



LUNDS UNIVERSITET

Ekonomihögskolan
Institutionen för handelsrätt
HARK12 Kandidatuppsats i skatterätt
Kandidatuppsats

VT 2009

Begreppet

Fast etableringsställe

med anledning av

Rådets direktiv 2008/8/EG

avseende platsen för tillhandahållande av tjänster

Handledare Oskar Henkow

Författare Jenny Olsson



LUNDS UNIVERSITET



Tack

Jag vill inledningsvis rikta ett stort tack till *Elisabeth Ellner*, *Anders Sundqvist* och *Urban Anterud* på Skatteverket som givit mig uppslag till uppsatsämne, en hel del intressant material och sin dyrbara tid. Jag vill tacka min handledare *Oskar Henkow* som givit många goda råd men framför allt bidragit till att stötta och visa stort tålamod. Jag vill också tacka min chef *Annika Wallenborg* för förståelse när jag behövt ledighet. Slutligen vill jag tacka mina nära och kära som alltid stöttat och visat stor förståelse, särskilt vill jag tacka *Zara* för boende under alla resor till Lund och min kära *Oscar*.

Jenny Olsson
Gävle den 31 maj 2009



Sammanfattning

Den 1 januari 2010 träder rådets direktiv 2008/8/EG som avser platsen för tillhandahållanden av tjänster kraft i medlemsstaterna. Ända sedan 1960-talet då mervärdesskattesystemet infördes har målet varit att beskattning bör ske i konsumtionsmedlemsstaten. Av praktiska skäl genomfördes inte denna princip för tillhandahållanden av tjänster och det i skrivande stund gällande mervärdesskattedirektivet anger som huvudregel att platsen för tillhandahållande av tjänster ska anses vara den plats där tillhandahållaren är etablerad. 2010 genomförs destinationsprincipen som huvudregel för tillhandahållanden mellan beskattningsbara personer. Förändringen reser dock en del nya frågor.

Vilken medlemsstat mervärdesskatten ska tillfalla avgörs av var omsättning, det vill säga platsen för tillhandahållande, av en tjänst anses vara gjord. Detta avgörs i sin tur av var tillhandahållaren är etablerad. Finns flera etableringar måste det avgöras från vilken av dessa tjänsten tillhandahållits. Begreppet fast etableringsställe finns inte definierat, och kommer inte heller att definieras, i mervärdesskattedirektivet utan har varit föremål för tolkning av EG-domstolen i en rad mål sedan 1984. Men EG-domstolens fokus har vid definition av begreppet har legat på *från* och inte *till* vilken etablering ett tillhandahållande gjorts.

Syftet med uppsatsen är att definiera begreppet fast etableringsställe i syfte att utröna betydelsen av befintlig rättspraxis vid utformningen av de nya reglerna i direktiv 2008/8/EG. Urval har gjorts med fokus på den i rådets direktiv 2008/8/EG ändrade huvudregeln när det gäller tillhandahållanden mellan beskattningsbara personer.

Ett fast etableringsställe är enligt fastslagen praxis bland annat (1) en plats med stadigvarande personella och materiella resurser som är nödvändiga för att kunna tillhandahålla en viss tjänst, (2) en plats med egen personal eller en organisation med tillräcklig grad av varaktighet där avtal kan upprättas och administrativa beslut fattas, (3) en plats med en uppställningsplats för fordon som används i verksamhet som avser transporttjänster eller uthyrning av fordon, (4) en plats som faller under ett bolag som har en biträdande roll i förhållande till sitt huvudkontor och slutligen (5) en plats som inte endast används för verksamhet av förberedande eller biträdande art. Till detta kommer syftet (med reglerna för omsättningsland) rationell anknytning som enligt fastslagen praxis innebär (1) enkelhet för handelsparterna, (2) enkelhet att fastställa platsen för tillhandahållande, (3) om den uppfyller målet att beskattning ska ske i konsumtionsmedlemsstaten samt (4) om den undanröjer kompetenskonflikter eller utebliven beskattning.

Till den del den avser begreppet rationell anknytning kan praxis sägas ha haft stor betydelse för den ändrade lydelsen i rådets direktiv 2008/8/EG. Ändringen i övrigt har till stor del resulterat i en rad undantag från huvudregeln för särskilt angivna tjänster. Eftersom någon definition av begreppet fast etableringsställe inte tas in i rådets direktiv 2008/8/EG är begreppet fortfarande beroende av EG-domstolens tolkning. Dock torde praxis få en utvidgad betydelse då begreppet ska komma att omfatta såväl tillhandahållarens (vilket fortfarande är aktuellt för tillhandahållanden till icke beskattningsbara personer) som förvärvarens fasta etableringsställe. Frågor som samfakturering och till vilken etablering ett tillhandahållande gjorts torde bli skattemyndigheternas och domstolarnas utmaning framöver.



Innehållsförteckning

Förkortningar

1 Inledning	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Syfte	2
1.3 Avgränsning	2
1.4 Metod	2
1.5 Disposition	3
2 Historik	4
3 Gällande rätt	5
3.1 Mervärdesskattedirektivet	6
3.2 Mervärdesskattelagen	6
3.3 Etableringsbegreppet	6
3.3.1 <i>Tolkning av begreppet fast driftsställe</i>	6
3.3.1.1 Berkholz	6
3.3.1.2 Faaborg-Gelting Linien A/S	7
3.3.1.3 DFDS A/S	8
3.3.1.4 ARO Lease BV	9
3.3.1.5 RAL Ltd	11
3.3.1.6 Aktiebolaget NN	12
3.3.1.7 Planzer Luxembourg Sàrl	14
3.3.1.8 Kollektivavtalsstiftelsen TTR Trygghetsrådet	15
3.4 Sammanfattande diskussion – fast driftsställe	17
3.4.1 <i>Begreppet fast driftsställe – analys</i>	17
3.4.1.1 Personella och tekniska resurser	17
3.4.1.2 Beroendeställning – biträdande roll	18
3.4.1.3 Rationell anknytning	19
3.4.1.4 Geografiskt tillämpningsområde	22
3.4.1.5 Beskattningsbar person för alla förvärv	23
3.4.2 <i>Begreppet säte</i>	24
3.4.3 <i>Sammanfattning i kortform</i>	24
4 Rådets direktiv 2008/8/EG	25
4.1 Artikel 43 Beskattningsbar person	25
4.2 Artikel 44 och 45 Huvudregeln	26
4.3 Övriga artiklar	26
4.4 Begreppet fast etableringsställe från 1 januari 2010	27



5 Förslag till ändring av den svenska lagstiftningen	28
5.1 Finansdepartementets promemoria	28
5.2 Fast etableringsställe i den ändrade mervärdesskattelagen	29
6 Avslutande diskussion	30
6.1 Praxis betydelse för det ändrade mervärdesskattedirektivet	30
6.2 Etableringsbegreppet och praxis roll från 1 januari 2010	31

Källförteckning

Förkortningar

Direktiv 2008/8/EG	Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållanden av tjänster
Direktiv 2008/9/EG	dels rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat
EGD	EG-domstolen
GA	generaladvokaten
Mervärdesskattedirektivet	Rådets direktiv av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, 2006/112/EG
ML	SFS 1994:200, Mervärdesskattelag
Sjätte direktivet	Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund



1 Inledning

1.1 Bakgrund

De allra flesta kommersiella transaktioner av varor och tjänster är föremål för mervärdesskattning. Var omsättningen av dessa transaktioner görs, det vill säga var platsen för leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst anses vara, styr vilken medlemsstat mervärdesskatten ska tillfalla. Slutligen, när det gäller tjänster (vilka ska behandlas här), avgörs enligt huvudregeln platsen för tillhandahållande av tjänster mellan företag av var ett företag är etablerat. I de fall det finns flera etableringar, måste det avgöras om en tjänst ska anses tillhandahållen från det huvudsakliga etableringsstället eller från ett annat fast etableringsställe. Resultatet av detta avgörande kan få stora skattemässiga konsekvenser för såväl företag som medlemsstater och konsumenter, bland annat på grund av att medlemsstaterna använder sig av olika skattesatser och till viss del olika regler. Härav följer att fastställande av var ett företag har sin etablering och huruvida denna etablering varit inblandad i tillhandahållandet är av största vikt.

Begreppet fast etableringsställe finns inte definierat i vare sig EG-rätten eller i mervärdesskattelagen. Definitionen vilar istället helt å hållet på EGD:s tolkning i ett antal domar, den första och ännu aktuella EG-domen avgjordes 1984¹. Det ska poängteras att begreppen fast driftsställe och fast etableringsställe är synonyma². Vid genomgång av EG-domar för tiden då begreppet fast driftsställe var gällande kommer detta begrepp att användas. I den övriga framställningen kommer begreppet fast etableringsställen användas.

Den 1 januari 2010 träder direktiv 2008/8/EG i kraft. Den kanske viktigaste innebörden av detta är att huvudregeln för var en tjänst ska anses omsatt ändras. Från att i över fyrtio år ha utgått ifrån var tillhandahållaren har sin etablering kommer förvärvarens etablering istället att vara avgörande. Med anledning av denna stora förändring ska begreppet fast etableringsställe behandlas i det följande.

¹ Mål C-168/84 Berkholz

² KOM(2003)822 slutlig, avsnitt 8, s. 10



1.2 Syfte

Det primära syftet med uppsatsen är att definiera begreppet fast etableringsställe i syfte att utröna betydelsen av befintlig rättspraxis vid utformningen av de nya reglerna i direktiv 2008/8/EG. Ett sekundärt syfte är att undersöka den nya huvudregeln för B2B.

1.3 Avgränsning

Uppsatsen begränsas till att behandla tjänstetransaktioner mellan beskattningsbara personer. Fokus ligger på huvudregeln, som återfinns i artikel 43 mervärdesskattedirektivet (artikel 44 direktiv 2008/8/EG), med avseende på beskattningsbara personer³. I den svenska lagstiftningen återfinns motsvarande huvudregel idag i 5 kap. 8 § första stycket ML (5 kap. 5 § ML enligt föreslagen ändring i mervärdesskattelagen⁴). I den mån det tjänar uppsatsens syfte kommer dock leverans av varor, något av de särreglerade tillhandahållandena av tjänster och tillhandahållanden till icke beskattningsbara personer att beröras.

Någon genomgång av begreppet fast driftsställe enligt OECD:s modellavtal kommer inte att göras av den anledningen att detta avser direkt skatt medan mervärdesskatt utgör en indirekt skatt, varför avtalet inte är relevant i detta sammanhang.⁵ Av samma anledning kommer genomgång av inkomstskattelagens definition av begreppet inte göras.

Beskrivningen av praxis betydelse för utformningen av direktiv 2008/8/EG begränsas till att omfatta de i uppsatsen genomgångna EG-domarna, vilka definierar begreppet fast etableringsställe och behandlar huvudregeln. Hänsyn tas med andra ord inte till eventuella ytterligare EG-domar som fått betydelse för direktiv 2008/8/EG. Momspaketet, vilket antogs av Europeiska Unionens råd i februari 2008, innehåller två direktiv och en förordning. Uppsatsen begränsas till att enbart behandla direktiv 2008/8/EG som avser platsen för tillhandahållande av tjänster.

1.4 Metod och material

För uppsatsens syfte har traditionell juridisk metod använts. Komparativ metod har till viss del använts vid jämförelse mellan de domslut som ligger till grund för definitionen av begreppet fast etableringsställe. Vid den systematiska genomgången av EG-domarna har jag utgått ifrån det tidigaste målet (*C-168/84 Berkholz*) för tolkning av begreppet. Sökning har så gjorts på samtliga EG-domar som hänvisar till detta mål varefter, för uppsatsens syfte, värdefulla domar bland dessa valts ut och presenterats i kronologisk ordning. Urval har gjorts med fokus på definitionen av begreppet fast etableringsställe. Övriga rättskällor i form av KOM-dokument, Rådets direktiv och svensk författning har använts liksom doktrin, vilken dock är begränsad på området. Då den svenska implementeringen i skrivande stund inte är klar har Finansdepartementets promemoria Fi2009/2270 använts som källa, vilken redogör för den föreslagna svenska ändringen av mervärdesskattelagen.

³ Se avsnitt 4.2 *Platsen för tillhandahållande av tjänster*

⁴ Fi2009/2270, s. 15

⁵ Mål C-210/04 FCE Bank plc, punkt 39



1.5 Disposition

Uppsatsens avsnitt 2 ger en kort beskrivning av mervärdesskattens och mervärdesskattedirektivets historia fram till idag. I avsnitt 3 görs en genomgång av gällande rätt på mervärdesskatteområdet, såväl den EG-rättsliga som den nationella. Vidare görs i samma avsnitt en kronologisk genomgång av de viktigaste domarna som ligger till grund för definitionen av begreppet fast etableringsställe. Därefter görs en sammanfattande diskussion om definitionen av begreppet fast etableringsställe och i någon mån begreppet säte. Avsnitt 4 redogör för de nya bestämmelserna i direktiv 2008/8/EG. Förslag till den svenska lagstiftningen och en jämförelse av överrensstämmelsen av denna med direktiv 2008/8/EG görs i avsnitt 5. Slutligen, i avsnitt 6, förs en diskussion kring praxis betydelse för de nya bestämmelserna samt etableringsbegreppets och praxis roll från ikraftträdandet av direktivet 1 januari 2010.



2 Historik

Mervärdesskatt är en generell konsumtionsskatt och samtidigt medlemsstaternas och gemenskapens inkomstkälla. En av de viktigaste rättskällorna som styr mervärdesskatten inom gemenskapen är det nu gällande mervärdesskattedirektivet, vilket omfattas av sekundärrätten inom EG-rätten. På grund av dels snabba omvärldsförändringar och dels målet om harmonisering inom gemenskapen, har mervärdesskatten reglerats i en rad direktiv, bland annat det Sjätte mervärdesskattedirektivet⁶. Detta direktiv, vilket varit föremål för ett stort antal ändringar, upphävdes den 28 november 2006 och ersattes med mervärdesskattedirektivet. Avsikten var att detta genom sin ändrade struktur skulle vara tydligare och enklare att förstå. Mervärdesskattedirektivet måste implementeras i den nationella rätten, varför Sverige ska anpassa, tillämpa och tolka sin lagstiftning i enlighet med detta.⁷ Den svenska lagstiftningens motsvarighet återfinns i mervärdesskattelagen (1994:200). EGD:s domar utgör en viktig rättskälla vid uttolkning av EG-rätten.

