

Udskriftsdato: 21. december 2025

AFG nr 9417 af 25/04/2023 (Gældende)

OPP-projekt vedrørende kloakanlæg

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 22-1037931

OPP-projekt vedrørende kloakanlæg

Spørger, som er en kommune, forventes at indgå kontrakt om etablering af et Offentligt-Privat Partnerskab, hvorved OPP-leverandøren mod betaling påtager sig et totaløkonomisk ansvar for projektering, vedligehold, drift mv. samt finansiering af et separeret kloaksystem med spildevandsledninger og regnvandsledninger i et område. Driftsfasen løber fra ibrugtagningstidspunktet for de enkelte delområdet og 30 år frem. Det er bestemt i OPP-aftalen, at Spørger har ret til at købe og overtage anlæggene ved kontraktperiodens ophør, ligesom OPP-leverandøren har ret til at meddele, at Spørger skal købe og overtage anlæggene ved kontraktperiodens ophør. Købesummen, som Spørger skal betale ved udnyttelse af køberetten ved kontraktperiodens udløb, er fastlagt til 56% af anlægssummen med fradrag af udgifter til udbedring af funktions- og anlægsmangler.

På baggrund af en samlet vurdering af kontraktforholdet mellem OPP-leverandøren og Spørger kunne Skatterådet bekræfte, at OPP-leverandøren i skattemæssig henseende kan anses som ejer af de omhandlede kloakanlæg.

Skatterådet kunne endvidere bekræfte, at kloakanlæggene i relation til afskrivningsloven skal behandles som bygninger/bygningsbestanddele, ligesom Skatterådet endvidere kunne bekræfte, at kloakanlægget skal anses som fast ejendom efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Da Skatterådet afviste besvarelse af spørgsmål 5 med baggrund i, at en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom er et bevillingsspørgsmål, afviste Skatterådet ligeledes at besvare spørgsmål 4, da besvarelsen heraf afhænger af besvarelsen af spørgsmål 5. Skatterådet afviste således både at besvare spørgsmål 4 og 5.

Skatterådsmøde 25. april 2023 - SKM2023. 210. SR

Offentliggøres i redigeret form.

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at OPP-leverandøren kan anses som ejer i skattemæssig henseende af de nedenfor omtalte kloakanlæg?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at de nedenfor omtalte kloakanlæg i relation til afskrivningsloven skal behandles som bygninger/bygningsbestanddele? –2a. Hvis Skatterådet besvarer spørgsmål 2 benægtende, kan Skattestyrelsen da bekræfte, at de nedenfor omtalte kloakanlæg skal behandles som infrastruktur anlæg i relation til afskrivningsloven?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at kloakanlægget skal anses som fast ejendom efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9?
4. Kan Skatterådet bekræfte, at OPP-leverandøren i momsmæssig henseende skal anses som ejer af kloakanlæggene, sådan at OPP-leverandøren kan foretage fradrag for moms af udgifter til indkøb mv. af varer og ydelser, der anvendes til brug for projektering, opførelse samt drift og vedligeholdelse af kloakanlæggene?
5. Hvis spørgsmål 2 og 3 besvares bekræftende, kan Skatterådet da bekræfte (eller vejledende udtale), at OPP-leverandøren kan opnå en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom?

Svar

1. Ja
2. Ja–2a. Bortfalder
3. Ja

4. Afvises
5. Afvises

Beskrivelse af de faktiske forhold

Generelt

Et OPP-projekt er defineret som et samarbejde mellem en offentlig og en privat part, og projektformen anvendes ofte ved større offentlige anlægsprojekter. Forløbet i et OPP-projekt er, at den offentlige part opstiller en række krav til det færdige aktiv vedrørende de funktioner, som aktivet skal kunne opfylde. Den private part er herefter ansvarlig for design, finansiering, planlægning, opførelse og drift samt vedligeholdelse af aktivet i kontraktens løbetid. En OPP-aftale indgås typisk for en længere årrække og den offentlige part har herefter typisk mulighed for at overtage det omhandlede aktiv til en på forhånd aftalt pris, der fastsættes med udgangspunkt i markedsværdien på tidspunktet for kontraktens ophør.

OPP-leverandøren og Spørger, som er en kommune, forventes at indgå kontrakt om en OPP-leverance vedrørende nedenfor omtalte kloakanlæg i Spørgers kommune. Udkast til OPP-aftalen er vedlagt som bilag, og de i denne sammenhæng væsentligste forhold i kontrakten er herunder beskrevet.

Formålet med aftalen er at etablere et Offentligt-Privat Partnerskab, hvorved OPP-leverandøren mod betaling påtager sig et totaløkonomisk ansvar for projektering (herunder udarbejdelse af løsningsmodeller og specifikationer samt indhentelse af myndighedsgodkendelser), vedligehold, drift mv. samt finansiering af et separeret kloaksystem med spildevandsledninger i et område i kommunen samt regnvandsledninger for et delområd. Spildevand skal føres direkte til et offentligt system og kloaksystemet vil efter det oplyste være funktionsdygtigt i 70 år. Det er Spørgers ønske at etablere kloakanlæggende som følge af den i 2018 vedtagne spildevandsplan. OPP-leverandøren vil mod betaling af et fast vederlag påtage sig et totaløkonomisk ansvar og ejerrisici forbundet med at stille anlæggene til rådighed for Spørger og lodlejerne i området, hvilket fremgår udtrykkeligt af OPP-aftalen.

"Medmindre andet udtrykkeligt fremgår af Aftalen, bærer OPP-leverandøren ethvert ansvar, herunder alle risici og omkostninger, forbundet med finansiering, projektering, anlæggelse, vedligeholdelse og drift af Anlægget samt alle risici og omkostninger forbundet med skade på Anlægget og dettes undergang."

Risici, som ikke i aftalen udtrykkeligt er undtaget fra OPP-leverandørens ansvar, påhviler således OPP-leverandøren, og OPP-leverandøren påtager sig i OPP-aftalen sædvanlige bygherre- og ejerrisici forbundet med kloakanlæggene.

OPP-aftalen kan inddeles i følgende tre faser:

- Anlægsfasen fra aftalens indgåelse til ibrugtagningstidspunktet
- Driftsfasen fra ibrugtagningstidspunktet til ophørsdagen
- Ophør af OPP-aftalen

Ovenstående tre faser er individuelle for hver enkelt delområde, således at projektets faser følger etableringen af kloakanlægget i de enkelte delområder.

Anlægsfasen

OPP-leverandøren skal stille et komplet og nyopført kloakanlæg til rådighed for Spørger i hvert af delområderne, på tidspunktet for ibrugtagning, som opfylder de funktionsmæssige krav til spildevand- og regnvandssystemet, som er aftalt mellem parterne.

Ibrugtagningstidspunktet er særskilt for hvert delområde og senest x uger inden ibrugtagningstidspunktet for anlægget foretager OPP-leverandøren og Spørger en foreløbig gennemgang af anlægget med henblik på at konstatere funktions- og anlægsmangler.

OPP-leverandøren er bygherre og skal under projektering, planlægning og udførelsen af arbejdet efter aftalen sikre opfyldelse af enhver forpligtelse, som i henhold til den til enhver tid gældende lovgivning påhviler en bygherre.

OPP-leverandøren bærer som udgangspunkt også risikoen for jordbundsforholdene, herunder i forhold til bæreevne, forurening og fortidsminder i områderne hvor anlæggene skal anlægges, idet OPP-leverandøren dog er berettiget til at opkræve ekstrabetaling, i det omfang jordbundsforholdene mv. på Spørgers grunde viser sig at være anderledes, end hvad der med rimelighed kunne forudsættes ved tilbudsafgivelsen, og sådanne krav gøres gældende indenfor nærmere fastsatte frister.

