European Commission

Forklarende bemærkninger

til

EU's momsregler vedrørende leveringsstedet for ydelser i forbindelse med fast ejendom, som træder i kraft i 2017

(Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013)

Ansvarsfraskrivelse: Disse forklarende bemærkninger er ikke juridisk bindende og er kun praktiske og uformelle retningslinjer for, hvordan EU-lovgivningen skal anvendes på grundlag af Kommissionens Generaldirektorat for Beskatning og Toldunions synspunkter.

© Den Europæiske Union, 2015
ISBN 978-92-79-52250-5
doi: 10.2778/615335
KP-01-15-771-DA-N

Taxation and Customs Union

Dato: 26.10.2015

VIGTIGE INDLEDENDE BEMÆRKNINGER

Disse forklarende bemærkninger indeholder baggrundsinformation om reglerne vedrørende leveringsstedet for ydelser i forbindelse med fast ejendom og forklaringer om, hvordan disse regler skal forstås ifølge Europa-Kommissionens Generaldirektorat for Beskatning og Toldunion.

De er ikke juridisk bindende og forhindrer ikke medlemsstaterne og de nationale skattemyndigheder i at vedtage nationale retningslinjer på det samme område.

Formålet med disse forklarende bemærkninger er at **give en bedre forståelse af EU-lovgivningen** og navnlig af Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013 af 7. oktober 2013 om ændring af gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 for så vidt angår leveringsstedet for ydelser. De kan betragtes som et **vejledningsredskab**, der kan bruges til at præcisere, hvordan EU's momsregler for ydelser i forbindelse med fast ejendom gennemføres i praksis.

Disse forklarende bemærkninger er udarbejdet af Europa-Kommissionens Generaldirektorat for Beskatning og Toldunion efter en omfattende høring af medlemsstaterne og repræsentanter for erhvervslivet.

De forklarende bemærkninger er ikke juridisk bindende. De afspejler ikke Europa-Kommissionens officielle holdning, og Kommissionen er heller ikke bundet af de synspunkter, der kommer til udtryk i dem. De udtrykker ikke nødvendigvis alle medlemsstaters synspunkter fuldt ud. De nationale skattemyndigheder kan også udstede særskilte retningslinjer for anvendelsen af momsreglerne vedrørende ydelser i forbindelse med fast ejendom. Interessenter, der ønsker et præcist, fyldestgørende og bindende svar på et specifikt spørgsmål, opfordres til at kontakte de relevante nationale skattemyndigheder[1], der i overensstemmelse med subsidiaritetsprincippet er hovedansvarlige for at orientere afgiftspligtige personer om momslovgivningens fortolkning og anvendelse.

De forklarende bemærkninger er ikke udtømmende: Der er kun medtaget visse spørgsmål, som det blev anset for ønskeligt at præcisere. Det tilrådes og anbefales brugere af de forklarende bemærkninger at læse både de generelle bemærkninger i del I og de specifikke bemærkninger i del II, da forklaringerne i del I ofte kan bidrage til forståelsen af de specifikke bestemmelser.

Bemærkningerne er et led i en fortløbende proces: Disse bemærkninger er ikke et slutprodukt, men afspejler status på et givet tidspunkt i overensstemmelse med den viden og erfaring, der er til rådighed.

1 Yderligere oplysninger om nationale momsregler og kontaktoplysninger for de nationale skattemyndigheder findes på http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/index_en.htm

Indholdsfortegnelse

DEL 1 Generelle bemærkninger om ydelser i forbindelse med fast ejendom 11

1.1. Historisk baggrund 11

1.2. International baggrund 11

1.3. Formålet med den særlige regel om ydelser i forbindelse med fast ejendom 12

1.4. Karakteren af den særlige regel om ydelser i forbindelse med fast ejendom 12

1.5. Momsmæssig behandling af fjernydelser i forbindelse med fast ejendom 13

1.6. Anvendelse af den særlige regel om ydelser i forbindelse med fast ejendom på sammensatte ydelser 13

1.7. Ydelser, der er forbundet med en eller flere specifikke faste ejendomme 14

1.8. Ydelser i forbindelse med fast ejendom og komplekse kontrakter 14

1.9. Forpligtelser for leverandører, der leverer ydelser i forbindelse med fast ejendom 15

1.10. Samspillet mellem den særlige regel i momsdirektivets artikel 47 og begrebet fast forretningssted i momsmæssig forstand 15

1.11. Samspillet mellem reglerne om leveringsstedet og reglerne om momsfritagelser 15

1.12. Manglende relevans af begreber og definitioner i nationale lovgivninger for anvendelsen af den særlige regel 16

1.13. Relevante retsakter 16

DEL 2 Specifikke bemærkninger om bestemmelser i momsgennemførelsesforordningen, der er relevante for ydelser i forbindelse med fast ejendom 17

2.1. Generel tilgang til artikel 13b og 31a 17

2.2. Definition af "fast ejendom" 17

2.2.1. Hvad omfatter artikel 13b, litra a)? 18

2.2.1.1. En specifik del af jorden.....18

2.2.1.2. Ejerskab og besiddelse 19

2.2.2 Hvad omfatter artikel 13b, litra b)? 20

2.2.2.1. Hvad menes der med bygninger og bygningsværker i henhold til artikel 13b, litra b)?.....20

2.2.2.2. Skal en bygning, der ikke er fuldstændig, alligevel anses for en bygning i henhold til artikel 13b, litra b)? 21

2.2.2.3. Hvad menes der med "fastgjort til eller i jorden, over eller under havoverfladen", og "som ikke let kan demonteres eller flyttes"?.....21

2.2.3. Hvad omfatter artikel 13b, litra c)? 23

2.2.3.1 Hvornår udgør et element, der er installeret i en bygning eller et bygningsværk, en integrerende del heraf?.....23

2.2.4. Hvad omfatter artikel 13b, litra d)? 25

2.2.4.1. Hvad menes der med udtrykket "permanent installeret" i henhold til artikel 13b, litra d)?.....25

2.2.4.2. Hvordan vurderes det, om en bygning eller et bygningsværk er ændret eller ødelagt? 25

2.2.4.3. Hvilket samspil er der mellem litra b), c) og d) i artikel 13b?.....27

2.3. Definition af ydelser, der har "tilstrækkelig direkte tilknytning" til fast ejendom 28

2.3.1. Hvilket samspil er der mellem artikel 31a, stk. 1, artikel 31a, stk. 2, og artikel 31a, stk. 3? Hvordan skal de forstås overordnet set? 28

2.3.2. Hvordan vurderes begrebet "tilstrækkelig direkte tilknytning"?.....29

2.3.3. Kan kriteriet om "tilstrækkelig direkte tilknytning" opfyldes af ydelser, der præsteres på afstand/på et andet sted? 30

2.3.4. Har ydelsesmodtagerens status nogen betydning for kvalificeringen af de ydelser, der leveres? 30

2.3.5. Har det nogen betydning for ydelsernes kvalificering, hvor ydelsesmodtageren befinder sig? 30

2.3.6. Hvordan skal artikel 31a, stk. 1, litra a), forstås? 30

2.3.7. Hvordan skal artikel 31a, stk. 1, litra b), forstås? 31

2.3.8. Er artikel 31a, stk. 1, litra a), og artikel 31a, stk. 1, litra b), kumulative? 31

2.4. Konkrete eksempler på ydelser, der er knyttet til eller ikke knyttet til fast ejendom 31

2.4.1. Er listen i artikel 31a, stk. 2, vejledende eller udtømmende? 31

2.4.2. Udarbejdelse af tegninger (artikel 31a, stk. 2, litra a), og artikel 31a, stk. 3, litra a)) 32

2.4.2.1. Hvilke regler gælder der for undersøgelser vedrørende en fast ejendom, hvis beliggenhed endnu ikke er kendt? 32

2.4.3. Tilsynsføring og sikkerhedsydelser på stedet (artikel 31a, stk. 2, litra b)) 32

2.4.3.1. Hvilke ydelser falder ind under anvendelsesområdet for artikel 31a, stk. 2, litra b)? 32

2.4.3.2. Omfatter artikel 31a, stk. 2, litra b), også fjernleverede ydelser? 33

2.4.3.3. Falder installeringen af et sikkerhedssystem ind under anvendelsesområdet for artikel 31a, stk. 2, litra b)? 33

2.4.4. Opførelse af bygninger (artikel 31a, stk. 2, litra c)) 34

2.4.4.1. Hvilke former for byggearbejder er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 31a, stk. 2, litra c)? 34

2.4.4.2. Hvordan bør personale, der udlejes i forbindelse med byggearbejder, behandles i momsmæssig henseende? 34

2.4.5. Opførelse af permanente strukturer (artikel 31a, stk. 2, litra d)) 35

2.4.5.1. Finder artikel 31a, stk. 2, litra d), også anvendelse på opførelse af permanente strukturer, der er fastgjort til flodlejet eller havbunden? 35

2.4.5.2. Hvilke bygge- og nedrivningsarbejder er omfattet af artikel 31a, stk. 2, litra d)? 35

2.4.6. Arbejde på en grund og ydelser på landbrugsområdet (artikel 31a, stk. 2, litra e)) 36

2.4.6.1. Hvilke former for arbejde og ydelser på landbrugsområdet falder ind under anvendelsesområdet for artikel 31a, stk. 2, litra e)? 36

2.4.7. Undersøgelser og vurdering af risici og tilstand (artikel 31a, stk. 2, litra f)) 36

2.4.7.1. Hvad er formålet med artikel 31a, stk. 2, litra f)? 36

2.4.8. Vurderingsydelser (artikel 31a, stk. 2, litra g)) 37

2.4.8.1. Hvilke ydelser i forbindelse med vurdering af fast ejendom er omfattet af artikel 31a, stk. 2, litra g)? 37

2.4.8.2. Kan due diligence-ydelser betragtes som en ydelse i forbindelse med fast ejendom i henhold til artikel 31a, stk. 2, litra g)? 37

2.4.8.3. Har den metode, der anvendes ved vurderingen af en ejendom, nogen indflydelse på, om leveringen af denne ydelse anses for at være knyttet til fast ejendom eller ej? 38

2.4.9. Leasing og udlejning af fast ejendom (artikel 31a, stk. 2, litra h), og artikel 31a, stk. 3, litra b)) 38

2.4.9.1. Hvad skal der forstås ved "leasing eller udlejning af fast ejendom" i forbindelse med reglerne om leveringsstedet? 38

2.4.9.2. Hvordan skal oplagring af varer forstås i henhold til artikel 31a, stk. 2, litra h), i betragtning af den anskuelse, som Domstolen anlagde i RR Donnelley-sagen? 38

2.4.9.3. Hvordan skal oplagringsydelser, der leveres sammen med andre ydelser, behandles? 39

2.4.10. Indkvartering (artikel 31a, stk. 2, litra i), og artikel 31a, stk. 3, litra d)) 40

2.4.10.1. Finder artikel 31a, stk. 2, litra i), også anvendelse på indkvartering uden for hotelsektoren (udlejning af feriehytter og -huse, bytte af lejligheder osv.)? 40

2.4.10.2. Hvilke ydelser er omfattet af bestemmelsen om "retten til ophold på et bestemt sted, der fremkommer ved ombytning af timesharerettigheder" i artikel 31a, stk. 2, litra i)? 40

2.4.11. Tildeling eller overførelse af rettigheder til at bruge en fast ejendom eller dele deraf (artikel 31a, stk. 2, litra j)) 41

2.4.11.1. Hvad er formålet med artikel 31a, stk. 2, litra j)? 41

2.4.11.2. Hvilke begrænsninger gælder der for anvendelsesområdet for artikel 31a, stk. 2, litra j)? 42

2.4.11.3. Finder artikel 31a, stk. 2, litra j), anvendelse på kontordeling? 42

2.4.11.4. Finder artikel 31a, stk. 2, litra j), anvendelse på husbåde? 43

2.4.12. Vedligeholdelse, renovering og reparation af bygninger (artikel 31a, stk. 2, litra k)) 43

2.4.12.1. Omfatter artikel 31a, stk. 2, litra k), kun vedligeholdelse, renovering og reparation af bygninger eller også vedligeholdelse, renovering og reparation af andre former for fast ejendom? 43

2.4.12.2. Omfatter artikel 31a, stk. 2, litra k), kun vedligeholdelse, renovering og reparation i forbindelse med større arbejder eller også tilbagevendende rengøringsydelser i og uden for bygninger? 43

2.4.13. Vedligeholdelse, renovering og reparation af permanente strukturer (artikel 31a, stk. 2, litra l)) 44

2.4.13.1. Finder artikel 31a, stk. 2), litra l), anvendelse på teleinfrastrukturer? 44

2.4.14. Installation eller montering af maskiner eller udstyr (artikel 31a, stk. 2, litra m), og artikel 31a, stk. 3, litra f)) 44

2.4.14.1. Hvordan skal artikel 31a, stk. 2, litra m), fortolkes i forhold til artikel 13b, litra c) og d)?.....44

2.4.14.2. Fra hvilket tidspunkt i processen i forbindelse med installering eller montering af maskiner eller udstyr betragtes disse som fast ejendom?.....45

2.4.15. Vedligeholdelse, reparation, inspektion og overvågning af maskiner eller udstyr (artikel 31a, stk. 2, litra n), og artikel 31a, stk. 3, litra f)) 45

2.4.15.1. Finder artikel 31a, stk. 2, litra n), anvendelse på fjernleverede ydelser? 45

2.4.16. Ejendomsforvaltning (artikel 31a, stk. 2, litra o), og artikel 31a, stk. 3, litra g)) 46

2.4.16.1. Hvad menes der med begrebet ejendomsforvaltning i artikel 31a, stk. 2, litra o)? 46

2.4.16.2. Hvad menes der med porteføljeforvaltning af investeringer i fast ejendom? Falder forvaltningen af et enkelt investeringsaktiv ind under anvendelsesområdet for artikel 31a, stk. 3, litra g)? 46

2.4.17. Formidling i forbindelse med transaktioner, der vedrører fast ejendom (artikel 31a, stk. 2, litra p), og artikel 31a, stk. 3, litra d)) 47

2.4.17.1. Hvilke formidlingsaktiviteter anses for at være knyttet til fast ejendom? Hvilket anvendelsesområde har artikel 31a, stk. 2, litra p)? 47

2.4.17.2. Omfatter artikel 31a, stk. 2, litra p), kun formidling, der varetages af ejendomsmæglere, eller gælder denne bestemmelse også for andre personer, der leverer formidlingsydelser? 48

2.4.17.3. Omfatter artikel 31a, stk. 2, også ydelser, hvor salg, leasing, udlejning eller etablering eller overførsel af visse rettigheder til fast ejendom eller tinglige rettigheder til fast ejendom ikke finder sted?.....48

2.4.17.4. Hvorfor lægges der vægt på betingelsen "hvis formidleren handler i en anden persons navn og på en anden persons vegne" i artikel 31a, stk. 3, litra d)?.....48

2.4.17.5. Hvordan behandles situationer, hvor de formidlingsydelser, der er omhandlet i artikel 31a, stk. 2, litra p), består af forskellige elementer (såsom undersøgelser, etablering af relationer, udvikling af hjemmesider, kundesøgning og analyse af ejendommens karakteristika)? 48

2.4.18. Juridiske ydelser (artikel 31a, stk. 2, litra q), og artikel 31a, stk. 3, litra h)) 49

2.4.18.1. Hvilke kriterier lægges til grund ved afgørelsen af, om en ydelse falder inden for anvendelsesområdet for artikel 31a, stk. 2, litra q), eller artikel 31a, stk. 3, litra h)? 49

2.4.18.2. Skal juridiske ydelser i forbindelse med indgåelse af leje- eller leasingaftaler anses for at være knyttet til fast ejendom? 50

2.4.18.3. Hvordan skal udtrykket "juridisk ændring" i artikel 31a, stk. 2, litra q), forstås? 51

2.4.18.4. Er det kun juridiske ydelser fra advokater og notarer, der er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 31a, stk. 2, litra q)? 51

2.4.18.5. Hvad menes der med udtrykket "visse rettigheder" i artikel 31a, stk. 2, litra q)? 51

2.4.18.6. Skal rådgivningstjenester, der kræver besøg på stedet eller er knyttet til en specifik fast ejendom, anses for at være knyttet til fast ejendom i henhold til artikel 31a, stk. 2, litra q)? 52

2.4.18.7. Skal juridiske ydelser i forbindelse med finansiering af købet af en fast ejendom eller investeringsrådgivning anses for at være knyttet til fast ejendom? 52

2.4.19. Reklameydelser (artikel 31a, stk. 3, litra c)) 52

2.4.19.1. Hvad menes der med udtrykket "levering af reklame" i artikel 31a, stk. 3, litra c)? 52

2.4.19.2. Finder artikel 31a, stk. 3, litra c), også anvendelse i tilfælde, hvor reklamen medfører en fysisk ændring af den faste ejendom, f.eks. fordi en del af bygningen males? 53

2.4.20. Tilrådighedsstillelse af en standplads sammen med andre dertil knyttede tjenester (artikel 31a, stk. 3, litra e)) 53

2.4.20.1. Hvilket anvendelsesområde har artikel 31a, stk. 3, litra e)? 53

2.4.20.2. Hvordan defineres udtrykket "tilrådighedsstillelse af en standplads" i artikel 31a, stk. 3, litra e)? 54

2.4.21. Tilrådighedsstillelse af udstyr med henblik på udførelse af arbejde på fast ejendom (artikel 31b) 54

BILAG **Uddrag fra den relevante lovgivning** 56

DEL 1
GENERELLE BEMÆRKNINGER OM YDELSER I FORBINDELSE MED FAST EJENDOM

1.1. Historisk baggrund

1. I henhold til EU's momslovgivning fastlægges beskatningsstedet for ydelser i forbindelse med fast ejendom efter en særlig regel, der er indeholdt i momsdirektivets artikel 47[2]. Ifølge denne regel er leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med fast ejendom det sted, hvor den faste ejendom er beliggende.

2. I forbindelse med den gennemgang af reglerne om leveringsstedet for ydelser, som blev indledt med Europa-Kommissionens første forslag i 2003 og resulterede i vedtagelsen af Rådets direktiv 2008/8/EF[3], besluttede Rådet at bevare den særlige regel om beskatningsstedet for ydelser i forbindelse med fast ejendom.

3. Momsudvalget har sideløbende drøftet specifikke spørgsmål om fortolkningen af den nævnte bestemmelse[4] og vedtaget en række retningslinjer, bl.a. om specifikke scenarier såsom levering af juridiske ydelser i forbindelse med fast ejendom, levering af pakkeydelser, herunder standpladser på messer og udstillinger mv.[5]. Disse retningslinjer blev dog ofte ikke vedtaget enstemmigt.

4. For at opnå øget sammenhæng, effektivitet og klarhed i forhold til den afgiftsmæssige behandling af levering af ydelser i forbindelse med fast ejendom er de retningslinjer for ydelser i forbindelse med fast ejendom, som Momsudvalget har vedtaget, blevet indarbejdet i bestemmelserne i momsgennemførelsesforordningen[6] og vil derfor blive bindende og finde direkte anvendelse i alle medlemsstater fra den 1. januar 2017.

1.2. International baggrund

5. Der anvendes særlige regler om leveringsstedet for ydelser i forbindelse med fast ejendom både inden for EU og i visse tredjelande. På EU-plan svarer denne særlige regel til gennemførelsen af princippet om bestemmelsesstedet. På internationalt plan[7] har der været generel enighed om, at sådanne særlige regler, hvor beskatningsstedet fastlægges ud fra den faste ejendoms beliggenhed, kan sikre en rimelig fordeling af beskatningsrettigheder blandt skattejurisdiktionerne.

2 Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347 af 11.12.2006, s. 1).

3 Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 om ændring af direktiv 2006/112/EF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser (EUT L 44 af 20.2.2008, s. 11).

4 Momsudvalget er et rådgivende udvalg, der er nedsat i henhold til momsdirektivets artikel 398 med det formål at fremme en ensartet anvendelse af momsdirektivets bestemmelser. Udvalget har ingen lovgivningsmæssige beføjelser og kan kun vejlede og ikke træffe retligt bindende afgørelser.

5 Jf. retningslinjerne fra Momsudvalgets 93. møde.

6 Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013 af 7. oktober 2013 om ændring af gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 for så vidt angår leveringsstedet for ydelser (EUT L 284 af 26.10.2013, s. 1).

7 Jf. OECD's International VAT/GST Guidelines.

1.3. Formålet med den særlige regel om ydelser i forbindelse med fast ejendom

6. Formålet med den særlige regel vedrørende leveringsstedet for ydelser i forbindelse med fast ejendom er at sikre, at beskatningen finder sted på det sted, hvor det formodes, at forbruget af ydelsen sker. Dette formål bør tages i betragtning i alle tilfælde, hvor der opstår problemer med lovgivningens praktiske gennemførelse. Disse problemer bør altid løses på en sådan måde, at momsindtægterne tilfalder den medlemsstat, hvor det formodes, at ydelsen forbruges, idet det antages, at ydelser i forbindelse med fast ejendom forbruges på det sted, hvor ejendommen er beliggende. Parterne i sådanne transaktioner kan derfor ikke omgå momsdirektivets artikel 47 ved at angive i kontraktvilkårene, at de ydelser, der leveres i henhold til kontrakten, i stedet er omfattet af de almindelige leveringsstedsregler.

1.4. Karakteren af den særlige regel om ydelser i forbindelse med fast ejendom

7. Reglen i momsdirektivets artikel 47 er en særlig regel og ikke en undtagelse fra de almindelige leveringsstedsregler, der er indeholdt i momsdirektivets artikel 44 (B2B) og 45 (B2C). Den indgår i afsnit V "Stedet for afgiftspligtige transaktioner", kapitel 3 "Leveringsstedet for tjenesteydelser", afdeling 3 "Særlige bestemmelser" og bør ikke fortolkes som en undtagelse fra de almindelige regler[8].

8. Ifølge den retspraksis, der er fastlagt af Den Europæiske Unions Domstol (i det følgende benævnt "EU-Domstolen" eller "Domstolen"), skal bestemmelser, der medfører undtagelser fra almindelige regler (f.eks. bestemmelser vedrørende fritagelser eller lavere satser) fortolkes strengt. Da reglen i momsdirektivets artikel 47 ikke udgør nogen undtagelse, gælder kriteriet om streng fortolkning ikke for definitionen af ydelser i forbindelse med fast ejendom.

