

Udskriftsdato: 14. december 2025

AFG nr 10871 af 15/10/2015 (Gældende)

Bindende svar - OPP-projekt - parkeringshus og parkeringsplads

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 14-3305982

Bindende svar - OPP-projekt - parkeringshus og parkeringsplads

Skatterådet kunne bekræfte, at en OPP-leverandør i skattemæssig henseende kan anses for ejer af et P-hus, der skal opføres i tilknytning til en offentlig virksomhed.

OPP-leverandøren var ifølge den indgåede kontrakt tillige forpligtet til at opføre en helikopterlandingsplads på taget af huset. Helikopterlandingspladsen skulle opføres som en særskilt entreprise, der skulle afregnes, når arbejdet blev afleveret.

Det nye P-hus skulle udgøre én ejerlejlighed, der blev ejet af OPP-leverandøren, mens helikopterlandingspladsen med tilknyttede faciliteter skulle udgøre én ejerlejlighed, der blev ejet af den offentlige myndighed A. Byggegrunden ville blive overdraget vederlagsfrit til ejerlejlighedsforeningen, når denne blev stiftet. I OPP-kontraktens 15-årige løbetid skulle leverandøren drive parkeringshuset samt drive virksomhed med overfladeparkering på det areal, der ligger op til P-huset. Arealet ejes af den offentlige myndighed, og OPP-leverandøren betaler en kvartalsmæssig ydelse (enhedsbetaling), for at kunne råde over arealet. Ydelsernes størrelse er delvis bestemt af størrelsen af indtægten ved at drive parkeringsvirksomhed.

OPP-kontrakten indeholdt en klausul om såvel ret som pligt for den offentlige myndighed A til at købe P-huset til en pris, der - ifølge spørgeren - ville svare til den forventede markedspris og udgøre 82 % af bygge- og anlægssummen.

Skatterådet bekræftede endvidere, at enhedsbetalingen (lejebetaling for det grundareal, hvorpå der skulle drives parkeringsplads kunne fradrages som en driftsomkostning.

Endelig bekræftede Skatterådet, at OPP-leverandøren havde fuldt momsfradrag for udgifter til opførelse og drift af P-huset, men kun delvist momsfradrag for udgifter til etablering og drift af det parkeringstekniske udstyr.

Skatterådsmøde den 16. december 2014 - SKM2015. 48. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at OPP-leverandøren er berettiget til at foretage skattemæssige afskrivninger på bygninger, installationer og driftsmidler, som indgår i det P-hus og den overfladeparkering, der omfattes af OPP-aftalen med den offentlige myndighed A?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at OPP-leverandøren har skattemæssigt fradrag for den enhedsbetaling, der i henhold til aftalen skal betales til den offentlige myndighed A?
3. Kan Skatterådets bekræfte. At OPP-leverandøren har fuldt momsfradrag for udgifter til opførelse af P-huset?
4. Kan Skatterådet bekræfte, at OPP-leverandøren har fuldt momsfradrag for udgifter til etablering af det parkeringstekniske udstyr?
5. Kan Skatterådet bekræfte, at OPP-leverandøren har fuldt momsfradrag for de løbende driftsudgifter på P-huset?
6. Kan Skatterådet bekræfte, at OPP-leverandøren har fuldt momsfradrag for de løbende udgifter til det parkeringstekniske udstyr?
7. Kan Skatterådet bekræfte, at OPP-leverandøren skal regulere momsfradraget for etablering af parkeringsudstyr, jf. spørgsmål 4 efter reglerne om investeringsgoder for så vidt angår reservede parkeringspladser?

8. Kan Skatterådet bekræfte, at enhedsbetalingen fra OPP-leverandøren til den offentlige myndighed A er momspligtig?
9. Såfremt der svares "ja" til spørgsmål 8, kan Skatterådet da bekræfte, at OPP-leverandøren har fuldt fradrag for momsen af enhedsbetalingen?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Ja
4. Nej
5. Ja
6. Nej
7. Ja
8. Nej, se begrundelse
9. Bortfalder

Til brug for en større offentlig virksomhed har den offentlige myndighed A udbudt etablering af et nyt P-hus og parkeringsudstyr på arealerne ved virksomheden som et OPP-projekt.

Med OPP-projektet ønskes en samlet løsning for hele parkeringsområdet, hvilket omfatter projektering, opførelse, anlæg, vedligeholdelse af bygninger og finansiering af et nyt P-hus med minimum 700 pladser samt etablering af parkeringsudstyr i relation til overfladeparkeringen ved virksomheden, som på nuværende tidspunkt består af ca. 2.750 parkeringspladser, men som ifølge planerne frem til 2019 vil blive forøget med yderligere ca. 2.000 parkeringspladser, således at der inklusive P-huset i alt vil være godt 5.500 parkeringspladser.

Der vil tillige blive etableret et antal tidsbegrænsede parkeringspladser og et antal gratis parkeringspladser på overfladeparkeringen. De pågældende tidsbegrænsede og gratis parkeringspladser, ca. 250, vil alle være placeret uden for de opstillede bom-anlæg.

Derudover har virksomheden mulighed for at reservere parkeringspladser, som derved ikke vil generere indtægter til OPP-leverandøren. Disse parkeringspladser kan eksempelvis blive anvendt til medarbejdere med særlige behov i en periode, håndværkere tilknyttet virksomheden eller udstillings-køretøjer. Der vil i gennemsnit være tale om 5 reserverede parkeringspladser, der kan være placeret på betalingsområderne eller på gratisområderne. Virksomheden vil ligeledes kunne reservere parkeringspladser, svarende til omfanget af ca. 23 lastbiler til brug for vareforsyningstransporter. Disse er imidlertid placeret uden for bomanlæggene.

Efterfølgende skal OPP-leverandøren stå for løbende administration og opkrævning af brugerbetaling på de samlede parkeringsarealer (P-hus og overfladeparkering).

Den offentlige myndighed A ønsker herved at opnå en samlet og integreret parkeringsløsning med henblik på en optimering af projektets totaløkonomi.

OPP-leverandøren bærer den fulde risiko, der er forbundet med at opføre, eje og drive det nye P-hus og forestå opkrævning af brugerbetaling på det samlede parkeringsareal.

Samtidig med OPP-projektet udbydes opførelse af en helikopterlandingsplads hævet over P-huset med gangbro, tårn, modtagefaciliteter, forbindelsesgang til modtagelse, tankanlæg m.v. som et nøglefærdigt byggeri i totalentreprise. Denne totalentreprise afregnes separat, og har således intet med OPP-projektet at gøre.

Udbuddet indeholder desuden en option for den offentlige myndighed A om opførelse af et yderligere P-hus med 500 pladser. Denne option kan udnyttes indtil 6 år efter aftalens indgåelse.

Grund

P-huset opføres på sokkelgrund, der udstykkes af den offentlige myndighed A. På det tidspunkt, hvor byggeriet når et stadie, hvor der er etableret aflukkede husrum, skal OPP-leverandøren opdele ejendommen i to ejerlejligheder. Det nye P-hus udgør én ejerlejlighed, der ejes af OPP-leverandøren, mens helikopterlandingspladsen med tilknyttede faciliteter udgør én ejerlejlighed, der ejes af den offentlige myndighed A. Byggegrunden overdrages vederlagsfrit til ejerlejlighedsforeningen, når denne er stiftet.