OPP-leverandøren har, hvor andet ikke udtrykkeligt er aftalt i aftalen, som bygherre det fulde ansvar for, at anlæggene samt det øvrige arbejde færdiggøres til ibrugtagningstidspunktet. OPP-leverandøren bærer således den fulde risiko for manglende eller mangelfulde ydelser fra underentreprenører, herunder som følge af disses eventuelle insolvens, ligesom OPP-leverandøren bærer risikoen for hændelige begivenheder, der måtte indtræffe i anlægsfasen. Bygherreansvaret bæres således af OPP-leverandøren. Bygherreansvar omfatter tillige ansvar i forhold til tredjemand, og OPP-leverandøren påtager sig at friholde Spørger for krav fra tredjemand, der udspringer af forhold, som OPP-leverandøren bærer ansvaret for.

Såfremt der ikke sker korrekt ibrugtagning, udskydes Ibrugtagningstidspunktet med den virkning, at enhedsbetalingerne først begynder at forfalde til betaling, når der er sket korrekt ibrugtagning, uden at ophørsdagen forrykkes tilsvarende, dvs. at driftsfasen forkortes og der modtages mindre enhedsbetalinger, medmindre forsinkelsen skyldes forhold, der i kontrakten fritager OPP-leverandøren ansvar for tidsforsinkelsen (force majeure mv.).

Endeligt er OPP-leverandøren forpligtet til at tegne alle følgende forsikringer i anlægsfasen:

1. Kombineret entreprisforsikring, herunder all risk og brand- og stormforsikring for Anlæggene, som også dækker skader på omkringliggende bebyggelse med en dækningssum, der svarer til den samlede Anlægssum, og selvrisiko på højest kr. X tusind.
2. Projektansvarsforsikring for rådgivere og underrådgivere med en sum på minimum kr. X mio.
3. Relevante ansvarsforsikringer, herunder motoransvarsforsikring for arbejdsmaskiner, med person- og tingskadesum på minimum kr. X mio. og maksimal selvrisiko pr. skadesbegivenhed på kr. XX tusind.

Driftsfasen

Driftsfasen løber fra ibrugtagningstidspunktet for de enkelte delområder og 30 år frem.

I driftsfasen bærer OPP-leverandøren de risici, der sædvanligvis knytter sig til at være ejer. OPP-leverandøren er efter OPP-aftalen forpligtet til at varetage en række af de løbende driftsydelser, herunder:

- At holde alle anlæggene, herunder installationer, fuldt funktionsdygtige.
- I tilfælde af etableringen af synlige installationer, byggerier mv. skal sådanne samt adgangsveje dertil renholdes og vedligeholdes i det omfang det er sædvanemæssigt påkrævet under hensyn til aktivets karakter. Synlige installationer, byggerier mv. skal dog altid fremstå som velvedligeholdte.

Efter påkrav fra Spørger skal OPP-leverandøren afhjælpe mangler m.v. på anlæggene.

Spørger er forpligtet til at betale en leje til OPP-leverandøren (benævnt enhedsbetalingen), mod at få stillet anlægget til rådighed. Lejen betales kvartalsvis, idet første og sidste lejebetaling reguleres forholdsmæssigt på dagsbasis efter Spørgers faktiske lejeperiode i de pågældende kvartaler. Lejen bliver

indeksreguleret årligt. Lejen består grundlæggende af to elementer, som dækker over den risiko og forpligtelse som OPP-leverandøren har:

- Basisbetaling
- Driftsbetaling

Disse betalinger udgør tilsammen grundbetalingen, som modsvarer enhedsbetalingen før indeksering og reguleringer og eventuelle nedslag som følge af funktions- og anlægsmangler.

Basisbetalingen dækker over tilrådighedsstillelse af anlægget til Spørger. Driftsbetalingen dækker over OPP-leverandørens vedligeholdelse og drift i overensstemmelse med løbende driftsydelser i henhold til funktionskravene. Enhedsbetalingen opgøres særskilt for hver enkelt delområde.

Betalingsmekanismen understøtter således OPP-leverandørens forpligtelser til at sikre, at de funktionsbaserede krav opfyldes i driftsfasen.

Den samlede lejebetaling reguleres for den løbende inflation. OPP-leverandøren bliver på den måde kompenseret for prisudviklingen fra tidspunktet for afgivelse af endeligt tilbud. Indekseringen sker dog uden hensyntagen til den faktiske prisudvikling i OPP-leverandørens omkostninger.

Basisbetalingen bliver reguleret med prisudviklingen én gang årligt. Reguleringen sker på baggrund af nettoprisindekset udgivet af Danmarks Statistik. Driftsbetalingen vil ligeledes blive reguleret én gang årligt. Reguleringen sker på baggrund af ændringen i det sammenvægtede indeks bestående af BYG42 (Byggeomkostningsindeks for boliger, Jord- og betonarbejde, i alt) og ILON12 "Implicit lønindeks for virksomheder og organisationer" (Total Erhverv i alt, ikke sæsonkorrigeret) udgivet af Danmarks Statistik. BYG42 og ILON12 vægtes med hhv. 30% og 70%.

Den første indeksering er en forholdsmæssig indeksering fra tidspunktet for afgivelse af endeligt tilbud til 1. januar samme år som ibrugtagningstidspunktet for det enkelte delområde.

OPP-leverandøren er forpligtet til at tegne og betale for alle følgende forsikringer i driftsfasen:

- Relevant forsikring af Anlæggene.
- Relevant erhvervsansvarsforsikring.
- Professionel ansvars-/produktansvarsforsikring, herunder motoransvarsforsikring for arbejdsmaskiner, for en sum på minimum kr. X mio. og en maksimal selvrisko pr. skadesbegivenhed på kr. XX tusind.

OPP-leverandørens overdragelse til eje eller sikkerhed af Anlæggene, eller af rettigheder i henhold til Aftalen, herunder retten til vederlag, skal ske med respekt af Spørgers rettigheder og må ikke være til hinder for Spørgers adgang til at overtage Anlæggene ved Aftalens ophør. Spørger skal forudgående orienteres om enhver overdragelse.

OPP-leverandøren kan i forbindelse med en overdragelse af anlæggene eller af rettigheder i henhold til aftalen tillige overdrage sine forpligtelser efter aftalen. OPP-leverandørens overdragelse af sine forpligtelser til andre end OPP-leverandørens eventuelle finansier kræver dog i alle tilfælde Spørgers skriftlige samtykke

Ophørsfasen

Ophørsdatoen for aftalen er den sidste dag i driftsfasen for hver enkelt delområde.

Det er bestemt i OPP-aftalen, at Spørger har ret til at købe og overtage anlæggene ved kontraktperiodens ophør, ligesom OPP-leverandøren har ret til at meddele, at Spørger skal købe og overtage anlæggene ved kontraktperiodens ophør.

Seks måneder før ophørsdatoen gennemgås anlægget af parterne i fællesskab med henblik på at vurdere, om anlægget er i aftalemæssig vedligeholdelsesstand for tidspunktet for ophørsdatoen. OPP-leverandøren har ret og pligt til at udbedre skader og mangler, der konstateres ved gennemgangen.

Købesummen, som Spørger skal betale ved udnyttelse af køberetten ved kontraktperiodens udløb, er fastlagt til 56 % af anlægssummen med fradrag af udgifter til udbedring af funktions- og anlægsmangler.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1: Ja.

Ved den skatteretlige bedømmelse af ejendomsret er det som udgangspunkt det civilretlige begreb, der skal lægges til grund. Medmindre andet særskilt er bestemt, eller en konkret realitetsbedømmelse måtte tilsige andet, er det således den civilretlige ejer af et afskrivningsberettiget aktiv, der er skattemæssig ejer, og som derfor efter omstændighederne kan foretage skattemæssige afskrivninger.

Efter dansk skattepraksis anerkendes OPP-projekter i vidt omfang, jf. de offentliggjorte bindende svar fra Skatterådet: SKM2010. 766. SR, SKM2017. 720. SR og SKM2018. 34. SR, samt en lang række ikke-offentliggjorte bindende svar fra Skattestyrelsen.

OPP-projektet for de ovenfor nævnte kloakanlæg er i vid udstrækning opbygget efter samme model som de i skattepraksis godkendte OPP-projekter, jf. ovenfor, hvor OPP-leverandøren i alle tilfælde blev anset som ejer i skattemæssig henseende.

Ved den skattemæssige bedømmelse af ejerbegrebet i et OPP-projekt skal parternes aftale lægges til grund, medmindre der efter en konkret realitetsbedømmelse af aftalerne er tilstrækkeligt grundlag for at tilsidesætte parternes aftale i skattemæssig henseende. Ved denne realitetsbedømmelse lægges der, jf. notat fra Kammeradvokaten til Konkurrence- og Forbrugerstyrelsen vedrørende skat og moms i OPP-projekter, der er medtaget som bilag til styrelsens notat Standardmodel for OPP, i praksis navnlig vægt på følgende punkter:

1. Om OPP-leverandøren har faktisk og retlig råderet over aktivet i lejeperiodens løbetid.
2. Om OPP-leverandøren bærer risikoen vedrørende aktivet i anlægsfasen.
3. Om OPP-leverandøren har mulighed for driftsoverskud/risiko for driftsunderskud under den løbende drift.
4. Om OPP-leverandøren har gevinstmulighed/tabsrisiko vedrørende aktivet ved kontraktens ophør.

Spørger har nedenfor sammenholdt nærværende OPP-projekt med de ovenstående punkter.

Faktisk og retlig råderet over aktivet i aftaleperiodens løbetid

Det fremgår forudsætningsvist af aftalen, at OPP-leverandøren i aftalens løbetid er ejer af de pågældende kloakanlæg. Til understøttelse heraf kan OPP-leverandøren kræve sine rettigheder efter aftalen tinglyst på Spørgers ejendomme, hvor kloakanlæggene etableres. Dette kan ske ved tinglysning af aftalen eller dele heraf. OPP-leverandøren afholder i den forbindelse alle omkostninger til tinglysning.

I sagens natur overlader OPP-leverandøren den faktiske rådighed over kloakanlæggene til Spørger, idet Spørger lejer kloakanlæggene af OPP-leverandøren. Dette afviger ikke fra, hvad der er en naturlig følge af ethvert andet lejeforhold og kan således ikke tilsidesætte OPP-leverandørens skattemæssige ejerskab.

Den retlige rådighed over kloakanlæggene i aftaleperioden ligger hos OPP-leverandøren, som dog naturligvis skal respektere den indgåede OPP-aftale med bilag. Spørgers rådighed som lejer over kloakanlæggene modvirker ikke, at OPP-leverandøren har retlige råderet over kloakanlæggene. Som eksempler kan nævnes:

- OPP-leverandøren kan pantsætte kloakanlæggene mv. til tredjemand, med respekt for OPP-aftalen, samt træffe beslutning om belåning etc.
- OPP-leverandøren har både mulighed for gevinst og risiko for tab ved finansiering af kloakanlæggene. Endvidere skal OPP-leverandøren bære tab i forbindelse med en eventuel refinansiering. Gevinster i forbindelse med refinansiering skal imidlertid deles med 50% til Spørger og med 50 % til OPP-leverandøren.
- OPP-leverandøren kan overdrage kloakanlæggene til tredjemand, jf. OPP-aftalen. Overdragelse af kloakanlæggene eller af rettigheder i henhold til aftalen, skal dog ske med respekt af Spørgers rettigheder og må ikke være til hinder for Spørgers adgang til at overtage anlæggene ved aftalens ophør.

Hvis OPP-leverandøren væsentlig misligholder OPP-aftalen, kan Spørger ophæve OPP-aftalen for et eller flere delområders vedkommende og udbyde restaftalen til tredjemand eller overtage anlæggene.

Forinden Spørger kan ophæve OPP-aftalen, skal OPP-leverandørens långiver have mulighed for at anvende den afværgeret, som tilkommer långiveren i henhold til OPP-aftalen. Afværgeretten indebærer, at långiveren får mulighed for at afhjælpe de omstændigheder, som indebærer en misligholdelse af OPP-aftalen og derved undgå Spørgers ophævelse af OPP-aftalen.

Hvem har gevinstmulighed/tabsrisiko i anlægsfasen?

OPP-leverandøren er ejer og bygherre på anlæggene og har den økonomiske risiko forbundet med finansiering, anlæggelse m.v. Som eksempler på OPP-leverandørens risici kan nævnes følgende:

- Medmindre andet udtrykkeligt fremgår af aftalen, bærer OPP-leverandøren ethvert ansvar, herunder alle risici og ekstraomkostninger, forbundet med finansiering, projektering, anlæggelse, vedligeholdelse og drift af kloakanlægget i overensstemmelse med funktionsbaserede krav, OPP-aftalen.
- OPP-leverandøren skal indhente alle de fornødne tilladelser, godkendelser og dispensationer m.v. til udførelse af alle arbejder og levering af alle ydelser i henhold til aftalen og til lovlig etablering, ibrugtagning og løbende brug af kloakanlæggene m.v. OPP-leverandøren bærer risikoen for, at sådanne tilladelser, godkendelser, dispensationer mv. opnås, jf. OPP-aftalen.
- OPP-leverandøren bærer den fulde risiko for manglende eller mangelfulde ydelser fra underentreprenører, herunder som følge af disses insolvens, ligesom OPP-leverandøren bærer risikoen for hændelige begivenheder, der måtte indtræffe i anlægsfasen. Bygherreansvaret bæres således af OPP-leverandøren. Bygherreansvar omfatter tillige ansvar i forhold til tredjemand, og OPP-leverandøren påtager sig at friholde Spørger for krav fra tredjemand, der udspringer af forhold, som OPP-leverandøren bærer ansvaret for.
- OPP-leverandøren har ansvaret for, at der ikke sker forsinkelser i perioden fra anlægsarbejdets påbegyndelse til ibrugtagningstidspunktet. Såfremt der ikke sker korrekt ibrugtagning, udskydes Ibrugtagningstidspunktet med den virkning, at enhedsbetalingerne først begynder at forfalde til betaling, når der er sket korrekt ibrugtagning, uden at ophørsdagen forrykkes tilsvarende, dvs. at driftsfasen forkortes og der modtages mindre enhedsbetalinger, medmindre forsinkelsen skyldes forhold, der i kontrakten fritager OPP-leverandøren ansvar for tidsforsinkelsen (force majeure mv.), jf. OPP-aftalen.
- OPP-leverandøren er forpligtiget til at forsikre projektet i anlægsfasen og oppebærer dermed eventuelle forsikringssummer vedrørende projektet i tilfælde af skade på anlæggene under opførelsen, jf. OPP-aftalen.

Hvem har gevinstmulighed/tabsrisiko i driftsfasen?

I OPP-aftalens løbetid er en række væsentlige risici pålagt OPP-leverandøren. Hvis de funktionsbaserede krav, jf. et bilag til OPP-aftalen, ikke opfyldes, sker der fradrag i Spørgers betalinger til OPP-leverandøren i henhold til betalingsmekanismen, som er beskrevet i et bilag til OPP-aftalen.

Fradrag i enhedsbetalingerne foretages, uanset om manglerne f.eks. kan tilskrives oprindelige eller efterfølgende mangler ved byggeriet eller installationerne.

Enhedsbetalingerne er derfor fastsat på en sådan måde, at OPP-leverandøren har mulighed for at oppebære et løbende overskud ved udlejning af kloakanlæggene til Spørger. Omvendt er der også risiko for, at de faktiske omkostninger ved driften og vedligeholdelsen vil overstige de budgetterede udgifter, hvilket kan bevirke tab for OPP-leverandøren. Hvis anlæggende f.eks. ikke lever op til funktionskravene i bilaget, vil betalingsforpligtelsen påhvile OPP-leverandøren og Spørger skal evt. kompenseres herfor igennem en reduktion af enhedsbetalingen.

OPP-leverandøren er som ejer og udlejer forpligtet til at tegne en række forsikringer i driftsfasen. Forsikringssummer ved skade tilfalder som følge heraf som udgangspunkt OPP-leverandøren.

Hvem har gevinstmulighed/tabsrisiko vedrørende kloakanlæggene ved ophør?

Spørger har ret til at købe og overtage kloakanlæggene, når driftsperioden udløber. Spørger har således ikke en pligt til at købe og overtage kloakanlæggene, når lejeaftalen udløber 30 år efter ibrugtagningen. Ligeså er OPP-leverandøren samtidig berettiget, men ikke forpligtet til at sælge anlæggene til Spørger.

Således er det ikke på forhånd fastlagt, at kloakanlæggene med sikkerhed skal overgå fra OPP-leverandøren til Spørger ved driftsperiodens udløb.

Hvis Spørger vælger at udnytte sin køberet, er købesummen for anlæggene fastsat til 56 % af anlægssummen med fradrag af udgifter til udbedring af funktions- og anlægsmangler og ethvert krav som Spørger i øvrigt måtte have overfor OPP-leverandøren på ophørsdagen. Når der tages hensyn til, at kloakanlæg ikke generelt er omsættelige på lige fod med anden fast ejendom, samt at kloakanlæggene ifølge aftalens funktionskrav konstrueres med en funktionsdygtighed på 70 år, er det parternes opfattelse, at 56 % af anlægssummen udgør et passende vederlag for afståelse af kloakanlæggene. Spørger bemærker, at dette svarer til den forholdsmæssige del af anlægssummen sammenholdt med den anslåede restlevetid på 40 år af anlæggenes funktionsdygtighed, samt at købesummen efter 30 år er aftalt mellem to uafhængige parter.

Uanset om Spørger måtte købe og overtage anlæggene, skal parterne i fællesskab foretage en gennemgang af anlæggene med henblik på at kontrollere, om anlæggene er i aftalemæssig vedligeholdelsesstand og i øvrigt i den stand, som det i henhold til et bilag skal være på ophørsdagen. OPP-leverandøren har ret og pligt til at udbedre skader og mangler, der konstateres ved gennemgangen. De funktions- og anlægsmangler, der ikke er udbedret efter udløbet af den seneste frist, kan Spørger lade udbedre for OPP-leverandørens regning. Beløbet kan som nævnt modregnes i købesummen i forbindelse med en eventuel overdragelse af anlæggene. Alternativt kan skaderne og manglerne kapitaliseres og modregnes i købesummen i forbindelse med en eventuel overdragelse af anlæggene.

Det er således i OPP-leverandørens interesse, at anlæggene er i bedst mulige stand på tidspunktet for driftsperiodens udløb, idet skader og mangler på tidspunktet for driftsperiodens udløb vil påvirke OPP-leverandørens gevinstmulighed/tabsrisiko.

Skattemyndighedernes praksis

Vi henviser til SKM2010. 766. SKAT, hvor Skatterådet bekræftede, at en OPP-leverandør kunne anses som ejer af en daginstitution både i skatte- og momsmæssig forstand, selv om OPP-aftalen indeholdt en klausul om både ret og pligt for den offentlige myndighed til at købe daginstitutionen efter OPP-aftalens udløb 30 år efter. Handelsprisen for bygningen var på forhånd fastsat til ca. 60 pct. af OPP-leverandørens anlægssum ved opførelse af daginstitutionen. Værdien blev fastsat på baggrund af en ejendomsmægler-

vurdering. Der var i sagen en delt vedligeholdelsesforpligtelse mellem OPP-leverandøren og den offentlige myndighed, hvor den offentlige myndighed således bar en del af risikoen ved vedligeholdelse i driftsfasen. Den offentlige myndighed skulle endvidere afholde alle omkostninger til ejendomsskatter i bygge- og driftsfasen.

Særligt vedrørende risikoen i forbindelse med ophør bemærkede Skatterådet, at der ikke var belæg for at kritisere grundlaget for værdiansættelsen. Skatterådet fandt, at der, henset til usikkerheden vedrørende bl.a. den fremtidige økonomiske, demografiske og strukturelle udvikling mv., måtte anses at være tilknyttet en ikke uvæsentlig usikkerhed i forbindelse med en fremskrivning af daginstitutionens værdi. Det var samtidig opfattelsen, at den af OPP-leverandøren udøvende aktivitet i form af udleje af daginstitutionen måtte anses som udøvelse af selvstændig erhvervsvirksomhed.

Vi henviser endvidere til SKM2017. 720. SR, hvor OPP-leverandøren mod betaling skulle varetage det totaløkonomiske ansvar for den nye bygning omfattende finansiering, design, projektering, opførelse, forsyning, anlæg, bygningsvedligehold, bygningsdrift, samt visse serviceydelser i en driftsperiode på 20 år. Skatterådet bekræftede, at en OPP-leverandør i skattemæssig henseende kunne anses som ejer af en kontorbygning, samt dennes installationer, således at OPP-leverandøren kunne foretage skattemæssige afskrivninger på bygningens installationer, selvom den offentlige myndighed havde en ret og pligt til at købe ejendommen ved kontraktens ophør. Endvidere var købesummen på forhånd fastlagt til 70 % af OPP-leverandørens anlægssum for bygningen, hvortil SKAT bemærkede, at de ikke havde fornødent belæg for at kritisere grundlaget for denne værdiansættelse.

Endvidere henviser vi til SKM2018. 34. SR, hvor Skatterådet bekræftede, at en OPP-leverandør kunne anses som ejer i skattemæssig henseende af en kontorbygning, således at OPP-leverandøren kunne foretage skattemæssige afskrivninger på bygningen efter afskrivningsloven, selv om OPP-aftalen indeholdt en klausul om såvel ret og pligt for den offentlige myndighed til at købe bygningen efter OPP-aftalens udløb 20 år efter ibrugtagningstidspunktet til en forudberegnede handelsværdi på 63 % af OPP-leverandørens anlægssum. Særligt vedrørende risikoen i forbindelse med ophør bemærkede Skatterådet, at der ikke var fornødent belæg for at kritisere grundlaget for værdiansættelsen.

Endeligt henviser Spørger til et nærmere bestemt ikke offentliggjort bindende svar, hvor SKAT bekræftede, at en OPP-leverandør kunne anses som ejer i skattemæssig henseende af et stadionanlæg, bestående af sportsbane og tilhørende bygninger med plads til kontor, klublokaler samt boliger mv. Ved omtalte sag havde OPP-leverandøren og den offentlige myndighed ligeledes en delt vedligeholdelsesforpligtigelse, idet OPP-leverandøren varetog den udvendige vedligeholdelse.

Derudover henviser vi på ny til kommentarerne i Konkurrence- og Forbrugerstyrelsens notat "Standardmodel for OPP" Bilag A: Notat om skat og moms i OPP (udarbejdet af Kammeradvokaten). Vi finder, at nærværende OPP-aftale indeholder, hvad der efter den omtalte Standardmodel anføres som tilstrækkelig risiko for tab og risiko for gevinst, både i anlægsfasen, driftsfasen og ophørsfasen.

Der er ovenfor redegjort for fordelingen af risici og ansvar mellem partnerne i OPP-projektet vedrørende de kommende kloakanlæg i kommunen og foretaget sammenligninger til offentliggjorte afgørelser om OPP-projekter. Vi finder sammenfattende, at det herved er påvist, at OPP-projektet vedrørende de kommende kloakanlæg i kommunen i al væsentlighed er opbygget efter samme principper som de offentliggjorte afgørelser, hvorfor det er Spørgers opfattelse, at ejerskabet til anlæggene i skattemæssig henseende tilkommer OPP-leverandøren.

Det bemærkes i den forbindelse, at gevinst samt risiko for tab i såvel anlægs-, drifts- og ophørsfasen påhviler OPP-leverandøren. Ligeledes kan OPP-leverandøren pantsætte ejendommen og overdrage denne og rettighederne til tredjemand.

Det er derfor Spørgers opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med et "Ja".

Spørgsmål 2: Ja.

OPP-selskabet skal stille et komplet og nyopført kloakeringsanlæg til rådighed for Spørger i hvert af delområderne. Der skal etableres et separeret kloaksystem med spildevandsledninger for alle delområder og regnvandsledninger for et af delområderne. Spildevand skal føres direkte til offentligt system.

I TfS 1989, 338 udtalte Statsskattedirektoratet, at som bygning anses alle murede og støbte konstruktioner på eller i jorden, herunder egentlige bygninger, pumpestationer, bassiner, veje samt nedgravede kloak- og vandledningsanlæg.

I den lignende sag TfS 1986, 50 udtalte Statsskattedirektoratet i tråd hermed, at de omhandlede nedgravede tanke med tilhørende rørforbindelse ikke skulle medtages ved ejendomsvurderingen og således skattemæssigt kunne behandles som driftsmidler, medens alle anlæggets øvrige bestanddele (kloaker, vognport, lager, pumpeø, smøregrav og belægning) skulle medtages ved ejendomsvurderingen som egentlige bygningsbestanddele.

I afgørelsen SKM2014. 59. LSR, hvor Landsskatteretten fandt, at et selskabs pavillonmoduler kunne afskrives som driftsmidler, lagde Landsskatteretten særlig vægt på en udtalelse fra SKAT fra 2001, hvorefter følgende forhold taler for at afskrive et aktiv som et driftsmiddel:

- Den fysiske placering er rent midlertidig
- Aktivet er ikke bygget på stedet
- Aktivet er flytbart
- De indlagte installationer er midlertidige
- Aktivet medtages ikke ved den offentlige vurdering

Spørger finder på baggrund af ovenstående, at det kloakanlæggene skattemæssigt skal behandles som en bygning/bygningsbestanddel.

Det er derfor Spørgers opfattelse, at spørgsmål 2 skal besvares med et "Ja".

Spørgsmål 2a: Principalt bortfalder, men subsidiært "Ja" i det omfang spørgsmål 2 besvares benægtende.

Hvis kloakanlæggene omfattende spildevandsledninger for områderne og regnvandsledninger for et af delområderne ikke skal behandles som bygninger/bygningsbestanddele i skattemæssig henseende, skal kloakanlæggene efter Spørgers opfattelse behandles som driftsmidler i form af infrastrukturanlæg efter afskrivningslovens § 5 C, stk. 2, vedrørende anlæg til transport, lagring og distribution m.v. af el, vand og varme, olie, gas og spildevand. Denne bestemmelse omfatter ifølge forarbejder også rørledninger til transport af varmt vand eller damp.

På den baggrund er det således Spørgers opfattelse, at spørgsmål 2a skal besvares med et "Ja", dog kun såfremt spørgsmål 2 besvares benægtende.

Spørgsmål 3: Ja

Det er Spørgers opfattelse, at spørgsmål 3 skal besvares med "Ja".

Momsmæssig vurdering af begrebet fast ejendom

Udgangspunktet i momslovens § 4, stk. 1, er, at der skal betales moms af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Det følger dog af momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, at udlejning af fast ejendom

som udgangspunkt er momsfritaget. En afgiftspligtig person kan dog efter momslovens § 51, stk. 1, opnå tilladelse til frivillig momsregistrering af erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom.

Det skal således vurderes, om de 13 kloakanlæg, der i henhold til OPP-aftalen skal etableres, momsmæssigt kan anses for at udgøre fast ejendom.

Momsforordningens artikel 13 b, definerer hvad der anses som fast ejendom. Det følger af momsforordningens § 13 b, litra b) at enhver bygning eller ethvert bygningsværk, der er fastgjort til eller i jorden, over eller under havoverfladen, og som ikke let kan demonteres eller flyttes anses for at udgøre en fast ejendom.

I forlængelse heraf følger det af Den juridisk vejledning afsnit D. A. 5.9.2.2.2, at et "bygningsværk" har en bredere betydning og omfatter andre konstruktioner, der ofte ikke betragtes som en bygning, herunder anses eksempelvis følgende for bygningsværker: "veje, broer, lufthavne, havne, diger, gasledninger, vandforsynings- og kloaknet samt industrianlæg såsom elværker, vindmøller og raffinaderier." Endvidere følger det i Den juridiske vejledning, at det ikke er nødvendigt, at et bygningsværk er uløseligt forbundet med jorden, for at det kan anses for at være fast ejendom. Det væsentlige er, om konstruktionen kan fjernes uden "en betydelig indsat" og "betydelige omkostninger".

Fortolkningen af kriteriet vedrørende flytning af bygningsværket, understøttes af EU-dommen, C-532/11, Susanne Leichenich, hvor en husbåd blev anset som en fast ejendom. EU-domstolen lagde vægt på, at husbåden var gjort stationær med hjælp af fortøjningsanordninger, der ikke let kunne demonteres, da den var fastgjort til bunden.

Der findes endvidere et par tidligere bindende svar, som er relevante for nærværende sag, hvor konstruktionerne ansås som fast ejendom:

I SKM2019. 308. SR blev et udelysanlæg anset som et bygningsværk idet det som eksempelvis i DJV, afsnit D. A. 5.9.2.2.2, er nævnt, at anlæg, herunder gasledninger, vand forsynings- og kloaknet udgør fast ejendom. Derudover lagde skatterådet vægt på, at etableringen af udelysanlægget krævede en større infrastruktur for at forankre det i jorden, hvorfor det måtte anses for et bygningsværk, og derfor skal behandles efter reglerne for fast ejendom.

I SKM2010-365. SR fandt skatterådet, at en olietank skulle anses som en fast ejendom, da olietankens størrelse medførte, at olietanken ikke let ville kunne flyttes, og flytningen af olietanken ville kunne sidestilles med at rive et hus ned. Skatterådet understøtter hermed kriteriet om, at det er tilstrækkeligt, at konstruktionen ikke let kan fjernes, for at det kan anses som fast ejendom.

Endvidere fremgår det direkte i Den juridiske vejlednings afsnit D. A. 5.9.2.2.3, at et kloakrør anses for en primær installation og derfor er omfattet af begrebet fast ejendom i momsforordningens artikel 13b, litra b).

Ud fra ovennævnte regler og praksis er det Spørgers opfattelse, at et kloakanlæg er omfattet momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, og udgør fast ejendom. Spørgsmål 3 bør derfor besvares med "Ja".

Spørgsmål 4: Ja.

Det er Spørgers opfattelse, at spørgsmål 4 skal besvares med "Ja".

Momsmæssig vurdering af ejerskabet til kloaknettene

Det fremgår af momslovens § 4, stk. 1, at der skal betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Til grund for momslovens § 4, stk. 1, har EU-domstolen i sag C-320/88 udtalt

at levering af varer ikke vedrører overdragelsen af ejendomsretten, men at begrebet omfatter enhver overdragelse af retten til som ejer at råde over et materiale gode. I momslovens § 4, stk. 3, nr. 2 defineres levering af et materielt gode. I henhold til praksis anerkendes leje- og leasingaftaler som momspligtige ydelse, også selvom der foreligger mulighed for, at lejer eller leasingtageren kan få overdraget aktivitet på et senere tidspunkt. Det er derfor meget begrænset i praksis, at momslovens § 4, stk. 3, nr. 2 anvendes og det gælder således også for tidligere bindende svar vedrørende OPP-projekter, hvor de faktiske forhold i væsentligt omfang er tilsvarende de faktiske forhold i nærværende anmodning. Hertil bl.a. SKM2019. 108. SR, SKM2010. 766. SR, SKM2008. 563. SR og SKM2007. 234. SR. Vi vurderer dermed, at momslovens § 4, stk. 3, nr. 2 ikke finder anvendelse.

Som følge af OPP-aftalen, sker der en enhedsbetaling fra Spørger til OPP-leverandøren for tilrådighedsstillelse af kloakanlæggene, samt for leveringen af den løbende driftsydelse, som tillægges moms. Denne betaling forekommer i driftsfasen, hvilket underbygger, at OPP-leverandøren er ejer af kloakanlægget.

Yderligere fremgår det af OPP-aftalen, at OPP-leverandøren bærer det fulde ansvar og ejerrisici forbundet med at stille de 13 kloakanlæg til rådighed for Spørger, inklusive risikoen for følgende:

- Myndighedsforhold
- Manglende eller mangelfulde ydelser for underentreprenører
- Ansvar for forsinkelse
- Løsningsforslag til projektering, der efterkommer de funktionsmæssige krav

Herudover henvises til de elementer, der er nævnt i forbindelse med gennemgangen af spørgsmål 1.

Udgangspunktet må på den baggrund være, at OPP-leverandøren er ejer af kloakanlæggene.

Som beskrevet tidligere, følger det af OPP-aftalen, at Spørger har ret til at købe og overtage kloakanlæggene, samt at OPP-leverandøren har en salgsret, hvis ikke Spørger udnytter sin køberet.

Ingen af disse rettigheder kan anses for udnyttet ved indgåelse af OPP-aftalen. Der er derfor ikke en bindende aftale om overdragelse af kloakanlæggene, og ejerskabet kan derfor ikke anses for overdraget til Spørger før enten købsretten eller salgsretten udnyttes. Så længe disse købs- og salgsretter ikke er udnyttet, vil det være OPP-leverandøren der som ejer har retten til at råde over kloakanlægget.

Da den potentielle købesum, der skal betales til OPP-leverandøren ved tidspunktet for lejeperiodens ophør, er 56 % af anlægssummen, indikerer det, at parterne tilsigter, at anlægssummen svarer til værdien af anlæggene ved kontraktens udløb. Hermed kan OPP-leverandøren lide et tab, hvis den skønnede værdi viser sig at være højere end den faktiske handelsværdi, og dermed løber OPP-leverandøren en risiko for potentielt tab som sælger af anlæggene.

Med udgangspunkt i de oplyste grunde ovenfor og sammenholdt med begrundelsen i forhold til spørgsmål 1, finder vi, at OPP-leverandøren kan anses for ejer af kloakanlæggene i momsmæssig henseende. Dette medfører, at OPP-leverandøren også kan ses som rette omkostningsbærer i forhold til udgifterne til indkøb mv. af varer og ydelser, der anvendes til brug for projektering, opførelse samt drift og vedligeholdelse af kloakanlæggene, hvorfor OPP-leverandøren er berettiget til fradrag for momsen på indkøbte varer og ydelser, jf. momslovens § 37, stk. 1. Hvis spørgsmål 3 er besvaret med "Ja" forudsætter momsfradrag, at OPP-leverandøren opnår en frivillig momsregistrering efter momslovens § 51.

Ud fra ovennævnte er det derfor Spørgers opfattelse, at spørgsmål 4 skal besvares med "Ja".

Spørgsmål 5:

Det er Spørgers opfattelse, at spørgsmål 5 skal besvares med "ja" - evt. at Skattestyrelsen vejledende udtaler, at OPP-leverandøren kan opnå en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom.

Frivillig momsregistrering

Efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, er udlejning af fast ejendom som udgangspunkt momsfritaget, men der er efter momslovens § 51, stk. 1, mulighed for at opnå en frivillig momsregistrering af erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom eller dele heraf.

I henhold til besvarelsen af spørgsmål 3 er det Spørgers opfattelse, at kloakanlæggene skal anses for fast ejendom, og at OPP-leverandøren skal anses som ejer af kloakanlæggene, jf. Spørgers opfattelse af svaret på spørgsmål 3.

Det følger heraf, at OPP-leverandøren kan opnå tilladelse til frivillig momsregistrering i henhold til momslovens § 51, stk. 1, for de 13 kloakanlæg, der skal anses for at udgøre faste ejendomme.

På den baggrund er det således Spørgers opfattelse, at spørgsmål 5 skal besvares med et "Ja".

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at OPP-leverandøren kan anses som ejer i skattemæssig henseende af de nedenfor omtalte kloakanlæg.

Begrundelse

Et OPP-projekt er karakteriseret ved, at den offentlige part og den private part (OPP-leverandøren) i en OPP-aftale indgår en samlet aftale om projektering, finansiering, anlæg, drift og ophør af et projekt.

I et OPP-projekt må der i hver enkelt sag foretages en konkret vurdering af den skattemæssige situation på grundlag af samtlige foreliggende omstændigheder.

Ejendomsret

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

Ved denne vurdering henses der til:

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

Det må dog være udgangspunktet, at ejendomsretten tilkommer den af parterne, der har indgået en endelig bindende aftale om erhvervelse af aktivet, og som har fået tinglyst denne ret, dvs. OPP-leverandøren.

Ad 1) Parternes faktiske og retlige råden over aktivet i OPP-aftalens løbetid

Efter det oplyste må det lægges til grund, at OPP-leverandøren har den retlige råden over kloakanlæggene i OPP-aftalens levetid.

OPP-leverandøren kan kræve sine rettigheder efter OPP-aftalen tinglyst på Spørgers ejendomme.

OPP-leverandøren kan i OPP-aftalens løbetid retligt råde over anlægget, idet OPP-leverandøren kan pantsætte kloakanlæggene mv. til tredjemand med respekt for OPP-aftalen samt træffe beslutning om belåning etc.

