.3.3.1.

⁴⁸ Jfr avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1).

⁴⁹ Jfr Schema 2 i avsnitt 2.8 i Forssén 2015 (1).

⁵⁰ Jfr pkt 24 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

⁵¹ Jfr pkt 23 i EU-målet C-594/13 ("go fair" Zeitarbeit).

- Jag anser att nyss nämnda EU-mål ger stöd för min uppfattning att en fråga om mervärdesbeskattning avseende en förmedlare ska gälla förmedlaren – företaget – och inte sådant företags anställda. Oavsett vad som gäller i övrigt beträffande 6:7 ML på temat förenlighet med mervärdesskattedirektivet och dess bestämmelser, är det ett icke EU-rättskonformt tolkningsresultat i förhållande till bestämningen av beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet att 6:7 ML skulle kunna ge en anställd karaktären av beskattningsbar person och därigenom skattskyldig.

Sålunda bör – så länge 6:7 finns kvar på nuvarande sätt i ML – nämnda extrema tolkningsresultat åtgärdas, som nämnts,⁵² genom en *de sententia ferenda* reducerande tolkning av 6 kap. 7 § ML, så att resultatet blir förenligt med det resultat som ska uppnås med mervärdesskattedirektivet.⁵³ Huvudregeln om vem som utgör skattesubjekt bestäms av kriterierna för beskattningsbar person enligt art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, som är implementerad i 4 kap. 1 § ML, och således ska rekvisiten om självständighet och ekonomisk verksamhet etc. vara uppfyllda för personen själv i fråga, för att denne ska anses ha karaktären av beskattningsbar person.⁵⁴

3.3.3.3 Jämförelse av 6 kap. 7 § ML med oäkta kommissionärsförhållanden i 6 a kap. 1 § första st. 3 ML⁵⁵

Regler om s.k. mervärdesskattegrupper finns, med stöd av art. 11 i mervärdesskattedirektivet, i 6 a kap. ML. I förevarande sammanhang angående prövningen av vilka situationer som utgör ”6:7-fall” gör jag en jämförelse med s.k. oäkta kommissionärsförhållanden enligt 6 a kap. 1 § första st. 3 ML.

Ett kommissionärsförhållande enligt 6 a kap. 1 § första st. 3 ML är ett specialfall av kommissionärsförhållande enligt de inkomstskatterättsliga regler vilka numera återfinns i 36 kap. IL.⁵⁶ Ifrågavarande specialfall benämns därför för oäkta kommissionärsförhållanden, just för att betona dess karaktär av skatterättsligt specialfall.⁵⁷

När mervärdesskatten infördes i Sverige 1969, genom GML, meddelade dåvarande Riksskattenämnden den 30 oktober 1968 en bindande förklaring angående kommissionärsbolag av innebörd att skattskyldigheten enligt GML skulle åvila endast kommittentbolaget, när det gällde oäkta kommissionärsförhållanden.⁵⁸ HFD uttalade i ett förhandsbesked, RÅ 1995 not. 16, som omfattade både tiden före införandet av ML den 1 juli 1994 och tiden därefter, att nämnda bindande förklaring upphörde då, dvs. samtidigt med att GML ersattes av ML. Frågan som uppkom då var om skattskyldigheten till moms vid oäkta kommissionärsförhållanden skulle bedömas med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser eller enligt den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlare i 6:7 ML. Med andra ord var frågan om kommissionärsbolaget skulle betraktas utifrån kraven för skattskyldighet för en egenförsäljare (återförsäljare) enligt 1 kap. 2 § första st. 1 (med hänvisning till 1 § första st. 1) ML eller

⁵² Se avsnitt 3.3.3.1.

⁵³ Jfr avsnitt 1.3: I enlighet med art. 288 tredje st. FEUF är svenska domstolar och myndigheter skyldiga att tolka och tillämpa ML utifrån mervärdesskattedirektivet och det resultat som är avsett med det. Jfr även avsnitt 1.2.2 i Forssén 2015 (1).

⁵⁴ Jfr avsnitt 2.7 i Forssén 2015 (1).

⁵⁵ Jfr Forssén 2016, 12 201 033.

⁵⁶ Jfr även Forssén 2016, 12 202 021.

⁵⁷ Jfr RÅ 1995 not. 16.

⁵⁸ Jfr RSN 1969:30.9.

utifrån specialregeln för vissa mellanmän (förmedlare) i 6:7 ML. Resultatet av HFD:s prövning av frågan blev följande:

- HFD ansåg, med hänvisning till uttalanden i prop. 1993/94:99 s. 190 och prop. 1968:100 s. 121 om att syftet med bestämmelsen i fråga (numera 6:7 ML) är att behandla en förmedlare av en vara på samma sätt som en återförsäljare, att bestämmelsen i 6 kap. 7 § ML inte är avsedd att tillämpas vid ett s.k. oäkta kommissionsförhållande. HFD ansåg att skattskyldigheten i sådana fall ska avgöras med stöd av allmänna regler i ML.

Genom momsreformen den 1 juli 1998 (SFS 1998:346) återinfördes så att säga den särskilda lösningen för mervärdesbeskattning av oäkta kommissionärsförhållanden (enligt 36 kap. IL), genom att kommissionärsföretag och kommittentföretag kan ansöka hos SKV om att registrera sig som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp).⁵⁹ Emellertid stödjer enligt min mening HFD:s avgörande i RÅ 1995 not. 16 min konklusion i avsnitten 3.3.3.1 och 3.3.3.2 att det är en extrem tolkning att anse att ”6:7-fall” skulle omfatta mer än vad som avses med kommissionsfall inom handeln. I stället för att en sådan utvidgande tolkning innebar HFD:s avgörande enbart nämnda neget uttalande om att bestämmelsen i 6 kap. 7 § ML inte är avsedd att tillämpas vid ett s.k. oäkta kommissionsförhållande.

I linje med vad jag har anfört i avsnitten 3.3.3.1 och 3.3.3.2 anser jag således att också de i förevarande avsnitt berörda omständigheterna belägger att det saknas ett särskilt (andra) st. i 6 kap. 7 § som hänvisar till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML. Ett sådant finns, som nämnts,⁶⁰ i 6 a kap. 1 §, där andra st, anger följande:

”Huruvida mervärdesskattegruppens verksamhet ska anses medföra skattskyldighet följer av de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 2 § första stycket 1.”

Om en sådan lösning införs i 6 kap. 7 §, kan inte begreppet skattskyldig utvidgas i förhållande till huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1, genom att 1 kap. 2 § sista st. ML anger att särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i bl.a. 6 kap. ML. För övrigt har jag, som också nämnts,⁶¹ föreslagit detsamma beträffande den s.k. representantregeln i 6 kap. 2 § ML, för att lösa problemet med att den regeln också ger ett extremt tolkningsresultat, genom att den öppnar för att med skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men. kan anses en delägare i enkelt bolag eller partrederi som är en vanlig privatperson.⁶²

3.3.4 Konklusioner

I avsnitten 3.3-3.3.3.3 har jag behandlat en av reglerna om *skattskyldighet* i särskilda fall i 6 kap., nämligen den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet för förmedlingstjänster i 6 kap. 7 § ML. Den regeln saknar en direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet, men de närmast motsvarande bestämmelserna däri är art. 14.2 c och art. 28 i mervärdesskattedirektivet.

Efter en inledning och översikt i avsnitt 3.3.1 angående behandlingen av 6 kap. 7 § ML har jag i avsnitt 3.3.2 givit en historik angående 6 kap. 7 § ML samt återgivit lydelsen av 6 kap. 7 § ML och av de nyss nämnda närmast motsvarande reglerna i mervärdesskattedirektivet.

⁵⁹ Jfr Forssén 2016, 12 202 021.

