

Mellanmän och mervärdesbeskattning

Uppsats om tio poäng av Urban Nordenadler
Vårterminen år 2000

Handledare – juris doktor Christina Moëll

Juridiska institutionen
Lunds universitet

Förord

Detta arbete behandlar frågor om mellanmän och mervärdesbeskattning. Jag bygger framställningen på ett antal praktikfall från Advokatfirman Forssén AB (Stockholm), där jag arbetar sedan 1999. De har alltså omedelbar verklighetsanknytning, och i de flesta fallen har jag deltagit och deltar själv i arbetet med fallen och i övrigt har jag inhämtat fallen i diskussioner i ämnet med advokat Björn Forssén. Centralt för framställningen är den prövning som ligger i samtliga praktikfall av det från vissa skattemyndigheter hävdade synsättet beträffande vad som skall anses omfattat av begreppet ”i eget namn” i 6 kap. 7 § mervärdesskattelagen. En alltför formalistisk syn kan enligt min mening skönjas i det avseendet. Fallstudierna upptar ett annat exempel på momsmässig lagreglering av mellanmanssituationen, nämligen beträffande sk resetjänster. I övrigt handlar fallen om situationer där skatteprocessen inte ens har hunnit upp till länsrätten, och i åter andra fall har en lösning nåtts på länsnivå med aktuell skattemyndighet, men där det är oklart om skattemyndigheterna i eventuellt nya fall kan återkomma till sin många gånger formalistiska syn på gränsdragningsproblemet ’vanligt’ agentfall eller ”6:7-fall”. Problemet att beskriva gällande rätt beträffande ”6:7-fall” är att någon explicit analys av uttrycket ”i eget namn” aldrig skett i praxis. I vissa av de rättsfall som jag tar upp finns frågan med underförstått, men inte mera än så. Därför bör läsaren av detta arbete ha behållning av att kunna ta del av de oidentifierade fallstudierna i arbetet. Även om det från källkritisk synpunkt i och för sig är en brist att de av sekretesskäl måste vara anonyma, kan det vara intressant att få insyn i företagens och vissa skattemyndigheters inställning i verkligheten angående problematiken kring ”6:7-fall”. De rättsfall som – utan att frågan om tolkningen av uttrycket ”i eget namn” tagits upp explicit – berör densamma försöker jag analysera så långt som möjligt mot just den frågeställningen. Emellertid innebär det faktum att dessa rättsfall utgör förhandsbesked att bristen i möjligheten till utförlig källkritik också föreligger för dem. Att genom de i detta arbete anförda fallstudierna få en inblick i den aktuella frågeställningens behandling i verkligheten, bör därför för läsaren väga upp nämnda brist med att praktikfallen är anonymiserade. Jag har av pedagogiska skäl funnit anledning att även beröra delar av mervärdesskattens elementa, bland annat yrkesmässighets- och omsättningsbegreppen, gränsdragningen mellan vara och tjänst, EG-handel och andra former av internationell handel.

Stockholm sommaren 2000

Urban Nordenadler

Innehållsförteckning

1. Inledning och syftet med uppsatsen
2. Mellanmannen – civilrättslig översikt
3. Mervärdesskattelagen
 - 3.1 Allmänt
 - 3.2 Mervärdesskattelagens bestämmelser: agentfallet kontra mellanman som agerar i eget namn
4. Uttrycket ”i eget namn” i 6 kap. 7 § ML
 - 4.1 Allmänt om uttrycket ”i eget namn”
 - 4.2 Innebörden av de olika leden i 6 kap. 7 § ML
 - 4.3 Enbart omsättningen av den förmedlade varan eller tjänsten omfattas av 6 kap.7 § ML, inte förmedlingen i sig
5. Fallstudier
 - 5.1 Nationella affärer
 - 5.1.1 Auktionsförrättare o.d.
 - 5.1.2 Artister etc.
 - 5.2 Internationella affärer
 - 5.2.1 Medieområdet
 - 5.2.2 Resebyråer
 - 5.2.3 Återbetalning av skatt till utländska företagare
6. Slutsatser och övriga kommentarer

Källor och litteratur

EG:s sekundärrätt – direktiv

77/388/EEG	Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig skattebas
79/1072/EEG	Regler för återbetalning av mervärdesskatt till utländska näringsidkare
86/560/EEG	Regler för återbetalning av mervärdesskatt till näringsidkare från tredje land

Svenska lagförarbeten

Utskottsbetänkanden

1994/95:SkU7 Mervärdesskatten och EG

Propositioner

1968:100	Förslag till förordning om mervärdesskatt
1989/90:111	Reformerad mervärdesskatt m. m.
1990/91:72	Om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare
1991/92:43	Skattetillägg m.m.
1993/94:99	Ny mervärdesskattelag
1994/95:57	Mervärdesskatten och EG

Kommittébetänkanden

SOU 1990:67	Återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare
SOU 1994:31	Vissa mervärdesskattefrågor III – Kultur m.m.
SOU 1994:88	Mervärdesskatten och EG

Myndighetskrivelser m m

RSV Im 1987:1	Riksskatteverkets anvisningar m m om skattskyldighet i samband med försäljning på auktion
RSV dnr 8257-95/900	Resetjänster enligt mervärdesskattelagen (PM 1995-11-24)

Rättsfall

RA 1986 ref 178
RA 1988 ref 74
RA 1992 Ref 62
RA 1997 not 82

Skatterättsnämndens förhandsbesked

1995, juni (ej överklagat) kortreferat i SkatteNytt 1995 s.571
1999-02-16 (ej överklagat) kortreferat i SkatteNytt 1999 s.687
2000-03-07 (ej överklagat) referat publicerat www.rsv.se - rättsfallsprotokoll 12/00

Litteratur

Hugo Tiberg	Mellanmansrätt
Söderlund, Herbert	Agenträtt – (Publica 1994)
Forssén, Björn	Momshandboken – (Norstedts Juridik 1998)
Forssén, Björn	Mervärdesskatt En handbok (2 uppl.), Publica 1994
Westberg, Björn	Mervärdesskatt -en kommentar (Nerenius & Santérnus Förlag 1997)
Kleerup, Jan och Melz, Peter	Handbok i mervärdesskatt (Juristförlaget 1992)
Fink, Hans	Momsboken, det nya moms-systemet – (Publica 1990)
Åqvist, Edström och Fridolin	Omsättningsskatten (Norstedts 1959)
Riksskatteverket	Handledning för mervärdesskatt (1999)
Fritz, Hettne och Rundegren	När tar EG -rätten över? (Bokförlaget Juridik & Samhälle 1996)

1. Inledning och syftet med uppsatsen

Med denna uppsats vill jag uttrycka ett antal funderingar och reflexioner som avser mervärdesskattelagen (1994:200), ML och dess reglering av förhållanden som avser sk mellanmäns medverkan i den ekonomiska omsättningen. De mellanmanssituationer som jag avser att belysa handlar om den renodlade agenten, som agerar i sin huvudmans namn, t.ex. som inköps- eller försäljningsagent. Det handlar också om den situationen att mellanmannen agerar i eget namn, dvs. utan att avslöja sin huvudmans identitet. Beroende på vilket av dessa båda huvudfall som föreligger kan för den i mervärdesskattefrågor mindre påläste kontrahenten oönskade effekter uppkomma. Det kommer i min fallstudie nedan att framgå att vad som civilrättsligt kan ha varit avsikten hos de inblandade parterna får en för dem oväntad mervärdesskattemässig effekt. Svårigheten ligger – som kommer att framgå nedan – i att den ena av de båda nämnda huvudfallen, nämligen när mellanmannen agerar i eget namn, omfattas av en mervärdesskattemässig specialregel, 6 kap. 7 § ML, av innebörd att mellanmannen inte bara anses göra en förmedlingstjänst, utan även anses göra sin huvudmans omsättning. Detta kan få oanade mervärdesskattemässiga konsekvenser för de inblandade parterna såväl ur ett nationellt som ett internationellt perspektiv.

2. Mellanmannen – civilrättslig översikt

Termen mellanman är en paraplybeteckning som innefattar en rik flora av aktörer med spännvidd allt ifrån det enkla budet till kommissionärens verksamhet med handlande i eget namn. Mellan budet och kommissionären, som kan sägas utgöra yttre ramar för företeelsen, inryms vanligen som varande mellanmän ett flertal andra rättsfigurer med skiftande självständighet i sitt handlande. Exempel härpå är fullmaktshavaren/fullmäktigen respektive agenten. Mellanmansställningen kan analyseras ur ett flertal olika vinklar och en i litteraturen (Mellanmansrätt – Hugo Tibergh) tillämpad struktur för detta utgörs av kriterierna för ställningens uppkomst, omfattning och upphörande, tre analysområden som syftar till att belysa det rättsligt relevanta för mellanmansrollerna sedda ur ett tidsperspektiv. För den mest okomplicerade formen av mellanmansställning – budet – föreligger med utgångspunkt i omfattningen för uppdraget naturligtvis en påtaglig och närmast total osjälvständighet i förhållandet till uppdragsgivaren/huvudmannen. Detta förklaras med att budet med en abstrakt liknelse är att betrakta som ett ”tekniskt medium” och endast har att överlämna ett

meddelande/budskap från den som sänt ut honom till mottagaren. Budets roll är således närmast att jämställa med ett åtagande från Posten att befordra en frankerad försändelse från A till B. För agenten och fullmäktigen gäller istället att de agerar med ett större mått av självständighet. I deras funktion ingår dock inte att uppträda som avtalspart, utan förekommande avtal ingås alltså i huvudmannens eget namn. Kommissionären till sist, fullgör även rollen att vara formlig avtalspart. I kommissionsfallet torde det dessutom i regel förhålla sig på det viset att motparten/köparen även saknar närmare insikt i att de köpta varorna etc. faktiskt förvärvats från annan person än den som han förhandlat fram avtalet med (kommissionären), nämligen dennes huvudmannen eller kommittenten.

3. Mervärdesskattelagen

3.1 Allmänt

Skattskyldighet enligt ML åvilar enligt huvudregeln den som i yrkesmässig verksamhet företar en skattepliktig omsättning inom landet av varor och tjänster (jfr 1 kap. 1 § första stycket 1 ML). Yrkesmässig är enligt ML (jfr omtryckt genom SFS 2000:500) den som uppfyller förutsättningarna enligt 13 kap. 1 § första stycket andra meningen inkomstskattelagen (1999:1229), IL [tidigare 21 § kommunalskattelagen (1928:370)] för näringsverksamhet, dvs. den som uppfyller de subjektiva näringsverksamhetskriterierna: självständighet, varaktighet och vinstsyfte (jfr 4 kap. 1 § 1 ML och prop. 1993/94:99 s. 164, 165 och 169). Dessutom är den yrkesmässig som bedriver verksamhet under näringsverksamhetsliknande former om omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor (jfr 4 kap. 1 § 2 ML). Utgångspunkten för ML:s omsättningsbegrepp är förekomsten av en generell skatteplikt med uttryckliga undantag som anges i 3 kap. ML. Omsättning som sådan, det vill säga begreppets tekniska innebörd och utan hänsyn till dess karaktär av att vara skattepliktig eller inte, uppkommer när en vara överlåts mot ersättning (jag bortser här från uttagssituationerna) eller när en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon. Vad som är omsättning (skattepliktig eller inte) enligt ML knyter således för varornas del an till den civilrättsliga obligationsrättsliga äganderättsövergången (överlåtelse) mellan två parter – säljare och köpare (jfr SOU 1994:88 Bilaga 1 s. 39). Är det istället fråga om tjänster får omsättningen istället knyta an till utförandet eller tillhandahållandet av tjänst från en part till en annan. Härvidlag noteras att sedan Sverige gick med i EU 1995 följer inte längre gränsdragningen mellan tjänst och vara enligt ML vad som gäller därvidlag köprättsligt sett (jag använder förkortningen för de

europiska gemenskaperna, EG, i detta arbete, då mervärdesskatten handlar om just gemenskapsrätten och inte själva den europeiska unionen, EU). Det spelar för den bedömningen enligt ML ingen roll om beställaren av en prestation själv tillhandahåller en väsentlig del av materialet eller ej (jfr prop. 1994/95:57 s. 161-162).