Byggefasen - ansvar og risici

OPP-leverandørens ydelser i byggefasen består i projektering, opførelse, anlæg og finansiering af det nye P-hus samt projektering, etablering og finansiering af parkeringsudstyret i både P-huset og på overfladeparkeringen. Parkeringsudstyret omfatter alle tekniske installationer, herunder bomme, betalingsautomater, skiltning m.v.

OPP-leverandøren er bygherre og ejer af det nye P-hus og har det fulde ansvar for, at det nye P-hus færdiggøres til ibrugtagningstidspunktet den 1. maj 2016. OPP-leverandøren bærer den fulde risiko for manglende eller mangelfulde ydelser fra underleverandører, ligesom OPP-leverandøren bærer risikoen for hændelige begivenheder, der måtte indtræffe i byggefasen.

I byggefasen har OPP-leverandøren derudover ansvaret for myndighedsgodkendelse ved færdiggørelse og den økonomiske risiko i forhold til overskridelse af den i tilbuddet opgjorte anlægssum for P-huset og parkeringsudstyret. Den offentlige myndighed A godtgør dog OPP-leverandøren for ekstraomkostninger til grundvands- og jordbundsforhold, forurening eller andre hindringer, hvis de faktiske forhold viser sig at være væsentligt anderledes end forventet og forudsat ved aftalens indgåelse.

OPP-leverandøren er forpligtet til i byggefasen at tegne såvel brandforsikring som all-risk forsikring af det nye P-hus samt sædvanlig ansvarsforsikring. Eventuelle forsikringsudbetalinger transporteres til den offentlige myndighed A til sikkerhed for, at udbetalingerne alene anvendes til udbedring af skader på P-huset.

Driftsfasen - ansvar og risici

Driftsfasen løber fra ibrugtagningen indtil den 31. marts 2031.

OPP-leverandøren skal stille det nyopførte P-hus til rådighed til betalingsparkering i driftsperioden. Herudover skal OPP-leverandøren forestå P-administrationsopgaven for såvel parkeringspladser i P-huset som på overfladeparkeringen. Heri indgår opkrævning af brugerbetaling for de samlede parkeringsarealer, der omfatter opkrævning af betaling for timeparkering, udstedelse og administration af såvel personalelicenser og brugerlicenser samt kontrol og opkrævning af kontrolafgifter ved ulovlig parkering.

OPP-leverandøren er ansvarlig for den løbende vedligeholdelse af P-huset og parkeringsudstyret i hele driftsperioden. Dette omfatter blandt andet vedligeholdelse, fornyelse og finansiering af P-teknologi. Hertil kommer serviceydelser knyttet til P-anlægget, herunder renholdelse, lovpligtige eftersyn m.v.

I driftsperioden er leverandøren forpligtet til at tegne sædvanlig bygningsforsikring, sædvanlig erhvervsansvarsforsikring samt professionel erhvervs-/produktansvarsforsikring. Eventuelle forsikringsudbetalinger transporteres til den offentlige myndighed A til sikkerhed for, at udbetalingerne alene anvendes til udbedring af skader på P-huset.

Driftsfasen - økonomi - koncessionsaftale

OPP-leverandøren bærer den fulde risiko og afholder alle omkostninger til opførelsen af det nye P-hus samt etableringen af parkeringsudstyr. Tilsvarende oppebærer OPP-leverandøren indtægterne fra udlejning af parkeringspladserne i det nye P-hus og på overfladeparkeringen i driftsperioden og afholder alle omkostninger til den løbende drift. OPP-leverandøren fastsætter selv taksterne, dog under hensyntagen til et fastsat maksimum.

OPP-leverandøren bærer således den fulde driftsrisiko, og har ingen garanti, betalingskrav, betingede betalingskrav eller nogen anden form for opbakning fra den offentlige myndighed A.

OPP-leverandøren er derimod forpligtet til at betale enhedsbetaling til den offentlige myndighed A som vederlag for retten til at drive P-huset og overfladeparkering på de arealer, der ligger op til parkeringshuset, og som ejes af den offentlige myndighed A.

Enhedsbetalingen består af en fast og en omsætningsbestemt koncessionsafgift. Den faste koncessionsafgift udgør et fast årligt beløb, som fra 1. januar 2019, når den offentlige virksomhed vil være fuldt udbygget, skal udgøre minimum 5 mio. kr. Den faste koncessionsafgift vil være en del af konkurrencevilkårene.

Den omsætningsbestemte koncessionsafgift indebærer grundlæggende, at OPP-leverandøren ved omsætning over visse niveauer skal afgive en andel af den overstigende omsætning til den offentlige myndighed A. Der fastsættes 3 omsætningsgrænser for hvert år samt den andel af omsætningen over de respektive omsætningsgrænser, der skal tilfalde den offentlige myndighed A. Den omsætningsbestemte koncessionsafgift vil være en del af konkurrencevilkårene.

Derudover omfatter enhedsbetalingen en incitamentsregulering, som indebærer, at kontrolafgifter opkrævet af OPP-leverandøren skal betales til den offentlige myndighed A med fradrag af et administrationsgebyr på 100 kr. pr. afgift.

Herudover er der ved betalingsmekanisme fastlagt en bod, der udløses, hvis fejl og mangler ikke udbedres inden for nærmere angivne frister.

Driftsfasen - overdragelse

OPP-leverandørens overdragelse til eje eller sikkerhed af det nye P-hus eller øvrige rettigheder i henhold til aftalen skal ske med respekt af den offentlige myndighed A's rettigheder henhold til aftalen. En overdragelse af OPP-leverandørens forpligtelser i henhold til aftalen kan ske med den offentlige myndigheds samtykke. Den offentlige myndighed A kan dog ikke nægte samtykke uden saglig grund.

Ophør

OPP-projektet udbydes med vilkår om, at den offentlige myndighed A ved kontraktperiodens udløb har såvel køberet som købepligt til P-huset til en i forvejen fastsat købesum, der forventes at svare til markedsværdien ved kontraktperiodens udløb, og vil udgøre 82 % af bygge- og anlægssummen. Denne købesum svarer til den estimerede værdiansættelse i vedhæftede notat udarbejdet af en nærmere angivet rådgivnings- og erhvervsmæglervirksomhed.

Ved aftalens ophør er leverandøren forpligtet til at nedtage det etablerede parkeringsudstyr på overfladeparkering og i P-huset, medmindre den offentlige myndighed A ønsker at erhverve udstyret til markedsværdi. I mangel af enighed om værdiansættelsen fastsættes markedsværdien som gennemsnittet af to uafhængige sagkyndige fagmænds vurdering.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er spørgerens repræsentants opfattelse, at de rejste spørgsmål skal besvares således:

Spørgsmål 1: Ja

Det er spørgerens repræsentants opfattelse, at OPP-leverandøren er berettiget til at foretage skattemæssige afskrivninger på bygninger, installationer og driftsmidler, der indgår i det P-hus og de overfladeparkeringspladser, der er omfattet af OPP-aftalen.

Skatterådet har i de hidtidige bindende svar vedrørende OPP-projekter lagt særlig vægt på parternes faktiske og retlige råden over aktiverne i OPP-aftalens løbetid, samt fordelingen af parternes risici i anlægsfasen, driftsfasen og ved OPP-kontraktens ophør. I forhold til denne fordeling af risici finder Skatterådet ifølge den foreliggende praksis ikke, at det er afgørende, at den offentlige part efter en årrække både har ret og pligt til at købe bygningerne til en pris, der tilstræber at udgøre markedsværdien på købstidspunktet.