⁶⁰ Se avsnitt 3.3.3.2.

⁶¹ Se avsnitt 3.3.3.2.

⁶² Se avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1).

Därefter har jag i avsnitten 3.3.3.1-3.3.3.3 undersökt 6 kap. 7 § ML enligt följande: I avsnitt 3.3.3.1 har en prövning skett av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är beskattningsbara personer; i avsnitt 3.3.3.2 har en prövning skett av 6 kap. 7 § avseende förmedlare som är icke beskattningsbara personer; och avsnitt 3.3.3.3 innehåller en jämförelse av 6 kap. 7 § ML med oäkta kommissionärsförhållanden i 6 a kap. 1 § första st. 3 ML.

Prövningen i avsnitten 3.3.3.1-3.3.3.3 har framför allt lett till den konklusionen att det beträffande 6 kap. 7 § ML förekommer en faktisk gällande rätt – utan stöd i gällande rätt i en egentlig mening (dvs. i HFD:s och EU-domstolens rättspraxis) – såtillvida att SKV brukar anföra det extrema tolkningsresultatet att ”6:7-fall” omfattar beskattningssituationer som inte motsvarar verkliga affärsförhållanden inom näringslivet. Jag anser utifrån genomgången i avsnitten 3.3.3.1-3.3.3.3 att det saknas ett särskilt (andra) st. i 6 kap. 7 § som hänvisar till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML. Därigenom skulle inte begreppet skattskyldig utvidgas för ”6:7-fall” i förhållande till huvudregeln i 1 kap. 2 § första st. 1, genom att 1 kap. 2 § sista st. ML anger att särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i bl.a. 6 kap. ML.

Ett sådant andra st. finns beträffande mervärdesskattegrupper i 6 a kap. 1 § ML, och jag har för övrigt föreslagit detsamma beträffande den s.k. representantregeln i 6 kap. 2 § ML, som också öppnar ett extremt tolkningsresultat, genom att den regeln kan tolkas som att med skattskyldig enligt 6 kap. 2 § första men. kan anses en delägare i enkelt bolag eller partrederi som är en vanlig privatperson. Genom tillägg av ett andra st. i 6:2 med hänvisning till allmänna bestämmelser om skattskyldighet i ML vore en sådan tolkning inte möjlig.⁶³

Jag har i förevarande undersökning även funnit belägg för att det föreligger ett behov av prövning i rättspraxis av omfattningen av 6 kap. 7 § ML angående frågan huruvida ”6:7-fall” kan anses omfatta icke beskattningsbara personer såsom vanliga privatpersoner inklusive anställda personer. Genom att därigenom ge sådana personer karaktären av skattesubjekt momsmässigt sett strider i så fall 6 kap. 7 § ML mot bestämningen av beskattningsbar person i huvudreglerna i 4 kap. 1 § ML och art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet.

Uttrycket ”6:7-fall” är inte ett ord, men jag behandlar, som nämnts i avsnitt 3.3.1, 6 kap. 7 § ML som ett semantiskt tolkningsproblem. Lagrummet är som begrepp något som inte kan anses förenligt med mervärdesskattedirektivet, när SKV anser att ”6:7-fall” omfattar beskattningssituationer som inte motsvarar verkliga affärsförhållanden inom näringslivet eller om 6 kap. 7 § ML skulle anses ge vanliga privatpersoner inklusive anställda personer (konsumenter) karaktären av skattesubjekt momsmässigt sett. Problematiken beror enligt min uppfattning på att lagstiftaren inte har beaktat, när regeln överfördes från GML till ML att 6 kap. 7 § härrör från en annan kontext än den som gäller sedan Sveriges EU-inträde 1995, nämligen från 1959 års lagstiftning om allmän varuskatt. Det är ett exempel på betänkligheter från lagstiftarens sida på temat ord och kontext i samband med tillkomsten av skatteregler.

⁶³ Se avsnitt 7.1.3.2 i Forssén 2015 (1).