



INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Fast etableringsställe

En skatteplanerares dröm?

Magisteruppsats inom mervärdesskatterätt

Författare: Anders Jönsson
Johan Christensen

Handledare: Björn Westberg

Mentor: Marie Hedin

Framläggningsdatum 2008-01-17

Jönköping januari 2008



JÖNKÖPING INTERNATIONAL BUSINESS SCHOOL
Jönköping University

Fixed establishment

A tax planner's dream?

Master's thesis within tax law

Author: Anders Jönsson
Johan Christensen

Tutor: Björn Westberg

Mentor: Marie Hedin

Jönköping, January 2008

Magisteruppsats inom skatterätt

Titel:	Fast etableringsställe – En skatteplanerares dröm?
Författare:	Anders Jönsson och Johan Christensen
Handledare:	Björn Westberg
Datum:	2008-01-17
Ämnesord:	Fast etableringsställe, fast driftställe, mervärdesskatt, beskattning av gränsöverskridande transaktioner

Sammanfattning

Denna magisteruppsats utreder det mervärdesskatterättsliga begreppet ”fast etableringsställe”. Begreppet återfinns i EG:s nya mervärdesskattedirektiv, men har existerat i tidigare direktiv i trettio år. Trots detta har en definition av begreppet inte utarbetats av lagstiftaren. Innebörden av begreppet har istället utvecklats genom EG-domstolens praxis på området. Domstolen har uppställt ett antal kriterier som alla ska vara uppfyllda för att ett fast etableringsställe ska föreligga. Etableringen måste först och främst ha de mänskliga och tekniska resurser som behövs för att tillhandahålla den aktuella tjänsten. Vidare måste etableringen vara beroende av huvudkontoret. Detta kriterium kan vara uppfyllt även om etableringen i sig utgör en separat juridisk person. Slutligen har domstolen uppställt kravet att resultatet av att en transaktion beskattas där det fasta etableringsstället är beläget måste leda till ett rationellt resultat ur beskattningshänseende. Vad rationellt resultat innebär måste dock bedömas i varje enskilt fall. Klart är dock att ett skatteplaneringsupplägg, där ett fast etableringsställe används med enda syfte att undslippa mervärdesskattebördan, inte uppfyller detta kriterium.

Det mervärdesskatterättsliga begreppet fast etableringsställe ska inte förväxlas med det inkomstskatterättsliga begreppet fast driftställe. Detta begrepp återfinns i svensk lagstiftning och har utarbetats med OECD:s modellavtal som förebild. De båda begreppen överensstämmer i mångt och mycket, men EG-domstolen har utvecklat fast etableringsställe till ett begrepp ämnat att passa in i gemenskapsrättens mervärdesskatterättsliga system.

Magisteruppsatsen avser vidare att undersöka vilka möjligheter till skatteplanering ett fast etableringsställe medför. För svenska företag, och då i första hand företag som inte bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet såsom bank- eller försäkringsverksamhet, kan det finnas ett incitament att upprätta fasta etableringsställen i länder med låg mervärdesskattesats på kunskaps tjänster eftersom dessa tjänster beskattas hos köparen. Kunskaps tjänster är sådana tjänster som tillhandahålls av exempelvis rådgivare, ingenjörer, konsultbyråer, jurister och revisorer.

Eftersom företag som bedriver mervärdesskattefri verksamhet inte har rätt att göra avdrag för ingående moms kan det löna sig att det fasta etableringsstället utomlands istället köper in tjänsten till en låg eller obefintlig skattesats varpå etableringen vidarebefordrar tjänsten till huvudkontoret. Ett upplägg kan vara att det svenska företaget upprättar ett fast etableringsställe i Luxemburg där tjänsten köps in med en

skattesats på 15%. När etableringsstället sedan vidarebefordrar tjänsten till huvudkontoret sker ingen beskattning eftersom koncerninterna transaktioner enligt EG-domstolen inte ska beskattas. Skillnaden, alltså vinsten, i momskostnad för företaget uppgår till tio procentenheter eftersom den svenska momssatsen på samma tjänst är 25%. Upplägget bygger på omvänd skattskyldighet, alltså att köparen är skyldig att deklarerera moms. På motsvarande sätt kan ett etableringsställe i Schweiz användas. Här är dock förtjänsten större eftersom momssatsen i Schweiz är än lägre. Vissa hinder för dessa typer av skatteplanering föreligger naturligtvis och dessa kommer närmare att beröras.

Master's Thesis in Tax Law

Title:	Fixed Establishment – A tax planner's dream?
Author:	Anders Jönsson and Johan Christensen
Tutor:	Björn Westberg
Date:	2008-01-17
Subject terms:	Permanent establishment, fixed establishment, value added tax, taxation of cross-border transactions

Abstract

This master's thesis will examine the concept of "fixed establishment" in VAT-law. The concept can be found in the new EC-directive on the common system of value added tax, however it has existed for thirty years in previous directives. Despite this, the legislator has never provided a proper definition of the concept. Its meaning has therefore evolved through the case-law of the ECJ. The Court has put forward a number of criteria which are all to be met if a fixed establishment is to be at hand. First of all the establishment must have the human and technical resources necessary to provide the service. Furthermore the establishment need to be fully dependent on the parent company. This criterion may be fulfilled even though the establishment is a separate legal person. Finally the Court has held that the result of a transaction being taxed in the country where the fixed establishment is located must lead to a rational taxation result. This rational result is to be examined on a case-by-case basis. It seems clear that a scheme where a fixed establishment is being used with the sole purpose of avoiding VAT would not meet this requirement.

The concept of fixed establishment is not to be confused with the concept of *permanent* establishment existing in income taxation. This latter concept is laid down by Article 5 of the OECD Convention. The two concepts share a common heart, however the ECJ has used the concept of fixed establishment to accommodate the needs of Community law in the field of VAT.

Furthermore, this master's thesis will examine what tax planning opportunities fixed establishments may provide. Swedish companies, primarily exempt taxable persons such as banks and insurance companies, may be tempted to establish fixed establishments in states with a low VAT-rate on professional services, i.e. services provided by consultants, engineers, lawyers and accountants etc.

Exempt taxable persons are not entitled to deduct input VAT. By having the fixed establishment purchase the service in question abroad at a low rate of VAT and then forward the service to the main office, savings on VAT cost can be made. A VAT-saving scheme, based on reversed charge of VAT, may involve a Swedish company purchasing a service via a fixed establishment in Luxembourg at a VAT-rate of 15%.

When the establishment subsequently forwards the service to the main office in Sweden no taxation will be made since the ECJ has held that transactions within the same legal entity are not taxable. The difference in VAT cost is ten percentage points which is what the Swedish head office saves by having the fixed establishment purchase the service rather than purchasing it directly from the provider. Similarly, a fixed establishment may be

organised in Switzerland, outside the Community, where the VAT-rate is even lower. There are obstacles to these kinds of VAT-saving schemes, and these will be more thoroughly examined.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Syfte.....	1
1.2	Metod	1
1.3	Avgränsningar	1
1.4	Disposition.....	1
2	Bakgrund.....	3
2.1	Inledning.....	3
2.2	Direktiv 2006/112/EG	3
2.2.1	Fast etableringsställe i direktivet.....	3
2.3	EG-domstolens domar på området	4
2.4	Generaladvokatens roll	4
2.4.1	Värdet av förslagen till avgörande	4
2.4.2	Begränsningar i förslagen till avgörande.....	5
2.5	Sammanfattning	5
3	Begreppet ”fast etableringsställe”	6
3.1	Inledning.....	6
3.2	Lagstiftningen	6
3.2.1	Sjätte direktivet	6
3.2.2	Nuvarande reglerna	7
3.3	EG-domstolens praxis	8
3.3.1	Inledning	8
3.3.2	Mänskliga och tekniska resurser.....	8
3.3.3	Beroende av huvudkontoret.....	14
3.3.4	Rationellt resultat	20
3.4	Analys	23
4	Jämförelse med inkomstskatterättsliga begreppet ”fast driftställe”	26
4.1	Inledning.....	26
4.2	Den svenska inkomstskatterättsliga lagstiftningen	26
4.3	OECD.....	26
4.3.1	Artikel 5 OECD:s Modellavtal.....	27
4.4	Analys	27
5	Den svenska rätten.....	29
5.1	Inledning.....	29
5.2	Mervärdesskattelagen	29
5.2.1	Omsättningsort	29
5.2.2	Fast etableringsställe enligt svensk rätt.....	30
5.3	Skatteverkets ställningstagande från 2006.....	30
5.3.1	Värdet av Skatteverkets publikationer	30
5.3.2	Skatteverkets kriterier för fast etableringsställe	31
5.3.3	När ett tillhandahållande är hänförligt till det fasta etableringsstället	32
5.4	Sammanfattning	32

6	Momsplanering	34
6.1	Inledning.....	34
6.2	Reglernas utformning.....	34
	6.2.1 Kriterierna för fast etableringsställe	34
	6.2.2 Artikel 56 i direktivet och ML 5:7	34
6.3	Möjligheter.....	35
	6.3.1 Luxemburg.....	35
	6.3.2 Schweiz	37
6.4	Hinder.....	39
6.5	Sammanfattning	42
7	Slutsatser	44
7.1	Fast etableringsställe	44
7.2	Etablering av fast etableringsställe i ett annat land	48
	Referenslista	50

Förkortningslista

COM	Communication
Direktivet	Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt
Domstolen	EG-domstolen
ECJ	The European Court of Justice
EEG	Europeiska Ekonomiska Gemenskapen
EG-domstolen	Europeiska Gemenskapernas domstol
EU	Europeiska Unionen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KOM	Kommunikation
Kommissionen	Kommissionen för de Europeiska Gemenskaperna
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
MWSTG	Mehrwertsteuergesetz (641.20)
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
p.	punkt
prop.	proposition
Ref.	Referatmål
Rådet	Europeiska Unionens Råd
s.	sida
st.	stycke
VAT	Value Added Tax

1 Inledning

1.1 Syfte

Denna magisteruppsats syftar till att utreda och analysera det väsentliga begreppet fast etableringsställe i det nya mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG. Syftet med uppsatsen är vidare att undersöka hur svenska företag som köper eller säljer tjänster kan använda sig av fasta etableringsställen i andra länder, både inom och utom EU, för att ur mervärdesskattesynpunkt uppnå en så förmånlig beskattning som möjligt.

1.2 Metod

Vid arbetet med magisteruppsatsen utgår vi från etablerade rättskällor. Utredningen sker på EG-rättslig nivå. Gemenskapens lagstiftning i form av de olika mervärdesskattedirektiven granskas noggrant. EG-domstolens domar på området är centrala för tolkningen av begreppet fast etableringsställe och kommer därför att analyseras djuplodande.

Kommissionen publicerar så kallade KOM-rapporter. Dessa rapporter fungerar som underlag för Gemenskapens lagstiftning och kan därför betraktas som en typ av förarbete. I de fall KOM-rapporterna har behandlat begreppet fast etableringsställe har vi därför även granskat dessa.

Vi har slutligen använt oss av doktrin i den utsträckning det behövs för att konkretisera och förklara vissa begrepp. Doktrinen får i detta avseende spela en pedagogisk roll.

1.3 Avgränsningar

Magisteruppsatsen behandlar mervärdesskatterätt. Vi kommer att utreda omsättning av tjänster och inte av varor. Utredningen kommer dock inte att omfatta elektroniska tjänster, då detta är ett stort område i sig. Magisteruppsatsen avhandlar vidare endast handel med tjänster mellan beskattningsbara personer och tar således inte upp handel med tjänster mellan företag och privatpersoner.

1.4 Disposition

Nästa avsnitt, det andra, behandlar bakgrunden till denna uppsats. Det nya mervärdesskattedirektivet, EG-domstolens domar och generaladvokatens roll förklaras.

Huvudavsnittet för denna uppsats är kapitel tre, där begreppet fast etableringsställe analyseras djuplodande. Vi utgår här från de kriterier EG-domstolen ställt upp i rättsfallen som berört ämnet. Rättsfallen granskas, analyseras och kritiseras.

I avsnitt fyra görs en jämförelse mellan det mervärdesskatterättsliga begreppet fast etableringsställe och det inkomstskatterättsliga begreppet ”fast driftställe”. En analys avser att jämföra hur de båda begreppen förhåller sig till varandra och hur de kan påverka varandra.

Därefter, i avsnitt fem, behandlar vi den svenska rätten. Den svenska mervärdesskattelagen och Skatteverkets ställningstagande (Dnr: 131 553736-06/111) studeras och jämförs med den praxis från EG-domstolen som behandlats i avsnitt tre.

Inledning

I avsnitt sex avser vi att undersöka olika sätt på vilka svenska företag kan laborera med etableringsorter i andra länder. Reglerna analyseras och exempel ges på hur ett svenskt företag kan använda sig av fasta etableringsställen både inom EU och i tredje land.

Uppsatsen avslutas med ett kapitel där vi drar slutsatser av vad som framkommit i de tidigare kapitlen. Detta kapitel är uppdelat i två delar för att skilja och ge svar på de två olika syftena med uppsatsen.

2 Bakgrund

2.1 Inledning

Mervärdesskatterätten är ett rättsområde som markant påverkats genom Sveriges medlemskap i EU. I detta kapitel kommer kort redogöras för begreppet fast etableringsställes plats i det nya mervärdesskattedirektivet. EG-domstolens och generaladvokatens roll i uttydandet av begreppet fast etableringsställe kommer också att förklaras.

2.2 Direktiv 2006/112/EG

Rådet antog i slutet av 2006 ett nytt direktiv¹ om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Direktivet innehåller regler som ska omfatta samma innebörd som reglerna det tidigare sjätte mervärdesskattedirektivet² och reglerna från det äldre andra direktivet³ samtidigt som rättsutvecklingen i praxis täcks in. I ingressen till det nya direktivet räknar Rådet upp ett antal skäl som ligger till grund för beslutet att anta direktivet. Dessa skäl tjänar ett syfte att klargöra motiven till direktivet. Det är därför viktigt att läsa direktivets artiklar i ljuset av ingressen. I punkten 4 i ingressen till direktivet står:

”Förverkligandet av målet att skapa en inre marknad förutsätter att det i medlemsstaterna tillämpas en sådan lagstiftning om omsättningskatter som inte snedvrider konkurrensvillkoren eller hindrar den fria rörligheten av varor och tjänster. Det är därför nödvändigt att genom ett mervärdesskattesystem åstadkomma en sådan harmonisering av lagstiftningen om omsättningskatter som i möjligaste mån undanröjer faktorer som kan snedvrida konkurrensvillkoren, på nationell nivå såväl som på gemenskapsnivå.”

2.2.1 Fast etableringsställe i direktivet

Förverkligandet av den inre marknaden förutsätter ett mervärdesskattesystem som löser behörighetskonflikter mellan medlemsstaterna. När ett företag är etablerat i mer än en medlemsstat och en omsättning av en tjänst kan anses hänförlig endera till företagets huvudetablering i en medlemsstat eller till dess fasta etableringsställe i en annan medlemsstat krävs regler som på ett bra sätt fördelar skatteintäkterna mellan medlemsstaterna. En enhetlig tolkning av vad som utgör ett fast etableringsställe är därför nödvändig.

¹ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i fortsättningen ”direktivet” eller ”mervärdesskattedirektivet”.

² Rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i fortsättningen ”sjätte direktivet”.

³ Rådets direktiv 67/722/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter.

Enligt ingressen⁴ till direktivet och artikel 43 ska beskattningsorten vara den plats där säljaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet, alltså huvudetableringen. I det fall denna regel skulle kunna leda till betydande snedvridning av konkurrensen ska dock tjänsten anses omsatt där köparen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe för vilket tjänsten tillhandahålls.⁵ Regeln i artikel 43 kan ses som en basregel som blir tillämplig i det fall de efterföljande artiklarna⁶ inte kan användas.

2.3 EG-domstolens domar på området

EG-fördraget stipulerar⁷ att EG-domstolens roll är att säkerställa att lag följs vid tolkning och tillämpning av fördraget. Det är också domstolens uppgift att uttyda de ofta breda gemenskapsrättsliga reglerna och ge dem ett konkret innehåll. I direktivet är inte angivet någon definition av fast etableringsställe. Vid en utredning av begreppet måste följaktligen EG-domstolens avgöranden på området studeras för att få en bild över hur begreppet ska tolkas.

EG-domstolen utvecklar rättspraxis alltefter vilka tvister som hamnar på domstolens bord. För utvecklingen av begreppet fast etableringsställe har detta inneburit att domstolen gradvis utvecklat begreppet allteftersom omständigheterna i de olika tvisterna varit annorlunda.

2.4 Generaladvokatens roll

I EG-domstolen tjänstgör åtta så kallade generaladvokater.⁸ Dessa är särskilt kunniga jurister vars uppgift är att assistera domstolen. I flertalet mål framlägger en generaladvokat ett offentligt, opartiskt och motiverat yttrande med förslag till avgörande sedan förhandlingen avslutats, men före domen. I mål där ingen ny rättsfråga är aktuell finns dock möjlighet att avlägga dom utan ett förslag till dom från generaladvokaten.

2.4.1 Värdet av förslagen till avgörande

Generaladvokatens förslag till dom tjänar ett syfte som rättsutredning och vägledning. Det kan därför vara intressant att studera dessa förslag till avgöranden. I de förslag till avgörande vi kommer att ta upp i denna uppsats har generaladvokaten bidragit med förtydliganden eller resonemang som vi tycker är viktiga eller intressanta.

⁴ Mervärdesskattedirektivet, punkt 17 i ingressen.

⁵ Mervärdesskattedirektivet, punkt 20 i ingressen.

⁶ Mervärdesskattedirektivet, artiklarna 44-59.

⁷ Artikel 220 i EG-fördraget.

⁸ Artikel 222 i EG-fördraget.

2.4.2 Begränsningar i förslagen till avgörande

Antalet tvister som EG-domstolen ska ta ställning till har under senare år ökat. Domstolens domare är involverade i ett stort antal mål varje år. I detta sammanhang kan argumenteras⁹ att utdragna, allt för detaljerade rättsutredningar från generaladvokaten inte är till någon hjälp för domaren. Är förslaget till dom däremot kärnfullt, stöttat av praxis och lagstiftning kan det vara till stor hjälp även om förslaget inte alltid följs.

Generaladvokatens förslag till dom är vidare menat som vägledning och har ingen juridisk bindande verkan. Även om generaladvokatens yttrande kan vara intressant kan det därför inte ges någon större betydelse förutom i de fall där domstolen uttryckligen varit av samma uppfattning.

2.5 Sammanfattning

I det nya mervärdesskattedirektivet föreskrivs att platsen för tillhandahållanden av tjänster enligt huvudregeln ska vara den plats där säljaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet, men att då detta skulle kunna medföra en betydande snedvridning av konkurrensen ska tillhandahållandet istället anses vara den plats där köparen är etablerad eller har ett fast etableringsställe för vilket tillhandahållandet görs.

EG-domstolen verkar som uttolkare av EG-rätten. Domstolens domar behöver därför studeras för att fastställa innebörden av begreppet fast etableringsställe då detta inte är närmare angivet i direktivet. Domstolen behandlar de tvister som hamnar på dess bord. Detta innebär att begreppet fast etableringsställe utvecklats efter omständigheterna i de enskilda fallen.

Till domstolen finns generaladvokater knutna. Generaladvokatens uppgift är att assistera domstolen och författa ett förslag till dom. Dessa förslag till domar kan vara intressanta att studera då de utgör betydande rättsutredningar. Förslagen till domar är dock inte bindande för domstolen och kan om de är allt för omfattande bidra med ytterligare arbetsbörda för en redan arbetstyngd domstol.

⁹ Se t.ex. Burrows, N, och Greaves, R, *The Advocate General and EC Law*, (2007), s. 297.

3 Begreppet ”fast etableringsställe”

3.1 Inledning

I artikel 43 i direktivet framgår att platsen för tillhandahållande av tjänster ska vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe varifrån tjänsten tillhandahålls. I artikel 56 framgår att platsen för tillhandahållande av vissa tjänster istället ska vara den plats där köparen har etablerat sin rörelse eller har ett fast etableringsställe till vilket tillhandahållandet görs.

Fråga uppstår således vad som utgör ett fast etableringsställe och när ett tillhandahållande av tjänster ska anses vara tillhandahållna från eller till detta fasta etableringsställe. Då en säljare eller köpare av tjänster endast har en etableringspunkt kommer denna etablering att vara platsen för tillhandahållandet av tjänsten under reglerna i direktivet. Mer problematisk är situationen då antingen säljaren eller köparen har fler än en etablering. Frågan uppkommer då nämligen till vilken av dessa etableringar som tillhandahållandet ska anses vara hänförligt.

Begreppet fast etableringsställe introducerades första gången i det sjätte direktivet. Trots att begreppet funnits i trettio år¹⁰ och att det i direktivet nämns ett antal gånger har uttrycket aldrig definierats närmare av lagstiftaren. Detta innebär att en förklaring till begreppet måste hämtas från EG-domstolens rättspraxis. Definitionen av fast etableringsställe har därför blivit påverkat av de olika omständigheter som förelegat i de individuella fallen.