Der henvises herved til følgende bindende svar: SKM2007. 234. SR, SKM2008. 563. SR, SKM2010. 34. SR, SKM2010. 766. SR, SKM2011. 226. SR og SKM2013. 733. SR.

Repræsentanten har i denne forbindelse særligt fremhævet, at Skatterådet i SKM2010. 34. SR, godkendte, at en OPP-leverandør var ejer af et P-hus, selv om overskud/underskud ved driften af P-huset og den tilknyttede terrænparkering hvert år blev fordelt med halvdelen til den offentlige myndighed A og halvdelen til OPP-leverandøren. Repræsentanten har også henvist til to ikke offentliggjorte svar truffet af SKAT i henholdsvis 2012 og 2014, hvor OPP-leverandørens ejerskab til et P-hus ligeledes blev anerkendt, selv om resultatet af driften blev fordelt mellem OPP-leverandøren og den offentlige myndighed A.

Repræsentanten har oplyst, at man er bekendt med, at parkeringsoperatører i Danmark, ud over ren administration af andres parkeringsfaciliteter, driver parkeringsfaciliteter fra både egne og lejede bygninger/arealer. Nogle gør begge dele, mens andre kun driver parkeringsvirksomhed fra lejede bygninger og arealer. Den forskellige tilgang skyldes normalt selskabets politik omkring kapitalforhold, da det stiller visse kapitalmæssige krav at investere i bygninger/arealer. Som dokumentation herfor henviser repræsentanten til et regnskab fra en stor parkeringsoperatør i Danmark.

Repræsentanten har endvidere anført, at det ikke er ualmindeligt i erhvervslejeforhold, at anvende en betalingsstruktur, hvor der indgår en risikodeling i form af omsætningsbestemt leje. Eksempelvis anvendes der i storcentre ofte lejekontrakter, hvor lejebetalingen består af en fast og en variabel del. Dermed får udlejer en fast indtægt for udlejning af sine arealer, men får også en ekstra betaling, såfremt storcenteret har succes, og der kommer mange besøgende som køber varer i butikken. Lejer opnår at få en fast leje/omkostning, og skal så kun betale yderligere til udlejer, såfremt der opnås en bestemt omsætning, hvilket har den fordel, at lejer har en sammenhæng mellem omsætning og omkostninger.

Omkostningsbestemt leje ses ifølge repræsentanten også hos parkeringsselskaber, og som dokumentation herfor henviser han igen til det fremlagte regnskab fra en stor parkeringsoperatør.

Endelige påpeger repræsentanten, at 4 prækvalificerede konsortier, som omfatter de største og veletablerede parkeringsoperatører i Danmark, har tilkendegivet, at de vil byde på opgaven under de givne vilkår, herunder den delvist omsætningsbaserede koncessionsafgift. Han finder, at dette ligeledes indikerer, at dette er sædvanligt i branchen.

Nærværende OPP-projekt vedrørende det nye P-hus og overfladeparkeringen er i al væsentlighed opbygget efter en OPP-model, der er sammenlignelig med de OPP-projekter, der er omtalt i ovennævnte

bindende svar, hvor OPP-leverandøren blev anset som ejer af bygninger og driftsmidler m.v. i såvel skattemæssig som i momsmæssig henseende.

I nærværende situation er forholdet samtidig det, at OPP-leverandøren som led i aftalen påtager sig den fulde kommercielle drift af såvel P-hus som overfladeparkering. Den offentlige myndighed A overdrager således retten til at opkræve brugerbetaling på overfladeparkeringen, ligesom OPP-leverandøren ved opførelse af P-huset står som bygherre og ejer får retten til at opkræve brugerbetaling i P-huset.

OPP-leverandøren bærer fuldt ud gevinstmulighed eller tabsrisiko knyttet til opførelsesomkostningerne og driftsomkostningerne ved den løbende drift af P-huset og overfladeparkeringen. Via den faste koncessionsafgift til den offentlige myndighed A bærer OPP-leverandøren risikoen for lave brugerbetalinger. OPP-leverandøren har som udgangspunkt også upside på brugerbetalingerne, dog således at den omsætningsbestemte koncessionsafgift indebærer, at den offentlige myndighed A får andel i brugerbetalinger over visse niveauer. P-huset og parkeringsudstyret bliver således utvivlsomt anvendt erhvervsmæssigt af OPP-leverandøren.

OPP-leverandøren påtager sig således et totaløkonomisk ansvar for projektering, opførelse, anlæg og finansiering af P-huset samt parkeringsudstyret på overfladeparkeringen. Herudover er OPP-leverandøren ansvarlig for vedligeholdelse af P-huset og parkeringsudstyr, bygningsdrift samt driften af parkeringsfaciliteterne i såvel P-hus som på overfladeparkeringen.

Heri indgår blandt andet, at leverandøren er ansvarlig for:

- overskridelser og fejl i de estimerede opførelsesomkostninger,
- forsinkelser af byggeriet,
- behørig forsikring,
- byggetekniske forhold, herunder respekt af lokalplaner,
- nødvendige myndighedstilladelser,
- mangelfulde ydelser fra underleverandører
- vedligeholdelse af P-hus og parkeringsudstyr
- varetagelsen af den løbende drift af P-huset og overfladeparkeringen.
- administration og opkrævning af brugerbetalinger
- levering af diverse tilknyttede serviceydelser
- Løbende betaling af enhedsbetalingen til den offentlige myndighed A

Leverandøren bærer den fulde risiko for tab ved, at de estimerede investeringer og udgifter m.v. bliver større end estimeret og har samtidig gevinstmuligheden ved, at udgifterne m.v. kan reduceres. Med den fastlagte betalingsstruktur bærer OPP-leverandøren den fulde risiko for parkeringsindtægterne, idet der skal erlægges en fast koncessionsafgift til den offentlige myndighed A på minimum 5 mio. kr. årligt. Herudover har OPP-leverandøren upside vedrørende parkeringsindtægterne, dog med fradrag af den omsætningsbestemte koncessionsafgift til den offentlige myndighed A.

Repræsentanten anfører, at betalingsstrukturen således er den, at leverandøren bærer den fulde risiko for driften af parkeringsfaciliteterne. Dette indebærer samtidig, at den offentlige myndighed A er sikret den faste koncessionsafgift på mindst 5 mio. kr. Af den del af omsætningen, der overstiger de niveauer, som OPP-leverandøren har fastlagt i tilbuddet, skal OPP-leverandøren betale en andel til den offentlige myndighed A som yderligere koncessionsafgift.

Leverandøren har den fulde faktiske rådighed over P-huset i kontraktperioden, dog naturligvis med respekt af den offentlige myndighed A's rettigheder i henhold til kontrakten. Leverandøren kan endvidere med respekt af den offentlige myndighed A's rettigheder efter aftalen overdrage P-huset eller øvrige rettigheder i henhold til aftalen til eje eller sikkerhed.

Dvs. at OPP-leverandøren har en sådan faktisk og retlig rådighed over P-huset som aftalekomplekset i øvrigt giver mulighed for.

Det er på baggrund heraf repræsentantens opfattelse, at der ikke i aftalegrundlaget er indeholdt sådanne vilkår, at leverandørens ejendomsret ikke er reel. Som følge heraf mener repræsentanten, at svaret på spørgsmål 1 bør være "ja".