Ända sedan mervärdesskattesystemet infördes på 1960-talet har det ansetts att beskattningen borde ske i konsumtionsmedlemsstaten (destinationsprincipen), den grundläggande principen om att mervärdesskatt skall tillfalla den medlemsstat i vilken konsumtionen äger rum, lades då till grund. Men om beskattning alltid skulle ske där konsumtionen ägde rum fanns det risk för allvarliga praktiska problem, menade EG-lagstiftaren. Detta gjorde att man under arbetet med det sjätte mervärdesskattedirektivet slog fast att huvudregeln när det gällde platsen för tillhandahållande, och därmed beskattning, av en tjänst skulle vara den plats där tillhandahållaren var etablerad (ursprungslandsprincipen). Skulle en tjänst beskattas någon annanstans var den tvungen att omfattas av ett uttryckligt undantag.⁸ Denna beskattningsmetod överfördes in i mervärdesskattedirektivet och är i skrivande stund ännu gällande.

När det gäller tjänstehandel har det under senare år skett stora förändringar på grund av bland annat globaliseringen och den tekniska utvecklingen. Arbetet med att genomföra beskattning i konsumtionsmedlemsstaten har varit en lång process som den 1 februari 2008 resulterade i att Europeiska unionens råd antog det så kallade momspaketet. Momspaketet består av två direktiv (och en förordning) som båda medför ändringar i mervärdesskattedirektivet, dels direktiv 2008/8/EG, dels direktiv 2008/9/EG. Syftet med de nya direktiven är, förutom en anpassning till omvärldsförändringen, bland annat att minimera företagens administrativa bördor, bevara medlemsstaternas skatteintäkter och lösa problem som uppkommit vid tillämpningen av de i mervärdesskattedirektivet gällande reglerna. Ikraftträdandet av direktiven kommer till viss del att ske i olika omgångar (1 januari 2010, 2011, 2013 och 2015) men huvuddelen träder i kraft den 1 januari 2010⁹.

⁶ Rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977

⁷ Alhager E, Rättsfallssamling i EG-moms, s. 15

⁸ KOM(2003) 822 slutlig, s. 2

⁹ Rådets direktiv 2008/8/EG, artikel 2, 3, 4 och 5



3 Gällande rätt

Av artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet framgår att tillhandahållande av (varor och) tjänster som görs mot ersättning av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap ska vara föremål för mervärdesskatt. Var detta tillhandahållande anses omsatt och därmed ska beskattas framgår av artiklarna 43-59 i samma direktiv. Det framgår att tillhandahållande av tjänster ska ha gjorts mot ersättning, det ska med andra ord ha skett en omsättning och den ska ha gjorts i en viss stat för att mervärdesskatt ska betalas till denna stat. Om omsättning och således beskattning bestäms till en viss stat ska andra stater inte beskatta den aktuella tjänsteomsättningen¹⁰.

Motsvarande regler finns i, dels 1 kap. 1 § ML vari framgår att mervärdesskatt ska betalas till staten vid omsättning inom landet av (varor och) tjänster när denna omsättning är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet, dels i 5 kap 4-8 §§ samt 11 § ML vari framgår var omsättning och beskattning ska ske. För att veta huruvida mervärdesskatt ska betalas till en viss stat måste bestämning alltså göras av var omsättning ska anses ha skett, inom eller utom landet.

3.1 Mervärdesskattedirektivet i nuvarande lydelse

Mervärdesskattedirektivet i dess nuvarande lydelse anger i artikel 43 att platsen för tillhandahållandet av en tjänst som huvudregel ska bestämmas till den plats där säljaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller från säljarens fasta etableringsställe om tjänsten tillhandahållits härifrån. De tjänster som omfattas av huvudregeln är serveringstjänster, skiljedomsuppdrag, personliga tjänster och uthyrning av transportmedel för att nämna några. Från denna huvudregel finns i artiklarna 44-55 ett antal undantag där omsättning anses gjord utifrån var en tjänst anses tillhandahållen utan att koppling görs till säljarens (eller köparens) säte eller fasta etableringsställe, var tjänsten anses tillhandahållen avgörs istället av andra kriterier, exempelvis avgörs tillhandahållandet av en fastighetstjänst utifrån var fastigheten är belägen. Andra exempel på undantag från huvudregeln är kulturella tjänster (vilka omfattar bland annat underhållningsmässiga tjänster) och transporttjänster. Artiklarna 56-59 utgör ytterligare undantag från huvudregeln och omfattar de så kallade kunskaps tjänsterna, vilka enligt artikel 56.1 anses tillhandahållna en näringsidkare där köparen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har sitt fasta etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls. Exempel på dessa tjänster är konsulttjänster, finansieringstjänster och elektroniska tjänster.

¹⁰ Mål C-111/05 Aktiebolaget NN, punkt 45-46



3.2 Mervärdesskattelagen i nuvarande lydelse

De svenska regler som motsvarar de i förra avsnittet redovisade artiklarna i mervärdesskattedirektivet återfinns i 5 kap 4-8 §§ samt 11 § ML. Här anges som huvudregel i 8 § första stycket ML att för det fall en tjänst inte är särreglerad gäller att omsättningen av denna tjänst anses ha gjorts där den som tillhandahåller tjänsterna har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe från vilket tjänsterna tillhandahålls. De särreglerade undantagen återfinns i 5 kap 4-7 §§ samt 11 § ML, de så kallade kunskapstjänsterna regleras i 5 kap 7 § ML.

3.3 Etableringsbegreppet

Varken i mervärdesskattedirektivet eller i ML finns någon definition av begreppet fast etableringsställe. Med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster har begreppet i artikel 9.1 sjätte direktivet, vilken motsvarar artikel 43 (och för tjänster som bestäms utifrån en särskild anknytningspunkt artiklarna 44-59) i mervärdesskattedirektivet, istället tolkats av EGD i ett flertal domar. De, för syftet med denna uppsats, viktigaste målen kommer att gås igenom i det följande.

3.3.1 Tolkning av begreppet fast etableringsställe

3.3.1.1 C-168/84 Berkholz

Första gången EGD hade att definiera begreppet fast driftsställe (vilket är synonymt med det numera använda begreppet fast etableringsställe¹¹) var i mål C-168/84 Berkholz, vilket fått tjäna som utgångspunkt vid definitionen i efterföljande domars tolkningar.

Günter Berkholz med säte i Hamburg i Tyskland, bedrev verksamhet i form av installation och drift av spelautomater och liknande. Den huvudsakliga verksamheten bedrevs på fastlandet medan ett antal spelautomater installerats ombord på tyska färjor. Dessa färjor gick i reguljärtrafik mellan Puttgarden i Tyskland och Rødbyhavn i Danmark. Tvisten i målet mellan Berkholz och den tyska skattemyndigheten avsåg huruvida omsättningen var hänförlig till det tyska sätet eller, i förekommande fall, ett fast driftsställe ombord på färjorna. Enligt Berkholz skulle omsättningen anses hänförlig till ett sådant fast driftsställe varför tjänsterna till den del de tillhandahölls på danskt vatten skulle beskattas i Danmark och till den del de tillhandahölls på internationellt vatten inte skulle beskattas alls.

Det ska inledningsvis poängteras att GA underkände spelautomattjänsterna som underhållningsmässiga tjänster enligt artikel 9.2 c (nu artikel 52), vilken anger tillhandahållandet från den plats där dessa tjänster fysiskt utförs. GA avgjorde att spelautomattjänsterna inte kunde omfattas av denna artikel på grund av sin ”icke stationära karaktär”¹². EGD tycktes dela den åsikten och avgjorde målet utifrån artikel 9.

¹¹ KOM(2003)822 slutlig, avsnitt 8, s. 10

¹² Generaladvokatens förslag till avgörande i Mål C-168/84 Berkholz, punkt 2



EGD förklarade att artikel 9 måste tolkas "inom ramen för sjätte direktivets generella system" och angav att syftet med artikel 9 är "att fastställa en rationell avgränsning av tillämpningsområdet för respektive nationell lagstiftning på mervärdesskatteområdet genom att på ett enhetligt sätt fastställa den fiskala anknytningen för tillhandahållandet"¹³, detta för att undvika såväl kompetenskonflikter i form av dubbelbeskattning som utebliven beskattning.¹⁴

Då målet avsåg tillhandahållanden ombord på havsgående fartyg fastställdes först direktivets territoriella tillämpningsområde. EGD fastslog att artikel 9 inte begränsar medlemsstaternas frihet att beskatta tjänster som tillhandahålls utanför området för deras territoriella suveränitet ombord på havsgående fartyg som lyder under deras jurisdiktion. Direktivet föreskriver inte, menar domstolen, att tjänster som tillhandahålls utanför området för en stats territoriella suveränitet ska undantas från skatteplikt.¹⁵

Det ankommer vidare på varje medlemsstats skattemyndighet att fastställa vilken anknytningspunkt som förefaller mest ändamålsenlig för en bestämd tjänst ur fiskal synpunkt. Den primära anknytningspunkten bestäms av huvudregeln i artikel 9.1 (nu artikel 43) till den plats där leverantören etablerat sin rörelse. En annan plats, från vilken en tjänst anses tillhandahållen, kan endast komma i fråga om anknytningen till den plats där leverantören har etablerat sin rörelse inte leder till någon rationell lösning ur fiskal synpunkt eller skapar konflikt med en annan medlemsstat.¹⁶

För att ett tillhandahållande av tjänst ska kunna anknytas till en annan plats än den där leverantören har etablerat sin rörelse ska, enligt EGD, denna plats genom ständig samverkan mellan de mänskliga och tekniska resurser som är nödvändiga för att tillhandahålla bestämda tjänster uppfylla vissa minimikrav i fråga om stabilitet. Tjänsterna ska i ett sådant fall dessutom inte rationellt kunna anknytas till den plats där leverantören har etablerat sin rörelse.¹⁷

Beskattning skulle sammanfattningsvis ske i Tyskland där Berkholz hade etablerat sätet. Artikel 9 föreskriver, anger EGD, inte någon begränsning för medlemsstaterna att beskatta på internationellt vatten. Berkholz kunde inte anses bedriva verksamhet från ett fast driftsställe då minimikravet för nödvändiga mänskliga och tekniska resurser inte ansågs vara uppfyllt.

3.3.1.2 C-231/94 Faaborg-Gelting Linien

Det danska bolaget Faaborg-Gelting bedrev restaurangverksamhet ombord på färjor i trafik mellan Faaborg i Danmark och Gelting i Tyskland. I målet klargjorde EGD att restaurangverksamhet i form av servering inte utgör leverans av varor utan ska anses utgöra ett tillhandahållande av (en sammansättning av en mindre del mat och en övervägande del)

¹³ Mål C-168/84 Berkholz, punkt 5

¹⁴ Mål C-168/84 Berkholz, punkt 14

¹⁵ Mål C-168/84 Berkholz, punkt 16

¹⁶ Mål C-168/84 Berkholz, punkt 17

¹⁷ Mål C-168/84 Berkholz, punkt 18



tjänster i den mening som avses i artikel 6.1 (nu artikel 24.1) sjätte direktivet.¹⁸ EGD hade herefter att ta ställning till platsen för tillhandahållande av tjänsten i fråga.

GA framhöll de praktiska problem det skulle innebära om platsen för tillhandahållandet bestämdes till ett fast etableringsställe ombord på färjan då denna har en rutt genom avresehamnens territorialvatten, vidare genom internationellt vatten och slutligen genom ankomsthavnens territorialvatten. Om tillhandahållandet skulle bestämmas ske från ett fast driftsställe på färjan skulle det bli nödvändigt att bestämma omfattningen av tillhandahållandet under respektive del av färjans rutt. Detta, menade GA, skulle vara svårbedömt och medföra risk för beskattningsskillnader vilket inte skulle skapa en rationell avgränsning av tillämpningsområdet.¹⁹

I princip lutade sig EGD i sin helhet mot tidigare praxis i C-168/84 Berkholz dock med en språklig utveckling och menade att ett fast driftsställe ska uppvisa ett minimum av permanens i form av den samtidiga och stadigvarande förhandenvaron av personal och materiella resurser²⁰. Faaborg-Gelting hade både personal stationerad på färjan och nödvändig utrustning men EGD bestämde platsen för tillhandahållandet till bolagets etableringsställe då detta ansågs utgöra den skattemässigt mest ändamålsenliga anknytningspunkten²¹, i enlighet med GAs resonemang.

3.3.1.3 C-260/95 DFDS

I C-260/95 DFDS utgör inte artikel 9.1 (nu artikel 43) föremål för EGD:s tolkning utan artikel 26.2 (nu artikel 307) i det sjätte direktivet vilken avgör platsen för tillhandahållande av restjänster. Dock har såväl artikel 9.1 som artikel 26.2 samma innebörd i fråga om platsen för tillhandahållande, båda artiklarna anger att beskattning av tjänsten ska ske där leverantören (enligt artikel 26, resebyrå) har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahållits. Målet är härför generellt intressant i fråga om EGD:s resonemang och tolkning av begreppet fast driftsställe. Frågan i målet avsåg huruvida ett engelskt dotterbolag, som agerade i egenskap av generalagent, kunde utgöra fast driftsställe i England då det till resenärer sålde paketresor vilka i ett sådant fall skulle anses omsatta i England. DFDS huvudkontor var beläget i Danmark. Tilläggas ska att det danska bolaget utnyttjat möjligheten att undanta resebyråtjänster från mervärdesskatt enligt övergångsbestämmelser i sjätte mervärdesskattedirektivet²².

EGD hänvisar till C-168/84 Berkholz och konstaterar åter att en annan plats än den där leverantören har etablerat sin rörelse endast kan komma i fråga när anknytningen till rörelsens säte inte leder till en rationell lösning ur skatterättslig synvinkel eller för det fall den skapar behörighetskonflikter. Dessutom ska denna plats ha en viss stadigvarande beskaffenhet vad gäller nödvändiga personella och tekniska resurser.

¹⁸ Mål C-321/94 Faaborg-Gelting, punkt 14

¹⁹ Generaladvokatens förslag till avgörande i Mål C-231/94 Faaborg-Gelting, punkt 21-22

²⁰ Mål C-321/94 Faaborg-Gelting, punkt 17

²¹ Mål C-321/94 Faaborg-Gelting, punkt 18

²² Se artikel 28.3 b och bilaga F till sjätte mervärdesskattedirektivet



Det finns en uppenbar fördel för arrangören, menar EGD, i att den skatterättsliga anknytningen för en researrangörs samtliga tjänster bestäms till rörelsens säte.²³ En systematisk tillämpning på detta sätt riskerar att leda till snedvridningar i konkurrensen, då den skapar incitament för företag att förlägga sätet till en annan medlemsstats territorium för att undvika beskattning när vissa stater utnyttjat möjligheten att undanta den här typen av tjänster från mervärdesskatt.²⁴ Mot denna bakgrund, och med tanke dels på att försäljningen av resorna faktiskt sker i den andra medlemsstaten, dels med tanke på de många delar en restjänst utgörs av (vilket kan försvåra bestämningen av bland annat beskattningsort), avgör EGD att det fasta driftsstället som är beläget i en annan medlemsstat än den där rörelsen är etablerad leder till en rationell lösning ur skatterättslig synvinkel.²⁵ Finns ett fast driftsställe ska en restjänst med andra ord beskattas där.

För att avgöra om det i målet förelåg ett sådant fast driftsställe prövade EGD dotterbolagets oberoende ställning till det danska DFDS samt huruvida dotterbolaget var tillräckligt stadigvarande i fråga om nödvändiga personella och tekniska resurser. Det faktum att det engelska dotterbolaget, som är en egen juridisk person, äger sina egna lokaler är inte i sig tillräckligt för att fastställa ett oberoende i förhållande till DFDS. Istället, menade EGD, talar den omständigheten att DFDS innehar hela aktiekapitalet i dotterbolaget samt de avtalsenliga skyldigheter moderbolaget ålagt dotterbolaget för att det senare endast biträder DFDS.²⁶ EGD ansåg med tanke på antalet anställda som alltid finns närvarande för tillhandahållande av restjänsterna att dotterbolaget uppfyllde det i rättspraxis uppställda kravet på stadigvarande. Mot bakgrund av detta fastställde EGD att bolaget i England faktiskt har de kännetecken som utmärker ett (för moderbolaget) fast driftsställe.²⁷

3.3.1.4 C-190/95 ARO Lease BV

ARO, ett leasingföretag med verksamhet i Nederländerna, leasade också ut personbilar till kunder i Belgien via en självständig förmedlare etablerad i Belgien. Förmedlaren erhöll provision från ARO. Kunden valde själv ut bil hos en bilhandlare i Belgien varpå ARO betalade bilen och därefter hyrde ut den till kunden enligt ett separat leasingavtal upprättat via ARO:s huvudkontor i Nederländerna. Förmedlaren var inte involverad i upprättandet av leasingavtalen. Enligt avtalet, som löpte under tre till fyra år, åvilade det kunden att stå för underhåll av bilen och eventuell belgisk vägskatt medan ARO ansvarade för reparationer och bärgning i händelse av skada, en risk ARO tecknat försäkring mot. ARO förfogade inte över vare sig kontor eller uppställningsplats för bilarna i Belgien. EGD prövade om de faktiska omständigheterna i fallet var tillräckliga för att ARO skulle anses ha ett fast driftsställe i Belgien och därmed skulle vara skattskyldig i Belgien.

EGD påpekade att det, med hänsyn till att transportmedel lätt kan överskrida gränser, är svårt eller till och med omöjligt att fastställa den plats där de används varför vare sig användningsort eller leveransort praktiskt kan användas som kriterium för fast driftsställe vid

²³ Mål C-260/95 DFDS A/S, punkt 21

²⁴ Mål C-260/95 DFDS A/S, punkt 23

²⁵ Mål C-260/95 DFDS A/S, punkt 24

²⁶ Mål C-260/95 DFDS A/S, punkt 26

²⁷ Mål C-260/95 DFDS A/S, punkt 28



uthyrning av transportmedel.²⁸ Platsen där bilen är registrerad och vägskatt betalas hör samman med var bilen ska användas och utgör inte heller, menar EGD, relevanta kriterier avseende tillämpningen av artikel 9.1 (nu artikel 43²⁹), vilken ska tillämpas strikt på uthyrning av transportmedel.³⁰

Först prövades om de faktiska omständigheterna var tillräckliga för att ARO skulle anses ha ett fast driftsställe i Belgien. EGD tog ställning till vilken tjänst som huvudsakligen tillhandahålls vid leasing och framhöll att de huvudsakliga momenten (förhandling, upprättande, undertecknande, administration och leverans till kunderna av leasingföretagets bilar) sammantaget utgör leasingtjänsten, för vilken avtal upprättas i Nederländerna.³¹ Upprättandet av avtalet är med andra ord en grundförutsättning för tillhandahållandet. Övriga moment, vilka utförts i Belgien, bör enligt EGD endast betraktas som komplement till leasingtjänsten.³²

Kommissionen och den danska regeringen ansåg att det finns anledning att beakta de verkliga ekonomiska förhållandena och att anse platsen där den ekonomiska verksamheten faktiskt bedrivs som den plats där tjänsten tillhandahålls. EGD bemötte dock detta resonemang och underströk att gemenskapslagstiftaren hade denna teori i åtanke för artikel 9 dock med undantag för huvudregeln i artikel 9.1.³³

GA ansåg å sin sida det inte orimligt att tillämpa platsen där leverantören har etablerat sin rörelse såsom den plats där leasingen ska anses tillhandahållas. Enbart det faktum att en medlemsstat kan komma att bli finansiellt lidande som en konsekvens härav är inte relevant.³⁴ GA påpekade att de aktiviteter som ARO:s förmedlare i Belgien utför, utgör separata tjänster vilka är beskattningsbara i Belgien förutsatt att det är där de har etablerat sina rörelser. Det är tveksamt, enligt GA, om dessa förmedlare för ARO:s räkning kan anses uppfylla kravet på stadigvarande närvaro av personella resurser. Av samma skäl kan tillhandahållandet av reparations- och underhållstjänster inte likställas med en permanent närvaro av tekniska resurser.³⁵

EGD ansåg att leasingtjänsten till ARO:s kunder, vilken tillhandahålls från Nederländerna, utgör ett separat led liksom tillhandahållandet av bilen (själva bilköpet från bilhandlaren i Belgien till ARO). Dessa självständiga förmedlare kan, ansåg EGD, inte anses utgöra stadigvarande personella resurser i den mening som avses i rättspraxis. Då ARO ”varken förfogar över egen personal eller en organisation med en tillräcklig grad av varaktighet där avtal kan upprättas och administrativa beslut fattas, det vill säga en struktur som är lämplig för att självständigt kunna tillhandahålla de avsedda tjänsterna, kan detta företag inte anses ha

²⁸ Mål C-190/95 ARO Lease BV, punkt 14 och 20

²⁹ Från 1 januari särregleras långtidsuthyrning och långtidsleasing av transportmedel, se avsnitt 4.3 *Övriga artiklar*

³⁰ Mål C-190/95 ARO Lease BV, punkt 21

³¹ Mål C-190/95 ARO Lease BV, punkt 18

³² Mål C-190/95 ARO Lease BV, punkt 21

³³ Mål C-190/95 ARO Lease BV, punkt 23-24

³⁴ Generaladvokatens förslag till avgörande i Mål C-190/95 ARO Lease BV, punkt 27

³⁵ Generaladvokatens förslag till avgörande i Mål C-190/95 ARO Lease BV, punkt 30



ett fast driftsställe i Belgien”. Med beaktande av dessa omständigheter ansåg inte EGD att ARO tillhandahållit sina leasingtjänster från ett fast driftsställe i Belgien.³⁶

3.3.1.5 C-452/03 RAL Ltd

RAL-koncernen, bedrev till slutet av år 2000 spelverksamhet i England. Sedan gjordes en omstrukturering varpå ett utlandsbaserat dotterbolag, CI, bildades på Guernsey på Kanalöarna utanför gemenskapens territorium. Ytterligare två dotterbolag bildades i England. De tre dotterbolagen i England hyrde lokalerna och innehade de tillstånd som krävdes för att driva spelhallarna. De ägde också spelautomaterna och ansvarade för dessas skick samt skötte den dagliga driften via cirka 600 anställda. CI hade ingen egen personal i England. RAL i England gav i uppdrag åt CI att möjliggöra användandet av spelautomaterna för allmänheten genom att installera och sköta driften. CI i sin tur gav i uppdrag åt de två andra dotterbolagen att tillhandahålla spelautomater respektive sköta driften.

Omstruktureringen hade sin grund i ett skatteplaneringssystem. Detta system byggde på att platsen för tillhandahållandet av speltjänsterna skulle ligga utanför gemenskapens territorium med resultatet att RAL-koncernen skulle undgå skyldigheten att betala mervärdesskatt i England och dessutom ha rätt till återbetalning av den ingående mervärdesskatt bolaget erlagt.

Frågan i målet gäller huvudsakligen huruvida CI kan anses tillhandahålla speltjänsterna från fasta driftsställen i England, trots sin etablering utanför gemenskapens territorium, enligt artikel 9.1 (nu artikel 43). I förekommande fall är frågan om den relevanta anknytningspunkten ska vara den plats där leverantören har ett fast etableringsställe från vilken tjänsten tillhandahålls eller om den ska vara den plats där leverantören har etablerat sin rörelse.

EGD inledde med att hänvisa till målet *Berkholz* och klargjorde att artikel 9 sjätte direktivet innehåller regler för fastställande av skattemässig anknytning där punkt 1 utgör en generell regel emedan punkt 2 anger ett antal särskilda skattemässiga anknytningar. Syftet med artikeln är att dels undvika kompetenskonflikter, dels undvika utebliven beskattning. Vidare hänvisade EGD till mål *C-327/94 Dudda* (punkt 21) vari fastställs att punkt 1 inte har något företräde framför punkt 2 vilket innebär att en prövning i första hand ska göras om ett tillhandahållande omfattas av artikel 9.2 om så inte är fallet omfattas det av tillämpningsområdet för artikel 9.1 (nu artikel 43).³⁷ EGD hade först att utreda vilken typ av tjänst som tillhandahållits och därmed vilken bestämmelse tillhandahållandet omfattades av.

Kommissionen påpekade att spelautomater utgör underhållning i den mening som avses i artikel 9.2 c (nu artikel 52 a) och hänvisade till målet *Berkholz* där EGD fastslog att ”syftet är att ge passagerarna underhållning”.³⁸

GA ansåg att verksamhetens huvudsyfte skulle vara den avgörande faktorn för om en viss verksamhet skulle betecknas som underhållsmässig i den mening som avses i artikel 9.2 c (nu

³⁶ Mål C-190/95 ARO Lease BV, punkt 21-22

³⁷ Mål C-452/03 RAL Ltd, punkt 23 och 24

³⁸ Generaladvokatens förslag till avgörande i Mål C-452/03 RAL Ltd, punkt 28



artikel 52 a).³⁹ Han framförde vidare fördelen som talar för tillämpningen av samma artikel, i förevarande fall att platsen för tillhandahållandet utan fysisk svårighet kan definieras och kommer att sammanfalla med konsumtionsplatsen. Att tillämpa regeln om den plats där leverantörens rörelse är etablerad skulle i det aktuella målet, enligt GA, medföra icke önskvärda snedvridningar av konkurrensen. Enligt en sådan tillämpning skulle tjänsterna då de tillhandahålls en slutkonsument mervärdesbeskattas i leverantörens stat. Detta skulle skapa incitament att flytta sitt etableringsställe till lågskatteländer med det resultatet att leverantörer etablerade utanför EG inte skulle beskattas eller tillhandahållanden utanför EG ändå skulle beskattas inom EG (dubbelbeskattning).⁴⁰

EGD slog fast att en tjänst för att utgöra underhållning inte förutsätter konstnärlig aktivitet. I enlighet med GA konstaterade EGD vidare att huvudsyftet med de tillhandahållna speltjänsterna är underhållningsmässigt i den mening som avses i artikel 9.2 c (nu artikel 52 a) och inte, som RAL-koncernen hävdade, att erhålla ekonomisk vinning. Härmed uppkom inget problem att fastställa den skattemässiga anknytningen då denna regel bestämmer tillhandahållandet till den plats där tjänsten fysiskt utförs, i detta fall England.

3.3.1.6 C-111/05 Aktiebolaget NN

Trots att transaktionen i målet avser leverans av vara är det av intresse att behandla vissa av frågorna i detta sammanhang. Till den del EGD:s resonemang rör platsen för tillhandahållande av tjänster kommer en noggrannare analys av målet göras.

Det svenska Aktiebolaget NN (hädanefter AB NN) avsåg att träffa avtal som innefattade tillhandahållande och installation av en fiberoptisk sjökabel mellan Sverige och en annan medlemsstat som är skild från Sverige av internationellt vatten. Bolaget sökte förhandsbesked hos Skatterättsnämnden som bedömde tjänsten som omsatt enligt huvudregeln 5 kap 8 § första stycket ML (nationell rätt) och därmed omsatt i sin helhet i Sverige. Bolaget överklagade till Regeringsrätten och menade att tjänsten var att anse som en fastighetstjänst och att mervärdesskatt därmed skulle tas ut inkom på den del av tjänsten som utförts på svenskt fastland och vatten. Regeringsrätten hänsköt frågan till EGD med begäran om tolkning dels avseende huruvida tillhandahållandet var att anse såsom tillhandahållande av tjänst, i förekommande fall en fastighetstjänst, eller leverans av vara, dels avseende i vilket land omsättning skulle anses ha skett och därmed vilken medlemsstat som var behörig att mervärdesbeskatta transaktionen.

