



European
Commission

Förklarande anmärkningar

om

EU:s momsregler gällande platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom, vilka träder i kraft 2017

(rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013)

Ansvarsfriskrivning: Dessa förklarande anmärkningar är inte rättsligt bindande utan är endast tänkta att fungera som en praktisk och informell vägledning om hur kommissionens generaldirektorat för skatter och tullar anser att EU:s lagstiftning på det här området ska tillämpas.

VIKTIGA INLEDANDE ANMÄRKNINGAR

Dessa förklarande anmärkningar innehåller bakgrundsinformation om bestämmelserna om platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom samt förklaringar om hur bestämmelserna ska tolkas enligt kommissionens generaldirektorat för skatter och tullar.

Dessa anmärkningar är inte rättsligt bindande och hindrar inte medlemsstaterna och nationella skattemyndigheter från att anta nationella riktlinjer på samma område.

Målet med anmärkningarna är att **skapa bättre förståelse för EU-lagstiftningen**, särskilt för 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. De kan ses som en **vägledning** som kan användas för att förtydliga den praktiska tillämpningen av EU:s regler för mervärdesskatt på tjänster med anknytning till fast egendom.

Dessa anmärkningar har tagits fram av kommissionens generaldirektorat för skatter och tullar (GD Taxud) efter omfattande samråd med medlemsstaterna och näringslivsföreträdare.

De förklarande anmärkningarna är inte rättsligt bindande. De ger inte heller uttryck för kommissionens formella åsikt, och kommissionen är inte bunden av några av de synpunkter som framkommer i dokumentet. De representerar inte nödvändigtvis alla medlemsstaters synpunkter till fullo. Nationella skattemyndigheter kan också utfärda separata riktlinjer om tillämpningen av reglerna för mervärdesskatt på tjänster med anknytning till fast egendom. Intressenter som vill få ett exakt, fullständigt och bindande svar på en specifik fråga bör kontakta sin nationella skattemyndighet¹ som, i enlighet med subsidiaritetsprincipen, har det huvudsakliga ansvaret för att informera beskattningsbara personer i landet i fråga om tolkningen och tillämpningen av mervärdesskattelagstiftningen.

De förklarande anmärkningarna är inte heltäckande: de omfattar bara vissa frågor som har ansetts kräva närmare förklaringar. Alla användare av anmärkningarna bör läsa både de allmänna anmärkningarna i del 1 och de särskilda anmärkningarna i del 2, eftersom förklaringarna i del 1 ofta ligger till grund för en god förståelse av specifika bestämmelser.

Anmärkningarna är ett pågående arbete: detta dokument är inte slutversionen, utan återspeglar situationen vid en viss tidpunkt enligt den kunskap och erfarenhet som då finns tillgänglig.

¹ Mer information om nationella regler om mervärdesskatt och kontaktinformation för de nationella skattemyndigheterna finns på http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/index_en.htm.

Innehållsförteckning

DEL 1	Allmänna anmärkningar gällande tjänster med anknytning till fast egendom	9
1.1.	Historik	9
1.2.	Internationell bakgrund	9
1.3.	Syfte med den särskilda bestämmelsen om tjänster med anknytning till fast egendom	10
1.4.	Karaktären hos den särskilda bestämmelsen om tjänster med anknytning till fast egendom	10
1.5.	Mervärdesskatt på distanstjänster med anknytning till fast egendom	11
1.6.	Tillämpning på paketerbjudanden av den särskilda bestämmelsen om tjänster med anknytning till fast egendom	11
1.7.	Tjänstens anknytning till en eller flera specifika fasta egendomar	12
1.8.	Tjänster med anknytning till fast egendom och sammansatta avtal	12
1.9.	Skyldigheter för leverantörer av tjänster med anknytning till fast egendom	13
1.10.	Samverkan mellan den särskilda bestämmelsen i artikel 47 i mervärdesskattedirektivet och begreppet fast etableringsställe i mervärdesskattssammanhang	13
1.11.	Samverkan mellan bestämmelserna om plats för tillhandahållande och undantag från mervärdesskatt	13
1.12.	Begrepp och definitioner i nationell lagstiftning som inte är relevanta för tillämpningen av den särskilda bestämmelsen	14
1.13.	Tillämpliga bestämmelser	14
DEL 2	Särskilda anmärkningar om bestämmelser i genomförandeförordningen gällande tjänster med anknytning till fast egendom	15
2.1.	Allmän tillämpning av artiklarna 13b och 31a	15
2.2.	Definitionen av "fast egendom"	15

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

2.2.1.	Vad omfattar artikel 13b a?.....	16
2.2.1.1.	En bestämd del av jorden	16
2.2.1.2.	Äga eller besitta	17
2.2.2.	Vad omfattar artikel 13b b?.....	18
2.2.2.1.	Vad avses med "byggnad" och "konstruktion" i artikel 13b b?.....	18
2.2.2.2.	Ska en ofullständig byggnad anses som en byggnad enligt artikel 13b b?	19
2.2.2.3.	Vad betyder "fästs vid eller i marken (ovan eller under havsnivån)" och "som varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet"?	19
2.2.3.	Vad omfattar artikel 13b c?.....	21
2.2.3.1	När ska ett föremål som installerats i en byggnad eller konstruktion anses ingå som en integrerad del av denna?.....	21
2.2.4.	Vad omfattar artikel 13b d?.....	22
2.2.4.1.	Vad avses med "varaktigt installerad" i artikel 13b d?.....	23
2.2.4.2.	Hur ska man bedöma om en byggnad eller konstruktion förstörs eller förändras?.....	23
2.2.4.3.	Vilken är samverkan mellan leden b, c och d i artikel 13b?.....	24
2.3.	Definition av tjänster med en "tillräckligt direkt anknytning" till fast egendom.....	25
2.3.1.	Vilken är samverkan mellan artikel 31a.1, 31a.2 och 31a.3? Hur ska de tolkas tillsammans?.....	25
2.3.2.	Vad menas med en "tillräckligt direkt anknytning"?	27
2.3.3.	Kan kriteriet "tillräckligt direkt anknytning" uppfyllas av tjänster som tillhandahålls på distans/på en annan plats?	27
2.3.4.	Påverkar tjänstemottagarens status klassificeringen av de tjänster som tillhandahålls?.....	27
2.3.5.	Spelar det roll var tjänstemottagaren befinner sig för tjänsternas klassificering?	28
2.3.6.	Hur ska led a i artikel 31a.1 tolkas?	28
2.3.7.	Hur ska led b i artikel 31a.1 tolkas?	28
2.3.8.	Är leden a och b i artikel 31a.1 kumulativa?	28

2.4.	Särskilda exempel på tjänster som har anknytning eller inte till fast egendom	29
2.4.1.	Är förteckningen i artikel 31a.2 vägledande eller uttömmande?	29
2.4.2.	Utarbetande av planritningar (artikel 31a.2 a och artikel 31a.3 a).....	29
2.4.2.1.	Vilken bestämmelse tillämpas på studier gällande fast egendom vars plats ännu inte är känd?	29
2.4.3.	Övervakning på plats och säkerhetstjänster (artikel 31a.2 b)	30
2.4.3.1.	Vilka tjänster omfattar artikel 31a.2 b?.....	30
2.4.3.2.	Gäller artikel 31a.2 b också tjänster som tillhandahålls på distans?.....	31
2.4.3.3.	Omfattar artikel 31a.2 b installation av säkerhetssystem?.....	31
2.4.4.	Uppförande av en byggnad (artikel 31a.2 c).....	32
2.4.4.1.	Vilka sorters byggprojekt omfattas av artikel 31a.2 c?.....	32
2.4.4.2.	Hur ska uthyrning av personal för byggprojekt behandlas för mervärdesskatteändamål?	32
2.4.5.	Uppförande av bestående konstruktioner (artikel 31a.2 d)	32
2.4.5.1.	Gäller artikel 31a.2 d också för uppförande av bestående konstruktioner som fästs vid flod- eller havsbotten?.....	32
2.4.5.2.	Vilken sorts byggnads- och rivningsarbete omfattas av artikel 31a.2 d?	33
2.4.6.	Arbete på mark och jordbrukstjänster (artikel 31a.2 e).....	33
2.4.6.1.	Vilka sorters arbete på mark och jordbrukstjänster omfattas av artikel 31a.2 e?	33
2.4.7.	Besiktning och bedömning av risk och skick (artikel 31a.2 f)	34
2.4.7.1.	Vilket är syftet med artikel 31a.2 f?	34
2.4.8.	Värderingstjänster (artikel 31a.2 g)	34
2.4.8.1.	Vilka tjänster som avser värdering av fast egendom omfattas av artikel 31a.2 g?	34
2.4.8.2.	Kan en due diligence-granskning anses vara en tjänst med anknytning till fast egendom enligt artikel 31a.2 g?.....	35

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

2.4.8.3.	Avgör metoden för egendomsvärdering om tjänsten har anknytning till fast egendom eller inte?	35
2.4.9.	Utarrendering eller uthyrning av fast egendom (artikel 31a.2 h och artikel 31a.3 b)	35
2.4.9.1.	Hur ska "utarrendering eller uthyrning av fast egendom" förstås i samband med reglerna om platsen för tillhandahållande?	35
2.4.9.2.	Hur ska lagring av varor förstås i artikel 31a.2 h, med tanke på EU-domstolens dom i målet RR Donnelley?	36
2.4.9.3.	Hur ska lagringstjänster som tillhandahålls tillsammans med andra tjänster hanteras?	36
2.4.10.	Tillhandahållande av logi (artikel 31a.2 i och artikel 31a.3 d)	37
2.4.10.1.	Gäller artikel 31a.2 i också för logi som tillhandahålls utanför hotellbranschen (t.ex. semesterstugor, semestervillor, lägenhetsbyten osv.)?	37
2.4.10.2.	Vilka tjänster ingår i tillhandahållandet av "rätten till logi på en viss plats till följd av en omvandling av nyttjanderätter till tidsdelat boende" enligt artikel 31a.2 i?	37
2.4.11.	Fastställande eller överföring av rätten att använda en hel eller delar av en fast egendom (artikel 31a.2 j)	38
2.4.11.1.	Vilket är syftet med artikel 31a.2 j?	39
2.4.11.2.	Vilka begränsningar finns för tillämpningsområdet för artikel 31a.2 j?	39
2.4.11.3.	Gäller artikel 31a.2 j för delade kontor?	39
2.4.11.4.	Gäller artikel 31a.2 j för husbåtar?	40
2.4.12.	Underhåll, renovering och reparation av byggnader (artikel 31a.2 k)	40
2.4.12.1.	Omfattar artikel 31a.2 k endast underhåll, renovering och reparation av byggnader, eller också underhåll, renovering och reparation av olika sorters fast egendom?	40
2.4.12.2.	Gäller artikel 31a.2 k endast underhåll, renovering och reparation i samband med större projekt, eller gäller den också för återkommande renhållningstjänster i och utanför en byggnad?	41
2.4.13.	Underhåll, renovering och reparation av bestående konstruktioner (artikel 31a.2 l)	41
2.4.13.1.	Gäller artikel 31a.2 l infrastruktur för telekommunikationer?	41

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

2.4.14.	Installation eller montering av maskiner eller utrustning (artikel 31a.2 m och artikel 31a.3 f).....	41
2.4.14.1.	Hur ska artikel 31a.2 m tolkas mot bakgrund av artikel 13b c och d?	41
2.4.14.2.	Vid vilken tidpunkt under installationen eller monteringen av maskiner eller utrustning börjar dessa betraktas som fast egendom?.....	42
2.4.15.	Underhåll, reparation, inspektion och övervakning av maskiner eller utrustning (artikel 31a.2 n och artikel 31a.3 f).....	42
2.4.15.1.	Gäller artikel 31a.2 n också tjänster som tillhandahålls på distans?.....	42
2.4.16.	Fastighetsförvaltning (artikel 31a.2 o och artikel 31a.3 g).....	42
2.4.16.1.	Vad menas med "fastighetsförvaltning" i artikel 31a.2 o?.....	43
2.4.16.2.	Vad menas med "portföljförvaltning av investeringar i fastigheter"? Omfattas förvaltning av en enda investeringstillgång av artikel 31a.3 g?.....	43
2.4.17.	Förmedling vid transaktioner gällande fast egendom (artikel 31a.2 p och artikel 31a.3 d).....	44
2.4.17.1.	Vilken förmedlingsverksamhet anses ha anknytning till fast egendom? Vad omfattar artikel 31a.2 p?	44
2.4.17.2.	Är artikel 31a.2 p begränsad till förmedling som utförs av fastighetsmäklare, eller gäller den också andra personer som utför förmedlingsverksamhet?	44
2.4.17.3.	Gäller led p i artikel 31a.2 också förmedling som inte leder till försäljning, utarrendering eller uthyrning av fast egendom, eller till fastställande eller överföring av vissa rättigheter i fast egendom eller vissa sakrätter som gäller fast egendom?.....	45
2.4.17.4.	Varför innehåller artikel 31a.3 d villkoret "om förmedlaren agerar i en annan persons namn och för dennes räkning"?.....	45
2.4.17.5.	Hur ska situationer där den förmedling som avses i artikel 31a.2 p hanteras när de omfattar flera delar (t.ex. att göra efterforskningar, upprätta kontakter, skapa webbplatser samt leta rätt på och analysera egendomar)?	45
2.4.18.	Juridiska tjänster (artikel 31a.2 q och artikel 31a.3 h).....	46
2.4.18.1.	Vilka kriterier ska användas för att fastställa om en tjänst omfattas av artikel 31a.2 q eller artikel 31a.3 h?	46

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

2.4.18.2.	Ska juridiska tjänster som avser upprättande av ett avtal om uthyrning eller utarrendering anses ha anknytning till fast egendom?.....	47
2.4.18.3.	Hur ska "rättslig förändring" förstås i artikel 31a.2 q?.....	48
2.4.18.4.	Gäller artikel 31a.2 q bara juridiska tjänster som tillhandahålls av jurister och notarier?	48
2.4.18.5.	Vad avses med "vissa rättigheter" i artikel 31a.2 q?	48
2.4.18.6.	Ska rådgivningstjänster som kräver närvaro på plats eller som är kopplade till en viss fast egendom anses ha anknytning till fast egendom enligt artikel 31a.2 q?.....	48
2.4.18.7.	Ska juridiska tjänster som avser finansiering av köp av fast egendom eller investeringsrådgivning anses ha anknytning till fast egendom?	49
2.4.19.	Annonseringstjänster (artikel 31a.3 c).....	49
2.4.19.1.	Vad menas med "tillhandahållande av annonsering" i artikel 31a.3 c?.....	49
2.4.19.2.	Gäller artikel 31a.3 c också fall där annonseringen medför en fysisk förändring av den fasta egendomen, till exempel att delar av en byggnad målas?.....	49
2.4.20.	Tillhandahållande av en monterplats tillsammans med andra tillhörande tjänster (artikel 31a.3 e).....	50
2.4.20.1.	Vad omfattar artikel 31a.3 e?	50
2.4.20.2.	Hur ska "tillhandahållande av en monterplats" definieras enligt artikel 31a.3 e?.....	50
2.4.21.	Tillhandahållande av utrustning för att utföra arbete på fast egendom (artikel 31b).....	51
BILAGA	Utdrag ur relevant lagstiftning.....	52

DEL 1

ALLMÄNNA ANMÄRKNINGAR GÄLLANDE TJÄNSTER MED ANKNYTNING TILL FAST EGENDOM

1.1. Historik

1. Platsen för beskattning av tjänster med anknytning till fast egendom fastställs i EU:s mervärdesskattelagstiftning genom en särskild bestämmelse i artikel 47 i mervärdesskattedirektivet². Enligt bestämmelsen ska platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom vara den plats där egendomen är belägen.
2. Under översynen av reglerna gällande platsen för tillhandahållande av tjänster, som inleddes med ett första förslag från kommissionen 2003 och ledde till antagandet av rådets direktiv 2008/8/EG³, beslutade rådet att behålla den särskilda skattebestämmelsen om platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom.
3. Särskilda frågor som rör tolkningen av bestämmelsen har också diskuterats av mervärdesskattekommittén⁴ som kommit fram till ett antal riktlinjer för vissa särskilda situationer, exempelvis tillhandahållande av juridiska tjänster som avser fast egendom och tjänstepaket, såsom tillhandahållande av en monterplats vid en mässas eller utställning⁵. Många av riktlinjerna antogs emellertid inte med enhällighet i kommittén.
4. För att skapa större enhetlighet, effektivitet och säkerhet i tillämpningen av mervärdesskatt på tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom som är belägen i EU har mervärdesskattekommitténs riktlinjer i denna fråga införlivats i bestämmelserna i genomförandeförordningen⁶. Dessa riktlinjer kommer därför att bli bindande och direkt tillämpliga i alla medlemsstater den 1 januari 2017.

1.2. Internationell bakgrund

5. Särskilda regler om platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom tillämpas inte bara inom EU utan även i vissa tredjeländer. På EU-nivå tillämpas denna bestämmelse i enlighet med destinationsprincipen. På internationell nivå⁷ finns en gemensam överenskommelse om att sådana bestämmelser som använder den fasta egendomens läge för att avgöra var beskattning ska ske kan leda till en rättvis fördelning av beskattningsrätt mellan olika skattejurisdiktioner.

2 Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 11.12.2006, s. 1).

3 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 (EUT L 44, 20.2.2008, s. 11).

4 Mervärdesskattekommittén är en rådgivande kommitté som inrättats enligt artikel 398 i mervärdesskattedirektivet för att främja en enhetlig tillämpning av bestämmelserna i detta direktiv. Kommittén har inga lagstiftande befogenheter och kan inte anta rättsligt bindande beslut, men den kan erbjuda vägledning.

5 Se riktlinjerna från mervärdesskattekommitténs 93:e sammanträde.

6 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 (EUT L 284, 26.10.2013, s. 1).

7 Se OECD:s internationella riktlinjer för mervärdesskatt och skatt på varor och tjänster.

1.3. Syfte med den särskilda bestämmelsen om tjänster med anknytning till fast egendom

6. Syftet med bestämmelsen är att se till att beskattningen sker på den plats där det antas att tjänsten omsätts. Man bör ha detta mål för ögonen närhelst svårigheter med lagstiftningens praktiska tillämpning uppstår. Sådana situationer ska alltid lösas på ett sådant sätt att mervärdesskatten betalas till den medlemsstat där det antas att tjänsten omsätts. När det gäller fast egendom anses tjänsten omsättas på den plats där egendomen är belägen. Parterna i en sådan transaktion kan därför inte kringgå artikel 47 i mervärdesskattedirektivet genom att i sitt avtal ange att tjänsterna enligt avtalet i stället ska följa de allmänna reglerna om platsen för tillhandahållande.

1.4. Karaktären hos den särskilda bestämmelsen om tjänster med anknytning till fast egendom

7. Bestämmelsen i artikel 47 i mervärdesskattedirektivet är en särskild bestämmelse – inte ett undantag från de allmänna regler om platsen för tillhandahållande som återfinns i artiklarna 44 (företag till företag) och 45 (företag till konsument) i samma direktiv. Den hör under avsnitt 3 "Särskilda bestämmelser" i kapitel 3 "Platsen för tillhandahållande av tjänster" under avdelning V "Platsen för beskattningsbara transaktioner" och ska inte tolkas som ett undantag från de allmänna reglerna⁸.
8. Enligt EU-domstolens fasta rättspraxis ska bestämmelser som innebär avsteg från allmänna regler (t.ex. bestämmelser om undantag eller minskade skattesatser) tolkas på ett strikt sätt. Eftersom bestämmelsen i artikel 47 i mervärdesskattedirektivet inte är ett undantag gäller detta emellertid inte definitionen av tjänster med anknytning till fast egendom.
9. Artikel 47 ska i stället tillämpas på grundval av en objektiv bedömning av villkoren i mervärdesskattedirektivet och genomförandeförordningen. Den särskilda bestämmelsen gäller oavsett om en tjänst tillhandahålls till en företagskund (företag till företag) eller till en slutkonsument (företag till konsument).
10. Närhelst osäkerhet uppkommer om tillämpningen av artikel 47 i mervärdesskattedirektivet, som en särskild bestämmelse som skiljer sig från de allmänna reglerna i artiklarna 44 och 45, ska mervärdesskatten för transaktionen i fråga fastställas med hänsyn till den särskilda bestämmelsens syfte – att beskatta tjänsten i den medlemsstat där den omsätts. Detta görs med hjälp av en objektiv bedömning. Först ska det kontrolleras om tjänsten i fråga omfattas av artikel 47.⁹ Om så är fallet anses tjänsten ha anknytning till fast egendom. Om så inte är fallet, och ingen annan särskild bestämmelse gäller¹⁰, ska de allmänna reglerna enligt artiklarna 44 och 45 tillämpas.
11. Under vissa omständigheter uppfylls villkoren för tillämpning av två eller fler bestämmelser. I sådana fall ska företräde ges åt den bestämmelse som bäst säkerställer beskattning på den plats där det antas att tjänsten omsätts¹¹.