Spørgsmål 2: Ja

Repræsentanten har anført, at nærværende OPP-projekt er karakteristisk ved, at der er knyttet eksterne indtægter til projektet i driftsperioden.

OPP-leverandøren oppebærer således samtlige brugerbetalingen knyttet til såvel P-huset som overfladeparkeringen. For P-husets vedkommende følger det af OPP-leverandørens status som bygherre og ejer af P-huset, medens retten til opkrævning af brugerbetaling for overfladeparkeringen overdrages fra den offentlige myndighed A til OPP-leverandøren.

Modstykket hertil er, at OPP-leverandøren skal betale enhedsbetaling til den offentlige myndighed A, bestående af en fast koncessionsafgift og en omsætningsbestemt koncessionsafgift.

Der er således en direkte og umiddelbar forbindelse mellem afholdelsen af udgiften til koncessionsafgiften og erhvervelsen af brugerbetalingsindtægterne. Afholdelsen af udgifterne har således den fornødne kvalificerede tilknytning til indkomsterhvervelsen.

Det er derfor repræsentantens vurdering, at denne enhedsbetaling er afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten og dermed er fradragsberettiget som en driftsomkostning i henhold til statsskattelovens § 6, stk. 1 litra a.

Som følge heraf bør svaret på dette spørgsmål være "ja".

Spørgsmål 3: Ja

Repræsentanten har anført, at det er en grundlæggende betingelse for momsfradrag, at OPP-leverandøren kan anses for den reelle ejer af P-huset og parkeringsudstyret. Herom henvises til spørgsmål 1 omkring den skattemæssige vurdering af ejerskabet, som efter repræsentantens opfattelse er placeret hos OPP-leverandøren og dermed er forudsætningen for momsfradrag opfyldt.

Det følger af momslovens § 37, at registrerede virksomheder ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift kan "fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb m.v. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter § 13, [...]"

OPP-leverandøren skal anvende P-huset til momspligtig aktivitet, jf. momslovens § 4. Det bemærkes hertil, at udlejning af parkeringsplads ikke er omfattet af momsfritagelsen i § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt.

OPP-leverandøren er derfor berettiget til fuldt momsfradrag for udgifter vedrørende opførelsen af P-huset.

Det er følgelig repræsentantens opfattelse, at spørgsmål 3 kan besvares bekræftende.

Spørgsmål 4: Ja

I forhold til momsfradraget for udgifter til etablering af parkeringsudstyr vil der ligeledes være tale om fuldt momspligtig virksomhed.

Der vil i mindre omfang være P-pladser, der stilles gratis til rådighed for ambulancer, handicapparkering, taxa, af- og pålæsning samt visse brugergrupper. De pågældende P-pladser vil dog alle være placeret uden for de opstillede bom-anlæg, hvilket indebærer, at den vederlagsfrie tilrådighedsstillelse ikke har betydning for OPP-leverandørens fradragsret for parkeringsudstyret, der er relateret til betalingsområderne (bomanlæg, betalingsautomater m.v.).

I forhold til de reservede parkeringspladser er der ikke tale om klart identificerede områder - disse kan placeres såvel inden for som uden for de opstillede bomanlæg. Desuden er der ikke tale om et fast antal parkeringspladser - reserveringen sker udelukkende på baggrund af et konkret behov herfor. Udgangspunktet er således, at parkeringsudstyret alene skal anvendes til momspligtig virksomhed. I det omfang, at parkeringspladser inde på betalingsområdet stilles vederlagsfrit til rådighed for den offentlige virksomhed, skal der i stedet ske regulering af momsfradraget efter reglerne om investeringsgoder jf. spørgsmål 7.

OPP-leverandøren har derfor fuldt fradrag for momsen af udgifter til etableringen af parkeringsudstyret.

Det er følgelig repræsentantens opfattelse, at spørgsmål 4 kan besvares bekræftende.

Spørgsmål 5: Ja

OPP-leverandøren skal i hele driftsperioden forestå administration og opkrævning af brugerbetaling for parkering i P-huset. Der er derfor tale om fuld momspligtig aktivitet, jf. ovenfor under spørgsmål 3, hvorfor OPP-leverandøren er berettiget til fuldt momsfradrag for de løbende driftsudgifter på P-huset.

Det er følgelig repræsentantens opfattelse, at spørgsmål 5 kan besvares bekræftende.

Spørgsmål 6: Ja

Med henvisning til spørgsmål 4 vil parkeringsudstyret udelukkende blive anvendt til momspligtig aktivitet. Af denne grund har OPP-leverandøren adgang til fuldt momsfradrag for udgifter til den løbende drift af parkeringsudstyret.

Det er følgelig repræsentantens opfattelse, at spørgsmål 6 kan besvares bekræftende.

Spørgsmål 7: Ja

Som nævnt ovenfor har den offentlige virksomhed mulighed for at reservere et antal parkeringspladser, som ikke er nærmere defineret på ibrugtagningstidspunktet, og som i øvrigt kan variere både med hensyn til antal og placering i løbet af driftsperioden.

Vederlagsfri tilrådighedsstillelse af P-pladserne anses for en aktivitet uden for momslovens anvendelsesområde, hvorfor OPP-leverandøren er forpligtet til at regulere momsfradraget for udgifter til etablering af parkeringsudstyret i overensstemmelse med regelsættet om investeringsgoder, jf. momslovens § 43. Såfremt parkeringsudstyret ikke fuldt ud anvendes til momspligtig virksomhed, dvs. at der reserveres parkeringspladser inde på betalingsområdet, skal der ske tilbagebetaling af en andel af det foretagne momsfradrag. Der skal dog ikke foretages regulering, såfremt udsvinget i fradragsprocenten er mindre end 10 procentpoint. OPP-leverandøren skal i dette tilfælde opgøre den delvise fradragsret skønsmæssigt efter momslovens § 38, stk. 2.

Det er følgelig repræsentantens opfattelse, at spørgsmål 7 kan besvares bekræftende.

Spørgsmål 8: Ja

I henhold til kontrakten overdrages byggegrunden til P-huset vederlagsfrit til ejerlejlighedsforeningen, mod at P-huset fuldt ud skal stilles til rådighed for betalingsparkering. Ligeledes skal OPP-leverandøren administrere brugerbetalingen på overfladeparkeringen, hvis arealer tilhører den offentlige myndighed A. Det er repræsentantens opfattelse, at enhedsbetalingen fra OPP-leverandøren til den offentlige myndighed A kan sidestilles med leje af et grundstykke til henholdsvis P-hus og overfladeparkering, hvorfra OPP-leverandøren oppebærer indtægterne. Af praksis kan nævnes SKM2010. 34. SR, hvor en aftale om overskudsdeling i et OPP-projekt skulle anses for levering mod vederlag i form af tilrådighedsstillelse af en grund til brug for P-pladser. Udlejning af fast ejendom er imidlertid fritaget for moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8.

Under forudsætning af, at den offentlige myndighed A har en frivillig registrering for udlejning af fast ejendom, jf. momslovens § 51, der omfatter de pågældende arealer, er der tale om en momspligtig levering mod vederlag, hvorfor enhedsbetalingen skal pålægges moms.

Kan enhedsbetalingen ikke anses for en lejebetaling vedrørende grundstykket, vil der under alle omstændigheder være tale om en momspligtig ydelse, jf. momslovens § 4.

