

## Ref 19

**En tjänst som avser undersökningar av ett havsområde i Sveriges ekonomiska zon har ansetts ha anknytning till en fastighet belägen i Sverige och är därmed omsatt inom landet. Förhandsbesked om mervärdesskatt.**

5 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 20 mars 2023 följande dom (mål nr 7304-22).

### Bakgrund

1. Mervärdesskatt ska betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor och tjänster som är skattepliktig. En tjänst som har anknytning till en fastighet är omsatt inom landet bara om fastigheten är belägen här. I ett sådant fall ska mervärdesskatten som huvudregel betalas av förvärvaren om denne är registrerad till mervärdesskatt och den som omsätter tjänsten är en utländsk beskattningsbar person.

2. OX2 AB planerar att etablera en vindkraftspark till havs inom Sveriges ekonomiska zon. Som ett led i arbetet med att erhålla nödvändiga tillstånd enligt miljölagstiftningen har bolaget träffat avtal med en utländsk underleverantör som ska bistå med olika typer av bedömningar av den planerade verksamhetens effekter på områdets naturmiljö. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta om den aktuella tjänsten har anknytning till en fastighet (fråga 1) och, om så är fallet, om bolaget är skattskyldigt för mervärdesskatt på förvärvet då fastigheten är belägen utanför det svenska territorialhavet men inom Sveriges ekonomiska zon (fråga 2). Av ansökan framgår följande.

3. Underleverantören har expertkunskaper inom marinbiologi, ornitologi och akustik. Uppdraget avser undersökningar av havsområdets naturmiljö på distans, såsom modellering, konsekvensanalys samt andrahandsutlåtande över uppskattad miljöpåverkan till följd av etablering och drift av vindkraftsparker i området. Underleverantören har varken säte eller ett fast etableringsställe i Sverige och är därför en utländsk beskattningsbar person.

4. Skatterättsnämnden ansåg att det aktuella förvärvet avser en sådan tjänst med anknytning till en fastighet som är omsatt i Sverige. Enligt nämnden var OX2 därför skyldigt att betala mervärdesskatt för förvärvet, förutsatt att underleverantören inte registrerar sig för mervärdesskatt i Sverige.

**Yrkanden m.m.**

5. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas.
6. *OX2 AB* anser också att förhandsbeskedet ska fastställas.

**Skälen för avgörandet***Frågan i målet*

7. Huvudfrågan i målet är om en tjänst som avser undersökningar av ett havsområde inom Sveriges ekonomiska zon har anknytning till en fastighet som är belägen i Sverige och därmed ska anses omsatt inom landet.

*Rättslig reglering m.m.*

8. Enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, ska mervärdesskatt betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap, i den utsträckning den beskattningsbara personen inte är befriad från skatt på omsättningen.

9. I 5 kap. 8 § ML anges att en tjänst med anknytning till en fastighet är omsatt inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige. Med fastighet avses enligt 1 kap. 11 § fast egendom enligt artikel 13b i genomförandeförordningen 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Med fast egendom avses enligt den artikeln bl.a. varje bestämd del av jorden, på eller under dess yta, som det är möjligt att äga eller besitta.

10. I artikel 47 i mervärdesskattedirektivet anges att platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom, däribland bl.a. experttjänster samt tjänster för förberedelse och samordning av byggnadsarbeten, ska vara den plats där den fasta egendomen är belägen.

11. I artikel 31a.1 i genomförandeförordningen anges att tjänster med anknytning till fast egendom enligt artikel 47 i mervärdesskattedirektivet endast ska omfatta de tjänster som har en tillräckligt direkt anknytning till egendomen, vilket enligt 31a.1 b bl.a. är fallet om de tillhandahålls för eller riktas mot en fast egendom och syftar till att åstadkomma en rättslig eller fysisk ändring av den egendomen. Till sådana tjänster hör enligt 31a.2 f besiktning och bedömning av en fast egendoms risk och skick.

12. Enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 ML är det den som omsätter sådana varor och tjänster som anges i 1 § första stycket 1 som är skattskyldig om inte annat följer av 1 a–4 f. Av 4 c framgår, såvitt nu är av intresse, att vid förvärv av sådan vara eller tjänst med

anknytning till fastighet som avses i 5 kap. 8 § ska – om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk beskattningsbar person och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här – förvärvaren vara skattskyldig för omsättningen om inte den som omsätter varan eller tjänsten begär att bli skattskyldig i enlighet med 2 d §.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

Har tjänsten anknytning till en fastighet?

13. Den första fråga som Högsta förvaltningsdomstolen har att ta ställning till är om den tjänst som OX2 förvärvar har anknytning till en fastighet, varmed avses fast egendom enligt artikel 13b i genomförandeförordningen.

14. Med fast egendom avses varje bestämd del av jorden, på eller under dess yta, som det är möjligt att äga eller besitta. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens uppfattning omfattas det havsområde vars naturmiljö ska undersökas av denna definition (jfr EU-domstolens dom i Heger Rudi GmbH, C-166/05, EU:C:2006:533, punkt 20, samt prop. 2016/17:14 s. 20). Området utgör därmed en fastighet enligt 5 kap. 8 § ML.

15. Vidare ska anknytningsrekvisitet tolkas i ljuset av artikel 47 i mervärdesskattedirektivet och artikel 31a i genomförandeförordningen. Av detta följer att tjänsten ska ha en tillräckligt direkt anknytning till den fasta egendomen, vilket t.ex. är fallet om den tillhandahålls för eller riktas mot en fast egendom och syftar till att åstadkomma en rättslig eller fysisk ändring av egendomen.

16. Den aktuella tjänsten syftar till att åstadkomma en både rättslig och fysisk ändring av egendomen i det att resultatet av undersökningarna ska användas som underlag vid etableringen av en vindkraftspark. Tjänstens anknytning till den fasta egendomen är dessutom jämförbar med den anknytning som tjänster avseende besiktning och bedömning av en fast egendoms risk och skick har till egendomen, vilket är tjänster som enligt artikel 31a.2 f i genomförandeförordningen har en tillräckligt direkt anknytning till egendomen. Högsta förvaltningsdomstolen anser därför att den aktuella tjänsten uppfyller anknytningsrekvisitetet i 5 kap. 8 § ML.

Är tjänsten omsatt inom landet?

17. Nästa fråga är om tjänsten är omsatt inom landet, vilket förutsätter att fastigheten, som ligger inom Sveriges ekonomiska zon, är belägen i Sverige.

18. Av artikel 5.2 i mervärdesskattedirektivet följer att medlemsstat och en medlemsstats territorium avses varje medlemsstats territorium där fördragen ska tillämpas, med undantag för vissa särskilda nationella territorier.

19. EU-domstolen har, med hänvisning till Förenta nationernas havsrättskonvention, slagit fast att medlemsstaternas territorier omfattar territorialhavet, dess botten och dess underlag (Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, punkterna 56 och 57). Över dessa territorier har medlemsstaterna suveränitet. Vad beträffar den ekonomiska zonen konstaterade EU-domstolen att en kuststats suveränitet enbart är funktionell och begränsad till rätten att utforska och utnyttja dessa områden i enlighet med artiklarna 56–77 i havsrättskonventionen (punkt 59). En förutsättning för att den nu aktuella tjänsten ska anses vara omsatt inom landet är således att det är fråga om verksamhet som omfattas av Sveriges suveränitet enligt havsrättskonventionen.

20. Enligt artikel 56.1 a i havsrättskonventionen har kuststaten suveräna rättigheter vad avser utforskning och utvinning av naturtillgångarna på havsbotten och i dess underlag samt i överliggande vattenområden. Även i fråga om andra verksamheter som rör ekonomisk exploatering och utforskning av zonen, såsom framställning av energi från vatten, strömmar och vindar, har kuststaten suveräna rättigheter.