En vara är helt enkelt något som man fysiskt kan ta på, dvs. ett materiellt ting. Fastigheter är definitionsmässigt varor enligt ML; det handlar alltså inte bara om varor i en mera allmän mening. Till varorna räknas dessutom gas, värme, kyla och elektrisk kraft. Med tjänst förstås allt annat än vad som definieras som varor, bara det kan tillhandahållas i en yrkesmässig verksamhet (jfr 1 kap. 6 § ML).

Gränsdragningen mellan varor och tjänster har inte så stor betydelse normalt sett angående nationella omsättningar. I stället har det gränssnittet en stor betydelse när det gäller att bedöma om en omsättning skett inom landet eller ej. Detta då en införsel från annat EG-land än Sverige inte kan anses ske här om affären i fråga i stället utgör en omsättning inom landet (jfr 1 kap. 1 § första stycket 2 ML). Huruvida en omsättning skall anses ha skett inom landet bedöms olika om man talar om varor eller tjänster: varuomsättningen anses enligt huvudregeln ske här om varan befinner sig i Sverige när avtal mellan köpare och säljare ingås (jfr 5 kap. 2 § första stycket ML), medan bedömningen av frågan om en tjänst skall anses omsatt här i landet kommer an på vilken av flera olika regler i 5 kap. ML den aktuella tjänsten omfattas; t.ex. fastighetsregeln i 5 kap. 4 § ML, regeln om s.k. fysiska tjänster i 5 kap. 6 § ML, regeln för intellektuella tjänster i 5 kap. 7 § ML (den s.k. kundregeln) eller huvudregeln i 5 kap. 8 § första stycket ML. Oavsett var i världen en person är yrkesmässig, skall vederbörande mervärdesbeskattas här även för en tillfällig, enstaka omsättning inom landet (jfr prop. 1994/95:57 s. 155 och SOU 1994:88 s. 301). Om vederbörande inte har fast driftställe och inkomstbeskattas här, skall denne mervärdesskatteregistrera sig här via ombud [jfr 23 kap. 4 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL].

3.2 Mervärdesskattelagens bestämmelser: agentfallet kontra mellanman som agerar i eget namn

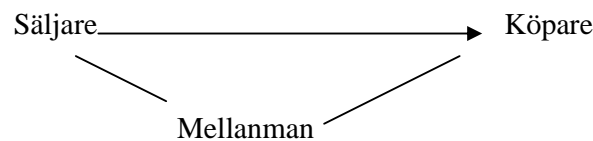
Det renodlade budets roll medför inte något särskilt problem, när det gäller tillämpningen av ML i situationer där en prestation skall levereras/tillhandahållas av en säljare till en köpare. Säljaren eller köparen anlitar budet, och dennes roll är helt klarlagd för medkontrahenten.

Budet utför sitt uppdrag – vilket för enkelhets skull antas ske inom landet – och får betalt för detta från sin uppdragsgivare: säljaren eller köparen. Budet omsätter sin tjänst, som är skattepliktig eftersom den inte omfattas av något undantag i 3 kap. ML, och skall debitera mervärdesskatt (hädanefter används även vedertagna förkortningen ”moms”) i faktura till sin uppdragsgivare, om budet är yrkesmässig och sålunda skattskyldig för sin omsättning (jfr 1 kap. 1 § första stycket ML).

I stället är det – som nämnts ovan – två mellanmanssituationer som är av särskilt intresse, och som uppställer ett viktigt gränsdragningsproblem i flera avseenden enligt ML, nämligen när en mellanman har en renodlad agentroll och klart agerar i sin huvudmans namn respektive när mellanmannen kan anses agera i eget namn.

Antag att mellanmannen förmedlar försäljningen av en vara eller en tjänst mellan en säljare och en köpare av varan eller tjänsten i fråga. Schematiskt sett handlar det som jag skall belysa om följande två situationer:

Agentrollen



Mellanmannen kan ha anlitas som antingen inköps- eller försäljningsagent, och har i första fallet köparen som uppdragsgivare och i det senare fallet säljaren som uppdragsgivare. Oavsett vilket som gäller, skall mellanmannen – som jag förutsätter är yrkesmässig – mervärdesbeskattas för sin provision från köparen eller säljaren, eftersom en förmedlingstjänst är skattepliktig i sig (jfr prop. 1989/90:111 s. 189), om inte särskilt anges i 3 kap. ML att förmedlingen undantas från skatteplikt, som t.ex. är fallet med försäkringsmäklare vars förmedling undantas explicit enligt 3 kap. 10 § andra stycket 2 ML och sålunda uttryckligen erhåller samma bedömning som det som förmedlas, nämligen den tillika från skatteplikt undantagna omsättningen av försäkringstjänsten (jfr punkt 1 nyss nämnda lagrum).

Mellanmannen agerar i eget namn



Mellanmannen agerar här utan att uppge sin huvudmans identitet. Exemplet utgår ifrån att mellanmannen agerar för säljaren, men det är ingen principiell skillnad mot om dennes huvudman istället är köparen. Om mellanmannen agerar i eget namn, dvs. utan att avslöja sin huvudmans (i detta fall säljarens) identitet inför köparen i förhandlingar etc med denne, aktualiseras den särskilda bestämmelsen om skattskyldighet i 6 kap. 7 § ML för mellanmannen. Om den regeln är tillämplig, skall mellanmannen inte bara anses göra en omsättning av sin förmedlingstjänst, utan denne anses även göra sin huvudmans omsättning av varan eller tjänsten i fråga som förmedlingen avser. Huvudmannen anses göra sin omsättning av varan eller tjänsten i fråga i förhållande till mellanmannen, och denne anses göra samma omsättning i förhållande till köparen.

I föregående avsnitt (3.1) angav jag att gränsdragningen mellan vara och tjänst har en avgörande betydelse i flera fall där bedömningen av om en omsättning skall anses ske inom landet eller ej har betydelse. Den bedömningen påverkas starkt av vilket av nyss angivna båda huvudfall av mellanmanssituationer, som belyses i detta arbete, som är för handen. I ett antal fallstudier nedan tar jag upp denna internationella fråga, och även frågor som gäller nationella omsättningar där gränsnittet agentroll kontra agerande i eget namn av mellanmannen påverkar inblandade parter moms situation. Innan jag går vidare med dessa fallstudier, skall emellertid det för frågeställningarna så avgörande uttrycket ”i eget namn” i 6 kap. 7 § ML analyseras.

4. Uttrycket ”i eget namn” i 6 kap. 7 § ML

4.1 Allmänt om uttrycket ”i eget namn”

Det följer av allmänna rättsprinciper att två personer genom avtal sig emellan inte kan uppnå effekter som verkar rättsligt bindande för en tredje från avtalet utomstående part. Den allmänna principen om avtalsfrihet gäller – oavsett förhållandet att den i många fall beskurits genom lagstiftning, sedvänja etc. – naturligt nog enbart relationen *inter partes*. Sett ur detta perspektiv kan bestämmelsen med avseende på ”i eget namn” i 6 kap. 7 § ML framstå som en anomali eller i vart fall som en intressant företeelse. Lydelsen av 6 kap 7 § ML är,

Om någon i eget namn förmedlar en vara eller 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

För att belysa mitt påstående ovan skall först något sägas om omsättningsbegreppet i momssammanhang. Med omsättning av vara eller tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § ML – jag bortser här från uttagssituationerna som också konstituerar omsättning – att vara överläts mot

ersättning respektive att tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandshålls någon. Med ordet överläts åsyftas en fullständig äganderättsövergång mellan två parter (i huvudsak med avseende på varor men även sådant som momsmässigt kvalificerar som överlåtbara tjänster, t ex patenträttigheter). Ett tvåpartsförhållande förutsätts även i fall av *utförande* eller tillhandahållande av tjänster med den skillnaden att det då i de flesta fall inte är relevant att tala om någon äganderättsövergång. Det signifikativa för den nu avgränsade ”vanliga” formen av omsättning enligt 2 kap. 1 § ML kan sammanfattas i ett tvåpartsförhållande där pengar eller pengars värde lämnas som ersättning för en beställd vara eller tjänst. Med en ”beställd” vara eller tjänst som utges mot ersättning avses inte bara uttryckliga avtal med nämnda innebörd, utan även ett mer eller mindre underförstått handlande parterna emellan såvida därav kan utläsas prestationer av nämnda slag. En grundläggande princip är nämligen att de materiella beskattningsreglerna skall appliceras inte endast med avseende på vad parterna gett sina mellanhavanden för rättslig etikett – om man nu över huvud taget gjort detta – utan efter dessas verkliga innebörd. Vad som är synbart för tredje part är – som vi skall se – av högsta betydelse för bedömningen av om 6 kap. 7 § ML är tillämpligt eller ej. Med detta menar jag vad som t.ex. för köparen (”tredje part”) som förhandlar med mellanmannen är synbart vad gäller förekomsten av och identiteten hos en huvudman (säljaren) för vilken mellanmannen ombesörjer en förmedling av vara eller tjänst. Fallstudierna i nästa avsnitt får belysa problematiken. Nu går jag emellertid vidare med att i detta avsnitt analysera uttrycket ”i eget namn”.

4.2 Innebörden av de olika leden i 6 kap. 7 § ML

Frågan är många gånger i praktiken om det faktum att mellanmannen står ensam med sitt namn i faktura till kund och uppbär bruttolikviden (dvs. huvudmannens pris för vara eller tjänst inklusive provision till mellanmannen) i sig kan anses innebära att 6 kap. 7 § ML gäller? Jag har ovan (avsnitt 4) återgivit 6 kap. 7 § ML och lagrummet består alltså av två led ”... i eget namn ...” *och* ”uppbär likviden ...”. Hur likviden uppbärs eller om mellanmannen står ensam med sitt namn i fakturan till köparen kan enligt min mening inte ensamt utgöra tolkningsdatum för innehållet i uttrycket ”i eget namn”.

Jämfört med motsvarande äldre regel [punkt 3 av anvisningarna till 2 § lag (1968:430) om mervärdeskatt, GML] har en exemplifiering om att ifrågavarande regel omfattar kommissionärer strukits, då den vid ML:s införande befanns onödig (jfr prop. 1993/94:99 sid.

190). Gällande rätt har emellertid inte förändrats med anledning av införandet av ML den 1 juli 1994, utan i förarbetena till ML hänvisas alltså till förarbetena till GML, varav klart framgår att det avgörande för tillämpningen är om mellanmannen ”uppträder” i eget namn eller inte. I förarbetena till GML hänvisades tillbaka till den gamla omsättningsskattens tid (1960-68), varvid uttalades att det fortfarande med begreppet ”i eget namn” skall avses ”kommissionärer och jämförliga ombud”. Mellanmannen skall betraktas som en ”återförsäljare” i förhållande till kunden, oavsett vad som gäller avtalsmässigt angående sålunda förmedlad egendom mellan mellanmannen och dennes huvudman (jfr prop. 1993/94:99 sid. 190 och prop. 1968:100 sid. 121). Av doktrinen från omsättningsskattens tid framgår också att det är ett faktiskt beteende hos mellanmannen som avses med uttrycket ”i eget namn”. Åqvist m.fl. i boken ”Omsättningsskatten” anför nämligen – sidan 59 – att skattskyldighet föreligger för agenten eller mäklaren:

”om han uppträder som säljare i eget namn och emottager likviden för den verkställda leveransen. Det är då inte fråga om agenter i egentlig mening utan om självständiga säljare. Uppträder agent endast som förmedlare av varuleveranser och uppbär han för sådan förmedling provision eller ersättning av annat slag från sin huvudman, föreligger inte skattskyldighet för agenten. Denna åvilar i stället huvudmannen. Detsamma gäller om försäljning av varor genom resande.”

Härav framgår enligt min mening att det inte är en formalistisk syn som skall anläggas på fakturans utseende eller något annat dylikt, utan mellanmannen måste i sitt ”uppträdande” uppfattas av motparten (”tredje part”, här köparen) som avtalsparten, för att även mellanmannen skall anses bli skattskyldig för huvudmannens omsättning enligt 6 kap. 7 § ML. Emellertid är gränsdragningsproblemet ’vanligt’ agentfall kontra ”6:7-fall” ofta föranledd av att skattemyndigheterna anlägger ovan nämnda formalistiska syn på saken. De bortser då från sådana fakta som uppgifter om huvudmannen i orderbekräftelser som mellanmannen tillställer exempelvis en presumtiv kund till huvudmannen, och vad som framgår i kontrakt i detta avseende. I stället anser många skattemyndigheter att enbart fakturans utseende skall gälla som tolkningsdatum angående ifrågavarande gränsdragningsproblem. De hävdar då att om enbart mellanmannens namn och övriga identitetsuppgifter framgår av fakturan är det fråga om ett ”6:7-fall”.

Det är i praktiken ofta så att mellanmannen, innan han utfärdar en sådan faktura till huvudmannens kund, har haft ingående förhandlingar med den tilltänkte kunden och till och med tecknat avtal med denne för huvudmannens räkning. Jag menar – vilket jag återkommer till nedan – att mellanmannens ”uppträdande” skall avgöra om denne skall anses agera ”i eget namn” eller ej. Oftast innehåller det kontrakt som mellanmannen tecknar med kunden två avtal: ett mellan mellanmannen och huvudmannen (säljaren) samt ett mellan huvudmannen och köparen. När det mot bakgrund av mellanmannens uppträdande klart har framgått att det finns en huvudman (säljare) i bakgrunden, och dennes identitet inte är någon hemlighet för köparen, måste mellanmannen anses inta en ’vanlig’ agentroll, dvs. att han inte anses agera ”i eget namn” i förevarande mening. Att mellanmannen uppbär likviden från köparen och – efter att ha dragit av sin provision för förmedlingstjänsten – skickar återstoden till huvudmannen (säljaren), kan inte i sig anses innebära att 6 kap. 7 § ML är tillämpligt och att mellanmannen skall anses göra även huvudmannens omsättning av vara eller tjänst. Varför skulle i så fall 6 kap. 7 § ML innehålla två led: ”... i eget namn ...” *och* ”uppbär likviden ...”? Enbart en bokstavstolkning ger alltså vid handen att uttrycket ”i eget namn” skall prövas självständigt, och om mellanmannen öppet anger i förhandlingar m.m. inför köparen vem säljaren (huvudmannen) av en vara eller tjänst är, måste enligt min mening dennes ”uppträdande” innebära att han intar en ’vanlig’ agentroll. Om mellanmannen faktiskt sett ”endast sammanför säljare och köpare”, anser jag att denne intar en ’vanlig’ agentroll och skall enbart anses göra en omsättning motsvarande sin förmedlingsprovision (jfr prop. 1989/90:111 s. 106) och inte anses som återförsäljare momsmässigt enligt 6 kap. 7 § ML.

När skattemyndigheterna anför sin ovan redogjorda formalistiska syn på saken brukar de i praktiken också hänvisa till hur mellanmannen redovisat likviden från kunden i sin inkomstskattedeklaration. Argumentet från myndigheternas sida är då att om mellanmannen redovisar bruttolikviden från köparen i sin resultaträkning och på kostnadssidan redovisar vad som skickas vidare till huvudmannen (säljaren), är det indicium på att mellanmannen agerar ”i eget namn”. Det är inte obetydligt enligt min mening, men oftast handlar det om att mellanmannens redovisningsrutiner inte är tillräckligt ordnade. Att mellanmannen i det ’vanliga’ agentfallet enbart skall ta upp sin provision på resultaträkningen och redovisa vad som skall överföras till huvudmannen över sin balansräkning förändrar emellertid enligt min mening inte att det för bedömningen av ifrågavarande gränsdragningsproblem är de faktiska omständigheterna som skall vara avgörande. Inom skatterätten är det ju en allmän princip att de faktiska omständigheterna styr skattskyldigheten. Det är inte så att redovisningsrutiner etc

styr skattskyldigheten. Ett särskilt problem uppkommer för mellanmannen vid tillämpning av 6 kap. 7 § ML om huvudmannens omsättning är momsfri, nämligen om detta påverkar mellanmannens avdragsrätt för ingående moms på förvärv till mellanmannens verksamhet (jfr avsnitt 5.1.2). Medför mellanmannens förmedlingsverksamhet momsskyldighet är denne avdragsberättigad enligt 8 kap. 3 § första stycket ML. Att denne när 6 kap. 7 § ML är tillämpligt skall redovisa även huvudmannens momsfria omsättning är enbart just en redovisningsfråga, och innebär inte att avdragsrätten begränsas som om fråga vore om mellanmannens 'egen momsfria omsättning'. Det handlar i den delen inte om intäkter som mellanmannen skall redovisa i sin resultaträkning till täckning för sina egna kostnader. Det enda krav skattemyndigheterna kan ställa är att mellanmannen i faktura till huvudmannens kund särdebiterar sin egen skattepliktiga omsättning och den skattefria del som skall redovisas till huvudmannen (jfr 7 kap. 7 § ML).

4.3 Enbart omsättningen av den förmedlade varan eller tjänsten omfattas av 6 kap. 7 § ML, inte förmedlingen i sig

Av förarbetena till ML framgår att "som regel är en förmedlare skyldig att betala mervärdesskatt på ersättningen för sin förmedling" (jfr prop. 1993/94:99 sid. 190), men detta gäller mellanmannens egen verksamhet med just förmedlingen för att klarlägga att dennes förmedlingstjänst är momspliktig i sig om inte undantag stipuleras i ML. Omfattas däremot förmedlingstjänsten av någon exportbestämmelse (jfr avsnitt 5.2 angående exportbegreppet), skall vederbörande inte anses momsskyldig här för sådan momspliktig tjänst. Att förarbetena talar om att "förmedlarens huvudman i vissa fall anses omsätta varan eller tjänsten till förmedlaren och förmedlaren anses i sin tur omsätta varan eller tjänsten" (jfr prop. 1993/94:99 sid. 190), handlar om vad som förmedlas och en självständig bedömning måste ske för att konstatera om den särskilda momsmässiga mellanmansregeln enligt 6 kap. 7 § ML gäller, dvs. om mellanmannen anses agera i eget namn och – om övriga förutsättningar uppfylles – denne sålunda skall anses omsätta även huvudmannens omsättning av vara eller tjänst. När Sverige gick med i EU den 1 januari 1995 gjordes omfattande justeringar i ML, för att i ML implementera EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), nedan EG:s sjätte direktiv. Av förarbetena till de justeringar som sålunda genomfördes genom SFS 1994:1798, dvs. prop. 1994/95:57 och bet. 1994/95:SkU7, framgår inte att 6 kap. 7 § ML var i något behov av justering, vilket innebär att de kopplingar som gjordes från förarbetena till ML till äldre intern svensk rätt fortfarande äger giltighet (se avsnitt 5.1.1). Jag återkommer till frågor om EG-

konformitet i ML i avsnitt 5.2, där jag kommer in på det internationella perspektivet. I det avseendet är EG:s sjätte direktiv i högre grad än på ett nationellt plan viktigt, för att exempelvis utröna om den för mervärdesskatten så betydelsefulla principen om konkurrensneutralitet upprätthålls. Att kunder inte väljer leverantörer på grund av olikheter i skattesituation hos dessa är i praktiken vad som menas med konkurrensneutralitet – eller om man så vill konsumtionsneutralitet – och den tanken har stor betydelse i tolkningssituationer.

För förståelsen av min framställning är det viktigt att skilja på mellanmannens förmedlingstjänst för vilken provisionen uppbärs och vad som förmedlas. Enbart sistnämnda kan bli föremål för en tillämpning av 6 kap. 7 § ML. Själva faktureringen och hur likviden uppbärs kan enligt min mening inte vara avgörande härvidlag, utan en analys av vad som avtalats mellan parterna måste ske varvid mellanmannen inte kan anses agera i eget namn enligt 6 kap. 7 § ML, om det av avtal som huvudmannens kund skriver under eller av orderbekräftelsen för kunden framgår att mellanmannen agerar för huvudmannens räkning och sålunda enbart agerar som agent. Skulle det vara så att faktureringen styrde verkligheten, skulle ju inte bara begreppet ”i eget namn” påverkas, utan även frågan om vederbörande är mellanman överhuvudtaget och inte kanske bara en tredje part som säljer en egen tjänst av något slag, t.ex. administrativa tjänster, till någon av säljaren och köparen av vara eller tjänst. Om en så formalistisk syn finge råda, skulle det lika gärna kunna argumenteras för att faktureringen i sig även definierade förekomsten av ”förmedling”.

5. Fallstudier

Nedan återger jag ett antal nationella affärer samt ett antal internationella affärer där betydelsen av om en mellanman agerar ”i eget namn” eller öppet för sin huvudmans räkning är avgörande för den momsmässiga bedömningen hos inblandade parter. Exempelen är hämtade från varu-, medie-, artist- och resebyråområdet. Jag avslutar sedan framställningen med några slutsatser och kommentarer som förhoppningsvis kan väcka intresse hos läsaren.