Det er følgelig repræsentantens opfattelse, at spørgsmål 8 kan besvares bekræftende.

Spørgsmål 9: Ja

Idet enhedsbetalingen er direkte knyttet til OPP-leverandørens fuldt momspligtige virksomhed med udlejning af p-pladser har OPP-leverandøren tilsvarende fradrag for momsen heraf i det tilfælde, hvor enhedsbetalingen er pålagt moms (såfremt spørgsmål 6 besvares bekræftende) jf. momslovens § 37.

Det er følgelig repræsentantens opfattelse, at spørgsmål 9 kan besvares bekræftende.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at OPP-leverandøren er berettiget til at foretage skattemæssige afskrivninger på bygninger, installationer og driftsmidler, som indgår i det P-hus og den overfladeparkering, der omfattes af OPP-aftale med den offentlige myndighed A.

Lovgrundlag

Afskrivningslovens § 1:

Efter reglerne i denne lov kan skattemæssig afskrivning foretages på udgifter til anskaffelse og forbedring af aktiver, der benyttes erhvervsmæssigt af den skattepligtige samt på visse andre udgifter.

Afskrivningslovens § 14, stk. 1 og 2:

§ 14. Erhvervsmæssigt benyttede bygninger afskrives særskilt for hver enkelt bygning efter reglerne i dette kapitel.

Stk. 2. Uanset bestemmelsen i stk. 1 kan afskrivning ikke foretages på bygninger, der anvendes til

- 1) kontor,
- 2) virksomhed som pengeinstitut, realkreditinstitut, kreditinstitut, garantifond, forsikringsselskab, værdipapircentral, reguleret marked, fondsmæglerselskab samt lignende virksomhed inden for den finansielle sektor, herunder betalingsformidling,

- 3) drift af postvirksomhed, bortset fra bygninger, hvori der sker postsortering med industrielt præg,
- 4) beboelse eller hertil knyttede formål, bortset fra hoteller og campinghytter samt døgninstitutioner og bygninger, der er omfattet af lov om social service, og som udsættes for et tilsvarende slid, jf. dog nr. 5,
- 5) hoteller og plejehjem, der er opdelt i ejerlejligheder, eller
- 6) hospitaler, fødeklinikker, lægeklinikker og -huse, tandlægeklinikker, klinikker for fysioterapi samt anden virksomhed med sygdomsbehandling.

Praksis

SKM2007. 234. SR

Skatterådet bekræftede, at et OPP-selskab kan anses som ejer af bygninger, inventar m.v. opført til brug for en offentlig virksomhed og er berettiget til at foretage skattemæssige afskrivninger på bygninger og inventar, uanset at OPP-kontrakten indeholder en klausul om både ret og pligt for den offentlige virksomhed til at købe bygninger, inventar m.v. efter kontraktens udløb om 30 år til en forud beregnet handelsværdi. Der blev ved afgørelsen navnlig lagt vægt på den fordeling af parternes risici i såvel anlægsfasen, driftsfasen og ved OPP-aftalens ophør, som fremgår af kontrakten. Heroverfor fandtes det ikke afgørende, at den offentlige virksomhed efter 30 år har både ret og pligt til at købe bygninger m.v. til en pris, der beregningsmæssigt tilstræber at udgøre en markedsværdi på købstidspunktet. Endvidere udtalte Skatterådet vejledende, at OPP-selskabet kan anses for ejer af bygninger m.v. i momsmæssig henseende, således at selskabet kan opnå en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom.

SKM2008. 563. SR

Skatterådet bekræftede, at et OPP-selskab i skattemæssig henseende kunne anses som ejer af A-skolen i X-by, herunder bygninger og inventar m.v., således at selskabet kan foretage skattemæssige afskrivninger på aktiverne, selv om OPP-kontrakten indeholder en klausul om såvel ret som pligt for Kommunen Y til at købe skolen efter OPP-kontraktens udløb om 30 år til en forud fastsat handelsværdi. Skatterådet lagde herved vægt på, hvad der var oplyst om den faktiske og retlige råden, herunder opnåelse af tinglyst adkomst til ejendommen, OPP-leverandørens gevinstmuligheder og tabsrisiko i bygge- og anlægsfasen, under den løbende drift og ved OPP-aftalens ophør. Endvidere udtalte Skatterådet vejledende, at OPP-selskabet kan anses for ejer af skolen i momsmæssig henseende, således at selskabet kan opnå en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom.

SKM2010. 34. SR

Skatterådet bekræftede, at leverandøren i henhold til en OPP-kontrakt er berettiget til at foretage skattemæssige afskrivninger på bygninger, installationer og driftsmidler, som indgår i det P-hus og den P-plads, der omfattes af OPP-aftalen mellem leverandøren og den offentlige part. Kontrakten omfattede en driftsfasen med en uopsigelsesperiode fra den offentlige parts side på 10 år og en uopsigelsesperiode fra OPP-leverandørens side på 25 år. En valgt overskudsfordelingsmodel medførte, at leverandøren ville have fradrag efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, for den del af overskuddet, der skulle afleveres til den offentlige part, og at leverandøren skulle indtægtsføre beløb, der modtages i henhold modellen. Skatterådet bekræftede endvidere, at leverandøren har fuldt momsfradrag for udgifter til opførelse og drift af P-huset, men at anlæg og drift af P-pladsen kun giver ret til delvis fradrag, for så vidt den del, der vedrører leverandørens momspligtige leverancer. Skatterådet kunne derimod ikke bekræfte, at en eventuel overskuds/underskudsdeling ikke er udtryk for en leverance i momsmæssig henseende. Overskudsdelingen vil dog være fritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, mens en underskudsdeling vil være at betragte som et momspligtigt tilskud for leverandøren.

SKM2010. 766. SR

Skatterådet bekræftede, at en OPP-leverandøren i skattemæssig forstand kan anses som ejer af daginstitutionen i B-by, herunder af bygninger og inventar m.v., således at leverandøren kan foretage skattemæssige afskrivninger på aktiverne, selv om OPP-kontrakten indeholder en klausul om såvel ret som pligt for A Kommune til at købe daginstitutionen efter OPP-kontraktens udløb om 30 år til en forud fastsat handelsværdi. Skatterådet bekræftede endvidere, at OPP-leverandøren kan anses som ejer af daginstitutionen i B-by i momsmæssig henseende, således at leverandøren kan opnå en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom, selv om OPP-kontrakten indeholder en klausul om såvel ret som pligt for A Kommune til at købe daginstitutionen efter OPP-kontraktens udløb om 30 år til en forud fastsat handelsværdi.

SKM2011. 226. SR

Skatterådet bekræftede, at OPP-leverandøren i skattemæssig henseende kan anses som ejer af det nye parkeringsanlæg med parkeringsautomatik bestående af et nyt P-hus, en nyetableret terrænparkering, samt parkeringsautomatik ved R, herunder bygninger, installationer og driftsmidler mv., således at selskabet kan foretage skattemæssige afskrivninger på aktiverne, selv om OPP-kontrakten indeholder en klausul om såvel ret som pligt for R til at købe parkeringsanlægget og parkeringsautomatikken efter OPP-kontraktens udløb om 30 år til en forud fastsat handelsværdi. Skatterådet bekræftede endvidere, at OPP-leverandøren kan anses som ejer af det nye parkeringsanlæg med parkeringsautomatik i momsmæssig henseende, således at selskabet kan opnå en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom, selv om OPP-kontrakten indeholder en klausul om såvel ret som pligt for R til at købe parkeringsanlægget og parkeringsautomatikken efter OPP-kontraktens udløb om 30 år til en forud fastsat handelsværdi.

