

Fasta etableringsställen i den globala ekonomin

Mervärdesskattedirektivets 44:e artikel i ljuset av BEPS

Michael Cedercrantz

Kandidatuppsats i handelsrätt

HARH 12

HT 2015

Handledare

Docent Oskar Henkow



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Innehållsförteckning

Innehållsförteckning	2
Förkortningar	4
Sammanfattning	5
1 Introduktion	6
1.1 Inledning	6
1.2 Syfte och frågeställning	9
1.3 EU: mervärdesskatteregler och dess inverkan på nationell rätt – kopplingen mellan EU-rätten och den svenska nationella rätten	10
1.4 Antagandet av mervärdesskattedirektiv	10
1.5 Metod	11
1.5.1 EU-rättslig metod	11
1.5.2 Folkrättslig metod	14
1.6 Material	15
1.7 Disposition	16
1.8 Forskningsläget	16
1.9 Avgränsningar och terminologi	17
1.9.1 Terminologi	17
2 Platsen för beskattningsbara transaktioner	18
2.1 Introduktion	18
2.2 Destinationslandsprincipen	18
2.3 Ursprungslandsprincipen	19
2.4 Platsen för tillhandahållandet av tjänster	19
2.4.1 Huvudregeln gällande tillhandahållandet av tjänster till beskattningsbara personer (B2B)	20
3 Konceptet etableringsställe	23
3.1 Införandet av genomförandeförordning nr 282/2011	25
3.2 Fast etableringsställe – två koncept	26
3.3 EU-domstolens tidiga praxis och tolkning avseende begreppet fast etableringsställe	27
3.3.1 Mål C-168/84 Berkholz samt mål C-231/94 Faaborg-Gelting Linien	27
3.3.2 Mål C-260/95 DFDS	29
3.3.3 Mål C-190/95 ARO Lease	30

3.3.4 Mål C-73/03 Planzer Luxembourg.....	31
3.4 Praxis avseende fast etableringsställe i ljuset av genomförandeförordningen	31
3.4.1 Mål C-605/12 Welmory	31
4 BEPS och begreppet fast driftställe	35
4.1 Introduktion till BEPS-projektet och BEPS action point 1 och 7	35
5 Utvärdering av problemområden	39
5.1 Är äldre praxis, främst kopplat till sjätte mervärdesskattedirektivet, fortfarande av relevans vid bedömningen av fast etableringsställe?	39
5.2 Går genomförandeförordning nr 282/2011 artikel 11(1) utöver ordalydelsen hos mervärdesskattedirektivet?	39
5.3 BEPS och begreppet fast etableringsställe	41
6 Slutsatser.....	43
6. 1 Sammanfattning av begreppet fast etableringsställe enligt praxis samt BEPS inverkan på mervärdesskatterätten.....	43
Abstract.....	45
Käll- och litteraturförteckning.....	46
EU	46
EU:s rättsakter	46
Offentliga tryck	46
Sverige.....	46
Offentliga tryck	46
Litteratur	46
Artiklar	46
Böcker och antologier.....	47
Elektroniska resurser och rapporter	48
Rättsfallsförteckning.....	49
EU	49
Sverige.....	50

Förkortningar

B2B	Business to Business
B2C	Business to Consumer
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
EU	Europeiska unionen
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
Kommissionen	Europeiska kommissionen
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
AG	Generaladvokat (Advocate General)
Parlamentet	Europaparlamentet
Rådet	Europeiska rådet

Sammanfattning

Vilken medlemsstat som har rätten att utkräva mervärdesskatt på en transaktion avseende tjänster mellan beskattningsbara personer avgörs enligt huvudregeln av var omsättningen, det vill säga platsen för tillhandahållandet, av tjänsten i fråga anses vara gjord. Denna fråga regleras av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet. I nämnd artikel stipuleras att platsen för tillhandahållandet av tjänster till en beskattningsbar person ska vara den plats där denne person (mottagaren av tjänsten) har etablerat sitt säte för verksamhet. Finns det flera etableringar måste det avgöras till vilken av dessa tjänsten har tillhandahållits. Begreppet fast etableringsställe har länge figurerat inom den Europeiska mervärdesskatterätten men ger fortfarande upphov till debatt. Tidigare har de fallit på EU-domstolens lott att definiera begreppet fast etableringsställe men i och med rådets genomförandeförordning nr 282/2011 ikraftträdelse år 2011 återfinns en lagfäst definition i nämnd rättsakt. Denna definition har varit föremål för kritik av en mängd etablerade forskare och praktiker.

I uppsatsen diskuteras frågan om konceptet fast etableringsställe kan påverkas av BEPS action point 7 vilken behandlar systerbegreppet fast driftställe? Liknande problemområden återfinns nämligen såväl inom den direkta beskattningen som inom mervärdesskatterätten.

Syftet med denna uppsats är att diskutera huruvida BEPS-projektet kan ha en påverkan på begreppet fast etableringsställe och således även mervärdesskattesystemet. För att besvara denna fråga måste först fastslås de kriterier som måste vara uppfyllda för att kunna anse att ett fast etableringsställe ska anses vara för handen.

Följande kriterier måste vara uppfyllda för att ett fast etableringsställe ska anses existera. (1) Det måste finnas personella resurser (människor). Det är inte ett krav att dessa måste vara anställda vid etableringen i fråga, men etableringen ska då ha en rätt att förfoga över dessa. (2) Det måste finna tekniska resurser, exempelvis en lokal eller utrustning som kan hänföras till etableringen. Även om egendomen är leasad kan denna anses tillhöra etableringen förutsatt att etableringen har rätten att förfoga över egendomen som om den vore dess egen. (3) Därutöver tillkommer kravet som infördes i genomförandeförordningen. Det vill säga att etableringen ska vara så stadigvarande att den självständigt kan tillhandahålla tjänster alternativt ta emot och använda de tillhandahållna tjänsterna för sitt eget behov.

Gällande BEPS-projektet och begreppet fast etableringsställe så återfinns det vissa likheter mellan exempelvis målen *DFDS* och *Welmory* och action point 7 med avseende på företagskonstruktioner. Som en följd av införandet av rådets genomförandeförordning nr 282/2011 ges det sken av att BEPS-projektet till viss mån redan är implementerat i mervärdesskatterätten. Detta till följd av det utökade tillämpningsområdet av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet. Vilket har medfört att medlemsländerna numera lättare torde kunna hävda att ett fast etableringsställe ska anses föreligga inom landet och på så vis behålla en större del av skattebasen inom landet.

1 Introduktion

1.1 Inledning

Vårt skattesystem består av en mängd olika typer av skatter. Dessa delas vanligen in i olika grupper med avseende på skattens ändamål. Inkomstskatten syftar till att beskatta inkomster och utgår direkt på individens eller företagets inkomster. Mervärdesskatten å sin sida belastar konsumtion och har således en annan skattebas än inkomstskatten. Mervärdesskatten utgår dock inte direkt på konsumtionen utan har istället en indirekt verkan då det faller på näringsidkare som säljer varor och tjänster att övervältra skatten på konsumenterna. Mervärdesskatten tillfaller således gruppen indirekta skatter.¹

Målen och karaktäristikan hos det direkta skattesystemet och mervärdesskatten skiljer sig således fundamentalt åt. Inom EU har det exempelvis skett en i det närmaste fullständig harmonisering avseende mervärdesskatten via introduktionen av mervärdesskattedirektiv och förordningar.² Trots de betydande olikheterna mellan mervärdesskatten och det direkta skattesystemet delar de ändå vissa gemensamma grundtankar. Exempelvis delar de båda skattesystemen konceptet ”sekundär etablering”. Sekundär etablering syftar till att avgöra den fiskala anslutningen (nexus) till ett visst land och således även allokera rättigheten att utkräva skatt. I frågan om direkta skatter rör det sig om att utvärdera rätten att beskatta inkomster och kapital. Gällande mervärdesskatten (indirekta skatter) är det istället rätten att beskatta transaktioner som avgöras genom att fastslå om det föreligger en sekundär etablering som tagit emot eller sålt varor eller tjänster samt i vilket land denna etablering har skett i.³

En komplicerande faktor är att de olika systemen använder olika kriterier för att fastställa existensen av en möjlig sekundär etablering samt en annan terminologi för att definiera den fiskala anslutningen. Inom det direkta skattesystemet brukas begreppet ”fast driftställe” för att fastställa huruvida vinst som är kopplat till ett visst företag med hemvist i staten X även får beskattas i staten Y där företaget bedriver verksamhet. Gällande mervärdesskattesystemet så tillämpas istället begreppet ”fast etableringsställe” för att fastställa platsen för tillhandahållandet av vissa tjänster.⁴

Varför är det då av intresse att kunna fastställa platsen för tillhandahållandet av tjänster? Precis som inom det direkta skatteområdet så är det även inom fältet för mervärdesskatt önskvärt att

¹ Henkow, O (2015), s. 11.

² Beerepoot, J (2011), s. 13.

³ Bal, A. (2015), s. 143.

⁴ Ibid, s. 143.

undvika både dubbelbeskattning och dubbel ickebeskattning. Själva platsen för tillhandahållandet är det mest framträdande instrumentet för att undvika dubbelbeskattning eller ickebeskattning.⁵

Båda begreppen, fast driftställe och fast etableringsställe, träffar en mängd olika situationer till följd av deras utformning och i vissa fall även föreslås ges ett utökat tillämpningsområde som en följd av den globala ekonomiska utvecklingen.⁶ Under de senaste åren har världens ekonomi förändrats radikalt. Fenomen så som globalisering och digitalisering utgör nya utmaningar för skattesystemen.⁷ Detta eftersom globalisering och digitalisering ger upphov till nya typer av affärsmodeller. Väletablerade företag överger sina tidigare strategier och fokuserar mer på den digitala marknaden samtidigt som nya affärskoncept skapas. Generellt kan sägas att denna övergång medför att möjligheterna för att bedriva en mer storskalig affärsverksamhet, på en global nivå, har ökat markant i jämförelse med vad som tidigare var möjligt. Till följd av att nationella skattesystem inte är speciellt flexibla eller dynamiska hinner skattesystemen inte anpassas efter den snabba ekonomiska utvecklingen.⁸ Konsekvensen av detta är att multinationella bolag, som kan anpassa sig till den nya ekonomiska verkligheten, kan minska sin skattekostnad markant.⁹ Som ett svar på detta har OECD sedan år 2013 jobbat med ett projekt vid namn Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) vilket bland annat syftar till att säkerställa att skattesystemens integritet upprätthålls genom att tillhandahålla instrument som på ett bättre sätt kommer att anpassa rätten att utkräva skatt på ekonomisk aktiviteter än vad som tillhandahålls idag.¹⁰ BEPS som projekt och dess koppling till mervärdesskatterätten diskuteras vidare i kapitel 4 och 5.

Sedan introduktion av rådets genomförandeförordning nr 282/2011 har det införts två definitioner av begreppet fast etableringsställe, vilka kommer till uttryck i artikel 11 i genomförandeförordningen. Dessa är dels ett *förvärvande etableringsställe*, vilket blir aktuellt vid bestämmande av omsättningsland vid leverans från företag till beskattningsbara personer (B2B) enligt artikel 44 i mervärdesskattedirektivet. Samt dels ett *tillhandahållande etableringsställe*, vilket primärt tillämpas för att fastslå omsättningsland vid leverans från företag till icke beskattningsbara personer (Business to consumer eller B2C), se artikel 45 i

⁵ Terra, B, Kajus, J et al. (2015), s. 1310.

⁶ Se, Rådets genomförandeförordning (EU) nr. 282/2011, artikel 11.

⁷ OECD, BEPS, Action 1 – Final Report (2015), s. 16.

⁸ Cannas, F (2015), s. 6.

⁹ OECD, BEPS, Action 1 – Final Report (2015), s. 78.

¹⁰ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013), s. 11.

mervärdesskattedirektivet. De två definitionerna är i stort lika men viss skillnad finns, vilket vållar stora problem. Ett tillhandahållande etableringsställe definieras numera som ett etablissement, utöver sätet för verksamheten, som karakteriseras av tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser som möjliggör att etablissementet kan använda den tillhandahållna tjänsten *för sitt eget behov*, se artikel 11 (1) i genomförandeförordningen. Formuleringen, ”för sitt eget behov”, är det som skiljer de olika definitionerna åt och är själva roten till den legala osäkerhet som har skapats kring begreppet. Frågan som måste ställas (och som kommer att besvaras nedan) är om tidigare praxis, rörande det sjätte mervärdesskattedirektivet, faktiskt är relevant då genomförandeförordningen har introducerat ett nytt kriterium vilket aldrig tidigare tillämpats av EU-domstolen vid utmejslandet av begreppet fast etableringsställe.¹¹ År 2014 i Welmory-målet tillämpade EU-domstolen och slog fast innebörden av *för sitt eget behov*. Kanske är detta att se som ett svar från EU på den allt mer globaliserade ekonomin då de allra flesta etableringar – oavsett storlek – har möjligheten att ta emot och använda tjänster för sitt eget ändamål.¹²

¹¹ Se, Frennberg, E och Agrell, J (2015), s. 375 ff. samt Bal, A (2015), s. 146.

¹² Wit, W de (2015), s. 30.

1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med denna studie är tvåfaldigt. Inledningsvis ämnar jag att klargöra begreppet ”sekundär etablering” så som det tillämpas inom mervärdesskatten. Detta för att se i vad mån det överensstämmer med begreppet sekundär etablering inom det direkta skattesystemet (så som det definieras i OECD:s modellavtal (2014)). För att uppnå syftet blir det således centralt att slå fast innebörden av fast etableringsställe i ljuset av EU-rätten, vilket inkluderar det sjätte mervärdesskattedirektivet, mervärdesskattedirektiv (2006/112), rådets direktiv 2008/8/EG samt rådets genomförandeförordning nr 2011/282 och i dess omarbetade form. Den första frågan som besvaras är:

1) Vad utgör, enligt EU-rätten, en sekundär etablering inom mervärdesskattesystemet?

För att kunna göra en fullständig utredning av begreppet sekundär etablering inom mervärdesskatten läggs extra tonvikt på att presentera genomförandeförordning nr 2011/282 och dess inverkan på området.