Efter en samlad bedömning fann EGD att leverans och installation (installation till skillnad mot tjänsten anpassning av en vara⁴¹) av en kabel utgör en enda transaktion och som sådan en leverans av vara.⁴²

När EGD väl avgjort att tillhandahållandet av kabel och installation av densamma utgör leverans av vara hade den att fastställa platsen för den skattepliktiga transaktionen. Avdelning

³⁹ Generaladvokatens förslag till avgörande i Mål C-452/03 RAL Ltd, punkt 29

⁴⁰ Generaladvokatens förslag till avgörande i Mål C-452/03 RAL Ltd, punkt 32

⁴¹ Mål C-111/05 Aktiebolaget NN, punkt 39

⁴² Mål C-111/05 Aktiebolaget NN, punkt 40



VI i sjätte direktivet innehåller bestämmelser som rör fastställande av platsen för skattepliktiga transaktioner i vilken ingår artikel 8, rörande leverans av varor, och artikel 9, rörande tillhandahållande av tjänster. Med hänvisning till *C-168/84 Berkholz*, klargjorde EGD att ändamålet med bestämmelserna, vilket kan utläsas ur direktivets sjunde övervägande, är att fastställa en rationell avgränsning av tillämpningsområdet för respektive nationell lagstiftning i fråga om mervärdesskatt, genom att på ett enhetligt sätt fastställa platsen för den skatterättsliga anknytningen för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. Ändamålet är också att undvika kompetenskonflikter vilka kan leda till dubbelbeskattning eller utebliven beskattning.⁴³ EGD gjorde en logisk genomgång av reglerna för behörighetskonkurrens, artiklarna 8 och 9 i sjätte direktivet, och klargjorde att dessa för att vara tillämpliga måste kunna ge behörigheten till endast en av de berörda medlemsstaterna att mervärdesbeskatta en transaktion, så även när det gäller installationer.⁴⁴ Ett motsatt resonemang skulle riskera såväl dubbelbeskattning som utebliven beskattning eftersom flera medlemsstater skulle kunna göra anspråk på samma transaktion.

Mot bakgrund av detta resonemang menade EGD att artikel 8.1 a är tillämplig även då installationen på en medlemsstats territorium fortsätter på en annan medlemsstats territorium. Detta ger att platsen för leveransen först är belägen på den ena och därefter på den andra medlemsstatens territorium.⁴⁵

GA drog en parallell till artikel 9.2 a (nu artikel 45) i sjätte direktivet, vilken bestämmer platsen för tillhandahållande av en fastighetstjänst till den plats där fastigheten är belägen. Han menade att denna geografiska anknytningspunkt (liksom för den aktuella installationen av kabel) har fördelen att beskattningsrätten knyts till en materiell omständighet som enkelt och objektivt kan identifieras. Dessa kriterier är dessutom rationella då installationen sker på den plats där varan konsumeras, med tanke på att mervärdesskatten utgör en konsumtionsskatt.⁴⁶

Att bestämma var leveransen av en kabel har skett torde inte skapa några större problem då denna meter för meter installeras på respektive medlemsstats territorium. Svårighet uppkommer dock när det gäller att bedöma testerna, under installationen, när installationen slutförts och slutligen när kabeln tagits i bruk. Till vilken del av kabeln dessa tester hör kan inte knytas en bestämd geografisk plats. Testerna tjänar, enligt EGD, hela kabeln och ska således beskattas i varje medlemsstat i proportion till kabelns längd i den staten.⁴⁷

Slutligen avgjorde EGD huruvida den del av kabeln som installerades på internationellt vatten skulle mervärdesbeskattas eller inte och i så fall vilken medlemsstat som var beskattningsbehörig. Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet (nu artikel 2.1) är medlemsstaterna skyldiga att ta ut mervärdesskatt på varje leverans av varor som sker mot vederlag inom landets territorium (vilket även innefattar vatten) av en skattskyldig person i egenskap av denna. EGD kom till den slutsatsen att beskattning inte kan göras på internationellt vatten då

⁴³ Mål C-111/05 Aktiebolaget NN, punkt 43

⁴⁴ Mål C-111/05 Aktiebolaget NN, punkt 45

⁴⁵ Mål C-111/05 Aktiebolaget NN, punkt 46

⁴⁶ Generaladvokatens förslag till avgörande i Mål C-111/05 Aktiebolaget NN, punkt 83-84

⁴⁷ Mål C-111/05 Aktiebolaget NN, punkt 49



detta inte utgör territorium för någondera medlemsstaten och därmed inte omfattas av dessas suveränitet.⁴⁸

Sammanfattningsvis är varje medlemsstat således behörig att beskatta leverans, installation och de tjänster som är hänförliga till den installationen av fiberoptisk kabel i förhållande till kabelns sträckning i den staten. Någon mervärdesskatt ska dock inte tas ut till den del kabeln sträcker sig över internationellt vatten.

3.3.1.7 C-73/06 Planzer Luxembourg Sàrl

Planzer Luxembourg Sàrl (Planzer), ett transportbolag bildat enligt luxemburgsk rätt och dotterbolag till Planzer Transport AG (Planzer AG) med säte i Schweiz, ansökte 1997 och 1998 vid den tyska skattemyndigheten om återbetalning av den mervärdesskatt som bolaget erlagt i Tyskland i samband med köp av bränsle. Med ansökningarna bifogades intyg utfärdat av den luxemburgska skattemyndigheten, som visade att bolaget var mervärdesskatteskyldigt under luxemburgskt momsregistreringsnummer.

Den tyska skattemyndigheten avslög ansökningarna med motiveringen att Planzer inte uppfyllt de i den nationella rätten uppställda villkoren för beviljande av återbetalning. Bolaget hade inte visat att dess säte var beläget i Luxemburg, eftersom det bland annat inte hade någon telefon på den adress som angetts i intyget. Den tyska skattemyndigheten ansåg att orten för bolagets styrelse var belägen i Schweiz och inte i Luxemburg.

Det ska i sammanhanget nämnas att skattskyldiga personer som inte var etablerade inom gemenskapens territorium, enligt nationell tysk rätt inte hade rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt hänförlig till leverans av bränsle⁴⁹. Avgörande för återbetalning var huruvida bolaget kunde anses ha etablerat sätet eller ha ett fast driftsställe i Luxemburg och frågan (aktuell i detta sammanhang) rörde därför tolkningen av begreppet ”sätet för sin ekonomiska verksamhet”. För att betecknas som ”skattskyldig person som inte är etablerad på gemenskapens territorium” ska denna person inte haft någon av de anknytningspunkter som framgår i trettonde direktivet⁵⁰, bland dessa anknytningspunkter återfinns bland annat ”sätet för sin verksamhet”.⁵¹ Motsvarande bestämmelse för ”skattskyldig som inte är etablerad inom landet” återfinns i åttonde direktivet⁵².

Planzer hyrde lokaler i Luxemburg. Bolagets företagsledare var bosatta i Schweiz respektive Italien men befann sig i Luxemburg vid ett flertal tillfällen varje månad.

Planzer hade sina anställda chaufförer i Luxemburg, bolagets samtliga lastbilar var registrerade här och bolaget skötte förvaltning och räkenskaper i Luxemburg, varifrån fakturor även utfärdades. Luxemburg var bolagets stadgeenliga säte och här fattades de

⁴⁸ Mål C-111/05 Aktiebolaget NN, punkt 59-60

⁴⁹ Mål C-73/06 Planzer Luxembourg Sàrl, punkt 16

⁵⁰ Rådets trettonde direktiv 86/560/EEG

⁵¹ Mål C-73/06 Planzer Luxembourg Sàrl, punkt 52-53

⁵² Rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG



väsentliga besluten avseende bolagets ledning. Via Planzer AG i Schweiz bedrevs emellertid den operativa verksamheten.

Med hänvisning till målen *Berkholz*, *DFDS* och *ARO Lease*⁵³ redogjorde EGD för de kriterier som fast rättspraxis uppställer för att ett fast driftsställe ska anses föreligga. Begreppet fast driftsställe måste uppfylla vissa minimikrav avseende personella och tekniska resurser, vilka är nödvändiga för att tillhandahålla vissa angivna tjänster. Vidare skall ett fast driftsställe ha en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att självständigt kunna tillhandahålla en avsedd tjänst. Vid tillämpningen av de mervärdesskatterättsliga bestämmelserna, särskilt avseende transporttjänster, innebär begreppet fast driftsställe ett kontor där avtal kan upprättas och dagliga administrativa beslut kan fattas, liksom en uppställningsplats för de fordon som används för nämnda verksamhet. Endast det faktum att fordonen är registrerade i en medlemsstat är inte tecken på ett fast driftsställe i den medlemsstaten.⁵⁴ EGD tillade att en fast inrättning som endast används för verksamhet av förberedande eller biträdande art inte utgör ett fast driftsställe.⁵⁵

EGD klargjorde att det förekommer en distinktion mellan begreppen ”sätet för sin verksamhet” och ”fast driftsställe” där ”det förra begreppet i enlighet med gemenskapslagstiftarens vilja har större självständig räckvidd än det andra”.⁵⁶

En mängd faktorer måste beaktas vid avgörandet var ett bolag har etablerat sätet såsom; det stadgeenliga sätet, orten för den centrala förvaltningen, den ort på vilken bolagsledningen sammanträder, den ort där bolagets allmänna policy beslutas, bosättningsorten för företagsledarna, orten där bolagsstämman hålls, där administrativa handlingar och bokföringshandlingar förvaras och där merparten av företagets finansiella transaktioner sköts.⁵⁷ Slutligen kan en fiktiv etablering som utgör ett kännetecken för brevlådeföretag inte betecknas som säte för den ekonomiska verksamheten, i den mening som avses i artikel 1.1 trettonde direktivet.⁵⁸ Den ort där bolaget har sin centrala förvaltning och de väsentliga besluten avseende ledningen av bolaget fattas, ska enligt EGD förstås som den plats där bolaget har sätet för sin ekonomiska verksamhet, i detta fall Schweiz.⁵⁹

3.3.1.8 C-291/07 Kollektivavtalsstiftelsen TTR Trygghetsrådet

Inledningsvis ska sägas att vid tiden för EGD:s avgörande i målet hade mervärdesskattedirektivet trätt i kraft, dock rörde målet redovisningsperioder för vilka bestämmelserna i såväl sjätte direktivet som mervärdesskattedirektivet var tillämpliga⁶⁰. EGD erinrade om detta och hänvisade till att de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet och i

⁵³ Målen C-168/84, C-260/95 och C-190/95

⁵⁴ Mål C-73/06 Planzer Luxembourg Sàrl, punkt 54 och 55

⁵⁵ Mål C-73/06 Planzer Luxembourg Sàrl, punkt 56

⁵⁶ Mål C-73/06 Planzer Luxembourg Sàrl, punkt 58

⁵⁷ Mål C-73/06 Planzer Luxembourg Sàrl, punkt 61

⁵⁸ Mål C-73/06 Planzer Luxembourg Sàrl, punkt 62

⁵⁹ Mål C-73/06 Planzer Luxembourg Sàrl, punkt 63

⁶⁰ Mål C-291/07 Kollektivavtalsstiftelsen TTR Trygghetsrådet, punkt 2



mervärdesskattedirektivet har nästintill identiska lydelse.⁶¹ I målet använde sig EGD huvudsakligen dock av det sjätte direktivet.

Kollektivavtalsstiftelsen Trygghetsrådet (hädanefter kallad TTR) har enligt stadgarna till ändamål att på olika sätt vara till stöd för såväl arbetstagare som arbetsgivare i olika uppsägnings- och övertalighetssituationer, en verksamhet som faller utanför direktivets tillämpningsområde. Utöver denna verksamhet bedriver TTR försäljning av tjänster i samband med utlokalisering av företag, en verksamhet för vilken det är registrerat som skattskyldigt till mervärdeskatt. Denna verksamhet uppges motsvara 5 procent av TTR:s totala verksamhet. TTR hade för avsikt att förvärva konsulttjänster från bland annat Danmark för att använda uteslutande inom ramen för den icke beskattningsbara verksamheten. Målet avsåg huruvida TTR skulle betraktas som skattskyldig/beskattningsbar person enligt artikel 9 till den del förvärvet från en beskattningsbar person i en annan medlemsstat avsåg endast den verksamhet som faller utanför direktivets räckvidd.

EGD inledde med en genomgång av fast rättspraxis avseende fastställande av platsen för den skatterättsliga anknytningen och förhållandet mellan punkt 1 och punkt 2 i artikel 9 i sjätte direktivet med hänvisning till bland annat målen *Berkholz* och *RAL*.

Konsulttjänsterna omfattas av artikel 9.2 e (nu artikel 56.1 c) i sjätte direktivet vilket stadgar att platsen för tillhandahållande till beskattningsbara personer som är etablerade inom gemenskapen men inte i samma land som leverantören, är det land där kunden har etablerat sin rörelse. EGD konstaterade att det i artikel 9.2 e (nu artikel 56) inte preciseras något villkor för att den beskattningsbara personen ska förvärva en tjänst för sin ekonomiska verksamhet för att omfattas av artikelns tillämpningsområde. Huruvida en sådan tjänst kommer att användas inom ramen för den beskattningsbara verksamheten eller inte spelar således ingen roll.⁶²

EGD:s resonemang, liksom GAs, tog sin utgångspunkt i dels ändamålet med artikel 9 vilket är att undvika dubbelbeskattning eller utebliven beskattning, dels intresset av att uppnå enkelhet i användandet för handelsparterna.⁶³ Eftersom det ligger på leverantörens ansvar att kontrollera huruvida en kund är en beskattningsbar person eller inte skulle det enligt en motsatt tolkning i många fall försvåra för såväl leverantören som skattemyndigheterna i medlemsstaterna att fastställa platsen för tillhandahållandet av tjänsterna⁶⁴.