9. Artikel 47 bør anvendes ud fra en objektiv vurdering af de betingelser, der er fastsat i momsdirektivet og momsgennemførelsesforordningen. Den særlige regel finder anvendelse, uanset om ydelsen leveres til en erhvervskunde (B2B) eller til en endelig forbruger (B2C).

10. Når der opstår usikkerhed om anvendelsen af den særlige regel i momsdirektivets artikel 47 frem for de almindelige regler i artikel 44 og 45, bør den momsmæssige behandling af transaktionen afgøres ud fra formålet med denne særlige regel – at tillade beskatning i den medlemsstat, hvor ydelsen forbruges – og efter en objektiv vurdering. Det bør først undersøges, om ydelserne falder inden for anvendelsesområdet for den særlige regel i artikel 47[9], og om ydelsen i bekræftende fald kan anses for at være forbundet med fast ejendom. Hvis det ikke er tilfældet, og ydelserne ikke er omfattet af andre særlige regler[10], finder de almindelige regler i artikel 44 og 45 anvendelse.

11. Det kan under visse omstændigheder ske, at betingelserne for anvendelse af to eller flere særlige regler er opfyldt. I så fald anvendes den regel, der bedst sikrer, at ydelserne pålægges afgift på det sted, hvor det formodes, at de forbruges[11].

---

8 Jf. Domstolens domme i sag C-166/05, Heger Rudi, og sag C-41/04, Levob Verzekeringen og OV Bank.

9 Jf. Domstolens dom i sag C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, præmis 29.

10 Det bør altid undersøges på det samme grundlag, om ydelsen henhører under en af de særlige regler i momsdirektivets artikel 46-59a. Når de er tilfældet, anvendes den relevante bestemmelse og ikke de almindelige regler i momsdirektivets artikel 44 og 45.

11 Jf. Domstolens dom i sag C-37/08, RCI Europe, præmis 39.

1.5. Momsmæssig behandling af fjernydelser i forbindelse med fast ejendom

12. Ydelser i forbindelse med fast ejendom kan under visse omstændigheder fjernleveres, dvs. leveres på afstand. Den måde, hvorpå en ydelse leveres, bør normalt ikke påvirke dens momsmæssige behandling, såfremt den stadig er af samme karakter. Det kan nemlig ikke udelukkes, at visse ydelser i forbindelse med fast ejendom, f.eks. på grund af moderne teknologi, både vil kunne leveres på stedet og på afstand.

13. Hvis en ydelse, der præsteres på afstand, kan henføres til mere end én af de særlige regler vedrørende leveringsstedet for ydelser (f.eks. reglen om ydelser i forbindelse med fast ejendom og reglen om elektronisk leverede ydelser), er det nødvendigt at vurdere, hvilke konsekvenser anvendelsen af den enkelte regel har, for at afgøre, hvilken regel der vil føre til det mest tilfredsstillende resultat i forhold til at sikre, at ydelsen pålægges afgift på det sted, hvor det formodes, at den forbruges.

1.6. Anvendelse af den særlige regel om ydelser i forbindelse med fast ejendom på sammensatte ydelser

14. Ifølge EU-Domstolens faste praksis skal hver enkelt ydelse i momsmæssig henseende sædvanligvis anses for en særskilt og uafhængig ydelse[12]. Når en transaktion består af flere elementer, skal det imidlertid vurderes, om den bør behandles som en enkelt ydelse eller som flere særskilte og uafhængige ydelser[13].

15. En ydelse skal anses for en enkelt ydelse, hvis to eller flere elementer eller handlinger, som en afgiftspligtig person tilvejebringer, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele[14]. Det skal undersøges, hvad der særligt karakteriserer den pågældende transaktion, og herigennem afgøres, om kunden, forstået som en gennemsnitsforbruger, modtager flere særskilte ydelser eller en enkelt ydelse[15].

16. Dette er desuden også tilfældet, når en eller flere ydelser udgør en hovedydelse, og den eller de øvrige ydelser udgør en eller flere sekundære ydelser, der afgiftsmæssigt følger hovedydelsen. En ydelse skal navnlig anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke udgør et mål i sig selv for kunderne, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser[16].

17. Når der foreligger en enkelt sammensat ydelse, skal det fremherskende element ved ydelsen identificeres, og det skal undersøges, om det fremherskende element er forbundet med fast ejendom eller ej.

---

12 Jf. Domstolens domme i sag C-392/11, Field Fisher Waterhouse, sag C-111/05, Aktiebolaget NN, præmis 22, sag C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed, præmis 35, og sag C-276/09, Everything Everywhere, præmis 21.

13 Jf. Domstolens dom i sag C-425/06, Part Service, præmis 51.

14 Jf. Domstolens domme i sag C-41/04, Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 22, og sag C-276/09, Everything Everywhere, præmis 24 og 25.

15 Jf. f.eks. Domstolens dom i sag C-349/96, Card Protection Plan.

16 Jf. Domstolens domme i sag C-349/96, Card Protection Plan, præmis 29, sag C-41/04, Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 20, sag C-111/05, Aktiebolaget NN, præmis 22, sag C-276/09, Everything Everywhere, præmis 21 og 22, og sag C-497/09, Bog m.fl., præmis 53.

18. Kvalificeringen af et givet scenario som en enkelt eller flere ydelser skal foretages i hvert enkelt tilfælde under hensyntagen til disse kriterier, som Domstolen har opstillet[17]. Der skal i forbindelse med denne vurdering tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion[18].

1.7. Ydelser, der er forbundet med en eller flere specifikke faste ejendomme

19. Ydelser i forbindelse med fast ejendom omfatter både transaktioner, der er knyttet til en fast ejendom, og transaktioner, der er knyttet til flere faste ejendomme. Selv om ydelsen er forbundet med mere end en fast ejendom, er det ikke til hinder for, at ydelsen anses for at have tilstrækkelig direkte tilknytning til fast ejendom som omhandlet i momsgennemførelsesforordningens artikel 31a, stk. 1.

20. For at sikre, at ydelsen pålægges afgift på det sted, hvor det formodes, at den forbruges, kan den særlige regel i momsdirektivets artikel 47 kun anvendes, hvis ydelsen er forbundet med en eller flere specifikke faste ejendomme, dvs. hvis ydelsen vedrører en eller flere klart identificerede eller identificerbare faste ejendomme. I situationer, hvor det ikke er muligt at identificere den faste ejendom, er det heller ikke muligt at beskatte ydelsen i den jurisdiktion, hvor ejendommen er beliggende. I disse situationer bør det konkluderes, at ydelsen ikke har tilstrækkelig tilknytning til fast ejendom.

21. I alle scenarier, hvor ydelsen er forbundet med en eller flere specifikke faste ejendomme, bør det vurderes nøje, om denne ydelse har tilstrækkelig direkte tilknytning til fast ejendom som defineret i momsgennemførelsesforordningens artikel 31a.

22. Selv om en eller flere faste ejendomme er beliggende i et større geografisk område inden for en jurisdiktion (f.eks. en by eller en region) eller er beliggende i forskellige medlemsstater, forhindrer det ikke i sig selv, at ydelsen er knyttet til fast ejendom. Såfremt ydelsen falder ind under mere end én jurisdiktion, bør beskatningsrettighederne fordeles forholdsmæssigt mellem de pågældende jurisdiktioner.

1.8. Ydelser i forbindelse med fast ejendom og komplekse kontrakter

23. Kontrakter kan udformes meget forskelligt, eftersom leverandører kan benytte sig af mange forskellige metoder, når de tilrettelægger den måde, de leverer ydelser på. Der kan f.eks. være mange underleverandører om at levere en ydelse, og kunden kan være etableret i et andet land end det, hvor ejendommen er beliggende.

24. Der bør tages hensyn til følgende aspekter, når det i disse situationer vurderes, om ydelsen kan anses for at være knyttet til fast ejendom:

- Når ydelsen vedrører mere end en fast ejendom, skal hver ejendom være klart identificeret eller identificerbar.
- Ydelser i forbindelse med flere specifikke faste ejendomme kan ikke anses for ikke at have tilstrækkelig direkte tilknytning til fast ejendom, alene fordi de er forbundet med mere end en fast ejendom, eller fordi de faste ejendomme er beliggende i forskellige medlemsstater.

17 Jf. Domstolens dom i sag C-42/14, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, præmis 30 ff.

18 Jf. Domstolens dom i sag C-349/96, Card Protection Plan, præmis 27.

- Ved vurderingen af en ydelse (med hensyn til dens eventuelle tilknytning til fast ejendom) er det ikke afgørende i sig selv, om ydelsen præsteres på et andet sted, ikke leveres direkte til ejeren af den faste ejendom eller leveres til en kunde i et andet land end det, hvor den faste ejendom er beliggende.
- Når der forekommer en kæde af transaktioner, bør hver levering af ydelser vurderes særskilt under hensyntagen til de faktiske omstændigheder, der gør sig gældende.
- Når en kompleks levering omfatter ydelser i forbindelse med fast ejendom foruden andre varer eller tjenesteydelser (dvs. at der er tale om en sammensat ydelse, som består af flere elementer), skal det undersøges, om det fremherskende element ved ydelsen er knyttet til fast ejendom, og om denne ydelse har tilstrækkelig direkte tilknytning til denne ejendom (jf. også ovenstående forklaringer om sammensatte ydelser).

1.9. Forpligtelser for leverandører, der leverer ydelser i forbindelse med fast ejendom

25. Når en leverandør leverer ydelser, der er omfattet af momsdirektivets artikel 47, i en medlemsstat, er han som udgangspunkt forpligtet til at betale moms til skattemyndighederne i den medlemsstat, hvor den faste ejendom er beliggende (jf. momsdirektivets artikel 193). Leverandøren skal derfor normalt lade sig momsregistrere og opfylde alle de forpligtelser, som det medfører, i denne medlemsstat[19]. Hvis en ydelse er knyttet til flere faste ejendomme, der er beliggende i forskellige jurisdiktioner, har leverandøren pligt til at betale den relevante skyldige moms og lade sig momsregistrere i alle disse jurisdiktioner.

26. Den enkelte medlemsstat kan imidlertid bestemme, at den momspligtige person er den person, som ydelsen leveres til, såfremt leverandøren ikke er etableret på medlemsstatens område (jf. momsdirektivets artikel 194). De erhvervsdrivende bør derfor undersøge, om denne mulighed er valgt i de medlemsstater, hvor de ikke er etableret, men har til hensigt at drive virksomhed.

1.10. Samspillet mellem den særlige regel i momsdirektivets artikel 47 og begrebet fast forretningssted i momsmæssig forstand

27. Begrebet fast forretningssted (der ikke må forveksles med begrebet fast driftssted i forbindelse med direkte beskatning) defineres i momsgennemførelses-forordningens artikel 11. Det er ikke knyttet til den særlige regel vedrørende leveringsstedet for ydelser i forbindelse med fast ejendom.

28. Når der leveres en ydelse, der betragtes som en ydelse i forbindelse med fast ejendom, skal der svares moms i den medlemsstat, hvor den faste ejendom er beliggende (jf. også forklaringerne om betalingsforpligtelser i afsnit 1.9. ovenfor). Det er derfor ikke relevant for afgørelsen af, hvor leveringsstedet for denne ydelse er, om leverandøren har et fast forretningssted i denne medlemsstat. Selv om en virksomhed ejer en fast ejendom i en bestemt medlemsstat, er det desuden ikke ensbetydende med, at den har et fast forretningssted i denne jurisdiktion.

1.11. Samspillet mellem reglerne om leveringsstedet og reglerne om momsfritagelser

29. Når man undersøger samspillet mellem reglerne om leveringsstedet og reglerne om momsfritagelser, må det ikke glemmes, at den almindelige fremgangsmåde i EU's momssystem går ud på først at identificere det korrekte leveringssted for en

19 Yderligere oplysninger om de nationale regler, der gælder i medlemsstaterne, kan også ses her: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/links/tax/index_en.htm

given ydelse og først derefter at se på de regler, der gælder for denne ydelse i den identificerede jurisdiktion (en medlemsstat eller et tredjeland). Det skal også undersøges, om denne ydelse pålægges afgift (og til hvilken sats) eller fritages for afgift. Selv om en given ydelse fritages for moms, ændrer det med andre ord ikke behovet for at identificere leveringsstedet korrekt i første omgang.

1.12. Manglende relevans af begreber og definitioner i nationale lovgivninger for anvendelsen af den særlige regel

30. For at sikre, at den særlige regel i momsdirektivets artikel 47 fortolkes ens og anvendes konsekvent i hele EU, bør de skattemyndigheder, der er ansvarlige for at gennemføre EU's momslovgivning, undgå at anvende definitioner og begreber, der hidrører fra deres nationale lovgivning.

31. Den vurdering, der foretages ved anvendelsen af momsdirektivets artikel 47, bør derfor baseres på definitionerne i EU's momslovgivning og ikke på definitionerne i de enkelte medlemsstaters nationale ret. Medlemsstaterne bør rette henvendelse til Momsudvalget, hvis der opstår alvorlig tvivl, som kan resultere i dobbelt-beskatning eller manglende beskatning.

1.13. Relevante retsakter

32. Der henvises til følgende retsakter i disse forklarende bemærkninger:

- Rådets direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF ("momsdirektivet")
- Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved forordning (EU) nr. 1042/2013 af 7. oktober 2013 ("momsgennemførelsesforordningen")

33. Alle relevante lovbestemmelser er citeret i slutningen af de forklarende bemærkninger med den ordlyd, der er gældende fra den 1. januar 2017.

34. Når der henvises til en artikel i momsgennemførelsesforordningen, henvises der kun til artiklen og ikke til selve retsakten. I alle andre tilfælde anføres den relevante retsakt.

DEL 2

SPECIFIKKE BEMÆRKNINGER OM BESTEMMELSER I MOMSGENNEMFØRELSESFORORDNINGEN, DER ER RELEVANTE FOR YDELSER I FORBINDELSE MED FAST EJENDOM

2.1. Generel tilgang til artikel 13b og 31a

35. Del 2 af disse forklarende bemærkninger indeholder præciseringer af anvendelsen af de bestemmelser i momsgennemførelsesforordningen, der har til formål at fastlægge leveringsstedet for ydelser i forbindelse med fast ejendom.

36. Når ydelser betragtes som ydelser i forbindelse med fast ejendom, er leveringsstedet i henhold til momsdirektivets artikel 47 det sted, hvor den faste ejendom er beliggende.

37. En ydelse skal have tilstrækkelig direkte tilknytning til fast ejendom for at kunne anses for at være knyttet til fast ejendom.

38. Det skal derfor først afgøres, om ydelsen vedrører et gode, der kan betragtes som fast ejendom. Formålet med artikel 13b er at definere begrebet "fast ejendom". Denne bestemmelse præciseres nærmere i afsnit 2.2. nedenfor.

39. Hvis det første spørgsmål besvares bekræftende, skal det dernæst afgøres, om der er tilstrækkelig direkte tilknytning mellem ydelsen og den faste ejendom, som den vedrører, således at den kan betragtes som en ydelse i forbindelse med fast ejendom. Formålet med artikel 31a er at bidrage til at afgøre, om en ydelse anses for at have tilstrækkelig direkte tilknytning til fast ejendom. Denne bestemmelse præciseres nærmere i afsnit 2.3 og 2.4 nedenfor.

40. Da der i praksis kan forekomme forskellige situationer og omstændigheder, og det derfor ikke er muligt at behandle alle sager inden for disse rammer, fokuserer forklaringen på de kriterier, der skal gøre det muligt for læseren at afgøre, om en ydelse er knyttet til fast ejendom eller ej.

2.2. Definition af "fast ejendom"

Artikel 13b

I forbindelse med anvendelsen af direktiv 2006/112/EF anses følgende for at være **"fast ejendom"**[20]:

41. Det er i de fleste situationer ret let at afgøre, om et gode eller aktiv har karakter af fast ejendom, men i visse særlige tilfælde kan der opstå tvivl. EU-lovgiver har derfor opstillet en fælles definition af begrebet "fast ejendom" i artikel 13b for at sikre, at alle medlemsstater anvender den samme definition.

42. Denne definition er især inspireret af EU-Domstolens dom i sagen Fonden Marselisborg Lystbådehavn[21]. Med hensyn til fritagelsen for bortforpagtning og udlejning af fast ejendom i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), fastslog generaladvokaten i denne sag[22], at fast ejendom kan defineres som *"et bestemt*

20 De fremhævede passager skal blot gøre det lettere at læse dokumentet.

21 Jf. Domstolens dom i sag C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn.

22 Jf. punkt 30 i generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn.

udsnit af jordens overflade, herunder herpå opførte faste installationer, hvorpå ejendom og besiddelse kan grundes".

43. Definitionen af "fast ejendom" i artikel 13b omfatter fire kategorier – anført i litra a)-d) – og er derfor mere detaljeret end retspraksis. Formålet med dette er at sondre mellem fast ejendom og løsøregenstande i momsmæssig sammenhæng.

44. Begrebet "fast ejendom" bør altid vurderes på grundlag af definitionen i artikel 13b, men det er også vigtigt at forstå, hvordan denne definition er udformet.

45. På den ene side omfatter den goder, som ikke kan flyttes, eller som det er vanskeligt at flytte (f.eks. jord, bygninger, træer og afgrøder). Disse goder er fast ejendom og falder ind under artikel 13b, litra a) eller b). På den anden side omfatter den goder, der kan bevæge sig eller flyttes, men betragtes som fast ejendom, fordi de har "nær tilknytning til" eller er "integreret i" fast ejendom (f.eks. elevatorer, døre og vinduer). Disse goder henhører under artikel 13b, litra b), c) eller d).

46. Listen over de fire kategorier, der er nævnt i artikel 13b, er udtømmende. Disse kategorier skal dog ikke anses for at udelukke hinanden, eftersom nogle goder kan falde ind under mere end en kategori, hvilket fremgår af det følgende. Ved afgørelsen af, om en ydelse er knyttet til fast ejendom, er det vigtigt at undersøge, om den kan henføres til mindst en af disse fire kategorier.

47. Det skal påpeges, at selv om et gode kan betragtes som fast ejendom inden for en eller flere kategorier i definitionen, indebærer det ikke, at alle ydelser i forbindelse med denne type goder skal anses for at være knyttet til fast ejendom. Det er kun ydelser med "tilstrækkelig direkte tilknytning til den pågældende ejendom", der anses for at være knyttet til fast ejendom i momsmæssig henseende (jf. de nærmere forklaringer i afsnit 2.3 og 2.4 nedenfor).

Artikel 13b, litra a) enhver specifik del af jorden, **på eller under** jordoverfladen, **som kan ejes eller besiddes**

2.2.1. Hvad omfatter artikel 13b, litra a)?

48. Der er tale om "fast ejendom" i henhold til artikel 13b, litra a), hvis to kumulative betingelser er opfyldt, nemlig at 1) ejendommen er en specifik del af jorden, enten på eller under jordoverfladen, og 2) det er muligt at eje *og* besidde den (jf. den specifikke bemærkning om bindeordet "og" i punkt 60 nedenfor).

2.2.1.1. En specifik del af jorden

49. Med udtrykket "en specifik del af jorden" menes, at den faste ejendom består af klart identificerede eller identificerbare jordarealer, som kan ejes eller besiddes. Begrebet "jorden" skal forstås bredt, da der med jorden, enten på eller under jordoverfladen, menes selve jorden samt alt, der befinder sig på den, og alt, der befinder sig under den, dvs. undergrunden.

50. Jorden omfatter ethvert grundstykke, herunder den del af grunden, der er dækket med vand, dvs. have, oceaner, floder, søer og andre indre vandveje.

51. Begrebet omfatter også det, der befinder sig på jordoverfladen. I betragtning af den pågældende bestemmelses kontekst kan ikke alt, der befinder sig på jorden, betragtes som "fast ejendom".

52. Goder skal også være forankret, integreret eller rodfæstet i jorden. Denne bestemmelse omfatter derfor bl.a. træer og afgrøder (da de har rødder i jorden, er de i øvrigt også omfattet som følge af, at de er "under jordoverfladen") på betingelse af, at de stadig er forankret i jorden.

53. Dette gælder også for vandområder, der dækker jorden, såsom floder, søer og andre indre vandveje. Selv om vand kan bevæge sig, bør det betragtes som fast ejendom, så længe det ikke fjernes fra sit bassin.

54. Jordens undergrund omfatter alt, der befinder sig under overfladen. Oliebrønde, grundvandsreservoirer, mineraler og andre ressourcer i undergrunden (og i områder dækket med vand) betragtes derfor som fast ejendom. Så længe disse elementer ikke udvindes fra undergrunden, anses de for at være en del af jorden, dvs. fast ejendom.

55. Konklusionen om, at vand, olie eller andre stoffer i jorden eller undergrunden kan betragtes som fast ejendom, indebærer ikke, at alle ydelser vedrørende disse stoffer nødvendigvis må anses for at være knyttet til fast ejendom (jf. navnlig punkt 173 nedenfor).

2.2.1.2. Ejerskab og besiddelse

56. Ifølge ordlyden af artikel 13b, litra a), er det kun fast ejendom, "som kan ejes eller besiddes", der falder ind under definitionen af "fast ejendom".

57. Selv om "ejerskab" og "besiddelse" er begreber, der ikke er defineret med henblik på momsdirektivets anvendelse, bør medlemsstaterne anvende dem på en ensartet måde i momsmæssig henseende og undlade at anvende nationale definitioner.

58. Hvis man vil vide, hvad de betyder, kan man gå tilbage til definitionen af levering af varer i momsdirektivets artikel 14. Formålet med artikel 13b er som bekendt at definere begrebet "fast ejendom", der udspringer af begrebet materielt gode i momsdirektivets forstand. Ved levering af varer forstås "overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode". Ifølge Domstolens faste praksis vedrører begrebet "levering af varer" ikke overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men begrebet omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til faktisk at råde over godet, som om den pågældende var ejer af det[23]. Der kan derfor foreligge en overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode, selv om der ikke foreligger en overdragelse af den retlige ejendomsret til godet. Det er den "økonomiske ejendomsret" eller den "økonomiske besiddelse", der er afgørende.

59. Det bør i overensstemmelse hermed undersøges, om den faste ejendom kan "ejes" i den forstand, at en person råder over den, som om den pågældende var ejer af den. Begrebet ejendomsret er i denne forbindelse ikke begrænset til selve adkomsten.

60. Dette fremgår klart af de sproglige forskelle i momsgennemførelsesforordningen: I nogle sprogversioner tales der om "ejes *og* besiddes", mens der i andre tales om "ejes *eller* besiddes". Det viser, at selv om det i de fleste tilfælde vil være den samme person, der faktisk ejer og besidder ejendommen, hænder det også, at den ejes af én person og besiddes af en anden. "Ejes og besiddes" kan derfor fortolkes som "ejes *eller* besiddes" eller "ejes *og* besiddes".

23 Jf. Domstolens domme i sag C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, præmis 7-9 og 12, sag C-25/03, HE, præmis 64, og sag C-88/09, Graphic Procédé, præmis 16.

61. Brugen af ordet "kan" indikerer desuden, at goder også kan betragtes som fast ejendom, selv om der på vurderingstidspunktet ikke er nogen, der faktisk ejer eller besidder disse goder. Det er tilstrækkeligt, at de kan ejes eller besiddes, hvilket vidner om denne bestemmelse potentielle brede rækkevidde, da det kun er fast ejendom, som ikke kan ejes af nogen i den ovenfor nævnte betydning, der ikke er omfattet af den[24].

62. Ejerskab og besiddelse af fast ejendom fremgår typisk af et skøde og/eller en registrering i et officielt register. Dette beviser dog kun ejerskabet og besiddelsen. Der kan være flere måder at dokumentere ejerskab og besiddelse på, og selv uden dette bevis vil det være nødvendigt at afgøre, om ejendommen vil kunne ejes og besiddes.

63. Uafhændelig fast ejendom såsom offentlig ejendom (f.eks. søer, indre vandveje, havne og offentlige parker) er også omfattet af artikel 13b, litra a), selv om ejerskabet hertil ikke kan overdrages. Bortset fra at den faste ejendoms retlige status kan ændres med tiden som følge af afgørelser, der træffes af de offentlige myndigheder, kan den også være genstand for levering af ydelser (f.eks. byggearbejder og driftslicenser), som anses for ydelser i forbindelse med fast ejendom.

Artikel 13b, litra b) enhver bygning eller ethvert bygningsværk, der er fastgjort til eller i jorden, **over eller under** havoverfladen, og **som ikke let kan demonteres eller flyttes**

2.2.2 Hvad omfatter artikel 13b, litra b)?

2.2.2.1. Hvad menes der med bygninger og bygningsværker i henhold til artikel 13b, litra b)?

64. En bygning kan defineres som en (menneskeskabt) konstruktion med tag og vægge såsom et hus eller en fabrik.

65. Begrebet "bygningsværk" har en bredere betydning og omfatter andre (menneskeskabte) konstruktioner, der ofte ikke betragtes som en bygning (elementer, udstyr og maskiner, der kan betragtes som fast ejendom, beskrives nærmere i afsnit 2.2.3-2.2.4 nedenfor). Bygningsværker kan f.eks. være anlægsarbejder i form af veje, broer, lufthavne, havne, diger, gasledninger, vandforsynings- og kloaknet samt industrianlæg såsom elværker, vindmøller og raffinaderier.

66. Der gøres opmærksom på, at alle bestanddele af bygninger eller bygningsværker anses for at være fast ejendom. Begrebet "bestanddel" omfatter ikke kun bygningens eller bygningsværkets bærende konstruktion, men også alle elementer, som installeres og udgør en integrerende del af bygningen eller bygningsværket eller installeres permanent heri, og som indgår i en helhed i den forstand, at bygningen eller bygningsværket ville være ufuldstændig(t) eller ændre karakter, hvis disse elementer ikke var til stede. Det præciseres i afsnit 2.2.3-2.2.4 nedenfor, i hvilket omfang disse elementer, der installeres i en bygning eller et bygningsværk, også betragtes som fast ejendom.

24 Da der kan opstå usikkerhed om internationalt farvand, skal det i denne forbindelse nævnes, at det åbne hav ifølge FN's havretskonvention er åbent for alle stater. Selv om ingen stat retsgyldigt kan underlægge nogen del af det åbne hav sin suverænitet, kan en stat (eller en person, der er underlagt dens jurisdiktion) udøve aktiviteter såsom boring, opmudring og udgravning af havbunden og undergrunden på det åbne hav. Dette arbejde vil vedrøre fast ejendom, selv om ingen har suverænitet over denne del af jorden.

67. Bygninger og bygningsværker betragtes kun som "fast ejendom", hvis de er fastgjort til eller i jorden, over eller under havoverfladen, og ikke let kan demonteres eller flyttes[25].

2.2.2.2. Skal en bygning, der ikke er fuldstændig, alligevel anses for en bygning i henhold til artikel 13b, litra b)?

68. Ifølge definitionen i momsdirektivets artikel 12, stk. 2, forstås der ved en "bygning" enhver grundfast konstruktion.

69. Uanset om en bygning er fuldstændig eller ej (monumenter fra fortiden kan f.eks. mangle tag eller vinduer), vil den stadig være omfattet af artikel 13b, litra b), forudsat at den er fastgjort til eller i jorden. Det gælder også for bygninger, der er under opførelse. De bliver til fast ejendom i forbindelse med byggeprocessen, når konstruktionen fastgøres til eller i jorden. Selv om konstruktionen ikke er egnet til beboelse eller anden anvendelse, betragtes den alligevel som fast ejendom.

70. Det samme gør sig gældende for bygningsværker. I momsgennemførelses-forordningen tales der således om bygninger og bygningsværker, hvorimod der i momsdirektivet kun tales om grundfaste konstruktioner. Uanset om konstruktionen betragtes som en bygning eller et bygningsværk, er det derfor spørgsmålet om, hvorvidt den pågældende konstruktion er fastgjort til eller i jorden, der afgør, om den betragtes som fast ejendom.

71. Det bemærkes, at formålet med litra c) og d) i artikel 13b (jf. de nærmere forklaringer i afsnit 2.2.3-2.2.4 nedenfor) er at vurdere, om og i hvilket omfang visse elementer, der installeres i en bygning eller et bygningsværk med henblik på at færdiggøre eller indrette denne bygning eller dette bygningsværk, også skal anses for at være fast ejendom. Selv om der mangler elementer med henblik på at færdiggøre eller indrette bygningen eller bygningsværket og gøre den/det egnet til beboelse eller anden anvendelse, er det ikke til hinder for, at disse konstruktioner anses for at være fast ejendom.

2.2.2.3. Hvad menes der med "fastgjort til eller i jorden, over eller under havoverfladen", og "som ikke let kan demonteres eller flyttes"?

72. To betingelser skal være opfyldt på samme tid: Bygningen eller bygningsværket 1) skal være fastgjort til eller i jorden, over eller under havoverfladen, og 2) den/det må ikke let kunne demonteres eller flyttes.

73. Betingelsen om, at konstruktionen skal være "fastgjort til eller i jorden", er uløseligt forbundet med betingelsen om, at den skal være fastgjort på en sådan måde, at den "ikke let kan demonteres eller flyttes".

74. Det er klart, at bygninger eller bygningsværker, som kræver, at der etableres en større infrastruktur for at forankre dem til jorden, opfylder disse kriterier, men mindre klart, når der hersker tvivl om bygningens eller bygningsværkets karakter eller den måde, hvorpå den/det fastgøres til jorden. Det ses bl.a. af Leichenich-dommen[26], som vedrørte en husbåd, der blev anvendt som restaurant og diskotek, og af Maierhofer-dommen[27], som vedrørte bygninger opført af præfabrikerede elementer, der skulle fjernes og genanvendes på en anden ejendom.

25 Jf. Domstolens domme i sag C-315/00, Rudolf Maierhofer, og sag C-532/11, Leichenich.

26 Jf. Domstolens dom i sag C-532/11, Leichenich.

27 Jf. Domstolens dom i sag C-315/00, Rudolf Maierhofer.

75. En bygning eller et bygningsværk kan fastgøres til eller i jorden på forskellige måder, bl.a. ved hjælp af et bindemiddel såsom cement eller en forankring såsom reb, kæder, bolte eller ankre.

76. Vurderingen af, om en bygning eller et bygningsværk skal anses for at være fast ejendom, skal imidlertid først og fremmest baseres på, om den/det let kan demonteres eller flyttes.

77. Ifølge EU-Domstolens praksis er det ikke nødvendigt, at en bygning eller et bygningsværk er uløseligt forbundet med jorden, for at den/det kan anses for at være fast ejendom[28]. Det er i stedet nødvendigt at kontrollere, om de anordninger, der skal fiksere konstruktionen, kan fjernes uden en betydelig indsats og betydelige omkostninger.

78. I visse tilfælde, hvor det påtænkes kun at anvende dem på ét sted, kan genstande, der i sagens natur er løsøre (f.eks. præfabrikerede huse, kiosker, boder, både og campingvogne), være fastgjort til jorden på en sådan måde, at disse konstruktioner reelt er stationære. Selv om de er "mobile" og i princippet vil kunne flyttes efterfølgende, bør de betragtes som fast ejendom, eftersom den stationære konstruktion ikke let kan demonteres eller flyttes. Efter Domstolens opfattelse kan fikseringsanordninger ikke let demonteres, hvis de ikke kan demonteres uden en betydelig indsats og betydelige omkostninger[29].

79. Udtrykket "let kan demonteres eller flyttes" kan være vanskeligt at anvende i praksis, da adverbiet "let" er et ret subjektivt og uspecifikt begreb, der i visse tilfælde kræver en individuel vurdering.

80. Med grundlag i det fysiske kriterium ("uden en betydelig indsats") og det økonomiske kriterium ("uden betydelige omkostninger"), som Domstolen har fastsat for vurderingen af dette aspekt, kan der imidlertid tages hensyn til følgende objektive kriterier[30]:

- behovet for faglige kompetencer – dvs. værktøj, udstyr og knowhow mv., som kræves for faktisk at demontere eller flytte bygningen eller bygningsværket, herunder de midler, der er nødvendige for at demontere eller flytte den/det (anvendelse af en kran, en anhænger, en lastbil osv.)
- omkostningerne ved hele den transaktion/ydelse, der består i at demontere eller fjerne bygningen eller bygningsværket, sammenlignet med værdien af det, der faktisk demonteres eller flyttes
- den tid, det tager at demontere eller flytte bygningen eller bygningsværket
- den omstændighed, at bygningen eller bygningsværket ødelægges eller bliver væsentligt mindre værd, fordi den/det flyttes eller demonteres.

81. Ud over disse kriterier kan den påtænkte og/eller faktiske anvendelse af konstruktionen på enten ét eller flere steder også være relevant i denne sammenhæng. Eksempelvis bør mobile snackbarer, der midlertidigt er placeret på det samme sted, ikke betragtes som fast ejendom, uanset om de er fastgjort til jorden, hvis forankringen til jorden blot er tilstrækkelig til at fastgøre dem i den periode, hvor de er i brug, men der reelt er tale om midlertidige konstruktioner, som let kan flyttes eller demonteres. Hvis de derimod kun anvendes til udøvelse af erhvervsvirksomhed på ét sted, kan det antages, at de ikke let kan demonteres

28 Jf. Domstolens domme i sag C-532/11, Leichenich, præmis 23, og sag C-315/00, Rudolf Maierhofer, præmis 33.

29 Jf. Domstolens dom i sag C-532/11, Leichenich, præmis 23.

30 Det skal bemærkes, at disse kriterier ikke er udtømmende. Afhængig af situationen kan et af kriterierne være mere præcist end de øvrige, eller det kan være nødvendigt at opfylde visse kriterier på samme tid.

eller flyttes, fordi deres forankring til jorden er tilstrækkelig til at fiksere dem i en længere periode.

82. Når det påtænkes kun at anvende en genstand på ét sted, kan det derfor indikere, at den er "stationær", men det er ikke et tilstrækkeligt kriterium til at afgøre, om en konstruktion skal betragtes som "fast ejendom". Det er nødvendigt at kontrollere, om denne konstruktion er fastgjort til eller i jorden på en sådan måde, at den ikke let kan demonteres eller flyttes.

Artikel 13b, litra c) ethvert element, der **er installeret og som udgør en integrerende del af en bygning** eller et bygningsværk, **uden hvilket den pågældende bygning eller det pågældende bygningsværk er ufuldstændig(t)**, f.eks. døre, vinduer, tage, trapper og elevatorer

2.2.3. Hvad omfatter artikel 13b, litra c)?

83. Ifølge denne bestemmelse anses ethvert element, der er installeret i en bygning eller et bygningsværk, for at være fast ejendom, hvis det udgør en integrerende del af denne bygning eller dette bygningsværk. Med "integrerende" menes, at bygningen eller bygningsværket ikke ville være fuldstændig(t) uden dette element.

84. Denne bestemmelse medfører, at ethvert element, der ellers ville være en løsøregenstand, betragtes som fast ejendom, alene fordi det udgør en integrerende del af en bygning eller et bygningsværk.

2.2.3.1 Hvornår udgør et element, der er installeret i en bygning eller et bygningsværk, en integrerende del heraf?

85. Som nævnt i punkt 66 ovenfor skal alle bestanddele af en bygning eller et bygningsværk anses for at være fast ejendom. Ud over bygningens eller bygningsværkets hovedkonstruktion skal visse elementer, der er installeret i denne bygning eller dette bygningsværk, også betragtes som fast ejendom, når de udgør en integrerende del heraf.

86. Når et element installeres i en bygning eller et bygningsværk som omhandlet i artikel 13b, litra c), betyder det, at det anbringes eller fastgøres på en sådan måde, at det er klar til brug i denne bygning eller dette bygningsværk. Elementet er som regel forankret eller fastgjort til bygningen eller bygningsværket, eller det kan blot være anbragt i den/det, og det vil ofte kunne fjernes eller udskiftes.

87. Det afhænger selvfølgelig af bygningens eller bygningsværkets karakter, om de installerede elementer skal betragtes som elementer, uden hvilke denne bygning eller dette bygningsværk anses for at være ufuldstændig(t).

88. Det er konstruktionens anvendelse og formål, der afgør, hvilke elementer der udgør en integrerende del af den. Hvis en bygning f.eks. anvendes til beboelse, skal elementer såsom døre og vinduer, der er installeret i denne bygning, anses for at indgå i en helhed sammen med denne bygning, fordi disse elementer er nødvendige for, at bygningen kan betragtes som en bolig. Disse elementer vil ikke nødvendigvis svare til dem, der kræves i en lagerbygning eller fabrik eller i bygningsværker som elværker, broer eller tunneller. I visse tilfælde vil der være behov for specifikke elementer for at gøre bygningen eller bygningsværket egnet til en bestemt anvendelse (f.eks. et udsugningsanlæg på en fabrik eller sikringsanordninger i et fængsel).

89. For at afgøre, om en bygning eller et bygningsværk kan betragtes som fast ejendom, skal det derfor undersøges, om selve bygningens eller bygningsværkets karakter uden disse elementer (dvs. hvis de blev fjernet) ændres på en sådan måde, at den/det ikke vil kunne opfylde den tilsigtede funktion.

90. Elementer, udstyr eller maskiner, som ikke mister deres individuelle karakter eller strukturelle integritet, er imidlertid – uanset om de er forankret til bygningen eller bygningsværket eller ej – blot udstyr i en bygning eller et bygningsværk, som også er fuldstændig(t) uden disse elementer. Disse elementer kan dog alligevel betragtes som fast ejendom, hvis det ikke er muligt at fjerne dem, uden at det fører til ødelæggelse eller ændring af den bygning eller det bygningsværk, som de er installeret i, som omhandlet i artikel 13b, litra d) (jf. i denne forbindelse den nærmere præcisering i afsnit 2.2.4 nedenfor).

91. De eksempler, der er nævnt i artikel 13b, litra c), vedrører de kompletterende bygningsdele, uden hvilke visse bygninger eller bygningsværker anses for at være ufuldstændige. Kompletterende bygningsdele er elementer, som ikke installeres som bygningens eller bygningsværkets bærende konstruktion (de bidrager ikke i sig selv til bygningens eller bygningsværkets styrke eller stabilitet), men for at færdiggøre eller indrette bygningen eller bygningsværket. Disse kompletterende bygningsdele skal betragtes som fast ejendom, såfremt de bidrager til at gøre bygningens eller bygningsværkets hovedkonstruktion fuldstændig, således at den/det kan anvendes til det tilsigtede formål. Ud over de eksempler, der er nævnt i artikel 13b, litra c), kan der henvises til kompletterende bygningsdele, som monteres på den bærende konstruktion, bl.a. i form af isolering, skillevægge, vægge og gulvbelægninger. Det samme gælder for el-, vvs-, ventilations- eller varmeinstallationer ud over de primære installationer, der er omfattet af litra b). Alle disse elementer har til formål at forbedre (eller effektivisere) bygningens eller bygningsværkets anvendelse eller udnyttelse som bygning eller bygningsværk.

92. Det skal påpeges, at selv om et element udgør en integrerende del af en bygning eller et bygningsværk, betyder det ikke, at bygningen eller bygningsværket ikke vil blive betragtet som fast ejendom uden dette element. Det betyder, at når først disse elementer er installeret i bygningen eller bygningsværket, skal de også betragtes som fast ejendom, eftersom de gør bygningen eller bygningsværket fuldstændig(t). Et hus uden døre eller vinduer vil ganske vist blive opfattet som et hus, men når først der er installeret døre og vinduer, medvirker de til at gøre huset fuldstændigt, dvs. til at gøre huset beboeligt, og de bør derfor betragtes som fast ejendom.

93. I forbindelse med specifikke bygningsværker afhænger konklusionen om, at et element udgør en integrerende del af bygningsværket, især af spørgsmålet om, hvorvidt installeringen af elementet er afgørende eller meget vigtig for, at denne type bygningsværk kan betegnes som sådan. Det er tilfældet, hvis bygningsværket vil være ubrugeligt uden dette element. I en vindmøllepark udgør de generatorkomponenter (f.eks. vingerne), der er installeret i en vindmølle, som er fastgjort til jorden, eksempelvis integrerende dele af dette bygningsværk, uden hvilket vindmøllen ville være ufuldstændig.

94. Det vil derfor være passende at anvende følgende regel: Et element, der er installeret i en bygning eller et bygningsværk, anses for at udgøre en integrerende del af bygningen eller bygningsværket, hvis det bidrager til at gøre bygningen eller bygningsværket fuldstændig(t) i betragtning af de almindelige kendetegn ved en bygning eller et bygningsværk og den funktion, som denne bygning eller dette bygningsværk skal opfylde.

Artikel 13b, litra d) ethvert element, udstyr eller maskine, der **permanent er installeret** i en bygning eller et bygningsværk, og **som ikke kan flyttes, uden at bygningen eller bygningsværket ødelægges eller ændres**.

2.2.4. Hvad omfatter artikel 13b, litra d)?

95. Ifølge denne bestemmelse anses ethvert element eller udstyr eller enhver maskine, der permanent er installeret i en bygning eller et bygningsværk, for at være fast ejendom, hvis det ikke kan flyttes, uden at bygningen eller bygningsværket ødelægges eller ændres.

96. Selv om der henvises specifikt til udstyr og maskiner, vil ethvert andet element også kunne falde ind under denne bestemmelse.

97. Denne bestemmelse medfører, at ethvert element, der ellers ville være en løsøregenstand, betragtes som fast ejendom, alene fordi det er permanent installeret i en bygning eller et bygningsværk på en sådan måde, at det ikke kan flyttes, uden at bygningen eller bygningsværket ødelægges eller ændres.

98. Det forklares i punkt 86 ovenfor, hvad der skal forstås ved elementer, der er "installeret".

2.2.4.1. Hvad menes der med udtrykket "permanent installeret" i henhold til artikel 13b, litra d)?

99. Brugen af udtrykket "permanent installeret" skal ikke nødvendigvis opfattes som en betingelse for anvendelsen af artikel 13b, litra d), men snarere som et middel til at forstå, under hvilke omstændigheder et element, der er installeret i en bygning eller et bygningsværk, kan føre til ødelæggelse eller ændring af denne bygning eller bygningsværk, hvis det fjernes herfra. Det er ved anvendelsen af artikel 13b, litra d), afgørende, om det forårsager en vis skade på en bygning eller et bygningsværk, at et element, der er installeret fast i denne bygning eller dette bygningsværk, fjernes. Med "permanent installeret" menes derfor elementer, som er installeret med et bestemt formål i en bygning eller et bygningsværk, og som skal kunne holde i længere tid eller forblive uændrede.

100. Ordet "permanent" kan enten fortolkes subjektivt baseret på den pågældendes hensigt om at installere elementet permanent eller objektivt, dvs. ud fra det tidsrum, hvor elementet er installeret. Hensigten er et nyttigt begreb til at afgøre fra starten, om elementet installeres med det formål at "fastgøre" det til bygningen eller bygningsværket, om ikke for altid så i hvert fald i dets normale økonomiske levetid. Det er denne forankring, der skal gøre det umuligt at fjerne elementet, uden at det medfører, at bygningen eller bygningsværket ødelægges eller ændres.

101. I forbindelse med elementer, som er installeret i bygninger eller bygningsværker, der anvendes til økonomisk virksomhed, vil det være bedst at anvende det objektive kriterium til at afgøre, hvilke typer elementer der kan være installeret permanent. Industriudstyr eller -maskiner har en kortere økonomisk levetid/brugstid end de bygninger eller bygningsværker, hvori de anvendes. Med "permanent" menes der i denne sammenhæng, at elementerne anvendes i et vist tidsrum i forbindelse med den økonomiske virksomhed, hvortil de er anskaffet.

2.2.4.2. Hvordan vurderes det, om en bygning eller et bygningsværk er ændret eller ødelagt?

102. Udstyr, en maskine eller ethvert andet element kan som nævnt installeres permanent i en bygning eller et bygningsværk, men det afgørende spørgsmål med hensyn til den permanente karakter er, om den/det kan fjernes, uden at den

bygning eller det bygningsværk, som den/det er installeret i, ødelægges eller ændres. Det er derfor nødvendigt at afklare, hvad der menes med "ødelægges" og "ændres".

103. Med ødelæggelse og ændring af en bygning eller et bygningsværk som omhandlet i artikel 13b, litra d), sigtes der både til den del af bygningen eller bygningsværket, som elementet er forankret til, og til den øvrige del af bygningen eller bygningsværket.

104. I forbindelse med bygninger og bygningsværker menes der med "ødelæggelse" sædvanligvis en handling eller proces, som forårsager en sådan skade, at de ikke længere findes eller ikke kan repareres.

105. Det vil ikke være særlig vanskeligt at bedømme, om en bygning eller et bygningsværk ødelægges, fordi et element eller udstyr eller en maskine, der permanent er installeret i bygningen eller bygningsværket, flyttes. Det må dog ikke glemmes, at elementer, "der permanent er installeret" i en bygning eller et bygningsværk, ikke nødvendigvis er elementer, som er forankret til bygningen eller bygningsværket ved hjælp af et beslag, en klemme eller en anden form for forankring. En industrimaskine, der som følge af sine egenskaber (dimensioner, vægt osv.) er installeret permanent på en fabrik, vil eksempelvis føre til ødelæggelse af (en del af) fabrikken, når den fjernes (det kan f.eks. være nødvendigt at fjerne taget eller ødelægge en væg for at få maskinen ud).

106. Udtrykket "ødelægges" omfatter derfor situationer, hvor bygningen eller bygningsværket påføres alvorlig skade eller undergår en væsentlig fysisk ændring, fordi et element, der permanent er installeret i den/det, fjernes.

107. En "ændring" er mindre drastisk. Der er som regel tale om en forholdsvis beskeden, men væsentlig ændring af karakteren eller beskaffenheden.

108. Når noget fastgøres til og dernæst frigøres fra en bygning eller et bygningsværk, svarer det teknisk set til en ændring. En mindre skade eller forandring er imidlertid ikke tilstrækkelig til, at artikel 13b, litra d), finder anvendelse. Det kræver, at bygningen eller bygningsværket er ændret i væsentlig grad.

109. Ændringen vil selvfølgelig være uvæsentlig, hvis der blot er tale om elementer, som hænger på væggen eller fastgjort med søm eller skruer i underlaget eller væggene, og som kun efterlader spor eller mærker (dvs. monteringshuller) på underlaget eller væggene, der er lette at skjule eller reparere, hvis de fjernes.

110. En maskine, der er boltet fast til gulvet i en fabrik for at forhindre, at den bevæger sig under produktionen, vil eksempelvis kunne fjernes blot ved at fjerne boltene fra gulvet. Det vil naturligvis kunne ses på gulvet, at boltene er blevet fjernet, men det vil ikke ødelægge bygningen i væsentlig grad.

111. Den indsats eller tid eller de omkostninger, der kræves for at reparere bygningen eller bygningsværket, kan være med til at indikere, om ændringen er væsentlig eller ej. En anden indikator kan være, at elementet ikke kan fjernes, uden at det selv tager skade. Det vil f.eks. være tilfældet, hvis elementet er nødt til at blive repareret efter flytningen, mister sin værdi eller ikke længere tjener noget formål eller det samme formål.

112. Elementet falder kun inden for anvendelsesområde for artikel 13b, litra d), hvis dets forankring til bygningen eller bygningsværket er stærk nok til at skabe en helhed, der opfylder en bestemt funktion uafhængigt af bygningen, og hvis dets fjernelse vil forårsage betydelig skade på bygningen eller bygningsværket og eventuelt på selve det element, der fjernes.

2.2.4.3. Hvilket samspil er der mellem litra b), c) og d) i artikel 13b?

113. Som nævnt i punkt 46 ovenfor skal de fire kategorier, der er beskrevet i artikel 13b, ikke anses for at udelukke hinanden, eftersom nogle goder kan falde ind under mere end en kategori.

114. I modsætning til litra b) i artikel 13b, som vedrører opførte bygninger eller bygningsværker, og som omfatter elementer, der er "integreret" i bygningen eller bygningsværket i forbindelse med dens/dets opførelse/renovering/ombygning (f.eks. mursten, cement, beton, søjler og bjælker), omfatter litra c) elementer, der er "installeret" i bygningen eller bygningsværket (det forklares i punkt 86 ovenfor, hvad der menes med, at et element er installeret).

115. "Integrerede" elementer indgår i en bygnings eller et bygningsværks konstruktion (vægge, gulve, bærende bygningsdele osv.). "Integrerede" elementer omfatter også dele, der indgår i en bygnings eller et bygningsværks infrastruktur eller grundstruktur, herunder de vigtigste vvs-installationer (f.eks. kloaksystemer, vandledninger, kloaktilslutninger og drænsystemer), de vigtigste opvarmnings-/afkølings-/ventilationsinstallationer (f.eks. varme-/køleledninger og ventilations-kanaler), de vigtigste elinstallationer (indvendig ledningsføring) og de vigtigste automateriseringssystemer i boliger/bygninger.

116. "Installerede" elementer indgår ikke i en bygnings eller et bygningsværks hovedkonstruktion, selv om de kan udgøre en integrerende del heraf. Hensigten med dem er at gøre bygningens eller bygningsværkets hovedkonstruktion fuldstændig, således at den/det kan anvendes til det tilsigtede formål.

117. Elementer, udstyr eller maskiner som omhandlet i litra d) er elementer, der opfylder en bestemt opgave eller funktion, uanset hvilken bygning eller hvilket bygningsværk de er placeret i. Selv om de er fysisk forankret til den faste ejendom, er hensigten med dem ikke at forbedre den faste ejendoms anvendelse eller udnyttelse (hvilket er tilfældet for de elementer, der er omhandlet i artikel 13b, litra b)), men at opfylde et bestemt formål.

118. Anvendelsesområderne for litra c) og d) kan dog også være sammenfaldende, eftersom installationen af et element i visse tilfælde både vil være omfattet af litra c) og litra d). Det sker, når elementer udgør integrerende dele af en bygning eller et bygningsværk og ikke kan flyttes, uden at bygningen eller bygningsværket ødelægges eller ændres (f.eks. marmortrapper i et hus, et indbygget skab eller et indbygget køkken).

119. Elementet skal derfor kun anses for at være fast ejendom, hvis det vil påvirke en bygnings eller et bygningsværks karakter eller fysiske integritet, at elementet fjernes fra denne bygning eller dette bygningsværk.

120. Installation af elementer som f.eks. solpaneler i specifikke dele af en bygning eller et bygningsværk kan give anledning til usikkerhed. Da der kan forekomme forskellige situationer afhængig af, hvordan disse elementer installeres, vil det være nødvendigt at undersøge omstændighederne nærmere for at afgøre, om de er installeret i overensstemmelse med kriterierne i artikel 13b.

121. Solpaneler vil som regel være omfattet af artikel 13b, litra b), fordi de indgår i bygningens infrastruktur. For at de kan opfylde deres bestemte formål, som er at fremstille elektricitet eller varme, er de nødt til at være integreret i bygningens eller bygningsværkets el- eller varmeinstallationer. Når solpaneler er monteret på en bygning eller et bygningsværk, men ikke indgår i dens/dets infrastruktur, vil det være nødvendigt at afgøre, om betingelserne i artikel 13b, litra c) eller d), er opfyldt.

122. Det hænder som nævnt, at goder er omfattet af mere end en bestemmelse i artikel 13b. Når der f.eks. er monteret solpaneler på taget af en bygning eller et bygningsværk, kan de således også være omfattet af artikel 13b, litra c), hvis de bliver en del af taget i den forstand, at de er integreret i det eller anvendes som tag. Det samme gælder for vinduer med solpaneler. Solpanelvægge vil normalt være omfattet af artikel 13b, litra b), fordi de udgør en del af bygningen.

123. Hvis der opstår tvivl i en konkret situation, hvor der er installeret et element i en bygning eller et bygningsværk, skal der foretages en individuel vurdering, som kan baseres på følgende ræsonnement: Indgår elementet i den konstruktion, der er omhandlet i litra b), er det en integrerende del af denne konstruktion som omhandlet i litra c), eller er det permanent installeret heri som omhandlet i litra d)?

2.3. Definition af ydelser, der har "tilstrækkelig direkte tilknytning" til fast ejendom

Artikel 31a

2.3.1. Hvilket samspil er der mellem artikel 31a, stk. 1, artikel 31a, stk. 2, og artikel 31a, stk. 3? Hvordan skal de forstås overordnet set?

124. Formålet med artikel 31a er at bidrage til at identificere ydelser i forbindelse med fast ejendom som omhandlet i momsdirektivets artikel 47. Artikel 31a, stk. 1, beskriver, hvilke ydelser der betragtes som ydelser i forbindelse med fast ejendom. Artikel 31a, stk. 2, indeholder en liste med eksempler på ydelser, der anses for at være knyttet til fast ejendom og derfor er omfattet af momsdirektivets artikel 47. Artikel 31a, stk. 3, viser en liste med eksempler på ydelser, der **ikke** anses for at være knyttet til fast ejendom og derfor ikke er omfattet af momsdirektivets artikel 47.

125. Det bør afgøres, om en ydelse anses for at have tilknytning til fast ejendom, på følgende måde:

- tjek, om ydelsen er nævnt i artikel 31a, stk. 2 – i bekræftende fald er den omfattet af momsdirektivets artikel 47
- undersøg, om ydelsen er udelukket fra anvendelsen af momsdirektivets artikel 47 i henhold til artikel 31a, stk. 3
- kontroller, om ydelsen opfylder et af de kriterier, der er angivet i artikel 31a, stk. 1, såfremt den ikke er opført på en af de to lister.

126. Opbygningen af artikel 31a og samspillet mellem artikel 31a, stk. 1, artikel 31a, stk. 2, og artikel 31a, stk. 3, skyldes den historiske baggrund for denne bestemmelse og ønsket om at forbedre retssikkerheden i forbindelse med en lovgivning, hvor der er store forskelle mellem medlemsstaternes nationale regler.

127. Det skal påpeges, at de eksempler, der er nævnt i artikel 31a, stk. 2, og artikel 31a, stk. 3, stammer fra drøftelser i Momsudvalget, hvor medlemsstaterne besluttede, at der skulle udarbejdes en række retningslinjer på ad hoc-basis på grund af afvigende fortolkninger og risici for dobbeltbeskatning eller manglende beskatning.

128. Rådet har i forbindelse med vedtagelsen af momsgennemførelsesforordningen gennemgået Momsudvalgets retningslinjer på ny og finder, at de udgør et godt redskab til at illustrere, hvad der menes med artikel 31a, stk. 1, og opregne de tilfælde, der nu er omfattet af artikel 31a, stk. 2, og artikel 31a, stk. 3.

129. Det er vigtigt at være opmærksom på, at artikel 31a, stk. 2, ikke begrænser anvendelsesområdet for artikel 31a, stk. 1 – den beskriver blot en række situationer, hvor EU-lovgiver mener, at kravet om tilknytning til fast ejendom er opfyldt.

130. Det skal endelig understreges, at det kun er muligt at anvende reglerne ensartet, hvis der ses bort fra begreber i national ret[31] på momsområdet. Dette er vigtigt for at undgå dobbeltbeskatning eller manglende beskatning.

Artikel 31a, stk. 1. Ydelser i forbindelse med fast ejendom som omhandlet i artikel 47 i direktiv 2006/112/EF omfatter kun ydelser, som har tilstrækkelig direkte tilknytning til den pågældende ejendom. Ydelser anses for at have tilstrækkelig direkte tilknytning til fast ejendom i følgende tilfælde:

a) når de hidrører fra en fast ejendom, og den pågældende ejendom udgør en bestanddel af ydelsen og er central og væsentlig for de leverede ydelser

b) når de leveres til eller er rettet mod en fast ejendom og tager sigte på en juridisk eller fysisk ændring af den pågældende faste ejendom.

2.3.2. Hvordan vurderes begrebet "tilstrækkelig direkte tilknytning"?

131. Det må ikke glemmes, at reglen i momsdirektivets artikel 47 er en særlig regel og ikke en undtagelse fra de almindelige regler i artikel 44 og 45. Den bør anvendes ud fra en objektiv vurdering af de betingelser, der er fastsat i momsdirektivet og momsgennemførelsesdirektivet[32] (jf. også afsnit 1.4 i del 1). Denne fremgangsmåde afspejler den logik, som ligger til grund for reglerne om leveringsstedet, og som skal sikre, at beskatningen sker på det sted, hvor ydelsen forbruges[33].

132. En ydelse skal have tilstrækkelig direkte tilknytning til fast ejendom for at være omfattet af momsdirektivets artikel 47. Da mange ydelser knytter sig til fast ejendom på den ene eller den anden måde, må det erkendes, at en fjern eller sekundær tilknytning ikke er tilstrækkelig til, at disse ydelser kan henføres til anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 47[34].

133. Det følger heraf, at vurderingen af, om der foreligger en "tilstrækkelig direkte tilknytning" mellem den leverede ydelse og den faste ejendom, skal foretages på en objektiv måde baseret på de kriterier, der er fastsat i artikel 31a, stk. 1, litra a) og b).

134. Kriterierne i litra a) omfatter ydelser, hvor resultatet hidrører fra den faste ejendom (f.eks. forpagtning af en bygning eller opnåelse af ret til at fiske i et afgrænset område), hvorimod den faste ejendom i litra b) udgør midtpunktet for den ydelse, der præsteres i forbindelse med den (f.eks. reparation af en bygning). Yderligere oplysninger om, hvordan kriterierne i artikel 31a, stk. 1, litra a) og b), skal forstås, kan ses i afsnit 2.3.6 og 2.3.7 nedenfor. Ydelsen skal under alle

31 Jf. generaladvokat Trstenjaks forslag til afgørelse i sag C-37/08, RCI Europe, navnlig punkt 50.

32 Jf. Domstolens domme i sag C-166/05, Heger Rudi, og sag C-41/04, Levob Verzekeringen og OV Bank, samt generaladvokat Trstenjaks forslag til afgørelse i sag C-37/08, RCI Europe, navnlig punkt 73.

33 Jf. Domstolens dom i sag C-37/08, RCI Europe, præmis 39.

34 Jf. f.eks. Domstolens domme i sag C-166/05, Heger Rudi, præmis 23 og 24, og sag C-37/08, RCI Europe, præmis 36.

omstændigheder være forbundet med en eller flere specifikke faste ejendomme[35] (jf. også afsnit 1.7 ovenfor).

2.3.3. Kan kriteriet om "tilstrækkelig direkte tilknytning" opfyldes af ydelser, der præsteres på afstand/på et andet sted?

135. Spørgsmålet om, hvorvidt ydelser der præsteres på et andet sted/på afstand, kan anses for at være knyttet til fast ejendom, afhænger af den pågældende ydelses specifikke karakter. At ydelsen (helt eller delvis) præsteres på afstand er ikke som sådan til hinder for, at ydelsen har tilstrækkelig direkte tilknytning til fast ejendom. Den enkelte sag skal bedømmes objektivt under hensyntagen til de faktiske omstændigheder, der gør sig gældende, definitionen af fast ejendom i artikel 13b og bestemmelserne i artikel 31a.

2.3.4. Har ydelsesmodtagerens status nogen betydning for kvalificeringen af de ydelser, der leveres?

136. Ydelsesmodtagerens status (dvs. om modtageren ejer den faste ejendom eller ej) har ingen betydning for, hvordan selve ydelsen skal kvalificeres. Dette afhænger alene af den pågældende ydelses karakter og objektive karakteristika. Det er f.eks. klart, at en ydelse, der består i reparation af en bolig eller et bygningsværk, er knyttet til den faste ejendom, uanset om ydelsen leveres til ejeren, lejeren eller en anden beboer i boligen eller til en anden leverandør i en transaktionskæde (i tilfælde af underentreprise).

137. Det har heller ingen betydning for anvendelsen af momsdirektivets artikel 47, om modtageren er en virksomhed eller en endelig forbruger. Modtagerens status bør derfor ikke påvirke kvalificeringen af de ydelser, der leveres.

2.3.5. Har det nogen betydning for ydelsernes kvalificering, hvor ydelsesmodtageren befinder sig?

138. Dette spørgsmål må besvares på samme måde som det ovenstående spørgsmål. Det er ydelsens karakter, der er afgørende, og ikke det sted, hvor ydelsesmodtageren befinder sig. Den momsmæssige behandling af ydelsen kan ikke afhænge af, om ejendommen ligger i det land, hvor ejendommens ejer er etableret, eller ej. Den enkelte ydelse skal bedømmes under hensyntagen til de faktiske omstændigheder, der gør sig gældende.

2.3.6. Hvordan skal artikel 31a, stk. 1, litra a), forstås?

139. Det fremgår af artikel 31a, stk. 1), litra a), at ydelser i forbindelse med fast ejendom skal hidrøre fra en specifik ejendom, som udgør en bestanddel, der er central og væsentlig for den ydelse, der skal leveres. Det er ikke muligt at præstere en sådan ydelse uden den underliggende ejendom, hvilket betyder, at ydelsen skal udføres i forbindelse med en specifik fast ejendom[36]. Resultatet af en ydelse skal hidrøre fra den pågældende faste ejendom. Ydelsen hidrører med andre ord fra den faste ejendom, når ejendommen anvendes til at præstere ydelsen, og såfremt ejendommen udgør den vigtigste og dominerende bestanddel af denne ydelse[37].

35 Jf. Domstolens dom i sag C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, præmis 34 og 35.

36 Jf. også forklaringen om den specifikke del af jorden i afsnit 2.2.1.1 og afsnit 1.7.

37 Jf. Domstolens dom i sag C-166/05, Heger Rudi.

2.3.7. Hvordan skal artikel 31a, stk. 1, litra b), forstås?

140. Ydelser anses for at have tilstrækkelig direkte tilknytning til fast ejendom, når de leveres til eller er rettet mod en fast ejendom og tager sigte på en juridisk eller fysisk ændring af den pågældende faste ejendom. De skal med andre ord fokusere på at ændre den faste ejendoms retlige status og/eller fysiske karakteristika.

141. En juridisk ændring af en fast ejendom omfatter enhver ændring af denne ejendoms retlige situation.

142. Der henvises i artikel 31a, stk. 1, litra b), til en fysisk ændring uden nærmere præcisering. Det må derfor kunne antages, at enhver fysisk ændring af en fast ejendom er tilstrækkelig til at falde ind under denne bestemmelse (herunder ydelser, der har til formål at forhindre fysiske ændringer). Der gøres opmærksom på, at udtrykket "fysisk ændring" i artikel 31a, stk. 1, litra b), ikke skal forstås sådan, at det kun omfatter væsentlige ændringer. Selv mindre forandringer, der medfører en fysisk ændring af en fast ejendom (dvs. forandringer, der ikke ændrer den faste ejendoms beskaffenhed), vil med andre ord være omfattet af artikel 31a, stk. 1, litra b) (f.eks. vedligeholdelse eller rengøring af veje, tunneller, broer og bygninger).

2.3.8. Er artikel 31a, stk. 1, litra a), og artikel 31a, stk. 1, litra b), kumulative?

143. De to bestemmelser i artikel 31a, stk. 1, litra a), og artikel 31a, stk. 1), litra b), **er ikke** kumulative. Nogle ydelser vil i praksis opfylde kriterierne i begge bestemmelser, men det er tilstrækkeligt, at kravene i en af disse bestemmelser er opfyldt, for at en ydelse kan anses for at være knyttet til fast ejendom.

144. Som det forklares i afsnit 2.3.1, bør ydelsen kun vurderes ud fra kriterierne i artikel 31a, stk. 1, hvis denne ydelse ikke er opført på en af de to lister, der er indeholdt i artikel 31a, stk. 2, og artikel 31a, stk. 3.

2.4. Konkrete eksempler på ydelser, der er knyttet til eller ikke knyttet til fast ejendom

Artikel 31a, stk. 2. Stk. 1 omfatter **navnlig** følgende:

2.4.1. Er listen i artikel 31a, stk. 2, vejledende eller udtømmende?

145. Listen i artikel 31a, stk. 2, er kun vejledende og indeholder efter sin ordlyd ("navnlig") en række eksempler på specifikke ydelser, som EU-lovgiver har betragtet som ydelser i forbindelse med fast ejendom som omhandlet i momsdirektivets artikel 47. Den forbedrer således retssikkerheden i mange almindelige scenarier.

146. Artikel 31a, stk. 2, begrænser ikke den generelle definition af begrebet ydelser i forbindelse med fast ejendom, som gives i artikel 31a, stk. 1. Specifikke situationer, som ikke er nævnt udtrykkeligt i artikel 31a, stk. 2, litra a)-q), eller i artikel 31a, stk. 3, bør derfor vurderes individuelt efter de kriterier, der er fastsat i artikel 31a, stk. 1.

147. Ud fra samme tankegang har EU-lovgiver i artikel 31a, stk. 3, også opstillet en vejledende liste over ydelser, der ikke skal anses for at være knyttet til fast ejendom (jf. afsnit 2.3.1 ovenfor).

I de følgende forklaringer fokuseres der af forenklings- og klarhedshensyn såvel på den positive som på den negative definition af visse sammenlignelige scenarier, når disse scenarier både er nævnt i artikel 31a, stk. 2, og i artikel 31a, stk. 3.

2.4.2. Udarbejdelse af tegninger (artikel 31a, stk. 2, litra a), og artikel 31a, stk. 3, litra a))

Artikel 31a, stk. 2, litra a) **udarbejdelse af tegninger** for en bygning eller en del af en bygning, der er bestemt for en bestemt jordlod, uanset om bygningen bliver opført

Artikel 31a, stk. 3, litra a) udarbejdelse af tegninger for en bygning eller en del af en bygning, når bygningen ikke er bestemt for en bestemt jordlod

2.4.2.1. Hvilke regler gælder der for undersøgelser vedrørende en fast ejendom, hvis beliggenhed endnu ikke er kendt?

148. Den indledende fase i et byggeri kan foregå i flere trin (f.eks. skitseprojektering og gennemførelse af geotekniske undersøgelser), der er mere eller mindre tæt forbundet med den faste ejendom. Visse ydelser i den indledende fase kan leveres, inden den faste ejendoms konkrete beliggenhed er kendt eller afgjort.

149. Under sådanne omstændigheder, hvor der leveres ydelser, som ikke er knyttet til en jordlod eller en specifik ejendom, kan ydelserne ikke anses for at have tilstrækkelig tilknytning til fast ejendom og falder uden for anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 47. Sådanne ydelser pålægges afgift ifølge de relevante almindelige leveringsstedsregler for B2B eller B2C afhængig af, om de leveres til en erhvervskunde eller en endelig forbruger, medmindre der gælder andre særlige regler. Det er kun ydelser i forbindelse med en fast ejendom, hvis beliggenhed er identificeret på det tidspunkt, hvor ydelsen leveres, der kan henføres til artikel 47's anvendelsesområde (jf. også forklaringerne i afsnit 1.7 ovenfor).

150. Selv om ydelser såsom udarbejdelse af tegninger ikke udmøntes i et byggeri, og der ikke opføres nogen bygning, kan disse ydelser alligevel anses for at være knyttet til fast ejendom, forudsat at de blev leveret med sigte på en klart identificeret beliggenhed. Dette kan også være tilfældet, når tjenesteyderen deltager i en udbudsprocedure, men ikke får tildelt kontrakten.

2.4.3. Tilsynsføring og sikkerhedsydelser på stedet (artikel 31a, stk. 2, litra b))

Artikel 31a, stk. 2, litra b) tilsynsføring eller sikkerhedsydelser på stedet

2.4.3.1. Hvilke ydelser falder ind under anvendelsesområdet for artikel 31a, stk. 2, litra b)?

151. Det fremgår af artikel 31a, stk. 2, litra b), at tilsynsføring og sikkerhedsydelser på stedet betragtes som ydelser i forbindelse med fast ejendom.

152. I forbindelse med de indledende drøftelser i Momsudvalget i 2011 blev tilsynsføring på stedet fremhævet som et eksempel på ydelser, der leveres i forbindelse med forberedelse og koordinering af byggearbejder. Det er faktisk en af de ydelser i forbindelse med fast ejendom, der udtrykkeligt er nævnt i momsdirektivets artikel 47.

153. Ifølge momsgennemførelsesforordningen behandles tilsynsføring og sikkerheds-ydelser på stedet ens i skattemæssig henseende.

154. Tilsynsføring på stedet eller byggetilsyn vedrører typisk ydelser, der leveres i byggesektoren for at sikre, at bygge-, nedrivnings- eller renoveringsarbejder gennemføres korrekt i overensstemmelse med de tekniske og retlige krav, at de gældende tids- og budgetrammer overholdes, at de relevante lov- og kvalitetsstandarder opfyldes, og at der foreligger den nødvendige dokumentation. Der er tale om ydelser fra sagkyndige, som ofte kræver koordinering af forskellige kontrahenter, og som har til formål at sikre, at et projekt gennemføres planmæssigt. En del af tilsynsarbejdet kan udføres af sagkyndige personer, der permanent eller regelmæssigt befinder sig på stedet. Andre opgaver såsom planlægning af arbejdet, koordinering af underleverandører samt udfyldelse og udstedelse af dokumenter, attester og erklæringer kan løses uden for byggepladsen.

155. Sikkerhedsydelser har et andet anvendelsesområde. De kan på den ene side leveres i den indledende fase eller i byggefasen for at forhindre tyveri eller beskadigelse af udstyr og materialer, der opbevares på byggepladsen. Det kræver som regel, at der er sikkerhedsvagter til stede, som kontrollerer de ansattes og leverandørernes adgang til byggepladsen, fører opsyn om natten, overvåger pladsen ved hjælp af kameraer (videoovervågning) osv. På den anden side kan der leveres sikkerhedsydelser, efter at bygge- eller renoveringsarbejdet er afsluttet, for at varetage sikkerheden i beboelses-, erhvervs-, industri- eller kontorejendomme. Disse ydelser kan leveres af sikkerhedspersonale, der er fysisk til stede, og/eller ved at installere sikkerhedssystemer i bygningen.

156. Artikel 31a, stk. 2, litra b), omfatter alle disse forskellige scenarier. Momsdirektivets artikel 47 finder derfor anvendelse, når en leverandør varetager tilsynet eller sikkerheden i forbindelse med en fast ejendom, uanset om der er tale om et bygningsværk, en bygning eller blot en jordlod. Hvis leverandøren er nødt til at sikre selve den faste ejendom for at varetage sikkerheden i forbindelse med en løsøregenstand (f.eks. elementer, udstyr eller maskiner, der befinder sig i en bygning, på en byggeplads eller på en jordlod), vil sikkerhedsydelsen også være omfattet af momsdirektivets artikel 47.

2.4.3.2. Omfatter artikel 31a, stk. 2, litra b), også fjernleverede ydelser?

157. Som det forklares ovenfor, vedrører tilsynsføring i henhold til artikel 31a, stk. 2, litra b), hovedsageligt byggepladser, hvorimod sikkerhedsydelser både kan vedrøre byggepladser og opførte bygninger og bygningsværker.

158. I denne forbindelse og i betragtning af moderne tilsyns- og sikkerhedsteknologier bør tilsyns- og sikkerhedsydelser behandles ens i momsmæssig henseende, uanset om de leveres af personale, der er fysisk til stede, eller om de fjernleveres (dvs. uden at personalet er fysisk til stede), f.eks. ved brug af de teknologiske hjælpemidler, der er installeret på stedet. Betingelsen må både for tilsynsføring og sikkerhedsydelser være, at den faste ejendom udgør et væsentligt element af den leverede ydelse. Når dette vurderes, må det ikke glemmes, at formålet med den særlige regel i momsdirektivets artikel 47 er at sikre, at beskatningen sker på det sted, hvor ydelserne forbruges, og at ydelser i forbindelse med fast ejendom forbruges på det sted, hvor ejendommen er beliggende.

2.4.3.3. Falder installeringen af et sikkerhedssystem ind under anvendelsesområdet for artikel 31a, stk. 2, litra b)?

159. For at kunne afgøre, om installeringen af et sikkerhedssystem er omfattet af momsdirektivets artikel 47, skal det først undersøges, om transaktionen betragtes som levering af varer eller levering af ydelser.

160. Hvis salget af et sikkerhedssystem også omfatter installeringen af dette sikkerhedssystem, kan transaktionen kvalificeres forskelligt i momsmæssig

henseende. Der kan være tale om en levering af varer med installering, som ifølge momsdirektivets artikel 36 pålægges afgift på det sted, hvor installeringen eller monteringen foretages. Der kan også være tale om en levering af ydelser i forbindelse med fast ejendom, hvis betingelserne i artikel 31a, stk. 2, litra m), er opfyldt.

161. Hvis installeringen foretages som en særskilt ydelse (uafhængigt af leveringen af selve sikkerhedssystemet, der pålægges afgift efter reglerne om levering af varer), bør det vurderes, om betingelserne i artikel 31a, stk. 2, litra m), er opfyldt, dvs. om det installerede sikkerhedssystem kan betragtes som fast ejendom som defineret i artikel 13b (jf. også afsnit 2.4.14). Betingelserne i artikel 13b er opfyldt, og installationsydelsen anses for at være knyttet til fast ejendom, hvis:

i) det sikkerhedssystem, der er installeret, udgør en integrerende del af en bygning eller et bygningsværk, uden hvilket den pågældende bygning eller det pågældende bygningsværk er ufuldstændig(t) (artikel 13b, litra c)) – dette kan f.eks. være tilfældet, hvis sikkerhedssystemet er installeret i et fængsel eller i en bank, hvor der opbevares værdigenstande

eller

ii) sikkerhedssystemet permanent er installeret i en bygning eller et bygningsværk og ikke kan flyttes, uden at bygningen eller bygningsværket ødelægges eller ændres (artikel 13b, litra d)) – dette kan være tilfældet i lejligheder eller kontorer.

162. Hvis installeringen af sikkerhedssystemet medfører, at systemet bliver en del af den faste ejendom, anses ydelsen for at være knyttet til fast ejendom. Det sikrer, at ydelsen pålægges afgift på det samme sted, uanset om den betragtes som en levering af varer med installering eller montering eller som en levering af ydelser i forbindelse med fast ejendom.

2.4.4. Opførelse af bygninger (artikel 31a, stk. 2, litra c))

Artikel 31a, stk. 2, litra c) **opførelse af en bygning på en grund** samt bygge- og nedrivningsarbejde udført på en bygning eller dele af en bygning

2.4.4.1. Hvilke former for byggearbejder er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 31a, stk. 2, litra c)?

163. Denne bestemmelses anvendelsesområde omfatter alle typer af byggearbejder, dvs. opførelse af nye bygninger, men også andre byggearbejder som f.eks. genopførelse, ændring, ombygning, udvidelse eller nedrivning (hel eller delvis) af eksisterende bygninger eller dele af bygninger (denne liste er ikke udtømmende, og visse ydelser vil i praksis kunne henføres til to eller flere af disse eksempler).

2.4.4.2. Hvordan bør personale, der udlejes i forbindelse med byggearbejder, behandles i momsmæssig henseende?

164. Det kan diskuteres, om udlejning af personale til udførelse af byggearbejder er en ydelse, der "leveres til eller er rettet mod en fast ejendom og tager sigte på en juridisk eller fysisk ændring af den pågældende faste ejendom".

165. På den ene side kan det menes, at tilrådighedsstillelse af personale, uanset om det sker med henblik på byggearbejde, udgør en levering af ydelser, som er underlagt de almindelige leveringsstedsregler og ikke bør anses for at være ydelser i forbindelse med fast ejendom.

166. På den anden side indeholder artikel 31b i samme kontekst en formodning om, at leje af udstyr med henblik på udførelse af arbejde på fast ejendom skal behandles som en levering af ydelser i forbindelse med fast ejendom, hvis den leverandør, der udlejer udstyret, påtager sig ansvaret for udførelsen af arbejdet. Selv om der ikke foreligger en sådan formodning i forbindelse med udlejning af personale, kan det hævdes, at udlejning af personale i lighed med tilrådighedsstillelse af udstyr udgør en ydelse i forbindelse med fast ejendom, hvis leverandøren påtager sig ansvaret for arbejdets udførelse.

167. For at sikre en ensartet momsbehandling af udlejning af udstyr og udlejning af personale bør den samme fremgangsmåde anvendes i begge scenarier. Ydelsen skal kun anses for at være knyttet til fast ejendom, hvis den leverandør, der udlejer personalet, påtager sig ansvaret for arbejdets udførelse. I et sådant scenario vil leverandøren faktisk ikke blot stille personale til rådighed for sin kunde, men også påtage sig ansvaret for byggearbejdernes udførelse og de resultater, der opnås, hvilket svarer til at levere byggeydelser, dvs. at levere en ydelse i forbindelse med fast ejendom.

2.4.5. Opførelse af permanente strukturer (artikel 31a, stk. 2, litra d))

Artikel 31a, stk. 2, litra d) **opførelse af permanente strukturer på en grund** samt bygge- og nedrivningsarbejde udført på permanente strukturer som f.eks. **rørledningsnet til gas, vand, kloakering** og lignende

2.4.5.1. Finder artikel 31a, stk. 2, litra d), også anvendelse på opførelse af permanente strukturer, der er fastgjort til flodlejet eller havbunden?

168. Ja, ordet "grund" skal i denne bestemmelse forstås som ethvert grundstykke over eller under havoverfladen, jf. definitionen i artikel 13b, litra b).

169. Dette kan udledes af EU-Domstolens praksis[38], hvorefter udlægning af et kabel i havbunden afgiftsmæssigt skal behandles på samme måde som nedgravning på fast ejendom.

2.4.5.2. Hvilke bygge- og nedrivningsarbejder er omfattet af artikel 31a, stk. 2, litra d)?

170. Artikel 31a, stk. 2, litra d), der supplerer artikel 31a, stk. 2, litra c), omfatter to typer af ydelser: 1) opførelse af permanente strukturer og 2) bygge- og nedrivningsarbejder udført på eksisterende permanente strukturer.

171. De bygge- og nedrivningsarbejder i forbindelse med permanente strukturer (som f.eks. rørledningsnet), der er omfattet af denne bestemmelse, omfatter også fastgørelse af permanente strukturer til jorden og frigørelse heraf, uanset om det sker over eller under havoverfladen.

172. Artikel 31a, stk. 2, litra d), indeholder konkrete eksempler på en række permanente strukturer, herunder rørledningsnet til gas, vand og kloakering. Som det fremgår af denne bestemmelses ordlyd, er listen dog ikke udtømmende. Andre eksempler på permanente strukturer, der falder ind under denne bestemmelse, er køle- og varmesystemer.

173. Når den permanente struktur er opført, og byggearbejdet er afsluttet, skal anvendelsen af denne struktur til ydelser som transport af gas, vand, spildevand, elektricitet osv. ikke anses for at være knyttet til den faste ejendom.

38 Jf. Domstolens dom i sag C-111/05, Aktiebolaget NN.

174. Vedligeholdelse, renovering og reparation af permanente strukturer er omhandlet i artikel 31a, stk. 2, litra l).

2.4.6. Arbejde på en grund og ydelser på landbrugsområdet (artikel 31a, stk. 2, litra e))

Artikel 31a, stk. 2, litra e) **arbejde på en grund**, herunder **ydelser på landbrugsområdet** som f.eks. jordbearbejdning, såning, vanding og gødskning

2.4.6.1. Hvilke former for arbejde og ydelser på landbrugsområdet falder ind under anvendelsesområdet for artikel 31a, stk. 2, litra e)?

175. Artikel 31a, stk. 2, litra e), der supplerer de tidligere bestemmelser, omfatter arbejde på en grund bortset fra opførelse eller nedrivning af bygninger (artikel 31a, stk. 2, litra c)) og opførelse og nedrivning af andre permanente strukturer, der er fastgjort til jorden (artikel 31a, stk. 2, litra d)). Den nævnte bestemmelse omfatter bl.a. byggemodningsarbejder såsom planering før igangsætning af byggeri eller anlæg af have på et bestemt grundstykke.

176. Bestemmelsen gælder også for ydelser på landbrugsområdet. Ydelser på landbrugsområdet er ydelser, der har til formål at gøre jorden klar til dyrkning af afgrøder eller at dyrke jorden (ved pløjning, høstning, landrydning, træfældning osv.).

177. Da ydelser på landbrugsområdet kan omfatte mange forskellige aktiviteter, bør de defineres snævert i momsmæssig sammenhæng inden for rammerne af momsgennemførelsesforordningen. Ydelser på landbrugsområdet anses kun for at være knyttet til fast ejendom, såfremt de vedrører arbejde på en grund. Husdyravl er eksempelvis en landbrugsaktivitet, der ikke anses for at være knyttet til fast ejendom. Sortering, bearbejdning, emballering, mærkning og transport af afgrøder efter høst eller af træer efter fældning kan heller ikke betragtes som ydelser i forbindelse med fast ejendom[39].

2.4.7. Undersøgelser og vurdering af risici og tilstand (artikel 31a, stk. 2, litra f))

Artikel 31a, stk. 2, litra f) **undersøgelser og vurdering af risici og tilstand** i forbindelse med fast ejendom

2.4.7.1. Hvad er formålet med artikel 31a, stk. 2, litra f)?

178. I momsdirektivets artikel 47 defineres leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med fast ejendom, og der henvises udtrykkeligt til ydelser fra sagkyndige. Undersøgelser og vurdering af risici og tilstand i forbindelse med fast ejendom er i lighed med vurderingsydelser sådanne ydelser fra sagkyndige og skal som følge heraf pålægges afgift på det sted, hvor den faste ejendom er beliggende.

179. Risiko- og tilstandsvurderinger foretages f.eks. af sagkyndige personer på vegne af forsikringsselskaber for at gøre det muligt at fastsætte betingelserne i forsikringsaftaler vedrørende bygninger. De kan også indgå i gennemførligheds-undersøgelser, der udføres med henblik på byggearbejder. Ydelserne omfatter en teknisk vurdering af den fysiske forfatning og/eller tilstand af en specifik fast ejendom, dens strukturelle dele, udstyr mv. Det kan i visse tilfælde være nødvendigt at besigtige ejendommen. Ydelsen kan imidlertid godt være omfattet

39 Hvis disse ydelser indgår i en pakke sammen med en ydelse i forbindelse med fast ejendom, skal det vurderes, om pakken skal behandles som en sammensat ydelse i momsmæssig henseende – jf. også afsnit 1.6 ovenfor.

af artikel 31a, stk. 2, litra f), selv om ejendommen ikke er blevet besigtiget af sagkyndige personer. Andre eksempler på ydelser i forbindelse med risiko- og tilstandsvurdering er vurderinger af seismisk modstandskraft, havbunds-undersøgelser, vurdering af en jordlod for at afgøre, om den er egnet til byggeri, vurdering af energieffektivitet, vurdering af sikkerhedsrelateret dokumentation og overholdelse af andre miljø-, sundheds- eller sikkerhedsmæssige forpligtelser.

180. Undersøgelser og risiko- og tilstandsvurderinger kan undertiden kombineres med vurderingsydelser, men de kan også foretages særskilt. EU-lovgiver har derfor valgt at lade dem være omfattet af to forskellige bestemmelser, der supplerer hinanden, i momsgennemførelsesforordningen (jf. artikel 31a, stk. 2, litra g), nedenfor). Formålet er at gøre det klart, at der ud over vurderingsydelser også findes andre ydelser fra sagkyndige, som tjener lignende formål, og som er omfattet af den særlige regel om leveringsstedet i momsdirektivets artikel 47.

2.4.8. Vurderingsydelser (artikel 31a, stk. 2, litra g))

Artikel 31a, stk. 2, litra g) **vurdering af fast ejendom**, bl.a. i de tilfælde, hvor en sådan ydelse er nødvendig til forsikringsformål, til at bestemme værdien af en ejendom som sikkerhed for et lån eller til at vurdere risici og skader i tvister

2.4.8.1. Hvilke ydelser i forbindelse med vurdering af fast ejendom er omfattet af artikel 31a, stk. 2, litra g)?

181. Der kan leveres vurderingsydelser i mange forskellige situationer, hvor det af private, forretningsmæssige, juridiske eller administrative årsager er nødvendigt at bestemme markedsværdien af en eller flere faste ejendomme (f.eks. køb, salg, forsikring eller betaling af ejendomsskatter eller afgørelse af tvister i forbindelse med den faste ejendoms tilstand, overensstemmelse eller skader).

182. Alle vurderingsydelser uanset formål er derfor omfattet af anvendelsesområdet for artikel 31a, stk. 2, litra g). Eksemplerne i artikel 31a, stk. 2, litra g) (vurderingsydelser til forsikringsformål, vurderingsydelser med det formål at bestemme værdien af en ejendom som sikkerhed for et lån eller vurderingsydelser med det formål at vurdere risici og skader i tvister) er kun illustrerende og udgør ikke en udtømmende liste, hvilket fremgår af ordet "bl.a." i denne bestemmelse. Scenarier, hvor vurderingsydelsen indgår i en sammensat ydelse, skal ifølge EU-Domstolens faste praksis[40] undersøges i hvert enkelt tilfælde (jf. afsnit 1.6 ovenfor).

2.4.8.2. Kan due diligence-ydelser betragtes som en ydelse i forbindelse med fast ejendom i henhold til artikel 31a, stk. 2, litra g)?

183. Due diligence-ydelser består af en bred vifte af ydelser fra sagkyndige, som går ud på at undersøge og analysere et selskabs eller en organisations situation forud for en forretningstransaktion. De har typisk til formål at belyse en række væsentlige forhold for at identificere potentielle risici og sikre en bedre vurdering af driftsaktiverne. Ydelserne kan være forbundet med fast ejendom, men behøver ikke at være det, og de kan leveres af sagkyndige på forskellige fagområder såsom revisorer, ingeniører osv. Eksempler på due diligence-ydelser er skattemæssig due diligence samt teknisk og miljømæssig due diligence (due diligence, der betragtes som juridiske ydelser, er beskrevet i afsnit 2.4.18 nedenfor).

184. Når vurderingen af ejendomsaktiver indgår i en kompleks due diligence-ydelse, bør der foretages en vurdering for at identificere, hvilken del af ydelsen der er

40 Jf. Domstolens domme i sag C-425/06, Part Service, og sag C-392/11, Field Fisher Waterhouse.

fremherskende. Hvis vurderingen af den faste ejendom er fremherskende, kan due diligence-ydelsen anses for at være knyttet til fast ejendom i henhold til artikel 31a, stk. 2, litra g) (jf. også afsnit 1.6. ovenfor vedrørende sammensatte ydelser).

2.4.8.3. Har den metode, der anvendes ved vurderingen af en ejendom, nogen indflydelse på, om leveringen af denne ydelse anses for at være knyttet til fast ejendom eller ej?

185. Markedsværdien af en fast ejendom kan beregnes ved hjælp af forskellige metoder såsom direkte sammenligning, kapitalværdimetoden og residualmetoden. Nogle af disse metoder – men ikke alle – kræver, at der foretages en fysisk inspektion af den faste ejendom. Valget af vurderingsmetode er ikke relevant som sådan for fastlæggelsen af ydelsens momsmæssige leveringssted.

2.4.9. Leasing og udlejning af fast ejendom (artikel 31a, stk. 2, litra h), og artikel 31a, stk. 3, litra b))

Artikel 31a, stk. 2, litra h) **leasing eller udlejning af fast ejendom**, der ikke er omfattet af stk. 3, litra c), **herunder oplagring af varer**, for hvilke en specifik del af ejendommen er **bestemt udelukkende til brug** for kunden

Artikel 31a, stk. 3, litra b) oplagring af varer i en fast ejendom, hvis der ikke er nogen specifik del af den faste ejendom, som er bestemt udelukkende til brug for kunden

2.4.9.1. Hvad skal der forstås ved "leasing eller udlejning af fast ejendom" i forbindelse med reglerne om leveringsstedet?

186. Momsdirektivet indeholder ingen definitioner af leasing eller udlejning af fast ejendom. Begrebet anvendes både i forbindelse med leveringsstedsregler og fritagelser.

187. Ifølge fast retspraksis består udlejning eller leasing af fast ejendom i det væsentlige i, at rettighedshaveren for en aftalt periode og mod vederlag tildeles retten til at råde over en fast ejendom, som om den pågældende var ejer heraf, og til at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed[41]. Denne definition beskriver de vigtigste elementer i "leasing og udlejning af fast ejendom" og kan anvendes i forbindelse med artikel 31a, stk. 2, litra h). Selv om en specifik situation ikke falder ind under EU-Domstolens definition af "udlejning eller leasing af fast ejendom" (f.eks. fordi en af betingelserne ikke er opfyldt), er det ikke ensbetydende med, at den ikke kan henføres til momsdirektivets artikel 47, såfremt de generelle betingelser i artikel 31a, stk. 1, er opfyldt.

188. Leasing af fast ejendom falder kun ind under momsdirektivets artikel 47, såfremt leasingen betragtes som levering af ydelser og ikke som levering af varer i den relevante nationale lovgivning.

2.4.9.2. Hvordan skal oplagring af varer forstås i henhold til artikel 31a, stk. 2, litra h), i betragtning af den anskuelse, som Domstolen anlagde i RR Donnelley-sagen?

189. Ifølge artikel 31a, stk. 2, litra h), anses ydelser i form af leasing og udlejning af fast ejendom med undtagelse af levering af reklame generelt for at være knyttet til fast ejendom (jf. også afsnit 2.4.20. vedrørende tilrådighedsstillelse af standpladser). Det fremgår udtrykkeligt, at dette også omfatter ydelser i form af

41 Jf. f.eks. Domstolens domme i sag C-174/06, CO.GE.P., præmis 31, og sag C-270/09, MacDonald Resorts, præmis 46.

oplagring af varer, og det angives, på hvilke betingelser disse ydelser skal anses for at være knyttet til fast ejendom.

190. Lovgiver har med hensyn til oplagring af varer stillet krav om, at en specifik del af den faste ejendom, hvor varerne oplagres, skal være bestemt udelukkende til brug for kunden (dvs. at det sted, hvor varerne oplagres, skal være identificeret, kendt af kunden og afsat udelukkende til hans brug i hele kontraktens varighed), for at oplagringen kan anses for at være knyttet til fast ejendom.

191. I RR Donnelley-sagen har Domstolen desuden bemærket, at "hvis det viser sig, at modtageren af en sådan oplagringsydelse f.eks. ikke har adgang til den del af den faste ejendom, hvor hans varer er oplagret, eller den faste ejendom, hvorpå eller hvori varerne skal oplagres, ikke udgør et vigtigt og nødvendigt element af tjenesteydelsen", vil leveringen af komplekse oplagringsydelser ikke kunne henføres til momsdirektivets artikel 47.

192. Disse to elementer – at kunden har adgang til de oplagrede varer, og at den faste ejendom er vigtig og nødvendig for den ydelse, der leveres – er faktorer, som skal gøre det lettere for de nationale domstole at påkende sager, men der er ikke tale om nye betingelser i tillæg til den, der er fastsat i artikel 31a, stk. 2, litra h). Den situation, hvor en kunde råder over et område, der er bestemt udelukkende til oplagring af dennes varer (dvs. et område, som kun denne kunde og ingen andre kan benytte til oplagring af varer), kan derfor betragtes som en ydelse i forbindelse med fast ejendom, selv om kunden kun har adgang til dette område på visse tidspunkter eller på visse betingelser.

2.4.9.3. Hvordan skal oplagringsydelser, der leveres sammen med andre ydelser, behandles?

193. Den momsmæssige behandling af komplekse oplagringsydelser, der leveres i lagre eller andre lokaler, afhænger først og fremmest af, om ydelserne betragtes som en enkelt ydelse eller som flere ydelser (jf. forklaringerne i afsnit 1.6. ovenfor). I denne forbindelse er EU-Domstolens redegørelse i RR Donnelley-sagen[42] meget klar og viser, hvilken tilgang der bør vælges.

194. Det er derfor nødvendigt at besvare følgende spørgsmål for at kunne fastlægge leveringsstedet for en kompleks oplagringsydelse:

- Udføres opbevaringen af varerne sammen med andre ydelser, der er så nært forbundet med oplagringen, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig ydelse, som det ville være kunstigt at opdele, selv om den del af den samlede ydelse, der består i oplagringen, under alle omstændigheder er den vigtigste og den, som kunden har brug for?

- Leveres oplagringsydelsen sammen med andre rent sekundære ydelser, som ikke udgør et mål i sig selv for kunden, men blot et middel til at udnytte oplagringen på de bedst mulige betingelser?

195. Hvis et af disse to spørgsmål besvares bekræftende, skal den komplekse ydelse behandles som en enkelt ydelse. Såfremt en specifik del af oplagringsanlægget er bestemt udelukkende til brug for kunden, skal (i det første tilfælde) de udelelige ydelser og (i det andet tilfælde) alle komponenter af den komplekse ydelse (både oplagringen af varter og sekundære ydelser i forbindelse hermed) pålægges moms på det sted, hvor oplagringsanlægget er beliggende.

42 Jf. Domstolens dom i sag C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, præmis 20-25.

2.4.10. Indkvartering (artikel 31a, stk. 2, litra i), og artikel 31a, stk. 3, litra d))

Artikel 31a, stk. 2, litra i) **indkvartering i hotelsektoren** eller i sektorer med tilsvarende funktion som f.eks. ferielejre eller campingpladser, herunder retten til ophold på et bestemt sted, der fremkommer ved **ombytning af timesharerettigheder** og lignende

Artikel 31a, stk. 3, litra d) formidling som led i **indkvartering i hotelsektoren** eller i sektorer med tilsvarende funktion som f.eks. ferielejre eller campingpladser, hvis formidleren handler i en anden persons navn og på en anden persons vegne

2.4.10.1. Finder artikel 31a, stk. 2, litra i), også anvendelse på indkvartering uden for hotelsektoren (udlejning af feriehytter og -huse, bytte af lejligheder osv.)?

196. Artikel 31a, stk. 2, litra i), har et bredt anvendelsesområde og finder således ikke kun anvendelse på indkvartering på hoteller, men også på indkvartering "i sektorer med tilsvarende funktion som f.eks. ferielejre eller campingpladser". Det har med andre ord ingen betydning for ydelsens kvalificering, hvilken type indkvartering der er tale om, eller hvor indkvarteringen sker. Det afgørende kriterium er, om den faste ejendom skal anvendes til indkvartering eller ej. Enhver indkvarteringsydelse, der er momspligtig (dvs. betragtes som en afgiftspligtig ydelse) kan derfor anses for at være knyttet til fast ejendom i henhold til artikel 31a, stk. 2, litra i), uanset hvilken type indkvartering der indgår i denne ydelse (et hotelværelse, en lejlighed, et hus, et træhus, en yurt, en campingplads osv.).

2.4.10.2. Hvilke ydelser er omfattet af bestemmelsen om "retten til ophold på et bestemt sted, der fremkommer ved ombytning af timesharerettigheder" i artikel 31a, stk. 2, litra i)?

197. Det bekræftes i artikel 31a, stk. 2, litra i), at indkvartering på hoteller og lignende steder betragtes som en ydelse i forbindelse med fast ejendom, som pålægges afgift på det sted, hvor den faste ejendom er beliggende.

198. Det præciseres i den samme bestemmelse, at ydelser, der giver en kunde ret til at opholde sig på et bestemt sted (f.eks. i et timesharekompleks) ved bytte af hans timesharerettigheder, også er underlagt leveringsstedsreglen i moms-direktivets artikel 47.

199. Udtrykket "ombytning af timesharerettigheder" (eller i almindelig tale bytte af timesharerettigheder) anvendes om ydelser, hvor kunder mod vederlag opnår ret til midlertidig anvendelse af en ejendom, indkvartering på et hotel eller ophold i en bolig. De udgør et alternativ til de mere traditionelle indkvarteringsformer og behandles derfor på samme måde som indkvarteringsydelser i momsmæssig henseende.

200. Domstolen har fastslået[43], at "[d]et er […] ubestridt, at timesharerettigheder udgør rettigheder over fast ejendom, og at overdragelse af sådanne mod at opnå ret til at gøre brug af tilsvarende rettigheder udgør en transaktion, der vedrører fast ejendom".

201. I praksis er indehavere af timesharerettigheder som regel medlemmer af en gruppe eller en forening. En indehaver af timesharerettigheder, der ønsker at bytte sin rettighed med en anden indehavers rettighed, kontakter ikke denne

43 Jf. Domstolens dom i sag C-37/08, RCI Europe, præmis 37.

person direkte, men kontakter den gruppe eller forening, hvis virksomhed består i at organisere medlemmernes bytte af rettigheder mod vederlag.

202. Ifølge EU-Domstolen forbruges den ydelse, der består i at muliggøre, organisere eller tillade bytte af timesharerettigheder, på det sted, hvor den faste ejendom er beliggende, som den timesharerettighed, der er genstand for bytte, vedrører.

203. Ydelser leveret af selskaber eller foreninger, der administrerer og organiserer medlemmernes bytte af deres timesharerettigheder (både efter traditionelle timesharebytteordninger[44] og efter pointbaserede timeshareejerskabs-ordninger[45]), er derfor omfattet af bestemmelsen om "retten til ophold på et bestemt sted, der fremkommer ved ombytning af timesharerettigheder", i artikel 31a, stk. 2, litra i).

204. Det følger også af artikel 31a, stk. 3, litra d), at formidling i forbindelse med bestemmelsen om retten til ophold på et bestemt sted, der fremkommer ved ombytning af timesharerettigheder, f.eks. ved at lette bytte af rettigheder, kan være knyttet til fast ejendom (jf. afsnit 2.4.17 nedenfor), forudsat at formidleren ikke handler i en anden persons navn og på en anden persons vegne.

2.4.11. Tildeling eller overførelse af rettigheder til at bruge en fast ejendom eller dele deraf (artikel 31a, stk. 2, litra j))

Artikel 31a, stk. 2, litra j) **tildeling eller overførelse af rettigheder**, der ikke er omhandlet i litra h) og i), til at **bruge en fast ejendom eller dele deraf**, herunder tilladelse til at bruge en del af en ejendom som f.eks. tilståelse af **fiskeri- og jagtrettigheder** eller adgang til **lufthavnslounger**, eller anvendelse af en infrastruktur, for hvilken der opkræves afgifter, f.eks. en **bro eller en tunnel**

2.4.11.1. Hvad er formålet med artikel 31a, stk. 2, litra j)?

205. Formålet med denne bestemmelse er at supplere anvendelsesområdet for de ydelser, der er omfattet af artikel 31a, stk. 2, litra h), og artikel 31a, stk. 2, litra i), for at sikre en ensartet afgiftsmæssig behandling af de forskellige anvendelser af fast ejendom. Disse tre bestemmelser (artikel 31a, stk. 2, litra h), i) og j)) omfatter alle ydelser, hvor en kunde opnår ret til at bruge en fast ejendom på forskellige kontraktmæssige vilkår (dvs. leasing, udlejning og oplagring i henhold til artikel 31a, stk. 2, litra h), indkvartering i henhold til artikel 31a, stk. 2, litra i), og tildeling eller overførelse af andre rettigheder til at bruge fast ejendom i henhold til artikel 31a, stk. 2, litra j)).

206. På denne baggrund og i lyset af artikel 31a, stk. 2, litra j), sammenholdt med artikel 31a, stk. 2, litra h), og artikel 31a, stk. 2, litra i), er det klart, at artikel 31a, stk. 2, litra j), har et større anvendelsesområde end de to andre bestemmelser, da formålet med denne bestemmelse er at dække ydelser, "der ikke er omhandlet i litra h) og i)". Den finder derfor ikke kun anvendelse i de tilfælde, der er nævnt i selve bestemmelsen (fiskeri- og jagtrettigheder, adgang til lufthavnslounger og anvendelse af broer eller tunneller, hvor hvilke der opkræves afgifter), men også i andre tilfælde, hvor der sker en tilsvarende tildeling eller overførelse af rettigheder til at bruge en fast ejendom eller dele deraf, og som ikke er nævnt udtrykkeligt i de anførte bestemmelser, når betingelsen om, at ydelsen har tilstrækkelig tilknytning til fast ejendom, er opfyldt.

44 Jf. Domstolens dom i sag C-37/08, RCI Europe.

45 Jf. Domstolens dom i sag C-270/09, MacDonald Resorts.

207. Rettigheder til at bruge en fast ejendom eller dele deraf kan også tildeles eller overføres i form af et værdibevis, der f.eks. kan anvendes til betaling af motorvejsafgifter. Værdibevisets leveringssted svarer i så fald til leveringsstedet for den underliggende ydelse. Når den underliggende ydelse har tilstrækkelig tilknytning til fast ejendom, skal salget af værdibeviset derfor pålægges afgift på det sted, hvor den faste ejendom er beliggende (transportinfrastrukturen i eksemplet ovenfor).

2.4.11.2. Hvilke begrænsninger gælder der for anvendelsesområdet for artikel 31a, stk. 2, litra j)?

208. Denne bestemmelse har et bredt anvendelsesområde, men er strengt begrænset af betingelsen om, at der skal være en "tilstrækkelig direkte tilknytning" mellem ydelsen og den faste ejendom. Eksempler som fortøjning, forankring, dokning og ydelser i forbindelse med pladsleje[46] i havne eller lufthavne, rettigheder til at anvende bestemte områder i havne eller lufthavne osv. falder ind under anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 47, men tillægsydelser, der udbydes særskilt af de samme leverandører (f.eks. rengøring eller tøjvask, der tilbydes kunderne ud over ydelser i forbindelse med pladsleje, telekommunikation, restaurant- og cateringydelser i VIP-lounger i lufthavne, vedligeholdelse af både, der er fortøjet ved lejede bådepladser osv.) falder ikke ind under artikel 47's anvendelsesområde alene af den grund, at de leveres i havne eller lufthavne. Hvis disse tillægsydelser indgår i en pakke sammen med en ydelse, der er knyttet til fast ejendom, bør det imidlertid undersøges, om pakken skal betragtes som en enkelt ydelse i momsmæssig henseende og skal pålægges afgift i overensstemmelse hermed (jf. også forklaringerne om sammensatte ydelser i afsnit 1.6. ovenfor).

2.4.11.3. Finder artikel 31a, stk. 2, litra j), anvendelse på kontordeling?

209. Kontordeling, der bliver stadig mere udbredt, gør det muligt for virksomheder eller organisationer, som ejer eller administrerer en kontorejendom, at dele en del af kontorarealet med andre virksomheder. Det gør det muligt for udbydere af kontorpladser at maksimere indtjeningen fra arbejdsstedet og udvide deres faglige netværk. De virksomheder eller fagpersoner, der benytter sig af denne ydelse, nedbringer deres lejeudgifter og får bedre muligheder for at vælge en arbejdsplads, der opfylder deres aktuelle behov. Ydelsen kan omfatte forskellige elementer lige fra simpel leje af et skrivebord til anvendelse af en lang række ydelser såsom telefoner, kopimaskiner, printere, køkkener, mødelokaler mv. Disse elementer kan faktureres som en samlet pakke, eller der kan udstedes særskilte fakturaer for henholdsvis den basale leje af et skrivebord og tillægsydelserne.

210. Leveringsstedet for disse ydelser afhænger af, om de betragtes som en enkelt eller flere ydelser i momsmæssig henseende ifølge de kriterier, der er fastsat i EU-Domstolens praksis[47]. Det bør for hver enkelt ydelse, herunder sammensatte ydelser, der betragtes som en enkelt ydelse, undersøges, om brugen af den faste ejendom eller dele deraf (kontorplads) udgør et vigtigt og nødvendigt element i kontrakten. Hvis det er tilfældet, finder artikel 31a, stk. 2, litra j), anvendelse, og der skal svares moms i den medlemsstat, hvor kontorerne er beliggende (jf. også afsnit 1.6. ovenfor).

46 Jf. Domstolens dom i sag C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn.

47 Jf. Domstolens domme i sag C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, præmis 20-25, og sag C-42/14, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, præmis 30 ff.

2.4.11.4. Finder artikel 31a, stk. 2, litra j), anvendelse på husbåde?

211. Domstolen har fastslået[48], at husbåde under visse omstændigheder kan betragtes som fast ejendom (jf. også forklaringerne vedrørende artikel 13b, litra b)). Det gælder især, når husbåden er gjort stationær ved hjælp af fortøjnings-anordninger, der ikke let kan demonteres og er fastgjort til en flods bred og bund, ligger på en afgrænset fortøjningsplads i floden og udelukkende benyttes til varig drift af en bestemt aktivitet på dette sted såsom drift af restaurant og diskotek.

212. En husbåd kan også betragtes som fast ejendom i tilfælde, hvor husbåden f.eks. udlejes til beboelse, til afholdelse af et arrangement eller til udøvelse af erhvervsvirksomhed såsom levering af restaurantydelser, forudsat at det fremgår af lejekontrakten, at båden kun kan benyttes, mens den ligger stille og er fortøjet på et fast sted. Mange husbåde kan ikke sejle ved egen kraft og kan kun flyttes på andre måder, f.eks. ved hjælp af slæbebåde eller kraner.

213. Såfremt betingelserne for, at en husbåd betragtes som fast ejendom, er opfyldt, kan tildeling eller overførelse af rettigheder til at bruge hele båden eller dele af den, betragtes som en ydelse i forbindelse med fast ejendom i henhold til artikel 31a, stk. 2, litra j).

2.4.12. Vedligeholdelse, renovering og reparation af bygninger (artikel 31a, stk. 2, litra k))

Artikel 31a, stk. 2, litra k) **vedligeholdelse, renovering og reparation** af en bygning eller en del af en bygning, herunder arbejde som f.eks. rengøring, flisearbejde, tapetsering og parketlægning

2.4.12.1. Omfatter artikel 31a, stk. 2, litra k), kun vedligeholdelse, renovering og reparation af bygninger eller også vedligeholdelse, renovering og reparation af andre former for fast ejendom?

214. Det fremgår klart af artikel 31a, stk. 2, litra k), at der kun henvises til bygninger eller dele af bygninger, hvilket begrænser denne bestemmelses anvendelses-område til visse faste ejendomme.

215. Vedligeholdelse, renovering og reparation af andre former for fast ejendom kan imidlertid også have tilstrækkelig direkte tilknytning til fast ejendom, hvis ydelserne er omfattet af andre bestemmelser i momsgennemførelsesforordningen, herunder artikel 31a, stk. 2, litra l) og n), i særdeleshed eller artikel 31a, stk. 1, litra b), i almindelighed.

2.4.12.2. Omfatter artikel 31a, stk. 2, litra k), kun vedligeholdelse, renovering og reparation i forbindelse med større arbejder eller også tilbagevendende rengøringsydelser i og uden for bygninger?

216. Denne bestemmelses anvendelsesområde omfatter en bred vifte af ydelser. Den gælder både for større renoveringsarbejder og for mere begrænsede reparationer eller vedligeholdelsesydelser. Den omfatter indvendig og udvendig rengøring af bygninger og dermed også rengøring af kontorer.

48 Jf. Domstolens dom i sag C-532/11, Leichenich, præmis 29.

2.4.13. Vedligeholdelse, renovering og reparation af permanente strukturer (artikel 31a, stk. 2, litra l))

Artikel 31a, stk. 2, litra l) **vedligeholdelse, renovering og reparation af permanente strukturer** som f.eks. rørledningsnet til gas, vand, kloakering og lignende

2.4.13.1. Finder artikel 31a, stk. 2), litra l), anvendelse på teleinfrastrukturer?

217. Begrebet "permanente strukturer" i artikel 31a, stk. 2, litra l), illustreres ved en liste med eksempler på sådanne strukturer, herunder rørledningsnet til gas, vand og kloakering. Denne liste er imidlertid ikke udtømmende, og bestemmelsen gælder også for andre permanente strukturer. Der vil typisk være tale om faciliteter, infrastrukturer eller anlæg, som er nødvendige for at levere vigtige ydelser og varer såsom transport, elektricitet, varme, vand og kommunikation. De strukturer, der anvendes til disse formål, kan være nedgravet i jorden, ligge på jorden eller være fastgjort til jorden på forskellig vis.

218. Vedligeholdelse, renovering eller reparation af teleinfrastrukturer (f.eks. udskiftning af et nedgravet kabelnet) kan derfor udgøre ydelser, der er omfattet af artikel 31a, stk. 2, litra l).

2.4.14. Installation eller montering af maskiner eller udstyr (artikel 31a, stk. 2, litra m), og artikel 31a, stk. 3, litra f))

Artikel 31a, stk. 2, litra m) **installation eller montering af maskiner eller udstyr**, der efter installation eller montering betragtes som fast ejendom

Artikel 31a, stk. 3, litra f) installation eller montering […] af maskiner eller udstyr, der ikke udgør eller ikke vil udgøre en del af den faste ejendom

2.4.14.1. Hvordan skal artikel 31a, stk. 2, litra m), fortolkes i forhold til artikel 13b, litra c) og d)?

219. I artikel 13b, litra c) og d), bestemmes det henholdsvis, at "ethvert element, der er installeret og som udgør en integrerende del af en bygning eller et bygningsværk, uden hvilket den pågældende bygning eller det pågældende bygningsværk er ufuldstændig(t)", og "ethvert element, udstyr eller maskine, der permanent er installeret i en bygning eller et bygningsværk, og som ikke kan flyttes, uden at bygningen eller bygningsværket ødelægges eller ændres", anses for at være "fast ejendom". Der henvises således i begge bestemmelser til "installerede" løsøregenstande, der bliver til fast ejendom, når de er installeret eller monteret.

220. Formålet med artikel 31a, stk. 2, litra m), er derfor at understrege og gøre det fuldstændig klart, at installering og montering af løsøregenstande, der betragtes som fast ejendom, når de er installeret eller monteret, betragtes som ydelser i forbindelse med fast ejendom (jf. også bemærkningerne om installering af sikkerhedssystemer i afsnit 2.4.3.3).

221. Det fremgår af artikel 31a, stk. 2, litra n), der supplerer denne bestemmelse, at vedligeholdelse, reparation, inspektion og overvågning af sådanne genstande skal behandles på samme måde.

2.4.14.2. Fra hvilket tidspunkt i processen i forbindelse med installering eller montering af maskiner eller udstyr betragtes disse som fast ejendom?

222. Artikel 31a, stk. 2, litra m), omfatter hele installeringsprocessen. Alle installerings- og monteringsydelser, som udføres på det sted, hvor elementet, udstyret eller maskinen installeres eller monteres endeligt, falder ind under artikel 31a, stk. 2, litra m). Monteringsydelser, som udføres på et andet sted, inden de pågældende genstande leveres til det sted, hvor de skal installeres eller monteres, falder eksempelvis ikke ind under denne bestemmelses anvendelsesområde. Transport eller levering af disse genstande eller af det værktøj eller de maskiner, der kræves for at installere eller montere dem, er heller ikke omfattet af denne bestemmelse.

223. Alle ydelser, der udføres i forbindelse med elementet, maskinen eller udstyret i en anden jurisdiktion end den, hvor den faste ejendom er beliggende, forud for installering eller montering, anses under alle omstændigheder ikke for at være knyttet til fast ejendom.

224. I forbindelse med sammensatte ydelser (f.eks. ydelser, der omfatter transport) foretages en individuel vurdering af ydelsens overordnede karakter (jf. afsnit 1.6 ovenfor).

2.4.15. Vedligeholdelse, reparation, inspektion og overvågning af maskiner eller udstyr (artikel 31a, stk. 2, litra n), og artikel 31a, stk. 3, litra f))

Artikel 31a, stk. 2, litra n) **vedligeholdelse og reparation, inspektion og overvågning af maskiner eller udstyr**, hvis disse maskiner eller dette udstyr betragtes som fast ejendom

Artikel 31a, stk. 3, litra f) […] vedligeholdelse og reparation, inspektion eller overvågning af maskiner eller udstyr, der ikke udgør eller ikke vil udgøre en del af den faste ejendom

225. Denne bestemmelse har det samme formål som artikel 31a, stk. 2, litra m) (jf. ovenfor). Når maskiner eller udstyr er installeret eller monteret og betragtes som fast ejendom efter installering eller montering, anses ydelser i forbindelse med vedligeholdelse, reparation, inspektion og overvågning af disse maskiner eller dette udstyr for at være knyttet til fast ejendom.

2.4.15.1. Finder artikel 31a, stk. 2, litra n), anvendelse på fjernleverede ydelser?

226. Moderne teknologier gør det bl.a. muligt for specialiserede virksomheder at fjernlevere alle eller en del af deres inspektions- eller overvågningsydelser (dvs. at levere dem uden at være fysisk til stede dér, hvor maskinerne eller udstyret befinder sig). Eftersom ydelsen er den samme, uanset hvilke tekniske metoder der tages i brug, og teknologien vil fortsætte med at udvikle sig, bør disse ydelser momsmæssigt behandles ens, uanset om der kræves en fysisk intervention på det sted, hvor maskinerne eller udstyret befinder sig, eller ej (jf. også afsnit 1.5 ovenfor).

2.4.16. Ejendomsforvaltning (artikel 31a, stk. 2, litra o), og artikel 31a, stk. 3, litra g))

Artikel 31a, stk. 2, litra o) ejendomsforvaltning, bortset fra porteføljeforvaltning af investeringer i fast ejendom, som er omfattet af stk. 3, litra g), bestående i drift af handels-, industri- eller beboelsesejendomme varetaget af eller på vegne af ejeren af ejendommen

Artikel 31a, stk. 3, litra g) porteføljeforvaltning af investeringer i fast ejendom

2.4.16.1. Hvad menes der med begrebet ejendomsforvaltning i artikel 31a, stk. 2, litra o)?

227. Begrebet ejendomsforvaltning i artikel 31a, stk. 2, litra o), omfatter administrative ydelser, der præsteres for at sikre korrekt drift, vedligeholdelse og anvendelse af fast ejendom. Disse ydelser består typisk i koordinering af overvågning, rengøring og vedligeholdelse af ejendommen, opkrævning af husleje, bogføring og betaling af løbende udgifter, annoncering vedrørende ejendommen, håndhævelse af lejebetingelser og bestræbelser på at begrænse og løse konflikter mellem ejendommens ejer og tjenesteydere og/eller lejere.

228. Begrebet ejendomsforvaltning gælder for enhver form for fast ejendom, uanset om den anvendes til erhvervs-, industri- eller beboelsesformål.

229. Selv om anvendelsesområdet for artikel 31a, stk. 2, litra o), begrænses af ordlyden af denne bestemmelse, hvori der kun henvises til ejendomsforvaltning "varetaget af eller på vegne af ejeren af ejendommen", er det ikke til hinder for, at ydelser, der præsteres på vegne af lejeren eller leasingtageren, anses for at være knyttet til fast ejendom i medfør af andre specifikke bestemmelser eller de almindelige bestemmelser i momsgennemførelsesforordningen.

230. EU-lovgiver har ganske vist fastslået, at ejendomsforvaltning har tilstrækkelig direkte tilknytning til fast ejendom, men det gælder ikke for porteføljeforvaltning af investeringer i fast ejendom, selv om den pågældende portefølje indeholder fast ejendom.

2.4.16.2. Hvad menes der med porteføljeforvaltning af investeringer i fast ejendom? Falder forvaltningen af et enkelt investeringsaktiv ind under anvendelsesområdet for artikel 31a, stk. 3, litra g)?

231. Der henvises både i artikel 31a, stk. 2, litra o), og i artikel 31a, stk. 3, litra g), til "porteføljeforvaltning af investeringer i fast ejendom". Det vidner om EU-lovgivers vilje til at udelukke denne aktivitet fra anvendelsesområdet for ydelser, der anses for at være knyttet til fast ejendom, eftersom porteføljeforvaltning af investeringer er en ydelse af finansiel karakter, der som sådan kan betragtes som en finansieringstransaktion[49].

232. Denne præcisering i momsgennemførelsesforordningen har til formål at sondre mellem ejendoms- og porteføljeforvaltning og at vise, at investeringsforvaltnings-ydelser ikke anses for at være knyttet til fast ejendom, selv om porteføljen indeholder faste ejendomme. Til forskel fra ejendomsforvaltningsydelser, som har fokus på, at den faste ejendom drives og fungerer tilfredsstillende, er formålet med porteføljeforvaltningsydelser at varetage kundens finansielle interesser og først og fremmest at øge værdien af kundens portefølje. En porteføljeforvalter vil derfor ikke varetage den daglige forvaltning af ejendommen, men i stedet fokusere på at analysere og overvåge markedet og kundens aktiver, at købe og

49 Jf. Domstolens dom i sag C-44/11, Deutsche Bank AG, præmis 54.

sælge ejendomme, at skabe øget værdi og søge nye investeringsmuligheder for sin kunde samt at udvikle relationer med andre investorer.

233. I forhold til momsgennemførelsesforordningen ligger den største forskel mellem ejendoms- og porteføljeforvaltning i anvendelsen af den pågældende faste ejendom. Fast ejendom kan være et investeringsaktiv på lige fod med investeringer i guld, værdipapirer, samlerobjekter, kunstværker, antikviteter, både osv. Når fast ejendom købes eller sælges i investeringsøjemed, skal de forvaltningsydelser, der er forbundet med denne transaktion (herunder formueforvaltningsydelser, der præsteres i ihændehaverperioden), behandles som porteføljeforvaltning, og ydelserne anses derfor ikke for at være knyttet til fast ejendom.

234. Ved vurderingen af, om en ydelse anses for ejendoms- eller porteføljeforvaltning, skal det i praksis undersøges, om leverandøren leverer en investeringsydelse til sin kunde eller ej. De leverandører, der findes i disse to specifikke sektorer (f.eks. ejendomsmæglere og ejendomsinvesteringsfonde), har typisk ikke den samme forretningsmodel, anvender ikke de samme prissætningsmetoder og henvender sig ikke til de samme kunder.

235. Det har desuden ingen betydning for kvalificeringen af en ydelse som ejendoms- eller porteføljeforvaltning, hvor mange ejendomme der er omfattet af denne ydelse. Når ydelsen er den samme, uanset hvor mange ejendomme der er tale om, kan porteføljeforvaltning af investeringer i fast ejendom i visse tilfælde vedrøre en enkelt ejendom.

236. Det må konkluderes, at forvaltning af investeringer (dvs. porteføljeforvaltning) ikke betragtes som en ydelse i forbindelse med fast ejendom, selv om investeringerne vedrører fast ejendom.

2.4.17. Formidling i forbindelse med transaktioner, der vedrører fast ejendom (artikel 31a, stk. 2, litra p), og artikel 31a, stk. 3, litra d))

Artikel 31a, stk. 2, litra p) **formidling af salg, leasing eller udlejning af fast ejendom** og af etablering eller overførsel af visse rettigheder til fast ejendom eller tinglige rettigheder til fast ejendom (uanset om det sidestilles med materielle goder), bortset fra formidling som omhandlet i stk. 3, litra d)

Artikel 31a, stk. 3, litra d) formidling som led i **indkvartering i hotelsektoren** eller i sektorer med tilsvarende funktion som f.eks. ferielejre eller campingpladser, hvis formidleren handler i en anden persons navn og på en anden persons vegne

2.4.17.1. Hvilke formidlingsaktiviteter anses for at være knyttet til fast ejendom? Hvilket anvendelsesområde har artikel 31a, stk. 2, litra p)?

237. Artikel 31a, stk. 2, litra p), omfatter kun formidling af salg, leasing eller udlejning af fast ejendom (leasing og udlejning af fast ejendom defineres i afsnit 2.4.9.1 ovenfor) og af etablering eller overførsel af visse rettigheder til fast ejendom eller tinglige rettigheder til fast ejendom (f.eks. etablering eller overførsel af retten til at benytte en vej, der ligger på en anden persons faste ejendom). Formidling af salg, etablering eller overførsel af aktier eller andele, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en fast ejendom eller en del af en fast ejendom, er ikke omfattet af udtrykket "overførsel af visse rettigheder til fast ejendom" (læs mere herom i afsnit 2.4.18 nedenfor).

238. Da der er store forskelle mellem begreberne i national civilret med hensyn til formidling og underliggende transaktioner, bør disse begreber ikke lægges til grund, når det vurderes, om en ydelse er omfattet af artikel 31a, stk. 2, litra p).

2.4.17.2. Omfatter artikel 31a, stk. 2, litra p), kun formidling, der varetages af ejendomsmæglere, eller gælder denne bestemmelse også for andre personer, der leverer formidlingsydelser?

239. Det fremgår udtrykkeligt af momsdirektivets artikel 47, at den omfatter ydelser fra sagkyndige og ejendomsmæglere. Den formidling, der er omhandlet i artikel 31a, stk. 2, litra p), er dog ikke begrænset til ydelser, som leveres af disse to faggrupper. Personer eller retlige enheder, der ikke er sagkyndige eller ejendomsmæglere, vil også kunne levere de ydelser, der er nævnt i denne bestemmelse.

240. Dette bekræftes af ordlyden af momsdirektivets artikel 47, hvis anvendelses-område ikke er begrænset til specifikke erhverv eller faggrupper. Andre faggrupper – f.eks. en formueforvalter eller en ejendomsformidler – bør derfor ikke udelukkes fra anvendelsesområdet for artikel 31a, stk. 2, litra p), alene fordi de ikke er nævnt udtrykkeligt i momsdirektivets artikel 47. Det afgørende er, hvilken type ydelser formidleren faktisk præsterer, og ikke hans stilling.

2.4.17.3. Omfatter artikel 31a, stk. 2, også ydelser, hvor salg, leasing, udlejning eller etablering eller overførsel af visse rettigheder til fast ejendom eller tinglige rettigheder til fast ejendom ikke finder sted?

241. Artikel 31a, stk. 2, litra p), finder også anvendelse, selv om salg, leasing, udlejning eller etablering eller overførsel af visse rettigheder til fast ejendom eller tinglige rettigheder til fast ejendom alligevel ikke finder sted.

2.4.17.4. Hvorfor lægges der vægt på betingelsen "hvis formidleren handler i en anden persons navn og på en anden persons vegne" i artikel 31a, stk. 3, litra d)?

242. Det bestemmes i artikel 31, at momsdirektivets artikel 44[50] eller artikel 46[51] finder anvendelse på formidling af indkvartering i hotelsektoren og tilsvarende sektorer, hvor formidleren handler i andres navn og på andres vegne. Momsdirektivets artikel 47 finder med andre ord ikke anvendelse på de ydelser, der er nævnt i artikel 31.

243. For at undgå uoverensstemmelse bestemmes det derfor i artikel 31a, stk. 3, litra d), at formidling som led i indkvartering i hotelsektoren eller i sektorer med tilsvarende funktion som f.eks. ferielejre eller campingpladser, hvis formidleren handler i en anden persons navn og på en anden persons vegne, ikke er ydelser i forbindelse med fast ejendom.

244. Det skal understreges, at en afgiftspligtig person, der handler i eget navn, ikke betragtes som formidler, men som leverandør i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 28 (eller artikel 306 ff. i givet fald). En sådan ydelse er derfor ikke omfattet af artikel 31a, stk. 3, litra d).

2.4.17.5. Hvordan behandles situationer, hvor de formidlingsydelser, der er omhandlet i artikel 31a, stk. 2, litra p), består af forskellige elementer (såsom undersøgelser, etablering af relationer, udvikling af hjemmesider, kundesøgning og analyse af ejendommens karakteristika)?

245. Den ydelse, der præsteres af en virksomhed, som leverer formidlingsydelser, kan også omfatte andre ydelser. I forbindelse med komplekse ydelser skal hvert

50 For B2B-ydelser drejer det sig om det sted, hvor kunden hører hjemme.

51 For B2C-ydelser drejer det sig om det sted, hvor den underliggende transaktion skal pålægges afgift.

enkelt tilfælde vurderes individuelt. Ifølge EU-Domstolens faste praksis skal der identificeres en hovedydelse, når en transaktion består af flere elementer, der behandles som en enkelt ydelse. Den samlede ydelse er kun omfattet af artikel 31a, stk. 2, litra p), hvis det vigtigste element er formidling af salg, leasing eller udlejning af fast ejendom eller af etablering eller overførsel af visse rettigheder til fast ejendom eller tinglige rettigheder til fast ejendom. Den samlede formidlingsydelse anses i så fald for at være knyttet til fast ejendom som omhandlet i momsdirektivets artikel 47 (jf. også afsnit 1.6 ovenfor).

2.4.18. Juridiske ydelser (artikel 31a, stk. 2, litra q), og artikel 31a, stk. 3, litra h))

Artikel 31a, stk. 2, litra q) juridiske ydelser i forbindelse med overførsel af en ejendomsret til fast ejendom, etablering af eller overførsel af visse rettigheder til fast ejendom eller tinglige rettigheder til fast ejendom (uanset om det sidestilles med materielle goder), som f.eks. notarvirksomhed eller udarbejdelse af en kontrakt med henblik på køb eller salg af fast ejendom, også selv om den underliggende transaktion, der medfører en juridisk ændring af ejendommen, ikke gennemføres.

Artikel 31a, stk. 3, litra h) juridiske tjenesteydelser, bortset fra dem, der er omfattet af stk. 2, litra q), i forbindelse med kontrakter, herunder rådgivning om vilkårene i en kontrakt med henblik på at overdrage fast ejendom eller håndhæve en sådan kontrakt eller bevise eksistensen af en sådan kontrakt, såfremt de pågældende tjenesteydelser ikke er specifikt knyttet til en overdragelse af en ejendomsret til en fast ejendom.

2.4.18.1. Hvilke kriterier lægges til grund ved afgørelsen af, om en ydelse falder inden for anvendelsesområdet for artikel 31a, stk. 2, litra q), eller artikel 31a, stk. 3, litra h)?

246. En stor del af det arbejde, der udføres af advokater og andre leverandører af juridiske ydelser, kan have tilknytning til en grund, bygninger eller andre former for fast ejendom[52]. Det er imidlertid kun i visse veldefinerede situationer, at ydelser anses for at have tilstrækkelig direkte tilknytning til fast ejendom.

247. Ydelser skal vedrøre overførsel af en ejendomsret til fast ejendom eller etablering eller overførsel af visse rettigheder til fast ejendom eller tinglige rettigheder til fast ejendom[53] for at være omfattet af artikel 31a, stk. 2, litra q) (og dermed omfattet af anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 47).

248. Det fremgår samtidig af artikel 31a, stk. 3, litra h), at juridiske ydelser bortset fra dem, der er omfattet af artikel 31a, stk. 2, litra q), ikke falder ind under anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 47, såfremt de pågældende tjenesteydelser ikke er specifikt knyttet til overdragelse af en ejendomsret til en fast ejendom. I artikel 31a, stk. 3, litra h), nævnes følgende: rådgivning om vilkårene i en kontrakt med henblik på at overdrage fast ejendom, håndhæve en sådan kontrakt eller bevise eksistensen af en sådan kontrakt.

249. Der bør ved afgrænsningen af disse to bestemmelser fokuseres på de situationer, der er omhandlet i artikel 31a, stk. 2, litra q).

250. Artikel 31a, stk. 2, litra q), omfatter juridiske ydelser i forbindelse med:

52 Jf. f.eks. Domstolens domme i sag C-166/05, Heger Rudi, præmis 23 og 24, og sag C-37/08, RCI Europe, præmis 36.

53 Det er ikke sikkert, at begrebet "tinglige rettigheder" anvendes i alle nationale systemer. Det vil være hensigtsmæssigt at udarbejde retningslinjer for afgiftspligtige personer på nationalt plan for at forklare, hvilke nationale begreber der kan henføres til begrebet "tinglige rettigheder", og gøre det muligt for afgiftspligtige personer at anvende bestemmelserne i momsgennemførelsesforordningen korrekt. Momsudvalget bør høres i tilfælde af dobbeltbeskatning eller manglende beskatning.

- overførsel af en ejendomsret til fast ejendom

- etablering eller overførsel af visse rettigheder til fast ejendom (uanset om det sidestilles med materielle goder)

- etablering eller overførsel af tinglige rettigheder til fast ejendom (uanset om det sidestilles med materielle goder).

251. Artikel 31a, stk. 2, litra q), finder også anvendelse, selv om den underliggende transaktion, der medfører en juridisk ændring af ejendommen, ikke gennemføres (ejendommens retlige status ændres reelt ikke).

252. Der angives to eksempler på juridiske ydelser, som er omfattet af artikel 31a, stk. 2, litra q), i denne bestemmelse: notarvirksomhed og udarbejdelse af en kontrakt med henblik på køb eller salg af fast ejendom. Det må dog ikke glemmes, at juridiske ydelser i forbindelse med overførsel af en ejendomsret til fast ejendom kan leveres i forskellige former, f.eks. som juridiske ydelser i forbindelse med ejendomsinvesteringer, konkurs (tildeling af konkursdividende i form af ejendom), udarbejdelse af byggekontrakter eller leasingkontrakter eller deling af fast ejendom i tilfælde af skilsmisse.

253. Der findes en lang række juridiske ydelser, som kan have tilknytning til fast ejendom. Det er imidlertid kun juridiske ydelser i forbindelse med et af de tre punkter i artikel 31a, stk. 2, litra q), der anses for at være knyttet til fast ejendom. Det betyder, at de eneste juridiske ydelser, der er omfattet af artikel 31a, stk. 2, litra q), er de ydelser, der vedrører den juridiske ændring af ejendommen. Juridiske ydelser i forbindelse med overførsel af en ejendomsret, der har fundet sted på et tidligere tidspunkt (ydelsen vedrører altså ikke en aktuel eller påtænkt transaktion), kan som følge heraf ikke anses for at være knyttet til fast ejendom. Dette bekræftes af henvisningen i den sidste del af bestemmelsen til den juridiske transaktion, der ændrer ejendommens retlige status (også selv om den ikke gennemføres).

254. Der kan derfor gives følgende eksempler på juridiske ydelser, som ikke er omfattet af artikel 31a, stk. 2, litra q): juridisk rådgivning om kontraktbetingelser eller ejendomsrelaterede tvister, skatterådgivning om afskrivninger vedrørende en specifik ejendom, juridisk rådgivning om skat på overdragelse af fast ejendom, juridiske ydelser i forbindelse med tildeling af panterettigheder og ydelser i forbindelse med insolvensbehandling.

255. Den eneste undtagelse fra denne regel forekommer i situationer, hvor sådanne ydelser vedrører overførsel af ejendomsretten til fast ejendom eller etablering eller overførsel af visse rettigheder til fast ejendom eller tinglige rettigheder til fast ejendom (uanset om det sidestilles med materielle goder)[54].

2.4.18.2. Skal juridiske ydelser i forbindelse med indgåelse af leje- eller leasingaftaler anses for at være knyttet til fast ejendom?

256. Hvis juridiske ydelser består i udarbejdelse af en aftale (f.eks. en leje- eller leasingaftale), og indgåelsen af en sådan aftale vil etablere eller overføre visse rettigheder eller tinglige rettigheder til den faste ejendom, anses disse ydelser for at være omfattet af artikel 31a, stk. 2, litra q).

257. Såfremt en medlemsstat ikke anser en leje- eller leasingkontrakt vedrørende en fast ejendom for at etablere eller overføre visse rettigheder til den eller tinglige rettigheder til den, bør reglen i artikel 31a, stk. 1, desuden bringes i anvendelse for at undersøge, om de juridiske ydelser, der er forbundet med disse to former

54 Jf. afsnit 1.6 ovenfor vedrørende sammensatte ydelser.

for kontrakter, alligevel bør anses for at være knyttet til fast ejendom. Da juridiske ydelser vedrørende sådanne leje- eller leasingkontrakter normalt fokuserer på en fast ejendom og har til formål at ændre dem juridisk, må de anses for at have tilstrækkelig direkte tilknytning til fast ejendom og derfor være omfattet af momsdirektivets artikel 47. Juridiske ydelser vedrørende leje- eller leasingkontrakter anses kun for ikke at have tilstrækkelig direkte tilknytning til fast ejendom, hvis disse kontrakter slet ikke er knyttet hertil.

258. Det er navnlig for at sikre en harmoniseret tilgang blandt medlemsstaterne vigtigt, at juridiske ydelser, der er direkte forbundet med leje- og leasingkontrakter, behandles på en ensartet måde i hele EU og pålægges afgift i den medlemsstat, hvor en fast ejendom er beliggende.

2.4.18.3. Hvordan skal udtrykket "juridisk ændring" i artikel 31a, stk. 2, litra q), forstås?

259. Udtrykket juridisk ændring i artikel 31a, stk. 2, litra q), sigter kun til de ændringer, der er nævnt heri, dvs. overførsel af en ejendomsret til fast ejendom, etablering eller overførsel af visse rettigheder til fast ejendom (uanset om det sidestilles med materielle goder) og etablering eller overførsel af tinglige rettigheder til fast ejendom (uanset om det sidestilles med materielle goder). Andre former for juridiske ændringer er ikke omfattet af denne bestemmelse.

2.4.18.4. Er det kun juridiske ydelser fra advokater og notarer, der er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 31a, stk. 2, litra q)?

260. Der henvises til juridiske ydelser i artikel 31a, stk. 2, litra q), men det fremgår ikke, hvilke faggrupper disse ydelser skal leveres af. Andre faggrupper end advokater eller notarer kan derfor ikke udelukkes fra anvendelsen af denne bestemmelse. Det afgørende er, at den person, der leverer de juridiske ydelser, er en afgiftspligtig person, og at disse ydelser er direkte forbundet med overførsel af en ejendomsret til fast ejendom eller med etablering eller overførsel af visse rettigheder til fast ejendom eller tinglige rettigheder til fast ejendom (uanset om det sidestilles med materielle goder).

2.4.18.5. Hvad menes der med udtrykket "visse rettigheder" i artikel 31a, stk. 2, litra q)?

261. Der henvises i artikel 31a, stk. 2, litra q), til etablering eller overførsel af "visse rettigheder" til fast ejendom. Formålet med denne formulering er at tage højde for de forskellige begreber vedrørende ejendomsrettigheder, der anvendes i forskellige medlemsstater.

262. Artikel 31a, stk. 2, litra q), skal derfor læses i sammenhæng med momsdirektivets artikel 15, stk. 2[55].

263. Artikel 31a, stk. 2, litra q), finder kun anvendelse på "visse rettigheder til fast ejendom" og "tinglige rettigheder til fast ejendom" (uanset om medlemsstaterne har benyttet sig af muligheden for at betragte dem som materielle goder, jf. momsdirektivets artikel 15, stk. 2).

264. Begrebet "visse rettigheder" i artikel 31a, stk. 2, litra q), omfatter ikke "aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger

55 Denne bestemmelse gør det muligt for medlemsstaterne at udvide begrebet materielle goder til at omfatte bestemte rettigheder over fast ejendom, tinglige rettigheder, som giver indehaveren heraf brugsret til en fast ejendom, og andele og aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en fast ejendom eller en del af en fast ejendom.

over en fast ejendom eller en del af en fast ejendom", som nævnt i momsdirektivets artikel 15, stk. 2, litra c).

265. I tvivlstilfælde, hvor juridiske ydelser hverken er omfattet af artikel 31a, stk. 2, litra q), eller af artikel 31a, stk. 3, litra h), bør det undersøges nærmere, om ydelsen opfylder de kriterier, der er fastsat i artikel 31a, stk. 1 (læs mere herom i afsnit 2.3 ovenfor).

2.4.18.6. Skal rådgivningstjenester, der kræver besøg på stedet eller er knyttet til en specifik fast ejendom, anses for at være knyttet til fast ejendom i henhold til artikel 31a, stk. 2, litra q)?

266. Som nævnt i afsnit 2.4.18.1 ovenfor anses rådgivningstjenester som udgangspunkt ikke for at være omfattet af artikel 31a, stk. 2, litra q). Det har ingen betydning for anvendelsen af artikel 31a, stk. 2, litra q), at der ikke kan leveres en juridisk ydelse, uden at der aflægges besøg på stedet.

2.4.18.7. Skal juridiske ydelser i forbindelse med finansiering af købet af en fast ejendom eller investeringsrådgivning anses for at være knyttet til fast ejendom?

267. Juridiske ydelser i forbindelse med finansiering af købet af en fast ejendom og investeringsrådgivning anses ikke for at være knyttet til fast ejendom, da disse ydelser ikke er direkte forbundet med overførsel af en ejendomsret til fast ejendom eller med etablering eller overførsel af visse rettigheder til fast ejendom eller tinglige rettigheder til fast ejendom (uanset om det sidestilles med materielle goder).

2.4.19. Reklameydelser (artikel 31a, stk. 3, litra c))

Artikel 31a, stk. 3. Stk. 1 omfatter ikke følgende:

c) levering af reklame, også selv om det indebærer anvendelse af fast ejendom

2.4.19.1. Hvad menes der med udtrykket "levering af reklame" i artikel 31a, stk. 3, litra c)?

268. Reklameydelser kan leveres på mange forskellige måder og på forskellige fysiske medier. Fast ejendom er et af de medier, der kan anvendes i forbindelse med denne type ydelse. Når det er tilfældet, rejser det spørgsmålet, om brugen af en fast ejendom (f.eks. vægge eller reklametavler) som fysisk medium i forbindelse med ydelsen er tilstrækkelig til, at denne ydelse skal anses for at være knyttet til fast ejendom.

269. Det fremgår af artikel 31a, stk. 3, litra c), at reklameydelser ikke anses for at være ydelser i forbindelse med fast ejendom, selv om det indebærer anvendelse af fast ejendom.

270. Det hænger sammen med, at den faste ejendom (væg eller reklametavle) i det ovennævnte scenario kun udgør et medium for ydelsen og ikke genstanden for denne ydelse. Ydelsens genstand er promoveringen af et produkt. Der er derfor ikke en tilstrækkelig direkte tilknytning mellem reklameydelsen og den faste ejendom til, at momsdirektivets artikel 47 kan finde anvendelse, uanset hvilket produkt der reklameres for (også selv om der reklameres for et hus eller en lejlighed, der er til salg).

271. Levering af reklameydelser må selvfølgelig ikke forveksles med en udlejningsydelse, hvor ejeren af en ejendom udlejer en fast ejendom til et reklamebureau, der vil bruge ejendommen som reklameplads. Der foreligger to forskellige kontraktforhold i dette eksempel. Den første ydelse er udlejningen af den faste ejendom, som må betragtes som en ydelse i forbindelse med fast ejendom. Den anden ydelse er en efterfølgende reklameydelse, som reklamebureauet leverer til sin egen kunde, og som ikke kan betragtes som en ydelse i forbindelse med fast ejendom.

2.4.19.2. Finder artikel 31a, stk. 3, litra c), også anvendelse i tilfælde, hvor reklamen medfører en fysisk ændring af den faste ejendom, f.eks. fordi en del af bygningen males?

272. Der skelnes ikke mellem forskellige reklameformer og -teknikker i artikel 31a, stk. 3, litra c). Da det handler om at afgøre, om den faste ejendom er ydelsens genstand eller ej, og svaret dette spørgsmål vil være det samme, uanset hvilken reklameteknik der gøres brug af, må det fastslås, at artikel 31a, stk. 3, litra c), finder anvendelse, selv om ydelsen resulterer i, at en del af en bygning males.

273. Som det påpeges i punkt 271 ovenfor, skal de enkelte kontraktforhold imidlertid vurderes særskilt. Hvis et reklamebureau f.eks. leverer en reklameydelse, der resulterer i maling af en væg, vil denne ydelse ikke være knyttet til fast ejendom, og den moms, som reklamebureauet pålægger sin kunde, bør beregnes efter de relevante almindelige regler. Hvis reklamebureauet indgår en særskilt kontrakt med en underleverandør, der faktisk skal male væggen for reklamebureauet, vil den ydelse, som maleren leverer til reklamebureauet, være en ydelse i forbindelse med fast ejendom, og maleren skal pålægge moms i den jurisdiktion, hvor den faste ejendom er beliggende.

2.4.20. Tilrådighedsstillelse af en standplads sammen med andre dertil knyttede tjenester (artikel 31a, stk. 3, litra e))

Artikel 31a, stk. 3. Stk. 1 omfatter ikke følgende:

e) **tilrådighedsstillelse af en standplads på en messe eller udstilling sammen med andre dertil knyttede tjenester**, der gør det muligt for udstilleren at udstille genstande, f.eks. design af standen, transport og opbevaring af genstande, tilrådighedsstillelse af maskiner, kabellægning, forsikring og reklame

2.4.20.1. Hvilket anvendelsesområde har artikel 31a, stk. 3, litra e)?

274. Det fremgår af artikel 31a, stk. 3, litra e), der omfatter situationer, hvor tilrådighedsstillelse af en standplads på en messe eller udstilling ledsages af andre dertil knyttede tjenester, at disse ydelser ikke er knyttet til fast ejendom.

275. Selv om tilrådighedsstillelse af en standplads kun ledsages af én dertil knyttet tjeneste, og ydelserne indgår i en pakke, er det tilstrækkeligt til, at ydelsen falder ind under anvendelsesområdet for artikel 31a, stk. 3, litra e), dvs. at den betragtes som en ydelse, der ikke er knyttet til fast ejendom. Denne fremgangsmåde er nødvendig for at sikre en harmoniseret anvendelse af den pågældende bestemmelse i hele EU og undgå dobbeltbeskatning eller manglende beskatning.

276. Tre vigtige kumulative kriterier skal være opfyldt, for at ydelsen kan anses for ikke at være knyttet til fast ejendom i henhold til artikel 31a, stk. 3, litra e):

i) der skal stilles en standplads til rådighed

ii) der skal leveres en eller flere dertil knyttede tjenester

iii) disse tilknyttede tjenester skal gøre det muligt for udstilleren at udstille genstande og promovere sine ydelser eller produkter.

2.4.20.2. Hvordan defineres udtrykket "tilrådighedsstillelse af en standplads" i artikel 31a, stk. 3, litra e)?

277. Med "tilrådighedsstillelse af en standplads" menes, at udstilleren midlertidigt får rådighed over et afgrænset område og/eller en flytbar struktur (f.eks. en bås, en bod eller en disk) i forbindelse med sin deltagelse i en udstilling eller en messe. Denne ydelse anses ikke for at være knyttet til fast ejendom i henhold til artikel 31a, stk. 3, litra e), såfremt standpladsen stilles til rådighed "sammen med andre dertil knyttede tjenester", dvs. såfremt leverandøren ikke bare udlejer et tomt område, men leverer en pakke af ydelser, som udstilleren har brug for til midlertidig promovering af sine produkter eller sin virksomhed.

278. I forbindelse med anvendelsen af artikel 31a, stk. 3, litra e), bør der derfor sondres mellem udlejning af fast ejendom alene (som ifølge artikel 31a, stk. 2, litra h), anses for at være knyttet til fast ejendom) og tilrådighedsstillelse af en standplads sammen med andre dertil knyttede tjenester, der gør det muligt for udstilleren at udstille genstande (som ikke anses for at være knyttet til fast ejendom i henhold til artikel 31a, stk. 3, litra e)).

279. Ved sondringen mellem disse to forskellige scenarier bør der tages hensyn til alle faktiske omstændigheder i forbindelse med transaktionen, herunder ydelser, der indgår implicit i kontrakten, såsom levering af elektricitet, internetforbindelse, varme og luftkonditionering.

280. Ifølge artikel 31a, stk. 3, litra e), skal de andre tilknyttede tjenester, der leveres sammen med en standplads, gøre det muligt for udstilleren at udstille genstande. De nævnte tjenester omfatter design af standen, transport og opbevaring af genstande, tilrådighedsstillelse af maskiner, kabellægning, forsikring og reklame. Denne liste er kun vejledende og ikke udtømmende. De tilknyttede tjenester, der er nævnt i artikel 31a, stk. 3, litra e), vil også kunne omfatte andre former for ydelser, forudsat at de gør det muligt for udstilleren at udstille genstande.

281. Ydelser betragtes som andre tjenester i tilknytning til tilrådighedsstillelse af en standplads i henhold til artikel 31a, stk. 3, litra e), uanset om de leveres i henhold til en enkelt kontrakt (sammen med tilrådighedsstillelse af standplads) eller i henhold til flere kontrakter, der indgås med den samme leverandør. Anvendelsen af leveringsstedsreglerne må ikke undermineres, ved at kontraktvilkårene ændres for at omgå beskatning i en bestemt jurisdiktion.

2.4.21. Tilrådighedsstillelse af udstyr med henblik på udførelse af arbejde på fast ejendom (artikel 31b)

Artikel 31b

Når der **stilles udstyr til rådighed** for en kunde med henblik på udførelse af arbejde på fast ejendom, **anses** den pågældende transaktion **kun for at være en levering af ydelser i forbindelse med fast ejendom, hvis leverandøren påtager sig ansvaret** for udførelsen af arbejdet.

En leverandør, der forsyner kunden med udstyr samt tilstrækkeligt personale til at betjene udstyret med henblik på at udføre et arbejde, **formodes at have påtaget sig ansvaret for udførelsen af det pågældende arbejde**. Formodningen om, at leverandøren er ansvarlig for udførelsen af arbejdet, **kan afvises af ethvert relevant** faktisk eller retligt **forhold**.

282. Det bestemmes i artikel 31b, at leje af udstyr til en kunde, med eller uden ledsagende personale, med henblik på udførelse af arbejde på fast ejendom kun betragtes som en ydelse i forbindelse med fast ejendom, hvis leverandøren påtager sig ansvaret for udførelsen af arbejdet. Når udstyret er stillet til rådighed for kunden sammen med tilstrækkeligt personale til at betjene det, formodes det, at leverandøren af udstyret har påtaget sig dette ansvar. I så fald beskattes ydelsen i det land, hvor den faste ejendom er beliggende.

283. Et typisk eksempel på en situation, hvor denne bestemmelse finder anvendelse, er brugen af stilladser i forbindelse med opførelse, reparation eller rengøring af en bygning. Hvis stilladset blot stilles til rådighed for eller udlejes til en kunde, skal udlejningen ikke betragtes som en ydelse i forbindelse med fast ejendom. Hvis leverandøren af stilladset påtager sig ansvaret for udførelsen af arbejdet (f.eks. opførelse, reparation eller rengøring af bygningen), bl.a. fordi han også har stillet tilstrækkeligt personale til rådighed, som skal udføre dette arbejde, betragtes ydelsen imidlertid for at være knyttet til fast ejendom.

284. Formodningen i artikel 31b om, at leverandøren af udstyret bærer ansvaret, kan under alle omstændigheder afvises af ethvert relevant faktisk eller retligt forhold. Kontraktvilkårene vil som regel indeholde vigtige oplysninger om, hvem der bærer ansvaret i henhold til kontrakten.

BILAG

UDDRAG FRA DEN RELEVANTE LOVGIVNING

RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EF (gælder allerede)

Artikel 47 – Tjenesteydelser i forbindelse med fast ejendom

Leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med fast ejendom, herunder ydelser fra sagkyndige og ejendomsmæglere, indkvartering i hotelsektoren eller i sektorer med tilsvarende funktion, såsom ferielejre eller campingpladser, overdragelse af brugsrettigheder til fast ejendom samt tjenesteydelser i forbindelse med forberedelse eller koordinering af byggearbejder, som f.eks. ydelser fra arkitekter og tilsynsførende, er det sted, hvor den faste ejendom er beliggende.

RÅDETS GENNEMFØRELSESFORORDNING (EU) NR. 1042/13 (træder i kraft den 1. januar 2017)
om ændring af gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 for så vidt angår leveringsstedet for ydelser

Artikel 13b

I forbindelse med anvendelsen af direktiv 2006/112/EF anses følgende for at være "fast ejendom":

a) enhver specifik del af jorden, på eller under jordoverfladen, som kan ejes eller besiddes

b) enhver bygning eller ethvert bygningsværk, der er fastgjort til eller i jorden, over eller under havoverfladen, og som ikke let kan demonteres eller flyttes

c) ethvert element, der er installeret og som udgør en integrerende del af en bygning eller et bygningsværk, uden hvilket den pågældende bygning eller det pågældende bygningsværk er ufuldstændig(t), f.eks. døre, vinduer, tage, trapper og elevatorer

d) ethvert element, udstyr eller maskine, der permanent er installeret i en bygning eller et bygningsværk, og som ikke kan flyttes, uden at bygningen eller bygningsværket ødelægges eller ændres.

Artikel 31a

1. Ydelser i forbindelse med fast ejendom som omhandlet i artikel 47 i direktiv 2006/112/EF omfatter kun ydelser, som har tilstrækkelig direkte tilknytning til den pågældende ejendom. Ydelser anses for at have tilstrækkelig direkte tilknytning til fast ejendom i følgende tilfælde:

a) når de hidrører fra en fast ejendom, og den pågældende ejendom udgør en bestanddel af ydelsen og er central og væsentlig for de leverede ydelser

b) når de leveres til eller er rettet mod en fast ejendom og tager sigte på en juridisk eller fysisk ændring af den pågældende faste ejendom.

2. Stk. 1 omfatter navnlig følgende:

a) udarbejdelse af planer for en bygning eller en del af en bygning, der er bestemt for en bestemt jordlod, uanset om bygningen bliver opført

b) tilsynsføring eller sikkerhedsydelser på stedet

c) opførelse af en bygning på en grund samt bygge- og nedrivningsarbejde udført på en bygning eller dele af en bygning

d) opførelse af permanente strukturer på en grund samt bygge- og nedrivningsarbejde udført på permanente strukturer som f.eks. rørledningsnet til gas, vand, kloakering og lignende

e) arbejde på en grund, herunder ydelser på landbrugsområdet som f.eks. jordbearbejdning, såning, vanding og gødskning

f) undersøgelser og vurdering af risici og tilstand i forbindelse med en fast ejendom

g) vurdering af fast ejendom, bl.a. i de tilfælde hvor en sådan ydelse er nødvendig til forsikringsformål, til at bestemme værdien af en ejendom som sikkerhed for et lån eller til at vurdere risici og skader i tvister

h) leasing eller udlejning af fast ejendom, der ikke er omfattet af stk. 3, litra c), herunder oplagring af varer, for hvilke en specifik del af ejendommen er bestemt udelukkende til brug for kunden

i) indkvartering i hotelsektoren eller i sektorer med tilsvarende funktion som f.eks. ferielejre eller campingpladser, herunder retten til ophold på et bestemt sted, der fremkommer ved ombytning af timesharerettigheder og lignende

j) tildeling eller overførelse af rettigheder, der ikke er omhandlet i litra h) og i), til at bruge en fast ejendom eller dele deraf, herunder tilladelse til at bruge en del af en ejendom som f.eks. tilståelse af fiskeri- og jagtrettigheder eller adgang til lufthavnslounger, eller anvendelse af en infrastruktur, for hvilken der opkræves afgifter, f.eks. en bro eller en tunnel

k) vedligeholdelse, renovering og reparation af en bygning eller en del af en bygning, herunder arbejde som f.eks. rengøring, flisearbejde, tapetsering og parketlægning

l) vedligeholdelse, renovering og reparation af permanente strukturer som f.eks. rørledningsnet til gas, vand, kloakering og lignende

m) installation eller montering af maskiner eller udstyr, der efter installation eller montering betragtes som fast ejendom

n) vedligeholdelse og reparation, inspektion og overvågning af maskiner eller udstyr, hvis disse maskiner eller dette udstyr betragtes som fast ejendom

o) ejendomsforvaltning, bortset fra porteføljeforvaltning af investeringer i fast ejendom, som er omfattet af stk. 3, litra g), bestående i drift af handels-, industri- eller beboelsesejendomme varetaget af eller på vegne af ejeren af ejendommen

p) formidling af salg, leasing eller udlejning af fast ejendom og af etablering eller overførsel af visse rettigheder til fast ejendom eller tinglige rettigheder til fast ejendom (uanset om det sidestilles med materielle goder), bortset fra formidling som omhandlet i stk. 3, litra d)

q) juridiske ydelser i forbindelse med overførsel af en ejendomsret til fast ejendom, etablering af eller overførsel af visse rettigheder til fast ejendom eller tinglige rettigheder til fast ejendom (uanset om det sidestilles med materielle goder), som f.eks. notarvirksomhed eller udarbejdelse af en kontrakt med henblik på køb eller salg af fast ejendom, også selv om den underliggende transaktion, der medfører en juridisk ændring af ejendommen, ikke gennemføres.

3. Stk. 1 omfatter ikke følgende:

a) udarbejdelse af tegninger for en bygning eller en del af en bygning, når bygningen ikke er bestemt for en bestemt jordlod

b) oplagring af varer i en fast ejendom, hvis der ikke er nogen specifik del af den faste ejendom, som er bestemt udelukkende til brug for kunden

c) levering af reklame, også selv om det indebærer anvendelse af fast ejendom

d) formidling som led i indkvartering i hotelsektoren eller i sektorer med tilsvarende funktion som f.eks. ferielejre eller campingpladser, hvis formidleren handler i en anden persons navn og på en anden persons vegne

e) tilrådighedsstillelse af en standplads på en messe eller udstilling sammen med andre dertil knyttede tjenester, der gør det muligt for udstilleren at udstille genstande, f.eks. design af standen, transport og opbevaring af genstande, tilrådighedsstillelse af maskiner, kabellægning, forsikring og reklame

f) installation eller montering, vedligeholdelse og reparation, inspektion eller overvågning af maskiner eller udstyr, der ikke udgør eller ikke vil udgøre en del af den faste ejendom

g) porteføljeforvaltning af investeringer i fast ejendom

h) juridiske tjenesteydelser, bortset fra dem, der er omfattet af stk. 2, litra q), i forbindelse med kontrakter, herunder rådgivning om vilkårene i en kontrakt med henblik på at overdrage fast ejendom eller håndhæve en sådan kontrakt eller bevise eksistensen af en sådan kontrakt, såfremt de pågældende tjenesteydelser ikke er specifikt knyttet til en overdragelse af en ejendomsret til en fast ejendom.

Artikel 31b

Når der stilles udstyr til rådighed for en kunde med henblik på udførelse af arbejde på fast ejendom, anses den pågældende transaktion kun for at være en levering af ydelser i forbindelse med fast ejendom, hvis leverandøren påtager sig ansvaret for udførelsen af arbejdet.

En leverandør, der forsyner kunden med udstyr samt tilstrækkeligt personale til at betjene udstyret med henblik på at udføre et arbejde, formodes at have påtaget sig ansvaret for udførelsen af det pågældende arbejde. Formodningen om, at leverandøren er ansvarlig for udførelsen af arbejdet, kan afvises af ethvert relevant faktisk eller retligt forhold.