Vidare avser jag att presentera problematiken med att beskatta den digitala, virtuella, ekonomin, vilken utgör en större del av den totala ekonomin för varje dag som går.¹³ För att därefter applicera denna aspekt på mervärdesskatteområdet. Således blir den andra frågan:

2) I ljuset av BEPS, vilka problem finns med att tillämpa huvudregeln i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet (2006/112) i en global digital ekonomi?

Begreppet fast etableringsställe systerbegrepp, fast driftställe, behandlas i BEPS action point 7 därför är denna rapport själva kärnan för att driva en probleminventerad diskussion kring de problemområden som är kopplade till de båda begreppen.

¹³ OECD BEPS Action 1 Deliverable (2014), s. 12.

1.3 EU: mervärdesskatteregler och dess inverkan på nationell rätt – kopplingen mellan EU-rätten och den svenska nationella rätten

Då denna studie kretsar nästan uteslutande kring EU-rätten, vilken har en stor påverkan på den svenska nationella rätten, är det av vikt att först förstå vilken betydelse EU-rätten har i Sverige. Därför kommer först att redogöras i korthet för den ”överhöghet” som EU-rätten besitter över den nationella rätten i varje enskilt land inom Unionen.

I regeringsformen (1974:152) 10 kap. 6 § görs gällande att riksdagen kan överlåta viss beslutanderätt inom EU-samarbetet. I lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen så stipulerar i lagens andra paragraf att de fördrag och andra instrument som anges i nämnd lag ska gälla i Sverige med den verkan som följer av dessa fördrag och andra instrument. Ett av dessa fördrag som omnämns i paragraf 4 är fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF). I artikel 113 FEUF återfinns vissa bestämmelser avseende harmonisering av indirekta skatter eller avgifter. Ett av dessa harmoniserade områden är mervärdesskatten, vilken har harmoniserats genom mervärdes-skattedirektivet (2006/112). Direktiven, vilka är en del av Unionens rättsakter, ges bindande verkan i artikel 288 FEUF men är inte lika ingripande som en förordning. Europeiska unionens domstol (EU-domstolen) deklarerade i det klassiska målet *Costa mot E.N.E.L.* att EU-rätten är överordnad och sålunda även har företräde framför den nationella rätten.¹⁴ Detta ska gälla oavsett vilken typ av bindande EU-rättslig reglering det rör sig om. För att denna princip skall vara aktuell krävs dock att regleringen har en så kallad direkt effekt.¹⁵ Således ges bland annat mervärdesskattedirektivet (2006/112) en typ av ”överhöghet” bland Unionens medlemsstater.

1.4 Antagandet av mervärdesskattedirektiv

Beslutet om att anta ett direktiv rörande mervärdesskatt är upphängt på artikel 113 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF). Artikel 113 FEUF ger rådet behörighet att anta bestämmelser om harmonisering av omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter, i de fall en harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknadens funktion och för att undvika snedvridningar i konkurrensen. Detta ska ske genom ett särskilt lagstiftningsförfarande och således ska denna typ av rättsakt klassificeras som en lagstiftningsakt och i egenskap av att rättsakten utgörs av en förordning ska den ha allmän giltighet samt vara bindande till alla delar och direkt tillämplig i varje medlemsstat.¹⁶ Den

¹⁴ Se, mål C-6/64 - *Costa mot E.N.E.L.*, s. 218.

¹⁵ Ståhl, K, Persson Österman, R. et al. (2011), s. 21.

¹⁶ Se artikel 289 punkt 3 FEUF, artikel 288 st 2 FEUF, samt C-F, Bergström och Hettne, J (2014), s. 36 ff där det redogörs för förhållandet mellan EU:s rättsakter samt EU:s lagstiftningsakter.

europiska mervärdesskatterätten är ett till stora delar harmoniserat rättsområde, därför krävs det att medlemsstaternas lagstiftning samt rättstillämpning är förenlig med EU:s direktiv, praxis och övriga bestämmelser på området. En del av de bestämmelser som förekommer i ett direktiv kan ha en så kalla direkt effekt, med vilket menas att de kan åberopas av enskilda i en nationell domstol.¹⁷ Men för de fall där direkt effekt ej kan åberopas måste EU-rätten tolkas för att rättslig överensstämmelse mellan nationell rätt och EU-rätt ska kunna uppnås. Tolkning av EU-rätten redogörs för i avsnitt 1.5.1.

1.5 Metod

Nedan presenteras de metoder som har brukats vid författandet av denna studie.

1.5.1 EU-rättslig metod

Denna studie innebär att regler eller regelkomplex som undersöks måste identifieras, varefter de ska analyseras, tolkas och sedan sättas i sitt sammanhang. Utifrån denna ansats tillämpas i denna studie ett rättsdogmatiskt angreppssätt. Den rättsdogmatiska metodens kärnpunkt är att tolka och systematisera gällande rätt. Det vill säga att på ett objektivt sätt ska gällande rättsregler kartläggas och konkretiseras.¹⁸ Frågeställningens utformning medför att till övergripande del är det EU-rätten som ska analyseras. Således blir det vitalt att förhålla sig till den EU-rättsliga hierarki som råder. I toppen på hierarkin återfinns den EU-rättsliga primärrätten, det vill säga fördragen samt de ändringar och tillägg som har gjorts i dessa.¹⁹ *Nota bene* – de allmänna rättsprinciper, som är ytterst centrala inom EU-rätten, utgör primärkällor vilka framtolkas av EU-domstolen.²⁰ EU-domstolens rättspraxis innehar således ett stor rättskällevärde. Denna betydelse utökas ytterligare av att EU-rätten till stora delar är inkomplett. Det faller på EU-domstolen att fylla dessa luckor genom att hänvisa till fördragen eller de allmänna rättsprinciperna vid tolkning av EU-rätten.²¹

Den sekundära EU-rätten har skapats genom beslutsfattande av de EU-rättsliga inrättningarna och utgörs av en mängd olika rättsakter och andra anordningar som skiljer sig med avseende på karaktär och rättslig konsekvens.²² De mest centrala rättsakterna återfinns i artikel 288 FEUF. De rättsakter som är relevanta för detta arbete är förordningar och direktiv.

¹⁷ Hettne, J och Eriksson, I (2005), s. 100.

¹⁸ Nilsson, P (2011), sid. 25.

¹⁹ Ståhl, K, Persson Österman, R. et al (2011), sid. 21.

²⁰ Hettne, J och Eriksson, I (2011), sid. 40 ff.

²¹ Ibid, sid. 158.

²² Ståhl, K, Persson Österman, R. et al (2011), sid. 21.

Tolkning av de bestämmelse som ett direktiv ger uttryck för kan ske via så kallad EU-konform tolkning. Principen om EU-konform tolkning²³ slogs fast i målet *Von Colson* och syftar till att de underliggande direktivbestämmelserna ska tillämpas på ett uniformt sätt i samtliga medlemsländer.²⁴ Följaktligen ska den lagstiftning som stadgas i direktiven och därefter implementerats i nationell rätt tolkas i överensstämmelse med direktivens ordalydelse, syfte samt övrig EU-rätt.²⁵ EU-domstolen har därefter utvecklat sitt resonemang i målet *Marleasing* där det fastslogs att en nationell domstol vid tillämpning av nationell rätt, oavsett om den har tillkommit före eller efter direktivets ikraftträdelse, är skyldig att tolka den nationella rätten mot bakgrund (i den omfattning det är möjligt) av direktivets ordalydelse och syfte så att det resultat som åsyftas i direktivet i fråga uppnås.²⁶

Sverige är ett land där förarbeten väger extremt tungt i rättskällehierarkin och tillämpas allt som oftast för att råda bot på ett rättsligt problem. Inom EU-rätten har dock förarbetena en betydligt mer komplex roll än i den svenska rätten. EU-domstolen använder ofta en teleologisk tolkningsmetod, med vilket menas att en bestämmelse ska tolkas utifrån sitt ändamål och syfte för att på så vis undvika orimliga efterdyningar av en alltför strikt bokstavstrogen tolkning.²⁷ Vidare har EU-domstolen uttalat att då ordalydelsen hos sekundär EU-rätt (exempelvis ett direktiv) är öppen för flera tolkningsalternativ så ska företräde ges åt det alternativ som bäst överensstämmer med fördraget.²⁸ Detta tillsammans med en ökad handlingsoffentlighet inom Unionen torde innebära att förarbetenas betydelse borde öka.²⁹ EU-domstolen har ännu inte uttalat vilken ställning förarbeten har inom rättskällehierarkin, men generaladvokater, kommissionen och medlemsstater har hänvisat till förarbeten för att ge stöd åt sin argumentation.³⁰

Viktigt att ha i åtanke är att de allmänna rättsprinciperna (exempelvis legalitetsprincipen, subsidiaritetsprincipen, proportionalitetsprincipen, lojalitetsprincipen, likabehandlingsprincipen samt de mänskliga rättigheterna) är av stor relevans vid tolkning av EU-rätten. Dessa principer kan i det närmaste sägas utgöra EU-rättens stomme.³¹ Vid rättstillämpning av övriga EU-rättsliga bestämmelser får dessa inte göra intrång på någon av de allmänna rättsprinciperna.

²³ Benämns även direktivkonform tolkning.

²⁴ Mål C-14-83 - Von Colson, punkt 15.

²⁵ Ibid, punkt 26 samt Hettne, J och Otken Eriksson, I (2011), s. 105.

²⁶ Mål C-106/89 *Marleasing*, punkt 8.

²⁷ Bergström, C-F och Hettne, J (2014), s. 394

²⁸ Mål 218/82 *Kommissionen mot rådet*, punkt 15, s. 4075.

²⁹ Hettne, J och Otken Eriksson, I (2011), s. 92.

³⁰ Bergström, C-F och Hettne, J (2014), s. 56 ff.

³¹ Ibid, s. 391.

EU-domstolen bekräftade detta i målet *Rauh* där domstolen fastslog att vid tolkning av en bestämmelse i EU:s sekundärrätt så ska bestämmelsen tolkas, så långt det är möjligt, så att den är förenlig med fördraget och de allmänna rättsprinciperna.³² Därför tenderar EU-domstolen att tolka de EU-rättsliga bestämmelserna på ett sådant sätt att resultatet överensstämmer med de allmänna rättsprinciperna.³³

Relevant att poängtera i en studie med ett EU-rättsligt perspektiv är att inom EU-rätten har inte doktrin samma tyngd inom rättskällehierarkin som i Sverige (även om den är relativt ringa även i Sverige). Doktrin används främst för att framföra den rådande uppfattningen kring rådande och föreslagna EU-rättsliga normer.³⁴

³² Mål C-314/89 – Rauh, punkt 17.

³³ Se exempelvis mål C-60/00 – Carpenter för en tolkning som sker i överensstämmelse med grundläggande rättigheter och Europakonventionen (rätten till familjeliv, artikel 8 i Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna). Se även Bergström, C-F och Hettne, J (2014), s. 391.

³⁴ Hettne, J och Otken Eriksson, I (2011), sid. 120 ff.

1.5.2 Folkrättslig metod

I detta avsnitt följer enbart en kortare redogörelse för tolkning av traktater samt rättskällevärdet av kommentarerna till OECD:s modellavtal. Artiklarna 31-33 i 1969 års Wienkonvention kommer ej att behandlas på djupet. Istället hänvisas de intresserade av tolkning av skatteavtal till Ulf Linderfalks bok på området, *On the Interpretation of Treaties*.³⁵

Eftersom denna studie även till viss del ämnar att tolka OECD:s modellavtal avseende fast driftställe avser jag att bruka kommentarerna till artikel 5 i modellavtalet för att få en djupare förståelse kring ämnet. Vanligtvis tillgriper även skatteadministrationer, domstolar och skattebetalare kommentarerna för att ge uttryck för vad de anser är den rätta förståelsen av ett ingånget skatteavtal. Frågan som då måste ställas är vilken rättslig grund eller rättskällevärde dessa kommentarer ska erkännas. Viss debatt mellan experter inom den internationella skatterätten föreligger avseende den legala relevansen som kommentarerna ger uttryck för.³⁶

Skatteavtal är bilaterala eller multilaterala konventioner mellan stater vilka regleras av internationell lag. Den mest signifikanta skillnaden mellan skatteavtal och vanlig skattelagstiftning är att skatteavtalet i egenskap av avtal mellan stater är en så kallad folkrättslig traktat.³⁷ Inom folkrätten ställs regler och principer upp för hur traktater ska tolkas. Dessa principer är kodifierade av ett folkrättsligt bindande avtal, nämligen det som kommer till uttryck i wienkonvention (1969) om traktaträtten, i artiklarna 31-33. Nämnda artiklar handlar uteslutande om hur traktater ska tolkas. Med tolkning av traktater menas följaktligen att klargöra en traktattext som är oklar.³⁸ Dessa tolkningsmedel kan kategoriseras som antingen grundläggande eller supplementära. De grundläggande tolkningsmedlen är de som kan användas via åberopande av artikel 31 och delas in i (1) konventionellt språkbruk, (2) sammanhanget och (3) traktatens ändamål och syfte. De supplementära tolkningsmedlen är i sin tur de tolkningsmedel som kan brukas med åberopande av artikel 32. Detta inbegriper förarbetena till traktaten.³⁹ Betydelsen av kommentarerna till OECD:s modellavtal torde ges till känna i artikel 32 som även nämner att för att fastställa den egentliga meningen med traktaten kan supplementära tolkningsmedel brukas. Det torde vara osannolikt att anta att modellavtalet inte influerar den egentliga meningen när traktaten och dess förarbeten utformas.⁴⁰

³⁵ Linderfalk, U (2007).

³⁶ Linderfalk, U och Hilling, M (2014), sid 1.

³⁷ Se bland annat, Lang, M (2013) punkterna 16 och 21. Linderfalk, U och Hilling, M (2014), s. 2 samt Hilling, M (2014), s. 322.

³⁸ Linderfalk, U (2012), sid. 81 f.

³⁹ Lang, M (2013), punkterna 62-65.

⁴⁰ Linderfalk, U och Hilling, M (2014), sid. 9.