5.1 Nationella affärer

5.1.1 Auktionsförrättare o.d.

En auktionsförrättare avslöjar många gånger inte i förhand vem inlämnaren av t.ex. en antikvitets är. Förrättaren ropar ut pjäsen och de som besöker auktionen kan avge bud.

Auktionsförrättaren som mellanman har en uppdragsgivare (huvudman), nämligen den egentlige säljaren av antikviteten. Emellertid anser sig inte köparen som avger sitt bud behöva veta säljarens identitet, för att just avge sitt bud. Här är alltså ett exempel på när mellanmannen agerar ”i eget namn”. 6 kap. ML rubriceras ”Skattskyldighet i särskilda fall”, och därmed avses i det fall som berörs i detta arbete (6 kap. 7 § ML) enligt min mening att inte bara huvudmannen blir skattskyldig för sin omsättning, utan att mellanmannen blir skattskyldig för samma omsättning i sin tur i förhållande till köparen, förutsatt att villkoren för skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML är uppfyllda. Härmed avser jag att huvudmannen givetvis inte kan bli skattskyldig för sin omsättning, om denne inte är yrkesmässig (se härvidlag vad som ovan sägs i avsnitt 4.3). Detsamma gäller för mellanmannen, och i båda fallen måste yrkesmässigheten prövas särskilt för respektive av huvudmannen och mellanmannen. T.ex. kan inte en anställd på auktionsfirman bli skattskyldig om denne gör förmedlingen ”i eget namn” och inte själv uppfyller yrkesmässighetskriterierna. Därvidlag spelar det ingen roll att omsättningen av varan är skattepliktig och att huvudmannen, t.ex. en antikvitetshandlare, är skattskyldig. För att mellanmannen skall bli skattskyldig för en skattepliktig omsättning som överförs på honom eller henne med stöd av 6 kap. 7 § ML måste vederbörande själv vara yrkesmässig. Det sagda innebär också att om mellanmannen är yrkesmässig, men den sålunda till honom eller henne ”överförda” varuomsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. ML, kan vederbörande inte bli skattskyldig för varuomsättningen. I sådant fall blir mellanmannen bara skattskyldig för sin förmedlingsprovision.

Att säljaren som lämnar in sin vara på auktionen kan bli skattskyldig enligt ovan följer av att det i förarbetena anges att ”vid försäljning på auktion av vara som utgör omsättningstillgång eller annan anläggningstillgång än byggnad i yrkesmässig verksamhet, är den skattskyldig för vars räkning försäljningen sker”. Citatet är från punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 2 § lag (1968:430) om mervärdesskatt (GML), och i förarbetena till ML anges på sidan 190 (prop. 1993/94:99) att detta numera följer direkt av huvudreglerna om skattskyldighet i 1 kap. 1 och 2 §§. Någon motsvarande auktionsbestämmelse har inte ansetts behövlig i ML, varför vad som följer av Riksskatteverkets (RSV) rekommendationer på området, RSV Im 1987:1, får anses äga fortsatt giltighet (rekommendationen i fråga har inte upphävts enligt RSV S 1995:6, RSV S 1995:14 och RSV S 1996:8).

Nyss sagda får läsas med reservation för att jag inte särskilt berör de s.k. vinstmarginalbeskattningsreglerna (VMB) i 9a kap. ML angående begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter. Den problematiken är emellertid av underordnad betydelse här, då den gäller frågan om hur mellanmannen skall beräkna beskattningsunderlaget. Om säljaren (antikvitetshandlaren) har gjort sitt inköp från en icke yrkesmässig person (t.ex. privatperson) kan denne välja att tillämpa VMB i stället för ML:s allmänna bestämmelser, och om denne väljer VMB kan mellanmannen i sin tur göra samma val. För frågan om mellanmannen (auktionsfirman) gör även sin huvudmans (antikvitetshandlarens) omsättning spelar emellertid inte frågan om beräkningen av beskattningsunderlaget någon roll. Det framgår nämligen av 9a kap. 1 § att 9a kap. ML och bestämmelserna om VMB tillämpas beträffande återförsäljarens (mellanmannens, här auktionsfirmans) omsättning.

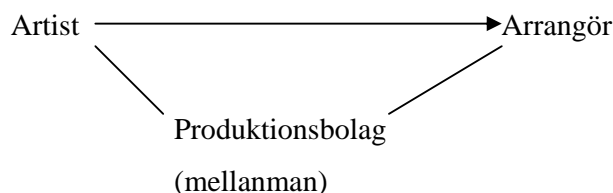
I 6 kap. 8 § ML anges för övrigt beträffande t.ex. försäljningar på kreatursauktioner, att vad som sägs i 6 kap. 7 § ML om skattskyldighet skall vid ett producentföretags försäljning av en vara eller en tjänst på auktion gälla producentföretaget och producenten. Här har man behållit den uttryckliga skrivningen om skattskyldighet från GML, och i övrigt skall alltså auktionsfirmornas och deras huvudmäns situation regleras av huvudregeln i 1 kap. 1 § första stycket 1 ML enligt vad ovan sagts. Notera därvidlag att inte bara varor, utan även tjänster – t.ex. ett patent – kan säljas på auktion.

5.1.2 Artister etc.

I utredningen Vissa mervärdeskattefrågor III, SOU 1994:31, vände man sig på sidan 17 mot den företeelsen att artister delade sig själva och sin utrustning på olika bolag. Med detta ansåg man sig uppnå att det artistiska framträdandet kunde faktureras momsfrött på grund av undantaget från skatteplikt i motsvarigheten till nuvarande 3 kap. 11 § 1 ML, medan instrumenten m.m. fakturerades från artistens andra bolag med moms som för skattepliktig varuuthyrning. Tanken var att artisten därmed skulle erhålla avdrag för ingående moms på förvärv av instrument m.m. till det bolaget, vilket inte är möjligt när denne agerar under enskild firma eller i ett enda bolag och instrument o.d. ingår som underordnade led i det artistiska framträdandet. Grunden för avdrag för ingående moms är ju att förvärvet sker i en verksamhet som medför skattskyldighet (jfr 8 kap. 3 § första stycket ML).

Skatterättsnämnden avgjorde 1995 ett förhandsbesked (ej överklagat) där artistens i fråga framträdande skedde genom ett aktiebolag (ej momspliktigt), medan ”uthyrning av musikinstrument, elektronisk utrustning och orkesterbuss” skedde genom ett handelsbolag. Avgörandet innebar att nämnden ansåg att allt omfattades av undantaget från skatteplikt avseende artistiska framträdanden. Även om särskilda avtal upprättades mellan de båda bolagen och arrangörerna, låg det enligt nämnden ”i sakens natur att den som omsätter en tjänst enligt ML har tillgång till de arbetsredskap m.m. som är nödvändiga för tjänstens utförande” (jfr SkatteNytt 1995 s. 571).

Med stöd av 1995 års förhandsbesked från Skatterättsnämnden har vissa skattemyndigheter ansett att ett produktionsbolag inom underhållningsbranschen skall anses göra artistens tjänst, och därmed anses undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 ML. Vi har följande mellanmanssituation:



Skattemyndigheterna i fråga anser att enbart det faktum att produktionsbolaget (mellanmannen) uppbär artistens likvid (det s.k. gaget) jämte sin egen ersättning för att åstadkomma arrangemanget hos arrangören, t.ex. en folkpark, innebär att produktionsbolagets hela verksamhet är ej momspliktig. De åberopar därvid 6 kap. 7 § ML och anser att produktionsbolaget ”i eget namn” tillhandahåller det artistiska framträdandet. Jag anser för det första att uttrycket ”i eget namn” skall prövas självständigt enligt vad ovan sägs i avsnitt 4.2. För arrangören är det ju avgörande att känna till vem det är som skall framträda. Produktionsbolaget kan omöjligt ”uppträda” i förhandlingar med arrangören utan att avslöja vem huvudmannen, artisten, är. Enbart på grund härav anser jag det belagt att skattemyndigheternas ståndpunkt är felaktig. Produktionsbolaget får anses inta en ’vanlig’ agentroll, och skall momsbeskattas för den del av bruttoersättningen från arrangören som utgör dennes förmedlingsprovision, varvid gaget som överförs till artisten enbart utgör en redovisningspost hos produktionsbolaget. Redan i propositionen om införandet av mervärdesskatt i Sverige – vilket för övrigt skedde den 1 januari 1969 – framhölls att mervärdesskatten till skillnad från föregångaren omsättningsskatten (se avsnitt 4.2) inte skulle

leda till s.k. kumulativa effekter (jfr prop. 1968:100 s. 36). Skulle i förevarande fall arrangören erhålla en faktura utan öppen momsdebitering avseende produktionsbolagets ersättning för att åstadkomma arrangemanget, skulle arrangören inte kunna göra avdrag för den latent momsen.

För att utöva (*yrka*) rätten till avdrag för ingående moms enligt artikel 17(2a) i EG:s sjätte direktiv, dvs. de normala förvärv som görs mellan näringsidkare inom ett land, följer av en kommentar i förarbetena till de regler som infördes i ML genom Sveriges EU-inträde 1995, att den skattskyldige (jfr här: arrangören) måste inneha en faktura från sin medkontrahent innehållande uppgifter om priset exklusive moms, momsbeloppet för varje skattesats samt eventuella undantag från beskattning. Överensstämmelse ansågs föreligga i detta avseende mellan de svenska reglerna och EG:s regler (jfr prop. 1994/95:57 s. 136 samt 8 kap. 5 och 17 §§ ML och 11 kap. 5 § ML). I ett fall angående förvärv av dåförtiden (före den 1 juli 1986) momsfria rättigheter, patent (som upplysningsvis blev momspliktiga den 1 juli 1986 som varor och förblev momspliktiga efter den 1 januari 1991, men då som tjänster) betonade Regeringsrätten den s.k. reciprocitetsprincipen. Eftersom förvärvet i fråga gällde något som inte var skattepliktigt, kunde inte förvärvaren utöva någon avdragsrätt beträffande moms (jfr RÅ 1988 ref 74). Risken för en arrangör i det fall som jag tar upp är sålunda att även om denne är skattskyldig och har en generell avdragsrätt för ingående moms i sin verksamhet, kan denne om produktionsbolaget inte skulle anses momspliktigt för sin verksamhet – i enlighet med den formalistiska tolkning som vissa skattemyndigheter ger uttrycket ”i eget namn” – anses lämna en oriktig uppgift i sin skattedeklaration, om vederbörande yrkar avdrag för ingående moms i sin skattedeklaration avseende produktionsbolagets ersättning för att åstadkomma arrangemanget. Ett sådant ”felaktigt” *yrkande* om avdrag skulle ju innebära risk för ansvar inte bara för skattetillägg, utan även för skattebrott, då praxis vid tolkningen av rekvisitet ”oriktig uppgift” anses enhetlig beträffande straffansvar och skattetillägg samt – i förekommande fall – efterbeskattning [jfr s. 242 i Förvaltningsprocess av Bertil Wennergren, Norstedts (Stockholm 1971)]. Sannolikt skulle dock skattetillägg efterges på grund av att fråga skulle anses vara om en svår skatterättslig fråga (jfr prop. 1991/92:43 s. 87).