EGD besvarade frågan med att artikel 9.2 e (nu artikel 56) i sjätte direktivet ska tolkas så att den som förvärvar en konsulttjänst från en beskattningsbar person i en annan medlemsstat ska anses som beskattningsbar person för alla förvärv, även de som görs för enbart en verksamhet som faller utanför direktivets tillämpningsområde.⁶⁵

⁶¹ Mål C-291/07 Kollektivavtalsstiftelsen TTR Trygghetsrådet, punkt 23

⁶² Mål C-291/07 Kollektivavtalsstiftelsen TTR Trygghetsrådet, punkt 28

⁶³ Mål C-291/07 Kollektivavtalsstiftelsen TTR Trygghetsrådet, punkt 30-31

⁶⁴ Generaladvokatens förslag till avgörande i Mål C-291/07 Kollektivavtalsstiftelsen TTR Trygghetsrådet, punkt 41

⁶⁵ Mål C-291/07 Kollektivavtalsstiftelsen TTR Trygghetsrådet, punkt 35

3.4 Sammanfattande diskussion – fast driftsställe

Om ett bolag har en eller flera anknypningspunkter inom samma medlemsstat uppkommer inget problem avseende tolkningen av begreppet fast etableringsställe i enlighet med artikel 9.1 (nu artikel 43). Tolkningsproblemet uppstår först när ett bolag har två eller flera anknypningspunkter placerade i olika medlemsstater. I det följande skall redogöras för de sammantagna kriterier som enligt fast rättspraxis ska vara uppfyllda för att en anknytning ska kunna anses utgöra ett fast etableringsställe och när ett sådant fast etableringsställe anses utgöra en rationell anknytning. Analys skall också göras av särskilt intressanta resonemang och utgångar vid jämförelser av några av målen.

3.4.1 Begreppet fast driftsställe - analys

3.4.1.1 Personella och tekniska resurser

EGD avgör som ett första kriterium vilka resurser ett etableringsställe måste ha för att betecknas som fast driftsställe. I domen i målet *Berkholz* (som avsåg spelautomattjänster ombord på havsgående färjor) angav EGD att anknytningspunkten, det vill säga den plats en viss tjänst skattemässigt anses knuten till, i enlighet med artikel 9.1 (nu artikel 43) primärt ska bestämmas till den plats där ett företag har etablerat sin rörelse. Endast om denna plats inte leder till en rationell lösning kan en annan plats komma i fråga. För att denna senare plats ska anses uppfylla kraven på ändamålsenlighet ska här finnas en ständig samverkan mellan de mänskliga och tekniska resurser som är nödvändiga för att tillhandahålla en bestämd tjänst. Dessa resurser måste dessutom uppfylla ett minimum av stabilitet och permanens i form av den samtidiga och stadigvarande personal och de materiella resurser som erfordras för att tillhandahålla en viss tjänst och kan med andra ord inte vara av tillfällig natur.⁶⁶

Berkholz ansågs inte uppfylla detta kriterium då någon fast personal inte placerats på färjorna och EGD fastslog därmed att ”spelautomater som är installerade ombord och på vilka det utförs periodiskt underhåll” inte kan utgöra ett fast driftsställe.⁶⁷ I domen i målet *Faaborg-Gelting* (som avsåg restaurangtjänster ombord på färjor) fanns såväl de personella som de tekniska resurserna, dock gjorde EGD sin bedömning utifrån en fiskalt ändamålsenlig anknytning och kom på så sätt fram till att restaurangtjänsterna skulle anses tillhandahållna från den plats där bolaget etablerat sin rörelse.⁶⁸ Utgången i målen är således lika trots att omständigheterna i de båda målen skiljer sig åt.

I *Berkholz* bedömer EGD först om ett fast driftsställe finns, när det konstaterats att så inte är fallet anses platsen för tillhandahållande självklar. I *Faaborg-Gelting* avgör EGD märkligt nog att restaurangverksamhet på ett fartyg inte anses uppfylla kriteriet avseende de resurser som erfordras för att tillhandahålla de aktuella tjänsterna, trots att det av målet framgår att en ”organisatorisk helhet”, innefattande lokaler, utrustning och stadigvarande personal, ställs till

⁶⁶ Mål C-168/84 *Berkholz*, punkt 17-18, se också Mål C-321/94 *Faaborg-Gelting*, punkt 17

⁶⁷ Mål C-168/84 *Berkholz*, punkt 18

⁶⁸ Mål C-321/94 *Faaborg-Gelting*, punkt 18



förfogande.⁶⁹ Någon ytterligare argumentation för EGD inte utan avgör istället målet direkt enligt den i *Berkholz* fastslagna metoden, det vill säga, finns det ett fast driftsställe kan detta endast komma ifråga om företagens säte inte medför en rationell lösning.

I domen i målet *ARO* gav prövning av de faktiska omständigheterna att de huvudsakliga momenten vid tillhandahållandet sammantaget utgör en leasingtjänst. Momentet i form av upprättande av avtal är dock en grundförutsättning för tillhandahållandet. De självständiga mellanhänder det nederländska bolaget *ARO* anlitat i Belgien förmedlade kontakten mellan kunderna och *ARO* men hade ingen del i ingåendet av dessa avtal. *ARO* förfogade inte heller över vare sig kontor eller uppställningsplats för bilarna i Belgien. EGD fastslog att för att en (leasing-) tjänst ska kunna tillhandahållas från ett fast driftsställe ska bolaget förfoga över egen personal eller en organisation med tillräcklig grad av varaktighet där avtal kan upprättas och administrativa beslut fattas, det vill säga en lämplig struktur för att självständigt kunna tillhandahålla avsedda tjänster.⁷⁰

EGD gav i domen i målet *Planzer*, i syfte att göra en åtskillnad mellan begreppen säte och fast driftsställe, sin syn på det senare begreppet. När det gäller transporttjänster innebär fast driftsställe, förutom de ovan genomgångna kriterierna, att en uppställningsplats för de fordon som används för den nämnda verksamheten måste finnas. Att dessa fordon är registrerade i berörd medlemsstat utgör inte något tecken på fast driftsställe.⁷¹ Inte heller utgör ”en fast inrättning som endast används för verksamhet av förberedande eller biträdande art” ett fast driftsställe.⁷²

3.4.1.2 Beroendeställning – biträdande roll

Ett andra kriterium EGD uppställer genom domen i målet *DFDS* är att en tjänst anses tillhandahållen från ett bolags fasta driftsställe under förutsättning att bolaget som utgör detta fasta driftsställe inte är oberoende i förhållande till samma bolags säte i en annan medlemsstat, det vill säga under förutsättning att det har en biträdande roll. Så är fallet då ett moderbolag innehar hela aktiekapitalet i sitt dotterbolag samt har ålagt detsamma avtalsenliga skyldigheter. I ett dylikt fall utgör dotterbolaget endast en biträdande roll och betraktas som fast driftsställe.⁷³ Det fasta driftsstället måste därutöver uppfylla kravet på stadigvarande i form av antal anställda som alltid finns närvarande.⁷⁴ En fast inrättning som endast används för verksamhet av förberedande eller biträdande art utgör inte ett fast driftsställe.⁷⁵

Det danska bolaget *DFDS* sålde via sitt dotterbolag, i egenskap av generalagent, i England resttjänster till privatpersoner. Mot bakgrund av principen om beskattning där konsumtionen sker och i syfte att undanröja risken för snedvridning av konkurrensen bedömde EGD att den plats från vilken resttjänsterna tillhandahålls, i det här fallet England, utgör ett fast driftsställe

⁶⁹ Mål C-321/94 Faaborg-Gelting, punkt 13 och punkt 18

⁷⁰ Mål 190/95 *ARO Lease BV*, punkt 18-19

⁷¹ Mål C-73/06 *Planzer Luxembourg Sàrl*, punkt 55

⁷² Mål C-73/06 *Planzer Luxembourg Sàrl*, punkt 56

⁷³ Mål C-260/95 *DFDS A/S*, punkt 26

⁷⁴ Mål C-260/95 *DFDS A/S*, punkt 28

⁷⁵ Mål C-73/06 *Planzer Luxembourg Sàrl*, punkt 56



och därmed en skattemässigt rationell anknytning.⁷⁶ Allt under förutsättning att de övriga kriterierna, mänskliga och tekniska resurser, för fast driftsställe är uppfyllda. Trots att dotterbolaget i England var en självständig juridisk person som ägde sina egna lokaler bedömde EGD detta som *DFDS:s* fasta driftsställe. Att *DFDS* innehade hela aktiekapitalet i dotterbolaget och genom avtal ålagt detsamma skyldigheter blev avgörande, dotterbolaget ansågs härför inte vara oberoende utan inneha en biträdande roll gentemot *DFDS*.⁷⁷

Det kan i sammanhanget vara intressant att göra en jämförelse med det nederländska bolaget *ARO* som via förmedlare i Belgien leasade ut bilar till privatpersoner. I Belgien hade *ARO* varken kontor eller uppställningsplats för bilarna. Avtalet, vilket befanns utgöra det huvudsakliga tillhandahållandet (då detta var en grundförutsättning för transaktionen), upprättades i Nederländerna utan förmedlarnas medverkan. EGD ansåg inte att förmedlarna i Belgien kunde utgöra *ARO:s* fasta driftsställe med motiveringen att *ARO* inte förfogade över egen personal eller en organisation med tillräcklig grad av varaktighet där avtal kan upprättas och administrativa beslut fattas.⁷⁸

I båda målen tillhandahålls tjänster från en annan medlemsstat än den där bolaget har sitt säte. Det är dock intressant att två självständiga juridiska personer, *DFDS:s* dotterbolag å ena sidan och de av *ARO* anlidade självständiga förmedlarna å andra sidan, enligt EGD kan utgöra två olika typer av anknytningspunkter. Omständigheterna i övrigt skiljer förvisso de båda målen åt men man kan fråga sig hur utgången i *DFDS* hade sett ut om dotterbolaget tillhandahållit sina tjänster till andra researrangörer. I ett dylikt fall hade dotterbolaget inte enbart kunnat anses biträda *DFDS* och därmed förmodligen inte heller kunnat utgöra dess fasta driftsställe. Istället utvidgas definitionen av begreppet fast driftsställe i och med *DFDS*.⁷⁹ Om det i *ARO* endast varit fråga om en enda förmedlare skulle utgången enligt ett motsatt resonemang bli att denna kom att utgöra ett fast driftsställe i Belgien.

3.4.1.3 Rationell anknytning

Även om de ovan genomgångna kriterierna är uppfyllda och ett fast driftsställe därmed ligger för handen är det inte med nödvändighet så att en tjänst anses tillhandahållen från detta. Syftet med artikel 9 är att fastställa en rationell avgränsning (eller ett rationellt resultat, vilket ska hanteras likvärdigt i den fortsatta framställningen) av tillämpningsområdet för respektive nationell lagstiftning på mervärdesskatteområdet genom att på ett enhetligt sätt fastställa den skattemässiga anknytningen för tillhandahållandet.⁸⁰ Med andra ord anger artikeln gränsen för var respektive medlemsstats befogenhet att mervärdesbeskatta en viss tjänst ska och får gå. Syftet med detta är att undvika dels kompetenskonflikter i form av dubbelbeskattning dels utebliven beskattning.⁸¹ Artikel 9 begränsar inte medlemsstaternas beskattning av tjänster som tillhandahålls utanför denna stats territoriella suveränitet då de tillhandahålls ombord på ett

⁷⁶ Mål C-260/95 *DFDS A/S*, punkt 24

⁷⁷ Mål C-260/95 *DFDS A/S*, punkt 26

⁷⁸ Mål 190/95 *ARO Lease BV*, punkt 27

⁷⁹ Terra B., *The place of supply in European VAT*, s. 137

⁸⁰ Mål C-168/84 *Berkholz*, punkt 5

⁸¹ Mål C-168/84 *Berkholz*, punkt 14



havsgående fartyg. Direktivets territoriella tillämpningsområde omfattar i ett dylikt fall även internationellt vatten.⁸²

Förhållandet mellan huvudregeln (för att fastställa den skattemässiga anknytningen) i artikel 9.1 (nu artikel 43) och artikel 9.2 (nu artiklarna 44-57) vilken anger en rad särskilda anknytningspunkter, ska tolkas så att artikel 9.1 inte har företräde framför artikel 9.2 vilken alltså inte ska tolkas restriktivt som ett undantag från huvudregeln. Artikel 9.1 utgör istället en restkategori som av förenklings-skäl utgår ifrån den plats där leverantören är etablerad. Därmed undviks svårigheter som hänger samman med att fastställa på vilken plats tjänsten tillhandahålls eller utnyttjas. Att artikel 9.1 inte ska ha företräde framför artikel 9.2 förklaras av att mervärdesskatt enligt den allmänna principen (destinationsprincipen) på mervärdesskatteområdet ska tas ut på konsumtionsplatsen.^{83 84}

De helt olika utgångarna i målen *Berkholz* och *RAL* är anmärkningsvärda då det i de båda fallen rörde sig om spelautomattjänster men där EGD gav stöd för sin tolkning baserat på olika lagrum och principer.