SKM2013. 733. SR

Skatterådet anså en OPP-leverandør for ejer af bygninger, der blev udlejet til en region, og som af regionen blev anvendt til psykiatrisk hospital. Bygningerne var opført på en grund, som regionen vederlagsfrit stillede til rådighed for OPP-leverandøren i OPP-kontraktens 25-årige løbetid. Kontrakten indeholdt en klausul om såvel ret som pligt for regionen til at købe bygningerne på tidspunktet for kontraktens udløb til et beløb fastsat til 50 pct. af OPP-leverandørens anlægssum for aktivet. Købesummen svarede skønsmæssigt til handelsværdien på dette tidspunkt.

SKM2013. 870. SR

I henhold til en OPP-kontrakt skulle der opføres et større bygningskompleks på en grund, som den offentlige myndighed vederlagsfrit skulle stille til rådighed for OPP-leverandøren i kontraktens 30-årige løbetid. Særligt for OPP-kontrakten var, at det konsortium, som fik kontrakten, samtidig med kontraktens indgåelse skulle købe en eksisterende ejendom (ejendom B) af den offentlige myndighed. Den offentlige myndighed agtede at anvende den modtagne købesum helt eller delvist som en forudbetaling til OPP-leverandøren for derved at reducere den fremtidige enhedsbetaling (leje). Skatterådet kunne ikke bekræfte, at OPP-leverandøren kunne anses for ejer af bygningerne. Det blev herved tillagt vægt, at de rettigheder, der blev erhvervet over ejendom B, ville kunne videreoverdrages til tredjemand forud for, at der blev opnået skøde over ejendommen. Herved ville det konsortium, der opnåede OPP-kontrakten, kunne erhverve et betydeligt millionbeløb kontant, hvorved OPP-leverandørens risiko i anlægsfasen ville blive reduceret betydeligt.

Begrundelse

Det ønskes bekræftet, at OPP-leverandøren er berettiget til at foretage skattemæssige afskrivninger på bygninger, installationer og driftsmidler, som indgår i det P-hus og den overfladeparkering, der omfattes af OPP-kontrakten med den offentlige myndighed.

Bygninger, installationer og driftsmidler kan afskrives efter reglerne i afskrivningsloven. Det er en betingelse for at kunne foretage skattemæssige afskrivninger, at den skattepligtige ejer de pågældende aktiver, jf. Den juridiske vejledning, afsnit 2014-2, afsnit C. C. 2.4.1.2.

Det er endvidere en betingelse, at de pågældende aktiver benyttes erhvervsmæssigt. Herved forstås, at den skattepligtige for egen regning og risiko udøver en aktivitet med henblik på systematisk indtægtserhvervelse, jf. Den juridiske vejledning afsnit 2014-2, afsnit C. C. 1.3.1.

Ejendomsretten til de aktiver, som OPP-projektet vedrører, fastlægges efter en vurdering af, hvem der efter en samlet vurdering udøver de væsentligste ejerbeføjelser over de aktiver, der er omfattet af OPP-projektet.

Ved denne vurdering henses der til:

- Parternes faktiske og retlige råden over aktiverne i OPP-aftalens løbetid.
- Parternes mulighed for gevinst/risiko for tab i bygge- og anlægsfasen.
- Parternes mulighed for gevinst/tab under den løbende drift.

Parternes mulighed for gevinst/risiko for tab vedrørende aktivitet ved OPP-aftalens ophør.

Efter en vurdering af det fremlagte kontraktudkast, er det SKATs opfattelse, at leverandøren i henhold til OPP-kontrakten må anses for ejer af P-huset med tilhørende installationer og driftsmidler.

Særligt vedrørende risikoen i forbindelse med ophør bemærkes:

Ved aftalens ophør har den offentlige myndighed A ret og pligt til at overtage P-huset til en pris svarende til 82 pct. af bygge- og anskaffelsessummen, eller, hvis aftalen ophører tidligere, til en forholdsmæssigt reguleret pris. Køberetsprisen er fastsat på grundlag af en ejendomsmæglers udtalelse om den skønsmæssige værdi i år 15.

Endvidere bemærkes for så vidt angår OPP-kontraktens løbetid, at løbetiden på 15 år er betydeligt kortere end, hvad der har været tilfældet i de OPP-sager, der hidtil er blevet forelagt for Skatterådet. SKAT finder dog ikke, at den relativt korte løbetid i sig selv kan medføre, at OPP-leverandøren ikke anses for ejer af P-huset. SKAT lægger i denne forbindelse bl.a. lagt vægt på, at Konkurrence- og Forbrugerstyrelsen på sin hjemmeside anfører, at en OPP-kontrakt typisk har en løbetid på mellem 15 og 25 år.

SKAT har ikke det fornødne grundlag for at kritisere værdiansættelsen. Det bemærkes, at der henset til usikkerheden med hensyn til den fremtidige økonomiske, demografiske og strukturelle udvikling mv. er knyttet betydelig usikkerhed til fremskrivningen af P-husets markedsværdi.

Det er samtidig SKATs opfattelse, at den aktivitet, som OPP-leverandøren udøver ved drift af P-hus og overfladeparkering, må anses som selvstændig erhvervsvirksomhed.

Efter en samlet vurdering er det således SKATs opfattelse, at der vil kunne foretages skattemæssige afskrivninger på de bygninger, installationer og driftsmidler, som indgår i P-huset og overfladeparkeringen.

Det forudsættes, at fordelingen mellem den offentlige myndighed A betaling til OPP-leverandøren for opførelse af helikopterlandingspladsen og den offentlige myndighed A's øvrige betalinger til OPP-leverandøren giver et retvisende billede af værdien af, hvad der betales for.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "ja".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at OPP-leverandøren har skattemæssigt fradrag for den enhedsbetaling, der i henhold til aftalen skal betales til Den offentlige myndighed A.

Lovgrundlag

§ 6, stk. 1, litra a

Ved Beregningen af den skattepligtige Indkomst bliver at fradrage:

Driftsomkostninger, d.v.s. de Udgifter, som i Aarets Løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde Indkomsten, derunder ordinære Afskrivninger;

Begrundelse

Ved enhedsbetalingen forstås OPP-leverandøren betaling for at drive virksomhed med overfladeparkering på de arealer, der ligger op til parkeringshuset, og som ejes af den offentlige myndighed A.

Det er oplyst, at der er tale om en løbende betaling, der består af en fast del på minimum 5.000.000 kr. om året, der betales kvartalsvis og en variabel del, der er omsætningsbestemt.

OPP-leverandørens erlæggelse af enhedsbetalingen er en forudsætning for at kunne drive erhvervsmæssig parkeringsvirksomhed og har efter SKATs opfattelse karakter af en løbende driftsudgift, der er fradragsberettiget efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "ja".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at OPP-leverandøren har fuldt momsfradrag for udgifter til opførelse af P-huset.

Lovgrundlag

Af momsloven (LBK nr. 106 af 23. januar 2013 med senere ændringer) fremgår:

Momslovens § 3:

Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.

Stk. 2. Som afgiftspligtig person anses endvidere:

[...]

3) Andre statslige, regionale og kommunale institutioner, for så vidt de leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder.

[...]

Momslovens § 4, stk. 1:

Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering.

[...]

Momslovens § 13, stk. 1. nr. 8:

Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

[...]

8) Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder levering af gas, vand, elektricitet og varme som led i udlejningen eller bortforpagtningen. Fritagelsen omfatter dog ikke udlejning af værelser i hoteller og lign., udlejning af værelser i virksomheder, der udlejer for kortere tidsrum end 1 måned, udlejning af camping-, parkerings- og reklameplads, samt udlejning af opbevaringsbokse.

Momslovens § 37, stk. 1:

Registrerede virksomheder kan ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift, jf. § 56, stk. 3, fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb m.v. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter § 13, herunder leverancer udført i udlandet, jf. dog stk. 5.

Momslovens § 38, stk. 1 og 2:

For varer og ydelser, som en registreret virksomhed anvender både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til andre formål i virksomheden, kan der foretages fradrag for den del af afgiften, der forholdsmæssigt svarer til omsætningen i den registreringspligtige del af virksomheden. [...]

Stk. 2. For varer og ydelser, som af en registreret virksomhed benyttes både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til virksomheden uvedkommende formål, kan der udelukkende foretages fradrag for den del af afgiften, der skønsmæssigt svarer til de pågældende varers og ydelsers fradragsberettigede brug i den registreringspligtige virksomhed.

Momslovens § 39, stk. 1 og 5:

Afgift vedrørende opførelse af bygninger, herunder tilbygninger, som foruden lokaler for den registrerede virksomhed omfatter andre lokaler, kan fradrages med den del af den samlede afgift på bygningen, som byggeomkostningerne for virksomhedens lokaler skønnes at udgøre i forhold til de samlede byggeomkostninger.

[...]

Stk. 5. Afgift vedrørende anlæg, reparation og vedligeholdelse og lign. af anden fast ejendom end bygninger kan fradrages med en andel, som opgøres efter reglerne i § 38, stk. 1 eller 2, jf. dog § 40, stk. 1.

Momslovens § 43, stk. 1 til 3:

For investeringsgoder skal der ske regulering af den fradragsberettigede afgift, hvis der sker ændringer i anvendelsen efter anskaffelsen af godet.

Stk. 2. Som investeringsgode efter stk. 1 betragtes

- 1) maskiner, inventar og andre driftsmidler, hvis anskaffelsespris ekskl. afgiften efter denne lov overstiger 100.000 kr., og som er undergivet værdiforringelse,
- 2) fast ejendom, herunder til- og ombygning,
- 3) reparation og vedligeholdelse af fast ejendom til et samlet beløb af mere end 100.000 kr. årligt og
- 4) ydelser, der har samme egenskaber som materielle investeringsgoder, herunder software og rettigheder, og hvis anskaffelses- eller fremstillingspris eksklusiv afgiften efter denne lov overstiger 100.000 kr.

Stk. 3. Virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a skal foretage regulering i følgende tilfælde:

- 1) Når anvendelsen af et investeringsgode, der ved anskaffelsen har givet virksomheden ret til fuld eller delvis fradragsret, ændres således, at virksomheden har ret til et mindre fradrag.
- 2) Når anvendelsen af et investeringsgode, der ved anskaffelsen ikke har givet virksomheden ret til fradrag eller har givet ret til delvis fradragsret, ændres således, at virksomheden har ret til et højere fradrag.
- 3) Når et investeringsgode, for hvilket der ikke ved anskaffelsen m.v. er opnået fuld fradragsret, sælges af virksomheden, jf. dog nr. 4. Salget sidestilles med investeringsgodets overgang til fuld fradragsberettiget anvendelse. Reguleringsbeløbet kan ikke overstige 25 pct. af salgssummen ekskl. afgiften efter denne lov.

[...]

Momslovens § 44:

For driftsmidler og ydelser foretages der regulering for ændringer, som indtræder inden for de første 5 regnskabsår efter anskaffelsen inkl. det regnskabsår, hvori driftsmidlet eller ydelserne er anskaffet. For fast ejendom foretages der regulering for de første 10 regnskabsår, for reparation og vedligeholdelse af fast ejendom dog kun de første 5 regnskabsår efter anskaffelsen eller ibrugtagningen inkl. det regnskabsår, i hvilket den faste ejendom er anskaffet eller taget i brug.

Stk. 2. Regulering i de enkelte regnskabsår foretages for driftsmidler og ydelser og for reparation og vedligeholdelse af fast ejendom med en femtedel og for fast ejendom med en tiendedel af det afgiftsbeløb, som er betalt i forbindelse med anskaffelsen eller ibrugtagningen af det pågældende investeringsgode. Reguleringen foretages på grundlag af de ændringer i fradragsretten, som finder sted inden for det enkelte regnskabsår i forhold til fradragsretten i det regnskabsår, hvor det pågældende investeringsgode er anskaffet eller taget i brug. Ved regulering i tilfælde af afmeldelse fra registrering eller ved salg eller overdragelse foretages regulering dog for den resterende del af reguleringsperioden.

Stk. 3. Der foretages ikke regulering, såfremt udsvinget i fradragsprocenten er mindre end 10 i forhold til fradragsprocenten på anskaffelses- eller ibrugtagningstidspunktet.

Praksis

Af Den juridiske vejledning 2014-2, afsnit D. A. 5.9.2, fremgår bl.a.:

"Som fast ejendom anses som udgangspunkt jord og bestanddele (løsøre), som er varigt forbundet med jorden, dvs. såvel bygninger som træer, avl på roden, hegn, brønde, anlæg og bygningstilbehør, så længe det er anbragt på grunden eller bygningen.

Som fast anbragt tilbehør anses sædvanligt bygningstilbehør, der må antages sædvanligvis at følge med ved salg af bygninger, herunder varmeanlæg til almindelig rumopvarmning, olietanke til varmeanlæg, faste ventilatorer i forbindelse med rumventilation og sprinkleranlæg.

Der lægges vægt på, om bygningstilbehøret er omfattet af pant i fast ejendom som beskrevet i tinglysningslovens § 38. Eksempelvis medgår installationer, som er indlagt til selve anvendelsen af bygningen, til den faste ejendom, hvorimod installationer til brug for den erhvervsmæssige aktivitet, der foregår i bygningen, anses for at være løsøre."

I SKM2010. 34. SR bekræfter Skatterådet, at leverandøren i henhold til en OPP-kontrakt har fuldt momsfradrag for udgifter til opførelse og drift af P-huset, men at anlæg og drift af P-pladsen kun giver ret til delvis fradrag, da der efter OPP-kontrakten skal stilles et antal parkeringspladser vederlagsfrit til rådighed for regionen. Vederlagsfri tilrådighedsstillelse af p-pladser anses i henhold til praksis for at have et formål, der er den momspligtige virksomhed uvedkommende, og fradragsretten skal derfor opgøres efter reglerne i momslovens § 38, stk. 2.

I SKM2010. 34. SR bekræfter Skatterådet endvidere, at en eventuel overskudsdeling/underskudsdeling er udtryk for en leverance i momsmæssig henseende. Overskudsdelingen vil dog være momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, mens en underskudsdeling vil være at betragte som et momspligtigt tilskud til leverandøren.

Begrundelse

OPP-leverandøren bærer den fulde risiko, der er forbundet med at opføre, eje og drive P-huset og forestår opkrævning af brugerbetaling på det samlede parkeringsareal.

Udlejning af parkeringspladser er omfattet af momspligten, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8.

Det er på den baggrund SKATs opfattelse, at OPP-leverandøren udelukkende anvender P-huset til momspligtige aktiviteter.

Efter momslovens § 37, stk. 1, er der fuld momsfradragsret for udgifter, der udelukkende anvendes til virksomhedens momspligtige leverancer.

SKAT er derfor af den opfattelse, at OPP-leverandøren har fuld fradragsret for moms af udgifter, der udelukkende anvendes til opførelse af P-huset.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "ja".

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at OPP-leverandøren har fuldt momsfradrag for udgifter til etablering af det parkeringstekniske udstyr.

Lovgrundlag

Der henvises til spørgsmål 3.

Praksis

Der henvises til spørgsmål 3.

Begrundelse

OPP-leverandøren skal i et vist omfang stille parkeringspladser vederlagsfrit til rådighed for den offentlige myndighed A inden for det opstillede bomanlæg.

I SKM2010. 34. SR bekræfter Skatterådet, at leverandøren i henhold til en OPP-kontrakt har fuldt momsfradrag for udgifter til opførelse og drift af P-huset, men at anlæg og drift af P-pladsen kun giver ret til delvis fradrag, da der efter OPP-kontrakten skal stilles et antal parkeringspladser vederlagsfrit til rådighed for regionen. Vederlagsfri tilrådighedsstillelse af p-pladser anses i henhold til praksis for at have et formål, der er den momsplichtige virksomhed uvedkommende, og fradragsretten skal derfor opgøres efter reglerne i momslovens § 38, stk. 2.

SKAT finder på den baggrund, at leverandøren ikke er berettiget til fuldt fradrag men kun delvis fradrag for moms af udgifter til opstilling af det betalingstekniske udstyr. Den delvise fradragsret skal opgøres efter et skøn, jf. momslovens § 38, stk. 2.

Vederlagsfri tilrådighedsstillelse af P-pladser på overfladeparkeringsarealet uden for det opstillede bomanlæg påvirker ikke udøvelsen af skønnet efter momslovens § 38, stk. 2.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "nej".

Spørgsmål 5

Det ønskes bekræftet, at OPP-leverandøren har fuldt momsfradrag for de løbende driftsudgifter på P-huset.

Lovgrundlag

Der henvises til spørgsmål 3.

Praksis

Der henvises til spørgsmål 3.

Begrundelse

I spørgsmål 3 indstiller SKAT, at der skal svares "ja" til at OPP-leverandøren har fuldt momsfradrag for udgifter til opførelse af P-huset med den begrundelse, at OPP-leverandøren udelukkende anvender P-huset til momsplichtige aktiviteter.

Med samme begrundelse er det SKATs opfattelse, at OPP-leverandøren har fuldt momsfradrag for de løbende driftsudgifter til P-huset.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 5 besvares med "ja".

Spørgsmål 6

Det ønskes bekræftet, at OPP-leverandøren har fuldt momsfradrag for de løbende udgifter til det parkingstekniske udstyr.

Lovgrundlag

Der henvises til spørgsmål 3.

Praksis

Der henvises til spørgsmål 3.

Begrundelse

I spørgsmål 4 indstiller SKAT, at der svares "nej" til, at OPP-leverandøren har fuldt momsfradrag for udgifter til opstilling af det betalingstekniske udstyr med den begrundelse, at vederlagsfri tilrådighedsstillelse af P-pladser efter praksis anses for at have et formål, der er den momspligtige virksomhed uvedkommende, jf. SKM2010. 34. SR.

Med samme begrundelse er det SKATs opfattelse, at OPP-leverandøren ikke har fuldt momsfradrag for de løbende udgifter til det parkeringstekniske anlæg.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 6 besvares med "nej".

Spørgsmål 7

Det ønskes bekræftet, at OPP-leverandøren skal regulere momsfradraget for etablering af parkeringsudstyr, jf. spørgsmål 4, efter reglerne om investeringsgoder for så vidt angår reservede parkeringspladser.

Lovgrundlag

Der henvises til spørgsmål 3.

Praksis

Der henvises til spørgsmål 3.

Begrundelse

Parkeringsudstyret betragtes som et investeringsgode, jf. momslovens § 43, stk. 2.

Der skal foretages regulering, når et investeringsgode, der ved anskaffelsen har givet ret til fuld eller delvis fradragsret, ændres således, at virksomheden har ret til et mindre fradrag, jf. momslovens § 43, stk. 3, nr. 1. Der skal også foretages regulering, når anvendelsen af et investeringsgode, der ved anskaffelsen ikke har givet virksomheden ret til fradrag eller har givet ret til delvis fradragsret, ændres således, at virksomheden har ret til et højere fradrag, jf. momslovens § 43, stk. 3, nr. 2.

SKAT finder således, at en ændret anvendelse af parkeringsudstyret i forhold til anvendelsen på anskaffelsestidspunktet er omfattet af reglerne om regulering for investeringsgoder, jf. momslovens §§ 43 og 44.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 7 besvares med "ja".

Spørgsmål 8

Det ønskes bekræftet, at enhedsbetalingen fra OPP-leverandøren til den offentlige myndighed A er momspligtig.

Lovgrundlag

Der henvises til spørgsmål 3.

Praksis

Der henvises til spørgsmål 3.

Begrundelse

I henhold til kontrakten overdrages byggegrunden til P-huset vederlagsfrit til ejerlejlighedsforeningen, mod at P-huset fuldt ud stilles til rådighed for betalingsparkering.

Ligeledes skal OPP-leverandøren administrere brugerbetalingen på overfladeparkeringen, hvis arealer tilhører den offentlige myndighed A.

OPP-leverandøren oppebærer alle indtægter fra betalingsparkeringen, men er forpligtet til at betale enhedsbetaling til den offentlige myndighed A som vederlag for retten til at drive overfladeparkering på de arealer, der ligger op til parkeringshuset, og som ejes af Den offentlige myndighed A. Enhedsbetalingen består af en fast og en omsætningsbestemt koncessionsafgift.

I SKM2010. 34. SR skulle en aftale om overskudsdeling i et OPP-projekt anses for levering mod vederlag i form af tilrådighedsstillelse af en grund til brug for parkeringspladser. Leverancen var dog momsfritaget, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, om udlejning af fast ejendom.

På den baggrund anser SKAT enhedsbetalingen som vederlag for tilrådighedsstillelse af en grund til brug for parkeringspladser. Leverancen er dog momsfri, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, om udlejning af fast ejendom.

Efter momslovens § 51, stk. 1, kan der gives tilladelse til frivillig registrering af erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom. Opnås der tilladelse til frivillig momsregistrering, skal der betales moms af enhedsbetalingen.

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 21, stk. 3, at der ikke kan gives bindende svar om bevillinger. Der kan således ikke svares på, om den offentlige myndighed A kan opnå tilladelse til frivillig momsregistrering for udlejning af grundarealet til OPP-leverandøren, jf. momslovens § 51.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 8 besvares med "nej, se begrundelse".

Spørgsmål 9

Såfremt der svares "ja" til spørgsmål 8, ønskes det bekræftet, at OPP-leverandøren har fuld fradragsret for momsen af enhedsbetalingen.

Begrundelse

Da SKAT har indstillet, at spørgsmål 8 besvares med "nej", bortfalder spørgsmål 9.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 9 besvares med "bortfalder".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.