Antag att arrangören inte är folkpark eller något annat subjekt som saknar avdragsrätt på grund av sin karaktär som (allmännyttig) ideell förening (eller ett registrerat trossamfund), vilka inte är skattskyldiga och därmed saknar avdragsrätt för ingående moms på grund av att de inte är yrkesmässiga enligt 4 kap. 8 § ML (jfr omtryckt SFS 2000:500), om de är kvalificerat skattebefriade enligt 7 kap. 7 § IL [tidigare 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt]. Då – om arrangören är en rent kommersiell sådan – är arrangören skattskyldig och skall ta ut moms, dock inte med den generella momssatsen 25%, utan en av de båda reducerade momssatserna (12% respektive 6%), nämligen med 6% på inträdesbiljetterna enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML. Artistens gage är momsfritt och sålunda inte avdragsgillt hos arrangören vad gäller moms, oavsett om det anses motsvara en

omsättning endast hos artisten eller hos denne och produktionsbolaget. Däremot uppkommer en oönskad kumulativ effekt hos arrangören om denne inte kan göra avdrag för moms (25%) avseende produktionsbolagets ersättning för att åstadkomma arrangemanget, eftersom arrangören måste ta in en momskostnad i beskattningsunderlaget för biljettintäkterna motsvarande den latent momsen i priset som produktionsbolaget tar för att åstadkomma arrangemanget. Denna effekt visar att skattemyndigheternas ovan redogjorda tolkning av förhandsbeskedet inte kan anses rimlig. Förhandsbeskedet i fråga avser för övrigt att träffa den situationen att artisten ”delar upp sig själv och vad denne behöver för sitt framträdande” på olika bolag, dvs de ”arbetsredskap m.m. som är nödvändiga för tjänstens utförande”. Artisten behöver sin gitarr etc för att framföra exempelvis en visa. Det skulle föra alltför långt att ge 1995 års förhandsbesked den innebörden att produktionsbolaget – vars tillhandahållanden innehåller inte bara förmedling, utan konsultativa inslag och sålunda får anses uteslutande momspiktiga (jfr prop. 1989/90:111 s. 105) – skulle anses undantaget från skatteplikt enbart på den grunden att det mottar en bruttoersättning inklusive artistens gage från arrangören. Förhandsbeskedet får i stället läsas mot SOU 1994:31, s. 17, och anses sätta stopp för det oönskade beteendet att artisten ”delar upp sig själv och sina instrument m.m. som denne direkt behöver för sitt framträdande” på olika bolag.

I förhandsbeskedet från 1995 har överhuvudtaget inte momssituationen för ett från artisten fristående produktionsbolag, som förmedlar kontakter mellan olika artister och arrangörer, prövats. Det kan därför inte tolkas på det sättet att ett produktionsbolag skall anses momsfritt bara för att det mottar från arrangören ett belopp inklusive artistens gage för vidare befordran till artisten. Den tolkningen av förhandsbeskedet – som vissa skattemyndigheter gör – går utöver vad som prövades, och innebär inte heller en rimlig tolkning av 6 kap. 7 § ML. En sak är det att artisten har sina musikinstrument, sin ljus- och ljudanläggning m.m. som är dennes redskap nödvändiga för vederbörandes artistiska framträdande och som läggs i ett separat bolag. En helt annan sak är det att ett från artisten fristående produktionsbolag tillhandahåller sådan utrustning i form av bl.a. ljus- och ljudanläggningar som kommer till användning vid arrangemang med olika artister och som dessa för övrigt många gånger inte ens har kunskap att handha. Produktionsbolagets investeringar och prestationer skall bedömas för sig, och påverkas enligt min mening inte momsmässigt ens av en formell tillämpning av 6 kap. 7 § ML. Detta beläggs av förhandsbeskedet RÅ 1992 Ref 62, vari den för momsen allmänna principen att varje led i en kedja av försäljningar betalar moms för sin del av förädlingen (mervärdet).

Ett bolag som sålde jultidningar genom ej anställda ungdomar ansågs i det fallet skola beräkna moms på priset till ungdomarna, och inte på det pris som ungdomarna själva tillämpade. Det finns inget som talar för att Regeringsrätten skulle anse att ungdomarna som mellanmän skulle påverkas momsmässigt av momssituationen för huvudmannen, om deras omsättningar sker i yrkesmässiga verksamheter. På samma sätt är artistens momsfria prestation dennes och inte produktionsbolagets (mellanmannens), varför produktionsbolaget, även för det fall det agerar ”i eget namn” gentemot arrangören, är momsskyldigt för *sin* prestation vilken förädlingsmässigt motsvaras av förmedlingsprovisionen som produktionsbolaget behåller av erhållet bruttobelopp från arrangören. I avsnitt 5.1.1 anser jag mig ha stöd för att frågan om mellanmannen (där: auktionsfirman) gör även sin huvudmans omsättning är frikopplad från frågan om beräkning av beskattningsunderlag. I enlighet med vad jag anför i övrigt i avsnitt 5.1.1 och här ovan anför angående förhandsbeskedet om jultidningsbolaget, anser jag att det inte finns något som talar för att huvudmannens momssituation – med allt vad den innebär beträffande beskattningsunderlag och avdragsrätt – skall överföras på mellanmannen. Är 6 kap. 7 § ML tillämpligt här på produktionsbolaget (mellanmannen) är – i enlighet med vad jag anför i avsnitt 4.2 – det enda krav skattemyndigheten kan ställa på produktionsbolaget, att det i fakturan till arrangören särdebiterar sin egen skattepliktiga förmedlingsprovision och den skattefria del (gaget) som skall redovisas till artisten. Avdragsrätten för ingående moms på förvärv till ett sådant från artister fristående produktionsbolag begränsas enligt min mening inte till någon del, även om 6 kap. 7 § ML skulle bli tillämplig formellt sett, då produktionsbolaget inte gör något påslag på gagedelen och sålunda inte ökar mervärdet på den skattefria delen av bruttobeloppet; förädlingen av det skattefria artistframträdandet sker endast hos artisten, som saknar avdragsrätt. Om produktionsbolaget gör en ’egen’ momsfri prestation, t.ex. tillhandahåller framträdande av artister anställda av produktionsbolaget, begränsas dock produktionsbolagets avdragsrätt.

5.2 Internationella affärer

I avsnitt 3.1 nämner jag att gränsdragningen mellan vara och tjänst inte har så stor betydelse beträffande nationella affärer, men att den är desto viktigare när man skall bedöma om en omsättning sker inom landet eller ej. Om en vara levereras från Sverige till utlandet, anses omsättningen enligt huvudregeln ske här på grund av att varan befinner sig i Sverige när avtal om köpet sluts mellan säljaren och köparen (jfr 5 kap. 2 § första stycket 1 ML). I och med att Sverige gick med i EU 1995 gäller för bedömningen av omsättningsland sådana faktorer som leveransklausuler enbart om man skall avgöra om en varuleverans sker till en plats utanför EG (s.k. tredje land), jfr 5 kap. 9 § första stycket ML (jfr prop. 1994/95:57 s. 171, 172, 176 och 183). Om leveransen sker utanför EG, anses en exportomsättning ske och moms skall inte debiteras av säljaren. Om varuförflyttningen sker inom Sverige eller från Sverige till annat EG-land än Sverige, anses omsättningen enligt vad nyss sagts ske i Sverige, då varan fysiskt sett befann sig i Sverige vid avtalsslutet; inom EG gäller den s.k. övergångsordningen. Enligt den skall omsättningen nollbeskattas, om varan hämtas av köparen till annat EG-land än Sverige eller transporteras dit på köparens eller säljarens bekostnad eller för någonderas av dem räkning, förutsatt att köparen har åberopat momsregistreringsnummer (s.k. VAT-nummer, av eng. förkortning för moms, VAT=value added tax) i annat EG-land än Sverige, vanligen VAT-numret i köparens hemland (jfr 5 kap. 3 § respektive 3 kap. 30a § första stycket 1 ML och prop. 1994/95:57 s. 78). Mellan EG-länderna gäller så länge EG:s råd inte beslutar om att införa den s.k. ursprungsprincipen den beskrivna destinationsprincipen enligt

nämnda övergångsordning (jfr artiklarna 28a-28n i EG:s sjätte direktiv), varvid under angivna förutsättningar varuhandeln mellan företag i olika EG-länder undergår nollbeskattning hos säljaren, medan köparen beskattas för sitt förvärv, s.k. gemenskapsinternt varuförvärv – jfr eng. intra-Community acquisition of goods (jfr prop. 1994/95:57 s. 76 och 78-80). Det är alltså viktigt att veta om det man skall leverera till utlandet är en vara eller en tjänst, för att hitta rätt regel i ML angående bedömningen om nollbeskattning skall ske eller ej. Jag återkommer nedan i detta avsnitt till situationerna med tillhandahållande av tjänster utomlands och när de inte beskattas här ("exporttjänster"), och de olika regler som gäller därvidlag för att bestämma omsättningsland, varvid man inte har någon vara som genom sin fysiska befintlighet vid avtalslutet avgör den problemställningen. Notera att beträffande varuhandeln mellan EG-länder talar man inte längre om export, utan om en nollbeskattning enligt vad nyss angivits. Beträffande varuleveranser utom EG och tjänster till utlandet som inte heller skall beskattas här på grund av att de inte anses omsätta här enligt någon av reglerna i 5 kap. ML kan begreppet export användas.

[Exportbegreppet är enligt 1 kap. 10 § ML egentligen förbehållet omsättning av varor och tjänster utanför EG, men från ett förfarandemässigt perspektiv kan man enligt min mening bara säga att det är fel att använda exportbegreppet för varuhandeln till andra EG-länder. Det är enbart nämnda nollbeskattning därvidlag som särbehandlas i skattedeklarationen och ges egna rader (23 och 24), vilka skall kunna stämmas av mot kvartalsrapporten (som enbart skall innehålla uppgifter om varor som skickas till andra EG-länder).]