För svenskt vidkommande fastställs dels att 1969 år Wienkonvention ska tillämpas, samt de metoder och medel som artiklarna 31-33 ger uttryck för, vid fastställandet av den gemensamma partsavsikten. Och dels att kommentarerna till modellavtalet ska ges viss betydelse vid tolkning av skatteavtal (med reservation för att traktaten ska vara utformad med OECD:s modellavtal som grund) via rättspraxis, se exempelvisvis RÅ 1987 ref. 158.⁴¹

1.6 Material

Valet av material har tätt sig lite olika åt beroende på fördjupningsämne. Huvudregeln gällande platsen för tillhandahållande av tjänster avseende B2B återfinns i mervärdesskattedirektivet, artikel 44, och definieras i rådets genomförandeförordning 282/2011 i artikel 11. Således blir dessa EU-rättsliga akter och dess förarbeten den primära källan till kunskap med avseende på fast etableringsställe inom B2B. Givetvis är dessa akter på intet sätt uttömmande angående tolkningen av begreppet fast etableringsställe. Därför är även EU-domstolens praxis inom området av väsentlig betydelse. Det faller, som tidigare nämnts, på EU-domstolen att tolka EU-rättsliga begrepp så som fast etableringsställe. De mål som är utvalda och behandlas i denna studie är de mål som anses mest centrala vid utmejslandet av begreppet fast etableringsställe, samt mer nyutgiven praxis inom området, så som *Welmory*-målet. Vidare används doktrin inom ämnet för att öka förståelsen för hur EU-domstolens praxis på området bör tolkas.

Gällande material inom fördjupningsämnet digitalisering och globalisering är den självklara utgångspunkten OECD:s artiklar kopplade till BEPS-projektet. För mer specifika frågor gällande mervärdesskatt kopplat till den ökade digitaliseringen och globaliseringen inhämtas kunskap ur antologierna *VAT/GST in a Global Digital Economy* samt *VAT in an EU and International Perspective*. Dessa två verk har samlat relativt nyutgivna artiklar inom ovan nämnt område.

Gällande metodavsnitten tillämpas nästan uteslutande svenska litterära källor så som *Introduktion till EU-rätten* och *Folkrätten i ett nötskal* samt praxis från EU-domstolen. Detta kan måhända ge en något snäv bild av innebörden av de berörda metoderna. Det ska dock nämnas att studien i sig inte kretsar kring val av metod. Vilket borde detta rättfärdiga ett något mer snävt materialurval än vad som görs inom de mer bärande avsnitten i denna studie. Beträffande avsnitt 1.5.2 tillämpas även svensk rättspraxis (RÅ 1987 ref. 158) för att ge en komplett bild av rättskällevärdet hos kommentarerna till OECD:s modellavtal.

⁴¹ RÅ 1987 ref. 158.

Sett till EU:s storlek och multinationalitet och BEPS-projektets ofantliga storlek har det, utan hänsyn till min språkliga begränsning till engelska och svenska, varit omöjligt att tillgodogöra sig all doktrin på området. Därför har ett visst urval fått göras. Urvalet har främst gjorts utifrån två punkter. i) Den mest relevanta doktrinen samt ii) Den mest aktuella doktrinen (de verk som främst refereras till).

1.7 Disposition

I kapitel 2 redogörs inledningsvis för platsen för beskattningsbara transaktioner samt de principer vilka genomsyrar den Europeiska mervärdesskatterätten. Därefter introduceras huvudregeln i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet avseende platsen för tillhandahållandet av tjänster mellan beskattningsbara personer (B2B).

I kapitel 3 introduceras konceptet etableringsställe vilket innefattar såväl sätet för verksamheten som fasta etableringsställen. Därefter redogörs för rådets genomförandeförordning nr 282/2011 och den påverkan nämnd rättsakt har haft på området. Därefter behandlas relevant praxis kopplat till begreppet fast etableringsställe för att kartlägga de kriterier som måste vara uppfyllda för att ett fast etableringsställe ska anses vara för handen.

Kapitel 4:a inleds med en presentation av OECD:s projekt, BEPS, vilket syftar till att informera, analysera och ge förslag till lösningar på en mängd förfaranden vilka har medfört en erodering av de nationella skattebaserna runt om i världen. Därefter redogörs för BEPS action point 7 och tillhörande problemområden. Detta för att i kapitel 5 diskutera dessa problemområden ur ett mervärdesskatterättsligt perspektiv. I kapitel 5 redogörs exempelvis även för den kritik som har riktats mot rådets genomförandeförordning nr 282/2011 till följd av dess rättsliga ställning gentemot mervärdesskattedirektivet.

Slutligen följer en sammanfattning i kapitel 6 vilken även besvarar de frågeställningar som ställts i kapitel 1.2.

1.8 Forskningsläget

Fast etableringsställe som begrepp har behandlats åtskilliga gånger. Begreppet som sådant introducerades i mål C-168/84, *Berkholz*, redan år 1985. Sedan dess har det dock skett en stor förändring på området då de tjänster som tillhandahålls idag i mångt och mycket skiljer sig från de tjänster som tillhandahölls 1985. Den digitala ekonomin är på frammarsch men ännu kvarstår en mängd frågetecken kring hur den ska beskattas. I skrivande stund finns det inget verk som på ett samlat sätt redogör för hur mervärdesskatten kan appliceras på den virtuella verkligheten. Däremot ger BEPS-projektet en bild av vilka problem den digitala globala ekonomin utgör och

tänkbara åtgärder till dessa problem. Dessa åtgärder är dock i många fall ej beprövade och därför föreligger viss osäkerhet.

Det är mot denna bakgrund detta arbete ska förstås. Avsaknaden av tydliga och effektiva regleringar har i vissa delar gett uppsatsen något av en mer beskrivande karaktär. Min förhoppning är att detta ska leda till en utökad möjlighet att diskutera dels svårigheterna med att avgöra om och när fasta etableringsställen föreligger sett ur den digitala globala ekonomins perspektiv. Samt dels att diskutera hur artikel 44 i mervärdesskattedirektivet förhåller sig till BEPS-projektet.

1.9 Avgränsningar och terminologi

Denna studie syftar till att gå på djupet avseende B2B-reglerna i artikel 44 mervärdesskattedirektivet (2006/112) avseende fast etableringsställ. Således utelämnas B2C i all väsentlighet. Enbart i klagande ändamål kommer reglerna gällande B2C att lyftas. Enbart handel med tjänster diskuteras i detta arbete och därför utelämnas varuhandeln.

Vidare avser denna skrift att undersöka huruvida huvudregeln inom B2B är tillämpningsbar i ljuset av BEPS. Därför utelämnas undantagen från den så kallade huvudregeln gällande platsen för tillhandahållande av tjänster. Således behandlas ej artiklarna 47, 53-54 eller 55 i mervärdesskattedirektivet.

Då begreppet fast etableringsställe är ett EU-rättsligt begrepp kommer denna studie att ta ett tydligt EU-rättsligt perspektiv där mervärdesskattedirektivet, momspaketet samt genomförandetakterna är de självklara utgångspunkterna. Därför kommer det enbart att presenteras en kortare introduktion till varför EU-rätten är av väsentlig betydelse vid utformningen av den svenska nationella lagstiftningen avseende mervärdesskatt. Därför lämnas centrala begrepp så som direkt effekt och företräde gällande EU-rättsliga regleringar utanför denna studie.

1.9.1 Terminologi

Begreppen fast driftställe och fast etableringsställe figurerar numera skilt inom den direkta beskattningen respektive mervärdesskatterätten. Det ska dock uppmärksammas att i tidig praxis från EU-domstolen (exempelvis i målen *Bergholz*, *Faaborg-Gelting Linien* och *DFDS*) som berör begreppet fast etableringsställe benämns detta begrepp fast driftställe. Fast driftställe ska därför läsas som fast etableringsställe i all praxis som redogörs för i denna skrift.

2 Platsen för beskattningsbara transaktioner

I detta kapitel kommer att redogöras för betydelsen av platsen för tillhandahållandet. Detta görs för att möjliggöra introduktionen av begreppet fast etableringsställe vilket kommer att behandlas i kapitel 3.

2.1 Introduktion

Inom området för mervärdesskatt så är platsen för tillhandahållandet irrelevant om transaktionen sker inom samma skattejurisdiktion eftersom det faller sig naturligt var skattesubjektet har sin hemvist eller fasta etableringsställe samt vilken myndighet som är behörig att insamla skatten.⁴² Avgörandet av platsen för tillhandahållandet är däremot av stor betydelse vid transaktioner som sker mellan två eller fler skattejurisdiktioner. När en sådan transaktion föreligger, vilket kan ske till följd av att varor förflyttas mellan två nationer eller då tjänster utförs till en person som är etablerad på annat håll, är det inte alldeles självklart att det finns ett entydigt svar till frågan – är aktiviteten utförd inom eller utanför ett givet territorium.⁴³ En skattejurisdiktion sammanfaller dock inte alltid med det nationella territoriet. Exempelvis utgör de olika staterna i USA egna skattejurisdiktioner i mångt och mycket och således kan även platsen för tillhandahållandet få effekt på ett internt plan i sådana länder.⁴⁴

När två eller fler skattejurisdiktioner är involverade i en transaktion spelar platsen för tillhandahållandet en viktig roll för att fastställa om och hur skatten ska belasta transaktionen genom att avgöra hur mervärdesskatten ska allokeras mellan de inblandade staterna.⁴⁵ Platsen för tillhandahållandet är således ett viktigt verktyg när det kommer till att undvika dubbelbeskattning eller dubbel ickebeskattning. Som nämnt ovan är det inte alltid en enkel uppgift att avgöra själva platsen för tillhandahållandet. Till hjälp för att fastställa platsen för tillhandahållandet brukas principer så som ursprungslandsprincipen och destinationslandsprincipen⁴⁶ vilka kommer att kortfattat redogöras för nedan.

2.2 Destinationslandsprincipen

Under destinationslandsprincipen, när transaktioner av varor sker över gränserna, belastar mervärdesskatten enbart den slutliga konsumtionen i den skattejurisdiktionen där konsumtionen sker.⁴⁷ När det kommer till gränsöverskridande transaktioner av tjänster är destinationslands-

⁴² Terra, B, Kajus, J et al. (2015), s. 1309.

⁴³ Terra, B och Kajus, J (2015), s. 471.

⁴⁴ Zackrisson, M (2004), s. 19 f.

⁴⁵ Terra, B och Kajus, J (2015), s. 471.

⁴⁶ Terra, B, Kajus, J et al. (2015), s. 1309.

⁴⁷ Terra, B, Kajus, J et al. (2015), s. 1312.

principen svårare att tillämpa. Detta eftersom gränskontroller har föga påverkan på leveranser av tjänster i jämförelse med leveranser av varor.⁴⁸ För att applicera destinationslandsprincipen på tillhandahållanden mellan beskattningsbara personer belastar mervärdesskatten inte nödvändigtvis platsen där den slutliga konsumtionen sker (eftersom detta är svårt att kontrollera), istället belastar beskattningen kundens etableringsställe vilket är lättare att verifiera än platsen för slutlig konsumtion.⁴⁹ Mervärdesskatt tas ej heller ut på export och den tillhörande ingående mervärdesskatten som belastar exportorten återbetalas. Importerade varor och tjänster utsätts å sin sida för samma skattetryck som inhemska produkter.⁵⁰ Fördelen med destinationslandsprincipen inom mervärdesskattesystemet är således att alla produkter är ålagda samma skattetryck inom samma skattejurisdiktion. Detta medför att skatteneutralitet uppnås inom den internationella handeln eftersom det exempelvis ej längre finns någon fördel (ur mervärdesskattsynpunkt) med att köpa produkten från lågskatteländer.⁵¹

2.3 Ursprungslandsprincipen

Tillämpning av ursprungslandsprincipen skulle medföra att mervärdesskatten tas ut i den skattejurisdiktion där säljaren är etablerad eller i det land i vilket mervärde på produkten uppstår.⁵² Detta får till följd att exporterande jurisdiktioner skulle beskatta export enligt samma villkor som inhemska leveranser. Importerande jurisdiktioner å sin sida skulle ge avdrag (credit) mot sin egen mervärdesskattesats. Nackdelen med ursprungslandsprincipen är att skattetrycket nödvändigtvis inte är lika högt på importerade produkter som för inhemska produkter vilket skulle kunna påverka skatteneutraliteten inom internationell handel.⁵³

2.4 Platsen för tillhandahållandet av tjänster

I artikel 2(1) i mervärdesskattedirektivet stipuleras att ett tillhandahållande av (varor och) tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap ska vara föremål för mervärdesskatt. Den 12 januari 2008 antogs det så kallade mervärdesskattepaketen bland annat genom direktiv 2008/8/EG, vilket ändrade regleringen gällande platsen för tillhandahållandet av tjänster. För beskattningsbara personer återfinns huvudregeln (för B2B-förhållanden) som reglerar var själva tillhandahållandet anses omsatt och således ska beskattas numera i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet. I nämnd artikel stipuleras att platsen för tillhandahållandet av tjänster till en beskattningsbar person ska vara

⁴⁸ BEPS, Action 1 – Final Report (2015), s. 223.

⁴⁹ Ibid, s. 222 f.

⁵⁰ Ibid, s. 29.

⁵¹ Ibid, s. 29 samt Terra, B, Kajus, J et al. (2015), s. 1312.

⁵² BEPS, Action 1 – Final Report (2015), s. 29.

⁵³ Ibid, s. 29 samt Terra, B, Kajus, J et al. (2015), s. 1312.

den plats där denne person har etablerat sitt säte för verksamhet eller har ett fast etableringsställe till vilket tjänsterna tillhandahålls. Ofta refereras detta till som platsen där kunden har sin hemvist.⁵⁴ I artikel 46-59 i samma direktiv återges undantagen från huvudreglerna (artikel 44-45). Dessa behandlas dock inte i denna uppsats.

2.4.1 Huvudregeln gällande tillhandahållandet av tjänster till beskattningsbara personer (B2B)

Precis som ovan nämnt så stakar artikel 44 i mervärdesskattedirektivet ut en generell regel, vilken i praktiken är att betrakta som en reserv- eller standardregel.⁵⁵ Exempelvis om ingen specifik regel omfattar transaktionen faller platsen avseende tillhandahållandet tillbaka på artikel 44, första meningen:

”Platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, som agerar i denna egenskap, ska vara den plats där denna person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet.”⁵⁶

Sedan 2010 har således huvudregeln avseende platsen för tillhandahållande av tjänster till beskattningsbara personer avgjorts med destinationsprincipen som huvudmodell. Det vill säga att platsen för omsättningen ska anses vara där köparen eller mottagaren av tjänsten är etablerad. Enligt mervärdesskattedirektivet som var gällande fram till 2010 stod istället ursprungslandsprincipen som huvudmodell vid avgörandet av platsen för omsättningen. Anledningen till detta skifte torde kunna förklaras med den ökade globaliseringen och möjligheten att tjänster numera kan tillhandahållas på distans.⁵⁷ Denna övergång säkerställer att den medlemsstat i vilken tjänsten faktiskt konsumeras erhåller rätten att beskatta tjänsterna.⁵⁸ Basen för att mervärdesskatten ska erläggas av en beskattningsbar person till vilken tjänster, kopplade till artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, tillhandahålls från en beskattningsbar person som inte är etablerad inom samma medlemsstat (skattejurisdiktion) återfinns i artikel 196 i samma direktiv. Som en följd av detta skifte måste den beskattningsbara person som erhåller tjänsten tillämpa den omvända beskattningsordningsmekanismen (omvänd skattskyldighet) vid förvärv av tjänster.⁵⁹ Med omvänd skattskyldighet menas att det är köparen av tjänsten (eller varan) som redovisar både ingående- och utgående mervärdesskatt. Således

⁵⁴ Terra, B och Kajus, J (2015), s. 498.

⁵⁵ Terra, B och Kajus, J (2015), s. 542.

⁵⁶ Direktiv 2006/112/EG artikel 44.

⁵⁷ Direktiv 2008/8/EG, preambelns första övervägande.

⁵⁸ Frennberg, E och Agrell, J (2015), s. 379

⁵⁹ Terra, B och Kajus, J (2015), s. 542.

kan det konstateras att det är av vikt för säljaren att veta vem som är köparen av tjänsten. Detta så att säljaren inte debiterar mervärdesskatt och dubbelbeskattning av tjänsten undviks.⁶⁰

Vidare lyder artikel 44 andra och tredje meningen i mervärdesskattedirektivet som följer:

”Om dessa tjänster tillhandahålls den beskattningsbara personens fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där han har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet ska dock platsen för tillhandahållande av dessa tjänster vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget. I avsaknad av ett sådant säte eller ett sådant fast etableringsställe, ska platsen för tillhandahållande av tjänster vara den plats där den beskattningsbara person som tillhandahålls sådana tjänster är bosatt eller stadigvarande vistas.”⁶¹

Detta nya regelverk vilket uppställs i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet har på ett distinkt sätt ändrat spelplanen avseende avgörandet för platsen för tillhandahållandet i förhållande till de regler som var gällande fram till 2010. De tidigare reglementet uttalade att den primära anknytningspunkten för avgörandet av skattejurisdiktion skulle vara sätet för verksamheten. Den sekundära anknytningspunkten, det vill säga en annan plats från vilka tjänsterna tillhandahålls än själva sätet för verksamheten, kunde endast aktualiseras vid undantag från den primära anknytningspunkten.⁶² I och med introduktionen av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet har ett skifte skett vid avgörandet av platsen för tillhandahållandet. Som Terra och Kajus beskriver det så är det inte avtalsförhållandet med sätet för verksamheten som avgör platsen för tillhandahållandet, utan snarare etableringsstället till vilket tjänsten tillhandahålls.⁶³

Noterbart är även att huvudregeln i artikel 44 gäller även då den ena parten är etablerad utanför EU vilket framgår av artikel 59 i mervärdesskattedirektivet.

⁶⁰ Kleerup, J, Kristoffersson, E et al. (2014), s. 127 f.

⁶¹ Direktiv 2006/112/EG artikel 44.

⁶² AG (Advocate Genral). Mancini, G, F (1985) punkten 1 i ingressen samt målet C-168/84 – Berkholz, punkten 17.

⁶³ Terra, B och Kajus, J (2015), s. 543.

Huvudregeln i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet lämnar dock vissa frågor obesvarade, exempelvis: vilka faktorer avgör om och var en beskattningsbar person har ett fast etableringsställe? Och framför allt, är definitionen ekvivalent för förvärvande respektive tillhandahållande etableringsställen? Dessa frågor kommer att diskuteras i nästkommande kapitel.

3 Konceptet etableringsställe

Platsen där kunden har etablerat sitt säte för verksamhet eller har ett fast etableringsställe är som ovan nämnt den avgörande faktorn vid bestämmandet av platsen för tillhandahållandet av vissa tjänster, eller för att använda en korrekt mervärdesskatterättslig terminologi – fastställa om omsättningen ska anses äga rum inom eller utom landet.⁶⁴

För att kunna avgöra var den beskattningsbara personen har etablerat sin verksamhet ska tillhandahållaren fastställa platsen på grundval av uppgifter från köparen och bekräfta dessa uppgifter med normala kommersiella säkerhetsförfaranden så som identitets- eller betalningskontroll.⁶⁵

I målet *Planzer Luxembourg* drog EU-domstolen upp riktlinjer för att avgöra var sätet för den ekonomiska verksamheten är beläget. Här måste poängteras att begreppet sätet för den ekonomiska verksamheten är skilt från begreppet det stadgeenliga sätet till viss del. I mycket sammanfaller de båda begreppen. Dock öppnar begreppet sätet för den ekonomiska verksamheten upp tolkningsgränserna något och minskar således möjligheterna till att kringgåenden, exempelvis genom etablering av så kallade ”brevlådeföretag” vilka har prövats i nämnt mål.⁶⁶

EU-domstolen slog fast att för att avgöra var sätet för den ekonomiska verksamheten är belägen måste hänsyn tas till ett flertal olika parametrar. I första hand utgörs dessa faktorer av det stadgeenliga sätet, själva orten för den centrala förvaltningen, orten där företagsledningen sammanträder och den ort där bolaget beslutar om allmänna policys. Men även andra faktorer kan vara av vikt, exempelvis bosättningsorten för företagsledarna, platsen där bolagsstämman hålls, platsen för förvarandet av viktiga handlingar samt platsen där majoriteten av bolagets finansiella transaktioner sköts.⁶⁷

Det fastslogs även att enbart en postadress inte kan anses utgöra den plats där en beskattningsbar person har säte för sin ekonomiska verksamhet.⁶⁸

Dessa kriterier har numera införts i artikel 10 i rådets genomförandeförordning 282/2011.⁶⁹

⁶⁴ Frennberg, E och Agrell, J (2015), s. 367.

⁶⁵ Se, rådets genomförandeförordning nr 282/2011 artikel 20.

⁶⁶ Mål C-73/06 *Planzer Luxembourg*, punkt 61-62. Se även Frennberg, A och Agrell, J (2015), s. 373 f.

⁶⁷ Mål C-73/06 *Planzer Luxembourg*, punkt 61-62

⁶⁸ *Ibid*, punkt 62.

⁶⁹ Se även, Riktlinjer från mervärdesskattekommitténs 88:e sammanträde, 2009, taxud.d.1(2009)358416 – 634, s. 1 där kommittén presenterar samma avgörande faktorer som EU-domstolen.

Om den beskattningsbara person vilken erhåller tjänsterna ifråga har etablerat sig i fler än ett land ska tillhandahållandet beskattas i det land där den beskattningsbara personen har etablerat sitt säte för sin ekonomiska verksamhet. Men om det förhåller sig som så att tjänsterna tillhandahålls ett fast etableringsställe som tillhör kunden (mottagaren) och detta är beläget på annat ställe än sätet för den ekonomiska verksamheten så ska tillhandahållandet beskattas på platsen för det fasta etableringsstället som mottar tjänsterna och använder den för sitt eget behov.⁷⁰ Som en sista utväg om den beskattningsbara personen vare sig har ett säte för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe, så ska tillhandahållandet beskattas på den ort där denne är bosatt eller stadigvarande vistas.⁷¹

För att identifiera var köparen har ett fast etableringsställe är det ålagt tillhandahållaren att undersöka den tillhandahållna tjänstens art och användning⁷² och om detta inte är nog för identifikationen bör hänsyn tas till kontraktet, orderblanketten eller kundens registreringsnummer för mervärdesskatt för att identifiera ett möjligt fast etableringsställe samt huruvida det fasta etableringsstället faktiskt är den betalande enheten för tjänsten i fråga.⁷³ Om inte den beskattningsbara personens plats kan verifieras med hjälp av nämnda faktorer eller då kontraktet omfattar en eller flera tjänster som brukas på ett oidentifierbart eller icke kvantifierbart sätt, kan tillhandahållaren anse att tjänsterna tillhandahålls där kunden etablerat sin verksamhet (huvudkontor) vilket kan inkludera kundens bostadsort eller där denne stadigvarande vistas.⁷⁴

Målet med denna bestämmelse är som tidigare nämnts att beskattningen ska ske så nära konsumtionsplatsen som möjligt.

Begreppet fast etableringsställe introducerades i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Anledningen till introduktionen av begreppet framgår ej av detta direktiv.⁷⁵ Doktrinen å sin sida ställer upp hypotesen (vilken även torde vara bekräftad) att introduktionen av begreppet skedde eftersom det fanns ett behov av att uppnå likabehandling, ur ett mervärdesskatterättsligt synsätt, mellan lokalt skatteskyldiga personer (juridiska och fysiska)

⁷⁰ Jämför artikel 21(1) och 21(2) i rådets genomförandeförordning nr 2011/282.

⁷¹ Rådets genomförandeförordning nr 2011/282, artikel 21(3).

⁷² Ibid, artikel 22(1).

⁷³ Ibid, artikel 22(2)

⁷⁴ Ibid, artikel 22(3). Se även den engelska versionen av rådets genomförandeförordning nr 2011/282, artikel 22(3). Denna version ger ett mer uttömmande svar än den svenska versionen avseende artikel 22(3) samt van Norden, G-J, s. 46.

⁷⁵ Se, sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), ingressens sjunde övervägande där platsen för skattepliktiga transaktioner diskuteras.

och motsvarande utländska skattesubjekt. Detta är således ett uttryck för att uppnå skatteneutralitet. Tillhandahållandet av tjänster av ett fast etableringsställe med en utländsk leverantör bör behandlas på samma sätt som leveranser från skattesubjekt som är bosatta i den inhemska staten.⁷⁶

Fast etableringsställe är ett autonomt begrepp kopplat enbart till den EU-rättsliga mervärdesskatteharmoniseringen och är således enkom brukbart inom det mervärdesskattesystemet, vilket fastslogs i mål C-210/04 – FCE Bank. Detta får till följd att OECD:s modellavtal (vilket i sin 5:e artikel behandlar systerbegreppet fast driftställe, vilket figurerar inom det direkta skattesystemet) ej är relevant att konsultera för att utröna om tröskelvärdena för ett fast etableringsställe är att anse som uppnådda eller ej.⁷⁷

Istället har det (fram tills nyligen) fallit på EU-domstolens lott att via praxis definiera begreppet samt att tillhandahålla nödvändiga riktlinjer. Konceptet avseende fast etableringsställe har stegvis vuxit fram genom ett antal domar från EU-domstolen sedan år 1985.⁷⁸ Som ett svar på avsaknaden av en enhetlig definition av begreppet fast etableringsställe så har rådet utfärdat en genomförandeförordning i vilken EU-domstolens praxis har inkorporerats. Denna rättsakt syftar bland annat till att begreppet fast etableringsställe tillämpas uniformt inom Unionen.⁷⁹

I nästkommande avsnitt redogörs för antagningsförfarandet av rådets genomförandeförordning nr 282/2011 samt de skäl för dess antagande.

3.1 Införandet av genomförandeförordning nr 282/2011

Rådets genomförandeförordning nr 282/2011 och dess ändring i rådets genomförandeförordning 1042/2013 har antagits i första hand på de grunder som uttrycks i mervärdesskattedirektivets artikel 397 vilken stipulerar att det är rådet som ska, enhälligt på kommissionens förslag, besluta om nödvändiga åtgärder för tillämpningen i nämnt direktiv. Noterbart är således att förordningen endast kan antas med beaktande av direktivet. Därför torde viss problematik kunna uppstå då genomförandeförordningen går utöver ordalydelsen i mervärdesskattedirektivet. Mer om detta i kapitel 5.2.

Behovet av nämnd rättsakt uppstod som en direkt följd av de ändringar som mervärdesskattepaketen medförde gällande platsen för tillhandahållandet av tjänster vilka

⁷⁶ Bal, A (2015). 17St.

⁷⁷ Se målet, C-210/04 – FCE Bank, punk 39. Samt KOM (2003) 822 slutlig, avsnitt 8 s. 10 där det poängteras att begreppen fast driftställe och fast etableringsställe är synonyma.

⁷⁸ Se, Bal, A (2015), s. 145 samt mål C-168/84 – Berkholz.

⁷⁹ Se, genomförandeförordning nr 282/2011, preambelns 4 och 14 skäl.

regleras i mervärdesskattedirektivet. Syftet var att förenkla tillämpningen av mervärdesskattesystemet samt att mervärdesskatt på (B2B) tjänster skulle tillfalla konsumtionslandet som huvudregel.⁸⁰ För att detta mål ska uppnås fordras att en enhetlig tillämpning säkerställs av det nuvarande mervärdesskattesystemet genom att fastställa tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet, särskilt med avseende på beskattningsbara personer, leverans av varor och tillhandahållande av tjänster samt platsen för beskattningsbara transaktioner.⁸¹

Det uttrycks specifikt i skäl 14 nämnd förordning att ”för att säkerställa en enhetlig tillämpning av reglerna avseende platsen för beskattningsbara transaktioner bör begrepp så som den plats där en beskattningsbar person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet, fast etableringsställe och den plats där en person är bosatt eller stadigvarande vistas klargöras. Begreppens praktiska tillämpning, bör med beaktande av domstolens praxis, underlättas genom användningen av så tydliga och objektiva kriterier som möjligt”.

3.2 Fast etableringsställe – två koncept

Med detta som grund infördes i artikel 11 i rådets genomförandeförordning nr 282/2011 en definition av begreppet fast etableringsställe. Förvirrande nog tycks artikel 11 i nämnd rättsakt urskilja två olika definitioner av begreppet fast etableringsställe:

- Dels ett förvärvande etableringsställe, med vilket avses etableringsställen, utöver sätet för den ekonomiska verksamheten, som har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att kunna ta emot och använda de tillhandahållna tjänsterna för sitt eget behov.⁸² Denna definition är direkt kopplad till artikel 44 i mervärdesskattedirektivet och träffar således transaktioner av tjänster mellan beskattningsbara personer (B2B).

- Dels ett tillhandahållande etableringsställe, med vilket avses etableringsställen, utöver sätet för den ekonomiska verksamheten, som har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att kunna tillhandahållna tjänsterna för sitt eget behov.⁸³ Denna definition är direkt kopplad till artikel 45 i mervärdesskattedirektivet

⁸⁰ KOM/2009/0672 slutlig, preambelns 4 och 6 skäl.

⁸¹ Rådets genomförandeförordning nr 282/2011, preambelns 4 skäl.

⁸² Se, artikel 11(1) Rådets genomförandeförordning nr 282/2011.

⁸³ Se, artikel 11(2) Rådets genomförandeförordning nr 282/2011.

och berör transaktioner av tjänster från en beskattningsbar person till en icke beskattningsbar person (B2C).

Således kan konstateras att formulering hos artikel 11 i nämnd rättsakt har skapat en dualistisk definition av begreppet fast etableringsställe. Denna dualitet har fram till nyligen inte varit omnämnd i EU-domstolens rättspraxis då majoriteten av avgörandena vilka berör fast etableringsställen har ägt rum innan reglerna om platsen för tillhandahållandet har reformerats.

Formuleringen av artikel 11(1) i genomförandeförordningen kan spåras tillbaka till de riktlinjer som utges av mervärdesskattekommitté, vilken enligt artikel 398 i mervärdesskattedirektivet har till uppgift att behandla frågor avseende tillämpningen av gemenskapens regler om mervärdesskatt.⁸⁴

Noterbart gällande definitionen i artikel 11(1) är att platsen för beskattning av tjänsten ej längre är beroende av att den aktuella anläggningen är i stånd att utföra sina egna tjänster. Fokus har istället flyttats till att anläggningen använder tjänsterna för sina egna behov.⁸⁵

I nästkommande avsnitt redogörs för de viktigaste målen rörande begreppet fast etableringsställe.

3.3 EU-domstolens tidiga praxis och tolkning avseende begreppet fast etableringsställe

Nedan redogörs för ett urval av all de mål som berör fast etableringsställe. Enbart de viktigaste, för att uppnå syftet med denna uppsats, målen kommer att redogöras för.⁸⁶

3.3.1 Mål C-168/84 Berkholz samt mål C-231/94 Faaborg-Gelting Linien

Målet *Berkholz*, detta numera klassiska mål, berör frågan huruvida driften och installationen av spelautomater ombord på färjor är skapar ett fast driftställe.⁸⁷

Berkholz med säte i Hamburg, Tyskland, bedrev verksamhet som bestod av drift och installation av spelautomater på färjor vilka färdades mellan Tyskland och Danmark. Tvisten i målet mellan Berkholz och den tyska skattemyndigheten tog fasta på om omsättningen var hänförlig till det tyska sätet för rörelsen eller ett fast driftställe ombord på färjorna. De tyska skattemyndigheterna ansåg med hänsyn till (dåvarande) huvudregeln avseende platsen för tillhandahållandet att ”platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där

⁸⁴ Riktlinjer från mervärdesskattekommitténs 88:e sammanträde, 2009, taxud.d.1(2009)358416 – 634, s. 2.

⁸⁵ Se exempelvis AG. Kokott, J, förslag till avgörande för mål C-605/12, punkt

⁸⁶ Övriga viktiga mål som ej redogörs för men refereras till är exempelvis mål C-452/03 – RAL samt mål C-318/11 – Daimler och Widex.

⁸⁷ Mål C-168/85 – Berkholz, punkt 9.

leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe från vilken tjänsten tillhandahålls”⁸⁸ att tysk mervärdesskatt skulle belasta driften av automaterna eftersom Berkholz säte var lokaliserat i Hamburg.⁸⁹ Berkholz i sin tur hävdade att tjänsterna tillhandahölls från ett fast driftställe och således skulle transaktionerna anses beskattningsbara där färjan var vid en given tidpunkt. Således ansåg Berkholz att tjänsterna till den del de tillhandahölls på danskt vatten även beskattas i Danmark och de tjänster som tillhandahålls på internationellt vatten skulle undgå beskattning.⁹⁰ Det ska noteras att AG (Adocate General) Mancini observerad att konceptet fast etableringsställe är ett synnerligen komplext begrepp. AG påpekade att ”fast” är detsamma som ”varaktig eller kontinuerlig vilket är motsatsen till tillfällig”.⁹¹ Vidare sägs att ett ”fast etableringsställe, särskilt då det tillhandahåller tjänster över en tidsperiod, fordrar en viss grad av stationär karaktär”.⁹² För att en stationär karaktär ska anses vara för handen fordras en ordnad struktur, vilket innefattar såväl mänskliga som tekniska resurser. AG underkände spelautomattjänsterna som underhållningsmässiga tjänster eftersom dessa ej kunde anses vara av stationär karaktär.⁹³

EU-domstolen tycks dela AG:s åsikt och avgjorde målet utifrån artikel 9(1) (nuvarande artikel 44 och 45 i mervärdesskattedirektivet). Domstolen fann att hänsyn kan ges åt ett annat etableringsställe än själva sätet för verksamheten om tjänsterna inte rationellt kan anknytas till den plats där leverantören har etablerat sin rörelse. Det andra etableringsstället måste uppfylla vissa minimikrav gällande stabilitet och ha en ständig samverkan mellan de mänskliga och tekniska resurser som är direkt kopplade och nödvändiga för att tillhandahålla tjänsterna i fråga.⁹⁴

Vid avgörandet av målet *Faaborg-Gelting Linien* lutade sig EU-domstolen tungt mot den praxis som tidigare utvecklats. Dock skedde här en språklig utveckling som poängterade att ett fast driftställe måste ”uppvisa ett minimum av permanens i form av den samtidiga och stadigvarande existensen av personal och de nödvändiga materiella resurser som erfordras för att tillhandahålla de aktuella tjänsterna”.⁹⁵

⁸⁸ Ibid, punkt 6.

⁸⁹ Ibid, punkt 2, 3 och 14.

⁹⁰ Ibid, punkt 4.

⁹¹ AG. Mancini, G, F, förslag till avgörande för mål C-168/84 (1985), punkt 2.

⁹² Ibid, punkt 2.

⁹³ Ibid, punkt 2.

⁹⁴ Mål C-168/85 – Berkholz, punkt 19 samt Terra, B och Kajus, J (2015), s. 546.

⁹⁵ Mål C-231/94 – Faaborg-Gelting Linien, punkt 17.

3.3.2 Mål C-260/95 DFDS

I detta mål är ej artikel 9(1) (nuvarande artikel 44 och 45 i mervärdesskattedirektivet) föremål för EU-domstolens tolkning utan artikel 26(2) (nuvarande artikel 307). Dock binds artikel 9(1) och 26(2) samman av att de har samma innebörd avseende platsen för tillhandahållandet, det vill säga att beskattningen av tjänsten ska ske där leverantören har sitt säte för verksamheten eller ett fast driftställe varifrån tjänsten tillhandahållits. Målet är således av generellt intressant avseende EU-domstolens argumentation och tolkning av begreppet fast driftställe. Klagande i målet var det danska bolaget DFDS vilket bedrev reseverksamhet. DFDS sålde paketresor via sitt engelska dotterbolag som agerade i egenskap av generalagent.⁹⁶ Engelska skattemyndigheter ansåg att DFDS hade etablerat sin rörelse i England alternativt utfört tjänsterna i fråga från ett fast driftställe beläget i England. Således skulle även engelsk mervärdesskatt belasta försäljningen av de omtvistade tjänsterna. DFDS i sin tur ansåg att tjänsterna skulle beskattas där rörelsen hade sitt säte, det vill säga i Danmark. Som av en händelse skulle då DFDS ha rätten att undanta paketresorna från mervärdesskatt (baserat på nuvarande Annex X, del B, punkt 13 i mervärdesskattedirektivet).⁹⁷ EU-domstolen uppmärksammade givetvis att det fanns en uppenbar fördel i att den skatterättsliga anknytningen för en researrangörs samtliga tjänster, även de tjänster som tillhandahålls av mellanhänder etablerad i andra länder, hänförs till rörelsens säte.⁹⁸ Både EU-domstolen och AG uppmärksammade att en systematisk tillämpning av att bestämma beskattningsort utifrån sätet för rörelsen skulle medföra att ett icke rationellt resultat uppnås vilket skulle kunna utmyнна i bland annat snedvridningar i konkurrensen. Detta eftersom en sådan tillämpning troligtvis skulle skapa incitament för företag att förlägga sätet för sin verksamhet i de medlemsländer som fortsatt utnyttjar möjligheten att undanta resetjänster från mervärdesskatt.⁹⁹ Mot denna bakgrund samt det faktum att själva försäljningen av tjänsterna i fråga i själva verket sker i den andra medlemsstaten fastslog EU-domstolen att om det finns ett fast driftställe i den andra medlemsstaten, till vilken beskattningsrätten ges, så uppnås en rationell lösning ur en skatterättslig synvinkel avseende beskattningsanspråket.¹⁰⁰

För att avgöra om resebyrå förfogade över ett sådant fast driftställe i den andra medlemsstaten prövade EU-domstolen dotterbolagets oberoende ställning gentemot DFDS samt de kriterier

⁹⁶ Mål C-260/95 – DFDS, punkt 5.

⁹⁷ Ibid, punkt 6-7.

⁹⁸ Ibid, punkt 21.

⁹⁹ Ibid, punkt 23 samt AG. La Pergola, A, förslag till avgörande för mål C-260/95 (1997), punkt 32-33.

¹⁰⁰ Ibid, punkt 24.

vilka fastslogs i målet *Berkholz*, det vill säga att dotterbolaget var tillräckligt stadigvarande i fråga om personella och tekniska resurser.¹⁰¹ Trots att dotterbolaget var en egen juridisk person vilken ägde sina egna lokaler gick det inte att fastslå att dotterbolaget verkligen var att anse som oberoende i förhållande till DFDS. Istället menade EU-domstolen på att det faktum att DFDS förfogade över hela aktiekapitalet i dotterbolaget samt hade ålagt samma bolag vissa avtalsenliga skyldigheter talade för att dotterbolaget endast biträder DFDS. Vidare ansåg EU-domstolen att dotterbolaget uppfyllde de i tidigare praxis (läs *Berkholz*) uppställda kraven och således skulle anses utgöra ett fast driftställe för moderbolaget.¹⁰²

Lärdomarna hittills har således varit att EU-domstolen överlät beskattningsrätten till den sekundära anknytningspunkten endast om företagen upprättade sekundära etableringsställen för att kringgå gemenskapens skattejurisdiktion genom att skapa inrättningar liggandes utanför någon skattejurisdiktion (vilket var fallet i målet *Berkholz*). Vidare speglas även vikten av att rationellt resultat ur ett skatterättsligt perspektiv, jämför positiv beskattning (beskattning sker) med undantag (exempt) från skatt eller ickebeskattning.¹⁰³ Som synes återfanns en viss motvilja att ”skapa” fasta driftställen.

3.3.3 Mål C-190/95 ARO Lease

ARO, ett leasingföretag med verksamhet i Nederländerna, utförde även leasingtjänster i Belgien via en självständig förmedlare. ARO förfogade inte över någon uppställningsplats för bilar eller kontorslokaler.¹⁰⁴ Frågan som EU-domstolen ställdes inför var om närvaron i Belgien (i form av en bilpark) kunde anses som ett fast driftställe. EU-domstolen fastställde att ett ”leasingföretag vilket är etablerat i en medlemsstat inte tillhandahåller sina tjänster från ett fast driftställe i en annan medlemsstat när företaget i den sistnämnda staten hyr ut personbilar enligt leasingavtal till kunder som är etablerade där, när dessa kunder har tagit kontakt med företaget genom självständiga förmedlare som är etablerade i samma stat, när kunderna själva valt bil efter eget önskemål hos återförsäljaren etablerad i denna stat, när företaget köpt bilarna i denna stat i vilken bilarna har registrerats och hyrt ut dem till sina kunder genom leasingkontrakt som upprättats och undertecknats där företaget är etablerat, när kunderna ansvarar för kostnaderna för underhåll av bilen och betalning av vägs katt i den staten, men företaget inte förfogar över vare sig kontor eller uppställningsplats för bilarna i den staten”.¹⁰⁵

¹⁰¹ Ibid, punkt 25 och 27.

¹⁰² Ibid, punkt 28.

¹⁰³ Se även, Terra, B och Kajus, J (2015), s. 547 f.

¹⁰⁴ Mål C-190/95 – ARO Lease, punkt 3-5.

¹⁰⁵ Ibid, se domslutet i fet text.

En anläggning får således endast betraktas som ett fast driftställe om anläggningen kan tillhandahålla tjänsterna på ett oberoende sätt efter att ha sina egna avtal och självständigt kan fatta beslut rörande sin förvaltning.¹⁰⁶

3.3.4 Mål C-73/03 Planzer Luxembourg

I målet *Planzer Luxembourg* klargjorde EU-domstolen att utförandet av förberedande eller biträdande art inte ger upphov till ett fast driftställe. Domstolen uttalade:

”en fast inrättning som endast används för verksamhet av förberedande eller biträdande art, som exempelvis personalrekrutering eller inköp av tekniska tillgångar som är nödvändiga för fullgörandet av verksamheterna i företaget, utgör inte ett fast driftställe”.¹⁰⁷

Uttalandet i sig väcker föga förvåning eftersom blotta utförandet av förberedande eller biträdande art skulle hindra en anläggning att utföra tjänsterna på ett oberoende sätt - vilket är ett krav för att ett fast driftställe ska anses föreligga enligt EU-domstolens uttalande i målet *ARO Lease*.¹⁰⁸

3.4 Praxis avseende fast etableringsställe i ljuset av genomförandeförordningen

3.4.1 Mål C-605/12 Welmory

Målet *Welmory* berör huruvida en signifikant digital närvaro i ett annat lands ekonomi kan skapa ett fast etableringsställe i det andra landet. Vissa paralleller kan dras till målet *DFDS* och frågan om ett företag i sig eventuellt kan ge upphov till ett fast etableringsställe för ett annat företag. Målet är hett omdebatterat och berör själva kärnfrågan i denna studie. Därför kommer nedan att i detalj redogöras för rättsproblematiken.

Dispyten kretsar kring den mervärdesskatt som bolaget *Welmory* underlåtit sig att betala under perioden januari-april 2010. *Welmory* är ett polskt bolag vilket anordnar auktioner via en plattform för e-handel. *Welmory* ingick i 2009 ett samarbetsavtal med det cypriotiska bolaget *Welmory LTD* (nedan kallat det cypriotiska bolaget), enligt vilket det cypriotiska bolaget åtog sig att tillhandahålla en tjänst i form av att ställa en webbplats för nätauktioner till *Welmorys* förfogande. Tjänsten innefattade även uthyrning av servrar vilka är nödvändiga för att internetdomänen kopplad till webbplatsen ska fungera korrekt. Det polska bolaget åtog sig i sin tur att i huvudsak sälja varor på webbplatsen i fråga. På denna polska webbplats skulle *Welmory* marknadsföra och sälja varor för sin egen räkning. Dock var det enbart möjligt att buda på

¹⁰⁶ Se även, Terra, B och Kajus, J (2015), s. 556.

¹⁰⁷ Mål C-73/06 *Planzer Luxembourg*, punkt 56.

¹⁰⁸ Se exempelvis Bal, A (2015), s. 145.

varorna om kunderna på förhand hade köpt rättigheter (bids) från det cypriotiska bolaget.¹⁰⁹ Denna affärsmodell medför i realiteten att försäljningen av varorna resulterade i två transaktioner. Dels att Welmory erhåller en köpesumma som vanligtvis låg under marknadspriset hos varan i fråga. Och dels att det cypriotiska bolaget erhåller en köpesumma på försäljningen av budrättigheterna (bidsen) av vilket en del utgår som ersättning till Welmory.¹¹⁰

För att driva webbsidan använde sig det cypriotiska bolaget av både personal och teknisk utrustning tillhörande Welmory. I april 2012 förvärvade det cypriotiska bolaget 100 procent av aktiekapitalet i Welmory.¹¹¹

Welmory tillhandahöll således en mängd tjänster mot ersättning till det cypriotiska bolaget men fakturerade inte någon mervärdesskatt på dessa som en följd av att bolaget trodde att tjänsterna var skattepliktiga i Cypern där mottagaren av tjänsterna hade etablerat sin verksamhet (huvudregeln för B2B tjänster, artikel 44 i mervärdesskattedirektivet). De polska skattemyndigheterna var dock av en annan uppfattning och menade på att Welmory skulle betala mervärdesskatt på leveransen av tjänsterna eftersom dessa tillhandahållits det cypriotiska bolagets fasta etableringsställe i Polen.¹¹²

Frågan som EU-domstolen ombads att lösa var således: var platsen dit Welmory tillhandahöll sina tjänster sätet för det cypriotiska bolaget eller det cypriotiska bolagets fasta etableringsställe i Polen (om nu ett sådant fast etableringsställe faktisk existerar). Eller med andra ord – medför det cypriotiska bolagets utnyttjande av leverantörens (Welmorys) infrastruktur att de har ett fast etableringsställe i Polen?¹¹³

I korthet kan sägas att EU-domstolen inte gav ett tydligt svar på frågan om företagskonstruktionen i fråga kunde ge upphov till ett fast etableringsställe eller ej. Istället påpekade EU-domstolen att det föll på den nationella (polska) domstolen att avgöra huruvida det cypriotiska bolaget förfogade över en struktur med tillräcklig grad av varaktighet - med vilket menas att det krävs nödvändiga personella och tekniska resurser i Polen för att kunna ta emot det polska bolagets tjänster och använda dessa i den ekonomiska verksamheten. Vilket i detta fall inkluderar driften och underhållet av webbplatsen för nätauktioner och för utfärdandet

¹⁰⁹ Mål C-605/12 – Welmory, punkt 13.

¹¹⁰ Ibid, punkt 16 samt Terra, B och Kajus, J (2015) s, 557.

¹¹¹ Mål C-605/12 – Welmory, punkt 13 och 17, se även Terra, B, Kajus, J et al. (2015), s. 146.

¹¹² Mål C-605/12 – Welmory, punkt 19-20.

¹¹³ Ibid, punkt 29 samt Bal, A (2015), s. 147.

och försäljningen av budrättigheterna.¹¹⁴ Finns inte dessa resurser i Polen kan ej heller ett fast etableringsställe anses existera i Polen. Welmory hade i sina skriftliga och muntliga yttranden påpekat att den personella och tekniska utrustning (dataservrar, mjukvara och IT-service) som de ställt till det cypriotiska bolagets förfogande inte var belägna inom polskt territorium (vilket dock inte var bekräftat av den nationella domstolen i Polen).¹¹⁵

Gällande kopplingen till målet *DFDS* så påpekade generaladvokat Kokott att om en oberoende juridisk person kontrolleras till fullo av moderbolaget kan detta bolag anses vara ett fast etableringsställe till moderbolaget. Detta skulle således ha betydelse för målet *Welmory*. Enligt AG så kan dock inte domen i målet *DFDS* tillämpas generellt utan är enbart tillämpligt i det specifika fallet rörande reseagenter. Detta fastställdes även i målet *Daimler*.¹¹⁶

AG Kokott tog sig även friheten att bistå den nationella domstolen med några förslag avseende hur analysen skulle gå till för att fastslå om det cypriotiska bolaget hade ett fast etableringsställe i Polen eller ej. Först och främst påpekade AG att existensen av ett fast etableringsställe inte fordrar att en beskattningsbar person innehar alla nödvändiga personella och tekniska resurser vid anläggningen i fråga. Denna tolkning gjorde även AG Maduro i sitt förhandsavgörande av målet C-452/03 *RAL*.¹¹⁷ Detta ska dock inte tolkas som att Welmory ska betraktas som ett fast etableringsställe till det cypriotiska bolaget då det framgår att en i rättsligt avseende självständig juridisk person inte i sig samtidigt kan fungera som en annan juridisk persons fasta etableringsställe.¹¹⁸ Men detta utesluter givetvis inte att en beskattningsbar person kan ha permanent tillgång till personell och teknisk utrustning tillhörande en annan beskattningsbar person som även samtidigt kan vara tillhandahållare av tjänster för det fast etableringsstället.¹¹⁹

AG förde även fram att det är av vikt att avgöra var det cypriotiska bolaget utvecklar en verksamhet och faktiskt drar nytta av de tjänster Welmory tillhandahåller. För att falla inom artikel 44 (i mervärdesskattedirektivet) tillämpningsområdet måste som bekant etableringsstället kunna utnyttja tjänster för sitt eget behov.

Mot bakgrund av detta fastställde EU-domstolen att en beskattningsbar person som etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet i en medlemsstat och som tar emot tjänster som tillhandahålls av en annan beskattningsbar person som inte är etablerad i samma medlemsstat

¹¹⁴ Mål C-605/12 – Welmory, punkt 59 och 62.

¹¹⁵ Ibid, punkt 61.

¹¹⁶ Se, AG. Kokott, J (2014), punkt 35-36 samt mål C-318/11 – Daimler och Widex, punkt 49-51.

¹¹⁷ Se, AG. Kokott, J (2014), punkt 49 samt AG. Maduro, M, P (2005), punkt 48.

¹¹⁸ Se, AG. Kokott, J (2014), punkt 36 och 52.

¹¹⁹ Se, AG. Kokott, J (2014), punkt 36 och 52.

ska anses ha ett fast etableringsställe i den andra medlemsstaten, i enighet med artikel 44 mervärdesskattedirektivet, om etableringen karakteriseras av en tillräcklig varaktighet och en struktur, vilken ur personell och teknisk synvinkel, är lämpad för att den beskattningsbara personen ska kunna ta emot och tillhandahålla tjänster och använda dem i sin ekonomiska verksamhet.

Konklusionen av denna dom är således att ett fast etableringsställe skulle kunna existera även i frånvaron av egna personella och tekniska resurser.¹²⁰ Samt att kriteriet ”kunna ta emot och använda de aktuella tjänsterna för sitt eget behov” ska tolkas som att de ska användas i den ekonomiska verksamheten.¹²¹

¹²⁰ Bal, A (2015), s. 147.

¹²¹ C-605/12 – Welmory, punkt 59-60.

4 BEPS och begreppet fast driftställe

I detta kapitel kommer den problematik som bland annat lyfts i målet *Welmory* att redogöras för. Nämligen den påverkan som den globala digitala ekonomin har på mervärdesskatten.

4.1 Introduktion till BEPS-projektet och BEPS action point 1 och 7

Under de senaste åren har de nationella ekonomierna integrerats mer med varandra till följd av den fria rörligheten av kapital och arbetskraft, outsourcing av tillverkning från högkostnadsländer till lågkostnadsländer, nedmonteringen av handelsbarriärer, teknologi- och telekommunikationsutveckling för att nämna några viktiga parametrar. Det är få som tvistar om att den ökade globaliseringen har gynnat de olika nationella ekonomierna. Baksidan med att världsekonomin har blivit mer globalt integrerad är att även företagen har blivit det (vilket givetvis även har flera positiva fördelar). Numera representerar multinationella bolag en stor del av den globala bruttonationalprodukten. Samtidigt har även den koncerninterna handeln ökat och står numera för en stor del av den totala handeln. Detta i kombination med att digitala produkter (vilket även innefattar vissa typer av tjänster) i många fall kan tillhandahållas köparen över Internet har möjliggjort att företag på ett lättare sätt kan lokalisera många av dess värdeskapande aktiviteter på geografiska platser som är långt borta från kunden.¹²²

Denna utveckling har sammantaget medfört att multinationella bolag numera har en ökad möjlighet att minimera det skattetryck de utsätts för. Vilket har gett en negativ genklang hos världens medborgare som har blivit allt mer känsliga i frågor som rör så kallad rättvis skattefördelning. Således har det blivit ett problem för alla parter, där såväl regeringar, enskilda skattebetalare samt företag riskera att ta skada om inte en mer fulländad beskattningsrätt går att utarbeta.¹²³

Som ett svar på denna utveckling gick G20-ländernas ledare samman år 2012 och uttalade att ”Trots de utmaningar vi alla står inför på det nationella planet har vi kommit överens om att multilaterism (samarbete mellan flera länder) är ännu viktigare under rådande omständigheter och förblir vår främsta tillgång för att lösa de problem som den globala ekonomin har för med sig”.¹²⁴ G20-ländernas finansministrar bad därefter OECD att komma fram med en åtgärdsplan för att tackla BEPS-problematiken på ett koordinerat och omfattande sätt.

¹²² OECD, Action Plan on BEPS (2013), s. 7.

¹²³ Ibid, s. 8 f.

¹²⁴ Ibid, s. 11.

BEPS action point 1 syftar till att ta itu med de utmaningar på skatterättens område som den digitala ekonomin bär med sig. Den digitala ekonomin och de affärsmodeller som följer i dess spår genererar inte i sig unika BEPS-risker. Utan kan snarare sägas förvärra de BEPS-risker som andra skatteförfaranden bär med sig.¹²⁵ BEPS-projektets 7:e action point presenterar däremot förfaranden som ger upphov till en mer unik typ av BEPS-risk, nämligen artificiella konstruktioner i syfte att undvika att en verksamhet anses vara ett fasta driftställe.¹²⁶

BEPS action point 1 behandlar även mervärdesskatt i relation till den globala digitala ekonomin. Detta är i sig inte så konstigt då det har skett en hastig ökning av globala ekonomiska aktiviteter vilket i sin tur har lett till att världens mervärdesskattesystem har kommit i kontakt med varandra. Samtidigt har även mervärdesskattesatserna höjts succesivt, bland annat som ett svar på finanskrisen 2008. Med detta som grund har mervärdesskattens profil letat sig fram ur skuggorna och ses numera som en signifikant faktor (ur ett BEPS-perspektiv) att ta hänsyn till vid gränsöverskridande handel.¹²⁷

Att ha i åtanke är att BEPS action point 7 ej behandlar indirekta skatter utan fokuserar på begreppet fast driftställe så som de definieras i OECD:s modellavtal. Detta betyder dock inte att resonemangen som förs i rapporten inte är applicerbara på den diskurs som förs inom mervärdesskatterätten avseende begreppet fast etableringsställe. I mångt och mycket är problematiken den samma – nämligen allokering av beskattningsrätten.

Ett av de vanligaste förfarandena för att undvika statusen fast etableringsställe är att agera genom en kommissionär. I enlighet med OECD:s modellavtal artikel 5(6) undantas företag som bedriver verksamhet genom en kommissionär statusen fast driftställe i det land där kommissionären bedriver sin rörelse. Detta förutsätter dock att kommissionären agerar i egenskap av en oberoende agent, både rättsligt och ekonomiskt, samt att denne agerar i sin vanliga affärsverksamhet.¹²⁸

Ett kommissionärsarrangemang kan enkelt sägas definieras som ett upplägg där en person säljer produkter i en viss stat, i sitt eget namn, men för ett utländskt bolags räkning som även är ägaren av produkten.¹²⁹ Med denna typ av arrangemang kan ett utländskt företag sälja sina produkter i utlandet utan att för den delen bedömas ha ett fast driftställe där till vilket intäkterna för

¹²⁵ Ibid, s. 11.

¹²⁶ OECD, BEPS, Action 7 – Final report (2015), s. 13 f.

¹²⁷ OECD, Action Plan on BEPS (2013), s. 28 samt rapport från riksdagen, 2011/12:RFR13, s. 6.

¹²⁸ OECD:s modellavtal (2014), kommentaren till artikel 5(6), s. 109.

¹²⁹ OECD, BEPS, Action 7 – Final report (2015), s. 15.

försäljningen kan hänföras. Samtidigt kan inte kommissionären som säljer produkterna för det utländska bolagets räkning beskattas på själva intäkten från försäljningen eftersom denne inte är ägare av produkterna. Kommissionären kan istället bara bli beskattad på den ersättning som denne erhåller.¹³⁰ Konsekvensen av detta (från skattemyndigheternas synsätt) är således att den beskattningsbara vinsten i det land där kommissionären är etablerad eroderas och skatteintäkterna till landet i fråga minskar.

Som ett svar på ovan beskrivet arrangemang har OECD föreslagit flera ändringar i artikel 5 i modellavtalet som avser att ingripa mot artificiella företagskonstruktioner som upprättas i skatteplaneringssyften. Några av dessa ändringar berör kommissionärsarrangemang. I den föreslagna ändringen av artikel 5(5) ställs exempelvis oberoendeställningen på sin spets. I nuläget agerar många oberoende agenter inte oberoende gentemot sin arbetsgivare utan har i själva verket ofta (nära) kopplingar till det utländska företaget som delegerar arbetsuppgiften.¹³¹ Därför föreslås att strängare krav ska ställas på oberoendeställningen och om dessa krav inte anses uppfyllda ska inte den oberoende agenten anses agera som en sådan utan ska istället klassificeras som att det utländska bolaget har ett fast driftställe i den stat där agenten är etablerad.¹³²

Även avseende artikel 5(4) i modellavtalet föreslås förändringar som, på ett markant sätt, kommer att påverka omfattningen av begreppet fast driftställe. I nämnd artikel i modellavtalets nuvarande lydelse undantas exempelvis lager från statusen fast driftställe.¹³³ Detta ska fortsatt gälla dock under förutsättning att aktiviteten är av förberedande eller biträdande (preparatory or auxiliary) art.¹³⁴ Enligt OECD:s föreslagna riktlinjer så ska de aktiviteter som sker vid en fast verksamhet som utgörs av faciliteter och som brukas av ett företag i syfte att förvara, visa eller leverera sina egna produkter, inte alltid anses vara av förberedande eller biträdande art. För att avgöra huruvida dessa aktiviteter är av förberedande eller biträdande art måste hänsyn tas till hela företagets verksamhet.

Exempelvis om ett företag är etablerat i stat A och har ett stort lager i stat B där ett flertal anställda är på plats för att packa och leverera produkter, som ägs av företaget i fråga och säljs online, till kunder i staten B så ska inte detta lager undantas i enlighet med artikel 5(4) i modellavtalet från statusen av ett fast driftställe. Detta eftersom de aktiviteter som sker via

¹³⁰ Ibid.

¹³¹ Ibid, s. 15 f.

¹³² Ibid, s. 16.

¹³³ OECD:s modellavtal (2014), artikel 5(4).

¹³⁴ OECD, BEPS, Action 7 – Final report (2015), s. 29.

lagret är en viktig tillgång som kräver överseende av personal och ska således anses utgöra en essentiell del i företagets verksamhet och inte anses vara av förberedande eller biträdande art.¹³⁵

Huruvida dessa ändringar i modellavtalet även kan ge en effekt inom mervärdesskattesystemet presenteras i nästkommande kapitel.

¹³⁵ Ibid, s. 31.

5 Utvärdering av problemområden

5.1 Är äldre praxis, främst kopplat till sjätte mervärdesskattedirektivet, fortfarande av relevans vid bedömningen av fast etableringsställe?

Svaret på denna fråga, gällande tillhandahållande etableringsställen, kan till viss del finnas i preambelns 4:e skäl som bekräftar att målet med genomförandeförordningen är att säkerställa en mer enhetlig tillämpning av mervärdesskattesystemet genom att fastställa tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet. Detta i kombination med skäl 14 i samma genomförandeförordning talar för att tidigare praxis fortfarande är av relevans.¹³⁶ Detta har även bekräftats av EU-domstolen i målet *Welmory* där domstolen påpekar att lydelsen i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet i stort överensstämmer med lydelsen i artikel 9.1 i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Dessa båda artiklar eftersträvar även samma mål och således fastslogs att domstolens tidigare praxis rörande tolkningen av artikel 9.1 i det sjätte mervärdesskattedirektivet kan tillämpas vid tolkning av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet.¹³⁷

Tidigare praxis kopplat till det sjätte mervärdesskattedirektivet behandlade som ovan nämnt enbart tillhandahållande etableringsställen. Dock ger inte genomförandeförordningen uttryck för att tillhandahållande etableringsställen ska bedömas annorlunda. Således bör även tidigare praxis vara relevant vid avgörandet av uppkomst av förvärvande etableringsställen. Stöd för detta kan hämtas både i AG:s förhandsavgörande i *Welmory* samt i själva domen.¹³⁸

5.2 Går genomförandeförordning nr 282/2011 artikel 11(1) utöver ordalydelsen hos mervärdesskattedirektivet?

Artikel 11(1) i rådets genomförandeförordning nr 282/2011 har på ett tydligt sätt ändrat innebörden av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet. Men vilken verklig ställning har egentligen dessa båda artiklar inbördes? Åsidosätter artikel 11(1), i egenskap av förordning och således även direkt tillämpbar i medlemsländernas nationella mervärdesskattelagstiftningar, innebörden av konceptet fast etableringsställe så som det kommer till uttryck i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet?

Det finns fog för att hävda att så inte är fallet. Som redogjorts för i avsnitt 4.2 så vilar genomförandeförordningen på artikel 397 i mervärdesskattedirektivet vilken bemyndigar rådet

¹³⁶ Genomförandeförordning nr 282/2011, preambelns 4 och 14 skäl.

¹³⁷ Mål C-605/12 - *Welmory*, punkt 43-45.

¹³⁸ *Ibid*, punkt 47 där det framgår att praxis avseende artikel 9.1 i det sjätte mervärdesskattedirektivet är relevant vid besvarandet av den nationella domstolens fråga vilken kretsade kring förvärvande etableringsställen. Samt AG. Kokott, J (2014), punkt 38.

att anta genomförandeakter. Dock kan det antas att tillämpningsföreskrifter inte kan ändra på omfattningen av mervärdesskattedirektivet. Stöd för detta kan hämtas ur kommissionens arbetsdokument tillhörande grönbok om mervärdesskattens framtid där följande uttrycks:

”In the VAT Directive,[...], the Council has reserved for itself the power to adopt implementing measures (Implementing Regulations). By its very nature, this procedure is limited in scope and may not be used to amend the VAT Directive. Since no power has been delegated to the Commission, all substantive changes therefore need to go through the normal legislative procedure, [...].”¹³⁹

Även direkt i grönbok om mervärdesskattens framtid uttrycker kommissionen sitt tvivel mot rådande legislativ metodik. Kommissionen menar på att tillvägagångssättet att klargöra ändringar kopplade till mervärdesskattedirektivet via förordningar utfärdade av rådet i direkt samband med att ändringarna träder i kraft ej har visats sig effektivt. I många fall ger det även upphov till förvirring avseende den praktiska tillämpningen och betydelsen för företagen.¹⁴⁰

Stöd för kommissionens ställningstagande kan även hämtas i målet *Söhl & söhlke*. Målet behandlar befogenheten att anta tillämpningsföreskrifter på basis av rådets förordningar (i detta fall en tullkodex) av kommissionen. EU-domstolen uttalade att:

”Det framgår av domstolens rättspraxis att kommissionen har befogenhet att vidta alla nödvändiga eller lämpliga tillämpningsåtgärder för verkställande av de grundläggande föreskrifterna, såvida åtgärderna inte strider mot dessa föreskrifter eller rådets tillämpningsföreskrifter [...]”.¹⁴¹

Trots kommissionens skepsis mot rådande legislativa metodik inom mervärdesskatteområdet där förordningar utfärdade av rådet tillämpas för att förklara och genomföra förändringar kopplade till mervärdesskattedirektivet förefaller det att medlemsstaterna trots allt är eniga om att fortsätta med rådande metod då ingen ändring hittills har skett.

Vidare så bör det även noteras att beslutsprocessen avseende antagandet av mervärdesskattedirektivet och genomförandeförordningen ter sig olika åt. Mervärdesskattedirektivet har antagits via en process som inkluderar förslag från kommissionen, samt yttranden från Europaparlamentet och den Europeiska ekonomiska och sociala kommittén.¹⁴²

¹³⁹ Commission Staff Working Document, 2010, SEC(2010) 1455 final, kap. 6.1.

¹⁴⁰ COM(2010) 695 final, p. 13.

¹⁴¹ Mål C-48/98, *Söhl & Söhlke*, punkt 36.

¹⁴² Se, mervärdesskattedirektivets första stycke i ingressen.

Detta kan jämföras med genomförandeförordningen som har antagits utan vare sig att parlamentet eller Europeiska ekonomiska och sociala kommittén har konsulterats.¹⁴³ Således finns det skäl för att hävda att en viss legal osäkerhet har skapats i och med att genomförandeförordningen går utöver bestämmelserna i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet.¹⁴⁴

Likaså kan det ifrågasättas om skäl 14 i genomförandeförordningens preambel verkligen uppnås med dagens utformning av artikel 11 i samma rättsakt. Har rådet verkligen lyckats klargöra begreppet fast etableringsställe eller har de nya reglerna bara medfört nya frågetecken? En viss tveksamhet är nog befogad avseende om genomförandeförordningen i själva verket klargjort rättsläget.

5.3 BEPS och begreppet fast etableringsställe

I avsnitt 5.1 redogjordes för BEPS-projektets inverkan på fasta driftställen och det direkta skattesystemet. Frågan som då måste ställas är om samma problemområden återfinns inom mervärdesskatterätten.

Angående de kommissionärsarrangemang, vars syfte är att kringgå statusen fast driftställe, kan liknande arrangemang urskiljas även inom mervärdesskatterätten. I målet *DFDS* bedrev som bekant det danska bolaget DFDS verksamhet i England via en generalagent i syfte att undkomma beskattning i såväl England som Danmark. EU-domstolen bedömde dock att generalagenten i England inte kunde anses vara i en oberoende ställning gentemot DFDS och såldes skulle klassificeras som ett fast etableringsställe.¹⁴⁵ Således återfinns stora likheter mellan DFDS och de uppmärksammade agentarrangemangen i BEPS action point 7. Huruvida kontrollen av oberoendeställningen gentemot principalen kommer att skärpas inom mervärdesskatterätten är ännu höjt i dunkel. Om den föreslagna ändringen avseende kommissionärsarrangemang genomförs är det inte otänkbart att användandet av dessa typer av upplägg drastiskt sjunker för att på så vis undvika skattskyldighet för försäljningen i det land där kommissionären agerar.

Gällande de föreslagna ändringarna i artikel 5(4) i OECD:s modellavtal avseende lager kan även här vissa paralleller dras till mervärdesskatterätten. I målet *Welmory* utgör i princip bolaget *Welmory*, som är beläget i Polen, ett lager till dess cypriotiska moderbolag och vars funktion

¹⁴³ Se, rådets genomförandeförordning nr 282/2011, första stycket i ingressen.

¹⁴⁴ Liknande åsikter framförs även av de Wit, Walter (2011), s. 31-33, van Norden, G-J (2011), s. 46-48 samt Bal, A (2015), s. 145-146.

¹⁴⁵ Mål C-262/95 – DFDS, punkt 5-7 och 28.

var att visa upp och bjuda ut produkter via en webbplats. Om aktiviteterna som utförs vid verksamheten (Welmory) faktiskt är att anse vara av förberedande eller biträdande art eller om de utgör en del av kärnverksamheten som bedrivs av det cypriotiska bolaget framgår inte av domen. Emellertid kan det tyckas att Welmory utgör en essentiell del av verksamheten då bolaget utgör en viktig del i distributionsverksamheten. Men för denna saks skull behöver inte Welmory anses utgöra ett fast etableringsställe. Emellertid kvarstår det faktum att begreppen fast driftställe och fast etableringsställe är systerbegrepp och att liknande arrangemang tillämpas inom både den direkta beskattningen samt mervärdesskatterätten för att bedriva verksamhet i utlandet. Således är det inte orimligt att BEPS action point 7 även kommer att ha en viss inverkan på mervärdesskatterätten och när ett fast etableringsställe ska anses föreligga. Därför finns det belägg för att hävda att om de förslag som OECD har presenterat avseende artikel 5 i modellavtalet antas så kommer troligtvis krav om förändring av begreppet fast etableringsställe liknande de som föreslagits i BEPS-rapporten att diskuteras.

6 Slutsatser

6.1 Sammanfattning av begreppet fast etableringsställe enligt praxis samt BEPS inverkan på mervärdesskatterätten

Ovan presenterad praxis ifrån EU-domstolen kan i korthet summeras i följande punkter, vilka måste uppfyllas för att ett fast etableringsställe ska anses föreligga.

- Det måste finnas personella resurser (människor). Det är inte ett krav att dessa måste vara anställda vid etableringen i fråga, men etableringen ska då ha en rätt att förfoga över dessa.
- Det måste finnas tekniska resurser, exempelvis en lokal eller utrustning som kan hänföras till etableringen. Även om egendomen är leasad kan denna anses tillhöra etableringen förutsatt att etableringen har rätten att förfoga över egendomen som om den vore dess egen.
- Därutöver tillkommer kravet som infördes i genomförandeförordningen. Det vill säga att etableringen ska vara så stadigvarande att den självständigt kan tillhandahålla tjänster alternativt ta emot och använda de tillhandahållna tjänsterna för sitt eget behov.

Därtill ska poängteras att sätet är den primära anknytningspunkten. Det fasta etableringsstället kommer först i andra hand och ska endast beaktas om sätet som anknytningspunkt inte leder fram till ett rationellt resultat ur beskattningssynpunkt eller om en konflikt uppstår med en annan medlemsstat.