Tillhandahållandet av spelautomattjänster, som var föremål för tolkning i domen i målet *Berkholz*, skedde ombord på färjor, som dessutom gick utanför nationellt territorium. Domstolens fokus låg i bedömningen av huruvida *Berkholz* hade ett fast driftsställe ombord på färjorna och avgörande för bedömningen var artikel 9.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Ansågs inte ett fast driftsställe föreligga skulle tillhandahållandet ombord anknytas till *Berkholz* etablering i Tyskland. EGD underkände färjan som fast driftsställe med motiveringen att *Berkholz* inte hade de nödvändiga personella och tekniska resurser som krävdes (*Berkholz* hade ingen fast personal ombord), ”spelautomater som är installerade ombord på ett havsgående fartyg och på vilka det utförs periodiskt underhåll kan inte utgöra en sådan plats”, dessutom, i enlighet med syftet med artikel 9, ansåg EGD att den plats där *Berkholz* rörelse var etablerad utgjorde en skattemässigt rationell anknytning.⁸⁵

I domen i målet *RAL* fanns spelautomaterna dock på fastlandet i Förenade kungariket medan det av dotterbolagen, CI, som var uppdragsgivare åt övriga dotterbolag (vilka stod för bland annat hela personalresursen i Förenade kungariket), hade etablerat sätet på Kanalöarna utanför gemenskapens område. Vid platsen för CI:s säte bedrevs ingen spelverksamhet. I *RAL* var det aldrig fråga om huruvida platsen för tillhandahållandet i Förenade kungariket var att anse som ett fast driftsställe. Istället prövade domstolen, enligt den i fast rättspraxis fastställda metoden⁸⁶, först huruvida de tillhandahållna tjänsterna kunde omfattas av något av undantagen i artikel 9.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Endast om så inte var fallet skulle det vara aktuellt att göra en bedömning enligt artikel 9.1. EGD bedömde dock de tillhandahållna spelautomattjänsterna som ”underhållsmässiga” enligt artikel 9.2 c (nu artikel 52) enligt vilken platsen för tillhandahållande ska vara den där tjänsterna faktiskt utförs, i detta fall Förenade kungariket. Enligt EGD utgör denna plats en skattemässigt rationell lösning då det dels inte innebär några praktiska svårigheter att fastställa anknytningsplatsen,

⁸² Mål C-168/84 *Berkholz*, punkt 16

⁸³ Rådets andra direktiv 67/228/EEG, artikel 6.3

⁸⁴ Generaladvokatens förslag till avgörande i Mål C-452/03 *RAL Ltd*, punkt 24

⁸⁵ Mål C-168/84 *Berkholz*, punkt 18

⁸⁶ Mål C-327/94 *Dudda*, punkt 21

dels då beskattning sker i konsumtionslandet⁸⁷. Det är i sammanhanget inte oviktigt att koncernens struktur skapades av skattetekniska skäl och, om tjänsterna ansetts tillhandahållna från CI:s säte, skulle ha kommit att leda till utebliven beskattning.

Intressant är att de tillhandahållna speltjänsterna i och med *RAL* byter ”karaktär” från en tjänst som omfattas av huvudregeln i artikel 9.1 (nu artikel 43) till en enligt undantagen i artikel 9.2 klart definierad (underhållsmässig) tjänst. Det ska visserligen poängteras att metoden att först kontrollera huruvida en tjänst omfattas av artikel 9.2 för att senare, om svaret blir nekande, göra en bedömning utifrån artikel 9.1 fastslogs cirka tio år efter målet *Berkholz*. Å andra sidan kan det tyckas att denna metod framgår logiskt utifrån artiklarnas systematik att särreglera vissa klart definierade tjänster. En fråga man kan ställa sig är på vilka grunder EGD gör sin bedömning i *RAL*, lydelsen i artiklarna har inte ändrats och fastslagen praxis ger att spelautomattjänster ska bestämmas utifrån huvudregeln i artikel 9.1. Hade EGD i *Berkholz* ansett att denna typ av tjänster utgjorde en enligt 9.2 c underhållsmässig tjänst skulle den använt sig av denna artikel. Förvisso hänvisar EGD i *RAL* aldrig i klartext till *Berkholz* i fråga om definitionen av de tillhandahållna spelautomattjänsterna, dock går domstolen på GAs linje vilken gör denna hänvisning⁸⁸. I *Berkholz* görs en definition av speltjänsterna som underhållningsmässiga i syfte att särskilja dem från sådana tjänster som är avsedda att täcka sjöfartens direkta behov (och därför är undantagna från mervärdesskatt, vilket inte vidare ska utvecklas här)⁸⁹. I *RAL* görs istället en åtskillnad mellan tjänster vars syfte är ekonomisk vinning och tjänster vars syfte är av underhållningskaraktär⁹⁰. Man kan fråga sig varför EGD inte följer fastslagen praxis och gör sin bedömning utifrån artikel 9.1. Enligt en sådan bedömning hade, då det i målet konstateras att speltjänsterna tillhandahållits från fasta driftsställen i Förenade kungariket och då det konstateras att dessa är att bedöma som CI:s fasta driftsställen⁹¹, EGD kommit till samma resultat som i *Berkholz*. Med hänvisning till ändamålsenlig anknytningspunkt hade platsen för tillhandahållande ansetts vara Förenade Kungariket eftersom CI:s säte etablerat utanför gemenskapen hade lett till utebliven beskattning.

Man kan å andra sidan ställa sig frågan om inte EGD i *Berkholz* borde bedömt spelautomattjänsten som underhållningsmässig. GA i *RAL* uttalade att det i målet *Berkholz* inte var nödvändigt att använda kriteriet för att avgöra huruvida rörelsens etablering skulle leda till en skattemässigt irrationell lösning (och i ett dylikt fall komma att betraktas som tillhandahållande från ett fast driftsställe) ”eftersom spelautomaterna ombord på färjor inte utgjorde ett fast driftsställe i den mening som avses i artikel 9.1”⁹², det var härav ingen tvekan om att tjänsterna var tillhandahållna från *Berkholz* etablering.

Med hänvisning till EGD:s uttalande i *Berkholz*, ”spelautomater som är installerade ombord på ett havsgående fartyg och på vilka det utförs periodiskt underhåll kan inte utgöra en sådan plats”⁹³ (det vill säga fast driftsställe), är det intressant att ställa sig frågan om utgången i

⁸⁷ Mål C-452/03 *RAL*, punkt 33

⁸⁸ Generaladvokatens förslag till avgörande i Mål C-452/03 *RAL*, punkt 28

⁸⁹ Mål C-168/84 *Berkholz*, punkt 21

⁹⁰ Mål C-452/03 *RAL*, punkt 31

⁹¹ Generaladvokatens förslag till avgörande i Mål C-452/03 *RAL*, punkt 47

⁹² Generaladvokatens förslag till avgörande i Mål C-452/03 *RAL*, punkt 60

⁹³ Mål C-168/84 *Berkholz*, punkt 18



Berkholz hade sett annorlunda ut om det funnits en stadigvarande personal ombord. I *Faaborg-Gelting* var de uppställda kriterierna i form av stadigvarande personella och tekniska resurser uppfyllda, istället hänvisade EGD till syftet med artikel 9 rationell anknytning, och bestämde i enlighet härmed tillhandahållandet till den plats där *Faaborg-Gelting* hade etablerat sitt säte.⁹⁴ Kritik har också framförts av Ben Terra med anledning av domstolens ”ovilja att använda fast etablering” i det här fallet⁹⁵. En sådan utgång är sannolik också i *Berkholz* om kriteriet stadigvarande personal varit uppfyllt. Det ska poängteras att GA i *Berkholz* nämnde artikel 9.2 c (nu artikel 52) men avgjorde att spelautomattjänsterna inte kunde omfattas av denna ”på grund av sin icke stationära karaktär”⁹⁶. Det förefaller lite märkligt att platsen för tillhandahållande får styra definitionen av tjänst, vilket blir resultatet av ett sådant uttalande. Just detta fastställande skulle kunna leda till incitament att placera sätet för verksamheten i lågskatteländer vilket uppenbarligen har attraherat *RAL*-koncernen.

Det är slutligen intressant att fundera över utgången i *Berkholz* om bolagets etablering funnits utanför EG, hade EGD redan då gjort bedömningen att spelautomattjänster ska anses tillhandahållna enligt artikel 9.2 c (nu artikel 52) hade resultatet lett till utebliven beskattning. Endast ett resonemang kring rationell anknytning i enlighet med artikel 9.1 löser med andra ord det problemet.

Domstolen har slutligen olika avgörande utgångspunkter för sin tolkning när det gäller rationell anknytning såsom målsättningen att undvika utebliven beskattning, enkelhet att fastställa anknytningspunkt, enkelhet i användandet för handelsparterna och slutligen den övergripande målsättningen att beskattning ska ske i konsumtionsmedlemsstaten.

3.4.1.4 Geografiskt tillämpningsområde

Reglerna för behörighetskonkurrens i artikel 9 (även artikel 8) sjätte mervärdesskattedirektivet måste för att vara tillämpliga kunna ge behörighet till endast en av de berörda medlemsstaterna att beskatta en transaktion. Ett motsatt resonemang skulle riskera dubbelbeskattning eller utebliven beskattning eftersom flera medlemsstater skulle kunna göra anspråk på samma transaktion.⁹⁷ Installation av en vara, i domen i målet *AB NN* en fiberoptisk sjökabel, och tjänster (tester utförda i samband med installationen) knutna till detta tillhandahållande i två olika stater ska således betraktas som leverans först i den ena och sedan i den andra medlemsstaten proportionellt i förhållande till kabelns längd i respektive stat.⁹⁸ Denna geografiska anknytningspunkt är skattemässigt rationell då mervärdesskatt tas ut på den plats där varan konsumeras. Internationellt territorium omfattas inte av någon medlemsstats suveränitet varför beskattning inte kan ske där med hänsyn till artikel 2.1 sjätte mervärdesskattedirektivet. Denna artikel ger att mervärdesskatt ska tas ut på transaktioner mot vederlag inom landets territorium.⁹⁹

⁹⁴ Mål C-231/94 *Faaborg-Gelting*, punkt 18

⁹⁵ Terra B, *The place of supply in European VAT*, s. 122

⁹⁶ Generaladvokatens förslag till avgörande i Mål C-168/84 *Berkholz*, punkt 2

⁹⁷ Mål C-111/05 *Aktiebolaget NN*, punkt 45-46

⁹⁸ Mål C-111/05 *Aktiebolaget NN*, punkt 49

⁹⁹ Mål C-111/05 *Aktiebolaget NN*, punkt 59-60



I *Berkholz* ansåg EGD inte att artikel 9 begränsar medlemsstaternas frihet att mervärdesbeskatta ett tillhandahållande utanför dessas territoriella suveränitet, då tillhandahållandet sker ombord på ett havsgående fartyg som lyder under samma medlemsstats jurisdiktion.

I målet *AB NN* fastställde EGD att leveransen av en sjökabel mellan två medlemsländer, inkluderat tjänster i form av installation och tester utförda i samband med leveransen (ett sammansatt tillhandahållande som i sin helhet bedömdes utgöra leverans av vara¹⁰⁰ vars tillhandahållande är kopplat till en geografisk anknytning) på internationellt territorium, inte ska mervärdesbeskattas då detta territorium inte omfattas av en medlemsstats suveränitet och därmed inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskattedirektivet, i enlighet med artikel 2.1 sjätte direktivet.

Intressant är att EGD:s uttalande i *Berkholz* tycks omfatta hela direktivet: ”föreskriver direktivet alltså på intet sätt att tjänster som tillhandahålls till havs, eller mer generellt utanför området för den territoriella suveräniteten för den stat som har jurisdiktion över fartyget, skall undantas från skatteplikt, oavsett om de berörda tjänsterna anses ha tillhandahållits där operatören har etablerat sin rörelse eller på något annat driftsställe”¹⁰¹. Frågan är om detta uttalande fortfarande kan appliceras på tjänstetillhandahållanden med tanke på artikel 2.1 eller om ett logiskt resonemang bakom en tillåten mervärdesbeskattning ombord på fartyg på internationellt vatten ligger i att tillhandahållandet sker från en ”del av medlemsstaten”, då fartyget lyder under denna stats jurisdiktion.

3.4.1.5 Beskattningsbar person för alla förvärv

EGD anger i mål *TTR* att artikel 9.2 e, gällande bland annat konsulttjänster, (nu artikel 56) inte preciserar något villkor för att den beskattningsbara personen ska förvärva en tjänst för sin ekonomiska verksamhet för att omfattas av artikelns tillämpningsområde. Den som förvärvar en (konsult-) tjänst från en beskattningsbar person i en annan medlemsstat ska anses som beskattningsbar person för alla förvärv, även de som görs för enbart en verksamhet som faller utanför direktivets tillämpningsområde.¹⁰² Anledningen till detta är att det skulle innebära en svårighet för leverantören att kontrollera vilken verksamhet en tjänst är avsedd att användas i då kunden bedriver såväl beskattningsbar som icke beskattningsbar verksamhet.¹⁰³ Här finns ett intresse av att uppnå enkelhet i användandet för handelsparterna.¹⁰⁴

¹⁰⁰ Mål C-111/05 Aktiebolaget NN, punkt 40

¹⁰¹ Mål C-168/84 *Berkholz*, punkt 16

¹⁰² Mål C-291/07 Kollektivavtalsstiftelsen TTR Trygghetsrådet, punkt 35

¹⁰³ Generaladvokatens förslag till avgörande i Mål C-291/07 Kollektivavtalsstiftelsen TTR Trygghetsrådet, punkt 41

¹⁰⁴ Mål C-291/07 Kollektivavtalsstiftelsen TTR Trygghetsrådet, punkt 30-31

3.4.2 Begreppet säte

Slutligen ska också redogöras för distinktion mellan begreppen *sätet för sin verksamhet* och *fast driftsställe* såsom det redogörs för i målet *Planzer*. Begreppet säte har en större självständig räckvidd än begreppet fast driftsställe.¹⁰⁵ Trots att ett bolag har ett stadgeenligt säte i en medlemsstat (varifrån bland annat administrativ verksamhet sköts, där bolagets lastbilar är registrerade, där lokaler hyrs och där väsentliga beslut tas angående bolagets ledning) är det inte av den anledningen självklart att bolaget har ett säte i den mening som avses i >trettonde< direktivet.

Vid avgörandet av var ett bolag har sitt säte måste en mängd faktorer beaktas såsom; det stadgeenliga sätet, orten för den centrala förvaltningen, den ort på vilken bolagsledningen sammanträder, den ort där bolagets allmänna policy beslutas, bosättningsorten för företagsledarna, orten där bolagsstämman hålls, där administrativa handlingar och bokföringshandlingar förvaras och där merparten av företagets finansiella transaktioner sköts.¹⁰⁶ En fiktiv etablering som utgör kännetecknen för ett brevlådeföretag kan inte betecknas som säte.¹⁰⁷ Den ort där bolaget har sin centrala förvaltning och de väsentliga besluten avseende ledningen av bolaget fattas, ska förstås som den plats där bolaget har sätet för sin ekonomiska verksamhet.¹⁰⁸

3.4.3 Sammanfattning i kortform

Sammanfattningsvis är ett fast etableringsställe enligt fastslagen praxis:

- (1) en plats med stadigvarande personella och materiella resurser som är nödvändiga för att kunna tillhandahålla en viss tjänst
- (2) en plats med egen personal eller en organisation med tillräcklig grad av varaktighet där avtal kan upprättas och administrativa beslut fattas
- (3) en plats med en uppställningsplats för fordon som används i verksamhet som avser transporttjänster eller uthyrning av fordon
- (4) en plats som faller under ett bolag som har en biträdande roll i förhållande till sitt huvudkontor och slutligen
- (5) en plats som inte endast används för verksamhet av förberedande eller biträdande art.

Till detta kommer syftet (med reglerna för omsättningsland) rationell anknytning som enligt fastslagen praxis innebär:

- (1) enkelhet för handelsparterna
- (2) enkelhet att fastställa platsen för tillhandahållande
- (3) om den uppfyller målet att beskattning ska ske i konsumtionsmedlemsstaten samt
- (4) om den undanröjer kompetenskonflikter eller utebliven beskattning.

¹⁰⁵ Mål C-73/06 *Planzer Luxembourg Sàrl*, punkt 58

¹⁰⁶ Mål C-73/06 *Planzer Luxembourg Sàrl*, punkt 61

¹⁰⁷ Mål C-73/06 *Planzer Luxembourg Sàrl*, punkt 62

¹⁰⁸ Mål C-73/06 *Planzer Luxembourg Sàrl*, punkt 63



4 Rådets direktiv 2008/8/EG¹⁰⁹

Ända fram till idag har principen om beskattning av tjänster i ursprungslandet som huvudregel varit den rådande. Som nämnts ovan har det dock ansetts under hela mervärdesskattesystemets historia att denna beskattning bör ske i konsumtionsmedlemsstaten, något som av praktiska skäl inte har ansetts möjligt tidigare. Som ett resultat av snabba omvärldsförändringar och teknisk utveckling har mervärdesskattedirektivet i olika omgångar uppdaterats med resultatet att många närmare angivna tjänster mellan beskattningsbara personer i realiteten idag beskattas på den plats där förvärvaren är etablerad.¹¹⁰ I själva verket innehåller mervärdesskattedirektivet 21 olika undantag avseende platsen för tillhandahållande av tjänster, av dessa grundar sig 14 på principen om beskattning i konsumtionslandet.¹¹¹

Huvudprincipen i direktiv 2008/8/EG, till den del det avser tillhandahållande av tjänster, vad gäller transaktioner mellan beskattningsbara personer är destinationsprincipen.¹¹² Från denna princip görs, precis som tidigare, vissa undantag kopplat till särskilda anknytningspunkter. Det nya direktivet innehåller två huvudregler med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster där artikel 44 avser beskattningsbara personer och artikel 45 icke beskattningsbara personer. Denna uppdelning har av EG-lagstiftaren ansetts kräva en tydlig definition av begreppet beskattningsbar person varför denna också bör nämnas. Definitionen som utvidgats vid tillhandahållandet av tjänster återfinns i det nya direktivets artikel 43. Undantagen återfinns i artiklarna 46-59 b.

Det ska tilläggas att artikel 9.1 mervärdesskattedirektivet som det lyder i skrivande stund kommer att vara oförändrad. Artikel 9.1 anger att:

Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte och resultat.

4.1 Artikel 43 Beskattningsbar person

En person som bedriver såväl beskattningsbara som icke beskattningsbara transaktioner genomförs, ska enligt artikel 43.1 i det nya direktivet anses som beskattningsbar för alla tjänster han kommer i åtnjutande av. Artikel 43.2 föreskriver att en icke beskattningsbar juridisk person som är registrerad till mervärdesskatt ska anses som beskattningsbar person. Artikel 43 innebär således att den person vars verksamhet delvis faller utanför direktivets

¹⁰⁹ Rådets Direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EEG med avseende på platsen för tillhandahållanden av tjänster

¹¹⁰ KOM(2003) 822 slutlig, avsnitt 2, s. 2

¹¹¹ KOM(2003) 822 slutlig, avsnitt 3.1, s. 3

¹¹² Se ingressen punkt 3, Rådets Direktiv 2008/8/EEG



tillämpningsområde och som företar en transaktion (köper en tjänst) som avser den icke beskattningsbara verksamheten kommer att få redovisa mervärdesskatt på den tjänsten.

4.2 Artikel 44 och 45 Huvudregeln

Artikel 44 i det nya direktivet anger att platsen för tillhandahållandet av en tjänst som huvudregel¹¹³, när den tillhandahålls en beskattningsbar person, ska bestämmas till den plats där denna person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om dessa tjänster istället tillhandahålls denna persons fasta etableringsställe ska tillhandahållandet anses vara det fasta etableringsstället under förutsättning att detta är beläget på en annan plats än det etablerade sätet. Huvudregeln gäller, precis som i nuvarande direktiv, alla tillhandahållanden av tjänster som inte är särreglerade, dock kommer fler tjänster som tillhandahålls beskattningsbara personer att omfattas av den nya huvudregeln medan de särreglerade undantagen i större utsträckning kommer att omfatta icke beskattningsbara personer.

Definitionen av en beskattningsbar person i artikel 43 har lämnat artikel 45 till att omfatta fysiska personer och juridiska icke beskattningsbara personer som inte är registrerade till mervärdesskatt.

4.3 Övriga artiklar

Det ska tilläggas att det nya direktivet kommer att införas i olika omgångar med start 1 januari 2010 för att sedan låta ytterligare ändringar tas in 1 januari åren 2011, 2013 och 2015.

Intressant i detta sammanhang är att den nya artikel 53, avseende bland annat kulturella och underhållningsmässiga tjänster, från och med 1 januari 2011 endast kommer att omfatta icke beskattningsbara personer samt tillträde till evenemang (inom ramen för artikeln) till beskattningsbara personer. Dessa tjänster ska även fortsättningsvis anses tillhandhållna från den plats där verksamheten utövas. Det innebär att tillhandahållanden av andra kulturella och underhållningsmässiga tjänster än inträde till evenemang till beskattningsbara personer kommer att omfattas av huvudregeln i artikel 44 från 1 januari 2011 och i enlighet med den beskattas där förvärvaren har sitt säte eller sitt fasta etableringsställe.¹¹⁴

En ytterligare i detta sammanhang intressant ändring sker 1 januari 2013. Långtidsuthyrning och långtidsleasing av transportmedel ska enligt artikel 56.2, då den tillhandahålls en icke beskattningsbar person, anses tillhandahållas på den plats där kunden är etablerad eller stadigvarande vistas. En beskattningsbar person anses tillhandahållas dessa tjänster enligt huvudregeln i artikel 44 där han har sitt säte eller sitt fasta etableringsställe, precis som tidigare.¹¹⁵

¹¹³ EG-lagstiftaren använder sig av uttrycket ”allmänna regeln” – se ingressen punkt 4, Rådets Direktiv 2008/8/EG

¹¹⁴ Rådets Direktiv 2008/8/EEG, artikel 3

¹¹⁵ Rådets Direktiv 2008/8/EEG, artikel 4



4.4 Begreppet fast etableringsställe från 1 januari 2010

Liksom i nuvarande mervärdesskattedirektivet finns ingen definition av begreppet fast etableringsställe intagen i direktiv 2008/8/EG. Kommissionens bemöter önskemål som framkommit om att begreppet bör klargöras i lagen enligt följande:

”Frågan om innebörden av begreppet ”fast driftsställe” har behandlats i flera beslut av domstolen. I huvudsak har domstolen i sina beslut framhållit att ett företags driftsställe måste ha en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att självständigt kunna tillhandahålla de avsedda tjänsterna. Kommissionen anser att reglernas nuvarande utformning härvidlag är godtagbar.”

När det gäller från (eller till) vilket etableringsställe ett tillhandahållande ska anses vara gjort då tillhandahållaren (eller förvärvaren) har mer än ett etableringsställe anser kommissionen att:

”från vilket etableringsställe tillhandahållandet av en tjänst görs till syverne och sist är en fråga om de faktiska förhållandena och att införandet av kriterier som skall beaktas vid avgörandet i frågan inte nödvändigtvis skulle innebära en förenkling”¹¹⁶.

¹¹⁶ KOM(2003) 822, avsnitt 8, s. 10



5 Förslag till ändring av den svenska lagstiftningen

5.1 Finansdepartementets promemoria

Då propositionen i skrivande stund inte offentliggjorts¹¹⁷ kan beskrivning av den svenska lagstiftningen endast baseras på föreslagna regler¹¹⁸ hämtade ur den promemoria Finansdepartementet lämnade den 6 mars 2009, Fi2009/2270 (hädanefter promemorian). I promemorian framgår förslaget att nuvarande kapitel 5 i mervärdesskattelagen omarbetas och ges en ny numrering för att uppnå en systematisk överrensstämmelse med det nya direktivet till fördel för rättstillämpningen. De gällande reglerna om omsättningsland för tjänster föreslås upphävas eller omnumreras och ges en delvis ändrad lydelse. Reglerna om omsättningsland för varor föreslås flyttas och ges en ny numrering, dock påverkas de inte i sak. Nya rubriker föreslås också införas i kapitel 5 mervärdesskattelagen.¹¹⁹

Enligt den nya numreringen i kapitel 5 föreslås 4 § ML definiera begreppet näringsidkare vilket motsvarar den nya artikel 43 som definierar begreppet beskattningsbar person¹²⁰, medan 5-6 §§ ML föreslås utgöra huvudregler och motsvara artiklarna 44-45, 5 § ML omfattar på så sätt näringsidkare och 6 § ML omfattar den som inte är näringsidkare.¹²¹ Nämnas bör också att de så kallade kunskapstjänsterna i nuvarande 7 § föreslås, till den del de berör tillhandahållanden inom gemenskapen mellan näringsidkare omfattas av den nya huvudregeln i 5 §, till den del de berör tillhandahållanden inom gemenskapen till någon som inte är näringsidkare omfattas av huvudregeln i 6 §. Endast de kunskapstjänster som omfattar tillhandahållanden till eller från länder utanför EG och som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare särregleras och kommer att återfinnas i 16-18 §§. Beskattningsmässigt skiljer sig inte kunskapstjänsterna (till den del de omfattas av huvudregeln) från dagens beskattning det är endast lagstiftningstekniken som ändrats.

¹¹⁷ Beräknas utkomma i maj 2009, www.regeringen.se ”Planerade propositioner och skrivelser 2009”

¹¹⁸ Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

¹¹⁹ Fi2009/2270, s. 64

¹²⁰ Fi2009/2270, s. 65

¹²¹ Fi2009/2270, s. 14-15



5.2 Fast etableringsställe i den ändrade mervärdesskattelagen

Inte heller i den nya mervärdesskattelagen föreslås, enligt promemorian, någon definition av begreppet fast etableringsställe tas in. Finansdepartementet skriver att:

*”Avsaknaden av en EG-rättslig definition av begreppet ”etablerad” gör att någon definition inte heller bör tas in i mervärdesskattelagen. Att tolkningen av begreppet finner stöd i (...) praxis talar också för denna slutsats”.*¹²²

Då den nya mervärdesskattelagen inte ännu är antagen kommer någon noggrannare redogörelse av denna inte att göras här. Det vi känner till är dock medlemsstaternas skyldighet att implementera EG-rätten i den nationella lagstiftningen, i enlighet med lojalitetsplikten¹²³, varför de båda innehållsmässigt bör överrensstämma och i sak. Under förutsättning att riksdagen antar den förslagna mervärdesskattelagen kan det konstateras att den svenska implementeringen överrensstämmer väl med direktiv 2008/8/EG inte minst med anledning av den systematiska överrensstämmelsen med direktivet. Diskussionen kommer i det följande dock att utgå ifrån det nya direktivet då detta i skrivande stund är känt.

¹²² Fi2009/2270, s. 99

¹²³ EG-fördraget, artikel 10, se också Alhager E, Rättsfallssamling i EG-moms, 2006, s. 15



6 Avslutande diskussion

6.1 Praxis betydelse för det ändrade mervärdesskattedirektivet

Praxis påverkan på EG-lagstiftaren är tydligare i vissa fall där den fått direkt genomslagskraft. Några sådana exempel är domarna i målen *Faaborg-Geltingen*, *Berkholz* och *RAL* samt *ARO*. Inledningsvis ska dock *TTR* diskuteras med anledning av den nya artikel 43 i direktiv 2008/8/EG.

TTR bedrev huvudsakligen icke skattepliktig verksamhet men var registrerat som skattskyldig till mervärdesskatt för försäljning av tjänster, den senare delen utgjorde dock endast 5 procent av den totala verksamheten. EGD fastslog att *TTR* skulle anses som beskattningsbar person för alla sina förvärv trots att det förvärv målet rörde endast avsåg den från skatteplikt undantagna verksamheten. Genom en precisering av begreppet beskattningsbar person har EG-lagstiftaren uttryckt sin målsättning att uppnå enkelhet hos handelsparterna, svårigheten för säljaren att kontrollera huruvida köparen handlar för den beskattningsbara verksamhetens räkning har lagstiftaren velat eliminera. Artikel 43 i direktiv 2008/8 stadgar att ett företag som bedriver så kallad blandad verksamhet, både skattepliktig verksamhet och antingen icke skattepliktig verksamhet eller verksamhet som faller utanför tillämpningsområdet, eller en icke beskattningsbar juridisk person som är mervärdesskatteregistrerad, ska betraktas som beskattningsbar person för alla sina tjänsteförvärv. I och med ikraftträdandet av direktiv 2008/8 torde målet *TTR* inte längre ha någon större betydelse. Det som, enligt EGD i målet *TTR*, i artikel 9.2 e (artikel 56.1 c i direktiv 2006/112) avseende kunskapstjänsterna inte uttryckligen preciseras får nu genom direktiv 2008/8 en egen artikel. *TTR* utgjorde med andra ord endast tolkning av det som nu lagstadgas och någon ändring sker i praktiken inte. I och med målet *TTR* spelar det inte längre någon roll varifrån en tjänst förvärvas, beskattningskonsekvensen blir densamma. Detta drabbar särskilt företag med etablering i länder som Sverige som har den högsta normalskattesatsen i EU med sina 25 procent.

Faaborg-Gelting är ett annat mål som sannolikt bidragit till ändring av direktiv 2008/8. I målet tillhandahölls restaurangtjänster ombord på havsgående fartyg som gick mellan Danmark och Tyskland. Svårigheten att fastställa inom vilket territorium tjänsten skulle anses vara gjord om tillhandahållandet bestämts från ett fast etableringsställe ombord på fartyget, gjorde att EGD valde en lösning utifrån en skattemässigt rationell anknytning. Tillhandahållandet ansågs vara gjort från den plats där *Faaborg-Gelting* hade etablerat sin rörelse. Målet rör såväl beskattningsbara som icke beskattningsbara personer liksom den ändrade artikeln. Tillhandahållandet av restaurangtjänst omfattas inte längre av huvudregeln utan får en särskild anknytning. Artikel 57 i direktiv 2008/8 anger att en restaurangtjänst som utförs ombord på bland annat fartyg, under del av en persontransport som genomförs i gemenskapen, ska vara persontransportens avgångsort. För en resa tur och retur ska återresan betraktas som en separat transport. En sådan artikel skulle i *Faaborg-Geltings* fall ha inneburit att restaurangtjänsterna skulle beskattas i Danmark i ena riktningen av rutten och i Tyskland i



andra riktningen. EG-lagstiftaren har på så sätt löst den icke önskvärda effekten att beskattning inte sker i konsumtionsmedlemsstaten. Med en slags halva-vägen-lösning beskattas tjänsten där konsumtionen faktiskt sker med någorlunda riktighet. Noterbart är också att beskattning sker på internationellt territorium även utifrån det ändrade direktivet, något annat framgår åtminstone inte av lydelsen i artikel 57.

Målen *Berkholz* och *RAL* är andra exempel på hur EGD:s praxis eventuellt inverkat på direktiv 2008/8. Spelautomattjänsterna i *Berkholz* fick i och med målet *RAL* karaktären av underhållningsmässiga tjänster varför de kom att omfattas av artikel 9.2 c (nu artikel 52). Artikel 53 i direktiv 2008/8 som träder i kraft 1 januari 2010 anger att en underhållningsmässig tjänst ska anses tillhandahållen från den plats där verksamheten faktiskt utövas, detta innebär att någon förändring i praktiken inte sker i ett första steg. Dock kommer en ändring att genomföras från 1 januari 2011 vilken innebär att artikeln endast kommer att omfatta icke beskattningsbara personer (när det gäller tillträde till evenemang inom ramen för artikeln omfattar den fortsättningsvis även beskattningsbara personer). Det kommer att innebära att tillhandahållanden av underhållningsmässiga tjänster till beskattningsbara personer ska anses vara gjorda enligt huvudregeln i artikel 44 i direktiv 2008/8 och därmed beskattas där köparen har sitt säte eller sitt fasta etableringsställe. Denna ändring, i likhet med ändringen av tillhandahållanden av restaurangtjänster, överrensstämmer när det gäller beskattningsbara personer med målet att beskattning ska ske i konsumtionsmedlemsstaten.

Från 1 januari 2015 ska beskattning enligt artikel 56.2 i direktiv 2008/8 av långtidsuthyrning och långtidsleasing av transportmedel ske i kundens medlemsstat när det gäller icke beskattningsbar person (för beskattningsbar person sker beskattningen enligt huvudregeln i konsumtionsmedlemsstaten precis som tidigare). Målet *ARO* har sannolikt inverkat på lagstiftaren i den här delen av direktiv 2008/8 vilken åter ansett att beskattning bör ske i enlighet med destinationsprincipen, *ARO* återspeglade troligen inte var den egentliga användningen av de leasade bilarna ägde rum. EG-lagstiftaren har i den här delen gjort en tydlig markering att praxis inte är i överensstämmelse med direktivets syfte. Med den ändrade lydelsen av artikel 56.2 faller tillhandahållarens incitament att etablera sig i lågskatteländer.

6.2 Etableringsbegreppet och praxis roll från 1 januari 2010

De ändringar i direktiv 2008/8 som gjorts med anledning av de i avsnitt 6.1 genomgångna målen har det gemensamt att de är ett uttryck för syftet att uppnå en rationell lösning. Den rationella lösningen består i dessa fall i att den antingen *uppnår enkelhet för handelsparterna*, *uppnår enkelhet i att fastställa platsen för omsättning*, *undandröjer utebliven beskattning*, och eller att den *överensstämmer med det övergripande målet att beskattning ska ske i konsumtionsmedlemsstaten*. Ytterligare en gemensam nämnare i själva ändringarna är att ingen av dem speglar något av (övriga) kriterier i definitionen av begreppet fast etableringsställe såsom stadigvarande personella och tekniska resurser eller en biträdande roll i förhållande till den huvudsakliga etableringen. EG-lagstiftaren har snarare givit uttryck för vikten av att vissa angivna tjänster (exempelvis restaurangtjänster ombord på färja) omfattas av särskilda anknytningar och därmed utgör undantag från huvudregeln i direktiv 2008/8.

Eftersom direktiv 2008/8 innebär att platsen för tillhandahållande av tjänster mellan beskattningsbara personer som huvudregel ska vara den plats där förvärvaren har sitt säte eller



sitt fasta driftsställe fyller den delen av rationell anknytning inte längre samma funktion från 1 januari 2010 eftersom destinationsprincipen därefter kommer att vara lagstadgad, dock fyller den fortfarande sin funktion när det gäller tillhandahållanden till icke beskattningsbara personer eftersom platsen för tillhandahållande i dessa fall som huvudregel ska vara tillhandahållarens etablering. I begreppet rationell anknytning eller rationellt resultat inryms dock fler parametrar än bara den att målet är att beskattning ska ske där konsumtionen sker.

Vare sig i mervärdesskattedirektivets eller i mervärdesskattelagens ändrade lydelse kommer någon definition av begreppet fast etableringsställe att tas in. Anledningen till detta är enligt kommissionen att EGD har gjort en tydlig definition av begreppet. Det är intressant att EG-lagstiftaren valt att inte definiera begreppet i direktivet trots att det efterfrågats¹²⁴ och att frånvaron av en definition har kritiserats. Det är förvisso så att en precisering av vad som utgör ett fast etableringsställe i samma andetag anger vad som inte utgör ett fast etableringsställe. Genom att låta begreppet fast etableringsställe ”hänga i luften” riskeras rättsäkerheten (skyddet för berättigade förväntningar av ett visst handlande¹²⁵), detta ställt mot att begreppet fast etableringsställe är öppet för tolkning till förmån för förhindrande av konkurrenssnedvridning som resultat av dubbelbeskattning eller utebliven beskattning. Innebörden av detta ställningstagande från lagstiftarens sida är att begreppet, så som varit fallet i över fyrtio år, ännu fullt ut är beroende av EGD:s tolkning för sin definition till den del nuvarande tolkning inte är tillräcklig.

Fastslagen praxis kommer möjligen att spela en ännu viktigare roll för definitionen av begreppet fast etableringsställe eftersom det nu också ska tolkas utifrån ett *förvärvsperspektiv*. Frågan är om och i så fall på vilket sätt den rollen kommer att förändras. När det gäller bestämning av platsen för tillhandahållande av särskilt angivna tjänster för vilka ändringar gjorts i direktiv 2008/8 har praxis mist sin betydelse. Principen för det nya direktivet är att tjänster i så stor utsträckning som möjligt ska beskattas på den plats där konsumtionen faktiskt äger rum. Kommissionen ansåg dock att principen om beskattning på platsen för konsumtionen bör genomdrivas ”endast i den mån detta inte leder till ytterligare skyldigheter” för företagen¹²⁶. Det nya direktivet har naturligtvis en bättre överensstämmelse med det ursprungliga målet om destinationsprincipen men gör samtidigt en radikal förändring i metoden att bestämma platsen för tillhandahållande av tjänster ur ett förvärvsperspektiv. Detta kräver anpassning hos såväl skattemyndigheterna som företagen och det är väl inte alldeles säkert att denna förändring skonar företagen från ”ytterligare skyldigheter”. Det kan i sammanhanget nämnas att kvartalsredovisning (informationsutbyte mellan medlemsländernas skattemyndigheter avseende handel inom gemenskapen när omvänd skattskyldighet gäller, det vill säga när köparen ska redovisa mervärdesskatt) även kommer att omfatta tillhandahållanden av tjänster enligt huvudregeln från 1 januari 2010¹²⁷.

Man kan tänka sig en utvidgning av begreppet fast etableringsställe framöver eftersom detta ska täcka även den spegelvända situationen att avgöra till vilken etablering ett tillhandahållande gjorts. Kommissionen anser att de faktiska förhållandena i slutänden ska

¹²⁴ KOM(2003) 822, s. 10

¹²⁵ Alhager E, Rättsfallssamling i EG-moms, s. 17

¹²⁶ KOM(2003) 822 slutlig, avsnitt 3, s. 3

¹²⁷ se Rådets förordning 143/2008/EG



avgöra *från* vilket etableringsställe ett tillhandahållande av tjänst är gjort¹²⁸ (man får anta att det också gäller *till* vilket etableringsställe ett tillhandahållande gjorts). Dock borde begreppet fast etableringsställe inte kunna få *ändrad* lydelse av den anledningen. Kanske kommer målet *Planzer* att spela en större roll för begreppet fast etablering, trots att det till största del hanterade frågan om definitionen av begreppet "säte för ekonomisk verksamhet". I målet angavs att en fiktiv etablering som utgör kännetecknen för brevlådeföretag inte kan betecknas som säte för den ekonomiska verksamheten. Sannolikt utgör en sådan fiktiv etablering inte heller ett fast etableringsställe.

Vilka konsekvenserna av direktiv 2008/8 blir är svårt att uttala sig om men några frågor går redan nu att identifiera. Den fråga som naturligtvis är intressant inom ramen för uppsatsen är till vilken etablering ett tillhandahållande ska anses vara gjort då förvärvaren har etableringar i två eller flera medlemsländer. En annan fråga rör samfakturering. Låt säga att ett företag med fast etablering i flera länder köper exempelvis in tjänster centralt, tjänster som tillhandahålls och nyttjas vid respektive etablering men som faktureras till huvudkontoret centralt. Frågan är om detta fortfarande kommer att vara möjligt från 1 januari 2010 och till vilken etablering tillhandahållandet i så fall ska bestämmas. Kanske kommer tillhandahållaren att vara tvungen att fakturera respektive etableringsställe.¹²⁹ Vi kommer med säkerhet att se en hel del tolkningar av begreppet fast etableringsställe av EGD efter 1 januari 2010 och kanske nya kriterier för att täcka in förvärvsperspektivet.

¹²⁸ KOM(2003) 822, s. 10

¹²⁹ Hellgren I, 2008. *Svensk Skattetidning*, s. 513-524.



Källförteckning

Offentligt tryck

RÅDETS ANDRA DIREKTIV 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter

RÅDETS SJÄTTE DIREKTIV 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund

RÅDETS ÅTTONDE DIREKTIV 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium

RÅDETS TIONDE DIREKTIV 84/386/EEG av den 31 juli 1984 om harmonisering av medlemsstaternas lagar rörande omsättningsskatter, med ändring av direktiv 77/388/EEG - Tillämpning av mervärdesskatt på uthyrning av materiell lös egendom

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 2006/112/EEG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt,

RÅDETS DIREKTIV 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EEG med avseende på platsen för tillhandahållanden av tjänster

RÅDETS DIREKTIV 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat

RÅDETS FÖRORDNING (EG) nr 143/2008 av den 12 februari 2008 om ändring av förordning (EG) nr 1798/2003 i fråga om införande av arrangemang för administrativt samarbete och informationsutbyte vad gäller bestämmelserna i fråga om platsen för tillhandahållande av tjänster, de särskilda ordningarna och förfarandet för återbetalning av mervärdesskatt

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

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

Finansdepartementets promemoria, Dnr Fi2009/2270



Litteratur

Alhager, Eleonor – Hjort af Ornäs, Lena, 2006. *Rättsfallssamling i EG-moms*. Nordstedts Juridik, Stockholm

Ståhl, Kristina – Persson Österman, Roger, 2006. *EG Skatterätt*. Upplaga 2 Iustus Förlag, Uppsala.

Terra, Ben. 1998. *The place of supply in European VAT*. Kluwer Law International, London

Hellgren Ida, 2008. Internationell tjänstehandel enligt nya ändringar i momsdirektivet, *Svensk Skattetidning* 2008:8, s. 513-524.

Rättspraxis

EG-domstolen

Mål C-168/84 Gunter Berkholz mot Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstat

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

Mål C-260/95 Commissioners of Customs and Excise mot DFDS A/S

Mål C-190/95 ARO Lease BV mot Inspcteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam

Mål C-452/03 RAL (Channel Islands) Ltd m.fl. mot Commissioners of Customs & Excise

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

Mål C-111/05 Aktiebolaget NN mot Skatteverket

Mål C-73/06 Planzer Luxembourg Sàrl mot Bundeszentralamt für Steuern

Mål C-291/07 Kollektivavtalsstiftelsen TTR Trygghetsrådet mot Skatteverket



LUNDS UNIVERSITET