Jag fortsätter med att först vända på situationen och skall därför tala något om införsel, vilket på varuområdet finns i två varianter: gemenskapsinterna varuförvärv enligt 1 kap. 1 § första stycket 2 ML och varuimport enligt 1 kap. 1 § första stycket 3 ML (jfr i sistnämnda hänseende även 2 kap. 1a § ML). Antag att ett svenskt företag köper en rättighet från utlandet, t.ex. rättigheten till en film, en bok eller ett musikverk. En masterkopia avseende verket i fråga skickas till köparen i Sverige från t.ex. USA eller England. Om kopian bedöms utgöra en vara, skall i första fallet Tullverket ta ut moms på tullvärdet, beräknat cif (cost, insurance, freight), jfr 7 kap. 8 § ML. Sedan kan den svenske köparen göra avdrag för den moms som för ingående moms, om vederbörande är skattskyldig för sin verksamhet, när vederbörande erhåller en tullräkning (jfr 8 kap. 2 § tredje stycket 2 ML, 3 § första stycket samma lagrum och 13 kap. 23 § ML). I det andra fallet gör köparen – som jag förutsätter är en svensk näringsidkare – en beräknad utgående moms på det avtalade priset, och drar den moms som ingående moms i samma skattedeklaration (jfr 1 kap. 2 § första stycket 5, 2a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 3 och andra stycket, 13 kap. 6 § 2, 8 kap. 2 § andra stycket och 3 § första stycket och 13 kap. 16 § 1, samtliga ML samt prop. 1994/95:57 s. 79). Skulle däremot masterkopian enbart anses ha karaktären av bärare av rättigheten till det verk som återfinns på densamma, är det fråga om en importtjänst, och sålunda inte någon varuinförsel (jfr RÅ 1986 ref 178). Beträffande förhållandet till annat EG-land, i det här fallet England, uppkommer ingen skillnad, utan även i fallet med importtjänst blir det fråga om att köparen i Sverige redovisar en beräknad utgående moms, som får dras i samma skattedeklaration som en ingående moms (jfr 1 kap. 2 § första stycket 2 och 5 kap. 7 § andra stycket 1 och första stycket 1 ML). Detsamma gäller om importtjänsten kommer från USA till den svenske företagaren (jfr 1 kap. 2 § första stycket 2 och 5 kap. 7 § andra stycket 1 och första stycket 1 ML). I denna relation till plats utanför EG visar sig emellertid skillnaden mellan varuinförselfallet och importtjänstfallet. I det förra, men inte i det senare har vi inslaget med en betalning av moms till Tullverket som sedan får redovisas som en ingående moms och för vilken avdrag yrkas i skattedeklarationen av köparen. I det senare fallet är momsen – som nyss beskrivits – enbart en redovisningssak i vederbörande köparens skattedeklaration.

Härvidlag kan också lätt ett förfarandemässigt misstag ske, om köparen inte är klar över frågan om han har köpt en vara eller tjänst. Det är nämligen så att köparen kan passera gränsen för redovisning av moms i inkomstskattedeclarationen, och bli tvungen att lämna skattedeclaration varje månad beroende på om köpet avser vara eller tjänst. I 10 kap. 31 § första stycket SBL anges att gemenskapsinterna varuförvärv och ”import” exkluderas i fråga om underlaget för att bedöma om köparen har passerat miljongränsen för momsredovisning i inkomstskattedeclarationen. Av 2 kap. 1a § ML framgår att med ”import” avses varuimport och inte tjänsteimport. Jag återkommer i avsnitt 5.2.3 till frågeställningar kring affärer riktade från utlandet till Sverige, men därvidlag ur den utländske företagarens perspektiv.

Ovan i avsnitten 5.1.1 och 5.1.2 har jag berört ett par aspekter på problematiken med ”6:7-fall” avseende svenska nationella affärer. Nu går jag vidare med samma problemställning för internationella affärer. Först skall jag emellertid ta upp något från EG-perspektiv, då ML i allmänhet skall tolkas utifrån bl.a. EG:s sjätte direktiv och EG-konformitet måste anses särskilt påkallad när internationella affärer skall bedömas. Se härvidlag även avsnitt 4.3, där jag poängterar den grundläggande principen om konkurrensneutralitet vid tolkningen av ML och att EG:s sjätte direktiv därvid måste anses utgöra ett särskilt viktigt tolkningsdatum vid internationella affärer.

Av avsnitt 4.2 ovan framgår att jag vänder mig emot en alltför formalistisk syn på när en mellanman skall anses agera ”i eget namn” enligt 6 kap. 7 § ML. Enligt min mening är det de faktiska avtalsförhållandena som skall bedömas momsmässigt. Skattskyldigheten styr exempelvis fakturerings- och redovisningsskyldigheten och inte tvärtom. Avgörande för om en mellanman skall anses omfattad av begreppet ”i eget namn” är alltså om denne ”uppträder” i eget namn eller ej gentemot inblandade parter och inte i sig hur fakturering sker och likvider uppbärs. Ett motsatt och sålunda starkt formalistiskt synsätt skulle knappast vara förenligt med EG:s sjätte direktiv, då svenska företag inom åtskilliga branscher skulle väljas bort av utländska kunder, om de – som vi skall se nedan i avsnitt 5.2.1 – på grund av tillämpningen av 6 kap. 7 § ML i alltför omfattande grad skulle anses göra sina omsättningar i Sverige enligt huvudregeln för bestämmande av omsättningsland i 5 kap. 8 § första stycket ML. Även om svensk moms skulle vara möjlig för många att återfå från Särskilda skattekontoret i Ludvika (se avsnitt 5.2.3), skulle det administrativa merarbetet leda till att man från utländskt håll hellre valde agenter i andra länder. En sådan konkurrensnedvridande tolkning skulle sålunda strida mot artikel 9(3) i direktivet och Sverige skulle inte få ha bestämmelsen 6 kap. 7 § ML i sin mervärdesskattelag överhuvudtaget. Av nämnda artikel i EG:s sjätte direktiv går att utläsa en grundläggande tanke om att varken skattebortfall eller dubbelbeskattning skall uppkomma momsmässigt. Detta är viktigt, då moms inte omfattas av dubbelbeskattningsavtal enligt

OECD:s modellavtal, vilka annars gäller inkomstskattemässigt. De olika EG-ländernas anspråk på beskattningsrätt beträffande moms skall i princip lösas enligt direktivrätten, varför ML:s och EG:s sjätte direktivs bestämmelser om omsättningsland kan uppfattas som lagvalsregler. När det gäller förevarande frågeställning om agentfall kontra ”6:7-fall” och tolkningen av uttrycket ”i eget namn” finns beträffande tjänster (services) ledning att hämta i artikel 6(4) i EG:s sjätte direktiv. Där sägs att en mellanman skall anses ha köpt och sålt en annan parts tjänster, om mellanmannen är ”acting in his own name”. Detta tyder på att ett faktiskt ”uppträdande” (”acting”) hos mellanmannen avses, och något stöd för ett rent formalistiskt synsätt – som ovan relaterats från skattemyndigheternas sida i avsnitt 4.2 – saknas enligt min mening i EG:s sjätte direktiv. Att varor (”goods”) inte berörs i direktivet i detta hänseende innebär givetvis inte heller något stöd för ett dylikt formalistiskt synsätt. Se även avsnitt 5.2.1 och vad jag anför där om EG:s sjätte direktiv och artikel 9(2e) som motsvarar den s.k. kundregeln i 5 kap. 7 § ML.

Innan jag går vidare med fallstudien skall något sägas om reglerna i 5 kap. ML, för att bestämma om en omsättning skett inom landet eller ej och därmed kan bli föremål för svensk moms enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML. Jag bortser – om inte annat särskilt anges – från införselsituationerna i punkterna 2 respektive 3 i samma lagrum, dvs. från gemenskapsinterna varuförvärv och varuimport från plats utanför EG.

Bedömningen om en omsättning skall anses ske inom landet eller utom landet avgör, som nyss nämnts, enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML om momsskyldighet föreligger eller ej: i förstnämnda fall föreligger momsskyldighet om övriga förutsättningar - om yrkesmässighet och skatteplikt - är uppfyllda enligt lagrummet, men inte när omsättningen anses ske utom landet (och alltså inte momsbeskattas här). Enligt 5 kap. 1 § första stycket ML finns det ett antal regler i 2-8 §§ samma kapitel som avgör när omsättningen skall anses ske inom landet: I alla andra fall anses omsättningen ske utomlands. Dessutom finns enligt 5 kap 1 § andra och tredje styckena ett antal regler som tänjer på begreppet omsättning utomlands såtillvida att i de fallen skall sådan omsättning anses ske även när den första prövningen talar för omsättning inom landet. Beträffande ifrågavarande mellanmanssituationer är det emellertid av intresse att analysera de olika grundreglerna. Mot bakgrund av att problem i praktiken uppkommer oftast inom konsultbranschen och näraliggande områden begränsar jag mig till att ställa huvudregeln enligt 5 kap. 8 § första stycket ML i första hand mot den för bl.a. konsulttjänster gällande s.k.

kundregeln i 5 kap. 7 § ML, och mot regeln om s.k. fysiska tjänster enligt 5 kap. 6 § ML. Jag berör även fastighetsregeln enligt 5 kap. 4 § ML härvidlag.

Då de övriga bestämmelserna är ganska uttömmande fungerar i praktiken huvudregeln enligt 5 kap. 8 § första stycket ML som en uppsamlingspost för fall som först konstaterats icke omfattade av någon av de andra reglerna (jfr prop. 1993/94:99 sid. 185). Rangordningen av de regler jag går in på är följande: om inte 5 kap. 4 § ML är tillämplig gäller sannolikt 5 kap. 7 § ML före 5 kap. 6 § ML och i sista hand gäller huvudregeln i 5 kap. 8 § första stycket ML.

Om objektet för en tjänst i den ringaste mån är en viss fastighet, avgör enligt 5 kap. 4 § första stycket ML fastighetens belägenhet var tjänsten skall anses omsatt. Det kan enligt förarbetena vara en så svag anknytning som att fråga är om en tjänst utförd av "a priest who has been engaged driving a ghost out of a building" (jfr prop. 1993/94:99 sid. 177 och 178). En förmedling av en dylik tjänst följer också fastighetens belägenhet, när det gäller att avgöra omsättningsland för förmedlingstjänsten (jfr 5 kap. 4 § andra stycket ML). Kulturella aktiviteter, vetenskaplig verksamhet, utbildning och ett antal andra fysiska tjänster anses enligt 5 kap. 6 § första stycket 1 ML omsatta där tjänsten i bokstavig mening faktiskt utförs (jfr prop. 1993/94:99 sid. 179). Förmedling av en sådan tjänst följer dock huvudregeln i 5 kap. 8 § första stycket ML (jfr 5 kap. 6 § andra stycket ML), vilket innebär att belägenheten av mellanmannens fasta driftsälle avgör vilket land som är omsättningsland. Därvid avses med fast driftställe den plats varifrån den ekonomiska aktiviteten (även en enstaka omsättning) faktiskt utförs, t.ex. belägenheten av vederbörandes kontor (jfr prop. 1993/94:99 sid. 181). Om fråga är om att tillhandahålla en konsulttjänst e.d., gäller den s.k. kundregeln i 5 kap. 7 § ML och då är det en omsättning utom landet om mellanmannens kund är etablerad utanför EG eller är en näringsidkare i annat EG-land än Sverige. Om mellanmannen förmedlar en dylik konsulttjänst eller någon annan tjänst som räknas upp i 5 kap. 7 § andra stycket ML (katalogen) för "annans räkning i hans namn" gäller enligt punkt 11 i lagrummet samma bedömning för förmedlingstjänsten. Konsulttjänster är utredande och rådgivande verksamheter inom ekonomiska, administrativa och juridiska områden i vidsträckt bemärkelse (jfr prop. 1989/90:111 sid. 105). Sålunda är det ganska mycket som passar in redan i punkt 3 i katalogen (konsulttjänster etc och liknande verksamheter).

En huvudsaklighetsprincip gäller för övrigt vid konkurrens mellan 5 kap. 6 § och 5 kap. 7 § ML, vilken i allmänhet anses leda till att exempelvis ett konsultuppdrag som innehåller vissa

undervisande moment ändå anses helt utgöra tillhandahållande av en konsulttjänst, dvs. exportbedömningen skall i sådant fall ske enligt kundregeln i 5 kap. 7 § ML (jfr prop. 1993/94:99 sid. 179).

Om mellanmannen däremot inte anses utföra en egen konsulttjänst och ej heller anses förmedla en sådan för annans räkning, utan enligt 6 kap. 7 § ML anses ”i eget namn” förmedla t.ex. annans konsulttjänst, gäller inte kundregeln i 5 kap. 7 § ML, utan vederbörande omfattas av huvudregeln i 5 kap. 8 § första stycket ML [jfr 5 kap. 7 § andra stycket 11 ML motsatsvis och motsvarande regel i artikel 15(14) i EG:s sjätte direktiv, varav också framgår att ”travel agents” inte omfattas av kundregeln (5 kap. 7 § ML) om de gör ”supply in the name and for account of the traveller services which are supplied in other Member States” – dvs. om de agerar ”i eget namn”, varom mera i avsnitt 5.2.2]. Att 6 kap. 7 § ML skall tillämpas innebär i praktiken att mellanmannen måste debitera svensk moms på sin provision om denne har sitt kontor i Sverige, eftersom huvudregeln i 5 kap. 8 § första stycket ML – och inte här avsedda 5 kap. 7 § andra stycket 11 ML med lokutionen ”annans räkning i hans namn” – då gäller och omsättningen anses ske i ”kontorslandet” Sverige, och detta gäller i sådant fall oavsett var i världen kunden är etablerad. Utländska kunder får då vända sig till Särskilda skattekontoret i Ludvika och begära restitution av svensk moms (se avsnitt 5.2.3), vilket förutsätter att de själva hade varit avdragsberättigade för ingående moms om de hade varit etablerade i Sverige. Dessutom gäller då att mellanmannen anses omsätta även sin huvudmans omsättning av vara eller tjänst, om denne uppbär likviden för varan eller tjänsten från kund och redovisar till huvudmannen (jfr 6 kap. 7 § ML), varvid sådan omsättning också följer huvudregeln när det gäller att bestämma omsättningsland och mellanmannen sålunda inte bara måste debitera moms på sin provisionsdel, utan på hela bruttobeloppet som denne uppbär från kunden.

5.2.1 Medicområdet

I föregående avsnitt (5.2) framgår att på tjänsteområdet är det mycket viktigt att konstatera om kundregeln i 5 kap. 7 § ML eller huvudregeln i 5 kap. 8 § första stycket ML blir aktuell för att bedöma omsättningsland. För att kundregeln enligt 5 kap. 7 § andra stycket 11 ML inte skall anses gälla för en förmedlingstjänst inom området ”intellektuella prestationer” (intangible services) - dvs. t.ex. beträffande förmedling av konsulttjänster, annonstjänster, rättigheter etc - måste det i enlighet med motsvarande regel i EG:s sjätte direktiv, artikel 9(2e), enligt min

mening konstateras att mellanmannen inte ”uppträder” (acts) i annans namn för dennes räkning. Först när så har utretts vara det faktiska förhållandet (dvs. att agenten inte ”uppträder” i annans namn) kan det bli fråga om tillämpning av huvudregeln enligt 5 kap. 8 § första stycket ML för dylik förmedlingsverksamhet. På medieområdet har i praktiken från viss skattemyndighet hävdats den i avsnitt 4.2 formalistiska synen av innebörd att enbart fakturans utseende skall gälla som tolkningsdatum, varvid från myndighetens sida hävdas att om enbart mellanmannens, en annonsförmedlars, namn och övriga identitetsuppgifter framgår av fakturan är det fråga om ett ”6:7-fall”. Därmed skulle, enligt vad som sägs i föregående avsnitt (5.2), ”kontorslandets” moms enligt huvudregeln i 5 kap. 8 § första stycket ML debiteras av mellanmannen – vilket innebär svensk moms om annonsförmedlaren har kontor i Sverige - på såväl den del av bruttoersättningen från t.ex. en svensk annonsör som utgör annonsförmedlarens provisionsersättning från tidningsförlaget som den del som annonsförmedlaren skall överföra till tidningsförlaget. Därvid skulle det inte spela någon roll om tidningsförlaget finns i utlandet och om den svenske annonsören är näringsidkare eller ej.

Jag anför mot nyss nämnda synsätt samma argument som angående skattemyndigheternas tillika formalistiska synsätt på artistområdet (se avsnitt 5.1.2). Precis på samma sätt som med arrangören av ett artistframträdande, är det i förevarande fall avgörande för annonsören att känna till hos vilken tidning annonsen skall införas. Mellanmannen (annonsförmedlaren) kan omöjligt ”uppträda” i förhandlingar med annonsören utan att avslöja vem huvudmannen, tidningsförlaget, är. Annonsförmedlaren får anses inta en ’vanlig’ agentroll och inte agera ”i eget namn”, och kan momsbeskattas för den del av bruttoersättningen från annonsören som utgör dennes förmedlingsprovision, varvid vad som överförs till tidningsförlaget enbart utgör en redovisningspost hos annonsförmedlaren. Om tidningsförlaget är utländskt, skall annonsförmedlaren enligt kundregeln i 5 kap. 7 § ML inte debitera svensk moms på sin provision (jfr 5 kap. 7 § andra stycket 2 och tredje stycket 1 eller 2 ML). Om annonsören i sådant fall är en svensk näringsidkare, skall denne redovisa en beräknad utgående moms på import av annonstjänsten från tidningsförlaget, dvs. på bruttoersättningen (annonspriset), vilken moms annonsören får göra avdrag för som ingående moms i samma skattedeclaration, om vederbörande gör förvärvet av annonsutrymmet i sin momsskyldiga verksamhet (jfr 1 kap. 2 § första stycket 2 och 5 kap. 7 § andra stycket 2 och första stycket 1 ML samt avsnitt 5.2).

Skulle annonsförmedlaren anses göra en bruttoersättning i Sverige enligt huvudregeln i 5 kap. 8 § första stycket ML, skulle i och för sig det utländska tidningsförlaget kunna återfå

svensk moms på provisionsdelen av ersättningen från särskilda skattekontoret i Ludvika (se avsnitt 5.2.3), men det administrativa merarbetet skulle leda till att de utländska tidningsförlagen anlidade annonsförmedlare utanför Sverige även i förhållande till svenska annonsörer. En sådan konkurrenssnedvridande tolkning av uttrycket ”i eget namn” skulle – som jag anför i avsnitt 5.2 – strida mot artikel 9(3) i direktivet och Sverige skulle sannolikt inte få ha bestämmelsen 6 kap. 7 § ML i sin mervärdesskattelag överhuvudtaget. Av intresse är att den skattemyndighet som anför en dylik formalistisk syn på annonsförmedling inte är konsekvent, då den överhuvudtaget inte har berört att om annonsförmedlaren skulle anses köpa annonsutrymme från det utländska tidningsförlaget och ”lägga i eget lager”, skulle annonsförmedlaren vara skyldig att redovisa en beräknad utgående moms på den i sådant fall förvärvade importtjänsten (jfr 1 kap. 2 § första stycket 2 och 5 kap. 7 § andra stycket 2 och första stycket 1 ML). Detta belägger att den berörda skattemyndigheten själv inte klarar av att presentera hållbara argument för sin formalistiska syn på uttrycket ”i eget namn”. Se även avsnitt 5.2.3 och frågeställningar angående utländska företagare som förmedlare med anknytning till ifrågavarande annonsförmedlingsfall.

5.2.2 Resebyråer

Av avsnitt 5.2 framgår att enligt artikel 15(14) i EG:s sjätte direktiv omfattas inte ”travel agents” av kundregeln (5 kap. 7 § ML), om de gör ”supply in the name and for account of the traveller services which are supplied in other Member States” – dvs. om de agerar ”i eget namn”. Motsvarande regel infördes i ML genom införandet av 9b kap. den 1 januari 1996 (SFS 1995:700). RSV har bidragit till uttolkningen av vad som skall förstås med att en resebyrå anses agera ”i eget namn” enligt 9b kap. 1 § ML genom sin skrivelse 1995-11-24 (dnr 8257-95/900). I RSV:s skrivelse konstateras i avsnitten 2.1 och 3.1 beträffande uttrycket ”i eget namn” på resebyråområdet, att de flesta resebyråer agerar som vanliga förmedlare och inte i eget namn, då de inte självständigt sätter priserna eller överlämnar ett eget resedokument till kunden. Kunden går in på resebyråns kontor och kan ”se” vem han skall åka med, bo hos etc. Här anser alltså RSV, dvs. huvudet för skatteförvaltningen i Sverige, att ”uppträdandet” hos mellanmannen (resebyrå) är avgörande för frågan om denne skall anses agera ”i eget namn” eller ej. Den formalistiska syn som – enligt vad jag anger i avsnitt 4.2 – anför av vissa skattemyndigheter, nämligen av innebörd att enbart fakturans utseende skall gälla som tolkningsdatum, håller alltså inte om skatteförvaltningen i Sverige skall göra en systematiskt sett hållbar uttolkning av ML. Varför skulle uttrycket ”i eget namn” ges en

innebörd (RSV:s och min egen tolkning utifrån ett faktiskt ”uppträdande” från mellanmannens sida) angående 9b kap. 1 § ML, men en annan – och av vissa skattemyndigheter – förfäktad formalistisk tolkning angående 6 kap. 7 § ML? Jag går inte in på resebyråreglerna i ML:s 9b kap. och de s.k. vinstmarginalbeskattningsreglerna där (jfr artikel 26 i EG:s sjätte direktiv) mera än att på nyss angivit sätt parafrasera 9b kap. 1 § ML mot 6 kap. 7 § ML (jfr angående vinstmarginalbeskattningsregler avsnitt 5.1.1 angående motsvarande regler för handeln med bl.a. begagnade varor). Emellertid får för tydlighets skull nämnas att när en resebyrå anses agera ”i eget namn” enligt 9b kap. 1 § ML gäller för valet av omsättningsland i huvudsak ”kontorslandsregeln”, dvs. huvudregeln i 5 kap. 8 § första stycket ML (jfr 9b kap. 4 § första stycket ML).

I sammanhanget kan också nämnas ett förhandsbesked (ej överklagat) från Skatterättsnämnden den 7 mars 2000 som ter sig något inkonsekvent i vissa delar, om man beaktar RSV:s bakomliggande argumentering. En resebyrå som upphandlar åtminstone en vara eller tjänst från en underleverantör av exempelvis persontransporter eller hotellövernattningar och tillhandahåller resenären en tjänst vari ett resemoment ingår, anses – om resebyrån gör tillhandahållandet ”i eget namn” – tillhandahålla en enda tjänst, en resetjänst (jfr 9b kap. 1 § första stycket ML). I förhandsbeskedet uttalas med stöd av RÅ 1997 not 82, att ML:s allmänna bestämmelser om omsättningsland skall tillämpas på sökandens verksamhet, eftersom prestationerna i fallet – persontransport, hotelltjänst och kost – är klart åtskilda. Av avsnitt 5.2 framgår att bedömningen av omsättningsland för förmedling av en tjänst som avser viss fastighet – som här t.ex. en hotelltjänst – följer fastighetens belägenhet (jfr 5 kap. 4 § *andra* stycket ML). RSV har dock i skriftväxlingen som föregått förhandsbeskedet beträffande såväl hotelltjänsten som persontransporten gått på *första* styckena i 5 kap. 4 § respektive 5 kap. 5 § ML, och anser att sökandens omsättning utgör export (omsättning utomlands) och sålunda nollbeskattas, när hotellet är beläget utanför Sverige respektive persontransporten sker direkt till eller från Sverige. Genom att inte åberopa *andra* stycket i 5 kap. 4 § respektive *tredje* stycket i 5 kap. 5 § ML, där de ”rena förmedlingsfallen” återfinns, måste RSV, genom att gå på huvudfallen av tillhandahållande av fastighetstjänst (hotelltjänst) respektive persontransport i första styckena av nämnda lagrum, indirekt – alltså även om RSV ej uttrycker detta – stödja sig på 6 kap. 7 § ML. Annars saknar RSV underbyggnad i ML för att hotellets respektive flygbolagets omsättningar skall bedömas som om de också har utförts av sökanden själv. Beträffande kosten går RSV direkt på huvudregeln 5 kap. 8 § första stycket ML, och anser att den skall momsbeskattas i Sverige på

grund av att sökanden har sitt fasta driftställe i Sverige. I avsnitt 5.2 har jag gått igenom strukturen i 5 kap. ML, och konstaterar att när inga andra regler i det kapitlet kan tillämpas för att bestämma omsättningsland hamnar man i huvudregeln – eller restparagrafen om man så vill – 5 kap. 8 § första stycket ML. Där framgår också att skattemyndigheterna ofta hämtar stöd i att ett ”6:7-fall” föreligger, när de anför att en mellanman omfattas av huvudregeln i 5 kap. 8 § första stycket ML och måste debitera svensk moms på sin provision på grund av att denne har sitt kontor i Sverige. I sin argumentation i förhandsbeskedet i fråga har alltså RSV av någon anledning inte hänvisat till 6 kap. 7 § ML. Om så hade skett, hade det varit intressant att se hur RSV skulle ha förklarat att kosten men inte persontransport och hotelltjänst skall omfattas av huvudregeln i 5 kap. 8 § första stycket ML. RSV:s bristande underbyggnad av sin inställning i de olika delarna som behandlades i förhandsbeskedet (persontransport, hotelltjänst och kost) visar också enligt min mening att uttrycket ”i eget namn” i 6 kap. 7 § ML inte kan ges den formalistiska tolkning som vissa skattemyndigheter förfäktar (se avsnitt 4.2).

5.2.3 Återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare

Med utländsk företagare förstås enligt 1 kap. 15 § ML en näringsidkare som är en fysisk person som inte är bosatt här i landet eller stadigvarande vistas här eller en juridisk person som inte på grund av registrering, platsen för styrelsens säte eller annan sådan omständighet är att anse som svensk juridisk person.

I avsnitt 5.2 angav jag att jag bortser – om inte annat särskilt anges – från införselsituationerna i punkterna 2 respektive 3 i 1 kap. 1 § första stycket ML, dvs. från gemenskapsinterna varuförvärv och varuimport från plats utanför EG. För ifrågavarande situation med återbetalning av mervärdesskatt till utländska subjekt – vilken regleras i 10 kap. 1-4 §§ ML, motsvaras av EG:s åttonde direktiv angående utländska företagare från annat EG-land än Sverige respektive av EG:s trettonde direktiv angående utländska företagare från tredje land – är det dock viktigt att utröna om vederbörande utländska företagare gör en omsättning i Sverige eller enbart ett förvärv av vara eller tjänst här, gemenskapsinternt varuförvärv hit eller en varuimport hit. När denne gör ett inköp av vara eller tjänst från ett svenskt företag är det normalt sett inga problem. Har vederbörande inte gjort förvärvet för att göra en efterföljande omsättning i Sverige, kan denne vända sig till det särskilda skattekontoret i Ludvika och begära restitution av den moms som den svenske leverantören debiterat (jfr 10 kap. 1 § och 2

§ andra stycket ML). Om vederbörande gör en omsättning här kan denne inte anses göra vare sig ett gemenskapsinternt varuförvärv eller en varuimport här, eftersom samma affärshändelse inte kan anses utgöra såväl en omsättning inom landet enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML som ett gemenskapsinternt varuförvärv enligt punkt 2 nämnda lagrum eller en varuimport enligt punkt 3 samma lagrum. Detsamma gäller om vederbörande gör en omsättning av tjänst här i landet; affärshändelsen kan inte samtidigt anses utgöra en importtjänst. Gör vederbörande omsättningen av tjänsten här och förutsättningar saknas för förvärvsbeskattning av omsättningen hos den svenske kunden, t.ex. på grund av att kunden är privatperson, betraktas vederbörande inte längre som utländsk företagare eftersom även en tillfällig, enstaka omsättning medför skattskyldighet här om (varan eller) tjänsten är skattepliktig med åtföljande skyldighet att momsregistrera sig här, t.ex. genom ombud (jfr 1 kap. 2 § första stycket 2 och 3 ML jämförd med 1 kap. 15 § ML samt prop. 1994/95:57 s. 155, SOU 1994:88 s. 301, 23 kap. 4 § SBL och avsnitt 3.1).

Om en utländsk företagare inte tar egen befattning med en vara eller tjänst och sålunda någon av nyss nämnda problem inte aktualiseras, kan denne som förmedlare av en vara eller tjänst ”för en uppdragsgivares räkning” ha ”rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv eller import av den förmedlade varan eller tjänsten”, men ”endast i det fall uppdragsgivaren skulle ha haft denna rätt om han förvärvat varan eller tjänsten direkt” (jfr 10 kap. 2 § första stycket ML). I avsnitt 5.2. framgår motsatsen mellan uttrycket ”i eget namn” enligt 6 kap. 7 § ML och uttrycket att mellanmannen gör förmedling för ”annans räkning i hans namn” enligt 5 kap. 7 § andra stycket 11 ML. Förevarande fall med en utländsk företagares förmedling synes omfatta såväl den situationen att vederbörande agerar ”i eget namn” som uttryckligen i uppdragsgivarens namn. Man kan tänka sig att vederbörande har svenska momsutgifter för att förmedla en omsättning som huvudmannen gör utomlands, varvid den utländske företagaren (förmedlaren) skall kunna vända sig till särskilda skattekontoret i Ludvika och begära momsrestitution. Om däremot huvudmannens omsättning sker i Sverige, blir det avgörande för den utländske företagaren i t.ex. annonsförmedlingsfallet i avsnitt 5.2.1 ovan om denne anses agera ”i eget namn” eller inte, när det gäller att avgöra om också denne skall anses göra sin huvudmans (tidningsförlaget) omsättning av annonstjänst här. Skulle det å andra sidan vara så att vissa skattemyndigheters i avsnitt 4.2 beskrivna formalistiska syn finge råda, skulle redan det faktum att enbart mellanmannens (här den utländske företagaren) namn och övriga identitetsuppgifter framgår av fakturan innebära att fråga vore om ett ”6:7-fall”. Då skulle den utländske företagaren – utan hänsyn till att han kanske faktiskt ”uppträder” gentemot

huvudmannens medkontrahent på sådant sätt att huvudmannen och den senare blir just kontrahenter (avtalsparter) – omfattas av huvudregeln i 5 kap. 8 § första stycket ML och inte momsbeskattas här på grund av att vederbörande inte har något fast driftställe här, t.ex. kontor. Om annonsförmedlaren i exemplet i avsnitt 5.2.1 vore en svensk juridisk person, t.ex. ett svenskt aktiebolag, skulle denne inte kunna ”komma undan” svensk momsbeskattning i motsvarande situation enbart genom att flytta ett kontor utomlands, då en svensk juridisk person inte kan anses som utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. Detta belägger ytterligare att det inte kan anses rimligt att vissa skattemyndigheters formalistiska synsätt angående tolkningen av uttrycket ”i eget namn” i 6 kap. 7 § ML skall leda till en sådan icke önskvärd konkurrensnedvridande effekt som jag tar upp i avsnitt 5.2.1.

6. Slutsatser och övriga kommentarer

6 kap. 7 § ML utgör som ovan nämnts en mervärdesskatterättslig specialregel. När den är tillämplig tar den över för den mervärdesskattemässiga bedömningen av en mellanmans rättigheter och skyldigheter, varvid – enbart ur mervärdesskattesynpunkt – dennes situation enligt annan lagstiftning, t.ex. beträffande vad som gäller för vederbörande enligt allmänna civilrättsliga principer inte har någon betydelse. Den situation som regeln i fråga alltsedan omsättningsskattens tid har avsett att omfatta är följande, och sedan momsens införande 1969 med syfte att undvika s.k. kumulativa effekter. Antag att mellanmannen exempelvis är en klädgrossist, som säljer hattar (varor) till hattbutiker, och att kunden (en butik) bara ”ser” mellanmannen. Mellanmannen saluför i den situationen hattar från ”annans lager”, låt oss kalla huvudmannen Specialhattmakaren. Kunden skall inte behöva ’gå bakom’ mellanmannen (klädgrossisten) och se vad som civilrättsligt gäller mellan denne och huvudmannen, utan skall förlita sig på att få ett momsbarande underlag från mellanmannen, när denne agerar i eget namn. Hattbutiken gör inköp hos klädgrossisten som så att säga är ”ansiktet utåt”. Klädgrossisten har naturligen också ett eget lager av hattar, men fungerar när 6 kap. 7 § ML är tillämplig momsmässigt som återförsäljare även för försäljning av Specialhattmakarens produkter. Här skapas inget problem på grund av att klädgrossisten även i det fallet anses agera ”i eget namn”. I andra branscher, som t.ex. med fallet enligt ovan angående ackquisition av annonskunder, faller det dock på sin egen orimlighet att mellanmannen skulle kunna anses agera i eget namn. Skulle någon överhuvudtaget kunna tänka sig att köpa annonsplats från en mellanman som inte talar om i vilken tidning som annonsören hamnar? Nej, det är enligt min mening givet att mellanmannen i det fallet är en vanlig agent som inte har något eget lager av annonsutrymme att sälja från i eget namn. Detta får räcka från min sida, för att belägga att den formalistiska syn på saken som enligt ovan förfäktas av vissa skattemyndigheter är alltför förenklad. De anser att det räcker att konstatera att endast mellanmannens namn anges i faktura till kund, för att mellanmannen skall anses agera ”i eget namn”. Man måste enligt min mening i stället göra den bedömningen baserad på hur mellanmannen uppträder. Framgår det av dennes faktiska agerande, av kontrakt och orderbekräftelser etc att vederbörande har en huvudman för vars räkning t.ex. en vara försäljs kan mellanmannen enbart bli mervärdesskatteskyldig för sin provision och inte för varan.