Gällande BEPS-projektet, speciellt action point 7, kan vissa paralleller dras till mervärdesskatterätten. Som bekant berör action point 7 endast fast driftställe så som det definieras enligt OECD:s modellavtal och den problematik som återfinns inom det direkta beskattningsområdet. Men liknande problemområden figurerar även inom mervärdesskatterätten vilket målen *DFDS* och *Welmory* är bra exempel på. I dessa domar hålls etableringar vilka i det närmaste kan karakteriseras som ett kommissionärskap respektive lager. Båda dessa typer av arrangemang föreslås att träffas (i vissa fall) av statusen fast driftställe i en omformulerad version av artikel 5 i OECD:s modellavtal.¹⁴⁶ Som en följd av detta är det inte otänkbart att liknande förslag kommer att läggas fram för att underlätta för medlemsstaterna att hävda att ett fast etableringsställe föreligger för att på så vis stärka deras

¹⁴⁶ OECD, BEPS, Action 7 – Final report (2015), s. 15-16 samt 31.

beskattningsanspråk. Vad detta får för effekt på företagandet i stort lämnas osagt men valet av etableringsform i utlandet kommer troligtvis att påverkas.

Vidare ger domen i målet *Welmory* i det närmaste sken av att BEPS-projektet i viss mån är genomfört inom mervärdesskatteområdet. Detta eftersom EU-domstolen öppnar upp för beskattning där servrar och annan teknisk utrustning finns i en ekonomisk verksamhet. Det vill säga att beskatta värden där de uppkommer, denna tanke är även starkt inbäddad i BEPS-projektet. Likaså kan tyckas att de regler vilka har antagits i rådets genomförandeförordning nr 282/2011 bär spår av de bärande tankar som figurerar inom BEPS-projektet. Denna rättsakt har som ovan presenterats sänkt tröskelvärdena för när ett fast etableringsställe ska anses föreligga. Således har det öppnats upp för att medlemsländerna lättare kan hävda att ett fast etableringsställe föreligger och på så sätt bevara skattebasen inom landet.

Abstract

The member state which has the right to levy tax on a transaction of services between taxable persons is decided by Article 44 of the VAT Directive which sets out a general rule with respect to the place of supply of services. This rule is decisive in determining where services are deemed to be rendered.

Article 44 of the VAT Directive states that the place of supply of services to a taxable person acting as such shall be the place where that person has established his business. If there is multiple establishments it must be decided to which of these establishments the service has been provided to. The concept of a fixed establishment has long figured in the European VAT law and still gives rise to debate. It has previously been up to the European Court of Justice to define the concept of a fixed establishment. However, the definition is now provided in the VAT Implementing Regulation No. 282/2011. This definition has been criticized by a variety of established researchers and practitioners of law.

This paper discusses whether the concept of a fixed establishment may be affected by BEPS Action Point 7 which deals with the concept of a permanent establishment. Similar areas of conflict exist in both the direct tax and the VAT systems.

The aim of this study is to discuss whether the BEPS-project may have an impact on the concept of a fixed establishment and thus also the VAT system. To answer this question it is essential to establish the criteria that must be met in order to consider that a fixed establishment shall be deemed to exist.

Following criteria must be met in order to claim that a fixed establishment shall be deemed to exist.

(1) Human resources must exist. It is not a requirement that these must be employees of the establishment, but the establishment is required to have a right to dispose of these as if they were its own. (2) Technical resources must exist, for example equipment that can be attributed to the establishment. Even leased property can be considered to belong to the establishment provided that the establishment has the right to dispose of the property as if it were its own. (3) And finally the criteria which was enacted in the VAT Implementing Regulation No. 282/2011 - The establishment shall be characterized by a sufficient degree of permanence to enable it to receive the services supplied to it and use them for its business.

Regarding the connection between the BEPS-project and the VAT system one could say that the BEPS-project is incorporated into the VAT system, at least to some extent. The VAT Implementing Regulation have extended the scope of the concept fixed establishment and have thus made it easier for the member states to claim that there exists a fixed establishment within the country which in turn would lead to less eroding of the tax base. There is also some similarities between BEPS Action Point 7 and the cases *DFDS* and *Welmory* regarding the concept fixed establishment with respect to business constructions.

Käll- och litteraturförteckning

EU

EU:s rättsakter

Förordningar, direktiv och rekommendationer

Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt

Rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013 om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 vad gäller platsen för tillhandahållande av tjänster.

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 direktiv 2006/112/EG 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/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster

Offentliga tryck

Förslag till rådets förordning om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt KOM(2009) 0672 slutlig
(Citeras: KOM(2009) 0672 slutlig)

Slutrapport den 29 november 2002 från Europeiska konventets arbetsgrupp IX för förenkling (CONV 424/02)

Tillgänglig: <http://european-convention.eu.int>

(Hämtad 2015-11-06)

(Citeras: CONV 424/02)

Commission Staff Working Document, SEC(2010) 1445 final, Accompanying the Green Paper on the future of VAT – Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, (COM(2010)695 final)
(Hämtad 2015-12-07)

Tillgänglig: <http://www.eumonitor.nl/9353000/1/j9vvik7m1c3gyxp/vikya88bzmyy>

(Citeras: Commission Staff Working Document, SEC(2010) 1445 final)

Sverige

Offentliga tryck

Uppföljning av undantag från normalskattesatsen för mervärdesskatt, 2011, rapport från riksdagen 2011/12:RFR13

(Citeras: Rapport från riksdagen, 2011/12:RFR13)

Litteratur

Artiklar

Bal, Alexandra, *Secondary Establishments in EU VAT and Treaty Law*, European Taxation, Volym: 55, nummer: 4, 2015

(Citeras: Bal, A (2015))

Frennberg, Emil och Agrell, Joachim, *Fast etableringsställe inom mervärdesskatten – en kommentar i ljuset av EU-domstolens dom i C-605/12, Welmory*, Svensk skattetidning, nummer 4, 2015

(Citeras: Frennberg, E och Agrell, Joachim (2015))

Hilling, Maria, *skatteavtalstolkning enligt svensk rätt*, Svensk skattetidning, nummer 4, 2014

(Citeras: Hilling, M (2014))

Linderfalk, Ulf och Hilling, Maria, *The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/Ambulatory Approaches Debate Considered From the Perspective of International Law*, Nordic Tax Journal, Volym: 2015, nummer 1, 2015
(Citeras: Linderfalk, U och Hilling, M (2014))

Böcker och antologier

Beerepoot, Jos, *About VAT Registration and Fixed or Permanent Establishments - ett urdrag ur - VAT in an EU and International Perspective – Essays in honour of Han Kogels*, Van Arendonk, Henk, Jansen, Sjaak, Van der Paardt, René (red.), IBFD, Amsterdam, 2011
(Citeras: Beerepoot, J (2015))

Bergström, Carl Fredrik och Hettne, Jörgen, *Introduktion till EU-rätten*, uppl. 1:1, Studentlitteratur AB, Lund, 2014
(Citeras: Bergström, C-F och Hettne, J (2014))

Cannas, Francesco, *The New Models of the Digital Economy and New Challenges for VAT Systems – ett urdrag ur – VAT/GST in a Global Digital Economy*, Lang, Michael och Lejeune, Ine (red.), Wolters Kluwer law & Business, Nederländerna, 2015
(Citeras: Cannas, F (2015))

Henkow, Oskar, *Mervärdesskatt i teori och tillämpning*, 3:e uppl., Gleerups Utbildning AB, Polen, 2015
(Citeras: Henkow, O (2015))

Hettne, Jörgen och Otken Eriksson, Ida (red.), *EU-rättslig metod: Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2:a omarb. Uppl., Nordstedts Juridik, Stockholm 2011.
(Citeras: Hettne, J och Otken Eriksson, Ida (2011))

Hettne, Jörgen och Otken Eriksson, Ida (red.), *EU-rättslig metod: Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*. Nordstedts Juridik, Stockholm 2005
(Citeras: Hettne, J och Otken Eriksson, Ida (2005))

Kleerup, Jan, Kristoffersson, Elenor, Melz, Peter och Öberg, Jesper, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, 4:e uppl., Nordstedts Juridik, Vanda, 2014
(Citeras: Kleerup, J, Kristoffersson, E et al. (2014))

Lang, Michael, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. 2:a uppl., IBFD, Wien, 2013.
(Citeras: Lang, M (2013))

Linderfalk, Ulf, *On the Interpretation of Treaties - The Modern International Law As Expressed in the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, 2:a uppl., Springer, Dordrecht 2007.
(Citeras: Linderfalk, U (2007))

Linderfalk, Ulf, *Folkrätten i ett nötskal*, 2:a uppl., Studentlitteratur AB, Lund, 2012
(Citeras: Linderfalk, U (2012))

Nilsson, Peter, *Den enskilde näringsidkarens tillgångar och skulder – En skatterättslig studie om bokföringens betydelse för avgränsningen av näringsverksamheten*, Norstedts Juridisk, Stockholm, 2011
(Citeras: Nilsson, P (2011))

van Norden, Gert-Jan, *The allocation of taxing rights to fixed Establishments in European VAT Legislation – ett urdrag ur - VAT in an EU and International Perspective – Essays in honour of Han Kogels*, Van Arendonk, Henk, Jansen, Sjaak, Van der Paardt, René (red.), IBFD, Amsterdam, 2011

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria och Öberg, Jesper, *EU-Skatterätt*, 3:e uppl., Iustus Förlag, Uppsala, 2011
(Citeras: Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger et al. (2011))

Terra, Ben, Kajus, Julie, *A Guide to the Recast VAT Directives 2015 - Integrated Texts of the Recast VAT Directive and the former Sixth VAT Directive*, Vol. 2, IBFD, Amsterdam, 2015
(Citeras: Terra, B och Kajus, J (2015))

Terra, Ben, Kajus, Julie och Henkow, Oskar, *Commentary – A Guide to the Recast VAT Directive – chapter 5 – The Place of Supply – Topical Analyses*, IBFD, Amsterdam, 2015
(Citeras: Terra, B, Kajus, J et al. (2015))

Wit, Walter de, *The Fixed Establishment after the VAT Package – ett urdrag ur - VAT in an EU and International Perspective – Essays in honour of Han Kogels*, Van Arendonk, Henk, Jansen, Sjaak, Van der Paardt, René (red.), IBFD, Amsterdam, 2011

Elektroniska resurser och rapporter

OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris

Tillgänglig:

http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en

(Hämtad 2015-10-10)

(Citeras: OECD, BEPS, Action 1 – Final Report (2015))

OECD (2014), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris

Tillgänglig:

http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy_9789264218789-en

(Hämtad 2015-10-10)

(Citeras: OECD, BEPS, Action 1 Deliverable (2014))

OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing

Tillgänglig:

http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en

(Hämtad 2015-10-10)

(Citeras: OECD, Action Plan on BEPS (2013))

OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, Paris

Tillgänglig:

http://dx.doi.org/ludwig.lub.lu.se/10.1787/mtc_cond-2014-en

(Hämtad 2015-12-18)

(Citeras: OECD:s modellavtal (2014), kommentaren till artikel XX alternativt OECD:s modellavtal (2014))

Riktlinjer från mervärdesskattekommitténs 88:e sammanträde den 13-14 juli 2009, taxud.d.1(2009)358416 – 634

Tillgänglig:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee

(Hämtad 2015-12-02)

Zackrisson, Marcus, *Skattesystemet i USA - En översikt med fokus på småföretag och deras finansärer*, Institutet för tillväxtpolitiska studier (2004), Stockholm

Tillgänglig:

<https://www.tillvaxtanalys.se/download/18.4258ed2314e1fb3261236923/1435231331766/skattesystemet-i-usa-en-oversikt-med-fokus-pa-smaforetag-och-deras-finansiarer-04.pdf>

(Hämtad 2015-11-11)

(Citeras: Zackrisson, M (2004))

Rättsfallsförteckning

EU

Mål från EU-domstolen

Mål C- 60/00, *Mary Carpenter mot Secretary of State for the Home Department*, 2002, ECLI:EU:C:2002:434

Mål C-210/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze och Agenzia delle Entrate mot FCE Bank plc*, 2006, ECLI:EU:C:2006:196.

Mål C-73/06, *Planzer Luxembourg Sàrl mot Bundeszentralamt für Steuern*, 2007, ECLI:EU:C:2007:397.

Mål C-605/12, *Welmory sp. z o.o. mot Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku*, 2014, ECLI:EU:C:2014:2298

Mål C-6/64, *Flaminio Costa mot E.N.E.L.*, 1964, ECLI:EU:C:1964:66

Mål C-25/70, *Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel mot Köster, Berodt & Co.*, 1970, ECLI:EU:C:1970:115.

Mål C-218/82, *Europeiska gemenskapernas kommission mot Europeiska gemenskapernas råd*, 1983, ECLI:EU:C:1983:369

Mål C-14/83, *Sabine von Colson och Elisabeth Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen*, 1984, ECLI:EU:C:1984:153

Mål C-168/84, *Berkholz mot Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*, 1985, ECLI:EU:C:1985:299

Mål C-106/89, *Marleasing SA mot Comercial Internacional de Alimentacion SA*, 1990, ECLI:EU:C:1990:395

Mål C-314/89, *Siegfried Rauh mot Hauptzollamt Nürnberg-Fürth*, 1991, ECLI:EU:C:1991:143

Mål C-240/90, *Tyskland mot kommissionen*, 1992, ECLI:EU:C:1992:408.

Mål C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien A/S mot Finanzamt Flensburg*, 1996, ECLI:EU:C:1996:184

Mål C-190/95, *ARO Lease mot Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam*, 1997, ECLI:EU:C:1997:374

Mål C-260/95, *Commissioners of Customs and Excise mot DFDS*, 1997, ECLI:EU:C:1997:77

Mål C-48/98, *Firma Söhl & Söhlke mot Hauptzollamt Bremen*, 1999, ECLI:EU:C:1999:548

Förslag till avgörande från Generaladvokat

Kokott, Juliane, mål C-605/12, *Welmory sp. z o.o. mot Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku*, 2014, ECLI:EU:C:2014:340

La Pergola, Antonio Mario, mål C-260/95, *Commissioners of Customs and Excise mot DFDS A/S*, 1997, ECLI:EU:C:1997:20

Maduro, Miguel Poiras, mål C-452/03, *RAL (Channel Islands) Ltd m.fl. mot Commissioners of Customs & Excise*. ECLI:EU:C:2005:65

Mancini, Giuseppe Federico, mål C-168/84, *Berkholz mot Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*, 1985, ECLI:EU:C:1985:244

Sverige

Mål från Högsta Förvaltningsdomstolen

RÅ 1987 ref. 158