3.2 Lagstiftningen

3.2.1 Sjätte direktivet

I det sjätte direktivet hänvisar lagstiftaren till ”fast *driftställe*” i artikel 9(1) och artikel 9(2)e. Kommissionen anser att begreppen fast etableringsställe och fast driftställe är synonymer.¹¹ I det följande används för enkelhetens skull det nuvarande begreppet, fast etableringsställe.

I en rapport¹² från 1988 fastslog Kommissionen att tolkningen av begreppet fast etableringsställe som det återfanns i det sjätte direktivet inte var detsamma i de olika medlemsstaterna och att det därför var nödvändigt med ett förtydligande. Mervärdesskatteskommittén, vars uppgift enligt direktivet¹³ är att behandla sådana angelägenheter som enligt direktivet ska bli föremål för samråd, hade därför ombetts att ta ställning till två olika möjliga tolkningar av uttrycket fast etableringsställe.

Den första tolkningen Kommittén skulle ta ställning till innebar att alla fasta installationer varifrån transaktioner kunde skötas enligt definitionen var fasta etableringsställen. Med

¹⁰ Det synonyma uttrycket ”fast driftställe” introducerades med det sjätte direktivet 1977.

¹¹ KOM (2003) 822 slutlig, s. 10.

¹² COM (88) 799 final.

¹³ Mervärdesskattedirektivet, artikel 398.

detta menas att installationen i fråga har kapaciteten att sköta försäljningar av varor eller tillhandahållande av tjänster.

Enligt den andra tolkningen var det inte nödvändigt att transaktioner faktiskt kunde skötas från etableringsstället. Således kunde alla enklare kontor också utgöra fasta etableringsställen.

Enligt Kommissionen ansåg en stor majoritet av Mervärdesskattekommittén att om ett fast etableringsställe skulle definieras, så skulle det andra alternativet ligga närmast till hands. Det skulle sålunda inte ha varit avgörande huruvida etableringsstället hade kapaciteten att utföra transaktioner eller inte.¹⁴ Denna uppfattning bekräftades senare i ett annat dokument.¹⁵

I förslaget till det nittonde direktivet¹⁶, vilket aldrig antogs, föreslogs följaktligen en paragraf där uttrycket fast etableringsställe definierades som:

”any fixed installation of a taxable person, even if no taxable transaction can be carried out there”.

Huruvida etableringsstället hade kapaciteten att utföra transaktioner var således irrelevant för bedömningen om etableringsstället enligt den föreslagna lagtexten var att betrakta som ett mervärdesskatterättsligt fast etableringsställe. Definitionen överensstämmer också i denna del med den definition som antagits av OECD för det inkomstskatterättsliga begreppet ”fast driftställe”.¹⁷

Den slutliga version som antogs i det sjätte direktivet fastställde dock endast att platsen för tillhandahållandet är platsen där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls, eller i avsaknad av ett sådant ställe, platsen där han har sin permanenta adress eller stadigvarande vistas.¹⁸ Etableringsställets kapacitet att utföra transaktioner togs således, till skillnad från i förslaget till det nittonde direktivet, inte med i det slutliga direktivet.

Definitionen av det centrala begreppet fast etableringsställe har som synes inte utvecklats mycket av lagstiftaren. EG-rättsliga förarbeten av betydelse står inte att finna till de aktuella artiklarna i det andra eller sjätte direktivet. För definitionen av begreppet fast etableringsställe måste därför utredas de rättsfall där EG-domstolen har behandlat frågan.

3.2.2 Nuvarande reglerna

Reglerna i det nya mervärdesskattedirektivet kopierades från reglerna i det sjätte direktivet. Regeln kring platsen för tillhandahållande i artikel 43 överensstämmer således med regeln i artikel 9(1) i det tidigare direktivet. På samma sätt förhåller det sig mellan de övriga reglerna som i det sjätte direktivet återfinns i artikel 9(2) och nu återfinns i artiklarna 44-59. Någon ny paragraf som förtydligar begreppet fast etableringsställe infördes heller inte i det nya

¹⁴ COM (88) 799 final, s. 22.

¹⁵ COM (85) 586 final.

¹⁶ Direktiv 96/41/EG.

¹⁷ Se vidare kapitel fyra.

¹⁸ Sjätte direktivet, artikel 9(2)(e).

direktivet. Kommissionen har uttalat¹⁹ att reglerna kring fast etableringsställe i sin nuvarande utformning är godtagbar. Kommissionen anser också att frågan om från vilket etableringsställe tillhandahållandet av en tjänst görs i slutändan är en fråga om de faktiska förhållandena och att införandet av kriterier som ska beaktas vid avgörandet i frågan inte nödvändigtvis skulle innebära en förenkling.²⁰ Kommissionen har på detta sätt överlåtit till EG-domstolen att genom praxis utveckla reglerna kring fasta etableringsställen. I följande avsnitt kommer därför denna praxis att noggrant analyseras.

3.3 EG-domstolens praxis

3.3.1 Inledning

Med utgångspunkt i EG-domstolens rättspraxis krävs att vissa faktorer föreligger för att ett fast etableringsställe ur ett mervärdesskatterettsligt hänseende ska anses existera. Dessa faktorer kommer att beskrivas i det följande.

3.3.2 Mänskliga och tekniska resurser

I förslaget till det nittonde direktivet definierade²¹ Kommissionen ett fast driftställe som:

“any fixed installation of a taxable person, even if no taxable transaction can be carried out there”

EG-domstolens tolkning av begreppet fast etableringsställe skiljer sig i denna mening i hög grad från Kommissionens tolkning. För att belysa detta kommer nedan några domar att studeras och analyseras.

3.3.2.1 Berkholz²²

Företaget Berkholz²³ med säte i Hamburg bedrev verksamhet som bland annat omfattade installation och drift av spelautomater. Merparten av spelautomaterna var belägna på fastlandet men företaget hade även automater installerade ombord på färjor mellan Tyskland och Danmark. Berkholz personal utförde med jämna mellanrum service och underhåll av spelautomaterna, men företaget hade dock ingen fast personal ombord på färjorna. Tvist mellan Berkholz och den tyska skattemyndigheten uppstod i fråga om spelautomaterna ombord kunde anses utgöra ett fast etableringsställe i mervärdesskattelhänseende. För att få klarhet i vilka kriterierna för ett fast etableringsställe var begärde den tyska domstolen ett förhandsavgörande från EG-domstolen.

Generaladvokaten konstaterade att begreppet fast etableringsställe är svårdefinierat. Ordet ”fast” är att likställa med varaktig eller kontinuerlig och är motsatsen till tillfällig. En företagsetablering, särskilt när den tillhandahåller tjänster över en tid, förutsätter en viss grad av organisation. En organisation fungerar inte utan mänskliga arbetsinsatser. Vidare

¹⁹ KOM (2003) 822 slutlig, s. 10.

²⁰ KOM (2003) 822 slutlig, s. 10.

²¹ Se även avsnitt 3.2.1.

²² Mål C-168/84, Berkholz mot Finanzamt Hamburg-Mitte-Alstadt.

²³ Förkortning av Abe-Werbung Alfred Berkholz.

konstaterade generaladvokaten att det krävs både tekniska och mänskliga resurser för att en organisation ska kunna anses utgöra ett fast etableringsställe. En installation av spelmaskiner kan i och för sig konstituera ett fast etableringsställe men endast då spelmaskinerna är permanent installerade på en speciell plats och driften av dessa kräver mänskliga resurser. Generaladvokaten menade även att varken Artikel 9(1) eller ingressen i sjätte mervärdesskattedirektivet ger någon vägledning när det gäller bestämmandet av platsen för tillhandahållandet av tjänster. Antingen kan platsen där rörelsen är etablerad eller platsen där det fasta etableringsstället är beläget användas som anknytningspunkt. Generaladvokaten fann att den mest lämpliga platsen för tillhandahållandet i detta fall var den plats där det fasta etableringsstället var beläget eftersom beskattningen därmed skulle ske där konsumtionen ägde rum.²⁴

I samband med att målet togs upp gav även Kommissionen sin syn på det aktuella problemet. På grund av det ökande antalet automatiska apparater som kan tillhandahålla tjänster utan närvaro av servicepersonal ansåg Kommissionen att en sådan apparat i princip skulle kunna konstituera ett fast etableringsställe. Vidare framförde Kommissionen att detta skulle leda till ett rationellt beskattningsresultat då beskattning skulle ske i det land där tjänsten konsumerades. Eftersom det i förevarande fall emellertid var fråga om spelautomater placerade ombord på havsgående fartyg ansåg däremot Kommissionen att tjänsterna helt skulle undantas från beskattning.²⁵

EG-domstolen började med att konstatera att tjänster omsatta ombord på fartyg inte skulle undantas från mervärdesskatteplikt.²⁶ Vidare framförde domstolen att platsen där leverantören har etablerat sin rörelse ska vara den primära anknytningspunkten vid fastställande av plats för tillhandahållande av tjänster. Endast när den primära anknytningspunkten inte leder till ett rationellt resultat ur ett skatterättsligt perspektiv eller då en konflikt med en annan medlemsstat uppstår kan ett fast etableringsställe ses som en anknytningspunkt för tillhandahållandet.²⁷ Beskattning på ett annat ställe än där rörelsen är etablerad kan emellertid endast ske om det fasta etableringsstället har en ständig närvaro av mänskliga och tekniska resurser som är nödvändiga för att tillhandahålla de aktuella tjänsterna.²⁸ Det fasta etableringsstället måste dessutom uppfylla vissa minimikrav i fråga om stabilitet.

EG-domstolen delade således inte generaladvokatens åsikt när det gäller bestämmandet av platsen för tillhandahållandet och inte heller Kommissionens åsikt att en maskin kan utgöra ett fast etableringsställe. Domstolen delade däremot generaladvokatens åsikt vad gäller kravet på att det ska finnas både mänskliga och tekniska resurser på platsen för att ett fast etableringsställe ska föreligga. Då det inte fanns någon fast personal ombord på fartygen kunde enligt domstolen följaktligen inte ett fast etableringsställe anses föreligga i fallet *Berkholz*.

²⁴ Generaladvokatens förslag till avgörande saknas i tryckt form, se dock prop. 2001/02:28.

²⁵ Mål C-168/84, *Berkholz mot Finanzamt Hamburg-Mitte-Alstadt*, paragraf 13.

²⁶ Mål C-168/84, *Berkholz mot Finanzamt Hamburg-Mitte-Alstadt*, paragraf 16.

²⁷ Mål C-168/84, *Berkholz mot Finanzamt Hamburg-Mitte-Alstadt*, paragraf 17.

²⁸ Mål C-168/84, *Berkholz mot Finanzamt Hamburg-Mitte-Alstadt*, paragraf 18.

3.3.2.2 Faaborg-Geltingen²⁹

Fallet *Faaborg-Geltingen* gällde även det tjänster omsatta ombord på fartyg mellan Danmark och Tyskland. Tvist uppkom mellan danska Faaborg-Geltingen-Linien A/S och den tyska skattemyndigheten om var beskattning av restaurangverksamhet ombord på fartyg i linjetrafik mellan Faaborg i Danmark och Geltingen i Tyskland skulle ske.

Generaladvokatens uppfattning var att restaurangverksamheten skulle beskattas i det land där rörelsen var etablerad eftersom detta var den mest lämpliga anknytningspunkten.³⁰ Generaladvokaten gjorde därför ingen prövning huruvida restaurangen ombord kunde utgöra ett fast etableringsställe.

Domstolen hänvisade till *Berkholz* vad det gäller bestämmandet av platsen för tillhandahållandet av tjänsterna. Domstolen upprepade härvid att den främsta anknytningspunkten för tillhandahållandet av tjänster ska vara den plats där leverantören har etablerat sin rörelse. Hänsyn till ett fast etableringsställe ska endast tas då den primära anknytningspunkten inte leder till ett rationellt resultat ur skattesynpunkt eller leder till en konflikt med en annan medlemsstat.³¹ När det gäller kriterierna för ett fast etableringsställe hänvisade domstolen åter till *Berkholz*. Domstolen uttalade att ett etableringsställe ska uppvisa ett minimum av permanens i form av den stadigvarande närvaron av den personal och materiella resurser som erfordras för att tillhandahålla de aktuella tjänsterna.³²

Trots att de personella och tekniska resurser, som krävdes för att ett fast etableringsställe ska föreligga enligt domen i målet *Berkholz*, stadigvarande fanns på fartyget i det aktuella fallet, fann EG-domstolen att platsen där leverantörens rörelse var etablerad var den relevanta anknytningspunkten eftersom den utgjorde en ändamålsenlig anknytningspunkt i beskattningshänseende.³³

3.3.2.3 ARO³⁴

ARO är ett leasingbolag etablerat i Nederländerna och vars huvudsakliga verksamhet är att hyra ut personbilar till konsumenter i Nederländerna och i Belgien. Det nederländska bolagets enda personal i Belgien utgjordes vid tiden för rättsfallet av självständiga förmedlare som skötte kontakten mellan kunderna och ARO. Förmedlarna erhöll för detta provision från ARO. De självständiga förmedlarna hade ingen ytterligare del i ingåendet eller fullgörandet av leasingavtalen, som utarbetades och undertecknades i Nederländerna. Tvisten gällde huruvida ARO genom de självständiga förmedlarna skulle kunna anses ha ett fast etableringsställe i Belgien och därför var skyldigt att betala mervärdesskatt i det landet.

Generaladvokaten började med att hänvisa till de kriterier för fast etableringsställe som EG-domstolen ställde upp i *Berkholz*, nämligen att platsen där leverantören har etablerat sin

²⁹ Mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S mot Finanzamt Flensburg.

³⁰ Se generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-231/94, paragraf 20.

³¹ Mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S mot Finanzamt Flensburg, paragraf 16.

³² Mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S mot Finanzamt Flensburg, paragraf 17.

³³ Mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S mot Finanzamt Flensburg, paragraf 18.

³⁴ Mål C-190/95, ARO Lease BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Grote Onderneming.

rörelse har företräde vid tillämpningen av platsen för tillhandahållandet av en tjänst. En annan etablering från vilken tjänsten tillhandahållits ska endast beaktas om en tillämpning av platsen där leverantören har etablerat sin rörelse inte skulle leda till ett rationellt resultat ur beskattningssynpunkt eller om det skulle skapa en konflikt med en annan medlemsstat.³⁵ Som EG-domstolen konstaterade i *Berkholz* kan tjänster emellertid inte anses vara tillhandahållna från ett annat etableringsställe än det där leverantören har etablerat sin huvudsakliga rörelse om inte detta etableringsställe uppfyller vissa minimikrav avseende både personella och tekniska resurser vilka är nödvändiga för att stadigvarande kunna tillhandahålla tjänster.³⁶

Generaladvokaten ansåg att det inte var orimligt att tillämpa platsen där leverantören har etablerat sin rörelse som den plats där billeasingtjänsten ska anses vara tillhandahållen. Att en medlemsstat kan komma att bli finansiellt lidande som en konsekvens av detta var enligt generaladvokaten inte relevant. Undantaget från huvudregeln, det vill säga att en tjänst ska anses tillhandahållen från en leverantörs fasta etableringsställe, var enligt generaladvokaten endast tillämpligt när de förhållanden som domstolen beskrev i målet *Berkholz* föreligger, alltså att beskattning vid den primära anknytningen inte leder till ett rationellt resultat eller leder till en konflikt med en annan medlemsstat.³⁷

Generaladvokaten ansåg också att det var tveksamt om ett fast etableringsställe skulle kunna anses existera i Belgien. Det fanns inte mycket som tydde på att de belgiska bilhandlare, som hade värvat kunder åt ARO och även ansvarat för leveransen av bilar till kunderna, kunde anses uppfylla kriteriet ”stadigvarande närvaro av personella och tekniska resurser”. Även om begreppen personella och tekniska resurser skulle tolkas extensivt så att de också omfattade resurser som tillhandahållits av tredje man menade generaladvokaten att det var osäkert om billeasingtjänsten i sig realistiskt skulle kunna ses som tillhandahållen från ett fast etableringsställe i Belgien. Ett sådant etableringsställe skulle i så fall nämligen anses bestå av de olika platser i Belgien där ett antal förmedlare hade haft sina rörelser etablerade. Vidare fann generaladvokaten att kärnan i tjänsten som ARO tillhandahållit konsumenterna var ingåendet av ett leasingavtal, vilket hade ägt rum i Nederländerna och inneburit att ARO tagit i anspråk både personella och tekniska resurser där. På grund av detta fann generaladvokaten att Nederländerna var den lämpligare platsen för tjänstens tillhandahållande.

Kommissionen, å sin sida, ansåg att hänsyn borde tas till de verkliga ekonomiska förhållandena. Tillhandahållande av tjänster är en ekonomisk verksamhet vilken bör beskattas där den tillhandahålls, i detta fall Belgien.³⁸

EG-domstolen började med att upprepa att platsen där leverantören har etablerat sin rörelse har företräde som anknytningspunkt vilket innebär att en annan etablering från vilken tjänsten tillhandahållits endast ska beaktas om en tillämpning av platsen där leverantören har etablerat sin rörelse som anknytningspunkt inte leder till ett lämpligt resultat ur beskattningssynpunkt eller om det skulle skapa en konflikt med en annan

³⁵ Se generaladvokatens förslag till avgörande i Mål C-190/95, paragraf 26.

³⁶ Se generaladvokatens förslag till avgörande i Mål C-190/95, paragraf 27.

³⁷ Se generaladvokatens förslag till avgörande i Mål C-190/95, paragraf 27.

³⁸ Mål C-190/95, ARO Lease BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Grote Onderneming, paragraf 23 och 24.

medlemsstat.³⁹ Ett fast etableringsställe kan inte anses existera om etableringen inte lever upp till vissa minimikrav avseende stadigvarande personella och tekniska resurser eller har en organisation med tillräcklig varaktighet där avtal kan upprättas och administreras.⁴⁰ För att ett företag ska kunna anses skattepliktigt tillhandahålla tjänster från ett annat etableringsställe än det där rörelsen är etablerad gäller följaktligen att detta etableringsställe måste ha en tillräcklig grad av varaktighet och en användbar struktur avseende personella och tekniska resurser för att självständigt kunna tillhandahålla de avsedda tjänsterna.⁴¹ Domstolen påpekade att de huvudsakliga momenten i tillhandahållandet av billeasingtjänster utgörs av förhandling, upprättande, undertecknande och administration av avtalen samt leverans av bilarna till konsumenterna.⁴² Dessa moment utfördes av ARO i Nederländerna

På grund av detta beslutade EG-domstolen att när ett leasingföretag i en medlemsstat varken förfogar över egen personal eller en organisation med en tillräcklig grad av varaktighet där avtal kan upprättas och administrativa beslut fattas, alltså har en struktur som är lämplig för att självständigt kunna tillhandahålla de avsedda tjänsterna, kan detta företag inte anses ha ett fast etableringsställe i denna medlemsstat.⁴³ EG-domstolen delade därmed inte Kommissionens uppfattning om var beskattning borde ske utan gick på generaladvokatens linje.

3.3.2.4 Planzer⁴⁴

Planzer Luxembourg Sarl⁴⁵ är ett transportbolag med säte i Luxemburg. Ägaren till bolaget var vid tvistens uppkommande Planzer Transport AG med säte i Schweiz. Planzer hyrde ett kontor på platsen där bolaget hade sitt säte men det saknades inredning och annan utrustning på platsen. Ägarna till Planzer vistades inte heller i Luxemburg och där fanns heller ingen uppställningsplats för lastbilarna. Lastbilarna var emellertid registrerade i Luxemburg. De båda verkställande direktörerna i Planzer besökte kontoret i Luxemburg några gånger i månaden. Det var enligt företaget där som de väsentliga besluten avseende ledningen av bolaget fattades, till exempel inköp av lastbilar och anställning av personal. Den löpande förvaltningen bedrevs dock av Planzer Transport AG i Schweiz. Detta bolag var även mottagare till samtliga av de tjänster som Planzer tillhandahöll.

Planzer ansökte vid den tyska skatteförvaltningen om återbetalning av den mervärdesskatt som bolaget erlagt i Tyskland i samband med inköp av bränsle. Den tyska skattemyndigheten avlog emellertid dessa ansökningar om återbetalning eftersom myndigheten ansåg att Planzer hade sin bolagsledning i Schweiz och inte i Luxemburg.

³⁹ Mål C-190/95, ARO Lease BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Grote Onderneming, paragraf 23.

⁴⁰ Mål C-190/95, ARO Lease BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Grote Onderneming, paragraf 15 och 19.

⁴¹ Mål C-190/95, ARO Lease BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Grote Onderneming, paragraf 16.

⁴² Mål C-190/95, ARO Lease BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Grote Onderneming, paragraf 18.

⁴³ Mål C-190/95, ARO Lease BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Grote Onderneming, paragraf 19.

⁴⁴ Mål C-73/06, Planzer Luxembourg Sarl mot Bundeszentralamt für Steuern.

⁴⁵ I fortsättningen ”Planzer”.

Tvist uppstod därvid bland annat om Planzers etablering i Luxemburg ur mervärdesskatterettsligt hänseende kunde utgöra ett fast etableringsställe.

Det kan i sammanhanget nämnas att det enligt trettonde direktivet⁴⁶ finns en möjlighet för skattskyldiga som inte är etablerade inom Gemenskapen att få tillbaka erlagd mervärdesskatt som de betalat inom EU om motsvarande fördelar vad gäller omsättningsskatter beviljas i det tredje land där den skattskyldige är etablerad, i detta fall Schweiz.⁴⁷ När det gäller rätt till återbetalning av mervärdesskatt som är hänförlig till bränslen har emellertid den tyska lagstiftaren valt möjligheten som ges i artikel 4.2 i trettonde direktivet att vägra skattskyldiga personer som inte är etablerade inom EU rätt till återbetalning.

EG-domstolen uttalade att i enlighet med rättspraxis⁴⁸ på mervärdesskatteområdet måste ett fast etableringsställe uppfylla vissa minimikrav avseende stadigvarande personella och tekniska resurser, vilka är nödvändiga för att kunna tillhandahålla de aktuella tjänsterna. Ett fast etableringsställe måste i enlighet med denna rättspraxis även ha en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att självständigt kunna tillhandahålla tjänsterna i fråga⁴⁹. Domstolen ansåg inte att kontoret i Luxemburg kunde anses utgöra ett fast etableringsställe. För att ett fast etableringsställe för ett transportföretag ska anses föreligga krävs det att det på platsen finns ett kontor där avtal kan upprättas och dagliga administrativa beslut kan fattas och att det dessutom finns en uppställningsplats för fordonen som används för verksamheten. Att lastbilarna var registrerade i Luxemburg och att ett kontor användes för verksamhet av förberedande eller biträdande art, i detta fall inköp av lastbilar och anställning av personal, var enligt domstolen inte tillräckligt för att ett fast etableringsställe skulle föreligga.⁵⁰

3.3.2.5 Sammanfattning och analys; mänskliga och tekniska resurser

Domstolen fastslog i *Berkholz* att spelautomater ombord på havsgående fartyg utanför det nationella territoriet endast kan anses utgöra ett fast etableringsställe då det på platsen finns en ständig samverkan mellan mänskliga och tekniska resurser som är nödvändiga för att kunna tillhandahålla de aktuella tjänsterna. Eftersom Berkholz saknade fast personal ombord på fartygen kunde beskattning inte komma att ske ombord. EG-domstolen delade därmed inte Kommissionens åsikt att en automat eller apparat i sig kunde anses utgöra ett fast etableringsställe. I *Faaborg-Geltingen* fann domstolen däremot att en restaurangverksamhet ombord på ett fartyg hade de mänskliga och tekniska resurserna som krävdes för att leva upp till kriterierna för ett fast etableringsställe.

Kravet på den ständiga närvaron av mänskliga och tekniska resurser har domstolen hänvisat till i flera senare domar⁵¹ och gäller således inte endast för tjänster tillhandahållna

⁴⁶ Rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter.

⁴⁷ Se artikel 2.1 i trettonde direktivet.

⁴⁸ Se bl.a. mål C-168/84, C-190/95 och C-260/95.

⁴⁹ Mål C-73/06, *Planzer Luxembourg Sarl mot Bundeszentralamt für Steuern*, paragraf 54.

⁵⁰ Mål C-73/06, *Planzer Luxembourg Sarl mot Bundeszentralamt für Steuern*, paragraf 55 och 56.

⁵¹ Se bl.a. mål C-231/94, C-190/95 och C-260/95.

ombord på ett havsgående fartyg. Det måste förutsättas att de mänskliga och tekniska resurserna inte endast kan vara tillgängliga utan även verkligen utnyttjas för ändamålet att tillhandahålla tjänster till en tredje man för att kriteriet ska anses uppfyllt.⁵² Det fasta etableringsstället måste alltså utöva en ekonomisk verksamhet.

Redan i *Berkholz* från år 1984 hade EG-domstolen en annan definition än den som lagstiftaren skissat på för begreppet fast etableringsställe. Enligt domstolen var det avgörande huruvida det fasta etableringsstället hade kapaciteten, både med avseende på de tekniska och på de mänskliga resurserna, att tillhandahålla tjänster. Detta hade Kommissionen tidigare avvisat som kriterium för ett fast etableringsställe.⁵³

I *ARO* var det nederländska bolagets enda personal i Belgien självständiga mellanhänder som förmedlade kontakten mellan kunderna och ARO. Dessa självständiga förmedlare hade ingen ytterligare del i ingåendet eller fullgörandet av leasingavtalen, som utarbetades och undertecknades i Nederländerna där ARO hade etablerat sin rörelse. EG-domstolen fann att det nederländska leasingföretaget inte heller förfogade över vare sig kontor eller uppställningsplats för bilarna i Belgien. Domstolen uttalade därför att när ett leasingföretag i en medlemsstat varken förfogar över egen personal eller en organisation med en tillräcklig grad av varaktighet där avtal kan upprättas och administreras, kan detta företag inte anses ha ett fast etableringsställe i denna medlemsstat. Som synes utvidgade EG-domstolen i *ARO* begreppet ”förfoga över mänskliga resurser” från *Berkholz* till att även omfatta en organisation som kan upprätta och administrera avtal. Med detta kan slutsatsen dras att det inte är nödvändigt att personal som arbetar vid det fasta etableringsstället är bolagets egna.⁵⁴ De mänskliga resurser som åsyftas kan således även vara personal som inte är anställda av bolaget i fråga.

EG-domstolen delade inte Kommissionens åsikt om att beskattning skulle ske där den ekonomiska verksamheten bedrevs, nämligen där tillhandahållandet av tjänsterna ägde rum. Kommissionens uppfattning var att beskattning skulle ske där konsumtionen äger rum.

I *Planzer* konstaterade EG-domstolen att kriterierna för fast etableringsställe inte är uppfyllda för ett transportbolag även om det finns rörliga tekniska och personella resurser, som till exempel lastbilar med förare, på platsen. För att ett fast etableringsställe ska anses föreligga krävs det nämligen dessutom att avtal kan upprättas och dagliga administrativa beslut kan fattas på platsen. Blott en postadress på platsen är således inte tillräckligt.

3.3.3 Beroende av huvudkontoret

Det andra kriteriet EG-domstolen ställer upp i sin definition är att etableringsstället ska vara beroende av huvudkontoret. Fram tills för cirka tio år sedan var den generella åsikten att ett fast etableringsställe inte kunde var en självständig juridisk person. Om en beskattningsbar persons etablering i ett annat land hade formen av en juridisk person skulle denna etablering automatiskt kvalificeras som en separat beskattningsbar person. Numer kan en självständig juridisk person utgöra ett fast etableringsställe så länge den juridiska

⁵² Swinkels, J, Fixed establishments and VAT-saving schemes, (2006), s. 416.

⁵³ Se avsnitt 3.2.1.

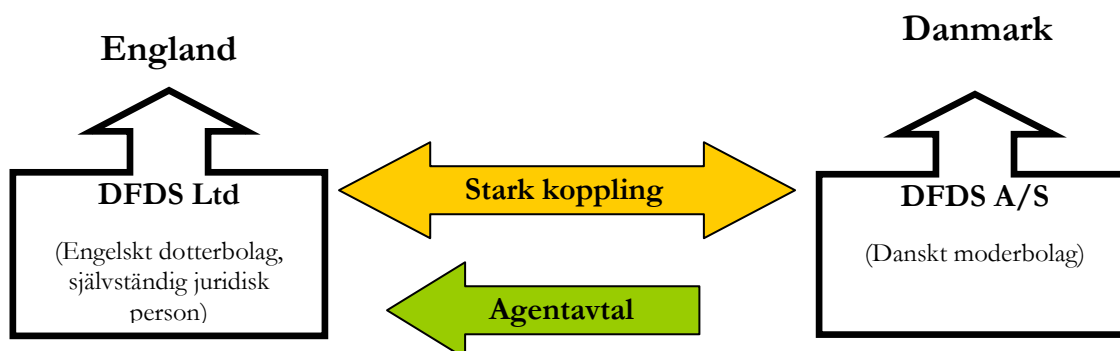
⁵⁴ Se generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-452/03, paragraf 49.

personen är beroende av huvudkontoret. Nedan kommer ett par domar som behandlar detta att studeras och analyseras.

3.3.3.1 DFDS⁵⁵

Twist uppstod huruvida det danska bolaget DFDS A/S⁵⁶ var betalningsskyldigt för mervärdesskatt i England för paketresor som bolagets engelska dotterbolag DFDS Ltd sålt för dess räkning. Mellan de båda bolagen förelåg ett agentavtal som innebar att det engelska bolaget var generalagent för DFDS försäljning av resetjänster i England. DFDS Ltd överförde alla inkomster till DFDS i Danmark men fick en bruttoprovision på 19 procent av moderbolaget på alla resor som det engelska bolaget sålde. Det fanns en stark koppling mellan de båda bolagen. Dotterbolaget, som var helägt av DFDS, tillhandahöll endast resor från moderbolaget och fick inte ta några större beslut utan godkännande av moderbolaget.

DFDS ansåg att beskattning skulle ske i Danmark, eftersom platsen där rörelsen är etablerad enligt domstolens rättspraxis skulle utgöra den primära anknytningspunkten. Beskattning i England skulle endast ske på det belopp som provisionen uppgick till. I Danmark var resetjänster undantagna från mervärdesskatt i enlighet med Artikel 28.3 b i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Motparten, den brittiska regeringen, hävdade att DFDS hade ett fast etableringsställe i England och att tjänsterna som DFDS Ltd tillhandahöll skulle beskattas där. Detta skulle enligt brittiska regeringen leda till den mest rationella lösningen ur skatterättslig synvinkel eftersom resetjänsterna erbjöds i England.



Kommissionens åsikt var att beskattning skulle ske i den medlemsstat där agenten verkade men endast då det i den medlemsstaten fanns en organisation som hade nödvändiga mänskliga och tekniska resurser för att kunna tillhandahålla den aktuella tjänsten. Vidare fick bolaget som utförde tjänsten inte ha en oberoende ställning till bolaget i vars namn bolaget handlade.⁵⁷

⁵⁵ Mål C-260/95, Commissioners of Custom and Excise mot DFDS A/S.

⁵⁶ I fortsättningen ”DFDS”.

⁵⁷ Mål C-260/95, Commissioners of Custom and Excise mot DFDS A/S, paragraf 12.

Generaladvokaten uttalade att det var problematiskt att bestämma om och när en agent måste anses vara en enhet skild från sin huvudman.⁵⁸ Generaladvokaten relaterade både till strukturen och till ägandeskapet när han gav sitt utlåtande. Han ansåg att DFDS ägande av samtliga aktier i dotterbolaget och det faktum att dotterbolaget endast marknadsförde resor från moderbolaget indikerade att det engelska bolaget var beroende av DFDS.⁵⁹ Mellan moderbolaget och dotterbolaget fanns det dessutom kontrakt som bland annat medförde att dotterbolaget inte tog på sig några större finansiella risker och inte heller hade rätt att ta egna initiativ i någon större utsträckning. Generaladvokatens uppfattning var därför att dotterbolaget inte skulle anses vara ett oberoende bolag.⁶⁰ Dessutom ansåg han att dotterbolaget uppfyllde kraven för fast etableringsställe som EG-domstolen definierade i *Berkholz*.⁶¹

Generaladvokaten uttalade vidare att den ekonomiska verkligheten är ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet. Med beskattning vid det fasta etableringsstället i England skulle hänsyn tas till den spridning som resebyråers verksamheter kan ha inom EU:s territorium. Att däremot använda platsen där rörelsen är etablerad som anknytningspunkt skulle kunna leda till konkurrenssnedvridningar vilket i sin tur skulle kunna leda till att researrangörsföretag i större utsträckning förlade sätet för sin verksamhet i lågskatteländer eller i länder som undantar resetjänster från beskattning, så som Danmark i det aktuella fallet. Beskattning på platsen där rörelsen är etablerad skulle således kunna leda till neutralitetsproblem.⁶²

EG-domstolen inledde med att bestämma huruvida det engelska dotterbolaget hade en oberoende ställning till huvudkontoret i Danmark eller inte.⁶³ Att dotterbolaget var en egen juridisk person och ägde sina egna lokaler var inte tillräckligt för att det engelska bolaget skulle anses vara oberoende. Tvärtom framgick det av omständigheterna att det danska bolaget ägde hela aktiekapitalet i dotterbolaget och dessutom framgick det av olika avtal att det engelska bolaget endast biträdde DFDS. Domstolen fastslog att tjänsterna skulle vara mervärdesskattepliktiga i England då det engelska bolaget hade alla egenskaper som utmärker ett fast etableringsställe.⁶⁴ Dotterbolaget hade nämligen tillräckliga mänskliga och tekniska resurser för att kunna tillhandahålla tjänsterna och var dessutom beroende av moderbolaget eftersom dotterbolaget endast biträdde sitt moderbolag. Vidare konstaterade domstolen att även om platsen där rörelsen är etablerad förefaller vara den främsta anknytningspunkten ska den inte tillämpas om det leder till ett resultat som inte är rationellt.⁶⁵ Beskattning vid det fasta etableringsstället skulle innebära att hänsyn togs till den ekonomiska situationen vilket är ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det

⁵⁸ Se generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-260/95, paragraf 20.

⁵⁹ Se generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-260/95, paragraf 22.

⁶⁰ Se generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-260/95, paragraf 37.

⁶¹ Se generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-260/95, paragraf 27.

⁶² Se generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-260/95, paragraf 37.

⁶³ Mål C-260/95, Commissioners of Custom and Excise mot DFDS A/S, paragraf 25.

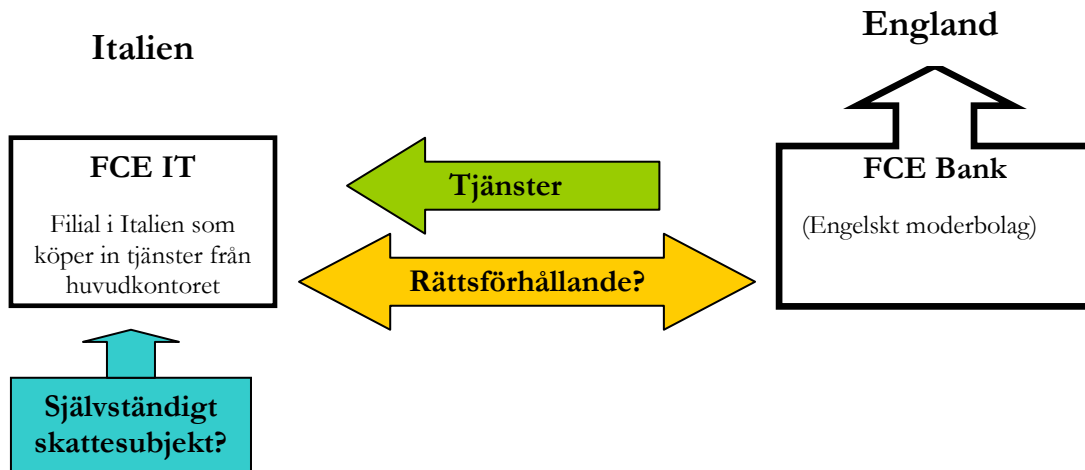
⁶⁴ Mål C-260/95, Commissioners of Custom and Excise mot DFDS A/S, se domslutet.

⁶⁵ Mål C-260/95, Commissioners of Custom and Excise mot DFDS A/S, se sammanfattningen.

gemensamma mervärdesskattesystemet. Dessutom skulle beskattning vid det fasta etableringsstället leda till att snedvridningar i konkurrensen kunde undvikas.

3.3.3.2 FCE Bank⁶⁶

FCE Bank, etablerat i England och vars verksamhetsföremål är att bedriva mervärdesskattefri finansiell verksamhet, hade en sekundär etablering (FCE IT) i Italien. FCE IT erhöll ett antal tjänster från FCE Bank och ansökte för detta om återbetalning av ingående mervärdesskatt på grund av fakturor som FCE IT själv ställt ut som köpare (så kallad självfakturering).



Fråga uppkom huruvida en filial belägen i en medlemsstat annan än den där moderbolaget är beläget kan utgöra ett självständigt skattesubjekt vilket skulle innebära att ett rättsförhållande mellan de båda enheterna förelåg. Det i sin tur skulle innebära att tjänster mellan enheterna kunde bli föremål för mervärdesskatt.

Kommissionen yttrade att tillhandahållandet av tjänster mellan ett moderbolag och dess filial, som utgör ett fast etableringsställe i en annan medlemsstat, inte ska anses vara mervärdesskattepliktiga transaktioner.⁶⁷

Generaladvokaten uttalade att när ett dotterbolag som har status som juridisk person men som efter beaktande av de faktiska förhållandena endast kan ses som en filial till moderbolaget så ska filialen inte utgöra en självständig enhet och behandlas som en självständig skattskyldig person.⁶⁸ Han menade att FCE IT inte utövade verksamhet för egen räkning utan för FCE Bank.⁶⁹ Generaladvokaten höll med Kommissionen om att tillhandahållande av tjänster mellan ett moderbolag och dess filial, som utgör ett fast

⁶⁶ Mål C-210/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate mot FCE Bank plc.

⁶⁷ Mål C-210/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate mot FCE Bank plc, paragraf 25.

⁶⁸ Se generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-210/04, paragraf 45.

⁶⁹ Se generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-210/04, paragraf 46.

etableringsställe i en annan medlemsstat, inte ska anses vara mervärdesskattepliktiga transaktioner.

EG-domstolen konstaterade till att börja med att FCE IT var en filial.⁷⁰ För att kunna fastställa om det fanns ett rättsförhållande mellan moderbolaget och dess filial vilket skulle innebära att skatteplikt förelåg, ansåg domstolen att det måste prövas om FCE IT bedrev självständig ekonomisk verksamhet. Då FCE IT varken hade något eget tillskjutet kapital eller stod för de ekonomiska riskerna kunde FCE IT enligt domstolen inte anses bedriva självständig verksamhet. FCE IT var alltså helt beroende av moderbolaget och de båda utgjorde därmed en och samma skattskyldiga person. EG-domstolen fastslog liksom generaladvokaten och Kommissionen att transaktioner mellan bolag som utgör del i en och samma rättsliga enhet inte ska mervärdesbeskattas.

3.3.3.3 Sammanfattning och analys; beroende av huvudkontoret

I *DFDS* utvidgade EG-domstolen ramen för vad som kan utgöra ett fast etableringsställe. Detta kan komma att få stora konsekvenser. Domstolen frångick den tidigare generella åsikten att en självständig juridisk person inte kunde utgöra ett fast etableringsställe. Om den juridiska personen är ett helägt dotterbolag som är bundet till moderbolaget genom kontraktuella förpliktelser kan ett fast etableringsställe föreligga. För att dotterbolaget ska anses vara ett fast etableringsställe krävs emellertid även att dotterbolaget har tillräckliga mänskliga och tekniska resurser för att kunna tillhandahålla tjänsterna. Detta torde dock vara fallet för de flesta dotterbolag.

I *DFDS* framgick det att dotterbolaget endast marknadsförde och tillhandahöll tjänster från moderbolaget. Det är oklart om EG-domstolen skulle anse att ett dotterbolag som marknadsförde och tillhandahöll tjänster från flera olika företag fortfarande skulle vara att betrakta som ett beroende dotterbolag. I *DFDS* framgick det att det engelska bolaget varken stod för några större finansiella risker och inte heller fick ta några större beslut utan *DFDS* godkännande. Även i denna fråga är det oklart hur domstolen skulle ha dömt om omständigheterna sett ut på ett annat sätt.⁷¹

Terra menar att *DFDS* skapar fler frågor än den löser.⁷² Många företagskoncerner är strukturerade med ett holdingbolag i en medlemsstat och dotterbolag i andra medlemsstater. Dotterbolagen är ofta tätt knutna till moderbolaget genom kontrakt och ofta finns restriktioner motsvarande de som fanns mellan *DFDS* och dess dotterbolag. *DFDS* kan komma att medföra att skattemyndigheter anser att tjänster tillhandahållna av moderbolaget istället är tillhandahållna på den plats där dotterbolaget är beläget. Skattemyndigheterna kan även komma att belägga bolagen med straffavgifter för utebliven redovisning av mervärdesskatt.

Även *FCE Bank* kan komma att spela en stor roll. EG-domstolen konstaterade att transaktioner mellan ett bolag hemmahörande i England och dess filial i Italien skulle undantas från mervärdesskatteplikt. Domstolen ansåg att filialen inte kunde anses

⁷⁰ Mål C-210/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate mot FCE Bank plc, paragraf 35.

⁷¹ Terra, B, The Place of supply in European VAT, (1998), s. 136-137.

⁷² Terra, B, The Place of supply in European VAT, (1998), s. 136-137.

tillhandahålla självständiga tjänster då filialen varken ägde något eget kapital eller bar någon ekonomisk risk.⁷³ Filialen var således beroende av huvudkontoret i England.

Domen möjliggör för bolag hemmahörande i medlemsstater med höga mervärdesskattesatser att etablera filialer, alltså fasta etableringsställen, i medlemsstater med lägre skattesatser och genom dessa filialer köpa in tjänster med en betydligt lägre skattebörda än om moderbolagen själva skulle ha köpt in tjänsten i fråga. Detta upplägg är endast intressant när det gäller sådana tjänster som beskattas i destinationslandet, alltså på den plats där mottagaren av tjänsten är etablerad.⁷⁴ För dessa typer av tjänster gäller omvänd skattskyldighet vilket innebär att mottagaren står för inbetalningen av mervärdesskatt. Filialen kan sedan skicka tjänsten vidare till moderbolaget utan att en mervärdesskattepliktig situation uppstår.

Ett upplägg där en filial används för att köpa in tjänster är framförallt intressant för bolag som inte bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet eftersom dessa bolag saknar rätt att få tillbaka erlagd mervärdesskatt på förvärvade tjänster.⁷⁵ För ett bolag som bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet saknas det, i alla fall ur en mervärdesskatterättslig synvinkel, motiv för ett sådant upplägg eftersom bolaget har rätt att få tillbaka erlagd ingående mervärdesskatt. Mervärdesskatten är i detta fall ingen kostnad för bolaget.

När det gäller tjänster som beskattas i ursprungslandet, alltså där tillhandahållaren är etablerad, kan det i vissa fall vara av intresse för köparen av tjänsten att tillhandahållaren, eventuellt genom en filial, är etablerad i ett lågskatteländ. Detta gäller emellertid endast för köpare som inte har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

Det återstår att se om *FCE Bank* även innebär att skattefrihet föreligger för transaktioner mellan en filial, som är etablerad utanför Gemenskapen, och dess moderbolag hemmahörande inom EU. Om domen även inkluderar sådana transaktioner öppnas en möjlighet för företag som inte bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet att helt bli kvitt den kostnad som mervärdesskatten för dem vanligtvis innebär. Detta är möjligt om en filial upprättas i ett tredje land där transaktioner mellan bolag som ingår i en och samma rättsliga enhet mervärdesbeskattas. Filialen köper i så fall in en tjänst i detta tredje land och skickar sedan tjänsten vidare till moderbolaget beläget inom EU.⁷⁶ Hur stor vinsten med ett sådant upplägg blir beror emellertid på hur den mervärdesskatterättsliga lagstiftningen i det land där filialen är etablerad ser ut.

Om det visar sig att *FCE Bank* endast innebär skattefrihet för transaktioner mellan en filial och dess moderbolag om båda etableringarna är hemmahörande inom EU, lönar det sig inte mervärdesskatterättsligt att upprätta en filial i ett tredje land.

⁷³ Mål C-210/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate mot FCE Bank plc, paragraf 51.

⁷⁴ Se t.ex. artikel 56 i mervärdesskattedirektivet.

⁷⁵ Artikel 168 mervärdesskattedirektivet. Se även ML 3:9-10 och ML 8:3.

⁷⁶ Se vidare avsnitt 6.3.2 där vi valt Schweiz som exempel.

3.3.4 Rationellt resultat

Det sista kriteriet för ett fast etableringsställe som EG-domstolen utvecklat är att användandet av en beskattningsbar persons fasta etableringsställe som anknytningspunkt måste leda till ett *rationellt resultat* ur skatterättsligt hänseende. Det kan dock vara svårt att genom domstolens praxis tolka när ett sådant rationellt resultat föreligger. Nedan kommer ett par rättsfall studeras och utredas.

3.3.4.1 Berkholz⁷⁷

Berkholz bedrev spelmaskinsverksamhet ombord på färjor som seglade genom internationellt vatten mellan Tyskland och Danmark.⁷⁸ Domstolen konstaterade att om platsen för tillhandahållandet av tjänsterna skulle ha ansetts vara ombord, skulle detta ha inneburit att platsen för tillhandahållandet konstant hade ändrats. Först skulle tjänsten ha varit föremål för dansk mervärdesskatt och sedan, efter att färjan lämnat danskt territorium, skulle tjänsten hamna utanför mervärdesskatteområdet, för att slutligen bli föremål för tysk mervärdesskatt när färjan kommit in på tyskt territorium. EG-domstolen kom därför fram till att det rationella resultatet var att tillhandahållande av tjänster ombord på färjor beskattas där tillhandahållaren av tjänsterna har etablerat sin rörelse enligt artikel 9(1) i sjätte direktivet⁷⁹, alltså i Tyskland i detta fall. Domstolen menade att platsen för tillhandahållandet i första hand ska anses vara på den plats där tillhandahållaren har etablerat sin rörelse. Endast då beskattning på den platsen inte kan anses vara rationell ur ett skatterättsligt perspektiv kan beskattning ske där tillhandahållaren har ett fast etableringsställe.

3.3.4.2 RAL⁸⁰

RAL-koncernen tillhandahöll till och med slutet av år 2000 spelautomater i England både i egna och hyrda lokaler. Bolaget var ägare till maskinerna och hade sin egen personal. Bolaget hade även alla nödvändiga tillstånd för såväl utnyttjandet av lokalerna som av automaterna. RAL var betalningsskyldig för mervärdesskatt för inkomsterna från spelautomaterna. För att undgå skyldighet att betala mervärdesskatt och ha rätt till återbetalning av ingående skatt på leveranser till bolaget inleddes en omstrukturering av RAL-koncernen. RAL bildade ett bolag (CI) på kanalöarna som skulle stå för driften av spelautomaterna. Kanalöarna ligger utanför Gemenskapens territorium. Det engelska bolaget skulle fortsatt stå för ägandet av automaterna och lokalerna. CI hade en personalstyrka på fem personer på kanalöarna och deras arbete var i princip endast att redovisa och övervaka kassaflödet från maskinerna. Tvist uppstod huruvida spelautomattjänsterna skulle bli mervärdesbeskattade vid CI:s fasta etableringsställe i England. På kanalöarna, där bolagets huvudetablering efter omstruktureringen fanns, förelåg ingen mervärdesskatteskyldighet.

Generaladvokaten började med att hänvisa till artikel 9 i sjätte direktivet om fastställandet av platsen för tillhandahållandet av tjänster. Generaladvokaten uttalade härvid att artikeln

⁷⁷ Mål C-168/84, Berkholz mot Finanzamt Hamburg-Mitte-Alstadt.

⁷⁸ Se även avsnitt 5.3.2.1.

⁷⁹ Nuvarande artikel 43.

⁸⁰ Mål C-452/03, RAL Channel Islands Ltd m.fl. mot Commissioners of Custom & Excise.

innehåller flera regler som syftar till att åstadkomma en rationell fördelning av medlemsstaternas uttag av mervärdesskatt på tillhandahållande av tjänster. Reglerna fastställer vilken medlemsstat som ska vara exklusivt behörig att beskatta tillhandahållandet av en viss tjänst. Generaladvokaten uttalade vidare att det är av stor vikt att reglerna tolkas på ett enhetligt sätt så att dubbelbeskattning eller icke-beskattning undviks.⁸¹ Artikel 9(1) i sjätte direktivet stadgar att platsen för tillhandahållande av en tjänst ska anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast etableringsställe från vilket tjänsten tillhandahålls. Enligt artikel 9(2) gäller emellertid att platsen för tillhandahållandet av vissa tjänster, bland annat underhållningsmässiga och kulturella tjänster, ska anses vara där de fysiskt utförts.

Beträffande förhållandet mellan artikel 9(1) och artikel 9(2) konstaterade generaladvokaten att artikel 9(1) anger huvudregeln för att fastställa den fiskala anknytningen medan artikel 9(2) innehåller en rad särskilda anknytningspunkter. Artikel 9(1) utgör en restkategori i förhållande till specialreglerna i artikel 9(2).⁸² Därför borde domstolen logiskt sett börja med att kontrollera om spelautomattjänsterna i förevarande mål omfattas av artikel 9(2)(c).⁸³

Generaladvokatens uppfattning var att när ett bolag som är etablerat utanför en medlemsstats territorium tillhandahåller spelautomattjänster till kunder i den medlemsstaten, genom spelautomater som det hyr och sköter driften av där, ska det anses att bolaget fysiskt utför tillhandahållandet av underhållningstjänster i den medlemsstaten.⁸⁴ Vidare uttalade generaladvokaten att det skulle medföra en snedvridning av konkurrensen om regeln i artikel 9(1) i sjätte direktivet användes i det aktuella fallet.⁸⁵

EG-domstolen konstaterade till att börja med att vad gäller förhållandet mellan artikel 9(1) och 9(2) i sjätte direktivet så är det redan fastställt av domstolen att punkt 1 inte har något företräde framför punkt 2.⁸⁶ Domstolen kom fram till att en tjänst som består i att göra det möjligt för allmänheten att mot betalning använda spelautomater i spelhallar i en medlemsstat ska anses vara en underhållningsmässig⁸⁷ eller liknande aktivitet. Artikel 9(2)(c) i det sjätte direktivet är därför tillämplig, vilket innebär att platsen för tillhandahållandet av tjänsten ska vara den där denna fysiskt utförs, alltså i England i det aktuella fallet.⁸⁸

3.3.4.3 Sammanfattning och analys; rationellt resultat

Även om övriga kriterier för fast etableringsställe är uppfyllda kan EG-domstolen komma att underkänna ett fast etableringsställe som lämplig plats för tillhandahållandet av en tjänst i det fall att detta inte skulle leda till ett rationellt resultat.

⁸¹ Se generaladvokatens förslag till dom i mål C-452/03, paragraf 21.

⁸² Se generaladvokatens förslag till dom i mål C-452/03, paragraf 24.

⁸³ Se generaladvokatens förslag till dom i mål C-452/03, paragraf 25.

⁸⁴ Se generaladvokatens förslag till dom i mål C-452/03, paragraf 68.

⁸⁵ Se generaladvokatens förslag till dom i mål C-452/03, paragraf 32.

⁸⁶ Mål C-452/03, RAL Channel Islands Ltd m.fl. mot Commissioners of Custom & Excise, paragraf 24.

⁸⁷ Jfr med ML 5:6 underhållningstjänster.

⁸⁸ Mål C-452/03, RAL Channel Islands Ltd m.fl. mot Commissioners of Custom & Excise, paragraf 34.

I *Berkholz* konstaterade domstolen att spelmaskiner ombord på fartyg inte utgjorde ett fast etableringsställe så länge det saknades fast personal på platsen. Domstolen fann att den primära anknytningspunkten för tillhandahållandet var den plats där rörelsen var etablerad. Endast när denna primära anknytningspunkt inte ledde till ett rationellt resultat i skatterättslig synvinkel kunde platsen där det fasta etableringsstället fanns användas som anknytningspunkt. EG-domstolen konstaterade att beskattning vid den primära anknytningspunkten ledde till ett rationellt resultat. Beskattning kom således att ske i Tyskland, där tillhandahållaren etablerat sätet för sin verksamhet.

I *RAL* eliminerade domstolen företags försök att undvika mervärdesbeskattning genom att etablera sätet för verksamheten på kanalöarna. Företags verksamhet gick ut på att driva spelmaskiner i spelhallar i England och genom att etablera sig på kanalöarna försökte företaget ändra platsen för tillhandahållandet av tjänsterna till en plats utanför EU. EG-domstolen konstaterade att bolagets tillhandahållande av spelmaskiner inom ett medlemslands territorium måste anses konstituera en underhållningsmässig eller liknande aktivitet som faller in under artikel 9(2)(c)⁸⁹ i det sjätte direktivet. Tjänsterna skulle därmed anses vara tillhandahållna där de fysiskt utfördes, alltså i England.

De båda fallen som tagits upp behandlar bestämmandet av platsen för tillhandahållandet vid spelautomattjänster. I *Berkholz* konstaterade EG-domstolen att beskattning vid den primära anknytningspunkten ledde till ett rationellt resultat och att spelautomaterna inte utgjorde ett fast etableringsställe. I *RAL* gick domstolen inte ens in på detta, utan beslutade istället att spelautomattjänsterna föll in under artikel 9(2) i sjätte direktivet. Beskattning skulle därför ske där tjänsterna fysiskt tillhandahölls. *RAL*:s upplägg kan mycket väl ha inspirerats av utgången i *Berkholz* där domstolen fann att beskattning skulle ske där rörelsen var etablerad.⁹⁰ EG-domstolen ansåg dock att det inte skulle leda till ett rationellt resultat om tjänsterna ansetts tillhandahållna där *RAL* etablerat sitt huvudkontor.

Det kan vara svårt att förutse domstolens bedömning av när ett resultat blir rationellt eller inte. *Berkholz* och *RAL* handlar båda om platsen för beskattning av spelmaskinsverksamhet men utgången i fallen blev helt olika. Det bör emellertid nämnas att även om verksamheten som de både bolagen bedrev var likartad så var omständigheterna i övrigt väldigt olika. *Berkholz* bedrev spelmaskinsverksamhet ombord på havsgående fartyg medan *RAL* bedrev spelmaskinsverksamhet på fastlandet. Skulle beskattningen i *Berkholz* ske ombord på fartygen så skulle detta leda till svåra beskattningseksekvenser. Först skulle tjänsten ha varit föremål för dansk mervärdesskatt och sedan, efter att färjan lämnat danskt territorium, skulle tjänsten hamna utanför mervärdesskatteområdet, för att slutligen bli föremål för tysk mervärdesskatt när färjan kommit in på tyskt territorium. Beskattningresultatet skulle, vilket domstolen mycket riktigt konstaterade, inte bli rationellt. I *RAL* skulle beskattning där sätet för den ekonomiska verksamheten var belägen ha lett till att en nollbeskattningssituation uppstod vilket inte heller skulle vara rationellt enligt EG-domstolen.

Företag som försöker skatteplanera genom att laborera med beskattningssorter bör vara medvetna om att EG-domstolen kan komma att hindra detta med hänvisning till kravet att beskattningresultatet måste bli rationellt. Uppstår en nollbeskattningssituation eller

⁸⁹ Motsvarar artikel 52 i mervärdesskattedirektivet.

⁹⁰ *RAL* försökte undgå beskattning genom att företaget etablerade sin rörelse på kanalöarna.

liknande kommer därför sannolikt EG-domstolen anse att beskattningsresultatet inte är rationellt.

3.4 Analys

Begreppet fast etableringsställe har utvecklats genom en rad rättsfall. Verksamheten som företagen i dessa rättsfall bedrev hade vissa likheter. Exempelvis var det i både *Berkholz* och *Faaborg* fråga om tjänster omsatta ombord på fartyg mellan Tyskland och Danmark. I både *Berkholz* och *RAL* hade EG-domstolen också att ta ställning till tjänster med spelautomater. Domstolen kommer dock till olika slutsatser i dessa liknande fall. Detta beror på att omständigheterna i övrigt var väldigt olika. Det kan därför föreligga ett tolkningshinder såtillvida att det inte går att göra allt för extensiva tolkningar av domstolens domar i de aktuella fallen. Domstolen gör i varje enskilt fall en individuell prövning huruvida ett fast etableringsställe föreligger och omständigheterna från ett specifikt fall till nästa är sällan identiska. Vissa tydliga kriterier som gäller generellt kan dock särskiljas.

Det första kriteriet är att det på platsen för etableringsstället måste finnas en ständig närvaro av de mänskliga och tekniska resurser som är nödvändiga för att kunna tillhandahålla de aktuella tjänsterna.⁹¹ Det måste förutsättas att de mänskliga och tekniska resurserna inte endast är tillgängliga utan dessutom verkligen utnyttjas för ändamålet att tillhandahålla tjänster till en tredje man för att kriteriet ska anses uppfyllt.⁹² Det är emellertid inte nödvändigt att personal som arbetar vid den fasta etableringen är bolagets egna.⁹³ De mänskliga resurser som åsyftas kan även vara personal som inte är anställda av bolaget i fråga.

Det andra kriteriet EG-domstolen ställer upp i sin definition är att etableringsstället ska vara beroende av huvudkontoret. Även om det fasta etableringsstället är en separat juridisk person kan det vara beroende av moderbolaget.⁹⁴ I *DFDS* var det fasta etableringsstället en självständig juridisk person som var bunden till moderbolaget genom kontraktuella förpliktelser. Det fasta etableringsstället marknadsförde och tillhandahöll endast tjänster från moderbolaget. Det är oklart om EG-domstolen skulle anse att ett dotterbolag som marknadsförde och tillhandahöll tjänster från flera olika företag fortfarande skulle vara att betrakta som ett beroende dotterbolag. I *DFDS* framgick att det fasta etableringsstället varken stod för några större finansiella risker eller fick ta några större beslut utan moderbolagets godkännande. Även i denna fråga är det oklart hur EG-domstolen skulle ha dömt om omständigheterna såg ut på ett annat sätt.⁹⁵

Det sista kriteriet för ett fast etableringsställe som EG-domstolen utvecklat är att användandet av en beskattningsbar persons fasta etableringsställe som anknytningspunkt måste leda till ett rationellt resultat ur ett skatterättsligt hänseende. I första hand ska ett företags transaktioner beskattas vid den primära anknytningspunkten, det vill säga där företaget etablerat sätet för sin rörelse. Endast då detta inte leder till ett rationellt resultat ur

⁹¹ Se mål C-168/84, Günter Berkholz mot Finanzamt Hamburg-Mitte-Alstadt.

⁹² Swinkels, J, Fixed establishments and VAT-saving schemes, (2006), s. 416.

⁹³ Se generaladvokatens uttalande i mål C-452/03, paragraf 49.

⁹⁴ Mål C-260/95, Commissioners of Custom and Excise mot DFDS A/S.

⁹⁵ Terra, B, The Place of supply in European VAT, (2006), s. 136-137.

skattesynpunkt eller leder till konflikt mellan medlemsstater kan det komma i fråga att beskatta en transaktion på platsen för ett fast etableringsställe. Det är svårt att genom domstolens praxis tolka när ett rationellt resultat föreligger, vilket naturligtvis är olyckligt. Allmänt kan det dock förutsättas att domstolen inte anser att ett rationellt resultat föreligger om upplägget ifråga endast är avsett för att vinna skattefördelar.

Vid en snabb anblick kan det tyckas märkligt att EG-domstolen i *Berkholz* ansåg att spelmaskinsverksamhet skulle beskattas där rörelsen var etablerad medan domstolen i *RAL* kom till slutsatsen att spelmaskinsverksamhet skulle anses utgöra en underhållningsmässig tjänst som beskattas där tjänsten utförs. Anledningen till EG-domstolens olika bedömning i de till synes lika fallen är att omständigheterna i övrigt var väldigt olika. I *Berkholz* hade beskattningskonsekvenserna blivit väldigt krångliga om beskattning skulle ske ombord på fartygen. Detta skulle först leda till beskattning i Tyskland, sedan skulle fartyget segla ut utanför mervärdesskattterritoriet och därför skulle ingen mervärdesskatt kunna uttas och därefter skulle det slutligen bli beskattning i Danmark. I *RAL* är det tydligt att företaget etablerat sig på kanalöarna för att undvika beskattning och bolagets upplägg var troligen inspirerat av utgången i *Berkholz*. Hade domstolen följt samma linje som i *Berkholz* hade bolaget också kommit undan mervärdesbeskattning.

Domstolen gjorde alltså olika bedömningar i de båda fallen vilket eventuellt öppnar upp för nya möjligheter för företag som vill försöka slippa ifrån mervärdesbeskattning. Ett möjligt scenario är att ett företag som bedriver spelmaskinsverksamhet ombord på färjor som seglar mellan medlemsstater väljer att etablera sin rörelse på kanalöarna. Frågan är hur EG-domstolen då skulle resonera. Beskattning där rörelsen är etablerad hade lett till nollbeskattning då kanalöarna inte använder sig av mervärdesbeskattning och som vi såg i *RAL* ansåg EG-domstolen inte att ett sådant resultat skulle bli rationellt. Beskattning av spelmaskinsverksamheten ombord på fartygen är heller inte möjlig då det inte finns fast personal ombord på fartygen som sköter spelmaskinerna. Skulle ett fast etableringsställe trots det ansetts existera ombord hade beskattningen blivit väldigt komplicerad. Troligtvis kommer EG-domstolen aldrig att behöva ta ställning till frågan eftersom beskattningsresultatet sannolikt inte leder till en konflikt mellan medlemsstater. Skattemyndigheterna inom EU är efter *Berkholz*-målet medvetna om att beskattning av spelmaskinsverksamhet inte kan ske ombord på fartyg. Myndigheterna på kanalöarna torde inte heller ha något att invända mot upplägget.