8 Se EU-domstolens mål C-166/05, Heger Rudi, och mål C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank.

9 Se EU-domstolens mål C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, punkt 29.

10 Det ska alltid undersökas på lika villkor om en tjänst omfattas av några av de särskilda bestämmelserna i artiklarna 46–59a i mervärdesskattedirektivet. Om så är fallet ska den relevanta bestämmelsen, och inte de allmänna reglerna i artiklarna 44 och 45 i direktivet, tillämpas.

11 Se EU-domstolens mål C-37/08, RCI Europe, punkt 39.

1.5. Mervärdesskatt på distanstjänster med anknytning till fast egendom

12. Tjänster med anknytning till fast egendom kan i vissa fall tillhandahållas på distans. I regel ska det sätt på vilket en tjänst tillhandahålls inte påverka tillämpningen av mervärdesskatt, såvida tjänstens natur inte ändras. Det kan inte uteslutas att vissa tjänster med anknytning till fast egendom, till exempel på grund av modern teknik, både kan tillhandahållas på plats och på distans.
13. När en tjänst som tillhandahålls på distans skulle kunna omfattas av mer än en av de särskilda bestämmelserna om platsen för tillhandahållande av tjänster (t.ex. av bestämmelsen om tjänster med anknytning till fast egendom och av bestämmelsen om elektroniska tjänster) måste konsekvenserna av tillämpningen av varje bestämmelse bedömas. Målet är att fastställa vilken av bestämmelserna som bäst säkerställer beskattning på den plats där det antas att tjänsten omsätts.

1.6. Tillämpning på paketerbjudanden av den särskilda bestämmelsen om tjänster med anknytning till fast egendom

14. I enlighet med EU-domstolens fasta rättspraxis gällande mervärdesskatt ska varje tillhandahållande i regel ses som separat och självständigt¹². När en transaktion utgörs av en rad delar ska det emellertid göras en bedömning för att avgöra om det rör sig om ett enda tillhandahållande eller två eller flera separata och självständiga tillhandahållanden¹³.
15. Ett tillhandahållande ska betraktas som ett enda tillhandahållande när två eller flera delar eller handlingar som en beskattningsbar person tillhandahåller en konsument har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör en enda odelbar ekonomisk prestation, så att det skulle vara konstlat att försöka skilja dem från varandra¹⁴. Man bör bedöma vad som i huvudsak kännetecknar tillhandahållandet för att kunna avgöra om köparen, som typisk konsument, får flera olika fristående tjänster eller en enda tjänst¹⁵.
16. Detta är också fallet när det kan konstateras att en eller flera tjänster utgör den huvudsakliga tjänsten och att den eller de andra tjänsterna ska betraktas som en eller flera underordnade tjänster som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten. En tjänst ska särskilt betraktas som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten för dem endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som tillhandahålls¹⁶.
17. När det gäller ett enda paketerbjudande som utgörs av flera delar måste dess huvudsakliga del identifieras, och det ska fastställas om den huvudsakliga delen har anknytning till fast egendom eller ej.

12 Se EU-domstolens mål C-392/11, Field Fisher Waterhouse, C-111/05, Aktiebolaget NN, punkt 22, C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed, punkt 35, och C-276/09, Everything Everywhere, punkt 21.

13 Se EU-domstolens mål C-425/06, Part Service, punkt 51.

14 Se EU-domstolens mål C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 22. och C-276/09, Everything Everywhere, punkterna 24 och 25.

15 Se t.ex. EU-domstolens dom i mål C-349/96, Card Protection Plan.

16 Se EU-domstolens mål C-349/96, Card Protection Plan, punkt 29, C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 20, C-111/05, Aktiebolaget NN, punkt 22, C-276/09, Everything Everywhere, punkterna 24 och 25, och C-497/09, Bog med flera, punkt 53.

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

18. En bedömning av om en viss situation ska anses utgöra ett enda eller flera tillhandahållanden måste göras från fall till fall, med hänsyn till de kriterier som fastställts av EU-domstolen¹⁷. Vid bedömningen ska man ta hänsyn till alla omständigheter rörande transaktionen¹⁸.

1.7. Tjänstens anknytning till en eller flera specifika fasta egendomar

19. Tjänster med anknytning till fast egendom omfattar både transaktioner i samband med en fast egendom och flera fasta egendomar. Att en tjänst har anknytning till fler än en egendom är inte ett hinder för att den ska anses ha en tillräckligt direkt anknytning till fast egendom i den mening som avses i artikel 31a.1 i genomförandeförordningen.
20. För att beskattningen ska göras på den plats där tjänsten antas omsättas ska den särskilda bestämmelsen i artikel 47 i mervärdesskattedirektivet endast tillämpas på tjänster med anknytning till en eller flera specifika fasta egendomar, dvs. som har att göra med en eller flera tydligt identifierade eller identifierbara fasta egendomar. När det inte går att identifiera den fasta egendomen är det inte möjligt att beskatta tjänsten i den jurisdiktion där egendomen skulle vara belägen. I en sådan situationen bör man dra slutsatsen att tjänsten i fråga inte har tillräcklig anknytning till fast egendom.
21. I alla situationer där en tjänst kan kopplas till en eller flera specifika fasta egendomar ska det bedömas om tjänsten har en tillräckligt direkt anknytning till en fast egendom i den mening som avses i artikel 31a i genomförandeförordningen.
22. Att en eller flera fasta egendomar är utspridda i ett större geografiskt område i en och samma jurisdiktion (såsom en stad eller en region), eller att de ligger i olika medlemsstater, hindrar inte i sig att en tjänst har anknytning till fast egendom. I fall då en tjänst skulle omfatta mer än en jurisdiktion ska rätten att ta ut skatt delas proportionellt mellan de berörda jurisdiktionerna.

1.8. Tjänster med anknytning till fast egendom och sammansatta avtal

23. Ett avtal kan utformas på en mängd olika sätt, eftersom det finns många metoder för en tjänsteleverantör att organisera sitt sätt att tillhandahålla tjänster. Till exempel kan flera underleverantörer vara inblandade i ett tillhandahållande, kunden kan befinna sig i ett annat land än den fasta egendomen osv.
24. Följande aspekter ska beaktas när man bedömer om en situation ska anses ha anknytning till fast egendom:
- Om fler än en fast egendom omfattas av tillhandahållandet måste var och en av dem vara tydligt identifierad eller identifierbar.
 - Tjänster med anknytning till flera specifika fasta egendomar kan inte anses sakna en tillräckligt direkt anknytning till fast egendom bara på grund av att de är knutna till mer än en fast egendom, eller på grund av att de fasta egendomarna ligger i olika medlemsstater.
 - Att en tjänst inte tillhandahålls på plats, inte tillhandahålls direkt till den fasta egendomens ägare eller tillhandahålls till en kund i ett annat land än det där egendomen är belägen avgör inte på egen hand hur tjänsten ska bedömas (dvs. som knuten eller inte till en fast egendom).

17 Se EU-domstolens mål C-42/14, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, punkt 30 och följande punkter.

18 Se EU-domstolens mål C-349/96, Card Protection Plan, punkt 27.

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

- Om det gäller en rad transaktioner ska varje tillhandahållande av tjänst bedömas separat, med hänsyn till de faktiska omständigheterna.
- Om ett sammansatt tillhandahållande omfattar tjänster med anknytning till fast egendom men även andra varor eller tjänster (dvs. det rör sig om ett paketerbjudande med flera delar), måste det undersökas om tillhandahållandets huvudsakliga del är den tjänst som har anknytning till fast egendom, och huruvida denna tjänst har en tillräcklig direkt anknytning till egendomen i fråga (se även förklaringarna om paketerbjudanden ovan).

1.9. Skyldigheter för leverantörer av tjänster med anknytning till fast egendom

25. Om en leverantör tillhandahåller tjänster som omfattas av artikel 47 i mervärdesskattedirektivet i en medlemsstat är denne i regel skyldig att betala mervärdesskatt till skattemyndigheterna i den medlemsstat där den fasta egendomen är belägen (se artikel 193 i mervärdesskattedirektivet). Det innebär att leverantören vanligtvis måste registrera sig till mervärdesskatt och uppfylla alla relaterade krav i medlemsstaten i fråga¹⁹. Om en tjänst har anknytning till flera fasta egendomar i olika jurisdiktioner, måste leverantören betala mervärdesskatt och registrera sig till mervärdesskatt i alla dessa jurisdiktioner.
26. Varje medlemsstat kan emellertid, när leverantören inte är etablerad på dess territorium, föreskriva att mottagaren av tjänsten ska vara betalningsskyldig (se artikel 194 i mervärdesskattedirektivet). Aktörer ska därför kontrollera om denna regel tillämpas i en medlemsstat där de inte är etablerade men har för avsikt att bedriva verksamhet.

1.10. Samverkan mellan den särskilda bestämmelsen i artikel 47 i mervärdesskattedirektivet och begreppet fast etableringsställe i mervärdesskattssammanhang

27. Begreppet "fast etableringsställe" (som inte ska förväxlas med begreppet "fast driftställe" som används i samband med direkt beskattning) definieras i artikel 11 i genomförandeförordningen. Det är inte kopplat till den särskilda bestämmelsen om platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom.
28. När en tjänst kan anses ha anknytning till fast egendom ska mervärdesskatt betalas i den medlemsstat där egendomen är belägen (se även förklaringarna om betalningsskyldigheter i [punkt 1.9](#) ovan). Huruvida leverantören har ett fast etableringsställe eller inte i medlemsstaten i fråga är därmed inte relevant för fastställandet av platsen för tillhandahållande av tjänsten. Att ett företag äger en fast egendom i en viss medlemsstat innebär inte heller att man automatiskt kan dra slutsatsen att det har ett fast etableringsställe i den jurisdiktionen.

1.11. Samverkan mellan bestämmelserna om plats för tillhandahållande och undantag från mervärdesskatt

29. Vid en undersökning av samverkan mellan bestämmelserna om plats för tillhandahållande och om undantag från mervärdesskatt får man inte glömma att den allmänna metod som tillämpas inom EU:s mervärdesskattesystem är att först identifiera den plats där en viss tjänst tillhandahålls. Först därefter ska det kontrolleras vilka regler som gäller för tillhandahållandet i fråga i den identifierade jurisdiktionen (medlemsstat eller tredjeland). Detta gäller även då man fastställer om tjänsten i fråga är belagd med skatt (och i så fall med vilken skattesats) eller undantagen från skatt. Med andra ord, även om en viss tjänst kan vara

¹⁹ För mer information om medlemsstaternas nationella bestämmelser, se http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/links/tax/index_en.htm

undantagen från mervärdesskatt ska platsen för tillhandahållande alltid identifieras som ett första steg.

1.12. Begrepp och definitioner i nationell lagstiftning som inte är relevanta för tillämpningen av den särskilda bestämmelsen

30. För att åstadkomma en gemensam tolkning och enhetlig tillämpning av den särskilda bestämmelsen i artikel 47 i mervärdesskattedirektivet i hela EU bör de skattemyndigheter som ansvarar för tillämpningen av EU-lagstiftningen om mervärdesskatt undvika att använda sig av begrepp och definitioner ur den nationella lagstiftningen.
31. Vid tillämpningen av artikel 47 i mervärdesskattedirektivet ska därför bedömningen göras utifrån de definitioner som fastställs i EU:s mervärdesskattelagstiftning – inte utifrån definitioner i medlemsstaternas nationella lagstiftning. När det föreligger allvarliga tvivel som kan leda till dubbelbeskattning eller utebliven beskattning ska medlemsstaterna ta upp frågan i mervärdesskattekommittén.

1.13. Tillämpliga bestämmelser

32. I dessa förklarande anmärkningar hänvisas till följande rättsakter:
 - Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess ändrade lydelse enligt direktiv 2008/8/EG (nedan kallat *mervärdesskattedirektivet*).
 - 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, i dess ändrade lydelse enligt förordning (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013 (nedan kallad *genomförandeförordningen*).
33. Alla relevanta lagbestämmelser citeras i slutet av anmärkningarna i den ordalydelse som gäller från och med den 1 januari 2017.
34. Vid hänvisning till en artikel i genomförandeförordningen anges inte själva rättsakten utan bara artikelnumret. Vid alla andra hänvisningar anges vilken rättsakt som avses.

DEL 2

SÄRSKILDA ANMÄRKNINGAR OM BESTÄMMELSER I GENOMFÖRANDEFÖRORDNINGEN GÄLLANDE TJÄNSTER MED ANKNYTNING TILL FAST EGENDOM

2.1. Allmän tillämpning av artiklarna 13b och 31a

35. Del 2 av dessa förklarande anmärkningar innehåller förtydliganden om tillämpningen av de bestämmelser i genomförandeförordningen som syftar till att fastställa platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom.
36. Enligt artikel 47 i mervärdesskattedirektivet ska platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom vara den plats där den fasta egendomen är belägen.
37. För att en tjänst ska anses ha anknytning till fast egendom måste anknytningen anses vara tillräckligt direkt.
38. Därför måste man först och främst bedöma om tjänsten har att göra med ett föremål som kan definieras som fast egendom. Syftet med artikel 13b är att fastställa en definition av begreppet "fast egendom". Denna bestämmelse förtydligas i [punkt 2.2](#) nedan.
39. Om det i den första bedömningen fastställs att tjänsten har att göra med fast egendom ska det därefter bedömas om det finns en tillräckligt direkt anknytning mellan tjänsten och den fasta egendomen för att tjänsten ska kunna anses ha anknytning till fast egendom. Syftet med artikel 31a är att hjälpa till att avgöra om en tjänst ska anses ha en tillräckligt direkt anknytning till fast egendom. Denna bestämmelse förtydligas i [punkterna 2.3 och 2.4](#) nedan.
40. Eftersom olika situationer och omständigheter kan uppkomma i praktiken, vilket innebär att varje enskilt fall inte kan behandlas i dessa anmärkningar, inriktas förklaringen på de kriterier som läsaren ska använda för att fastställa om en tjänst har anknytning till fast egendom eller inte.

2.2. Definitionen av "fast egendom"

Artikel 13b

Vid tillämpningen av direktiv 2006/112/EG ska med **fast egendom**²⁰ avses följande:

41. I de flesta situationer är det relativt enkelt att fastställa om en vara eller tillgång utgör fast egendom, men i vissa särskilda fall kan det föreligga tvivel. För att skapa en enda definition som gäller i alla medlemsstater har EU-lagstiftaren därför fastställt en gemensam definition av begreppet "fast egendom" i artikel 13b.
42. Definitionen har utarbetats med stor hänsyn till EU-domstolens dom i målet Fonden Marselisborg Lystbådehavn²¹. När det gäller undantag för utarrendering och uthyrning av fast egendom enligt artikel 135.1 I i mervärdesskattedirektivet,

²⁰ Vissa ord har skrivits med fetstil för att underlätta läsningen.

²¹ Se EU-domstolens mål C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn.

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

fastställde generaladvokaten i detta mål²² i sitt förslag till avgörande att fast egendom kan definieras som "en bestämd del av jordytan som det är möjligt att äga eller besitta, inbegripet därpå uppförda och fast förankrade byggnader".

43. Med tanke på att den inkluderar fyra kategorier – led a–d – är definitionen av "fast egendom" i artikel 13b mer detaljerad än definitionen enligt rättspraxis, och den är avsedd att göra skillnad mellan fast egendom och materiell lös egendom för mervärdesskatteändamål.
44. Begreppet "fast egendom" bör alltid bedömas uteslutande utifrån definitionen i artikel 13b, och det kan vara värdefullt att förstå hur definitionen har utarbetats.
45. Å ena sidan inkluderas tillgångar som inte kan flytta eller flyttas med lätthet (t.ex. mark, byggnader, träd, grödor). Dessa tillgångar är fasta och omfattas av artikel 13b a eller b. Å andra sidan inkluderas tillgångar som kan flytta eller flyttas, men som betraktas som fast egendom på grund av att de har en nära anknytning till eller ingår som en integrerad del av en fast egendom (t.ex. hissar, dörrar, fönster). Dessa tillgångar omfattas av artikel 13b b, c eller d.
46. Förteckningen med fyra kategorier i artikel 13b är uttömmande. Kategorierna ska emellertid inte ses som ömsesidigt uteslutande, dvs. vissa tillgångar kan ingå i fler än en kategori, vilket vi kommer att se exempel på nedan. För att fastställa om en tjänst har anknytning till fast egendom måste det kontrolleras om den är relaterad till minst en av de fyra kategorierna.
47. Det bör betonas att bara för att en tillgång kan klassificeras som fast egendom enligt en eller flera av dessa kategorier innebär det inte att alla tjänster som rör den sortens tillgång nödvändigtvis har anknytning till fast egendom. Endast de tjänster som har en "tillräckligt direkt anknytning till egendomen" behandlas som att de har anknytning till fast egendom för mervärdesskatteändamål (mer ingående förklaringar finns i [punkterna 2.3 och 2.4](#) nedan).

Artikel 13b a: Varje bestämd del av jorden, **på eller under** dess yta, **som det är möjligt att äga eller besitta**.

2.2.1. Vad omfattar artikel 13b a?

48. För att en tillgång ska betraktas som "fast egendom" enligt artikel 13b a måste två kumulativa villkor uppfyllas: 1) den ska vara en bestämd del av jorden, på eller under dess yta och 2) det ska vara möjligt att äga *eller* besitta den (se den särskilda anmärkningen om konjunktionen "eller" i [punkt 60](#) nedan).

2.2.1.1. En bestämd del av jorden

49. Hänvisningen till "en bestämd del av jorden" innebär att det som kan anses vara fast egendom utgörs av tydligt identifierade eller identifierbara delar av jorden som det är möjligt att äga eller besitta. Begreppet "jorden" har ett brett tillämpningsområde, eftersom hänvisningen till jorden – både på och under dess yta – inkluderar både själva myllan och allt som finns på och under denna, dvs. det nedre jordlagret.
50. "Jorden" inkluderar all mark, inbegripet mark som täcks av vatten, dvs. hav, floder, sjöar och andra inre vattenvägar.

²² Se punkt 30 i generaladvokatens förslag till avgörande i EU-domstolens mål C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn.

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

51. Det hänvisas också till det som finns på jordens yta. Med tanke på bestämmelsens sammanhang kan inte allt som råkar befinna sig på jorden anses vara en "fast" tillgång.
52. En tillgång måste också vara fäst vid, integrerad i eller rotad i jorden. Därmed omfattar definitionen också träd och grödor (det bör noteras att eftersom deras rötter ligger under jord ingår de också i kategorin som hänvisar till tillgångar under jordens yta), så länge som de är fästa i jorden.
53. Det gäller också vatten som täcker jorden, såsom floder, sjöar och andra inre vattenvägar. Trots att vatten är rörligt ska det anses vara fast så länge som det inte avlägsnas från det område där det förekommer.
54. Det nedre jordlagret omfattar allt som ligger under jord. Därmed ska oljekällor, grundvatten, mineraler och andra underjordiska resurser (även marken under vatten) anses som fasta tillgångar. Så länge som dessa inte hämtas upp från de nedre jordlagren ska de anses vara en del av jorden, dvs. fast egendom.
55. Att vatten, olja eller andra substanser på eller under jorden kan klassificeras som fast egendom innebär inte att alla tjänster i samband med sådana substanser ska anses ha anknytning till fast egendom (se särskilt [punkt 173](#) nedan).

2.2.1.2. Äga eller besitta

56. Enligt ordalydelsen i artikel 13b a ingår endast de fasta tillgångar som "det är möjligt att äga eller besitta" i definitionen av "fast egendom".
57. Begreppen "äga" och "besitta" definieras inte i mervärdesskattedirektivet, men de bör trots detta tillämpas på ett gemensamt sätt av medlemsstaterna för mervärdesskatteändamål, utan hänsyn till nationella definitioner.
58. För att förstå de två begreppens innebörd behöver man gå tillbaka till definitionen av "leverans av varor" i artikel 14 i mervärdesskattedirektivet. Man bör särskilt vara medveten om att syftet med artikel 13b är att definiera begreppet "fast egendom", som härleds från begreppet "materiell egendom" såsom detta används i mervärdesskattedirektivet. Leverans av varor definieras som en "överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar". Enligt EU-domstolens fasta rättspraxis avses med "leverans av varor" inte överföringen av äganderätten enligt de förfaranden som föreskrivs i tillämplig nationell lag, utan det omfattar alla överföringar av materiella tillgångar från en part som gör det möjligt för den andra parten att faktiskt förfoga över tillgången som om denne vore dess ägare²³. Det innebär att rätten att förfoga över materiella tillgångar såsom dess ägare kan överföras, även om den rättsliga äganderätten till tillgången i fråga inte överförs. Det som spelar roll är den "ekonomiska äganderätten" eller det "ekonomiska innehavet".
59. Enligt detta resonemang är det som ska kontrolleras huruvida den fasta egendomen kan antas "ägas" på så sätt att en person kan förfoga över den som om han eller hon vore dess ägare. Denna definition av ägande är mer omfattande än att bara inneha en äganderätt till en tillgång.
60. Skillnaderna mellan de olika språkversionerna av genomförandeförordningen är ett tecken på att begreppen kan uppfattas olika: i vissa språkversioner talas om att "äga och besitta", medan formuleringen i andra språkversioner lyder "äga eller besitta". Av detta framgår att trots att äganderätten och besittningsrätten i de

²³ Se EU-domstolens mål C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, punkterna 7-9 och 12, C-25/03, HE, punkt 64, och C-88/09, Graphic Procédé, punkt 16.

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

flesta fall tillhör samma person, kan det också vara så att en person betraktas som ägare medan en annan anses besitta tillgången. Därför kan artikel 13b tolkas som "äga eller besitta", eller som "äga och besitta".

61. Valet av ordalydelsen "som det är möjligt att" (äga eller besitta) innebär att tillgångar också kan klassificeras som fast egendom även om ingen faktiskt äger eller besitter dem då bedömningen görs. Det är tillräckligt att det är möjligt att äga eller besitta tillgången i fråga, vilket återspeglar bestämmelsens breda tillämpningsområde, med tanke på att endast fast egendom som inte kan tillhöra en person utesluts²⁴.
62. I regel bevisas att en person äger eller besitter fast egendom av ett lagfartsbevis och/eller en registrering i ett offentligt register. Detta är emellertid bara bevis på att det förekommer äganderätt/besittningsrätt. Det kan finnas andra sätt att bevisa äganderätt/besittningsrätt, och även utan dessa handlingar är det nödvändigt att fastställa huruvida det är möjligt att äga eller besitta den fasta egendomen i fråga.
63. Oförytterliga fasta tillgångar, såsom offentlig egendom (t.ex. sjöar, inre vattenvägar, hamnar, allmänna parker) omfattas också av artikel 13b a, även när äganderätten inte är överförbar. Utöver det faktum att deras rättsliga ställning kan ändras med tiden, i enlighet med de offentliga myndigheternas beslut, kan de också bli föremål för tillhandahållande av tjänster (t.ex. byggnadsprojekt, exploateringsstillstånd), som då anses som tjänster med anknytning till fast egendom.

Artikel 13b b: Varje byggnad eller konstruktion som har fästs vid eller i marken, **ovan eller under** havsnivån, och **som varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet.**

2.2.2. Vad omfattar artikel 13b b?

2.2.2.1. Vad avses med "byggnad" och "konstruktion" i artikel 13b b?

64. En byggnad kan definieras som en (av människor byggd) anläggning med ett tak och väggar, såsom ett hus eller en fabrik.
65. Begreppet "konstruktion" har en bredare mening och omfattar också andra (av människor byggda) anläggningar som normalt inte klassificeras som byggnader (för mer ingående förklaringar om föremål, utrustning och maskiner som kan klassificeras som fast egendom, se [punkt 2.2.3–2.2.4](#) nedan). Konstruktioner kan till exempel vara anläggningar såsom vägar, broar, flygfält, hamnar, diken, gasledningar, vatten- och avloppssystem och industriella anläggningar, såsom kraftverk, vindturbiner, raffinaderier osv.
66. Det bör noteras att alla beståndsdelar av byggnader eller konstruktioner ska anses utgöra fast egendom. Begreppet "beståndsdel" omfattar inte bara en byggnads eller konstruktions stomme utan även varje föremål som har installerats och ingår som en integrerad del av en byggnad eller konstruktion, eller som är varaktigt installerad i en byggnad eller konstruktion och utan vilken denna skulle vara ofullständig eller skulle ändras. I vilken utsträckning föremål som är installerade i en byggnad eller konstruktion ska räknas som fast egendom anges i punkterna [2.2.3–2.2.4](#) nedan.

²⁴ Eftersom visst tvivel kan uppkomma när det gäller internationella vatten bör det här nämnas att alla stater har tillgång till de öppna haven enligt FN:s havsrättskonvention. Trots att ingen stat på ett giltigt sätt kan lägga någon del av de öppna haven under sig, kan en stat (eller en person i dess jurisdiktion) bedriva verksamhet såsom borrhning, muddring och utgrävning av havsbotten eller de nedre jordlagren i de öppna haven. Sådan verksamhet anses ha anknytning till fast egendom, även om ingen har suveränitet över denna del av jorden.

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

67. För att en byggnad eller konstruktion ska anses utgöra "fast egendom" måste den ha fästs vid eller i marken, ovan eller under havsnivån, och varken kunna monteras ned eller flyttas med lätthet²⁵.

2.2.2.2. Ska en ofullständig byggnad anses som en byggnad enligt artikel 13b b?

68. Enligt definitionen i artikel 12.2 i mervärdesskattedirektivet avses med byggnad "varje anläggning som anbragts på eller i marken".
69. Oavsett om en byggnad är fullständig eller inte (t.ex. om den inte har tak eller fönster, vilket ofta är fallet med gamla monument) omfattas den ändå av artikel 13b b, på villkor att den har fästs vid eller i marken. Det är även fallet med byggnader som håller på att byggas: dessa blir fast egendom då byggnadsarbetet utförs och anläggningen fästs vid eller i marken. Även om byggnaden ännu inte är beboelig eller ändamålsenlig ska en sådan anläggning betraktas som fast egendom.
70. Samma resonemang gäller för konstruktioner. I genomförandeförordningen hänvisas endast till byggnader och konstruktioner, medan mervärdesskattedirektivet endast innehåller en hänvisning till anläggningar som anbragts på eller i marken. Det innebär att, oberoende av om anläggningen är en byggnad eller konstruktion, är den avgörande aspekten för att fastställa om det rör sig om fast egendom huruvida anläggningen i fråga är fäst vid eller i marken.
71. Man bör ha i åtanke att syftet med leden c och d i artikel 13b (se de mer detaljerade förklaringarna i punkterna [2.2.3](#)–[2.2.4](#) nedan) är att möjliggöra en bedömning av om och i vilken utsträckning vissa delar som är installerade i en byggnad eller konstruktion som fulländar eller utrustar byggnaden/konstruktionen också ska anses vara fast egendom. Frånvaron av delar som fulländar eller utrustar byggnaden eller konstruktionen och gör dem beboeliga eller ändamålsenliga hindrar inte att dessa anläggningar klassificeras som fast egendom.

2.2.2.3. Vad betyder "fästs vid eller i marken (ovan eller under havsnivån)" och "som varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet"?

72. Två villkor måste uppfyllas samtidigt: byggnaden eller konstruktionen måste 1) ha fästs vid eller i marken (ovan eller under havsnivån) och 2) den ska varken kunna monteras ned eller flyttas med lätthet.
73. Att den ska ha "fästs vid eller i marken" innebär alltid att den ska vara fäst på så sätt att den inte "kan monteras ned eller flyttas med lätthet".
74. Byggnader och konstruktioner som kräver omfattande infrastrukturarbete för att fästas vid marken uppfyller naturligtvis dessa kriterier, men det kan uppkomma tvivel när typen av byggnad eller konstruktion eller den sorts anordning som används för att fästa den vid marken kan ifrågasättas. Som exempel kan nämnas målet Leichenich²⁶ som gällde en husbåt avsedd för restaurang- och diskotekverksamhet och målet Maierhofer²⁷, som gällde prefabricerade byggnader avsedda att monteras ned och återuppföras på en annan plats.

25 Se EU-domstolens mål C-315/00, Rudolf Maierhofer, och C-532/11, Leichenich.

26 Se EU-domstolens mål C-532/11, Leichenich.

27 Se EU-domstolens mål C-315/00, Rudolf Maierhofer.

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

75. En byggnad eller konstruktion kan fästas vid eller i marken på olika sätt: med ett bindande material såsom cement, eller med en fästianordning som till exempel tågvirke, kättingar, bultar eller ankare.
76. Det som avgör om en byggnad eller konstruktion bedöms vara fast egendom är emellertid om den kan monteras ned eller flyttas med lätthet.
77. Enligt EU-domstolens rättspraxis är det inte nödvändigt att en byggnad eller konstruktion inte går att skilja från marken för att den ska anses vara fast egendom²⁸. Det som spelar roll är om de anordningar som använts för att fästa den kan avlägsnas med lätthet, dvs. utan en arbetsinsats och betydande kostnader.
78. När de är tänkta att användas som en permanent anläggning kan föremål som till sin natur är lösa (t.ex. prefabricerade hus, kiosker, stånd, båtar och husvagnar) i vissa fall vara fästa vid marken på så sätt att de i praktiken inte längre är flyttbara. Även om de i princip skulle gå att flytta vid ett senare tillfälle, på grund av sin "mobila" natur, ska de bedömas som fast egendom om de inte kan monteras ned eller flyttas med lätthet. Enligt EU-domstolen kan fästianordningar inte lossas med lätthet om det kräver en arbetsinsats och medför betydande kostnader²⁹.
79. Ordalydelsen "monteras ned eller flyttas med lätthet" kan skapa vissa praktiska svårigheter, eftersom innebörden av "med lätthet" är relativt subjektiv och icke-specifik och i vissa fall kan kräva en separat analys av det enskilda fallet.
80. I enlighet med EU-domstolens fysiska kriterium ("arbetsinsats") och ekonomiska kriterium ("betydande kostnader") kan följande objektiva kriterier underlätta en bedömning³⁰:
- Behovet av de professionella färdigheter – verktyg, utrustning, kunskaper osv. – som behövs för att montera ned eller flytta en byggnad eller konstruktion, inbegripet de medel som krävs för nedmonteringen eller flytten (lyftkran, släpfordon, lastbil osv.).
 - Kostnaden för hela arbetet/tjänsten med att montera ned eller flytta byggnaden eller konstruktionen, jämfört med värdet på det som monteras ned eller flyttas.
 - Den tid som krävs för att montera ned eller flytta byggnaden eller konstruktionen.
 - Det faktum att nedmonteringen eller flytten av byggnaden/konstruktionen skulle förstöra den eller betydligt minska dess värde.
81. Utöver kriterierna ovan kan den tilltänkta och/eller faktiska användningen av anläggningen, som en permanent eller icke-permanent plats, också ha betydelse. Flyttbara gatumatstånd som under en period befinner sig på en fast plats ska inte anses vara fast egendom, även om de har fästs vid marken, om dessa fästianordningar endast håller dem på plats under användningsperioden men är tillfälliga strukturer som enkelt kan flyttas eller monteras ned. Omvänt gäller att om de används permanent för ekonomisk verksamhet på en och samma plats kan det antas att de inte kan monteras ned eller flyttas med lätthet, eftersom det sätt

28 Se EU-domstolens mål C-532/11, Leichenich, punkt 23, och C-315/00, Rudolf Maierhofer, punkt 33.

29 Se EU-domstolens mål C-532/11, Leichenich, punkt 23.

30 Observera att dessa kriterier inte är uttömmande och att beroende på situationen kan ett kriterium vara mer passande än ett annat, och vissa kriterier kan behöva uppfyllas samtidigt.

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

de är fästa vid marken är tillräckligt för att de ska hållas på plats under en längre period.

82. Den tilltänkta användningen av en tillgång som en permanent anläggning kan med andra ord ge en fingervisning om dess "fasta" karaktär, men det är inte tillräckligt för att fastställa att en anläggning ska anses vara fast egendom. Det måste undersökas om anläggningen är fäst vid eller i marken på ett sådant sätt att den inte kan monteras ned eller flyttas med lätthet.

Artikel 13b c: Varje föremål som **har installerats och ingår som en integrerad del av en byggnad** eller konstruktion **och utan vilken byggnaden eller konstruktionen är ofullständig**, exempelvis dörrar, fönster, tak, trappor och hissar.

2.2.3. Vad omfattar artikel 13b c?

83. Enligt denna bestämmelse räknas varje föremål som har installerats och ingår som en integrerad del av en byggnad eller konstruktion som fast egendom. "Integrerad" betyder att utan detta föremål skulle byggnaden eller konstruktionen vara ofullständig.
84. Bestämmelsen innebär att alla föremål som annars skulle vara lös egendom ska behandlas som fast egendom när de utgör en integrerad del av en byggnad eller konstruktion.

2.2.3.1 När ska ett föremål som installerats i en byggnad eller konstruktion anses ingå som en integrerad del av denna?

85. Såsom redan angetts i [punkt 66](#) ovan, ska alla beståndsdelar av en byggnad eller konstruktion betraktas som fast egendom. Utöver byggnadens eller konstruktionens huvudsakliga struktur ska vissa föremål som har installerats och ingår som en integrerad del av en byggnad eller konstruktion betraktas som fast egendom.
86. Installation av ett föremål i en byggnad eller konstruktion enligt artikel 13b c innebär att det placeras eller fästs i en byggnad/konstruktion där det är avsett att användas. Det är vanligtvis fäst vid byggnaden eller konstruktionen, men det kan också helt enkelt ha placerats där på ett sådant sätt att det kan avlägsnas eller ersättas.
87. Om ett installerat föremål anses vara en del utan vilken byggnaden eller konstruktionen skulle vara ofullständig beror naturligtvis på vilken typ av byggnad eller konstruktion det gäller.
88. En anläggnings användningsområde och syfte avgör vilka delar som anses utgöra en integrerad del av den. Exempelvis ska dörrar och fönster som installerats i ett bostadshus betraktas som en integrerad del av byggnaden, eftersom de behövs för att byggnaden ska kunna klassificeras som en bostad. Dessa delar är inte alltid desamma som de som behövs i en lagerlokal eller en fabrik, eller i konstruktioner såsom kraftverk, broar eller tunnlar. Särskilda delar krävs i vissa situationer för att en byggnad eller konstruktion ska kunna användas för sitt tilltänkta ändamål (t.ex. ett rökutsug i en fabrik eller skyddssystem i ett fängelse).
89. Vid bedömningen av om en del av en byggnad eller konstruktion ska anses vara fast egendom måste det därför undersökas om frånvaron av delarna (dvs. om de skulle avlägsnas) skulle förändra bygganden eller konstruktionen på ett sådant sätt att den inte skulle kunna användas för det avsedda ändamålet.

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

90. Föremål, utrustning eller maskiner, även sådana som är fästa vid en byggnad eller konstruktion, som inte förlorar sin individualitet eller strukturella integritet är däremot endast utrustning i en byggnad eller konstruktion som förblir fullständig även utan dessa delar. Dessa föremål kan emellertid anses utgöra fast egendom om byggnaden eller konstruktionen där de har installerats skulle förstöras eller förändras, i den mening som avses i artikel 13b d, om de avlägsnades (se [punkt 2.2.4](#) nedan för en mer ingående förklaring).
91. Exempelen i artikel 13b c är kompletterande delar utan vilka vissa byggnader eller konstruktioner inte skulle vara fullständiga. De ingår inte i byggnadens eller konstruktionens stomme (dvs. de bidrar inte till dess styrka eller stabilitet), men deras installation fulländar eller utrustar den. Dessa delar ska betraktas som fast egendom om de bidrar till att fullända byggnadens eller konstruktionens huvudsakliga struktur så att den kan användas för det avsedda ändamålet. Utöver exemplen i artikel 13b c kan man också nämna de kompletterande delar som placeras i strukturen, såsom isolering, skiljeväggar och vägg- och golvbeläggningar. Detsamma gäller elektriska och sanitära installationer samt ventilations- och värmeinstallationer, utöver de huvudsakliga installationer som omfattas av led b. Alla dessa föremål är avsedda att förbättra eller effektivisera användningen eller utnyttjandet av byggnaden eller konstruktionen.
92. Det bör påpekas att det faktum att ett föremål utgör en integrerad del av en byggnad eller konstruktion inte innebär att denna inte skulle betraktas som fast egendom utan föremålet i fråga. Det innebär emellertid att när dessa föremål väl har installerats i byggnaden eller konstruktionen ska de också anses som fast egendom, eftersom de fulländar byggnaden eller konstruktionen. Ett hus utan dörrar eller fönster är trots detta ett hus, men dörrarna och fönstren bidrar när de väl installerats till att fullända huset, dvs. att göra det beboeligt, och ska därför också anses utgöra fast egendom.
93. Den avgörande faktorn när det gäller att fastställa om ett föremål är en integrerad del av en konstruktion är huruvida det är nödvändigt eller mycket viktigt att installera föremålet i fråga för att konstruktionen ska uppfylla sitt avsedda ändamål. Det är till exempel fallet när konstruktionen utan föremålet i fråga skulle vara oanvändbar. I en vindkraftpark är exempelvis elalstrande delar (t.ex. turbinblad) som är installerade på ett vindkraftverk som är fäst vid marken integrerade beståndsdelar utan vilka vindkraftverket är ofullständigt.
94. Mot bakgrund av detta är följande kontroll lämplig: ett föremål som har installerats i en byggnad eller konstruktion anses utgöra en integrerad del av denna om det bidrar till att göra den fullständig med tanke på de funktioner som vanligtvis förknippas med en byggnad eller konstruktion och de ändamål som byggnaden/konstruktionen i fråga är avsedd att uppfylla.

Artikel 13b d: Varje föremål, utrustning eller maskin som är **varaktigt installerad** i en byggnad eller konstruktion och **som inte kan flyttas utan att byggnaden eller konstruktionen förstörs eller förändras.**

2.2.4. Vad omfattar artikel 13b d?

95. Enligt denna bestämmelse betraktas varje föremål, utrustning eller maskin som är varaktigt installerad i en byggnad eller konstruktion och som inte kan flyttas utan att byggnaden eller konstruktionen förstörs eller förändras som fast egendom.
96. Här hänvisas särskilt till utrustning och maskiner, men det gäller också alla andra föremål.

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

97. Bestämmelsen har som effekt att varje föremål som i en annan situation skulle vara lös egendom betraktas som fast egendom då det är varaktigt installerat i en byggnad eller konstruktion på ett sådant sätt att det inte kan flyttas utan att byggnaden eller konstruktionen förstörs eller förändras.
98. Innebörden av "installerade" föremål förklaras närmare i [punkt 86](#) ovan.

2.2.4.1. Vad avses med "varaktigt installerad" i artikel 13b d?

99. Användningen av uttrycket "varaktigt installerad" ska inte nödvändigtvis ses som ett villkor för tillämpningen av artikel 13b d, utan i stället som en hjälp för att förstå i vilka situationer avlägsnandet av ett föremål som installerats i en byggnad eller konstruktion skulle kunna leda till att denna förstörs eller förändras. Avgörande för tillämpningen av artikel 13b d är huruvida avlägsnandet av det föremål som har installerats varaktigt i byggnaden eller konstruktionen skulle orsaka viss skada på denna. "Varaktigt installerad" avser därmed föremål som har installerats för ett särskilt ändamål i en byggnad eller konstruktion, och som är avsedda att bestå eller förbli oförändrade.
100. "Varaktigt" kan tolkas antingen på ett subjektivt sätt, dvs. enligt avsikten hos den som installerar föremålet, eller på ett objektivet sätt, dvs. med hänvisning till den tidsperiod under vilken föremålet är installerat. Avsikten är en viktig faktor när det gäller att bedöma om installationen är avsedd att "fästa" föremålet i fråga vid byggnaden eller konstruktionen, om inte för alltid så i alla fall under dess normala ekonomiska livstid. Det är det faktum att föremålet fästs vid byggnaden som ska göra det omöjligt att avlägsna det utan att förstöra eller förändra byggnaden eller konstruktionen.
101. När det gäller föremål som har installerats i byggnader eller konstruktioner som används för ekonomisk verksamhet, bör man företrädesvis förlita sig på objektiva kriterier för att fastställa vilken typ av föremål som kan anses varaktigt installerade. Industriell utrustning eller maskiner har en kortare ekonomisk/användbar livslängd än de byggnader och konstruktioner i vilka de används. I detta sammanhang kan "varaktigt" tolkas som att föremålen används under en viss period under den ekonomiska verksamhet för vilken de har införskaffats.