21. Den aktuella tjänsten avser undersökningar av havsområdets naturmiljö. Tjänsten utgör ett led i en exploatering av området för att möjliggöra etablering av en vindkraftspark. Högsta förvaltningsdomstolen anser därför att tjänsten omfattas av Sveriges suveränitet enligt havsrättskonventionen. Tjänsten är därmed omsatt inom landet och OX2 är skattskyldigt för omsättningen om inte underleverantören registrerar sig för mervärdesskatt i Sverige.

22. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Knutsson*, *Bull*, *Haggren* och *Nilsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Jonas Ljungberg.

---

*Skatterättsnämnden* (2022-12-01, *Harmsen Hogendoorn*, ordförande, *Bohlin*, *Fored*, *Fries*, *Olsson*, *Pettersson* och *Sandberg Nilsson*):

#### *Förhandsbesked*

Det med ansökan avsedda förvärvet utgör en sådan tjänst med anknytning till fastighet som är omsatt i Sverige enligt 5 kap. 8 § ML. Om säljaren inte registrerar sig för mervärdesskatt i Sverige är OX2 AB (Bolaget) skyldigt

att betala mervärdesskatt vid förvärvet enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML.

*Skatterättsnämndens bedömning*

Skatterättsnämnden har att ta ställning till om Bolagets förvärv avser en sådan tjänst med anknytning till en fastighet som är omsatt inom landet enligt 5 kap. 8 § ML.

Inledningsvis kan nämnas att inom den ekonomiska zonen, som ligger utanför Sveriges sjöterritorium, har Sverige vissa suveräna rättigheter att utforska och utnyttja områden i enlighet med artiklarna 56–77 i havsrättskonventionen, som ratificerats och införlivats med svensk rätt. Av artikel 56.1a i havsrättskonventionen framgår att dessa rättigheter omfattar framställning av energi från vatten, strömmar och vindar.

Vad gäller beskattningsrätten har EU-domstolen uttalat att det, i avsaknad av en mer exakt definition i fördraget av det territorium som omfattas av varje medlemsstats suveränitet, är varje medlemsstats uppgift att i enlighet med folkrättsliga bestämmelser fastställa detta territoriums utsträckning och gränser. En kuststats suveränitet över den ekonomiska zonen är enbart funktionell och är som sådan begränsad till rätten att utforska och utnyttja dessa områden i enlighet med ovan nämnda artiklar i havsrättskonventionen (Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, punkt 54 och 59).

Det kan också nämnas att för etablering av vindkraft i dessa områden krävs tillstånd av regeringen enligt 5 § lagen (1992:1140) om Sveriges ekonomiska zon.

Skatterättsnämnden gör följande bedömning.

Det kan konstateras att den danska underleverantörens experttjänster riktar sig mot den bestämda platsen för Bolagets planerade vindkraftspark i Sveriges ekonomiska zon. Av beskrivningen i ansökan framgår också att undersökningar och bedömningar av detta slag är nödvändiga inför tillståndsprocessen. Det finns därigenom ett syfte att åstadkomma en sådan fysisk förändring av området som avses i 31a.1 b i genomförandeförordningen, vilket även stöds av exemplet i artikel 31a.2 f. Mot denna bakgrund anser Skatterättsnämnden att tjänsterna har en tillräckligt tydlig anknytning till den specifika platsen. Det förhållandet att tjänsterna tillhandahålls på distans föranleder inte någon annan bedömning. Med beaktande av Sveriges suveräna rättigheter att utnyttja områden i Sveriges ekonomiska zon för den planerade aktiviteten är det därför fråga om sådana tjänster med anknytning till en fastighet som är omsatta i Sverige enligt 5 kap. 8 § ML. Om underleverantören inte registrerar sig för mervärdesskatt i Sverige är därmed Bolaget skattskyldigt vid sitt förvärv enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML.