

Udskriftsdato: 14. december 2025

AFG nr 10455 af 20/12/2016 (Gældende)

OPP projekt, afskrivninger ejerlejligheder - ejerskab - frivillig momsregistrering

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 16-1376492

OPP projekt, afskrivninger ejerlejligheder - ejerskab - frivillig momsregistrering

Skatterådet kan bekræfte, at OPP-leverandøren anses som ejer i skattemæssig henseende af ca. 6.000 m2 kommunale arealer, fordelt på ejerlejligheder, bestående af erhvervs- og energihus, bibliotek og konferencecenter, børnehus og kampsportcenter, selvom OPP-kontrakten indeholder en køberet for Spørger til at købe ejendommen og en salgsret for OPP-leverandøren til at sælge ejendommen til kommunen efter OPP-kontraktens udløb til forud fastsat handelsværdi. Der er tale om ejerlejligheder og om lejlighederne er afskrivningsberettiget skal derfor vurderes efter afskrivningslovens § 19 om delvis erhvervsmæssig anvendte bygninger. OPP-leverandøren kan derfor afskrive på lejlighederne i det omfang, de anvendes erhvervsmæssigt til et afskrivningsberettiget formål efter afskrivningsloven § 14. Der vil derfor kun kunne ske delvis afskrivning på lejligheder bestående af erhvervs- og energihus, bibliotek og konferencecenter, da anvendelsen erhvervs- og energihus anses for kontorformål, som ikke er afskrivningsberettiget.

Skatterådsmøde 20. december 2016 - SKM2017. 84. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at OPP-leverandøren anses som ejer i skattemæssig henseende af ca. 6.000 m2 kommunale arealer, fordelt på ejerlejligheder, bestående af erhvervs- og energihus, bibliotek og konferencecenter, børnehus og kampsportcenter, således, at OPP-leverandøren kan foretage skattemæssige afskrivninger på aktiverne efter afskrivningsloven, selvom OPP-kontrakten indeholder en køberet for Spørger til at købe ejendommen og en salgsret for OPP-leverandøren til at sælge ejendommen til kommunen efter OPP-kontraktens udløb til forud fastsat handelsværdi?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at OPP-leverandøren anses som ejer af ejendommen i momsmæssig henseende, således at OPP-leverandøren kan opnå en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom, selvom OPP-kontrakten indeholder en køberet for Spørger til at købe ejendommen og en salgsret for OPP-leverandøren til at sælge ejendommen til kommunen efter OPP-kontraktens udløb til en forud fastsat handelspris?

Svar

1. Ja, se dog begrundelse
2. Afvises, se dog vejledende udtalelse fra SKAT

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger, som er en offentlig myndighed, er i gang med at opføre et projekt. Der opføres både boliger, ejerlejligheder til beboelse samt erhverv samt diverse faciliteter.

Det samlede byudviklingsområde er overordnet opdelt i seks hovedområder:

(udeladt)

Det påtænkes, at der skal indgås en samlet aftale med en investor om områderne 1-4.

Der skal således indgås følgende aftaler mellem Kommunen og Investor

- Betinget grundkøbsaftale
- Samarbejdsaftale,
- Totalentreprisekontrakt

– OPP-aftale

OPP-aftalen indgår i område 1 og omhandler opførelsen af ejerlejligheder bestående af:

- 1) Erhvervs- og energihus, bibliotek og konferencecenter
- 2) Børnehus, og
- 3) Kampsportscenter

herefter ("aktiverne") er velegnet til et OPP-projekt.

Det er forventningen, at de ca. 6.000 kvm. OPP placeres i samme bygning eller i 2 sammenhængende bygninger placeret på samme matrikel.

Børnehuset er en integreret daginstitution (vuggestue og børnehave), mens energihuset, som placeres sammen med biblioteket, vil huse kommunale arbejdspladser.

Lokalerne forventes jf. byggeprogram, at have en kvadratmeterfordeling således: Bibliotek inkl. E-hus og konference (ca. 3.300 kvm.), børnehus (ca. 1.500 kvm.) og kampsportscenter (ca. 1.100 kvm.)

I byggeprogrammet er lokalerne beskrevet således:

- Biblioteket skal fungere som et fysisk mødested, der inviterer indenfor på vejen til og fra stationen.
- Erhvervs- og energihuset er kommunens platform for arbejdet omkring erhvervslivet og energiløsninger generelt.
- Konferencecenteret skal være det naturlige sted for afholdelse af offentlige konferencer, seminarer og kulturelle arrangementer.
- Børnehuset skal skabe gode udviklingsrammer for børn og voksne.
- Kampsportscenteret skal være et mødested og kraftcenter for kampsport.

Det er forventningen, at det vil være samme investor, der indtræder i den samtidige indgåede investeringsaftale og i OPP-aftalen. Det kan dog ikke vides med sikkerhed, før at udbudsforretningen er tilendebragt.

De i OPP-aftalen fastsatte købs/- og salgspriser forudsætter, at projektets skatte- og momsmæssige status er afklaret inden parterne underskriver aftalen.

Nærværende OPP-aftale er i forhold til risikofordelingen mellem Spørger og OPP-leverandøren ("Investor") samt i forhold til OPP-aftalens indhold og udformning for så vidt angår Investors status, svarende til OPP-aftalerne omhandlende 2 bindende svar, hvor SKAT anerkendte det skattemæssige ejerskab.

Med anmodningen var vedlagt aftalegrundlaget.

Projektet organiseres således, at OPP-leverandøren stifter et Special Purpose Vehicle som OPP-leverandøren er berettiget til at overdrage sine rettigheder og forpligtelser til i medfør af aftalen.

Den offentlige part skal betale en årlig rådighedsbetaling (eller leje) til OPP-leverandøren for anvendelsen af det opførte.

Ifølge nærværende OPP-projekt forpligter investor sig til at levere følgende ydelser til Spørger:

- Projektering, etablering, myndighedsgodkendelse samt aflevering af aktiverne i samarbejde med Spørger og ved brugerinddragelse.
- Løbende indvendig og udvendig vedligeholdelse af aktiverne i driftsfasen, herunder alle tekniske installationer

- Løbende levering og forsyning af vand, varme og el til aktiverne.
- Indhentning samt opretholdelse af alle myndighedsgodkendelser til tekniske installationer i aktiverne og hovedejendommen i driftsfasen.
- Løbende betaling af driftsudgifter samt ejendomsskatter og afgifter vedrørende aktiverne.

Investor er ansvarlig for at de leverede ydelser erlægges i sædvanlig god kvalitet og i overensstemmelse med sædvanlig god praksis i branchen samt de på tidspunktet for ydelsernes erlæggelse gældende miljø-, arbejdsmiljø, sundheds og sikkerhedsforskrifter.

Til gengæld er Spørger overfor Investor forpligtet til at levere følgende ydelser:

- Betaling af et fast vederlag i driftsfasen (rådighedsbetalingen), der reguleres årligt den 1. januar på baggrund af udviklingen i nettoprisindekset fra september måned i året før reguleringen til september måned i året før reguleringen.
- Betaling af forbrugsudgifter.
- Udførelse af andre opgaver, som Spørger måtte have påtaget sig i medfør af Aftalen

Investor bærer ethvert ansvar forbundet med aftalens opfyldelse, herunder finansiering, etablering og vedligeholdelse af aktiverne, ligesom investor bærer de ejermæssige risici af enhver art relateret til aktiverne, herunder bygherrerisikoen, medmindre andet fremgår af aftalen.

Begge parter berettiget til at ophæve Aftalen efter dansk rets almindelige regler, såfremt en af parterne i aftalen væsentligt misligholder sine forpligtelser i henhold til aftalen. Som eksempler på væsentlig misligholdelse, der kan medføre ophævelse nævnes f.eks. investors økonomiske forhold, såfremt det må antages at denne ikke vil være i stand til at opfylde aftalen, samt Spørgers manglende betaling af forfaldne ydelser.

Aftalen vil omfatte følgende overordnede faser:

Fase 1: Projektering og byggefasen

Fase 2: Driftsfasen - leje efter ibrugtagningstidspunktet

Fase 3: Overtagelsesret

Projekterings og byggefasen

Investor forpligter sig til at forestå den fulde finansiering af aktiverne i projekterings og byggefasen, og i den efterfølgende driftsperiode.

Investor er bygherre og har det fulde ansvar for, at aktiverne færdiggøres til ibrugtagningstidspunktet i overensstemmelse med aftalen, således at aktiverne kan anvendes til erhvervs- og energihus, bibliotek og conferencecenter og Børnehus og kampsportcenter. Aktiverne må ikke uden investors skriftlige samtykke anvendes til andet formål.

Forsinkelse af det aftalte ibrugtagningstidspunkt vil kunne føre til dagbøder for Investor. Investor vil være forpligtet til at udbedre de eventuelle anlægsmangler, der konstateres under gennemgang af aktiverne før ibrugtagning. Hvis investor ikke udbedrer eventuelle anlægsmangler inden for de fastsatte frister, kan Spørger lade tredjemand udbedre manglerne for Investors regning.

Driftsfasen - tilrådighedsstillelse efter ibrugtagningstidspunktet

Efter ibrugtagningen af aktiverne skal Spørger betale en forud fastsat årlig rådighedsbetaling til Investor. Det tilrådighedsstillede skal anvendes af Spørger til erhvervs- og energihus, bibliotek, conference-

center, børnehus samt kampsportcenter. Investoren bærer risikoen, at bygningerne pr. ibrugtagningstidspunkt lovligt kan anvendes til formålet.

Investor forestår al udvendig og indvendig vedligeholdelse/fornyelse/reparation m.m. Således, at aktiverne til enhver tid holdes i god vedligeholdelsesmæssig stand svarende til den standard, hvor aktiverne blev overtaget på ibrugtagningstidspunktet. Hvis der opstår driftsmangler i driftsfasen, sker der fradrag i rådighedsbetalingen i henhold til de regler, som er almindeligt gældende for erhvervslejemål jf. erhvervslejelovgivningens almindelige regler.

Tilrådighedsstillelsen vil løbe i 30 år fra ibrugtagningstidspunktet.

Overtagelsesret

Ved tilrådighedsstillelsens ophør vil ejendommen forblive Investors ejendom. Kommune har dog en køberet, men ikke en købepligt, til at erhverve aktiverne. Investor er samtidig berettiget, men ikke forpligtet til, at sælge aktiverne til Spørger. De samme vilkår for overdragelse af ejendommen vil være gældende, herunder vilkår om en på forhånd fastsat pris, uanset om det er Spørger eller investor, der udnytter den respektive køberet eller salgsret. Spørgers tilbagekøbspris efter udløb af aftalen er fastsat til 56 % af anlægssummen.

Den eventuelle tilbagekøbspris er baseret på anvendelsen af en nedskrevet genanskaffelsespris som værdiansættelsesmetode. Dette er begrundet i at der er tale om bygninger med ringe alternativ anvendelse. I øvrigt bemærkes det at den eventuelle tilbagekøbspris er i overensstemmelse med de øvrige OPP projekter, hvor SKAT har anerkendt OPP leverandøren som ejer i skatte- og momsmæssig henseende.

Uanset om aktiverne forbliver i investors ejendom efter udløb af aftalen eller om Spørger køber ejendommen, skal der foretages et flyttesyn for at klarlægge, om der på det tidspunkt er opstået et vedligeholdelses- eller reparationsefterslæb, der skal udbedres, således at aktiverne kan fremstå i almindelig velvedligeholdt stand

Såvel indvendig som udvendig vedligeholdelse påhviler investor.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Den skatteretlige bedømmelse af begrebet "ejendomsret" skal forstås i sin civilretlige betydning. Medmindre andet særskilt er bestemt, er det således ejeren af et afskrivningsberettiget aktiv, der er skattemæssig ejer, og som derfor kan foretage skattemæssige afskrivninger.

Der henvises i denne forbindelse til kommentarerne i Konkurrence- og Forbrugerstyrelsens notat "Standardmodel for OPP" Bilag: Notat om skat og moms i OPP (udarbejdet af Kammeradvokaten). Heraf fremgår, at der ved illikvide aktiver, forstået som aktiver hvor der ikke er et sædvanligt marked med sammenlignelige bygninger/anlæg, fra SKATs side er godkendt en værdiansættelsesmetode, der baserer sig på en procentdel af OPP-leverandørens anlægssum. Den værdiansættelsesmetode, der er anvendt i dette projekt, er således sædvanlig og forekommende ved alle lignende OPP-projekter.

Der er på nuværende tidspunkt offentliggjort en række bindende svar omhandlende parternes skattemæssige og momsmæssige konsekvenser af OPP-projekter, bl.a.:

1. SKM2007. 234. SR, hvor Skatterådet bekræftede, at en OPP-leverandør kunne anses som ejer af bygninger, inventar mv. opført til brug for en offentlig virksomhed. Dermed kunne OPP-leverandøren foretage skattemæssige afskrivninger på bygninger og inventar, uanset at OPP-kontrakten indeholdt en klausul om både ret og pligt for den offentlige myndighed til at købe bygninger, inventar mm. efter kontraktens udløb efter 30 år til en forud beregnet handelsværdi. Endvidere udtalte Skatterådet

vejledende, at OPP-leverandøren kunne anses for ejer af bygninger mm. i momsmæssig henseende, således at selskabet kunne opnå en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom.

2. SKM2008. 563. SR, hvor Skatterådet bekræftede, at en OPP-leverandør i skattemæssig henseende kunne anses som ejer af A-skolen i X-by, herunder bygninger og inventar mm. således at selskabet kunne foretage skattemæssige afskrivninger på aktiverne, selvom OPP-kontrakten indeholdt en klausul om såvel ret som pligt for Spørger Y til at købe skolen efter OPP-kontraktens udløb efter 30 år til en forud fastsat handelsværdi. Endvidere udtalte Skatterådet vejledende, at OPP-leverandøren kunne anses som ejer af skolen i momsmæssig henseende, således at selskabet kunne opnå en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom.
3. SKM2010. 34. SR, hvor Skatterådet bekræftede, at leverandøren i henhold til OPP-kontrakten var berettiget til at foretage skattemæssige afskrivninger på bygninger, installationer og driftsmidler, som indgår i det P-hus og den P-plads, der var omfattet af OPP-aftalen, mellem leverandøren og den offentlige part.
4. SKM2010. 766. SR, hvor Skatterådet bekræftede, at leverandøren i henhold til OPP-kontrakten i skattemæssig og momsmæssig henseende kunne anses som ejer af en ny daginstitution i X-by. Herved kunne OPP-leverandøren foretage skattemæssige afskrivninger på bygninger og inventar mv., samt opnå en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom, selvom OPP-kontrakten indeholdt en klausul om såvel ret som pligt for Kommunen Y til at købe daginstitutionen efter OPP-kontraktens udløb om 30 år til en forud fastsat handelsværdi.
5. SKM2011. 226. SR, hvor Skatterådet bekræftede, at OPP-leverandøren i skattemæssig henseende kunne anses som ejer af det nye parkeringsanlæg med parkeringsautomatik bestående af bygninger, installationer og driftsmidler mv., således at OPP-leverandøren kunne foretage skattemæssige afskrivninger på aktiverne, selvom OPP-kontrakten indeholdt 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. Endvidere udtalte Skatterådet, at OPP-leverandøren kunne anses som ejer af parkeringsanlægget og parkeringsautomatikken i momsmæssig henseende, således at selskabet kunne opnå en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom.

Skatterådet har i de bindende svar lagt særlig vægt på parternes faktiske og retlige råden over aktiverne i OPP-aftalens løbetid, samt fordelingen af parternes risiko i anlægsfasen, driftsfasen og ved OPP-kontraktens ophør. I denne forbindelse finder Skatterådet ikke, at det er afgørende, at den offentlige part efter OPP-kontraktens ophør både har ret og pligt til at købe bygningerne til en pris, der tilstræber at være markedsværdien på købstidspunktet.

Bortset fra de nævnte bindende svar indeholder dansk skatteret ikke særlige regler eller specifik praksis om den skattemæssige stilling for parterne i OPP-projekter.

Nærværende OPP-projekt er opbygget efter samme OPP-model som de OPP-projekter, der er afgivet bindende svar vedrørende, og hvor OPP-leverandøren blev anset som ejer af bygninger og driftsmidler m.v. i såvel skattemæssig som momsmæssig henseende.

Parterne har i nærværende sag indgået en klar og udtrykkelig aftale om, at investor i aftalens løbetid forsat er ejer af Aktiverne.

Ved den skattemæssige bedømmelse af ejer begrebet skal parternes aftale lægges til grund, medmindre der efter en konkret realitetsbedømmelse af aftalerne er tilstrækkeligt grundlag for at tilsidesætte parternes aftale. Ved denne realitetsbedømmelse kan der efter praksis tages udgangspunkt i følgende punkter:

1. Om den private part bærer risikoen vedrørende aktivitet i anlægsfasen.
2. Om den private part har mulighed for driftsoverskud/risiko for driftsunderskud under den løbende drift.

3. Om den private part har faktisk og retlig råden over aktivet i lejeperiodens løbetid.
4. Om den private part har gevinstmulighed/tabsrisiko vedrørende aktivet (bygningerne) ved lejeperiodens ophør.

Nedenfor gennemgås de ovenstående punkter ud fra de konkrete forhold i Aftalen med hensyntagen til, hvilke forhold der efter praksis lægges vægt på. Vi henviser i den forbindelse til Kammeradvokatens notat til konkurrence- og forbrugerstyrelsen vedrørende skat og moms i OPP-projekter, der er medtaget som bilag til styrelsens notat "Standardmodel for OPP".

Ad 1 Anlægsfasen

Vedrørende vurderingen af OPP-leverandørens risiko i anlægsfasen, har SKAT i praksis lagt vægt på, at leverandøren bærer risikoen for følgende:

- Projektering, overholdelse af driftstekniske og lovtekniske krav.
- Materialevalg, arkitektur, levering af aftalt inventar mv.
- Anlægsrisici vedrørende f.eks. tidsoverskridelser og fejl i omkostningsestimater.
- Ansvar for forsinkelse
- Manglende overholdelse af myndighedstilladelser.

Det fremgår af aftalen at investor inden for rammerne af projektmaterialer påtager sig et totaløkonomisk ansvar for finansiering, færdigprojektering, etablering og vedligehold af Aktiverne. Derudover bærer investor enhver risiko forbundet med at eje, opføre og drive ejendommen. Herunder forpligter investor sig til for egen regning og risiko at genopføre aktiverne såfremt disse fortabes, medmindre tabet skyldes forhold som Spørger bærer risikoen for.

Investor er ligeledes ansvarlig for at de leverede ydelser erlægges i en sædvanlig god kvalitet og i overensstemmelse med sædvanlig god praksis i branchen, i overensstemmelse med de på tidspunktet for ydelsernes erlæggelse gældende miljø-, arbejdsmiljø-, sundheds- og sikkerhedsforskrifter.

Investor bærer tillige ansvaret for den løbende betaling af driftsudgifter samt ejendomsskatter og afgifter vedrørende Aktiverne.

Investor er ved forsinkelse af ibrugtagningstidspunktet, forpligtet til at betale dagbøder, såfremt forsinkelsen ikke er opstået som følge af forhold som investor ikke har indflydelse på.

Ad 2 - Den løbende drift

Det er investors ansvar at Aktiverne lovligt kan anvendes til det aftalte formål på ibrugtagningstidspunktet. Spørger må ikke, uden skriftligt samtykke fra investor anvende Aktiverne til andet end det der er fastsat i aftalen.

Det fremgår videre, at investor er ansvarlig for al udvendig og indvendig vedligeholdelse. Spørger har pligt til at informere investor om alle ændringer i ejerlejlighederne, inden de igangsættes og investor har ret til at modsætte sig ændringerne, hvis de er væsentlig værdiforringende for ejerlejlighederne.

Betalingen for tilrådighedsstillelse af Aktiverne reguleres én gang årligt, hver den 1. januar på baggrund af den procentvise ændring i nettoprisindekset. Herudover kan parterne ikke kræve, at der foretages regulering af lejebetalingen.

Investor bærer risikoen for, at de faktiske vedligeholdelsesudgifter overstiger betalingerne for tilrådighedsstillelse. Omvendt vil det være investors fortjeneste, hvis de faktiske vedligeholdelsesudgifter er lavere end lejeindtægterne.

Ad 3 - Den faktiske og retlige råden over ejendommen

Som følge af Aftalen overlader investor den faktiske råden over ejendommen til Spørger. Den retlige råden ligger imidlertid fortsat hos investor, der kan optage lån med sikkerhed i Aktiverne, og overdrage denne til tredjemand, hvis det sker som led i financierens afværgeret.

Den manglende faktiske råden for investor over Aktiverne fører således ikke til, at investor ikke kan anses som ejer i skattemæssig henseende, idet dette er en naturlig følge af lejeloven.

Ad 4 Gevinstmulighed/tabsrisiko ved OPP-periodens ophør

Ved driftsfasens ophør ejes Aktiverne forsat af investor. Spørger har som nævnt en køberet, men ikke en købepligt, i forhold til Aktiverne. Omvendt har investor en salgsret, men ikke en salgspligt i forhold til Aktiverne.

Således er det ikke på forhånd aftalt, at ejendommen skal overgå fra investor til Spørger ved udløb af tilrådighedsstillelsesperioden.

Hvis en part ønsker at udnytte henholdsvis sin køberet eller sin salgsret, gælder vilkårene i aftalen vedrørende købesum og parternes afholdelse af omkostninger. Den samlede købesum vil i givet fald være baseret anlægssummen for Aktiverne.

Uafhængigt af om Spørger overtager Aktiverne eller ej, vil der ved udløb af tilrådighedsstillelsesperioden blive afholdt et flyttesyn. Flyttesynet skal afgøre, om der er et vedligeholdelseftefterslæb, der skal udbedres eller berigtiges til den part, der fremover skal eje ejendommen. Således har begge parter en risiko for, at der vil fremkomme betydelige omkostninger ved Aftalens udløb.

Konklusion

Efter en samlet vurdering af de ovenstående forhold er det vores opfattelse, at OPP-leverandøren skal anses som ejer af ejendommen i skattemæssig henseende, idet chancen for gevinst samt risiko for tab i såvel anlægs-, drifts- og ophørsfasen påhviler OPP-leverandøren. Ligeledes kan OPP-leverandøren pantsætte ejendommen.

På baggrund af ovenstående er det vores opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med et ja.

Spørgsmål 2:

I førnævnte notat udarbejdet af kammeradvokaten vedrørende skat og moms i OPP-projekter er fremført, at "... det generelt må antages, at den skatte- og momsretlige bedømmelse af ejendomsretten som udgangspunkt vil være den samme...". Ligeledes anføres, at kammeradvokaten - for så vidt angår den momsmæssige stilling - tager udgangspunkt i "... den samme bedømmelse af ejendomsretten, som må antages at gælde efter dansk skatteret, fordi en anerkendelse af ejendomsretten i skattemæssig henseende normalt også vil føre til anerkendelse af transaktionen i momsmæssig henseende, eftersom der som nævnt ikke momsmæssigt gælder strengere krav med hensyn til, hvad der kræves for at anse et givent subjekt for reel ejer af fx fast ejendom, end hvad der gælder skattemæssigt...".

I praksis har Skatterådet også ladet den momsretlige bedømmelse af projektet følge den skatteretlige bedømmelse, jf. de under spørgsmål 1 nævnte bindende svar fra Skatterådet.

På baggrund af ovenstående er det vores opfattelse, at spørgsmål 2 skal besvares med et ja

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at OPP-leverandøren anses som ejer i skattemæssig henseende af ca. 6.000 m² kommunale arealer, fordelt på ejerlejligheder bestående af Erhvervs- og energihus, bibliotek og konferencecenter, Børnehus og Kampsportcenter, således, at OPP-leverandøren kan foretage skattemæssige afskrivninger på aktiverne efter afskrivningsloven, selvom OPP-kontrakten indeholder en køberet for Spørger til at købe ejendommen og en salgsret for OPP-leverandøren til at sælge ejendommen til kommunen efter OPP-kontraktens udløb til forud fastsat handelsværdi

Lovgrundlag

Afskrivningsloven § 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.

Afskrivningsloven § 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.

Stk. 3. Uanset stk. 2, nr. 1-3, kan bygninger eller lokaler, der er beliggende i tilknytning til erhvervsmæssigt benyttede bygninger afskrives, når de pågældende bygninger eller lokaler tjener driften af den virksomhed, hvortil de afskrivningsberettigede bygninger anvendes. Under samme betingelser omfatter bestemmelsen i 1. pkt. også udgravninger, veje, gårdspladser, parkeringspladser, hegn eller lignende, dog ikke udgifter til erhvervelse af grund. Uanset stk. 1 kan bygninger eller lokaler, dog bortset fra garager og laboratorier, der er beliggende i tilknytning til erhvervsmæssigt benyttede bygninger, hvorpå der ikke kan afskrives efter stk. 2, heller ikke afskrives, når de pågældende bygninger eller lokaler tjener driften af den virksomhed, hvortil de ikkeafskrivningsberettigede bygninger anvendes. Under samme betingelser omfatter bestemmelsen i 3. pkt. også udgravninger, veje, gårdspladser, parkeringspladser, hegn eller lignende.

Afskrivningsloven § 19

Anvendes kun en del af en bygning til formål, der berettiger til afskrivning efter § 14, kan der kun afskrives på den del af anskaffelsessummen, der forholdsmæssigt svarer til den nævnte bygningsdels etageareal. (...)

Stk. 4. Anvendes under 25 pct. af bygningens etageareal til afskrivningsberettiget formål, herunder afskrivning efter § 14, stk. 3, kan der dog kun afskrives på bygningen, såfremt det nævnte etageareal udgør mindst 300 kvadratmeter.

(...)

Forarbejder

Lov nr. 433 af 26. juni 1998

Specielle bemærkninger til § 1:

Med den foreslåede bestemmelse lovfæstes samtidig en fortsat grundlæggende betingelse for adgangen til at foretage skattemæssig afskrivning, nemlig kravet om erhvervmæssig benyttelse. Der kan således alene afskrives på et aktiv, når dette benyttes erhvervmæssigt. Dette fremgår allerede af den gældende lovs § 1, dog kun for så vidt angår driftsmidler og skibe. Med den foreslåede bestemmelse understreges det, at den erhvervmæssige benyttelse er et krav, der stilles til alle typer aktiver. Dette indebærer dog ikke, at der ændres ved adgangen til at afskrive på delvis erhvervmæssigt benyttede driftsmidler og bygninger m.v. Betingelsen om erhvervmæssig benyttelse gælder, medmindre andet særskilt er fastsat. (...)

Uanset at det ikke fremgår udtrykkeligt af den gældende afskrivningslov, har det været forudsat, at retten til at afskrive tilkommer ejeren af aktivet, dog bortset fra edb-software. Dette gælder fortsat.

Praksis

SKM2011. 226. SR[−]

Skatterådet kunne bekræfte, at OPP-leverandøren i skattemæssig henseende kunne anses som ejer af det nye parkeringsanlæg med parkeringsautomatik bestående af bygninger, installationer og driftsmidler mv., således at OPP-leverandøren kunne foretage skattemæssige afskrivninger på aktiverne, selvom OPP-kontrakten indeholdt 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 kunne endvidere bekræfte, at OPP-leverandøren kunne anses som ejer af parkeringsanlægget og parkeringsautomatikken i momsmæssig henseende, således at selskabet kunne opnå en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom.

SKM2010. 766. SR[−]

Skatterådet kunne bekræfte, at 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 kunne endvidere bekræfte, 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.

SKM2010. 34. SR

Skatterådet kunne bekræfte, at leverandøren i henhold til OPP-kontrakten var berettiget til at foretage skattemæssige afskrivninger på bygninger, installationer og driftsmidler, som indgår i det P-hus og den P-plads, der var omfattet af OPP-aftalen, mellem leverandøren og den offentlige part. En valgt overskud-

sfordelingsmodel medførte, at leverandøren vil have fradrag efter SL § 6 a for den del af overskuddet, der skal afleveres til den offentlige part, og at leverandøren skal indtægtsføre beløb der modtages i henhold modellen. Skatterådet kunne bekræfte, at leverandøren havde fuldt momsfradrag for udgifter til opførelse og drift af P-huset, men at anlæg og drift af P-pladsen kun gav ret til delvis fradrag, for så vidt den del, der vedrørte leverandørens momspligtige leverancer.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at en eventuel overskuds/underskudsdeling ikke var udtryk for en leverance i momsmæssig henseende. Overskudsdelingen ville dog være fritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, mens en underskudsdeling ville være at betragte som et momspligtigt tilskud for leverandøren.

SKM2008. 563. SR–

Skatterådet bekræftede, at en OPP-leverandør i skattemæssig henseende kunne anses som ejer af A-skolen i X-by, herunder bygninger og inventar mm. således at selskabet kunne foretage skattemæssige afskrivninger på aktiverne, selvom OPP-kontrakten indeholdt en klausul om såvel ret som pligt for Spørger Y til at købe skolen efter OPP-kontraktens udløb efter 30 år til en forud fastsat handelsværdi. Endvidere udtalte Skatterådet vejledende, at OPP-leverandøren kunne anses som ejer af skolen i momsmæssig henseende, således at selskabet kunne opnå en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom.

SKM2007. 234. SR–

Skatterådet bekræftede, at en OPP-leverandør kunne anses som ejer af bygninger, inventar mv. opført til brug for en offentlig virksomhed. Dermed kunne OPP-leverandøren foretage skattemæssige afskrivninger på bygninger og inventar, uanset at OPP-kontrakten indeholdt en klausul om både ret og pligt for den offentlige myndighed til at købe bygninger, inventar mm. efter kontraktens udløb efter 30 år til en forud beregnet handelsværdi. Endvidere udtalte Skatterådet vejledende, at OPP-leverandøren kunne anses for ejer af bygninger mm. i momsmæssig henseende, således at selskabet kunne opnå en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom.

Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit C. C. 2.4.4.1 Afskrivningsberettigede bygninger

Det fremgår hverken af lovteksten eller af forarbejderne til AL § 14, hvad der nærmere skal forstås ved begrebet "bygning".

Ved afgrænsningen af begrebet må der derfor tages udgangspunkt i en naturlig sproglig forståelse af en "bygning". Det må dog antages, at begrebet "bygning" udover egentlige bygninger også omfatter bygningsværker. I f.eks. SKM2014. 815. LSR blev bl.a. en mole i en lystbådehavn anset for afskrivningsberettiget efter AL § 14, ligesom et stadionanlæg i SKM2015. 194. SR kunne afskrives som en bygning.

I forbindelse med afgrænsning af begrebet "bygning" henvises der i SKM2009. 479. VLR til Vurderingsvejledningens afsnit A. 4.2, hvorefter kun "murede og støbte konstruktioner på og i jorden, i det omfang de er beregnet til forbliven på stedet", anses som bygninger eller bygningsbestanddele".

I SKM2009. 479. VLR blev det afvist at anse et golfbaneanlæg for at være en bygning i afskrivningslovens forstand.

Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit C. C. 2.4.4.4–

Delvis afskrivning på bygninger

Hvis det kun er en del af en bygning, der opfylder betingelserne for at kunne afskrives, kan der kun afskrives på den del af anskaffelsessummen, der forholdsmæssigt svarer til bygningsdelens etageareal. Se AL § 19, stk. 1.

Hvis der er foretaget en ejerboligfordeling på ejendommen efter VURDL § 33, eller hvis der er aftalt en overdragelsessum for boligen efter reglerne i AL § 45, skal der dog tages hensyn til dette, fordi denne del af anskaffelsessummen ikke indgår i afskrivningsgrundlaget, ligesom der ses bort fra dette, når etagearealet opgøres. Se AL § 19, stk. 5.

For den resterende del af bygningens anskaffelsessum afskrives efter kvadratmeterprincippet i AL § 19, stk. 1.

Begrundelse

Det bemærkes indledningsvis, at dansk skatteret ikke indeholder regler, der beskriver den skattemæssige stilling for parterne i OPP-projekter (Offentligt Privat Partnerskab). Der må derfor foretages en konkret vurdering af den skattemæssige situation på grundlag af samtlige foreliggende omstændigheder i den enkelte sag.

En forudsætning for afskrivningsret er ejerskab til bygningen, at bygningen anvendes erhvervsmæssig og til et afskrivningsberettiget formål.

Forudsætning om ejendomsretten fremgår ikke direkte af lovteksten men af forarbejderne til afskrivningsloven. Ejerskabet til de omhandlede ejerlejligheder må derfor fastlægges ved en vurdering af, hvem der efter en samlet bedømmelse udøver de væsentligste ejerbeføjelser over aktiverne.

Ved denne vurdering henses til:

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

På baggrund af en vurdering af kontraktforholdet mellem kommunen, OPP-leverandøren finder SKAT, at OPP-leverandøren i skattemæssig henseende må anses for ejer af de omhandlede ejerlejligheder.

Ved vurderingen har SKAT også bl.a. lagt vægt på følgende forhold:

- OPP-aftalen er en del af en større samlet aftale, hvor OPP-leverandøren forpligtiger sig til at opføre yderligere anlæg, der ikke er omfattet af OPP-aftalen
- OPP-leverandøren står for finansieringen både under opførelse og ved den efterfølgende drift
- OPP-aftalen har en forholdsvis lang løbetid - 30 år
- OPP-leverandøren står for projektering, etablering, myndighedsgodkendelse samt aflevering af aktiverne i samarbejde med Spørger og ved brugerinddragelse
- OPP-leverandøren er ansvarlig for indvendig og udvendig vedligeholdelse
- OPP-leverandøren er ansvarlig for at de leverede ydelser erlægges i sædvanlig god kvalitet og i overensstemmelse med sædvanlig god praksis i branchen samt de på tidspunktet for ydelsernes erlæggelse gældende miljø-, arbejdsmiljø, sundheds og sikkerhedsforskrifter
- OPP-leverandøren er ikke forpligtet til at sælge og kommunen er ikke forpligtet til at købe ved OPP-kontraktens udløb efter 30 år efter ibrugtagningen, men har hhv. en salgsret og en køberet.

Ejendommenes overdragelsespris ved udløb af kontrakten er fastlagt til 56 pct. af anlægssummen. Det forudsættes, at dette er den værdi skønnede handelsværdi på tidspunktet for kontraktens udløb. Det bemærkes, at SKAT ikke har fornødent belæg for at kritisere grundlaget for denne værdiansættelse.

Om der er afskrivningsret afhænger også af lokalernes anvendelse.

De 3 ejerlejligheder der er spurgt til skal anvendes til

- 1) Erhvervs- og energihus, bibliotek og konferencecenter
- 2) Børnehus, og
- 3) Kampsportscenter

En ejerlejlighed er ikke en bygning, men efter det oplyste er ejerlejlighederne beliggende i 1 bygning eller 2 sammenhængende bygninger på samme matrikel. Afskrivningsretten skal derfor vurderes efter afskrivningsloven § 19 - blandet benyttede bygninger.

Af bestemmelsens stk. 1 fremgår at den afskrivningsberettigede del af bygningen skal vurderes efter afskrivningsloven § 14. Ud fra det oplyste om anvendelsen er det SKATs opfattelse at ejerlejlighederne til børnehus og kampsportscenter er afskrivningsberettigede.

Om lejligheden, der skal anvendes til erhverv- og energihus, bibliotek og konferencecenter er oplyst at erhvervs- og energihuset er kommunens platform for arbejdet omkring erhvervslivet og energiløsninger generelt.

Af afskrivningsloven § 14, stk. 2 fremgår, at bygninger, der anvendes til kontor ikke er af skrivningsberettigede.

Det er SKATs opfattelse, at efter beskrivelsen af anvendelsen må erhvervs- og energihuset anses for at være kontorformål og derfor ikke afskrivningsberettiget. Anvendelsen vil efter det oplyste heller ikke kunne anses for at være accessorisk til de øvrige anvendelser og dermed afskrivningsberettiget efter afskrivningsloven § 14, stk. 3. Anvendelse til bibliotek og konferencecenter vil dog være afskrivningsberettiget.

Det er efter afskrivningsloven § 19, stk. 4 et krav at det erhvervsmæssige areal ikke er under 25 % af bygningens etageareal eller mindst 300 kvm. Efter det oplyste udgør ejerlejlighederne hhv. ca. 3.300 kvm (Erhvervs- og energihus, bibliotek og konferencecenter), ca. 1.500 kvm (børnehus) og ca. 1.100 kvm (kampsportscenter), dvs. hver ejerlejlighed udgør mere end 300 kvm. Det lægges i den forbindelse til grund, at vedrørende lejligheden, der skal anvendes til erhvervs- og energihus, bibliotek og konferencecenter vil det afskrivningsberettigede areal udgøre mere end 300 kvm.

Dernæst er det en betingelse for afskrivning, at ejendommen anvendes erhvervsmæssig. I denne forbindelse anses udlejning for erhvervsmæssig anvendelse.

Da OPP-leverandøren anses for ejer af ejerlejlighederne og betingelserne for at kunne afskrive på lejlighederne, dog ikke den del, der anvendes til erhvervs- og energihus, er opfyldte, er det SKATs opfattelse, at spørgsmålet kan besvares bekræftende.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja, se dog begrundelse".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at OPP-leverandøren anses som ejer af ejendommen i momsmæssig henseende, således at OPP-leverandøren kan opnå en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom, selvom OPP-kontrakten indeholder en køberet for Spørger til at købe ejendommen og en salgsret for OPP-leverandøren til at sælge ejendommen til kommunen efter OPP-kontraktens udløb til en forud fastsat handelspris.

Lovgrundlag

Momslovens § 4, stk. 1 og stk. 3, nr. 2:

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.

[...]

Stk. 3 Som levering af en vare anses endvidere:

1. [...]

2. Faktisk overdragelse af en vare i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg på kredit med en klausul om, at ejendomsretten under normale forhold overgår til lejeren eller køberen senest ved betaling af det sidste lejebeløb eller afdrag.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 8:

Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

1) [...]

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 § 51, stk. 1, 1 - 4 pkt.:

Told- og skatteforvaltningen kan give tilladelse til frivillig registrering af erhvervsmæssig udlejning, herunder bortforpagtning, af fast ejendom eller dele heraf. Kun lokaler, der udlejes eller forsøges udlejet, omfattes af den frivillige registrering. Den frivillige registrering kan ikke omfatte udlejning til boligformål.

Skatteforvaltningslovens § 21, stk. 3:

Bindende svar gives ikke på spørgsmål om den skattemæssige virkning af toldlovgivningen. Bindende svar gives heller ikke på spørgsmål om bevillinger eller dispensationer vedrørende påtænkte dispensationer.

Begrundelse

Efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8 er udlejning af fast ejendom som udgangspunkt momsfritaget.

I medfør af momsloven § 51, stk. 1 kan SKAT give tilladelse til frivillig momsregistrering af erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom eller dele heraf.

Da muligheden for at få tilladelse til at blive frivilligt registreret i henhold til momslovens § 51, er et bevillingsspørgsmål, kan der ikke opnås bindende svar herpå, jf. skatteforvaltningslovens § 21, stk. 3.

SKAT foreslår derfor, at SKAT afgiver en vejledende udtalelse.

Vejledende udtalelse fra SKAT

I medfør af momslovens § 51, stk. 1, 1 - 3 punkt kan SKAT give tilladelse til frivillig momsregistrering for udlejning, herunder bortforpagtning af fast ejendom eller dele heraf. Kun lokaler, der udlejes eller for-

søges udlejet omfattes af den frivillige registrering. Den frivillige registrering kan ikke omfatte udlejning til boligformål.

Af momslovens § 4, stk. 1, fremgår følgende:

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

Til grund for momslovens § 4, stk. 1, ligger artikel 14, stk. 1 i Rådets direktiv 2006/112/EF (momssystemdirektivet), hvorefter det fremgår, at der ved "levering af varer" forstås overdragelse til som ejer at råde et over et materielt gode.

Af momslovens § 4, stk. 3, nr. 2, fremgår, at som levering af en vare anses endvidere faktisk overdragelse af en vare i henhold til kontrakt, som vedrører udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg på kredit med klausul om, at ejendomsretten under normale forhold overgår til lejer eller køber senest ved betaling af det sidste lejeløb eller afdrag.

Til grund for momslovens § 4, stk. 3, nr. 2, ligger artikel 14, stk. 2, litra b, i momssystemdirektivet, hvorefter faktisk overdragelse af en vare i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg af en vare på afbetaling, med den klausul, at ejendomsretten under normale forhold erhverves senest ved betaling af det sidste afdrag.

For at OPP-leverandøren kan blive frivilligt momsregistreret for udlejning af fast ejendom, er det en forudsætning, at OPP-leverandøren kan anses for at være den reelle ejer af ejendommen i momsmæssig henseende.

Efter en samlet konkret bedømmelse og med henvisning til det under SKATs indstilling til svar på spørgsmål 1 anførte, skal SKAT herefter vejledende udtale, at man finder, at der er tilstrækkeligt grundlag for at anse OPP-leverandøren for ejer af ejerlejlighederne i momsmæssig henseende.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Afvises, se dog vejledende udtalelse fra SKAT".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstillinger og begrundelser.