2.2.4.2. Hur ska man bedöma om en byggnad eller konstruktion förstörs eller förändras?

102. Såsom förklarats ovan kan utrustning, en maskin eller varje annat föremål ha installerats varaktigt i en byggnad eller konstruktion, men den avgörande frågan när det gäller dess varaktighet är huruvida föremålet kan avlägsnas utan att förstöra eller förändra den byggnad eller konstruktion där det är installerat. Därför måste innebörden av "förstöra" och "förändra" förtydligas.
103. Att förstöra eller förändra en byggnad eller konstruktion i den mening som avses i artikel 13b d gäller både den del av byggnaden eller konstruktionen där föremålet i fråga är installerat och resten av byggnaden/konstruktionen.
104. I detta sammanhang innebär "förstöra" i regel att åsamka sådan skada att byggnaden/konstruktionen inte längre existerar eller är möjlig att reparera.
105. Det bör inte vara särskilt problematiskt att fastställa om en byggnad eller konstruktion skulle förstöras om ett föremål, utrustning eller en maskin flyttas. Emellertid bör man ha i åtanke att "varaktigt installerade föremål" inte nödvändigtvis är fästa vid byggnaden eller konstruktionen med hjälp av en hållare, klämma eller annan sorts fästaneläggning. En industriell maskin som på grund av sin natur (storlek, vikt osv.) är varaktigt installerad i en fabrik kan till

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

exempel förstöra (en del av) fabriken när den avlägsnas (t.ex. om taket måste tas bort eller en vägg rivs för att maskinen ska kunna flyttas).

106. "Förstöring" omfattar därmed situationer när en byggnad eller konstruktion utsätts för omfattande skador eller en stor fysisk förändring när ett varaktigt installerat föremål avlägsnas.
107. "Förändring" är däremot mindre drastiskt. Det innebär i regel en förändrad karaktär eller sammansättning, vanligtvis på ett mindre omfattande men betydelsefullt sätt.
108. Varje föremål som fästs vid och sedan monteras bort från en byggnad eller konstruktion innebär tekniskt sett en förändring. En mycket liten skada eller förändring är emellertid inte tillräckligt för att artikel 13b d ska gälla. Byggnaden eller konstruktionen måste i stället förändras på ett betydande sätt.
109. En förändring är obetydlig om det gäller föremål som hänger på väggen eller som spikats eller skruvats fast i golv eller väggar och vars avlägsnande bara lämnar spår eller märken (t.ex. hål) som enkelt kan döljas eller repareras.
110. Till exempel kan en maskin som fästs med bultar på ett fabriksgolv, för att undvika att den förskjuts under användningen, enkelt avlägsnas genom att ta bort bultarna. Naturligtvis kommer golvet att påverkas i viss mån när bultarna tas bort, men byggnaden skadas inte på något betydande sätt.
111. Den ansträngning, tid eller kostnad som krävs för att reparera byggnaden eller konstruktionen kan ge en fingervisning om huruvida förändringen ska anses betydande eller inte. Det spelar också roll om avlägsnandet av föremålet med säkerhet skulle orsaka skada på föremålet självt, till exempel om det måste repareras, förlorar sitt värde, inte längre fyller någon funktion eller inte längre kan fylla sin ursprungliga funktion efter att det tagits bort.
112. För att omfattas av artikel 13b d måste föremålet därför vara såpass säkert fäst vid byggnaden eller konstruktionen att det skapar en helhet som fyller en särskild funktion oberoende av byggnaden, och dess avlägsnande måste orsaka betydande skador på byggnaden eller konstruktionen och eventuellt även på det flyttade föremålet.

2.2.4.3. Vilken är samverkan mellan leden b, c och d i artikel 13b?

113. Såsom anges i [punkt 46](#) ovan ska de fyra kategorierna i artikel 13b inte ses som ömsesidigt uteslutande, vilket innebär att vissa tillgångar kan ingå i fler än en kategori.
114. Led b i artikel 13b gäller uppförda byggnader eller konstruktioner men kan även omfatta föremål som håller på att "integreras" i byggnaden/konstruktionen inom ramen för en byggnads-, renoverings- eller ombyggnadsprocess (t.ex. tegelsten, cement, betong, kolonner, bjälkar osv.). Led c gäller emellertid föremål som är "installerade" i byggnaden eller konstruktionen (för en förklaring av vad installation av ett föremål innebär, se [punkt 86](#) ovan).
115. "Integrerade" föremål ingår som beståndsdelar i en byggnads eller konstruktions struktur (väggar, golv, stomme osv.). Detta omfattar också sådana delar som byggs som infrastruktur eller överbyggnad i en byggnad eller konstruktion, till exempel den huvudsakliga sanitära installationen (såsom avlopp, vattenrör och dränering), den huvudsakliga värme-/kyl-/ventilationsinstallationen (såsom värme-/kylrör och ventilationstrummor), den huvudsakliga elinstallationen (inre kablar), det huvudsakliga systemet för hem- eller byggnadsautomation osv.

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

116. "Installerade" föremål är inte en del av en byggnads eller konstruktions huvudstruktur, även om de kan utgöra en integrerad del av denna. De är i stället avsedda att fullända byggnadens/konstruktionens huvudstruktur, så att den kan användas för det tänkta ändamålet.
117. Föremål, utrustning och maskiner enligt led d är föremål som fyller en viss funktion oberoende av den byggnad eller konstruktion där de råkar vara belägna. Deras syfte, även om de är fysiskt fästa vid den fasta egendomen, är inte att förbättra användningen eller utnyttjandet av denna (vilket är fallet med föremålen i led b) utan att fylla en viss funktion.
118. Tillämpningsområdena för leden c och d kan emellertid också vara överlappande, eftersom installation av ett föremål i vissa fall omfattas av både led c och led d. Det är till exempel fallet när ett föremål är en integrerad del av en byggnad eller konstruktion och inte kan flyttas utan att denna förstörs eller förändras (t.ex. marmortrappor i ett hus, ett inbyggt skåp eller ett inbyggt kök).
119. Endast när avlägsnandet av ett föremål från en byggnad eller konstruktion skulle påverka byggnadens/konstruktionens karaktär eller fysiska integritet ska således föremålet anses vara fast egendom.
120. Det kan uppkomma tvivel när det gäller installation av föremål på särskilda delar av en byggnad eller konstruktion, exempelvis solpaneler. Eftersom olika situationer är tänkbara, beroende på hur föremålen har installerats, måste en noggrann bedömning av omständigheterna göras för att det ska gå att fastställa om installationen uppfyller kriterierna i artikel 13b.
121. I allmänhet omfattas solpaneler av artikel 13b b, eftersom de är en del av byggnadens infrastruktur. För att de ska kunna uppfylla sitt syfte att generera el eller värme måste de integreras med byggnadens eller konstruktionens el- eller värmesystem. När solpaneler har installerats på en byggnad eller konstruktion utan att vara en del av dess infrastruktur måste det bedömas om villkoren i artikel 13b c eller d är uppfyllda.
122. Såsom redan har nämnts ovan kan det vara så att föremål omfattas av fler än en av kategorierna i artikel 13b. När solpaneler är installerade på en byggnads eller konstruktions tak, kan de till exempel även omfattas av artikel 13b c om de blir en del av taket i den mening att de integreras i det och tjänar som tak. Detta är också fallet med solpanelsfönster. I regel omfattas solpanelsväggar av artikel 13b b, eftersom de är en del av byggnaden.
123. När det uppkommer tvivel om en specifik situation som rör installation av ett föremål i en byggnad eller konstruktion krävs en liknande analys i varje enskilt fall: är föremålet en del av strukturen enligt led b, är det en integrerad del av den enligt led c eller är det varaktigt installerat i den mening som avses i led d?

2.3. Definition av tjänster med en "tillräckligt direkt anknytning" till fast egendom

Artikel 31a

2.3.1. Vilken är samverkan mellan artikel 31a.1, 31a.2 och 31a.3? Hur ska de tolkas tillsammans?

124. Syftet med artikel 31a är att göra det lättare att identifiera tjänster med anknytning till fast egendom i den mening som avses i artikel 47 i mervärdesskattedirektivet. Artikel 31a.1 ger vägledning om vilka tjänster som ska anses ha anknytning till fast egendom. Artikel 31a.2 innehåller ett antal exempel

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

på tjänster som ska anses ha anknytning till fast egendom och därmed omfattas av artikel 47 i mervärdesskattedirektivet. Artikel 31a.3 innehåller exempel på tjänster som **inte** ska anses ha anknytning till fast egendom och därmed inte omfattas av artikel 47 i mervärdesskattedirektivet.

125. För att fastställa om en tjänst har anknytning till fast egendom ska följande metod tillämpas:
- Kontrollera om tjänsten är inkluderad i artikel 31a.2 – om så är fallet omfattas den av artikel 47 i mervärdesskattedirektivet.
 - Undersök om tjänsten är undantagen från tillämpning av artikel 47 i mervärdesskattedirektivet enligt artikel 31a.3.
 - Om tjänsten inte återfinns i någon av de två förteckningarna ska det kontrolleras om den uppfyller några av kriterierna i artikel 31a.1.
126. Utformningen av artikel 31a och samverkan mellan artikel 31a.1, 31a.2 och 31a.3 har att göra med bestämmelsens historiska bakgrund och med önskan att skapa rättslig säkerhet i ett regelverk som präglas av omfattande skillnader mellan medlemsstaternas nationella lagar.
127. Man bör inte glömma att exemplen i artikel 31a.2 och 31a.3 är resultatet av diskussioner i mervärdesskattekommittén där medlemsstaterna, ställda inför olika tolkningar och risker för dubbelbeskattning eller utebliven beskattning, kommit överens om ett antal särskilda riktlinjer.
128. Vid förfarandet för att anta genomförandeförordningen sågs mervärdesskattekommitténs riktlinjer över av rådet. De befanns vara en solid grund för att illustrera innebörden av artikel 31a.1 och för en förteckning över tjänster som nu omfattas av artikel 31a.2 och 31a.3.
129. Det är viktigt att notera att artikel 31a.2 inte begränsar tillämpningsområdet för artikel 31a.1 – den ger helt enkelt exempel på situationer som EU-lagstiftaren anser uppfylla kraven på anknytning till fast egendom.
130. Slutligen bör det betonas att en gemensam tillämpning av reglerna endast är möjlig om man låter bli att använda nationella juridiska begrepp³¹ i mervärdesskattesammanhang. Detta är av yttersta vikt om man ska kunna undvika dubbelbeskattning eller utebliven beskattning.

Artikel 31a.1 Tjänster med anknytning till fast egendom enligt artikel 47 i direktiv 2006/112/EG ska endast omfatta de tjänster som har en tillräckligt direkt anknytning till egendomen. Tjänster ska anses ha en tillräckligt direkt anknytning till fast egendom i följande fall:

- a) Om de härleds från en fast egendom och egendomen utgör en väsentlig beståndsdel för tjänsten samt är central och absolut nödvändig för den tjänst som tillhandahålls.
- b) Om de tillhandahålls för eller riktas mot en fast egendom och syftar till att åstadkomma en rättslig eller fysisk ändring av den egendomen.

31 Se generaladvokat Verica Trstenjaks förslag till avgörande i EU-domstolens mål C-37/08, RCI Europe, särskilt punkt 50.

2.3.2. Vad menas med en "tillräckligt direkt anknytning"?

131. Det är viktigt att komma ihåg att bestämmelsen i artikel 47 i mervärdesskattedirektivet är en särskild bestämmelse, inte ett undantag från de allmänna reglerna i artiklarna 44 och 45. Den ska tillämpas efter en objektiv bedömning av villkoren i mervärdesskattedirektivet och genomförandeförordningen³² (se även [punkt 1.4 i del 1](#)). Ett sådant synsätt är i linje med logiken i reglerna om platsen för tillhandahållande, som ska se till att beskattning sker på den plats där en tjänst omsätts³³.
132. För att en tjänst ska omfattas av artikel 47 i mervärdesskattedirektivet måste den ha en tillräckligt direkt anknytning till den fasta egendomen i fråga. Eftersom många tjänster på ett eller annat sätt kan ha en anknytning till fast egendom ska det framhållas att ett svagt eller indirekt samband inte är tillräckligt för att en tjänst ska omfattas av artikel 47 i mervärdesskattedirektivet³⁴.
133. Av ovanstående framgår att bedömningen av en "tillräckligt direkt anknytning" mellan den tillhandahållna tjänsten och den fasta egendomen måste vara objektiv och göras mot bakgrund av kriterierna i artikel 31a.1 a och b.
134. Kriterierna i led a gäller tjänster vars resultat härleds från den fasta egendomen (t.ex. utarrendering av en byggnad eller rätten att fiska i ett avgränsat område). I led b är den fasta egendomen föremål för en tjänst som riktas mot denna (t.ex. reparationer av en byggnad). Ytterligare information om hur kriterierna i leden a och b i artikel 31a.1 ska tolkas finns i [punkterna 2.3.6 och 2.3.7](#) nedan. I alla händelser måste tillhandahållandet ha en anknytning till en eller flera specifika fasta egendomar³⁵ (se även [punkt 1.7](#) ovan).

2.3.3. Kan kriteriet "tillräckligt direkt anknytning" uppfyllas av tjänster som tillhandahålls på distans/på en annan plats?

135. Om tjänster som tillhandahålls på distans eller på en annan plats kan anses ha en anknytning till fast egendom beror på tjänstens natur. Att en tjänst (helt eller delvis) tillhandahålls på distans är inte i sig ett hinder för att den ska anses ha en tillräckligt direkt anknytning till fast egendom. Varje enskilt fall måste bedömas objektivt, med hänsyn till faktiska omständigheter, definitionen av fast egendom i artikel 13b och bestämmelserna i artikel 31a.

2.3.4. Påverkar tjänstemottagarens status klassificeringen av de tjänster som tillhandahålls?

136. Tjänstemottagarens status (dvs. om denne är ägare till den fasta egendomen) är inte relevant för hur en tjänst bedöms: allt beror på tjänstens natur och objektiva drag. Till exempel är det uppenbart att en tjänst som reparation av en bostad eller byggnadsarbete har anknytning till den fasta egendomen. Det spelar ingen roll om den tillhandahålls till ägaren, en hyresgäst, en annan person som bor där eller till en annan leverantör i en transaktionskedja (t.ex. när underleverantörer används).

32 Se EU-domstolens mål C-166/05, Heger Rudi, och C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank, samt generaladvokat Verica Trstenjaks förslag till avgörande i mål C-37/08, RCI Europe, särskilt punkt 73.

33 Se EU-domstolens mål C-37/08, RCI Europe, punkt 39.

34 Se t.ex. EU-domstolens mål C-166/05, Heger Rudi, punkterna 23 och 24, och mål C-37/08, RCI Europe, punkt 36.

35 Se EU-domstolens mål C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, punkterna 34 och 35.

137. Tillämpningen av artikel 47 i mervärdesskattedirektivet påverkas inte heller av om mottagaren är ett företag eller en slutkonsument. Klassificeringen av de tillhandahållna tjänsterna påverkas därför inte av mottagarens status.

2.3.5. Spelar det roll var tjänstemottagaren befinner sig för tjänsternas klassificering?

138. Denna fråga kan besvaras på ett liknande sätt som frågan ovan. Den avgörande faktorn är tjänstens natur – inte var mottagaren befinner sig. Hur tjänsten behandlas i mervärdesskattesammanhang beror inte på huruvida egendomen ligger i eller utanför det land där egendomens ägare är etablerad. Varje tjänst måste bedömas utifrån de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet.

2.3.6. Hur ska led a i artikel 31a.1 tolkas?

139. I artikel 31a.1 a fastställs att tjänster med anknytning till fast egendom måste härledas från en specifik egendom som utgör en väsentlig beståndsdel för tjänsten samt är central och absolut nödvändig för den tjänst som tillhandahålls. En sådan tjänst kan inte utföras utan egendomen i fråga, vilket innebär att tjänsten måste anses ha anknytning till en specifik fast egendom³⁶. Tjänstens resultat måste ha sitt ursprung i denna fasta egendom. Med andra ord härleds en tjänst från en fast egendom när egendomen används för att utföra tjänsten, på villkor att egendomen utgör den huvudsakliga och dominerande delen av tillhandahållandet³⁷.

2.3.7. Hur ska led b i artikel 31a.1 tolkas?

140. Tjänster anses ha en tillräckligt direkt anknytning till fast egendom om de tillhandahålls för eller riktas mot en fast egendom och syftar till att åstadkomma en rättslig eller fysisk ändring av den egendomen. Med andra ord måste de inriktas på en ändring av den fasta egendomens rättsliga ställning och/eller fysiska särdrag.
141. Att ändra en fast egendoms rättsliga ställning omfattar alla ändringar av egendomens juridiska situation.
142. Led b i artikel 31a.1 hänvisar till fysiska ändringar utan vidare detaljer. Därför förefaller det korrekt att anta att varje sorts fysisk ändring av en fast egendom är tillräcklig för att omfattas av denna bestämmelse (inbegripet tjänster som syftar till att hindra fysiska ändringar). Man bör lägga märke till att begreppet "fysisk ändring" som används i artikel 31a.1 b inte enbart ska gälla större ändringar. Med andra ord ska även mindre ändringar som leder till en fysisk ändring av en fast egendom (dvs. som inte medför ändringar i den fasta egendomens grundläggande karaktär) omfattas av artikel 31a.1 b (t.ex. underhåll eller röjning av vägar, tunnar, broar, byggnader osv.).

2.3.8. Är leden a och b i artikel 31a.1 kumulativa?

143. De två bestämmelserna i artikel 31a.1 a och b **är inte** kumulativa. I praktiken är det möjligt att vissa tjänster uppfyller kriterier i båda bestämmelserna, men det är tillräckligt att kriterier i en av bestämmelserna uppfylls för att en tjänst ska bedömas ha anknytning till fast egendom.

36 Se även förklaringen av begreppet "bestämd del av jorden" i [punkterna 2.2.1.1](#) och [1.7](#).

37 Se EU-domstolens mål C-166/05, Heger Rudi.

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

144. Såsom förklaras i [punkt 2.3.1](#) ska en tjänst endast bedömas mot kriterierna i artikel 31a.1 om den inte ingår i någon av förteckningarna i artikel 31a.2 och 31a.3.

2.4. Särskilda exempel på tjänster som har anknytning eller inte till fast egendom

Artikel 31a.2 Punkt 1 ska **särskilt** omfatta följande tjänster:

2.4.1. Är förteckningen i artikel 31a.2 vägledande eller uttömmande?

145. Förteckningen i artikel 31a.2 är endast vägledande och innehåller, såsom dess ordalydelse ("särskilt") visar, exempel på specifika tjänster som EU-lagstiftaren anser ha anknytning till fast egendom i den mening som avses i artikel 47 i mervärdesskattedirektivet. Detta skapar rättslig säkerhet i många vanligt förekommande situationer.
146. Artikel 31a.2 begränsar inte den allmänna definitionen av begreppet "tjänster med anknytning till fast egendom" i artikel 31a.1. Varje specifik situation som inte uttryckligen omfattas av artikel 31a.2 a–q eller av artikel 31a.3 ska därför bedömas mot kriterierna i artikel 31a.1, med hänsyn till de särskilda omständigheterna i det enskilda fallet.
147. Enligt samma resonemang har EU-lagstiftaren upprättat en vägledande förteckning över tjänster som inte ska anses ha anknytning till fast egendom. Denna återfinns i artikel 31a.3 (se [punkt 2.3.1](#) ovan).

För enkelhetens och tydlighetens skull görs i följande förklaringar en jämförelse mellan den positiva och negativa definitionen i vissa jämförbara situationer, närhelst sådana tas upp både i artikel 31a.2 och i artikel 31a.3.

2.4.2. Utarbetande av planritningar (artikel 31a.2 a och artikel 31a.3 a)

Artikel 31a.2 a Utarbetande av planritningar för en byggnad eller delar av en byggnad som avser ett bestämt markstycke, oavsett om byggnaden uppförs eller inte.

Artikel 31a.3 a Utarbetande av planritningar för en byggnad eller delar av en byggnad som inte avser ett bestämt markstycke.

2.4.2.1. Vilken bestämmelse tillämpas på studier gällande fast egendom vars plats ännu inte är känd?

148. Ett byggnadsprojekts förberedande fas kan omfatta flera steg (t.ex. konstruktionsutkast och geostationära studier) som är mer eller mindre nära knutna till fast egendom. Vissa tjänster i den förberedande fasen kan tillhandahållas innan den fasta egendomen är känd eller det bestämts med säkerhet var egendomen kommer att uppföras.
149. Tjänster som tillhandahålls i en sådan situation, som alltså inte är knutna till ett bestämt markstycke eller en specifik fast egendom, kan inte anses ha en tillräckligt direkt anknytning till fast egendom och omfattas därför inte av artikel 47 i mervärdesskattedirektivet. Sådana tjänster ska beskattas enligt de relevanta allmänna regler om platsen för tillhandahållande som gäller för tjänster mellan företag eller mellan företag och konsument (beroende på om de tillhandahålls till en företagskund eller en slutkonsument), såvida ingen annan särskild bestämmelse gäller. Endast tjänster som tillhandahålls för en fast

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

egendom vars plats har identifierats vid det tillfälle då tjänsten utförs kan omfattas av artikel 47 (se även förklaringarna i [punkt 1.7](#) ovan).

150. Om tjänster såsom utarbetande av planritningar inte följs av byggnadsarbete och ingen byggnad uppförs kan de trots detta bedömas ha anknytning till fast egendom, om de tillhandahålls för en tydligt identifierad plats. Det kan också vara fallet när den som tillhandahåller tjänsten deltar i ett anbudsförfarande utan att vinna kontraktet.

2.4.3. Övervakning på plats och säkerhetstjänster (artikel 31a.2 b)

Artikel 31a.2 b Tillhandahållande av övervakning på plats eller säkerhetstjänster.

2.4.3.1. Vilka tjänster omfattar artikel 31a.2 b?

151. Enligt artikel 31a.2 b ska övervakning på plats och säkerhetstjänster anses som tjänster med anknytning till fast egendom.
152. När övervakning på plats först diskuterades i mervärdesskattekommittén 2011, framhölls att detta är en tjänst som tillhandahålls i samband med förberedelse och samordning av byggnadsarbete. Det är i själva verket en av de tjänster som uttryckligen anges i artikel 47 i mervärdesskattedirektivet som en tjänst med anknytning till fast egendom.
153. Enligt genomförandeförordningen beskattas tillhandahållande av övervakning på plats på samma sätt som säkerhetstjänster.
154. Övervakning på plats eller övervakning av en konstruktion är i regel tjänster inom byggsektorn som syftar till att uppförande, rivning eller renovering utförs på ett korrekt sätt i enlighet med tekniska och rättsliga krav, att fastställda tidsfrister och budgetar respekteras, att relevanta rättsliga och kvalitetsmässiga standarder efterlevs och att nödvändig dokumentation upprättas. Det är experttjänster som ofta omfattar samordning av olika underleverantörer och syftar till att säkerställa att ett projekt genomförs på ett framgångsrikt sätt. En del av övervakningstjänsterna kan kräva permanent eller regelbunden expertnärvaro på plats. En annan del består av uppgifter såsom planering av byggnadsarbetet, samordning av underleverantörer eller utarbetande och utfärdande av dokument, intyg och deklARATIONER. Dessa uppgifter behöver inte utföras på själva byggarbetsplatsen.
155. Säkerhetstjänster är av en annan karaktär. Å ena sidan kan de tillhandahållas under den förberedande fasen eller byggfasen, för att hindra stöld av eller skador på utrustning och material som bevaras på byggarbetsplatsen. För detta krävs i allmänhet vakter på plats, som kontrollerar personalens och leverantörernas tillträde till platsen, vaktar platsen på natten, övervakar den genom videoövervakning (intern-tv) osv. Å andra sidan kan säkerhetstjänster också utföras då uppförandet eller renoveringen har slutförts, såsom att vakta bostäder, butiker, fabriker eller kontorsbyggnader. Dessa tjänster kan tillhandahållas genom säkerhetsvakter på plats, genom att installera säkerhetssystem i byggnaden eller båda delar.
156. Artikel 31a.2 b omfattar alla dessa olika situationer. Detta innebär att när en leverantör har hand om övervakning eller säkerhet för en fast egendom, oavsett om det är en konstruktion, en byggnad eller bara ett markstycke, gäller artikel 47 i mervärdesskattedirektivet. När en leverantör för att kunna garantera säkerheten för lös egendom (t.ex. föremål, utrustning eller maskiner inne i en byggnad, på en byggarbetsplats eller på ett markstycke) också måste vakta den fasta egendomen omfattas tjänsten av artikel 47 i mervärdesskattedirektivet.

2.4.3.2. Gäller artikel 31a.2 b också tjänster som tillhandahålls på distans?

157. Såsom anges ovan gäller övervakning enligt artikel 31a.2 b huvudsakligen övervakning av byggarbetsplatser, medan säkerhetstjänster kan gälla både byggarbetsplatser och redan uppförda byggnader och konstruktioner.
158. I detta hänseende, och med hänsyn till modern övervaknings- och säkerhetsteknik, bör övervaknings- och säkerhetstjänster behandlas lika i mervärdesskattesammanhang, oavsett om de tillhandahålls genom fysisk närvaro av personal på plats eller på distans (dvs. utan personers fysiska närvaro på plats), till exempel via teknisk utrustning som installerats på platsen. Villkoret för både övervaknings- och säkerhetstjänster bör vara att den fasta egendomen är en väsentlig del av den tjänst som tillhandahålls. När man bedömer denna aspekt, bör man ha i åtanke att syftet med den särskilda bestämmelsen i artikel 47 i mervärdesskattedirektivet är att säkerställa beskattning på den plats där tjänsten omsätts, och att tjänster med anknytning till fast egendom omsätts på den plats där egendomen ligger.

2.4.3.3. Omfattar artikel 31a.2 b installation av säkerhetssystem?

159. För att avgöra om installation av säkerhetssystem ska omfattas av artikel 47 i mervärdesskattedirektivet måste det först fastställas om transaktionen ska klassificeras som tillhandahållande av vara eller tjänst.
160. Om installationen av säkerhetssystemet ingår som en del av köpet av ett säkerhetssystem kan transaktionen klassificeras på olika sätt i mervärdesskattesammanhang. Den kan betraktas som ett tillhandahållande av en vara med installation, som enligt artikel 36 i mervärdesskattedirektivet ska beskattas på den plats där säkerhetssystemet installeras eller monteras. Den kan också betraktas som tillhandahållande av en tjänst med anknytning till fast egendom, om villkoren i artikel 31a.2 m uppfylls.
161. Om installationen tillhandahålls som en separat tjänst (oberoende av tillhandahållandet av själva säkerhetssystemet, som skulle beskattas som tillhandahållande av vara), bör det bedömas om villkoren i artikel 31a.2 m uppfylls, dvs. om säkerhetssystemet efter installationen anses som fast egendom enligt definitionen i artikel 13b (se även [punkt 2.4.14](#)). Villkoren i artikel 13b anses ha uppfyllts, och installationen ska betraktas som en tjänst med anknytning till fast egendom om
- i) det säkerhetssystem som har installerats utgör en integrerad del av en byggnad eller konstruktion som utan den skulle vara ofullständig (artikel 13b c); det är till exempel fallet när ett säkerhetssystem installeras i ett fängelse eller en bank där värdesaker förvaras,
- eller
- ii) säkerhetssystemet är varaktigt installerat i en byggnad eller konstruktion och inte kan flyttas utan att denna förstörs eller förändras (artikel 13b d); detta kan vara fallet i lägenheter eller kontor.
162. Om installationen leder till att säkerhetssystemet blir en del av den fasta egendomen anses tjänsten ha anknytning till fast egendom. Det garanterar att beskattningen görs på samma plats, oavsett om tillhandahållandet klassificeras som tillhandahållande av en vara med installation eller montering eller som tillhandahållande av en tjänst med anknytning till fast egendom.

2.4.4. Uppförande av en byggnad (artikel 31a.2 c)

Artikel 31a.2 c Uppförande av en byggnad på mark samt byggnads- och rivningsarbete som utförs på en byggnad eller delar av en byggnad.

2.4.4.1. Vilka sorters byggprojekt omfattas av artikel 31a.2 c?

163. Denna bestämmelse omfattar alla sorters byggprojekt: inte bara uppförande av nya byggnader utan även annat byggnadsarbete såsom återuppbyggnad, ändring, ombyggnad, utbyggnad samt rivning (total eller partiell) av befintliga byggnader eller delar av byggnader. (Denna förteckning är inte uttömmande, och i praktiken kan vissa tjänster omfatta två eller fler av dessa exempel.)

2.4.4.2. Hur ska uthyrning av personal för byggprojekt behandlas för mervärdesskatteändamål?

164. Det kan diskuteras om uthyrning av personal för byggnadsarbete är en tjänst som "tillhandahålls för eller riktas mot en fast egendom och syftar till att åstadkomma en rättslig eller fysisk ändring av den egendomen".
165. Å ena sidan kan man se det som att uthyrning av personal, oavsett om de utför byggnadsarbete eller inte, är ett tillhandahållande av tjänster som bör följa de allmänna reglerna om platsen för tillhandahållande, och därmed inte anses ha anknytning till fast egendom.
166. Å andra sidan innehåller artikel 31b, som gäller en liknande fråga, en presumtion om att uthyrning av utrustning för arbete på fast egendom ska betraktas som tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom, om tillhandahållaren tar på sig ansvaret för arbetets utförande. Även om det inte finns någon sådan presumtion när det gäller uthyrning av personal kan man argumentera för att uthyrning av personal, i likhet med tillhandahållande av utrustning, kan utgöra en tjänst med anknytning till fast egendom om tillhandahållaren tar på sig ansvaret för arbetets utförande.
167. För att säkra en enhetlig tillämpning av mervärdesskatte regler för både uthyrning av utrustning och personal måste samma resonemang gälla i båda situationer: tjänsten ska endast anses ha anknytning till fast egendom om tillhandahållaren av tjänsten tar på sig ansvaret för arbetets utförande. I en sådan situation skulle tillhandahållaren inte bara förse kunden med personal, utan också ta på sig ansvaret för utförandet och resultaten av byggnadsarbetet, vilket är detsamma som att tillhandahålla byggtjänster, som är en tjänst med anknytning till fast egendom.

2.4.5. Uppförande av bestående konstruktioner (artikel 31a.2 d)

Artikel 31a.2 d Uppförande av bestående konstruktioner på mark samt byggnads- och rivningsarbete som utförs på bestående konstruktioner, exempelvis **rörledningssystem för gas, vatten, avlopp** och liknande.

2.4.5.1. Gäller artikel 31a.2 d också för uppförande av bestående konstruktioner som fästs vid flod- eller havsbotten?

168. Ja, i denna bestämmelse innebär "mark" alla markstycken ovan eller under havsnivån, i likhet med definitionen i artikel 13b b.

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

169. Detta fastställs också i EU-domstolens rättspraxis³⁸, enligt vilken installation av en kabel på havsbotten ska behandlas på samma sätt i skattehänseende som installation i fast egendom.

2.4.5.2. Vilken sorts byggnads- och rivningsarbete omfattas av artikel 31a.2 d?

170. Artikel 31a.2 d kompletterar artikel 31a.2 c och omfattar två sorters tjänster: dels uppförande av bestående konstruktioner, dels byggnads- och rivningsarbete som utförs på bestående konstruktioner.
171. Det byggnads- och rivningsarbete som utförs på bestående konstruktioner (såsom rörledningssystem) som omfattas av denna bestämmelse inkluderar också att fästa och lossa bestående konstruktioner vid/från marken, både ovan och under havsnivån.
172. Artikel 31a.2 d innehåller tydliga exempel på ett flertal bestående konstruktioner i form av hänvisningar till rörledningssystem för gas, vatten och avlopp. Såsom kan uttydas av bestämmelsens ordalydelse är förteckningen emellertid inte uttömmande. Andra exempel på bestående konstruktioner som omfattas av bestämmelsen är värme- och kylsystem.
173. När den bestående konstruktionen har uppförts och byggnadsarbetet avslutats ska användning av konstruktionen för tjänster såsom transport av gas, vatten, avlopp, el osv. inte anses ha anknytning till den fasta egendomen.
174. För information om underhåll, renovering och reparation av bestående konstruktioner, se artikel 31a.2 l.

2.4.6. Arbete på mark och jordbrukstjänster (artikel 31a.2 e)

Artikel 31a.2 e **Arbete på mark**, inbegripet **jordbrukstjänster** såsom jordbearbetning, sådd, bevattning och gödsling.

2.4.6.1. Vilka sorters arbete på mark och jordbrukstjänster omfattas av artikel 31a.2 e?

175. Artikel 31a.2 e kompletterar föregående bestämmelser och omfattar arbete på mark annat än uppförande eller rivning av byggnader (artikel 31a.2 c) och uppförande eller rivning av andra bestående konstruktioner som fästs vid marken (artikel 31a.2 d). Artikeln gäller bland annat markförädling såsom att jämna ut marken före byggnadsarbete eller att anlägga en trädgård på ett särskilt markstycke.
176. Den omfattar också jordbrukstjänster. Dessa definieras som tjänster som har som syfte antingen att förbereda mark för odling av grödor eller att odla mark (t.ex. att ploga, skörda, röja mark eller fälla träd).
177. Eftersom jordbrukstjänster kan omfatta väldigt många olika verksamheter måste en strikt definition tillämpas för mervärdesskatteändamål inom ramen för genomförandeförordningen. Jordbrukstjänster ska anses ha anknytning till fast egendom bara i den mån de gäller arbete med själva marken. Till exempel boskapsuppfödning har däremot inte anknytning till fast egendom. Sortering, bearbetning, paketering, märkning och transport av grödor efter skörd eller av

38 Se EU-domstolens mål C-111/05, Aktiebolaget NN.

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

träd efter fällning betraktas inte heller som tjänster med anknytning till fast egendom³⁹.

2.4.7. Besiktning och bedömning av risk och skick (artikel 31a.2 f)

Artikel 31a.2 f Besiktning och bedömning av en fast egendoms risk och skick.

2.4.7.1. Vilket är syftet med artikel 31a.2 f?

178. I artikel 47 i mervärdesskattedirektivet definieras platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom, och experttjänster nämns särskilt. Precis som värderingstjänster utgör besiktning och bedömning av en fast egendoms risk och skick sådana experttjänster och ska därmed beskattas som sådana på den plats där den fasta egendomen är belägen.
179. Risk- och skickbedömningstjänster tillhandahålls exempelvis av experter till försäkringsbolag för att hjälpa dem fastställa försäkringsvillkoren för en byggnad. De kan också tillhandahållas som en del av en genomförbarhetsstudie inför byggnadsarbete. Sådana tjänster innebär en teknisk bedömning av en viss fast egendoms fysiska beskaffenhet och/eller skick, dess strukturella element, utrustning osv. I vissa fall kan det krävas besök på plats. Experternas närvaro på plats är emellertid inte en förutsättning för att tjänsten ska omfattas av artikel 31a.2 f. Andra exempel på risk- och skickbedömningar är bedömning av motståndskraft mot jordbävningar, undersökning av havsbotten, kontroll av om ett markstycke är lämpligt för uppförande av byggnader eller bedömning av energieffektivitet, säkerhetsdokumentation eller efterlevnad av andra miljö-, hälso- eller säkerhetsbestämmelser.
180. Besiktning och bedömning av risk och skick utförs ibland i samband med värderingstjänster, men de kan också utföras separat. EU-lagstiftaren har därför valt att skapa två kompletterande bestämmelser för dessa tjänster i genomförandeförordningen (se artikel 31a.2 g nedan). Tanken är att förtydliga att inte bara värdering utan även andra experttjänster med liknande syfte ska omfattas av den särskilda bestämmelsen om platsen för tillhandahållande i artikel 47 i mervärdesskattedirektivet.

2.4.8. Värderingstjänster (artikel 31a.2 g)

Artikel 31a.2 g Värdering av fast egendom, inbegripet fall där sådana tjänster krävs för försäkringsändamål, för att fastställa en egendoms värde som säkerhet för ett lån eller för att bedöma risker och skador vid tvister.

2.4.8.1. Vilka tjänster som avser värdering av fast egendom omfattas av artikel 31a.2 g?

181. Värderingstjänster kan tillhandahållas i många olika sammanhang där en eller flera fasta egendomars marknadsvärde måste fastställas av privata, affärsrelaterade, rättsliga eller administrativa skäl (t.ex. vid köp, försäljning, försäkring eller beskattning av fast egendom eller tvistlösning gällande den fasta egendomens skick, överensstämmelse med bestämmelser eller skadestånd).

³⁹ När dessa tjänster tillhandahålls som en del av ett paket, tillsammans med en tjänst som har anknytning till fast egendom, måste det bedömas om detta ska hanteras som ett paketerbudande för mervärdesskatteändamål (se även [punkt 1.6](#) ovan).

182. Artikel 31a.2 g omfattar därför alla värderingstjänster, oavsett värderingens syfte. Exemplet i artikel 31a.2 g (värdering för försäkringsändamål, för att fastställa en egendoms värde som säkerhet för ett lån eller för att bedöma risker och skador vid tvister) är just exempel – inte en uttömmande förteckning – vilket ordet "inbegripet" visar. När värderingen är en del av ett paketerbjudande krävs en särskild bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet, i enlighet med EU-domstolens fasta rättspraxis⁴⁰ (se [punkt 1.6](#) ovan).

2.4.8.2. Kan en due diligence-granskning anses vara en tjänst med anknytning till fast egendom enligt artikel 31a.2 g?

183. Due diligence-granskning omfattar många olika experttjänster för undersökning och analys av läget i ett företag eller en organisation före en affärstransaktion. De inbegriper i regel att fastställa en förteckning med väsentliga fakta för att identifiera potentiella risker och möjliggöra en bättre bedömning av företagets tillgångar. De kan ha att göra med fast egendom i vissa fall, men inte alltid, och de kan tillhandahållas av experter inom olika sektorer, såsom revisorer, ingenjörer osv. Due diligence-tjänster kan exempelvis beröra skatter, teknik och miljöprestanda (när det gäller due diligence-tjänster som klassificeras som juridiska tjänster, se [punkt 2.4.18](#) nedan).

184. När värdering av tillgångar i form av fast egendom ingår i en sammansatt due diligence-tjänst, ska en bedömning göras för att fastställa vad som utgör tillhandahållandets huvudsakliga del. Om värderingen av den fasta egendomen är dominerande kan due diligence-tjänsten anses ha anknytning till fast egendom enligt artikel 31a.2 g (se även [punkt 1.6](#) om paketerbjudanden ovan).

2.4.8.3. Avgör metoden för egendomsvärdering om tjänsten har anknytning till fast egendom eller inte?

185. En fast egendoms marknadsvärde kan bedömas på olika sätt, till exempel genom direkt jämförelse, med kapitalvärdemetoden eller med residualmetoden. Vissa av metoderna kräver en fysisk inspektion av den fasta egendomen, andra inte. Valet av värderingsmetod har ingen betydelse då man fastställer platsen för tjänstens tillhandahållande för mervärdesskatteändamål.

2.4.9. Utarrendering eller uthyrning av fast egendom (artikel 31a.2 h och artikel 31a.3 b)

Artikel 31a.2 h Utarrendering eller uthyrning av annan fast egendom än sådan som omfattas av punkt 3 c, **inbegripet lagring av varor** för vilka en specifik del av egendomen har **anvisats för kundens exklusiva nyttjande**.

Artikel 31a.3 b Lagring av varor i en fast egendom, om ingen specifik del av egendomen har **anvisats för kundens exklusiva utnyttjande**.

2.4.9.1. Hur ska "utarrendering eller uthyrning av fast egendom" förstås i samband med reglerna om platsen för tillhandahållande?

186. Mervärdesskattedirektivet innehåller ingen definition av utarrendering eller uthyrning av fast egendom. Begreppet används både för bestämmelserna om platsen för tillhandahållande och för undantagen.

40 Se EU-domstolens mål C-425/06, Part Service, och C-392/11, Field Fisher Waterhouse.

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

187. Enligt fast rättspraxis består utarrendering eller uthyrning av fast egendom i huvudsak i att en hyresvärd, mot ersättning och för en tid som överenskommits, till en hyresgäst upplåter rätten att nyttja en fastighet som om han vore ägare av den och att motsätta sig att någon annan erhåller en sådan rätt⁴¹. Denna definition omfattar de huvudsakliga delarna av "utarrendering eller uthyrning av fast egendom" och kan tillämpas i samband med artikel 31a.2 h. Att en särskild situation inte inkluderas i EU-domstolens definition av "utarrendering eller uthyrning av fast egendom" (t.ex. på grund av att ett av villkoren inte har uppfyllts) innebär inte att den inte kan omfattas av artikel 47 i mervärdesskattedirektivet när de allmänna villkoren i artikel 31a.1 är uppfyllda.
188. Utarrendering av fast egendom kan omfattas av artikel 47 i mervärdesskattedirektivet bara då den i relevant nationell lagstiftning klassificeras som tillhandahållande av en tjänst, i stället för som tillhandahållande av varor.

2.4.9.2. Hur ska lagring av varor förstås i artikel 31a.2 h, med tanke på EU-domstolens dom i målet RR Donnelley?

189. Enligt artikel 31a.2 h har utarrendering eller uthyrning av fast egendom i allmänhet anknytning till fast egendom, utom när det gäller tillhandahållande av annonsering med koppling till fast egendom (se även [punkt 2.4.20](#) om tillhandahållande av en monterplats). Artikel 47 omfattar också uttryckligen tjänster som består i att lagra varor, och fastställer villkoren för när detta ska anses ha anknytning till fast egendom.
190. När det gäller just lagring av varor har lagstiftaren satt som villkor att en specifik del av egendomen där varorna lagras ska ha anvisats för kundens exklusiva nyttjande (dvs. att den del där varorna lagras måste ha identifierats, vara känd av kunden och ha tilldelats kunden exklusivt för dennes nyttjande under avtalets hela löptid) för att lagringen ska anses ha anknytning till fast egendom.
191. I målet RR Donnelley angav EU-domstolen vidare att "för det fall att det [...] skulle visa sig att mottagarna av en sådan lagringstjänst exempelvis inte har någon tillträdesrätt till den del av den fasta egendomen där deras varor finns lagrade, eller att den fasta egendom på eller i vilken varorna lagras inte utgör en central och absolut nödvändig del av tjänsten" skulle tillhandahållandet av sammansatta lagringstjänster kunna uteslutas ur tillämpningsområdet för artikel 47 i mervärdesskattedirektivet.
192. Dessa två aspekter – tillträdet till de lagrade varorna och att den fasta egendomen är central och absolut nödvändig för tjänsten – är faktorer som ska hjälpa de nationella domstolarna i deras bedömning. De utgör emellertid inte nya, ytterligare villkor utöver villkoret i artikel 31a.2 h. Det innebär att situationer där en specifik del av egendomen har anvisats för kundens exklusiva nyttjande (dvs. en plats där endast den kunden och ingen annan kan lagra varor) kan anses som en tjänst med anknytning till fast egendom även om kunden bara har tillträde till platsen vid vissa tidpunkter eller på vissa villkor.

2.4.9.3. Hur ska lagringstjänster som tillhandahålls tillsammans med andra tjänster hanteras?

193. Hanteringen av sammansatta lagringstjänster som tillhandahålls i lagerlokaler eller på andra platser i mervärdesskattesammanhang beror, först och främst, på om tjänsten betraktas som ett eller flera tillhandahållanden (se förklaringar i

41 Se t.ex. EU-domstolens mål C-174/06, CO.GE.P., punkt 31, och C-270/09, MacDonald Resorts, punkt 46.

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

[punkt 1.6](#) ovan). I detta sammanhang ger EU-domstolens förklaringar i målet RR Donnelley⁴² mycket tydlig vägledning.

194. Följande test ska därför användas för att fastställa platsen för tillhandahållande av en sammansatt lagringstjänst:
- Tillhandahålls lagringen av varor tillsammans med andra tjänster som har ett så nära samband med lagringen att de objektivt sett utgör en enda odelbar tjänst som det vore konstlat att skilja åt, och är den lagring som ingår i den sammansatta tjänsten den huvudsakliga delen och den som kunden efterfrågar?
 - Tillhandahålls lagringstjänsten tillsammans med andra underordnade tjänster som för kunden endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta lagringen?
195. Om svaret på en av dessa frågor är ja ska den sammansatta lagringstjänsten anses vara ett enda tillhandahållande. Om en specifik del av lagringslokalen har anvisats för kundens exklusiva nyttjande ska odelbara tjänster (i det första fallet) och alla delar av en sammansatt tjänst (i det andra fallet, inklusive både lagring av varor och därtill underordnade tjänster) beläggas med mervärdesskatt på den plats där lagringslokalen är belägen.

2.4.10. Tillhandahållande av logi (artikel 31a.2 i och artikel 31a.3 d)

Artikel 31a.2 i Tillhandahållande av logi inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, såsom semesterbyar eller områden som iordningställts för användning som campingplatser, inbegripet rätten till logi på en viss plats till följd av en **omvandling av nyttjanderätter till tidsdelat boende** och liknande.

Artikel 31a.3 d Förmedling av tillhandahållande av logi inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, såsom semesterbyar eller områden som iordningställts för användning som campingplatser, om förmedlaren agerar i en annan persons namn och för dennes räkning.

2.4.10.1. Gäller artikel 31a.2 i också för logi som tillhandahålls utanför hotellbranschen (t.ex. semesterstugor, semestervillor, lägenhetsbyten osv.)?

196. Artikel 31a.2 i har ett brett tillämpningsområde: den gäller inte bara för boende på hotell utan också inom "branscher med liknande funktion, såsom semesterbyar eller områden som iordningställts för användning som campingplatser". Det innebär att typen av logi eller den plats där logi tillhandahålls inte spelar roll för hur tjänstens klassificeras. Det viktiga kriteriet är om den fasta egendomen används för tillhandahållande av logi eller inte. Därför kan alla logitjänster som är belagda med mervärdesskatt (dvs. som anses vara beskattningsbara) anses ha anknytning till fast egendom enligt artikel 31a.2 i, oavsett vilken sorts logi det rör sig om (hotellrum, lägenhet, bungalow, trädhus, jurta, campingplats osv.).

2.4.10.2. Vilka tjänster ingår i tillhandahållandet av "rätten till logi på en viss plats till följd av en omvandling av nyttjanderätter till tidsdelat boende" enligt artikel 31a.2 i?

197. I artikel 31a.2 i fastslås att tillhandahållande av logi på hotell och liknande är en tjänst med anknytning till fast egendom som ska beskattas där den fasta egendomen är belägen.

42 Se EU-domstolens mål C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, punkterna 20–25.

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

198. I samma bestämmelse förtydligas också att tjänster som ger en kund rätten till logi på en viss plats (t.ex. på en anläggning med tidsdelat boende) i utbyte mot dennes nyttjanderätt till det tidsdelade boendet också omfattas av bestämmelsen om platsen för tillhandahållande i artikel 47 i mervärdesskattedirektivet.
199. "Omvandling av nyttjanderätter till tidsdelat boende" (vilket ibland kallas utbyte av nyttjanderätt till tidsdelat boende) gäller tjänster som gör det möjligt för en kund att mot ersättning få rätt att tillfälligt använda en egendom eller bo på ett hotell eller i en annan form av boende. Det är ett alternativ till mer traditionella boendeanternativ, och är därför föremål för samma mervärdesskatteregler som logitjänster.
200. EU-domstolen har slagit fast⁴³ att "det är [...] utrett att nyttjanderätterna till tidsdelat boende avser fast egendom, och den omständigheten att dessa nyttjanderätter lämnas i byte mot motsvarande rättigheter utgör en prestation som har samband med fast egendom".
201. I praktiken är personer som innehar nyttjanderätt till tidsdelat boende vanligtvis medlemmar i en grupp eller förening. Den rättighetshavare som önskar byta sin nyttjanderätt mot en annan medlems nyttjanderätt kontaktar inte den andra medlemmen direkt, utan i stället den grupp eller förening som mot ersättning ordnar byten mellan sina medlemmar.
202. Enligt EU-domstolen omsätts en tjänst som består i att underlätta, ordna eller tillåta byte av nyttjanderätt till tidsdelat boende på den plats där den fasta egendom som är föremål för bytet av nyttjanderätt är belägen.
203. Därför omfattas de tjänster som tillhandahålls av företag eller föreningar som hanterar och ordnar byten av nyttjanderätt till tidsdelat boende mellan medlemmar (både inom traditionella program för byte av nyttjanderätter till tidsdelat boende⁴⁴ och inom poängbaserade program som rör äganderätt till tidsdelat boende⁴⁵) av ordalydelsen "rätten till logi på en viss plats till följd av en omvandling av nyttjanderätter till tidsdelat boende" i artikel 31a.2 i.
204. Det följer också av artikel 31a.3 d att förmedling av tillhandahållande av rätten till logi på en viss plats till följd av en omvandling av nyttjanderätter till tidsdelat boende, exempelvis genom att underlätta utbyte av nyttjanderätter, kan ses som en tjänst med anknytning till fast egendom (se [punkt 2.4.17](#) nedan), om förmedlaren inte agerar i en annan persons namn och för dennes räkning.

2.4.11. Fastställande eller överföring av rätten att använda en hel eller delar av en fast egendom (artikel 31a.2 j)

Artikel 31a.2 j Fastställande eller överföring av andra rättigheter än de som omfattas av leden h och i att **använda en hel eller delar av en fast egendom**, inbegripet tillstånd att använda delar av en egendom, såsom beviljande av **fiske- och jakträtter** eller tillträde till **lounger på flygplatser**, eller att använda en infrastruktur för vilken avgifter tas ut, såsom en **bro eller tunnel**.

43 Se EU-domstolens mål C-37/08, RCI Europe, punkt 37.

44 Se EU-domstolens mål C-37/08, RCI Europe.

45 Se EU-domstolens mål C-270/09, Macdonald Resorts.

2.4.11.1. Vilket är syftet med artikel 31a.2 j?

205. Syftet med denna bestämmelse är att komplettera artikel 31a.2 h och 31a.2 i, för att säkra en konsekvent beskattning av olika sorters användning av fast egendom. Dessa tre bestämmelser (artikel 31a.2 h, i och j) gäller tjänster som består i att ge en kund rätt att använda en fast egendom enligt olika kontraktsvillkor (dvs. utarrendering, uthyrning och lagring i artikel 31a.2 h, tillhandahållande av logi i artikel 31a.2 i och fastställande eller överföring av andra rättigheter att använda en fast egendom i artikel 31a.2 j).
206. Mot bakgrund av detta, och då man läser artikel 31a.2 j tillsammans med artikel 31a.2 h och 31a.2 i, är det uppenbart att tillämpningsområdet för artikel 31a.2 j är större än de två föregående bestämmelsernas, eftersom den syftar till att omfatta "andra [tjänster] än de som omfattas av leden h och i". Därför ska den tillämpas inte bara på de exempel som räknas upp i bestämmelsen (fiske- och jakträtter, tillträde till lounger på flygplatser eller användning av avgiftsbelagda broar eller tunnlar), utan också på alla andra liknande fastställanden eller överföringar av rätten att använda en hel eller delar av en fast egendom som inte uttryckligen räknas upp i dessa bestämmelser, när dessa uppfyller villkoren för att anses som en tjänst med tillräckligt direkt anknytning till fast egendom.
207. Fastställande eller överföring av rätten att använda en hel eller delar av en fast egendom kan också göras i form av en kupong, exempelvis för betalning av motorvägstullar. I sådana fall ska platsen för tillhandahållande av kupongen anses vara densamma som platsen för det underliggande tillhandahållandet. Om det underliggande tillhandahållandet har en tillräckligt direkt anknytning till fast egendom ska försäljningen av kupongen därför beskattas där den fasta egendomen är belägen (eller, i exemplet ovan, transportinfrastrukturen).

2.4.11.2. Vilka begränsningar finns för tillämpningsområdet för artikel 31a.2 j?

208. Denna bestämmelse har ett brett tillämpningsområde, men det avgränsas tydligt genom att det måste finnas en "tillräckligt direkt anknytning" mellan tjänsten och den fasta egendomen. Exempel såsom båtplats, ankarplats, dockning, tillhandahållande av tjänster i samband med en båtplats⁴⁶ i en hamn eller en gate på en flygplats, tilldelning av rätt att använda ett särskilt område i en hamn/på en flygplats osv. omfattas av artikel 47 i mervärdesskattedirektivet. Extratjänster som erbjuds separat av samma tillhandahållare (t.ex. städning eller tvätt som erbjuds kunder utöver tjänster i samband med båtplats/gate, telekommunikationer, restaurang- och cateringtjänster som erbjuds i VIP-lounger på flygplatser eller underhåll av båtar som ligger förtöjda på hyrda båtplatser) omfattas däremot inte av artikel 47 enbart på grund av att de tillhandahålls i hamnar eller på flygplatser. Om samma extratjänster tillhandahålls som ett paket tillsammans med en tjänst som har anknytning till fast egendom, bör det emellertid undersökas om paketerbjudandet ska betraktas som ett enda tillhandahållande i mervärdesskattesammanhang och därmed beskattas som sådant (se även förklaringarna om paketerbjudanden i [punkt 1.6](#) ovan).

2.4.11.3. Gäller artikel 31a.2 j för delade kontor?

209. Att dela kontor är en växande trend som gör det möjligt för företag eller organisationer som äger eller förvaltar en kontorsbyggnad att dela en del av sina kontorslokaler med andra företag. På så sätt kan den som tillhandahåller kontor maximera intäkterna för utrymmet och öka sitt professionella nätverk. Företag eller egenföretagare som använder denna tjänst kan minimera sina

46 Se EU-domstolens mål C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn.

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

hyreskostnader och åtnjuta större flexibilitet när det gäller att välja en kontorsplats utefter sina behov för tillfället. Tjänsten kan omfatta olika delar, från enbart uthyrning av ett skrivbord till tillgång till en hel uppsättning tjänster såsom telefon, kopiator, skrivare, kök, möteslokaler osv. Dessa kan faktureras tillsammans som ett paket eller på separata fakturor för hyra av skrivbord å ena sidan och extratjänster å andra sidan.

210. Platsen för tillhandahållande av sådana tjänster ska för mervärdesskatteändamål fastställas utifrån om de betraktas som en enda eller flera tjänster, i enlighet med de kriterier som fastställs i EU-domstolens rättspraxis⁴⁷. För varje enskilt tillhandahållande, inbegripet paket av tjänster som anses utgöra ett enda tillhandahållande, ska det bedömas om användningen av en hel eller delar av den fasta egendomen (kontorsutrymmet) är en central och absolut nödvändig del av avtalet. Om detta är fallet ska artikel 31a.2 j tillämpas, och mervärdesskatt ska betalas i den medlemsstat där kontoret är beläget (se även [punkt 1.6](#) ovan).

2.4.11.4. Gäller artikel 31a.2 j för husbåtar?

211. EU-domstolen har fastställt⁴⁸ att under vissa omständigheter kan husbåtar anses utgöra fast egendom (se även förklaringarna gällande artikel 13b b). Det är särskilt fallet när husbåten har gjorts orörlig med hjälp av förtöjningar vilka inte med lätthet kan lossas och vilka är fästa vid en flods strand och botten, husbåten ligger förtöjd vid en avgränsad och identifierbar båtplats i floden och uteslutande och permanent är avsedd att nyttjas till exempel för restaurang- och diskotekverksamhet på denna båtplats.
212. En husbåt kan exempelvis också anses utgöra fast egendom om den hyrs ut för logi, evenemang eller ekonomisk verksamhet såsom restaurangverksamhet, när den enligt hyreskontraktet endast får användas då den ligger förtöjd på en fast plats. Många husbåtar är inte självgående och kan bara flyttas med andra medel, såsom bogserbåt eller lyftkran.
213. Om en husbåt uppfyller villkoren för att betraktas som fast egendom kan fastställande eller överföring av rätten att använda hela eller delar av båten anses vara en tjänst med anknytning till fast egendom enligt artikel 31a.2 j.

2.4.12. Underhåll, renovering och reparation av byggnader (artikel 31a.2 k)

Artikel 31a.2 k Underhåll, renovering och reparation av en byggnad eller delar av en byggnad, inbegripet arbete såsom städning, plattläggning, tapetsering och parketläggning.

2.4.12.1. Omfattar artikel 31a.2 k endast underhåll, renovering och reparation av byggnader, eller också underhåll, renovering och reparation av olika sorters fast egendom?

214. Artikel 31a.2 k hänvisar tydligt uteslutande till byggnader och delar av byggnader, vilket begränsar bestämmelsens tillämpningsområde till vissa sorters fast egendom.
215. Underhåll, renovering och reparation av andra sorters fast egendom kan emellertid också anses ha en tillräckligt direkt anknytning till fast egendom om de faller inom tillämpningsområdet för andra bestämmelser i

47 Se EU-domstolens mål C-155/12, RR Donelley Global Turnkey Solutions Poland, punkterna 20–25, och C-42/14, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, punkt 30 och följande punkter.

48 Se EU-domstolens mål C-532/11, Leichenich, punkt 29.

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

genomförandeförordningen, närmare bestämt artikel 31a.2 l och n, eller mer allmänt, artikel 31a.1 b.

2.4.12.2. Gäller artikel 31a.2 k endast underhåll, renovering och reparation i samband med större projekt, eller gäller den också för återkommande renhållningstjänster i och utanför en byggnad?

216. Bestämmelsen gäller för ett stort antal olika tjänster. Den omfattar både större renoveringsprojekt och mindre reparationer och underhållstjänster. Den omfattar också renhållning på både in- och utsidan av en byggnad, exempelvis kontorstädning.

2.4.13. Underhåll, renovering och reparation av bestående konstruktioner (artikel 31a.2 l)

Artikel 31a.2 l **Underhåll, renovering och reparation av bestående konstruktioner, exempelvis rörledningssystem för gas, vatten, avlopp och liknande.**

2.4.13.1. Gäller artikel 31a.2 l infrastruktur för telekommunikationer?

217. Som en illustration av begreppet "bestående konstruktioner" innehåller artikel 31a.2 l en förteckning med exempel på sådana konstruktioner (rörledningssystem för gas, vatten och avlopp). Förteckningen är inte uttömmande, och bestämmelsen gäller också andra bestående konstruktioner. Dessa är vanligtvis anläggningar, infrastrukturer eller installationer som krävs för att tillhandahålla grundläggande tjänster och råvaror såsom transporter, el, värme, vatten, kommunikationer osv. De konstruktioner som används kan vara nergrävda i marken, ligga ovanpå marken eller vara fästa i marken på olika sätt.

218. Underhåll, renovering och reparation av infrastruktur för telekommunikationer (t.ex. ersättning av ett underjordiskt kabelnät) kan därmed omfattas av artikel 31a.2 l.

2.4.14. Installation eller montering av maskiner eller utrustning (artikel 31a.2 m och artikel 31a.3 f)

Artikel 31a.2 m **Installation eller montering av maskiner eller utrustning** som efter installation eller montering anses som fast egendom.

Artikel 31a.3 f Installation eller montering [...] av maskiner eller utrustning som inte är eller blir en del av den fasta egendomen.

2.4.14.1. Hur ska artikel 31a.2 m tolkas mot bakgrund av artikel 13b c och d?

219. I leden c och d i artikel 13b fastställs att "varje föremål som har installerats och ingår som en integrerad del av en byggnad eller konstruktion och utan vilken byggnaden eller konstruktionen är ofullständig" respektive "varje föremål, utrustning eller maskin som är varaktigt installerad i en byggnad eller konstruktion och som inte kan flyttas utan att byggnaden eller konstruktionen förstörs eller förändras" ska anses utgöra fast egendom. Båda dessa bestämmelser innehåller en hänvisning till "installerad" lös egendom som blir fast egendom efter installation eller montering.

220. Syftet med artikel 31a.2 m är därmed att påminna om och uttryckligen förtydliga att installation och montering av lös egendom som efter installationen/monteringen klassificeras som fast egendom ska anses utgöra tjänster med anknytning till fast egendom (se även kommentarerna om installation av säkerhetssystem i [punkt 2.4.3.3](#)).

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

221. Artikel 31a.2 n kompletterar denna bestämmelse, genom att fastställa att underhåll, reparation, inspektion eller övervakning av sådana föremål ska hanteras på samma sätt.

2.4.14.2. Vid vilken tidpunkt under installationen eller monteringen av maskiner eller utrustning börjar dessa betraktas som fast egendom?

222. Artikel 31a.2 m täcker hela installationsförfarandet från start. Alla installations- och monterings-tjänster som utförs på den plats där föremålet, utrustningen eller maskinen slutligen ska vara installerad eller monterad omfattas av artikel 31a.2 m. Emellertid omfattas inte montering som utförs på en annan plats, innan föremålet levereras till den plats där det ska installeras eller monteras, av denna bestämmelse. Transport eller leverans av föremålen eller av de verktyg eller maskiner som krävs för installationen eller monteringen omfattas inte heller av bestämmelsen.
223. Ingen av de tjänster som utförs på föremålet, maskinen eller utrustningen i en annan jurisdiktion än den där den fasta egendomen är belägen, före dess installation eller montering, ska anses ha anknytning till fast egendom.
224. När det gäller paketerbudanden (t.ex. när transport ingår i tjänsten) ska en separat bedömning göras av tjänstens övergripande natur (se [punkt 1.6](#) ovan).

2.4.15. Underhåll, reparation, inspektion och övervakning av maskiner eller utrustning (artikel 31a.2 n och artikel 31a.3 f)

Artikel 31a.2 n **Underhåll och reparation, inspektion och övervakning av maskiner eller utrustning**, om dessa maskiner eller denna utrustning anses som fast egendom.

Artikel 31a.3 f [...] underhåll och reparation, inspektion eller övervakning av maskiner eller utrustning som inte är eller blir en del av den fasta egendomen.

225. Denna bestämmelse har samma syfte som bestämmelsen i artikel 31a.2 m (se ovan). När maskiner eller utrustning väl har installerats eller monterats och därefter betraktas som fast egendom anses underhåll, reparation, inspektion och övervakning av dessa maskiner eller denna utrustning som tjänster med anknytning till fast egendom.

2.4.15.1. Gäller artikel 31a.2 n också tjänster som tillhandahålls på distans?

226. Med hjälp av modern teknik kan specialiserade företag tillhandahålla exempelvis en del eller alla sina inspektions- eller övervakningstjänster på distans (dvs. utan att vara fysiskt närvarande på den plats där maskinerna eller utrustningen finns). Eftersom tjänstens natur är densamma oavsett vilken teknisk metod som används, och eftersom tekniken kommer att fortsätta utvecklas med tiden, ska dessa tjänster behandlas lika för mervärdesskatteändamål, oavsett om de kräver fysisk närvaro på den plats där maskinerna eller utrustningen finns (se även [punkt 1.5](#) ovan).

2.4.16. Fastighetsförvaltning (artikel 31a.2 o och artikel 31a.3 g)

Artikel 31a.2 o **Fastighetsförvaltning** bestående av drift av kommersiella fastigheter, industrifastigheter eller bostadsfastigheter som utförs av egendomens ägare eller för dennes räkning och **som inte är portföljförvaltning** av investeringar i fastigheter enligt punkt 3 g.

Artikel 31a.3 g Portföljförvaltning av investeringar i fastigheter.

2.4.16.1. Vad menas med "fastighetsförvaltning" i artikel 31a.2 o?

227. Enligt artikel 31a.2 o omfattar fastighetsförvaltning de administrativa tjänster som tillhandahålls för att säkra korrekt drift, underhåll och användning av fast egendom. Dessa tjänster består vanligtvis i att samordna övervakning, städning och underhåll av egendomen, samla in hyra, föra register och hantera betalningar av fortlöpande utgifter, annonsera om fastigheten, verkställa bestämmelserna i hyresavtal eller att upprätta kontakter för att mildra och lösa konflikter mellan fastighetsägaren och tjänsteleverantörer och/eller hyresgäster.
228. Fastighetsförvaltning gäller alla sorters fast egendom, oavsett om den används för affärs-, industri- eller bostadsändamål.
229. Tillämpningsområdet för artikel 31a.2 o begränsas av dess ordalydelse: bestämmelsen gäller endast fastighetsförvaltning "som utförs av egendomens ägare eller för dennes räkning". Det hindrar emellertid inte att tjänster som utförs på hyresgästens eller arrendatorns vägnar anses ha anknytning till fast egendom enligt andra särskilda bestämmelser eller de allmänna bestämmelserna i genomförandeförordningen.
230. Fastighetsförvaltning har definierats av EU-lagstiftaren som en tjänst med tillräckligt direkt anknytning till fast egendom, men detta är emellertid inte fallet när det gäller portföljförvaltning av investeringar i fastigheter, även om portföljen innehåller fast egendom.

**2.4.16.2. Vad menas med "portföljförvaltning av investeringar i fastigheter"?
Omfattas förvaltning av en enda investeringstillgång av
artikel 31a.3 g?**

231. Artikel 31a.2 o och artikel 31a.3 g hänvisar båda till "portföljförvaltning av investeringar i fastigheter". Detta är ett tecken på EU-lagstiftarens vilja att utesluta denna verksamhet från de tjänster som anses ha anknytning till fast egendom, eftersom portföljförvaltning av investeringar är en finansiell tjänst och som sådan kan betraktas som en finansiell transaktion⁴⁹.
232. Detta förtydligande i genomförandeförordningen är avsett att göra skillnad mellan fastighetsförvaltning och portföljförvaltning och visa att investeringsförvaltningstjänster inte ska anses ha anknytning till fast egendom, även när portföljen innehåller fast egendom. Till skillnad från fastighetsförvaltningstjänster, vars syfte är att se till att driften av en fast egendom fungerar tillfredsställande, gäller portföljförvaltningstjänster hantering av kundens ekonomiska intressen och har som huvudsyfte att öka värdet på kundens portfölj. En portföljförvaltare har därmed inte hand om egendomens dagliga förvaltning. Denne sysslar i stället med att analysera och övervaka marknaden och sin klients tillgångar, köpa och sälja fastigheter, öka portföljens värde, leta nya investeringsmöjligheter för sin klient samt att utveckla relationer med andra investerare.
233. När det gäller genomförandeförordningen är den största skillnaden mellan fastighets- och portföljförvaltning skillnaden i användning av den fasta egendomen i fråga. Fast egendom kan vara en investeringstillgång på samma sätt som investeringar i guld, värdepapper, samlarföremål, konstverk, antikviteter, båtar osv. När fast egendom köps eller säljs i investeringssyfte ska förvaltningstjänster i samband med denna verksamhet (inbegripet tillgångsförvaltning som tillhandahålls under ägandeperioden) betraktas som portföljförvaltning, och tjänsterna har således inte anknytning till fast egendom.

49 Se EU-domstolens mål C-44/11, Deutsche Bank AG, punkt 54.

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

234. När man i praktiken bedömer om en tjänst utgör fastighets- eller portföljförvaltning ska det undersökas om tillhandahållaren erbjuder sin kund en investeringstjänst. Tillhandahållare som är verksamma inom dessa två sektorer (t.ex. fastighetsmäklare å ena sidan och fastighetsinvesteringsfonder å andra sidan) har i regel inte samma affärsmodell, prissättningsmetoder och kunder.
235. Det spelar ingen roll hur många fastigheter som omfattas av tjänsten då man bedömer om den utgör fastighets- eller portföljförvaltning. Eftersom tjänstens natur förblir densamma oberoende av hur många fastigheter den gäller är det möjligt att portföljförvaltning av investeringar i fastigheter i vissa fall kan gälla en enda fastighet.
236. Sammanfattningsvis kan sägas att förvaltning av investeringar (dvs. portföljförvaltning) inte ska betraktas som en tjänst med anknytning till fast egendom, även när investeringarna gäller fast egendom.

**2.4.17. Förmedling vid transaktioner gällande fast egendom
(artikel 31a.2 p och artikel 31a.3 d)**

Artikel 31a.2 p Förmedling vid försäljning, utarrendering eller uthyrning av fast egendom samt vid fastställande eller överföring av vissa rättigheter i fast egendom eller vissa sakrätter som gäller fast egendom (oavsett om de behandlas som materiella tillgångar), utom sådan förmedling som omfattas av punkt 3 d.

Artikel 31a.3 d Förmedling av tillhandahållande av logi inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, såsom semesterbyar eller områden som iordningställts för användning som campingplatser, om förmedlaren agerar i en annan persons namn och för dennes räkning.

2.4.17.1. Vilken förmedlingsverksamhet anses ha anknytning till fast egendom? Vad omfattar artikel 31a.2 p?

237. Artikel 31a.2 p gäller endast förmedling vid försäljning, utarrendering eller uthyrning av fast egendom (för en definition av utarrendering och uthyrning av fast egendom se [punkt 2.4.9.1](#) ovan) samt vid fastställande eller överföring av vissa rättigheter i fast egendom eller vissa sakrätter som gäller fast egendom (detta är till exempel fallet när rätten att använda en väg som ligger på en annan persons fasta egendom fastställs eller överförs). Förmedling vid försäljning, fastställande eller överföring av aktier eller motsvarande som ger innehavaren rättsliga eller faktiska rättigheter såsom ägare eller innehavare av fast egendom eller del därav omfattas inte av uttrycket "överföring av vissa rättigheter i fast egendom" (se [punkt 2.4.18](#) nedan).
238. Med tanke på att koncepten inom olika länders civilrätt skiljer sig betydligt åt när det gäller förmedling och underliggande transaktioner ska sådana koncept inte användas som utgångspunkt vid en bedömning av om en viss tjänst omfattas av artikel 31a.2 p.

2.4.17.2. Är artikel 31a.2 p begränsad till förmedling som utförs av fastighetsmäklare, eller gäller den också andra personer som utför förmedlingsverksamhet?

239. Artikel 47 i mervärdesskattedirektivet inkluderar uttryckligen tjänster som utförs av experter och fastighetsmäklare. Artikel 31a.2 p omfattar emellertid inte bara tjänster som utförs av personer inom dessa två yrkesgrupper. Fysiska eller juridiska personer som inte är experter eller fastighetsmäklare kan också tillhandahålla de tjänster som avses i bestämmelsen.

240. Det bekräftas av ordalydelsen i artikel 47 i mervärdesskattedirektivet att tillämpningsområdet inte begränsas till särskilda yrkesgrupper. Andra yrkesgrupper – exempelvis tillgångsförvaltare eller fastighetsförmedlare – utesluts inte från tillämpningsområdet för artikel 31a.2 p enbart på grund av att de inte nämns uttryckligen i artikel 47 i mervärdesskattedirektivet. Den avgörande faktorn är vilken sorts tjänster förmedlaren utför, inte dennes yrke.

2.4.17.3. Gäller led p i artikel 31a.2 också förmedling som inte leder till försäljning, utarrendering eller uthyrning av fast egendom, eller till fastställande eller överföring av vissa rättigheter i fast egendom eller vissa sakrätter som gäller fast egendom?

241. Artikel 31a.2 p gäller också när förmedlingen i slutändan inte leder till försäljning, utarrendering eller uthyrning av fast egendom, eller till fastställande eller överföring av vissa rättigheter i fast egendom eller vissa sakrätter som gäller fast egendom.

2.4.17.4. Varför innehåller artikel 31a.3 d villkoret "om förmedlaren agerar i en annan persons namn och för dennes räkning"?

242. Enligt artikel 31 gäller artikel 44⁵⁰ eller artikel 46⁵¹ i mervärdesskattedirektivet för förmedling av tillhandahållande av logi inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, om förmedlaren agerar i en annan persons namn och för dennes räkning. Med andra ord gäller artikel 47 i mervärdesskattedirektivet inte för de tjänster som nämns i artikel 31.

243. För att undvika en motsägelse utesluter artikel 31a.3 d följande från tjänster med anknytning till fast egendom: förmedling av tillhandahållande av logi inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, såsom semesterbyar eller områden som iordningställts för användning som campingplatser, om förmedlaren agerar i en annan persons namn och för dennes räkning.

244. Det bör betonas att när en beskattningsbar person agerar i eget namn behandlas denne inte som en förmedlare utan som en tillhandahållare, i enlighet med artikel 28 (eller, i tillämpliga fall, artikel 306 och följande artiklar) i mervärdesskattedirektivet. Därför omfattas sådan förmedling inte av artikel 31a.3 d.

2.4.17.5. Hur ska situationer där den förmedling som avses i artikel 31a.2 p hanteras när de omfattar flera delar (t.ex. att göra efterforskningar, upprätta kontakter, skapa webbplatser samt leta rätt på och analysera egendomar)?

245. Ibland erbjuder ett förmedlingsföretag också ytterligare tjänster. När det gäller sammansatta tjänster måste varje fall bedömas enligt omständigheterna i det enskilda fallet. Enligt EU-domstolens fasta rättspraxis måste det huvudsakliga tillhandahållandet identifieras när det är fråga om en transaktion som består av flera delar men behandlas som ett enda tillhandahållande. Hela den sammansatta tjänsten omfattas av artikel 31a.2 p endast i de fall då den huvudsakliga tjänsten bedöms vara förmedling vid försäljning, utarrendering eller uthyrning av fast egendom, eller fastställande eller överföring av vissa rättigheter i fast egendom eller vissa sakrätter som gäller fast egendom. Då anses det enda tillhandahållandet av förmedling ha anknytning till fast egendom i den mening som avses i artikel 47 i mervärdesskattedirektivet (se även [punkt 1.6](#) ovan).

50 När det gäller förmedling från företag till företag gäller platsen där kunden är etablerad.

51 För förmedling från företag till konsument gäller den plats där den underliggande transaktionen ska beskattas.

2.4.18. Juridiska tjänster (artikel 31a.2 q och artikel 31a.3 h)

Artikel 31a.2 q Juridiska tjänster som avser överföring av äganderätten till fast egendom, vid fastställande eller överföring av vissa rättigheter i fast egendom eller vissa sakrätter till fast egendom (oavsett om de behandlas som materiella tillgångar), såsom notariattjänster, eller vid upprättande av ett avtal om försäljning eller köp av fast egendom, även om den underliggande transaktion som ska leda till en rättslig förändring av egendomen inte slutförs.

Artikel 31a.3 h Andra juridiska tjänster än de som avses i punkt 2 q, med anknytning till avtal, inbegripet rådgivning om villkoren i ett avtal om överföring av fast egendom, eller för verkställighet av ett sådant avtal eller för att bevisa att ett sådant avtal finns, om tjänsterna inte specifikt avser en överföring av äganderätten till fast egendom.

2.4.18.1. Vilka kriterier ska användas för att fastställa om en tjänst omfattas av artikel 31a.2 q eller artikel 31a.3 h?

246. Mycket av det arbete som jurister och andra som tillhandahåller juridiska tjänster utför kan ha samband med mark, byggnader och andra sorters fast egendom⁵². Det är emellertid endast i vissa tydligt definierade situationer som juridiska tjänster kan anses ha en tillräckligt direkt anknytning till fast egendom.
247. För att juridiska tjänster ska omfattas av artikel 31a.2 q (och därmed också av artikel 47 i mervärdesskattedirektivet) måste de avse överföring av äganderätten till fast egendom, fastställande eller överföring av vissa rättigheter i fast egendom eller vissa sakrätter till fast egendom⁵³.
248. Samtidigt anges i artikel 31a.3 h att andra juridiska tjänster än de som avses i artikel 31a.2 q, om tjänsterna inte specifikt avser en överföring av äganderätten till fast egendom, inte omfattas av artikel 47 i mervärdesskattedirektivet. I artikel 31a.3 h nämns särskilt följande: rådgivning om villkoren i ett avtal om överföring av fast egendom, eller för verkställighet av ett sådant avtal eller för att bevisa att ett sådant avtal finns.
249. När man gör skillnad mellan dessa två bestämmelser ska fokus ligga på de situationer som omfattas av artikel 31a.2 q.
250. Artikel 31a.2 q gäller juridiska tjänster i samband med
- överföring av äganderätten till fast egendom,
 - fastställande eller överföring av vissa rättigheter i fast egendom (oavsett om de behandlas som materiella tillgångar),
 - fastställande eller överföring av vissa sakrätter till fast egendom (oavsett om de behandlas som materiella tillgångar).
251. Artikel 31a.2 q gäller även om den underliggande transaktion som ska leda till en rättslig förändring av egendomen inte slutförs (dvs. att ingen faktisk förändring av egendomens rättsliga status sker).

52 Se t.ex. EU-domstolens mål C-166/05, Heger Rudi, punkterna 23 och 24. och C-37/08, RCI Europe, punkt 36.

53 Begreppet "sakrätter" används kanske inte i alla nationella system. Det skulle vara lämpligt att ge beskattningsbara personer vägledning på nationell nivå som förklarar vilka nationella koncept som omfattas av begreppet "sakrätter", för att göra det möjligt för beskattningsbara personer att tillämpa bestämmelserna i genomförandeförordningen korrekt. När det gäller dubbelbeskattning eller utebliven beskattning ska mervärdesskattekommittén rådfrågas.

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

252. I artikel 31a.2 q ges två exempel på juridiska tjänster som ska omfattas av bestämmelsen: notariattjänster och upprättande av ett avtal om försäljning eller köp av fast egendom. Man bör emellertid komma ihåg att juridiska tjänster som avser överföring av äganderätten till fast egendom kan ha andra former, exempelvis juridiska tjänster i samband med investeringar i fastigheter, likvidation (erhållande av likvidationskvoter i form av egendom), upprättande av byggavtal, avtal om utarrendering eller uppdelning av fast egendom vid skilsmässa.
253. Ett mycket stort antal juridiska tjänster kan potentiellt ha anknytning till fast egendom. Det är emellertid endast juridiska tjänster som rör en av de tre situationerna i artikel 31a.2 q som ska anses ha anknytning till fast egendom. Det innebär att artikel 31a.2 q endast gäller för juridiska tjänster som rör en rättslig förändring av egendomen. Därför kan juridiska tjänster i samband med en överföring av äganderätt som inträffat i det förflutna (dvs. som inte gäller en pågående eller framtida transaktion) inte behandlas som tjänster med anknytning till fast egendom. Detta synsätt bekräftas av hänvisningen i bestämmelsens senare del till den transaktion som ska leda till en rättslig förändring av egendomen (även om denna i slutändan inte genomförs).
254. Exempel på juridiska tjänster som inte omfattas av artikel 31a.2 q: juridisk rådgivning om avtalsvillkor eller tvister om egendom, skatterådgivning om avskrivning för en viss egendom, juridisk rådgivning om beskattning av överföringar gällande fastigheter, juridiska tjänster som rör rättigheter i samband med pantsatta föremål och hypotekslån eller tjänster som gäller insolvensförfaranden.
255. Det enda undantaget till denna regel är situationer där sådana tjänster är kopplade till en överföring av äganderätten till fast egendom eller till fastställande eller överföring av vissa rättigheter i eller sakrätter till fast egendom (oavsett om de behandlas som materiella tillgångar)⁵⁴.

2.4.18.2. Ska juridiska tjänster som avser upprättande av ett avtal om uthyrning eller utarrendering anses ha anknytning till fast egendom?

256. När de juridiska tjänsterna består i att upprätta ett avtal (om t.ex. uthyrning eller utarrendering) och ingående av detta avtal skulle fastställa eller överföra vissa rättigheter i eller sakrätter till fast egendom omfattas tjänsterna av artikel 31a.2 q.
257. När en medlemsstat inte anser att ett avtal som rör uthyrning eller utarrendering av en fast egendom fastställer eller överför vissa rättigheter i eller sakrätter till fast egendom ska villkoren i artikel 31a.1 undersökas för att se om de juridiska tjänsterna i samband med dessa två avtalstyper trots detta kan anses ha anknytning till fast egendom. Eftersom juridiska tjänster i samband med sådana avtal i regel inriktas på en fast egendom och syftar till en rättslig förändring av denna, ska de anses ha en tillräckligt direkt anknytning till fast egendom och därmed omfattas av artikel 47 i mervärdesskattedirektivet. Det är endast i situationer då sådana avtal inte har någon som helst koppling till den fasta egendomen som de juridiska tjänsterna i samband med avtalen kan anses inte ha en tillräckligt direkt anknytning.
258. Inte minst för att skapa ett enhetligt synsätt bland medlemsstaterna är det viktigt att juridiska tjänster med direkt anknytning till denna sorts avtal hanteras enhetligt i hela EU och beskattas i den medlemsstat där den fasta egendomen är belägen.

⁵⁴ Se [punkt 1.6](#) ovan om paketerbjudanden.

2.4.18.3. Hur ska "rättslig förändring" förstås i artikel 31a.2 q?

259. Den rättsliga förändring som avses i artikel 31a.2 q gäller endast de förändringar som anges i bestämmelsen, dvs. överföring av äganderätten till fast egendom, fastställande eller överföring av vissa rättigheter i fast egendom (oavsett om de behandlas som materiella tillgångar) eller fastställande eller överföring av vissa sakrätter till fast egendom (oavsett om de behandlas som materiella tillgångar). Andra sorters rättsliga förändringar omfattas inte av bestämmelsen.