EG-domstolen har även i andra mål gjort bedömningar som utan tvivel överraskat de inblandade parterna och även utomstående. Ett exempel på detta är *DFDS* där EG-domstolen frångick den tidigare generella åsikten att en separat juridisk person inte kunde anses utgöra ett fast etableringsställe. Detta hade annars lett till en nollbeskattningssituation i fallet. Hade domstolen gjort bedömningen att ett separat juridisk person inte kunde utgöra ett fast etableringsställe hade detta öppnat upp för upplägg där resebolag etablerade sina rörelser i till exempel Danmark där de undantas från beskattning. De danska bolagen skulle sedan kunna upprätta dotterbolag som fungerat som agenter eller mellanmän i andra medlemsstater. Agenterna skulle ha knutit avtal med kunderna i dessa stater men handlingarna skulle ha utställts i det danska bolagets namn och för dess räkning. För att få en så liten beskattning som möjligt skulle de danska bolagen ha tagit emot alla dotterbolagens inkomster och sedan skickat tillbaka pengar i form av provision. Endast provisionen skulle i så fall mervärdesbeskattas. EG-domstolen fann inte att beskattningsresultatet blev rationellt och gjorde därför bedömningen att en separat juridisk person kan vara ett fast etableringsställe och därför ska alla inkomsterna som det fasta etableringsstället erhåller bli mervärdesbeskattade på platsen för det fasta etableringsstället.

Begreppet ”fast etableringsställe”

I *ARO*, som kom ett par år senare, ansåg domstolen däremot att leasingverksamhet skulle bli beskattad där rörelsen var etablerad. Denna dom kan komma att leda till snedvridning av konkurrensen då den öppnar upp för leasingbolag att etablera sig i lågskatteländer inom EU och sedan genom förmedlare i andra länder förse kunder med leasingkontrakt.⁹⁶ Kommissionen har beaktat detta och sitt nya förslag till rådets direktiv finns särskilda regler kring leasing. Långtidsleasing ska enligt förslaget beskattas där kunden är etablerad och korttidsleasing där tillhandahållaren är etablerad.⁹⁷

⁹⁶ Se artikel 56 b i direktivet.

⁹⁷ KOM (2005) 334 slutlig, se artikel 9f.

4 Jämförelse med inkomstskatterättsliga begreppet ”fast driftställe”

4.1 Inledning

I detta kapitel kommer en kort utredning av det inkomstskatterättsliga begreppet fast driftställe att ske. Utredningen avser att belysa hur tolkningen av det mervärdesskatterättsliga begreppet fast *etableringsställe* skiljer sig från tolkningen av det inkomstskatterättsliga begreppet fast *driftställe*. De bägge begreppen avser båda att fördela skatteintäkter mellan länder och förhindra skatteundandragande. Det kan därför tyckas logiskt att definitionen av fast etableringsställe borde influeras av definitionen av fast driftställe eller att de båda begreppen är synonyma.

4.2 Den svenska inkomstskatterättsliga lagstiftningen

Enligt bestämmelserna i den svenska Inkomstskattelagen⁹⁸ kan en juridisk person vara antingen begränsat eller obegränsat skattskyldig för sina inkomster.⁹⁹ Utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga för sina svenska inkomster.¹⁰⁰ Detta innebär att de är skattskyldiga för i första hand inkomst från ett fast driftställe i Sverige.¹⁰¹

Med fast driftställe avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs.¹⁰² I bestämmelsen i IL finns en katalog över etableringar som särskilt omfattas av begreppet. Här nämns bland annat plats för företagsledning, filial och kontor.

Om någon i Sverige är en ”beroende agent” för en utländsk näringsidkare anses denna utgöra ett fast driftställe för den utländska näringsidkaren. Det anses nämligen att den som är verksam för en näringsverksamhet här i riket och har fått och regelmässigt använder sig av fullmakt för att ingå avtal för verksamhetens innehavare driver ett fast driftställe åt denna.¹⁰³

Definitionen av fast driftställe i intern svensk rätt är hämtad från den definition som återfinns i OECD:s modellavtal. Denna kommer därför att behandlas i det följande.

4.3 OECD

OECD är en mellanstatlig organisation vars huvudsakliga mål är att genom analys och utbyte av erfarenheter stimulera till långsiktig ekonomisk tillväxt och sysselsättning samt en

⁹⁸ Inkomstskattelag (1999:1229), i fortsättningen ”IL”.

⁹⁹ IL 6:3 och 6:7.

¹⁰⁰ IL 6:7.

¹⁰¹ IL 6:11 1 p.

¹⁰² IL 2:29 1 st.

¹⁰³ IL 2:29 3 st.

vidgad världshandel. OECD:s arbete på skatteområdet omfattar även icke-medlemsstater. På det skattepolitiska området innebär detta att undvika orättvis skattekonkurrens och att säkerställa en godtagbar skattebehandling av investeringar samt att verka för en rättvis fördelning av skatteintäkterna.¹⁰⁴ OECD har därför utarbetat ett modellavtal¹⁰⁵ som ska fungera som vägledning vid upprättande av skatteavtal mellan stater. Principer för tolkning av internationella avtal, såsom OECD:s modellavtal, finns i Wienkonventionen, artiklarna 31-33. Enligt dessa artiklar ska internationella avtal tolkas:

*”ärligt och i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens ändamål och syfte”.*¹⁰⁶

Sverige har ratificerat och införlivat Wienkonventionen, och denna styr därmed tolkningen av OECD:s modellavtal.

4.3.1 Artikel 5 OECD:s Modellavtal

I artikel 5 i OECD:s modellavtal definieras begreppet fast driftställe som:

“en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs”.

I kommentarerna till artikeln uppges att det primära målet med definitionen av uttrycket fast driftställe är att fördela skatteintäkter mellan fördragsländerna.¹⁰⁷ Artikel 7 i modellavtalet fastslår nämligen att en stat bara kan beskatta ett företag som har antingen sätet för sin verksamhet eller ett fast driftställe i den staten.

Kriterierna för att ett fast driftställe ska föreligga beskrivs också närmare i kommentarerna till artikeln. En utredning huruvida ett fast driftställe föreligger kan sägas ske i en stegvis analys. Enligt kommentarerna måste det först och främst finnas ”en plats för affärsverksamhet”, exempelvis en lokal eller i vissa fall maskiner eller utrustning. Denna plats för affärsverksamhet måste vidare vara ”stadigvarande”, det vill säga att den måste vara upprättad på en bestämd plats och ha en viss grad av varaktighet. Slutligen måste företagets rörelse bedrivas från denna plats. Detta innebär vanligen att personal sköter företagets rörelse i den stat där den stadigvarande platsen är belägen.

4.4 Analys

Det fasta driftställe som lagstiftats i IL med OECD:s modellavtal som förebild har, till skillnad från begreppet fast etableringsställe i mervärdesskattedirektivet, definierats relativt noggrant i modellavtalets kommentarer. Ett antal kriterier för att ett fast driftställe ska existera har här uttalats av lagstiftaren. En stegvis analys måste i varje enskilt fall genomföras för att det ska kunna fastställas om ett fast driftställe är för handen.

Kriterierna för fast driftställe överensstämmer endast delvis med de kriterier EG-domstolen uppställt för det fasta etableringsstället. Exempelvis är det ett kriterium för att ett fast driftställe ska föreligga att det fasta driftstället används genom att företagets

¹⁰⁴ Skatteverkets Handledning för internationell beskattning 2007, s. 429.

¹⁰⁵ OECD Model Tax Convention on Income and Capital, Paris, 2005.

¹⁰⁶ Skatteverkets Handledning för internationell beskattning 2007, s. 446.

¹⁰⁷ OECD Commentary on Article 5, IBFD, s. 104.

Jämförelse med inkomstskatterättsliga begreppet ”fast driftställe”

verksamhet helt eller delvis bedrivs på platsen. Motsvarande kriterium står inte att finnas i EG-domstolens definition av begreppet fast etableringsställe. Inte heller utvecklar modellavtalet EG-domstolens krav på mänskliga resurser, även om detta kan anses följa av att företagets verksamhet bedrivs från platsen. I princip skulle dock verksamhet kunna skötas med hjälp av maskiner, vilket kunde medföra att kravet på närvaro av mänskliga resurser inte föreligger för det fasta driftstället.

Vidare kan konstateras att fast etableringsställe avser vissa i lagen angivna tjänster medan fast driftställe gäller både för omsättning av varor och tjänster.

Det finns dock även betydande likheter mellan definitionerna av begreppen. I de allra flesta fall skulle ett mervärdesskatterättsligt fast etableringsställe också uppfylla kraven för att utgöra ett inkomstskatterättsligt fast driftställe och vice versa. Vidare kan lätt dras paralleller mellan EG-domstolens dom i *DFDS* och den beroende agent som omtalas i modellavtalet.

De två begreppen figurerar dock i två helt olika sammanhang. Fast etableringsställe är ett EG-rättsligt begrepp och är som sådant avsett att bidra till genomförandet av EG:s mervärdesskatterättsliga ambitioner, och i slutändan förverkligandet av den interna marknaden. Målet för OECD med dess modellavtal är däremot att stimulera långsiktig ekonomisk tillväxt på en global nivå. Begreppen fast etableringsställe respektive fast driftställe måste därför tolkas utifrån två rättsliga sammanhang med olika politiska målsättningar. Det är därför inte möjligt att dra några långtgående paralleller mellan de båda begreppen.

Däremot kan sägas att båda begreppen delar ett gemensamt syfte, nämligen att fördela skatteintäkter mellan länder. Detta syfte påverkas inte av skillnaderna i de sammanhang som de används. Skillnaden i definitionerna av de två begreppen beror istället på EG-domstolens tolkning av begreppet fast etableringsställe. Det kan sägas att EG-domstolen utvecklat begreppet fast etableringsställe till sitt eget fasta driftställe och i begreppet återskapat kriterier som anpassats efter EG:s mervärdesskatterättsliga behov.

5 Den svenska rätten

5.1 Inledning

Ett av syftena med denna uppsats är att utreda och analysera begreppet fast etableringsställe. För att få en klar förståelse för konsekvenserna av ett fast etableringsställe måste dessa kopplas samman med bestämmelserna om platsen för tillhandahållande av tjänster. I detta kapitel kommer vi att redogöra för de svenska reglerna avseende fast etableringsställe och bestämmande av beskattningsort. EG-rätten är del av den svenska rättsordningen och vid bestämmandet av gällande rätt ska därför den nationella lagstiftningen tolkas med hjälp av EG-rätten.¹⁰⁸

5.2 Mervärdesskattelagen¹⁰⁹

Den svenska mervärdesskattelagen är anpassad till EG-rätten. Bestämmelserna om fast etableringsställe och platsen för tillhandahållandet av tjänster följer därmed i all väsentlighet mervärdesskattedirektivet.

5.2.1 Omsättningsort

Reglerna om omsättningsort återfinns i det femte kapitlet i ML. En tjänst anses enligt huvudregeln omsatt där säljaren bedriver sin affärsverksamhet eller har ett fast etableringsställe varifrån tjänsten tillhandahålls.¹¹⁰ Paragrafen gäller endast sådana tjänster som inte återfinns i ML 5:4-7 eftersom de paragraferna innehåller uttömmande bestämmelser för vissa slag av tjänster. Vid bestämmandet av omsättningsort är ML 5:8 således en restkategori på samma sätt som artikel 43 i direktivet.¹¹¹

De flesta tjänster som tillhandahålls mellan näringsidkare¹¹² faller in under ML 5:7¹¹³. Enligt denna paragraf ska tjänster som tillhandahålls från ett annat EG-land eller land utanför Gemenskapen till en näringsidkare som har sätet för verksamheten i Sverige eller till dennes fasta etableringsställe här, anses vara omsatta i Sverige. Tillhandahålls en tjänst från Sverige till en näringsidkare som i ett annat EG-land eller land utanför Gemenskapen har sätet för sin verksamhet eller har ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls, ska tjänsten på samma sätt anses omsatt utomlands.¹¹⁴

¹⁰⁸ Skatteverkets handledning för moms 2007, del 1, s. 46.

¹⁰⁹ Mervärdesskattelag (1994:200), i fortsättningen ”ML”.

¹¹⁰ ML 5:8.

¹¹¹ Se prop. 1993/94:99.

¹¹² Med näringsidkare avses en som yrkesmässigt och självständigt bedriver en förvärvsverksamhet. Kännetecknande för en sådan verksamhet är att den bedrivs varaktigt, självständigt och med vinstsyfte.

¹¹³ ML 5:7 gäller framförallt s.k. kunskaps tjänster.

¹¹⁴ ML 5:7 3st.

5.2.2 Fast etableringsställe enligt svensk rätt

Vid bedömningen av omsättningsland har ett fast etableringsställe direkt betydelse endast för sådana tjänster som omfattas av ML 5:7 och 5:8.

Lagtexten lämnar ingen närmare förklaring till begreppet fast etableringsställe. I IL 2:29 finns en definition av fast driftställe, vilket dock endast gäller för inkomstskatterätten.¹¹⁵ Propositionen¹¹⁶ till ML ger inte heller någon konkret beskrivning av begreppet fast etableringsställe, utan hänvisar istället till EG-rätten. I propositionen nämns bland annat Kommissionens förslag till förklaring av fast etableringsställe. Enligt detta förslag ska varje fast installation¹¹⁷ kunna anses utgöra ett fast etableringsställe.¹¹⁸ Som vi konstaterat har dock EG-domstolen gjort en helt annan tolkning av begreppet och Kommissionens förslag ska därmed inte följas.¹¹⁹

5.3 Skatteverkets ställningstagande från 2006

I syfte att klargöra vad som är gällande rätt när det gäller fasta etableringsställen har Skatteverket kommit med ett så kallat ”ställningstagande”.¹²⁰ Ur detta ställningstagande kan utläsas Skatteverkets inställning till vad som utgör ett fast etableringsställe och när ett tillhandahållande ska anses vara hänförligt till denna etablering. Skatteverkets ställningstaganden bygger framförallt på EG-domstolens praxis. De rättsfall som Skatteverket hänvisar till i sina ställningstaganden gällande fast etableringsställe är; *Berkholz*, *Faaborg-Gelting Linien*, *ARO* och *DFDS*.

5.3.1 Värdet av Skatteverkets publikationer

Skatteverket publicerar bland annat föreskrifter, allmänna råd och ställningstaganden. Rätten att bestämma lagar och andra föreskrifter är enligt 8 kapitlet Regeringsformen fördelad mellan riksdag och regering. Under vissa förutsättningar kan dock en myndighet som Skatteverket bli bemyndigad att meddela föreskrifter.¹²¹ Lagar och föreskrifter är rättsligt bindande och måste således följas.

Skatteverkets allmänna råd och skrivelser ska verka för lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet vid rättstillämpning inom skatteområdet.¹²² Skatteverkets råd och skrivelser är inte rättsligt bindande utan anger hur någon kan eller bör handla i en viss situation.¹²³

¹¹⁵ Se avsnitt 4.2.

¹¹⁶ Prop. 1993/94:99.

¹¹⁷ ”Any fixed installation”.

¹¹⁸ COM/87/315 final.

¹¹⁹ Se kapitel tre.

¹²⁰ Skatteverkets ställningstagande angående fast etableringsställe, dnr: 131 553736-06/111.

¹²¹ Ibland krävs riksdagens beslut om bemyndigandet, se 8:12 RF.

¹²² Se 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725).

¹²³ Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2007, s. 78.

Skatteverkets ställningstaganden tas fram av rättsliga experter i principiella frågor när svar saknas i en rättsfråga eller när rättsläget är oklart. Inom Skatteverket är ställningstagandena bindande men de är inte bindande för till exempel domstolar. Avsikten med Skatteverkets ställningstaganden är att skapa en uniform och enhetlig rättstillämpning inom Skatteverket. Ställningstagandena offentliggörs på Skatteverkets hemsida för att ge allmän kännedom om Skatteverkets inställning.¹²⁴

5.3.2 Skatteverkets kriterier för fast etableringsställe

Enligt Skatteverkets ställningstagande är begreppet fast driftställe inom inkomstskatterätten inte att jämföras med begreppet fast etableringsställe inom mervärdesskatterätten, utan detta senare är ett autonomt begrepp som ska tolkas utifrån EG-domstolens praxis.

Enligt Skatteverket ska ett bolag anses ha sin huvudsakliga etablering där det har sätet för sin ekonomiska verksamhet. Har ett bolag flera etableringar måste enligt Skatteverket en mervärdesskatterättslig bedömning göras huruvida dessa etableringar uppfyller kriterierna för ett fast etableringsställe. På samma sätt som EG-domstolen har Skatteverket ställt upp tre kriterier som måste vara uppfyllda för att ett fast etableringsställe ska anses föreligga. Enligt Skatteverket måste det på platsen finnas personella och tekniska resurser. Denna etablering måste dessutom vara så pass stadigvarande att den kan tillhandahålla eller förvärva tjänster.

När det gäller personella resurser anser Skatteverket att det måste finnas anställd personal här i landet som direkt kan knytas till etableringen. Skatteverket menar dock inte att personalen måste utföra samtliga av det fasta etableringsställets sysslor utan vissa sysslor kan bedrivas från den huvudsakliga etableringen i ett annat land än Sverige. Det är däremot enligt Skatteverket av stor vikt att den eller de personer som kan hänföras till etableringen faktiskt finns i Sverige. Kravet på personella resurser kan vara uppfyllt även om det endast finns en person som jobbar vid etableringen. Skatteverket anser vidare att kriteriet kan vara uppfyllt även om personalen som arbetar vid etableringsstället är inhyrd men endast om den personalen är inhyrd under en så pass lång tid att den kan förknippas med etableringen.¹²⁵ Enligt Skatteverket kan kriteriet vara uppfyllt om ett svenskt bolag med egen personal här är beroende av ett närstående utländskt bolag. Då kan det utländska bolaget genom det närstående svenska bolagets personal anses ha tillgång till personella resurser här i landet.¹²⁶

När det gäller tekniska resurser anser Skatteverket att kravet kan vara uppfyllt om det finns en lokal eller en maskin här i landet. När det gäller en maskin spelar storleken på denna ingen roll vilket till exempel innebär att en server här i landet kan anses uppfylla kriteriet teknisk resurs. Skatteverket understryker dock att en etablering som endast innehar en boxadress eller en brevlåda inte kan anses ha tillräckliga tekniska resurser här i landet.¹²⁷

¹²⁴ Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2007, s 79.

¹²⁵ Se mål C-190/95.

¹²⁶ Se mål C-260/95.

¹²⁷ Skatteverkets ställningstagande 36/06, s. 6.

Skatteverket ställer inte upp något speciellt tidskrav som måste vara uppfyllt för att etableringen ska anses vara tillräckligt stadigvarande. Istället är det avgörande om etableringen självständigt kan tillhandahålla eller förvärva tjänster. En etablering kan inte anses tillräckligt stadigvarande när en anställd vid den huvudsakliga etableringen skickas till Sverige för att utföra ett visst jobb här i landet under en viss tid utan någon egentlig fast adress här i landet. Skatteverket finner inte heller att en hotelladress kan vara tillräckligt stadigvarande. Har ett utländskt bolag rörliga tekniska och personella resurser här i landet som till exempel lastbilar med förare men saknar en stadigvarande plats så kan inte kriteriet anses uppfyllt även om det finns en boxadress eller brevlåda här som är knuten till det utländska företaget.¹²⁸

Skatteverket menar också att varje situation är unik och därför måste en separat bedömning i varje enskilt fall göras för att kontrollera om kriterierna är uppfyllda.

5.3.3 När ett tillhandahållande är hänförligt till det fasta etableringsstället

När det är klarlagt enligt kriterierna ovan att det finns ett fast etableringsställe i Sverige återstår enligt Skatteverkets ställningstagande att bedöma om tjänsterna i fråga kan anses vara tillhandahållna till eller från det fasta etableringsstället eller om detta tillhandahållande istället har ägt rum vid bolagets etableringar utomlands. Det ska även bedömas om det fasta etableringsstället är en lämplig anknytningspunkt ur skattesynpunkt och/eller om detta leder till att en konflikt uppstår med en annan medlemsstat. I samband med detta ska det även utredas om det finns risk att en noll- eller dubbelbeskattningssituation kommer att uppstå.

Skatteverket menar att det vid bedömandet av anknytningsort bör vara avgörande vem som agerar som den faktiska kunden eller köparen i samband med tillhandahållande och förvärvande av tjänster. Som hjälp vid bedömandet kan kontrakt, fakturor och betalningsvillkor användas. Information om vilken av etableringarna som till exempel har stått för förhandlingar och tecknandet avtalet bör vägas in. En bedömning av de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena får göras från fall till fall. Vid billeasing utgörs exempelvis de huvudsakliga momenten i tillhandahållandet av tjänsten förhandlingen, upprättandet, undertecknandet och administrationen av avtalen och leveransen till kunderna av de bilar som avtalats.¹²⁹

Ett tillhandahållande av tjänster kan endast knytas till en annan plats än den där rörelsen är etablerad om det på denna plats finns en ständig samverkan mellan personella och tekniska resurser som är nödvändiga för att tillhandahålla bestämda tjänster.

5.4 Sammanfattning

Varken den svenska mervärdesskattelagen eller dess förarbeten ger någon klargörande upplysning om vad begreppet fast etableringsställe innebär. I förarbetena till ML kan emellertid utläsas att begreppet ska tolkas med hjälp av EG-domstolens rättspraxis. Till hjälp för medarbetare och skattebetalare publicerar Skatteverket på sin hemsida och i tryckt

¹²⁸ Se mål C-73/06, Planzer Luxembourg Sàrl mot Bundeszentralamt für Steuern.

¹²⁹ Se mål C-190/95, ARO Lease BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Grote Onderneming te Amsterdam.

form så kallade ställningstaganden. Det bör dock förtydligas att dessa Skatteverkets ställningstaganden på intet sätt är juridiskt bindande. Även om ställningstagandet ska följa EG-rätten kan det är därför vara lönt att också studera EG-domstolens praxis på området. Den som inte följer Skatteverkets ställningstaganden får emellertid vara beredd på en juridisk process mot Skatteverket.

Skatteverket har hänvisat till ett antal av EG-domstolens domar i sitt ställningstagande rörande fast etableringsställe. Dessa domar redogjorde vi för i avsnitt 5.3 och lämnas här utan vidare beskrivning. Skatteverket har tolkat EG-domstolens praxis på det sätt att det krävs att tre kriterier är uppfyllda för att ett företags etablering ska anses utgöra ett fast etableringsställe. Det ska finnas någon slags etablering som drivs av människor, det ska finnas tekniska resurser vid denna etablering och etableringen ska vara så pass stadigvarande att den kan tillhandahålla eller förvärva tjänster. När det är klarlagt enligt kriterierna ovan att det finns ett fast etableringsställe i Sverige återstår att bedöma om tjänsterna i fråga kan anses vara tillhandahållna till eller från det fasta etableringsstället eller om detta tillhandhållande istället har ägt rum vid bolagets etableringar utomlands. Det ska härvid göras en bedömning om beskattning vid det fast etableringsstället är rationellt och/eller om det uppstår en konflikt med annan medlemsstat. Vid avgörandet av vilken etablering som tillhandahållit eller tillhandahållits en tjänst ska det göras en bedömning om vem som är den faktiska köparen eller säljaren. En bedömning får göras från fall till fall.

6 Momsplanering

6.1 Inledning

I detta kapitel kommer vi att utreda vad den gällande lagstiftningen kring fasta etableringsställen får för konsekvenser för svenska företag. Vi kommer att ge exempel på hur svenska företag kan använda sig av fasta etableringsställen i andra länder, både inom och utom EU. Vi har som jämförelseland inom EU valt Luxemburg och som jämförelseland utom EU valt Schweiz. Detta beror på att mervärdesskattesatsen i Luxemburg tillhör en av de lägsta inom Gemenskapen, för närvarande 15%, och reglerna kring mervärdesskatt i Schweiz är särskilt gynnsamma på ett sätt som kommer förklaras.¹³⁰

Avsnittet inleds med en kort repetition om reglernas utformning. Därefter utreds vilka möjligheter svenska företag har att utnyttja fasta etableringsställen i Luxemburg eller Schweiz för att uppnå en förmånlig mervärdesbeskattning. Avsnittet därpå utreder vilka hinder som finns mot ett sådant agerande. Ett rättsfall från den brittiska högsta domstolen tillsammans med praxis från EG-domstolen illustrerar ett par av de juridiska hinder som föreligger. Kapitlet avslutas med en kortare sammanfattning.

6.2 Reglernas utformning

6.2.1 Kriterierna för fast etableringsställe

För att ett företag över huvud taget ska kunna utnyttja en etablering i ett annat land för att minska skattebördan måste etableringen uppfylla de kriterier för fast etableringsställe som EG-domstolen har ställt upp. Föreligger inte dessa faktorer går mervärdesskattefördelarna som vi redogör för i detta kapitel förlorade.

I kapitel tre redogjorde vi för kriterierna för ett fast etableringsställe. För att en etablering mervärdesskatterättsligt ska betraktas som ett fast etableringsställe måste det finnas en närvaro av mänskliga och tekniska resurser som är nödvändiga för att kunna tillhandahålla de aktuella tjänsterna. Vidare ska etableringen vara beroende av huvudkontoret. Slutligen måste användandet av en beskattningsbar persons fasta etableringsställe som anknytningspunkt leda till ett rationellt resultat ur ett skatterättsligt hänseende.

6.2.2 Artikel 56 i direktivet och ML 5:7

I detta kapitel kommer vi endast att behandla kunskapstjänster, det vill säga sådana tjänster som tillhandahålls av rådgivare, ingenjörer, konsultbyråer, jurister, revisorer och andra liknande tjänster.¹³¹ Enligt reglerna i artikel 56 i direktivet och ML 5:7 ska en kunskapstjänst beskattas där köparen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe för vilket tillhandahållandet av tjänster görs.

¹³⁰ Madeira tillämpar den lägsta skattesatsen inom EU. Vi har dock valt att använda Luxemburg som exempel då detta land förefaller mer lättillgängligt för svenska företag.

¹³¹ Se artikel 56 i mervärdesskattedirektivet.

6.3 Möjligheter

Då Sverige tillsammans med Danmark har de högsta mervärdesskattesatserna inom EU kan det ur mervärdesskattesynpunkt vara attraktivt för ett svenskt företag att upprätta ett fast etableringsställe i en annan medlemsstat eller utanför Gemenskapen. Fasta etableringsställen kan användas på olika sätt för att minska eller eliminera mervärdesskattebördan.

Det är framförallt finansiella institutioner och försäkringsbolag som kan ha intresse i att upprätta dessa fasta etableringsställen. Målet med det fasta etableringsstället är i så fall att köpa in tjänster som sedan skickas vidare till huvudkontoret beläget i ett medlemsland med högre mervärdesskattesats. Transaktionen mellan det fasta etableringsstället och huvudkontoret är, under förutsättning att de båda etableringarna utgör del av samma rättsliga enhet, undantagna från beskattning.¹³² Att det fasta etableringsstället är separat registrerat i ett annat land spelar i det här sammanhanget ingen roll.¹³³ Med ett sådant upplägg kan finansiella institutioner och försäkringsbolag antingen minska skattebördan eller helt bli kvitt den genom att företaget får tillbaka erlagd mervärdesskatt på inköpen vilket normalt inte är möjligt för dessa typer av bolag. Finansiella institutioner och försäkringsbolag bedriver nämligen vanligtvis verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt vilket innebär att de därmed också saknar rätt att få tillbaka erlagd mervärdesskatt på tjänster de förvärvat.¹³⁴

För svenska företag som bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet och därmed har rätt att få tillbaka den ingående mervärdesskatten som de erlagt vid förvärv av tjänster är ovanbeskrivna upplägg inte intressant eftersom mervärdesskatten inte blir en kostnad för företaget. Därför kommer vi i fortsättningen endast att behandla transaktioner som köps in av företag som inte bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet.

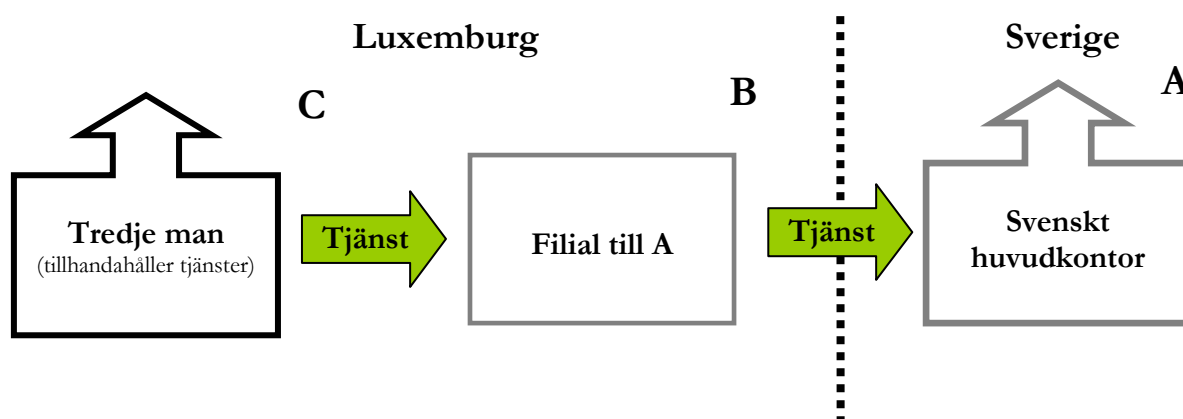
6.3.1 Luxemburg

Under detta avsnitt beskriver vi för- och nackdelar med att upprätta ett fast etableringsställe i Luxemburg.

¹³² Se mål C-210/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate mot FCE Bank plc.

¹³³ Terra, B, *The Place of supply in European VAT*, (1998), s. 112.

¹³⁴ Artikel 168 i mervärdesskattedirektivet. Se även ML 3:9-10 och ML 8:3.



Som vi tidigare konstaterat är upplägg med fasta etableringsställen främst intressant för juridiska personer som bedriver verksamhet som inte är mervärdesskattebelagd eftersom dessa företag saknar rätt att få tillbaka erlagd skatt. Även om mervärdesskatten inom Gemenskapen är harmoniserad skiljer sig skattesatserna i viss utsträckning åt. Luxemburgs mervärdesskattesats är 15% medan Sveriges uppgår till 25%. Mindre procentuella skillnader i moms-satser anses inte påverka handel mellan länder. Erfarenhet från skillnader i konsumtionsskatter mellan USA:s olika delstater visar att en skillnad på fem procentenheter är acceptabel.¹³⁵ För större svenska företag kan det därför finnas incitament att etablera en filial, alltså ett fast etableringsställe, i ett lågskatteland inom Gemenskapen för att på så sätt kunna köpa in tjänster som är belagda med en lägre mervärdesskattesats. De tjänster vi avser här är så kallade kunskaps-tjänster som beskattas i destinationslandet genom omvänd skattskyldighet.

En fördel med att etablera sig inom EU, jämfört med att etablera sig utanför Gemenskapen, är att transaktioner mellan det fasta etableringsstället och huvudkontoret undantas från mervärdesbeskattning om kriterierna som uppställdes i *FCE Bank* är uppfyllda. I dagsläget är det oklart om domen även gäller för transaktioner mellan ett fast etableringsställe utanför Gemenskapen och dess huvudkontor inom EU. EG-domstolen har nämligen än så länge inte avgjort något sådant fall. Om det visar sig att domen även inkluderar sådana transaktioner öppnas däremot en möjlighet för företag som inte bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet att helt bli kvitt den kostnad som mervärdesskatten för dem vanligtvis innebär.¹³⁶

Nackdelen med att upprätta det fasta etableringsstället i en annan medlemsstat är att det inte är lika lönsamt ur mervärdesskattesynpunkt som att upprätta etableringsstället i en stat utanför Gemenskapen där rätt till avdrag för ingående mervärdesskatten som belöper på den inköpta tjänsten föreligger.

Ett problem som kan uppstå inom Gemenskapen, trots att mervärdesskatteområdet är harmoniserat, är att olika länder kan ha olika syn på huruvida ett fast etableringsställe föreligger. Som vi tidigare konstaterat finns det i direktivet ingen förklaring till begreppet fast etableringsställe och definitionen behöver därför hämtas från EG-domstolens praxis. Denna praxis riskerar att tolkas olika av domstolar i olika medlemsstater.

¹³⁵ Alhager, E, m.fl., Mervärdesskatt i teori och praktik, (2007), s. 23.

¹³⁶ Se vidare avsnitt 6.3.2 där vi valt Schweiz som exempel.

6.3.2 Schweiz

Under detta avsnitt beskriver vi för- och nackdelar med att upprätta ett fast etableringsställe i Schweiz.

Eftersom Schweiz inte är medlem i EU är landet heller inte bundet av EG-rätten på mervärdesskatteområdet. Den schweiziska mervärdesskattelagstiftningen liknar emellertid i stort den EG-rättsliga. Det finns dock ett viktigt undantag.

När det gäller gränsöverskridande tjänster mellan ett huvudkontor och dess fasta etableringsställe så är dessa tjänster enligt det schweiziska regelverket mervärdesskattepliktiga.¹³⁷ Inom EU beskattas sådana transaktioner inte så länge huvudkontoret och det fasta etableringsstället utgör del i samma rättsliga enhet.¹³⁸ En tjänst som tillhandahålls mellan ett företags huvudkontor beläget inom EU och dess fasta etableringsställe beläget i Schweiz blir alltså vanligtvis föremål för schweizisk mervärdesbeskattning om tjänsten anses tillhandahållen i Schweiz.¹³⁹

Tjänster som köps in av det fasta etableringsstället i Schweiz är mervärdesskattepliktiga i det landet.¹⁴⁰ Skickar det fasta etableringsstället tjänsten vidare till huvudkontoret beläget i en medlemsstat har det fasta etableringsstället rätt att dra av den ingående mervärdesskatten.¹⁴¹ Tjänsten som det fasta etableringsstället sedan skickar vidare till huvudkontoret blir inte belagd med schweizisk mervärdesskatt eftersom den enligt den schweiziska lagstiftningen anses omsatt utomlands.¹⁴²

Köper huvudkontoret, beläget inom EU, in en tjänst som det senare skickar vidare till det fasta etableringsstället utgår mervärdesskatt i landet där huvudkontoret är beläget.¹⁴³ När det fasta etableringsställe som är etablerat i Schweiz tar emot tjänsten från huvudkontoret som är etablerat inom EU ska enheten som är etablerad i Schweiz redovisa mervärdesskatt i landet genom omvänd skattskyldighet.¹⁴⁴ Den erlagda skatten kan endast återvinnas om tjänsten i fråga säljs vidare av det fasta etableringsstället och endast om det fasta etableringsstället bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet.

¹³⁷ Can, H, *Swiss VAT Treatment of Cross-Border Services between a Company's Head Office and its Fixed Establishment*, (2006), s. 424.

¹³⁸ Se mål C-210/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate mot FCE Bank plc*.

¹³⁹ Se huvudregeln i artikel 5 *Mehrwertsteuergesetz (MWSTG)*.

¹⁴⁰ Artikel 5 *MWSTG*.

¹⁴¹ Artikel 38 *MWSTG*.

¹⁴² Se artikel 14 3p (h) i *MWSTG* om leverans. Jfr med artikel 5 i samma lag. (Gäller bl.a. bank och försäkringstjänster).

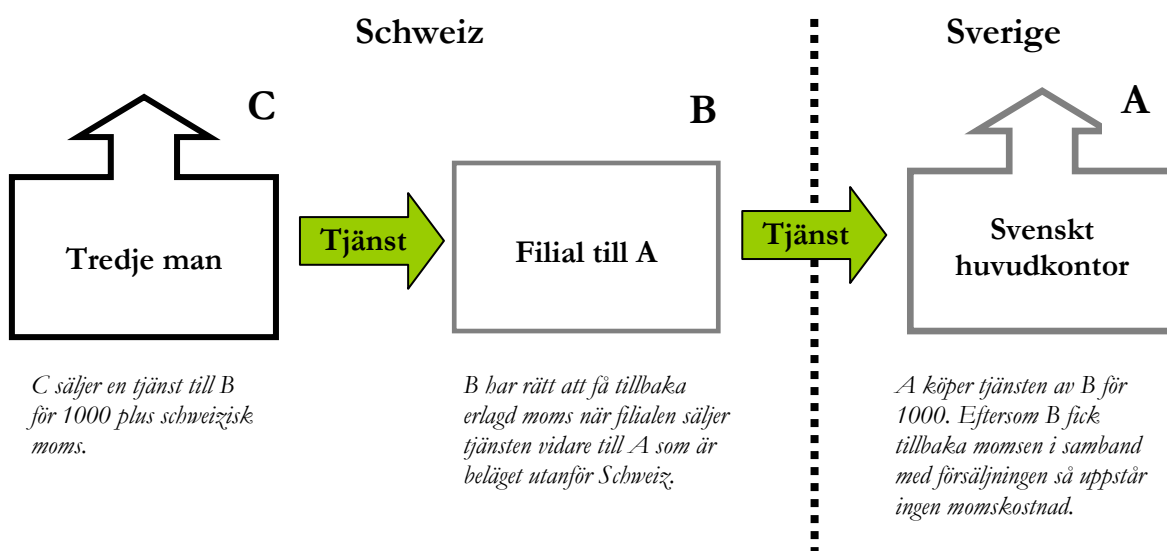
¹⁴³ Artikel 56 i mervärdesskattedirektivet.

¹⁴⁴ Artikel 5 (d) *MWSTG*.

6.3.2.1 Beskattningskonsekvenser

Tjänster som skickas mellan ett fast etableringsställe i Schweiz och dess huvudkontor beläget i Sverige, liksom tjänster som skickas i motsatt riktning, kan bli föremål för noll- eller dubbelbeskattning beroende på omständigheterna i fallet. Nedan ger vi exempel på beskattningskonsekvenserna när tjänster utbyts mellan etableringar i Schweiz och Sverige som utgör del i en och samma rättsliga enhet.

Exempel på icke-beskattning



När ett etableringsställe i Schweiz köper in till exempel reklamtjänster som de i sin tur sänder vidare till huvudkontoret, beläget i Sverige, har det fasta etableringsstället enligt schweizisk lagstiftning rätt att få tillbaka den ingående skatten som belöper på inköpet.¹⁴⁵ Om Skatteverket anser att transaktionerna mellan det fasta etableringsstället i Schweiz och huvudkontoret inte ska beläggas med mervärdesskatt på grund av att det rör sig om transaktioner inom en och samma juridiska enhet, innebär detta att en nollbeskattningsituation uppstår.¹⁴⁶ Reklamtjänsten är belagd med schweizisk mervärdesskatt som det fasta etableringsstället har rätt att få tillbaka eftersom det sänder tjänsten vidare till ett annat land. I Sverige är tjänsten dock inte föremål för beskattning eftersom det enligt svenska regler rör sig om en transaktion inom en och samma juridiska enhet.¹⁴⁷

Om den schweiziska reklambyrån istället hade tillhandahållit tjänsten direkt till huvudkontoret i Sverige skulle svensk mervärdesskatt ha utgått med 25%.¹⁴⁸ Då företaget

¹⁴⁵ Artikel 38 MWSTG.

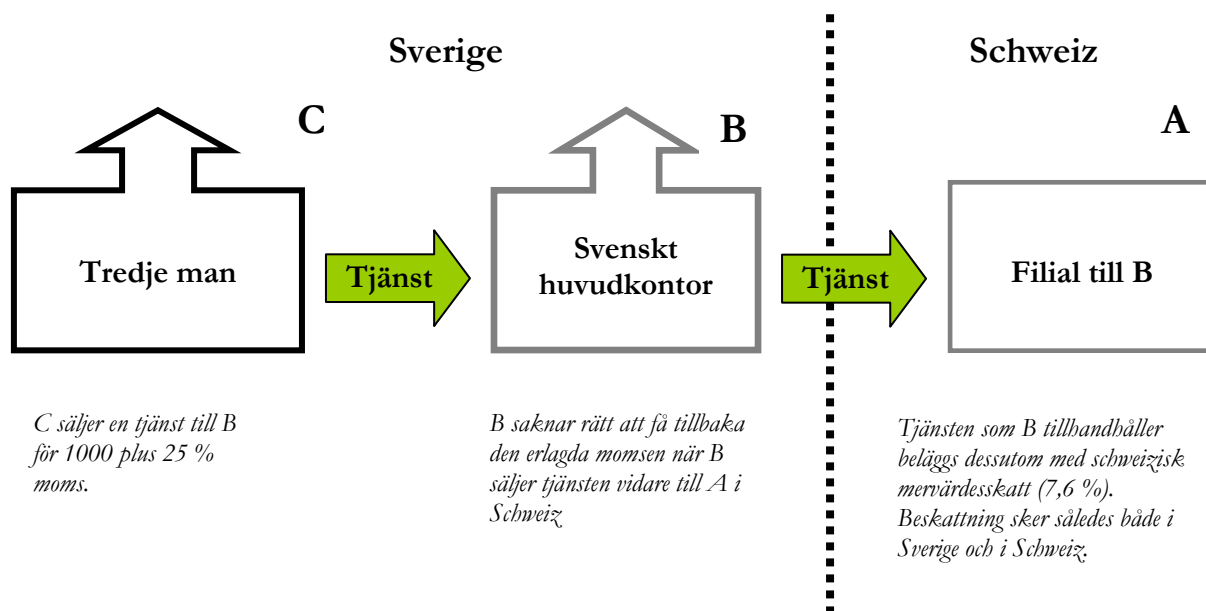
¹⁴⁶ Se mål C-210/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate mot FCE Bank plc.

¹⁴⁷ Can, H, Swiss VAT Treatment of Cross-Border Services between a Company's Head Office and its Fixed Establishment, (2006), s. 425.