2.4.18.4. Gäller artikel 31a.2 q bara juridiska tjänster som tillhandahålls av jurister och notarier?

260. I artikel 31a.2 q nämns juridiska tjänster, men bestämmelsen innehåller ingen förteckning över de yrkesgrupper som ska utföra tjänsterna. Därför kan andra yrkesgrupper än jurister och notarier inte uteslutas från bestämmelsens tillämpning. Det avgörande är att den person som tillhandahåller de juridiska tjänsterna är beskattningsbar och att tjänsterna har direkt anknytning till överföring av äganderätten till fast egendom, fastställande eller överföring av vissa rättigheter i fast egendom eller av vissa sakrätter till fast egendom (oavsett om de behandlas som materiella tillgångar).

2.4.18.5. Vad avses med "vissa rättigheter" i artikel 31a.2 q?

261. I artikel 31a.2 q nämns fastställande eller överföring av "vissa rättigheter" i fast egendom. Denna formulering är avsedd att omfatta de olika begrepp för rättigheter i fast egendom som används i medlemsstaterna.
262. I detta avseende måste artikel 31a.2 q läsas i samband med artikel 15.2⁵⁵ i mervärdesskattedirektivet.
263. Artikel 31a.2 q gäller endast för "vissa rättigheter i fast egendom" och "vissa sakrätter till fast egendom" (oavsett om medlemsstaterna har använt sig av möjligheten enligt artikel 15.2 i mervärdesskattedirektivet att betrakta dessa som materiella tillgångar).
264. "Aktier eller motsvarande som ger innehavaren rättsliga eller faktiska rättigheter såsom ägare eller innehavare av fast egendom eller del därav" enligt artikel 15.2 c i mervärdesskattedirektivet omfattas inte av begreppet "vissa rättigheter" i artikel 31a.2 q.
265. I händelse av tvivel, när en juridisk tjänst varken omfattas av artikel 31a.2 q eller av artikel 31a.3 h, ska det undersökas om tjänsten uppfyller kriterierna från definitionen i artikel 31a.1 (se [punkt 2.3](#) ovan).

2.4.18.6. Ska rådgivningstjänster som kräver närvaro på plats eller som är kopplade till en viss fast egendom anses ha anknytning till fast egendom enligt artikel 31a.2 q?

266. Såsom anges ovan, i [punkt 2.4.18.1](#), ska rådgivningstjänster i regel inte omfattas av artikel 31a.2 q. Om en juridisk tjänst kräver närvaro på plats eller inte har ingen betydelse för tillämpningen av artikel 31a.2 q.

⁵⁵ Denna bestämmelse ger medlemsstaterna möjlighet att utvidga konceptet materiella tillgångar till vissa rättigheter i fast egendom, till sakrätter som ger innehavaren nyttjanderätt till fast egendom och aktier eller motsvarande som ger innehavaren rättsliga eller faktiska rättigheter såsom ägare eller innehavare av fast egendom eller del därav.

2.4.18.7. Ska juridiska tjänster som avser finansiering av köp av fast egendom eller investeringsrådgivning anses ha anknytning till fast egendom?

267. Varken juridiska tjänster som avser finansiering av köp av fast egendom eller investeringsrådgivning ska anses ha anknytning till fast egendom. Det beror på att dessa tjänster inte är direkt inriktade på överföring av äganderätten till fast egendom eller fastställande eller överföring av vissa rättigheter i fast egendom eller vissa sakrätter till fast egendom (oavsett om de behandlas som materiella tillgångar).

2.4.19. Annonseringstjänster (artikel 31a.3 c)

Artikel 31a.3 Punkt 1 ska inte omfatta följande tjänster:

- c) Tillhandahållande av annonsering, även om det inbegriper användning av fast egendom.

2.4.19.1. Vad menas med "tillhandahållande av annonsering" i artikel 31a.3 c?

268. Annonseringstjänster kan tillhandahållas på många olika sätt och på olika sorters fysiska underlag. Fast egendom är ett av de tänkbara underlagen för denna sorts tjänst. I denna situation uppkommer frågan om användning av fast egendom (såsom väggar eller affischtavlor) som fysiskt underlag för annonsering är tillräckligt för att tjänsten ska anses ha anknytning till fast egendom.
269. Enligt artikel 31a.3 c ska annonsering inte anses som en tjänst med anknytning till fast egendom, även om det inbegriper användning av fast egendom.
270. Anledningen till detta är att den fasta egendomen i situationen ovan (dvs. väggen eller affischtavlan) endast är ett fysiskt underlag för tjänsten och inte tjänstens föremål. Tjänsten gäller i stället annonsering av en produkt. Därför finns ingen tillräckligt direkt anknytning mellan annonseringen och den fasta egendomen för att artikel 47 i mervärdesskattedirektivet ska gälla, oavsett vilken sorts produkt som annonseras (även när det som annonseras är ett hus eller en lägenhet som är till salu).
271. Tillhandahållande av annonsering ska naturligtvis inte förväxlas med en uthyrningstjänst där en fastighetsägare hyr ut en fast egendom till en reklambyrå, som i sin tur använder egendomen för annonseringsverksamhet. I denna situation är det fråga om två olika tjänster. Den första tjänsten består i att hyra ut den fasta egendomen, vilket är en tjänst med anknytning till fast egendom. Den andra tjänsten gäller en efterföljande annonseringstjänst som tillhandahålls av reklambyrån till sina kunder. Detta är inte en tjänst med anknytning till fast egendom.

2.4.19.2. Gäller artikel 31a.3 c också fall där annonseringen medför en fysisk förändring av den fasta egendomen, till exempel att delar av en byggnad målas?

272. Ordalydelsen i artikel 31a.3 c skiljer inte mellan olika former och tekniker för annonsering. Eftersom den huvudsakliga fråga som ska besvaras är om den fasta egendomen är föremålet för tjänsten eller inte, och svaret på denna fråga är detsamma oavsett vilken annonseringsmetod som används, ska artikel 31a.3 c gälla även när tjänsten inbegriper att måla en del av en byggnad.
273. Såsom anges i [punkt 271](#) ovan, krävs emellertid en separat bedömning i varje situation. Om en reklambyrå till exempel tillhandahåller annonsering som inbegriper att måla en vägg anses denna tjänst inte ha anknytning till fast egendom, och den mervärdesskatt som reklambyrån tar ut av sin kund ska

fastställas enligt relevanta allmänna regler. Om reklambyrån i sin tur upprättar ett separat avtal med en underleverantör om målning av väggen för reklambyråns räkning, är den tjänst som målaren utför för reklambyrån en tjänst med anknytning till fast egendom. Därför måste målaren ta ut mervärdesskatt enligt reglerna i den jurisdiktion där den fasta egendomen är belägen.

2.4.20. Tillhandahållande av en monterplats tillsammans med andra tillhörande tjänster (artikel 31a.3 e)

Artikel 31a.3 Punkt 1 ska inte omfatta följande tjänster:

E) **Tillhandahållande av en monterplats vid en mässas eller utställning tillsammans med andra tillhörande tjänster** för att utställaren ska kunna visa upp föremål, såsom utformning av montern, transport och lagring av föremålen, tillhandahållande av maskiner, kabelläggning, försäkring och annonsering.

2.4.20.1. Vad omfattar artikel 31a.3 e?

274. Artikel 31a.3 e gäller situationer där en monterplats vid en mässas eller utställning tillhandahålls tillsammans med andra tillhörande tjänster. Ingen av dessa tjänster ska anses ha anknytning till fast egendom.
275. Även om en monterplats tillhandahålls tillsammans med bara en tillhörande tjänst, och tjänsterna tillhandahålls som ett paket, är det tillräckligt för att de ska omfattas av artikel 31a.3 e och därmed inte behandlas som tjänster med anknytning till fast egendom. Detta synsätt är nödvändigt för att man ska kunna garantera en harmoniserad tillämpning av bestämmelsen i hela EU, i syfte att undvika dubbelbeskattning eller utebliven beskattning.
276. Tre viktiga kumulativa kriterier måste uppfyllas för att tjänsten inte ska anses ha anknytning till fast egendom enligt artikel 31a.3 e. Dessa är
- i) tillhandahållande av en monterplats,
 - ii) tillhandahållande av en eller fler tillhörande tjänster, och
 - iii) att de tillhörande tjänsterna måste göra det möjligt för utställaren att visa upp föremål och göra reklam för sina tjänster eller produkter.

2.4.20.2. Hur ska "tillhandahållande av en monterplats" definieras enligt artikel 31a.3 e?

277. "Tillhandahållande av en monterplats" består i att tillfälligt ge en utställare tillgång till en avgränsad yta och/eller flyttbar konstruktion (t.ex. ett bås, ett stånd eller en disk) så att denne kan delta i en mässas eller utställning. Enligt artikel 31a.3 e anses tjänsten inte ha anknytning till fast egendom när monterplatsen tillhandahålls "tillsammans med andra tillhörande tjänster", dvs. att tillhandahållaren inte bara hyr ut en tom yta utan erbjuder ett paket av tjänster som utställaren behöver för att tillfälligt kunna göra reklam för sin produkt eller verksamhet.
278. Vid tillämpningen av artikel 31a.3 e måste en skillnad därför göras mellan att enbart hyra ut fast egendom (vilket faller under artikel 31a.2 h och anses ha anknytning till fast egendom) och att tillhandahålla en monterplats tillsammans med andra tillhörande tjänster för att utställaren ska kunna visa upp föremål (vilket omfattas av artikel 31a.3 e och är en tjänst utan anknytning till fast egendom).

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

279. När man skiljer mellan dessa två situationer måste man ta hänsyn till alla faktiska omständigheter, inbegripet de tjänster som underförstått ingår i avtalet, såsom tillhandahållande av el, internet, värme, luftkonditionering osv.
280. Enligt artikel 31a.3 e ska andra tillhörande tjänster som tillhandahålls tillsammans med monterplatsen göra det möjligt för utställaren att visa upp föremål. Där nämns tjänster såsom utformning av montern, transport och lagring av föremålen, tillhandahållande av maskiner, kabelläggning, försäkring och annonsering. Denna förteckning är inte uttömmande utan ska bara ses som exempel. Andra sorters tjänster kan också omfattas av hänvisningen i artikel 31a.3 e till tillhörande tjänster, på villkor att de gör det möjligt för utställaren att visa upp föremål.
281. Tjänster ska klassificeras som andra tillhörande tjänster tillsammans med tillhandahållandet av en monterplats enligt artikel 31a.3 e oavsett om de tillhandahålls inom ramen för ett enda avtal (tillsammans med monterplatsen) eller inom ramen för separata avtal som sluts med samma tillhandahållare. Tillämpningen av bestämmelserna om platsen för tillhandahållande ska inte undergrävas av en ändring i avtalet för att kringgå beskattning i en viss jurisdiktion.

2.4.21. Tillhandahållande av utrustning för att utföra arbete på fast egendom (artikel 31b)

Artikel 31b

Om **utrustning ställs till** en kunds **förfogande** för att arbete ska utföras på fast egendom, **ska transaktionen endast betraktas som tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom, om tillhandahållaren tar på sig ansvaret** för arbetets utförande.

En tillhandahållare som tillhandahåller kunden utrustning samt tillräcklig personal för dess hantering för att arbete ska utföras ska **presumeras ha tagit på sig ansvaret för arbetets utförande**. Presumtionen att tillhandahållaren bär ansvaret för arbetets utförande **kan motbevisas genom relevanta sakförhållanden eller rättsliga skäl**.

282. I artikel 31b föreskrivs att uthyrning av utrustning till en kund, med eller utan åtföljande personal, i syfte att arbete ska utföras på en fast egendom bara ska betraktas som en tjänst med anknytning till fast egendom om tillhandahållaren tar på sig ansvaret för arbetets utförande. När utrustningen ställs till kundens förfogande tillsammans med tillräcklig personal för dess hantering antas tillhandahållaren ha tagit på sig det ansvaret. I så fall ska tjänsten beskattas i det land där den fasta egendomen är belägen.
283. Ett typexempel på en situation där denna bestämmelse kan gälla är användning av byggnadsställningar för uppförande, reparation eller rengöring av en byggnad. Om byggnadsställningarna endast ställs till en kunds förfogande eller hyrs ut till en kund räknas detta inte som en tjänst med anknytning till fast egendom. Om tillhandahållaren av byggnadsställningen tar på sig ansvaret för arbetets utförande (t.ex. uppförande, reparation eller rengöring av byggnaden), särskilt genom att också ha tillhandahållit tillräcklig personal för utförandet, anses tjänsten ha anknytning till fast egendom.
284. Presumtionen att tillhandahållaren av utrustning enligt artikel 31b bär ansvaret för arbetets utförande kan emellertid alltid motbevisas genom relevanta sakförhållanden eller rättsliga skäl. Avtalet innehåller i allmänhet viktiga indikationer om vilken person som bär ansvaret.

BILAGA

UTDRAG UR RELEVANT LAGSTIFTNING

RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EG (bestämmelse som redan trätt i kraft)

Artikel 47 – Tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom

Platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom, däribland experttjänster och fastighetsmäklartjänster, tillhandahållande av logi inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, såsom semesterbyar eller områden som iordningställts för användning som campingplatser, beviljande av rätten att använda fast egendom samt tjänster för förberedelse och samordning av byggnadsarbeten, såsom tjänster som tillhandahålls av arkitekter och inspektionsföretag, ska vara den plats där den fasta egendomen är belägen.

RÅDETS GENOMFÖRANDEFÖRORDNING (EU) nr 1042/2013 (bestämmelser som ska börja tillämpas den 1 januari 2017) om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 vad gäller platsen för tillhandahållande av tjänster

Artikel 13b

Vid tillämpningen av direktiv 2006/112/EG ska med fast egendom avses följande:

- a) *Varje bestämd del av jorden, på eller under dess yta, som det är möjligt att äga eller besitta.*
- b) *Varje byggnad eller konstruktion som har fästs vid eller i marken, ovan eller under havsnivån, och som varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet.*
- c) *Varje föremål som har installerats och ingår som en integrerad del av en byggnad eller konstruktion och utan vilken byggnaden eller konstruktionen är ofullständig, exempelvis dörrar, fönster, tak, trappor och hissar.*
- d) *Varje föremål, utrustning eller maskin som är varaktigt installerad i en byggnad eller konstruktion och som inte kan flyttas utan att byggnaden eller konstruktionen förstörs eller förändras.*

Artikel 31a

1. Tjänster med anknytning till fast egendom enligt artikel 47 i direktiv 2006/112/EG ska endast omfatta de tjänster som har en tillräckligt direkt anknytning till egendomen. Tjänster ska anses ha en tillräckligt direkt anknytning till fast egendom i följande fall:

- a) *Om de härleds från en fast egendom och egendomen utgör en väsentlig beståndsdel för tjänsten samt är central och absolut nödvändig för den tjänst som tillhandahålls.*
- b) *Om de tillhandahålls för eller riktas mot en fast egendom och syftar till att åstadkomma en rättslig eller fysisk ändring av den egendomen.*

2. Punkt 1 ska särskilt omfatta följande tjänster:

- a) *Utarbetande av planritningar för en byggnad eller delar av en byggnad som avser ett bestämt markstycke, oavsett om byggnaden uppförs eller inte.*
- b) *Tillhandahållande av övervakning på plats eller säkerhetstjänster.*
- c) *Uppförande av en byggnad på mark samt byggnads- och rivningsarbete som utförs på en byggnad eller delar av en byggnad.*

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

- d) *Uppförande av bestående konstruktioner på mark samt byggnads- och rivningsarbete som utförs på bestående konstruktioner, exempelvis rörledningssystem för gas, vatten, avlopp och liknande.*
- e) *Arbete på mark, inbegripet jordbrukstjänster såsom jordbearbetning, sådd, bevattning och gödsling.*
- f) *Besiktning och bedömning av en fast egendoms risk och skick.*
- g) *Värdering av fast egendom, inbegripet fall där sådana tjänster krävs för försäkringsändamål, för att fastställa en egendoms värde som säkerhet för ett lån eller för att bedöma risker och skador vid tvister.*
- h) *Utarrendering eller uthyrning av annan fast egendom än sådan som omfattas av punkt 3 c, inbegripet lagring av varor för vilka en specifik del av egendomen har anvisats för kundens exklusiva nyttjande.*
- i) *Tillhandahållande av logi inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, såsom semesterbyar eller områden som iordningställts för användning som campingplatser, inbegripet rätten till logi på en viss plats till följd av en omvandling av nyttjanderätter till tidsdelat boende och liknande.*
- j) *Fastställande eller överföring av andra rättigheter än de som omfattas av leden h och i att använda en hel eller delar av en fast egendom, inbegripet tillstånd att använda delar av en egendom, såsom beviljande av fiske- och jakträtter eller tillträde till lounges på flygplatser, eller att använda en infrastruktur för vilken avgifter tas ut, såsom en bro eller tunnel.*
- k) *Underhåll, renovering och reparation av en byggnad eller delar av en byggnad, inbegripet arbete såsom städning, plattläggning, tapetsering och parkettläggning.*
- l) *Underhåll, renovering och reparation av bestående konstruktioner, exempelvis rörledningssystem för gas, vatten, avlopp och liknande.*
- m) *Installation eller montering av maskiner eller utrustning som efter installation eller montering anses som fast egendom.*
- n) *Underhåll och reparation, inspektion och övervakning av maskiner eller utrustning, om dessa maskiner eller denna utrustning anses som fast egendom.*
- o) *Fastighetsförvaltning bestående av drift av kommersiella fastigheter, industrifastigheter eller bostadsfastigheter som utförs av egendomens ägare eller för dennes räkning och som inte är portföljförvaltning av investeringar i fastigheter enligt punkt 3 g.*
- p) *Förmedling vid försäljning, utarrendering eller uthyrning av fast egendom samt vid fastställande eller överföring av vissa rättigheter i fast egendom eller vissa sakrätter som gäller fast egendom (oavsett om de behandlas som materiella tillgångar), utom sådan förmedling som omfattas av punkt 3 d.*
- q) *Juridiska tjänster som avser överföring av äganderätten till fast egendom, vid fastställande eller överföring av vissa rättigheter i fast egendom eller vissa sakrätter till fast egendom (oavsett om de behandlas som materiella tillgångar), såsom notariattjänster, eller vid upprättande av ett avtal om försäljning eller köp av fast egendom, även om den underliggande transaktion som ska leda till en rättslig förändring av egendomen inte slutförs.*

3. Punkt 1 ska inte omfatta följande tjänster:

- a) *Utarbetande av planritningar för en byggnad eller delar av en byggnad som inte avser ett bestämt markstycke.*
- b) *Lagring av varor i en fast egendom, om ingen specifik del av egendomen har anvisats för kundens exklusiva utnyttjande.*
- c) *Tillhandahållande av annonsering, även om det inbegriper användning av fast egendom.*

**Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande
platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till
fast egendom, vilka träder i kraft 2017**

- d) *Förmedling av tillhandahållande av logi inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, såsom semesterbyar eller områden som iordningställts för användning som campingplatser, om förmedlaren agerar i en annan persons namn och för dennes räkning.*
- e) *Tillhandahållande av en monterplats vid en mässa eller utställning tillsammans med andra tillhörande tjänster för att utställaren ska kunna visa upp föremål, såsom utformning av montern, transport och lagring av föremålen, tillhandahållande av maskiner, kabelläggning, försäkring och annonsering.*
- f) *Installation eller montering, underhåll och reparation, inspektion eller övervakning av maskiner eller utrustning som inte är eller blir en del av den fasta egendomen.*
- g) *Portföljförvaltning av investeringar i fastigheter.*
- h) *Andra juridiska tjänster än de som avses i punkt 2 q, med anknytning till avtal, inbegripet rådgivning om villkoren i ett avtal om överföring av fast egendom, eller för verkställighet av ett sådant avtal eller för att bevisa att ett sådant avtal finns, om tjänsterna inte specifikt avser en överföring av äganderätten till fast egendom.*

Artikel 31b

Om utrustning ställs till en kunds förfogande för att arbete ska utföras på fast egendom, ska transaktionen endast betraktas som tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom, om tillhandahållaren tar på sig ansvaret för arbetets utförande.

En tillhandahållare som tillhandahåller kunden utrustning samt tillräcklig personal för dess hantering för att arbete ska utföras ska presumeras ha tagit på sig ansvaret för arbetets utförande. Presumtionen att tillhandahållaren bär ansvaret för arbetets utförande kan motbevisas med genom relevanta sakförhållanden eller rättsliga skäl.