¹⁴⁸ Se artikel 56 direktivet. Jfr med ML 5:7 1p.

inte bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet hade det heller inte haft rätt att få tillbaka den ingående mervärdesskatten.

Exempel på dubbelbeskattning



Om det svenska huvudkontoret köper in reklamtjänster som det sedan skickar vidare till sitt fasta etableringsställe i Schweiz uppstår omvänd situation. Huvudkontoret har ingen rätt att få tillbaka erlagd mervärdesskatt på förvärvet eftersom Skatteverket kommer att se huvudkontoret och det schweiziska etableringsstället som en och samma rättsliga enhet och följaktligen anse att tjänster etableringarna emellan inte är mervärdesskattepliktiga. Då moderbolaget debiterar det fasta etableringsstället för tjänsten kvalificeras detta som en mervärdesskattepliktig transaktion enligt schweizisk rätt och schweizisk mervärdesskatt utgår därför.¹⁴⁹ Då banker och försäkringsbolag enligt schweizisk lagstiftning inte heller anses bedriva mervärdesskattepliktig verksamhet har det fasta etableringsstället ingen rätt att återfå erlagd mervärdesskatt.¹⁵⁰ Följaktligen beläggs reklamtjänsten med mervärdesskatt både i Sverige och i Schweiz.

6.4 Hinder

Det finns hinder med upplägg där fasta etableringsställen används i momsplaneringssyften. Ett företag som överväger att laborera med omsättningsorten för att minska skattebördan bör vara medveten om riskerna. Nedan följer några exempel på problem som kan uppstå.

¹⁴⁹ Artikel 5 MWSTG.

¹⁵⁰ Can, H, Swiss VAT Treatment of Cross-Border Services between a Company's Head Office and its Fixed Establishment, (2006), s. 424.

De aktuella tjänsterna måste bli tillhandahållna till det fasta etableringsstället, eller med andra ord, det fasta etableringsstället måste vara den riktiga mottagaren av tjänsten, annars kan beskattning komma att ske där huvudkontoret är beläget.¹⁵¹ Direktivet ger ingen ledtråd till vad som krävs för att det fasta etableringsstället ska ses som den faktiska mottagaren och inte heller EG-domstolen har gett någon klar definition av personen som måste anses vara mottagare av tjänster. Vem som ska anses vara mottagare av en tjänst beror på omständigheterna i varje enskilt fall. Mottagaren av tjänsten behöver inte ens vara samma part som har tecknat eller gjort upp avtalet med tillhandahållaren av tjänsten.¹⁵²

För att tjänster som sänds mellan ett fast etableringsställe och dess huvudkontor inte ska anses mervärdesskattepliktiga krävs att de båda etableringarna ingår i en och samma rättsliga enhet, eftersom transaktioner mellan två olika juridiska enheter är mervärdesskattepliktiga.¹⁵³ Det är i dagsläget oklart om *FCE Bank* kan tolkas så extensivt att transaktioner mellan ett fast etableringsställe och dess huvudkontor inom en och samma juridiska enhet är skattefria, i det fall en av etableringarna befinner sig utanför EU.

Att förvärva tjänster genom ett fast etableringsställe till huvudkontoret kan eventuellt också klassificeras som förfarandemissbruk. EG-domstolen uttalade i *Halifax*¹⁵⁴ att förfarandemissbruk föreligger när transaktioner genomförs vilka medför en skattefördel som trots att villkoren i relevanta bestämmelser uppfyllts strider mot syftet med just dessa bestämmelser. Det ska framgå av de objektiva omständigheterna att det huvudsakliga syftet med transaktionerna är att uppnå en skattefördel

Med ett upplägg där ett fast etableringsställe upprättas utanför Gemenskapen av en beskattningsbar person hemmahörande i Sverige för att komma undan mervärdesskatt vid inköp av tjänster till koncernen finns det en risk att Skatteverket och domstolen inte ser beskattningsresultatet som rationellt. De skattskyldiga företagen måste kunna motivera det fasta etableringsstället på andra grunder än rena skattesyften. Av den anledningen torde skolor eller sjukhus som arbetar lokalt i en medlemsstat inte med framgång kunna motivera ett upplägg med ett fast etableringsställe i ett annat land.¹⁵⁵ Beskattning kan då komma att ske där den egentliga användaren, alltså moderbolaget, är etablerad.

Ett exempel på ett fall där EG-domstolen inte ansåg att beskattningsresultatet blev rationellt när ett företag etablerade sig utanför EU är *RAL*¹⁵⁶. Företagets verksamhet gick ut på att driva spelmaskiner i spelhallar i England och genom att etablera sig på kanalöarna försökte företaget att ändra platsen för tillhandahållandet av tjänsterna till en plats utanför EU.

¹⁵¹ Artikel 56 i mervärdesskattedirektivet.

¹⁵² Swinkels, J, *Fixed establishments and VAT-saving schemes*, (2006), s. 418.

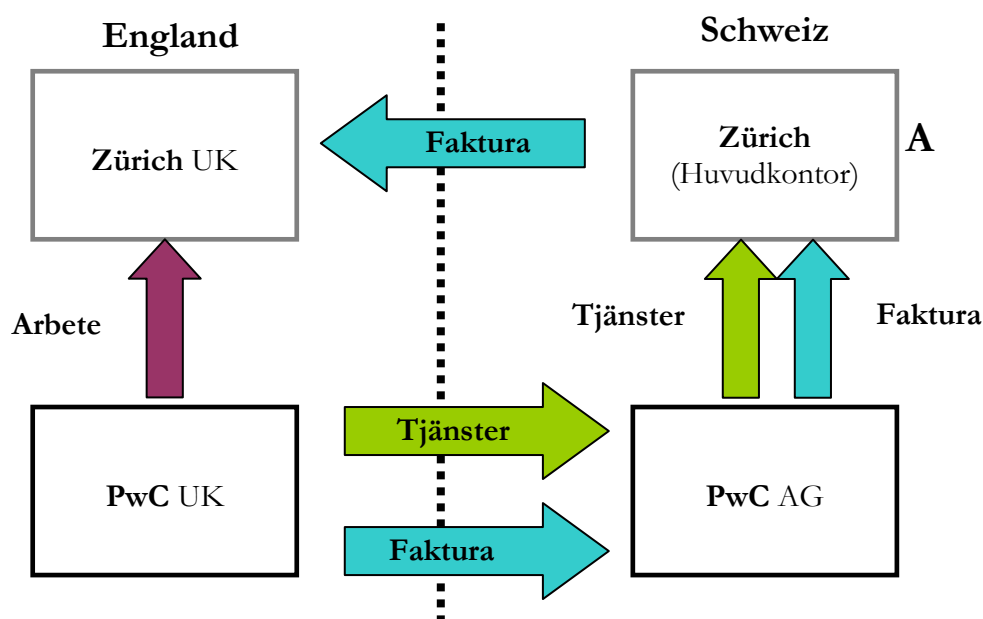
¹⁵³ Mål C-210/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate mot FCE Bank plc.

¹⁵⁴ Mål C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd och County Wide Property Investments Ltd mot Commissioners of Customs & Excise.

¹⁵⁵ Swinkels, J, *Fixed establishments and VAT-saving schemes*, (2006), s. 422.

¹⁵⁶ Mål C-452/03, Channel Islands Ltd m.fl. mot Commissioners of Custom & Excise.

En annan intressant dom, som i och för sig inte kommer från EG-domstolen men som ändå kan vara intressant att studera, är *Zürich*¹⁵⁷. Fallet avgjordes år 2006 av engelska High Court of Justice. Figuren nedan illustrerar fallet.



Zürich¹⁵⁸ är ett försäkringsbolag etablerat i Schweiz. Huvudkontoret är också beläget i Schweiz men bolaget har även flera fasta etableringsställen i en rad andra länder.

Huvudbolaget i Schweiz ingick ett avtal med en schweizisk konsultbyrå (PwC AG) om att ett redovisningsprogram skulle installeras i Zürichs etableringar i ett femtiotal länder, bland annat i England för "Zürich UK". Huvudbolaget i Schweiz och dess etablering i England utgjorde delar av samma rättsliga enhet. För att utföra den engelska delen av projektet anlätade PwC AG i Schweiz sitt engelska systerbolag PwC UK. PwC UK debiterade PwC AG för konsulttjänsterna och behandlade dessa som om de vore omsatta utanför Englands mervärdesskatteområde, det vill säga som om de var omsatta i Schweiz. PwC AG debiterade i sin tur Zürich med den schweiziska momssatsen på 7,5%. Högsta domstolen i England fann att det var Zürich UK hade den största nyttan av tjänsten och att tjänsten därför skulle beskattas i England.

Det är möjligt att svensk domstol skulle göra en liknande bedömning och därför är domen viktig att känna till. Zürich använde sig dock av samma tillvägagångssätt när företaget installerade redovisningsprogrammet i ett femtiotal andra länder, däribland Sverige, och det var endast i England som skattemyndigheten uppmärksammade och underkände förfarandet. Risken att ett svenskt företag skulle råkat i bekymmer med Skatteverket på grund av ett liknande tillvägagångssätt torde därför varit tämligen liten fram till år 2006 då

¹⁵⁷ Judgment of the High Court of Justice of 23 March 2006 in HM Revenue and Customs v. Zurich Insurance Company, Case No. CH/2005/APP/0592, [2006]EWHC 593(Ch).

¹⁵⁸ Zürich Insurance Company.

rättsfallet från England kom.¹⁵⁹ Möjligtvis granskar nu Skatteverket liknande förfaranden närmare.

6.5 Sammanfattning

Som vi tidigare har konstaterat kan vissa typer av företag som bedriver verksamhet som inte är mervärdesskattepliktig inom EU dra stor nytta av att köpa in tjänster genom ett fast etableringsställe beläget i en medlemsstat med lägre skattesats eller i ett land utanför Gemenskapen. Med ett upplägg där ett fast etableringsställe upprättas utanför Gemenskapen av en beskattningsbar person som är hemmahörande inom EU för att på så sätt komma undan mervärdesskatt vid inköp av tjänster till koncernen finns det dock en risk att EG-domstolen inte ser beskattningsresultatet som rationellt. De skattskyldiga företagen måste kunna motivera det fasta etableringsstället på andra grunder än rena skattesyften. Av den anledningen torde skolor eller sjukhus som arbetar lokalt i en medlemsstat inte med framgång kunna motivera ett upplägg med ett fast etableringsställe i ett annat land.¹⁶⁰ Beskattning kan då komma att ske där den egentliga användaren är etablerad.

För svenska företag som köper kunskaps tjänster är det främst intressant att etablera ett fast etableringsställe utomlands. Dessa tjänster beskattas nämligen i destinationslandet och skulle beläggas med svensk moms om de tillhandahölls direkt till företagets svenska etablering. Det fasta etableringsstället kan användas för att istället köpa in tjänsten till en lägre mervärdesskattesats och sedan skicka den vidare till huvudkontoret i Sverige.

För att optimera förtjänsten bör det svenska företaget upprätta ett fast etableringsställe utanför EU, till exempel i Schweiz.¹⁶¹ Schweiziska lagstiftaren har en annan uppfattning än EU:s vad det gäller beskattning av transaktioner mellan fasta etableringsställen och deras huvudkontor som utgör delar i samma juridiska person. I Schweiz är sådana transaktioner belagda med mervärdesskatt medan de är undantagna mervärdesskatt inom EU. Skillnaderna i tolkningen kan leda till noll- eller dubbelbeskattning. Köper det fasta etableringsstället beläget i Schweiz in tjänster som sedan skickas vidare till huvudkontoret i Sverige har det fasta etableringsstället rätt att få tillbaka den erlagda mervärdesskatten i Schweiz. Eftersom tjänsten som skickas till det svenska huvudkontoret anses omsatt i Sverige ska den enligt de schweiziska reglerna inte mervärdesbeskattas i Schweiz. Tjänsten beskattas heller inte i Sverige då transaktioner mellan enheter i samma juridiska person enligt *FCE Bank* inte är skattepliktiga. Resultatet blir i detta fall en nollbeskattningssituation. Köps tjänsten å andra sidan in i Sverige för att sedan skickas till det fasta etableringsstället i Schweiz uppkommer tvärtom en dubbelbeskattningssituation.

Det finns dock risker med ett upplägg där ett fast etableringsställe utanför EU upprättas för att undvika mervärdesskatten. För det första är det ännu inte klarlagt om *FCE Bank* gäller när det fasta etableringsstället är upprättat utanför EU. Gäller domen inte sådana fasta etableringsställen innebär detta att transaktioner mellan det fasta etableringsstället och huvudkontoret mervärdesbeskattas trots att de utgör delar av en och samma juridiska

¹⁵⁹ Swinkels, J, Fixed establishments and VAT-saving schemes, (2006), s. 422.

¹⁶⁰ Swinkels, J, Fixed establishments and VAT-saving schemes, (2006), s. 422.

¹⁶¹ Swinkels, J, Fixed establishments and VAT-saving schemes, (2006), s. 422.

person. Ett annat problem kan vara att EG-domstolen inte anser att beskattningsresultatet blir rationellt eller att domstolen ser upplägget som ett förfarandemissbruk.

Slutligen måste EG-domstolens kriterier för ett fast etableringsställe vara uppfyllda. Är dessa kriterier inte uppfyllda föreligger inget fast etableringsställe. Kriterierna är att det på platsen måste finnas tillräckliga mänskliga och tekniska resurser, det fasta etableringsstället måste vara beroende av moderbolaget och beskattningsresultatet måste bli rationellt.

7 Slutsatser

7.1 Fast etableringsställe

Denna magisteruppsats har utrett och analyserat det väsentliga begreppet fast etableringsställe. Eftersom det i det nya mervärdesskattedirektivet saknas en definition av begreppet har EG-domstolen en viktig roll som tolkare av innebörden av fast etableringsställe. Domstolen gör i varje enskilt fall en individuell prövning huruvida ett fast etableringsställe föreligger. Då varje fall är unikt kan det av domstolens praxis vara svårt att avgöra gällande rätt som ska tillämpas på ett annat fall. Det kan därför föreligga ett tolkningshinder såtillvida att det inte går att göra allt för extensiva tolkningar av domstolens domar i de aktuella fallen. Att domarna kan tolkas på flera olika sätt kan i värsta fall få till följd att skattemyndigheter i de olika medlemsstaterna gör olika bedömningar av liknande fall. Detta kan i sin tur leda till att noll- eller dubbelbeskattningssituationer uppstår.

Vissa tydliga kriterier som gäller generellt för fasta etableringsstället kan dock särskiljas i EG-domstolens domar. Den första, och kanske viktigaste, domen är *Berkholz*. Denna dom fastslog nämligen att det krävs både mänskliga och tekniska resurser för att ett fast etableringsställe över huvud taget ska kunna anses existera. Domen, som kom 1984, frångick helt den definition Kommissionen tidigare föreslagit av begreppet fast etableringsställe. Enligt EG-domstolen var det avgörande huruvida det fasta etableringsstället hade kapaciteten, både med avseende på de tekniska och på de mänskliga resurserna, att tillhandahålla tjänster. Kommissionen menade däremot att det räckte att det endast fanns tekniska resurser på platsen, en tolkning av begreppet som ligger i linje med definitionen av det inkomstskatterättsliga begreppet fast driftställe.

Berkholz var ett företag som bedrev spelmaskinsverksamhet ombord på färjor och kriterierna som EG-domstolen fastslog för ett fast etableringsställe i domen kom att upprepas i *Faaborg-Geltingen*. I detta fall rörde det sig också om ett företag som bedrev verksamhet ombord på fartyg. Det har visat sig i senare domar att kravet på mänskliga och tekniska resurser även gäller för fasta etableringsställen som är belägna på fastlandet. Faktumet att de två första domarna på området båda avsåg verksamhet ombord på fartyg är ett exempel på att omständigheterna i de individuella fallen kan komma att ställa till med tolkningsproblem vid fastställandet av gällande rätt.

Kravet på mänskliga och tekniska resurser kan inte anses vara uppfyllt så länge det fasta etableringsstället inte utövar någon ekonomisk verksamhet. Det fasta etableringsstället måste kunna tillhandahålla eller ta emot tjänster. Skatteverket anser att kravet på mänskliga resurser kan vara uppfyllt även om endast en person jobbar vid etableringen. Det finns heller inget krav på att denna person eller dessa personer ska ha något ansvar för de tjänster som tillhandahålls från etableringen. För ett svenskt företag som vill upprätta ett fast etableringsställe i ett annat land kan det emellertid vara riskabelt att helt förlita sig på Skatteverkets kriterier för begreppet fast etableringsställe. Skattemyndigheten i etableringslandet kan nämligen göra en annan tolkning av EG-domstolens praxis, även om detta torde vara sällsynt. För att vara säker på att det fasta etableringsstället uppfyller kravet måste därför EG-domstolens praxis studeras och kriterierna där följas.

Ett leasingföretag som bedriver verksamhet genom självständiga förmedlare i en annan medlemsstat än den där företaget har sitt huvudkontor måste förfoga över personal eller en organisation med en tillräcklig grad av varaktighet för att ett fast etableringsställe ska anses föreligga. Avtal ska kunna upprättas och administreras vid det fasta etableringsstället. När

det gäller de mänskliga resurserna är det dock inget krav att personalen är företagets egna. Detta beslutade EG-domstolen i *ARO*. Domen kan medföra att leasingföretag väljer att etablera sin rörelse i ett lågskatteland för att sedan genom självständiga förmedlare i andra medlemsstater knyta kunder till sig. Detta, anser vi, kan i viss utsträckning leda till snedvridningar i konkurrensen. Problematiken kring beskattning i destinationslandet för dessa tjänster hindrar dock för närvarande en lösning. Skulle de självständiga förmedlarna anses utgöra flera fasta driftställen eller endast ett? Svaret på den frågan torde i nuläget vara att endast ett fast etableringsställe existerade. Det skulle dock bli mycket svårt, för att inte säga omöjligt, att fastställa platsen för detta fasta etableringsställe.

Den enklaste lösningen på problematiken kring leasingtjänster torde vara att leasingbolaget anses ha ett fast etableringsställe i landet där köparen har sin hemvist. Då skulle problemet med konkurrensnedvridningar försvinna. Den absolut bästa lösningen hade däremot naturligtvis varit att mervärdesskattesatserna harmoniserades till en sådan utsträckning att inga variationer tilläts. Kommissionen har också kommit med förslag till nya regler vilka innebär att långtidsleasing ska beskattas där köparen är etablerad medan korttidsleasing, å andra sidan, ska beskattas där tillhandahållaren är etablerad.

För transportbolag konstaterade EG-domstolen i *Planzer* att kriterierna för fast etableringsställe inte är uppfyllda även om det på platsen finns både rörliga tekniska och personella resurser, som till exempel lastbilar med förare. För att ett fast etableringsställe ska anses föreligga krävs det dessutom en stadigvarande plats där avtal kan upprättas och dagliga administrativa beslut kan fattas. En postadress är således inte tillräckligt. Av domen kan slutsatsen dras att transportbolag inte kan minska sin skattebörda genom att enbart hyra en lokal i ett lågskatteland och låta företagets lastbilar vara registrerade och personal anställd där. För att beskattning ska komma att ske endast i lågskattelandet krävs dessutom att lokalen verkligen används för de dagliga besluten. Domen torde inte endast få konsekvenser för andra transportbolag utan även för så kallade "brevlådeföretag", alltså företag som i skatteplanerarsyfte skaffat sig en adress varifrån ingen egentlig verksamhet bedrivs.

Planzer är ett bra exempel på ett företag som innovativt försökt utnyttja de snåriga reglerna kring fasta etableringsställen. Det finns dock flera.

I *DFDS* utvidgade EG-domstolen ramen för vad som kan konstituera ett fast etableringsställe, vilket kan komma att få stora följder. Domstolen gick emot den tidigare generella åsikten att en självständig juridisk person inte kunde utgöra ett fast etableringsställe. Om den juridiska personen är ett helägt dotterbolag som är bundet till moderbolaget genom kontraktuella förpliktelser kan ett fast etableringsställe föreligga. För att dotterbolaget ska anses vara ett fast etableringsställe krävs emellertid även att dotterbolaget har tillräckliga mänskliga och tekniska resurser för att kunna tillhandahålla tjänsterna. I *DFDS* framgick det att dotterbolaget endast marknadsförde och tillhandahöll tjänster från moderbolaget. Det är oklart om EG-domstolen skulle anse att ett dotterbolag som marknadsförde och tillhandahöll tjänster från flera olika företag fortfarande skulle vara att betrakta som ett beroende dotterbolag och därmed skulle kunna konstituera ett fast etableringsställe. I *DFDS* framgick det att det engelska bolaget inte stod för några större finansiella risker och inte heller fick ta några viktiga beslut utan DFDS godkännande. Även i denna fråga är det oklart hur EG-domstolen skulle ha bedömt frågan om omständigheterna såg ut på ett annat sätt. Många frågetecken uppstod i samband med att *DFDS* kom. Det är idag vanligt att företagskoncerner är strukturerade med ett holdingbolag i en medlemsstat och dotterbolag i andra medlemsstater. Dotterbolagen är ofta tätt knutna till moderbolaget genom kontrakt och det är också vanligt att det finns

restriktioner motsvarande de som fanns mellan DFDS och dess dotterbolag. *DFDS* är en svårtolkad dom som kan komma att medföra att skattemyndigheter anser att tjänster tillhandahållna av moderbolaget istället är tillhandahållna på den plats där dotterbolaget är beläget. Medlemsstater kan även komma att belägga moderbolagen med straffavgifter för utebliven redovisning av mervärdesskatt för dessa tillhandahållanden. Vi anser ändå att domen är positiv då den tjänar ett syfte som ett viktigt steg mot målet att beskattning ska ske där konsumtionen äger rum.

Även det senare *FCE Bank* kan komma att spela en stor roll för tolkningen av begreppet fast etableringsställe. EG-domstolen konstaterade här att transaktioner mellan ett bolag hemmahörande i England och dess filial i Italien skulle undantas från mervärdesskatteplikt. Domstolen ansåg att filialen inte kunde anses tillhandahålla självständiga tjänster eftersom filialen varken ägde något eget kapital eller bar någon ekonomisk risk. Den italienska filialen var således helt beroende av huvudkontoret i England. Domen möjliggör för ett bolag, hemmahörande i en medlemsstat med hög mervärdesskattesats, att etablera en filial, eller ett fast etableringsställe, i en medlemsstat med lägre skattesats för att sedan genom filialen köpa in tjänster med en betydligt lägre skattebördan än om moderbolaget självt skulle ha köpt in tjänsten i fråga. Ett sådant upplägg kan vara intressant om ett bolag som inte bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet vill köpa in till exempel kunskaps tjänster som beskattas i destinationslandet. För att detta upplägg ska fungera krävs emellertid att det på platsen för filialen finns tillräckliga mänskliga och tekniska resurser. Det återstår att se om *FCE Bank* även betyder att skattefrihet föreligger mellan ett bolag hemmahörande inom Gemenskapen och dess filial som är etablerad utanför Gemenskapen. Är så fallet öppnas möjlighet för företag att utnyttja förmånliga mervärdesskatte regler i ett tredje land. Exempel på detta tas upp i nästa avsnitt.

Även om det finns tillräckliga mänskliga och tekniska resurser vid etableringen och även om etableringen anses vara beroende av moderbolaget kan EG-domstolen komma att underkänna ett fast etableringsställe som lämplig plats för beskattning av en tjänst i det fall att detta inte skulle leda till ett rationellt resultat. Vad som är ett rationellt resultat i skattehänseende är svårtolkat.

Vid en snabb anblick kan det tyckas märkligt att EG-domstolen i *Berkholz* ansåg att spelmaskinsverksamhet skulle beskattas där rörelsen var etablerad, medan domstolen i *RAL* kom till slutsatsen att spelmaskinsverksamhet skulle anses utgöra en underhållningsmässig tjänst som beskattas där tjänsten utförs. Anledningen till EG-domstolens olika bedömning i de till synes lika fallen är att omständigheterna i övrigt var väldigt olika. I *Berkholz* hade beskattningskonsekvenserna blivit väldigt krångliga om beskattning skulle ske ombord på fartygen. Det skulle först leda till beskattning i Tyskland, varefter fartyget skulle segla ut utanför mervärdesskatt territoriet där ingen mervärdesskatt skulle kunna uttas, för att slutligen bli beskattning i Danmark. I *RAL* är det tydligt att företaget etablerat sig på kanalöarna för att undvika beskattning och bolagets upplägg var troligen inspirerat av utgången i *Berkholz*. Hade domstolen följt samma linje som i *Berkholz* hade bolaget kommit undan mervärdesbeskattning av de tjänster bolaget tillhandahöll.

Domstolen gjorde olika bedömningar i de båda fallen, vilket eventuellt öppnar upp för nya möjligheter för företag som vill försöka slippa ifrån mervärdesbeskattning. Ett möjligt scenario är att ett företag som bedriver spelmaskinsverksamhet ombord på färjor som seglar mellan medlemsstater väljer att etablera sin rörelse på kanalöarna. Frågan är hur EG-domstolen då skulle resonera. Beskattning där rörelsen är etablerad hade lett till nollbeskattning då kanalöarna inte använder sig av mervärdesbeskattning och som vi såg i *RAL* ansåg EG-domstolen inte att ett sådant resultat skulle bli rationellt. Beskattning av

spelmaskinsverksamhet ombord på fartyg är inte möjlig så länge det inte finns fast personal ombord på fartygen som sköter spelmaskinerna. Skulle ett fast etableringsställe trots det anses föreligga ombord hade beskattningen blivit väldigt komplicerad. Troligtvis kommer EG-domstolen aldrig att behöva ta ställning till frågan eftersom beskattningsresultat sannolikt inte leder till en konflikt mellan medlemsstater. Skattemyndigheterna inom EU är efter *Berkholz* medvetna om att beskattning av spelmaskinsverksamhet inte kan ske ombord på fartyg. Myndigheterna på kanalöarna torde inte heller ha något att invända mot upplägget.

EG-domstolen har gjort bedömningar som utan tvivel överraskat de inblandade parterna och även utomstående. I *DFDS* frångicks sålunda den tidigare generella åsikten att en separat juridisk person inte kunde anses utgöra ett fast etableringsställe då detta annars skulle ha lett till en nollbeskattningssituation. Hade domstolen gjort bedömningen att ett separat juridisk person inte kunde utgöra ett fast etableringsställe hade detta öppnat upp för upplägg där resebolag etablerade sina rörelser i till exempel Danmark där de undantas från beskattning. De danska bolagen skulle sedan upprätta dotterbolag som fungerat som agenter eller mellanmän i andra medlemsstater. Agenterna skulle ha knutit avtal med kunderna i dessa stater men handlingarna skulle ha utställts i det danska bolagets namn och för dess räkning. För att få en så lindrig mervärdesbeskattning som möjligt skulle de danska bolagen ha tagit emot alla dotterbolagens inkomster och sedan skickat tillbaka pengar i form av provision. Endast provisionen skulle i så fall mervärdesbeskattas. EG-domstolen fann inte att beskattningsresultatet blev rationellt och gjorde därför bedömningen att en separat juridisk person kan vara ett fast etableringsställe och därför ska alla inkomster som det fasta etableringsstället erhåller bli mervärdesbeskattade på platsen för det fasta etableringsstället.

Att EG-domstolen använder sig av doktrinen kring ”rationellt resultat” för att underkänna upplägg som innebär att mervärdesskatt inte ska utgå inom Gemenskapen kan uppfattas som orättvist mot företag som av skatterättsliga, men kanske även andra, skäl väljer att etablera sig utanför Gemenskapen. För medlemsstaten och medborgarna där mervärdesskatt enligt EG-domstolens rationella resultat ska utgå är doktrinen säkerligen av godo. Risken finns att ”rationellt resultat” blir en säkerhetsventil som domstolen använder för att slå ner på samtliga upplägg som inte bedöms fördelaktiga för Gemenskapen. Vi anser att kriteriet ”rationellt resultat” ibland verkar kunna tolkas väl extensivt.

Då mervärdesskatterätten är ett område som är harmoniserat inom EU måste den nationella lagstiftningen stämma överens med EG-rätten. Den svenska mervärdesskattelagen följer därför reglerna i mervärdesskattedirektivet. Liksom inom EG-rätten finns det i den svenska lagstiftningen ingen förklaring till begreppet fast etableringsställe. I förarbetena till ML hänvisas det till EG-rätten. I propositionen till den nya mervärdesskattelagen, som kom 1994, hänvisades det emellertid till Kommissionens uttalande att varje fast installation kan utgöra ett fast etableringsställe. Kommissionens åsikt har senare fått ge vika för EG-domstolens tolkning av begreppet. Uppstår oklarhet kring vad som konstituerar ett fast etableringsställe anser vi att Skatteverket ställningstagande på ett bra sätt ger handledning. Skatteverkets ställningstagande bygger på EG-domstolens rättspraxis och stämmer enligt vår uppfattning väl överens med gällande rätt. En företagare bör emellertid vara medveten om att Skatteverkets tolkning av EG-domstolens domar inte nödvändigtvis till punkt och pricka överensstämmer med hur en skattemyndighet i en annan medlemsstat tolkar samma praxis. Önskar ett företag upprätta ett fast etableringsställe i en annan EU-stat bör därför i första hand EG-domstolens praxis studeras. Det torde emellertid vara så att om det svenska företaget följer Skatteverkets

kriterier för fasta etableringsställen kommer ingen dubbelbeskattningssituation uppstå. Det som kan inträffa är att en nollbeskattningssituation uppstår om skattemyndigheten i landet där företaget upprättat ett fast etableringsställe inte anser att kriterierna för fast etableringsställe är uppfyllda, och att ett sådant fast etableringsställe därför inte existerar.

Vi har alltså i denna uppsats försökt klargöra vad som är gällande rätt när det gäller fasta etableringsställen. Att tolka domstolens praxis är tämligen svårt eftersom utgången i varje mål påverkats av de unika omständigheter som förelegat i de individuella fallen och därför hade eventuellt en definition i direktivet varit att föredra. Kommissionen har dock uttalat att en sådan definition inte nödvändigtvis skulle lösa tolkningssvårigheterna kring begreppet. Någon definition från lagstiftarens sida är därför inte att vänta.

De flesta problemen som uppstår i samband med fasta etableringsställen inom EU hade kunnat lösas genom att mervärdesskattesatserna helt harmoniserades i medlemsstaterna. Den gemensamma inre marknaden skulle då även fungera mer ändamålsenligt. Det skulle ur mervärdesskattesynpunkt inte spela någon roll i vilken land ett företag etablerade sig eftersom reglerna kring mervärdesskatten skulle vara desamma i alla medlemsstaterna. Vi har dock en lång väg att vandra innan medlemsstaternas mervärdesskattesystem på allvar kan harmoniseras. Politiken styr utvecklingen och för närvarande verkar Kommissionen acceptera att en harmonisering ligger långt i framtiden.

7.2 Etablering av fast etableringsställe i ett annat land

Syftet med uppsatsen var vidare att undersöka hur svenska företag som köper eller säljer tjänster kan använda sig av fasta etableringsställen i andra länder, både inom och utom EU, för att ur mervärdesskattesynpunkt uppnå en så förmånlig beskattning som möjligt. Att upprätta ett fast etableringsställe i ett annat land med lägre mervärdesskattesats eller i ett land som saknar mervärdesskatt är framförallt intressant för svenska företag som bedriver verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt, till exempel banker och försäkringsbolag. Dessa företag har nämligen inte rätt till återbetalning av den moms de erlägger vid inköp av tjänster. Mellan EU:s medlemsstater varierar mervärdesskattesatserna mellan 15 och 25%. Luxemburg tillämpar en av de lägsta mervärdesskattesatserna, 15%, medan Sverige tillämpar den högsta, 25%. Det kan därför teoretiskt sett vara intressant för ett svenskt företag som inte bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet att upprätta ett fast etableringsställe i Luxemburg och genom detta fasta etableringsställe köpa in tjänster som det sedan vidarebefordrar till huvudkontoret i Sverige.

Företaget har ingen möjlighet att få tillbaka den erlagda mervärdesskattesatsen eftersom bolaget inte bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet men kommer genom att etablera sig i Luxemburg minska sina kostnader för mervärdesskatt med tio procentenheter. Erfarenhet visar att gränshandel kan påverkas om skillnaden i mervärdesskattesatserna överstiger fem procentenheter. Eftersom en etablering i Luxemburg medför avsevärda kostnader tror vi att ett sådant upplägg endast lönar sig för bolag som gör riktigt stora förvärv av tjänster.

Upprättas ett fast etableringsställe istället i Schweiz så kan det fasta etableringsstället köpa in mervärdesskattepliktiga tjänster och sedan få tillbaka den erlagda mervärdesskatten när företaget skickar tjänsterna vidare till huvudkontoret beläget i Sverige. Anledningen till detta är att Schweiz, i motsats till vad som gäller inom EU, ser transaktioner mellan bolag som ingår i en och samma rättsliga enhet som mervärdesskattepliktiga. När det fasta etableringsstället skickar tjänsten vidare till huvudkontoret i Sverige ses detta följaktligen

som en skattepliktig transaktion enligt den schweiziska lagstiftningen men eftersom tjänsten anses omsatt i destinationslandet, Sverige, så utgår ingen schweizisk mervärdesskatt på denna transaktion. Det fasta etableringsstället har rätt till avdrag för den ingående schweiziska mervärdesskatten. Att upprätta ett fast etableringsställe i Schweiz kan alltså vara mycket intressant för ett svenskt företag som inte bedriver verksamhet som är mervärdesskattepliktig. En risk med detta upplägg är dock att EG-domstolen fortfarande inte tagit ställning till om transaktioner mellan ett fast etableringsställe som är beläget utanför Gemenskapen och dess huvudkontor beläget inom EU är befriade från mervärdesskatt. I *FCE Bank* fastslog visserligen EG-domstolen att transaktioner mellan filial och huvudkontor när dessa utgör del i en och samma rättsliga enhet inte är mervärdesskattepliktiga. Domen gällde dock transaktioner mellan ett fast etableringsställe i Italien och huvudkontoret i England. Då bägge dessa länder är medlemsstater i EU är frågan fortfarande öppen huruvida bedömningen skulle bli densamma om det fasta etableringsstället var beläget i ett tredje land som Schweiz.

Ett annat problem med upplägg där fasta etableringsställen belägna utanför Sverige används för att köpa in tjänster är att företaget måste kunna visa att det fasta etableringsstället inte upprättats endast för att lindra skattebördan. Det måste med andra ord finnas andra motiv till etableringen än just de skattemässiga. Mervärdesskattebefriade subjekt som en skola eller ett sjukhus kan därför knappast med framgång motivera att de upprättat ett fast etableringsställe i Luxemburg på andra grunder än rent skattemässiga.

För att Skatteverket ska godkänna det fasta etableringsstället som plats för beskattning så torde det krävas att det fasta etableringsstället på något sätt drar nytta av de inköpta tjänsterna. Först och främst måste dock det fasta etableringsstället leva upp till kriterierna för fast etableringsställe som EG-domstolen fastställt. Kraven på mänskliga och tekniska resurser, det fasta etableringsställets beroende ställning och att beskattningsresultatet blir rationellt måste vara uppfyllda. EG-domstolen torde inte finna att beskattningsresultatet blir rationellt om det fasta etableringsställets enda uppgift är att köpa in tjänster till huvudkontoret som är beläget i en annan medlemsstat än det fasta etableringsstället.

Sammanfattningsvis kan konstateras att fasta etableringsställen må vara en skatteplanerarens dröm. Det krävs dock att etableringens uppfyller ett antal kriterier och att dess existens kan försvaras genom andra skäl än skattemässiga. Belöningen kan för ett mervärdesskattebefriat subjekt utgöra tio procentenheter lägre momskostnader för ett etableringsställe i Luxemburg eller, möjligen, befrielse från moms för ett etableringsställe i Schweiz eller ett annat tredje land med motsvarande regler kring koncerninterna transaktioner. Denna belöning kan vara nog så attraktiv för vissa företag varför vi anser att konsekvenserna av reglerna kring fasta etableringsställen bör ses över vidare.

Referenslista

EG-rättsliga referenser

Fördrag

Europeiska Unionen – Konsoliderade versioner av fördraget om Europeiska Unionen och fördraget om upprättande av Europeiska Gemenskapen.

Direktiv

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

Rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter - Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i Gemenskapens territorium.

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

Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter.

Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter.

Kommissionens förslag till nittonde direktiv 96/41/EG av den 25 juni 1996 om anpassning till den tekniska utvecklingen av bilagorna II, III, VI och VII till rådets direktiv 76/768/EEG om tillnärmning av medlemsstaternas lagstiftning om kosmetiska produkter

Praxis

C-168/84, Gunter Berkholz mot Finanzamt Hamburg-Mitte-Alstadt, REG [1985] sid. I-02251.

C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S mot Finanzamt Flensburg, REG [1996] sid. I-02395.

C-260/95, Commissioners of Custom and Excise mot DFDS A/S, REG [1996] sid. I-01005.

C-190/95, ARO Lease BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen, REG [1997] sid. I-4383.

C-452/03, RAL Channel Islands Ltd m.fl. mot Commissioners of Custom & Excise, REG [2005] sid. I-03947.

C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd och County Wide Property Investments Ltd mot Commissioners of Customs & Excise, REG [2006] sid. I-01609.

C-210/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate mot FCE Bank plc, REG [2006] sid. I-2803.

C-73/06, Planzer Luxembourg Sarl mot Bundeszentralamt für Steuern, REG [2007] sid. 00.

Förslag till avgörande

C-168/84 Förslag till avgörande av generaladvokat Mancini föredraget den 6 juni 1985. Gunter Berkholz mot Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, REG [1985] sid. I-02251.

C-231/94 Förslag till avgörande av generaladvokat Cosmas föredraget den 1 februari 1996. Faaborg-Gelting Linien A/S mot Finanzamt Flensburg, REG [1996] sid. I-02395.

C-260/95 Förslag till avgörande av generaladvokat La Pergola föredraget den 16 januari 1997. Commissioners of Customs and Excise mot DFDS A/S, REG [1996] sid. I-01005.

C-190/95 Förslag till avgörande av generaladvokat Fennelly föredraget den 12 december 1996. ARO Lease BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Grote Onderneming te Amsterdam, REG [1997] sid. I-4383.

C-452/03 Förslag till avgörande av generaladvokat Poiares Maduro föredraget den 27 januari 2005. RAL (Channel Islands) Ltd m.fl. mot Commissioners of Customs & Excise, REG [2005] sid. I-03947.

C-210/04 Förslag till avgörande av generaladvokat Léger föredraget den 29 september 2005. Ministero dell'Economia e delle Finanze och Agenzia delle Entrate mot FCE Bank plc, REG [2006] sid. I-2803.

C-73/06 Förslag till avgörande av generaladvokat Trstenjak föredraget den 19 april 2007. Planzer Luxembourg Sarl mot Bundeszentralamt für Steuern, REG [2007] sid. 00.

KOM-rapporter

KOM (2005) 334 slutlig, Bryssel 20.7.2005, Ändrat förslag till Rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster.

KOM (2003) 822 slutlig, Bryssel 23.12.2003, Förslag till Rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster.

KOM (2000) 348 slutlig, Bryssel 07.06.2000, Meddelande från Kommissionen till Rådet och Parlamentet; Strategi för förbättring av mervärdesskattesystemets funktion inom ramen för den inre marknaden.

COM (88) 799 final, Bryssel 20.12.1988, Second Report from the Commission on the application of the common system of Value Added Tax.

COM (85) 586 final, Bryssel 31.10.1985, Commission Report to the Council, Arrangements for the refund of Value Added Tax to taxable persons not established in the territory of the country.

Svenska referenser

Lagrum

Mervärdesskattelag (1994:200).

Inkomstskattelag (1999:1229).

Förarbeten

Regeringens proposition, utländska företagens mervärdesskatt i Sverige, 2001/02:28.

Förordningar

Författningssamlingsförordningen (1976:725)

Offentligt tryck

Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2007.

Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2007.

Skatteverkets ställningstagande 36/06, drn: 131 500981-06/111.

Övriga referenser

Internationella arbeten

OECD Model Tax Convention on Income and Capital, Paris, 2005.

Utländsk lagstiftning

Schweiziska Mehrwertsteuergesetz, SR-nummer 641.20.

Utländskt praxis

Judgment of the High Court of Justice of 23 March 2006 in HM Revenue and Customs v. Zurich Insurance Company, Case No. CH/2005/APP/0592, [2006]EWHC 593(Ch).

Bibliografi

Alhager, Eleonor, Kleerup, Jan, Melz, Peter och Öberg, Jesper, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, Norstedts Juridik, 2007.

Burrows, Noreen och Greaves, Rosa, *The Advocate General and EC Law*, Oxford University Press, New York, 2007.

Schenk, Alan och Oldman, Oliver, *Value Added Tax – A Comparative Approach*, Cambridge University Press, New York, USA, 2007.

Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger, *EG-Skatterätt*, andra upplagan, Iustus Förlag, 2006.

Slutsatser

Terra, Ben och Wattel, Peter, *European Tax Law*, fjärde upplagan, Kluwer Law International, Haag, Nederländerna, 2005.

Terra, Ben, *The Place of supply in European VAT*, Kluwer Law International, Haag, Nederländerna, 1998.

Terra, Ben, *Sales Taxation*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer 1988.

Can, Harun, *Swiss VAT Treatment of Cross-Border Services between a Company's Head Office and its Fixed Establishment*, International VAT Monitor, 2006, sid 420.

Swinkels, Joep, *Fixed Establishments and VAT-Saving Schemes*, International VAT Monitor, 2006, sid 415.