OPP-leverandøren kan med respekt af Spørgers rettigheder overdrage kloakanlæggene til tredjemand, dog må overdragelsen må ikke være til hinder for Spørgers adgang til at overtage anlæggene ved aftalens ophør

Ad 2) Gevinstmuligheder/tabsrisiko i anlægsfasen

I anlægsfasen har OPP-leverandøren den økonomiske risiko forbundet med finansiering, anlæggelse m.v. Som eksempler på OPP-leverandørens risici har spørgeren nævnt:

- Medmindre andet udtrykkeligt fremgår af OPP-aftalen, bærer OPP-leverandøren ethvert ansvar, herunder alle risici og ekstraomkostninger, forbundet med finansiering, projektering, anlæggelse, vedligeholdelse og drift af kloakanlægget i overensstemmelse med funktionsbaserede krav.
- OPP-leverandøren skal ifølge OPP-aftalen indhente alle de fornødne tilladelser, godkendelser og dispensationer m.v. til udførelse af alle arbejder og levering af alle ydelser i henhold til aftalen og til lovlig etablering, ibrugtagning og løbende brug af kloakanlæggene m.v. OPP-leverandøren bærer risikoen for, at sådanne tilladelser, godkendelser, dispensationer mv. opnås.
- OPP-leverandøren bærer den fulde risiko for manglende eller mangelfulde ydelser fra underentreprenører, herunder som følge af disses insolvens, lige-som OPP-leverandøren bærer risikoen for hændelige begivenheder, der indtræffer i anlægsfasen. Byggherreansvaret bæres således af OPP-leverandøren. Byggherreansvar omfatter tillige ansvar i forhold til tredjemand, og OPP-leverandøren påtager sig at friholde Spørger for krav fra tredjemand, der udspringer af forhold, som OPP-leverandøren bærer ansvaret for.
- OPP-leverandøren har ansvaret for, at der ikke sker forsinkelser i perioden fra anlægsarbejdets påbegyndelse til ibrugtagningstidspunktet. Såfremt der ikke sker korrekt ibrugtagning, udskydes Ibrugtagningstidspunktet med den virkning, at enhedsbetalingerne først begynder at forfalde til betaling, når der er sket korrekt ibrugtagning, uden at ophørsdagen forrykkes tilsvarende, dvs. at driftsfasen forkortes og der modtages mindre enhedsbetalinger, medmindre forsinkelsen skyldes forhold, der i kontrakten fritager OPP-leverandøren ansvar for tidsforsinkelsen (force majeure mv.).
- OPP-leverandøren er som tidligere nævnt forpligtiget til at forsikre projektet i anlægsfasen og oppebærer dermed eventuelle forsikringssummer vedrørende projektet i tilfælde af skade på anlæggene under opførelsen.

Ad 3) Parternes mulighed for gevinst/risiko for tab under den løbende drift

Under den løbende drift påhviler det OPP-leverandøren at holde anlæggene vedlige og i god stand, således at de lever op til funktionskravene. Hvis OPP-leverandøren ikke lever op til sine forpligtelser, kan Spørger lade manglen afhjælpe af tredjemand for OPP-leverandørens regning, ligesom kommunen kan kræve et forholdsmæssigt afslag i enhedsbetalingen.

OPP-leverandøren er i driftsfasen forpligtet til at tegne følgende forsikringer:

- 1) Relevant forsikring af anlægget
- 2) Relevant erhvervsforsikring
- 3) Professionel ansvars/produktansvarsforsikring, herunder motoransvarsforsikring for arbejdsmaskiner, for en sum på X mio. kr. og en maksimal selvrisiko pr. skadesbegivenhed på XX tusind kr.

OPP-leverandøren er endvidere forpligtet til at sørge for, at underentreprenører er dækket af sædvanlig ansvarsforsikring.

Endelig har OPP-leverandøren både mulighed for gevinst og risiko for tab ved finansiering af kloakanlæggene. Desuden skal OPP-leverandøren bære tab i forbindelse med en eventuel refinansiering. Dog skal gevinster i forbindelse med refinansiering deles med 50% til Spørger og med 50% til OPP-leverandøren.

Ad 4) Parternes mulighed for gevinst/risiko for tab vedrørende aktivet ved OPP-aftalens ophør

OPP-kontrakten indeholder bestemmelser ret til at købe og overtage kloakanlæggene, når lejeaftalen udløber 30 år efter ibrugtagningen. Ligeledes er OPP-leverandøren berettiget, men ikke forpligtet til at sælge anlæggene til Spørger. Det er således ikke på forhånd med sikkerhed fastlagt, at kloakanlæggene skal overgå til Spørger ved driftsperiodens udløb.

Købesummen er fastlagt til 56% af anlægssummen med fradrag af udgifter til udbedring af funktions- og anlægsmangler og ethvert krav, som Spørger i øvrigt måtte have over for OPP-leverandøren på ophørsdagen. Det bemærkes, at Skattestyrelsen ikke har fornødent belæg for at kritisere grundlaget for denne værdiansættelse.

På baggrund af en samlet vurdering af kontraktforholdet mellem OPP-leverandøren og Spørger er det Skattestyrelsens opfattelse, at OPP-leverandøren må anses for ejer af de omhandlede anlæg. Da OPP-leverandøren i kraft af de 30-årige lejemål anvender kloakanlæggene erhvervsmæssigt, kan der foretages skattemæssige afskrivninger på anlæggene, jf. nærmere spørgsmål 2.

Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at der bør svares "Ja" til spørgsmål 1.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at de nedenfor omtalte kloakanlæg i relation til afskrivningsloven skal behandles som bygninger/bygningsbestanddele.

Begrundelse

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

Skattestyrelsen bemærker, at de omhandlede kloakanlæg er beregnet til varig forbliven på stedet, hvilket taler for at anse anlæggene som bygninger/bygningsbestanddele.

Afskrivningslovens § 5 C omhandler afskrivning på driftsmidler med lang levetid og infrastrukturanlæg. Bemærkninger til det lovforslag, hvorved § 5 C blev indsat til afskrivningsloven, FT 2006-07, L 213 (vedtaget som lov nr. 540 af 6. juni 2007), giver efter Skattestyrelsen vurdering ikke tilstrækkeligt grundlag til at antage, at de omhandlede kloakanlæg er omfattet af denne bestemmelse.

Herefter, og under hensyntagen til, at Statsskattedirektoratet i TfS 1989, 338 udtalte, at alle murede og støbte konstruktioner på eller i jorden, herunder bl.a. nedgravede kloak- og vandledningsanlæg anses for bygninger, og at Statsskattedirektoratet i TfS 1986, 50 udtalte, at bl.a. kloaker skal medtages ved ejendomsvurderingen som egentlige bygningsbestanddele, finder Skattestyrelsen, at de omhandlede kloakanlæg skal anses for bygninger/bygningsbestanddele.

Skattestyrelsen finder således at der bør svares "Ja" til spørgsmål 2.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja".

Spørgsmål 2a

Hvis Skattestyrelsen besvarer spørgsmål 2 benægtende, ønskes det bekræftet at de nedenfor omtalte kloakanlæg skal behandles som infrastrukturanlæg i relation til afskrivningsloven.

Spørgsmålet bortfaldet, da der svares "Ja" til spørgsmål 2.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2a besvares med "Bortfalder".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at kloakanlægget skal anses som fast ejendom efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Begrundelse

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, fritager levering af fast ejendom for momspligt. Fritagelsen omfatter dog ikke det der kan defineres som levering af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord eller levering af en ny byggegrund.

Ved momsforordningens artikel 13b er der indført en fælles definition af begrebet "fast ejendom" i hele momssystemdirektivet.

Da momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, er en del af implementeringen af momssystemdirektivet i dansk ret, er momsforordningens art. 13b's definition af begrebet "fast ejendom" derfor også gældende for fast ejendom, som nævnt i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Det fremgår af momsforordningens art. 13b, litra b, at enhver bygning eller ethvert bygningsværk, der er fastgjort til eller i jorden, over eller under havoverfladen, og som ikke let kan demonteres eller flyttes, anses for at være fast ejendom i momsmæssig forstand.

I Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit D. A. 5.9.2.2.2 Enhver bygning eller ethvert bygningsværk, nævnes bl.a. vandforsynings- og kloaknet som eksempler på bygningsværker i bestemmelsens forstand.

I SKM2019. 308. SR anså Skatterådet et udelysanlæg for at være omfattet af momsforordningens artikel 13b, litra b, og dermed omfattet af begrebet fast ejendom, idet de to betingelser i henhold til bestemmelsen blev anset for opfyldt.

For det første blev udelysanlægget anset som et bygningsværk. For det andet krævede udelysanlægget, at der blev etableret en større infrastruktur for at forankre det i jorden, hvorved kriteriet om at bygningsværket skulle være fastgjort til jorden og som ikke let kunne demonteres eller flyttes var opfyldt.

I nærværende sag har Spørger og en privat OPP-leverandør indgået et OPP-samarbejde omhandlende et kloakanlæg med spildevandsledninger til flere områder.

Af den fremlagte OPP-aftale - Kloakering af Y-områder, fremgår det, at OPP-leverandøren skal stille et komplet og nyopført kloakanlæg til rådighed for Spørger.

Af de faktiske oplysninger fremgår det endvidere, at kloakanlægget vil være funktionsdygtigt i 70 år.

Som sagen er forelagt, finder Skattestyrelsen, at det omhandlede kloakanlæg skal anses for at være et bygningsværk i momsforordningens art. 13b's forstand og dermed omfattet af begrebet fast ejendom som nævnt i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja".

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at OPP-leverandøren i momsmæssig henseende skal anses som ejer af kloakanlæggene, sådan at OPP-leverandøren kan foretage fradrag for moms af udgifter til indkøb mv. af varer og ydelser, der anvendes til brug for projektering, opførsel samt drift og vedligeholdelse af kloakanlæggene.

Begrundelse

Spørger indgår sammen med en OPP-leverandør i et OPP-samarbejde vedrørende finansiering, projektering, drift, opførsel mv. af et kloakanlæg.

Det fremgår af de faktiske forhold at Spørger er forpligtiget til at betale en leje til OPP-leverandøren mod at få stillet kloakanlægget til rådighed.

Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet, jf. momslovens § 4, stk. 1. 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.

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 køberen senest ved betaling af det sidste lejebeløb eller afdrag.

Udlejning af fast ejendom er momsfrataget, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8. I medfør af momsloven § 51, stk. 1, kan told- og skatteforvaltningen give tilladelse til frivillig momsregistrering af erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom. Udlejer opnår herved momsfradrag, jf. momslovens § 37, stk. 1, for momsen af de omkostninger og udgifter der relaterer sig til den faste ejendom og udlejning heraf.

I besvarelsen af spørgsmål 3 har Skattestyrelsen indstillet, at Skatterådet svarer "Ja" til at det i sagen omhandlede kloakanlæg anses for at være fast ejendom i momsmæssig forstand.

Som sagen er forelagt, forstår Skattestyrelsen spørgsmål 4 i sammenhæng med spørgsmål 5, således at Spørger ønsker svar på, om OPP-leverandøren, i det omfang han anses som ejer kloakanlægget, kan bevilliges en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom, for derigennem at opnå den ønskede fradragsret for moms af de omkostninger og udgifter, som relaterer sig til den faste ejendom.

Da Skattestyrelsen indstiller, at besvarelse af spørgsmål 5 afvises, med baggrund i at en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom er et bevillingsspørgsmål, indstiller Skattestyrelsen ligeledes, at Spørgsmål 4 afvises, da besvarelsen heraf afhænger af besvarelsen af spørgsmål 5.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "Afvises".

Spørgsmål 5

Hvis spørgsmål 2 og 3 besvares bekræftende, ønsket det bekræftet (eller vejledende udtalt), at OPP-leverandøren kan opnå en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom.

Begrundelse

Skattestyrelsen har indstillet at spørgsmål 2 og 3 besvares med "Ja".

I medfør af momsloven § 51, stk. 1, kan told- og skatteforvaltningen 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.

Skattestyrelsen skal henvise til SKM2022. 319. SR, hvori Skatterådet afviste at svare på, om en OPP-leverandør kunne anses som ejer af en ejerlejlighed i momsmæssig henseende, således at selskabet efter omstændighederne kunne opnå en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom, idet muligheden for at få tilladelse til at blive frivilligt registreret i henhold til momslovens § 51 er et bevillingsspørgsmål, hvorfor der ikke kunne opnås bindende svar herpå.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 5 besvares med "Afvises".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltrådte Skattestyrelsens indstilling.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

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 § 5 C

Følgende driftsmidler afskrives på en særskilt saldo:

- 1) Skibe med en bruttotonnage på 20 t eller derover, der anvendes til erhvervsmæssig transport af passagerer eller gods, og som ikke er omfattet af § 5 B.
- 2) Luftfartøjer og rullende jernbanemateriel.
- 3) Borerigge, produktionsplatforme og andre anlæg til forundersøgelse, efterforskning, indvinding og raffinering af olie og gas.
- 4) Faste anlæg til fremstilling af varme og el med en kapacitet på over 1 MW og anlæg til indvinding af vand til almene vandforsyninger, jf. vandforsyningslovens § 3, stk. 3.
- 5) Spildevandsanlæg.

Stk. 2. Følgende infrastrukturanlæg afskrives på en særskilt saldo:

- 1) Anlæg til transport, lagring og distribution m.v. af el, vand, varme, olie, gas og spildevand.
- 2) Anlæg til transmission af radio-, tv- og telekommunikation.
- 3) Fast jernbanemateriel.

Stk. 3. Stk. 1 og 2 gælder ikke for aktiver, i det omfang disse afskrives efter kapitel 3. Stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse på den del af anlæggene m.v., som udgøres af edb-software og edb-hardware.

Stk. 4. Afskrivning på aktiver omfattet af stk. 1 kan højst udgøre 15 pct. af den afskrivningsberettigede saldoværdi. I indkomstårene 2008 og 2009 er afskrivningssatsen i 1. pkt. 23 pct., i indkomstårene 2010 og 2011 er afskrivningssatsen 21 pct., i indkomstårene 2012 og 2013 er afskrivningssatsen 19 pct., og i indkomstårene 2014 og 2015 er afskrivningssatsen 17 pct. Afskrivning på aktiver omfattet af stk. 2 kan højst udgøre 7 pct. af den afskrivningsberettigede saldoværdi. Reglerne for driftsmidler omfattet af § 5, bortset fra § 5, stk. 4-6, § 5 A og § 6 finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 5. Stk. 1, nr. 4, finder ikke anvendelse på vindmøller, der er anskaffet i indkomstår, der udløber før indkomstår, der begynder den 1. januar 2013 eller senere.

Stk. 6. Stk. 4, 2. pkt., finder ikke anvendelse på vindmøller.

Afskrivningslovens § 14, stk. 1 og 2:

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.

Afskrivningslovens § 15, stk. 1 og 2:

Installationer, der udelukkende tjener bygninger, hvorpå der kan afskrives efter § 14, behandles og afskrives som de nævnte bygninger. Det gælder dog ikke installationer, hvorpå der har kunnet afskrives efter stk. 2 eller 3.

Stk. 2. Installationer, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt, og som ikke er omfattet af stk. 1, afskrives særskilt for hver enkelt installation efter reglerne i dette kapitel. Såfremt flere installationer vedrørende en bygning er anskaffet i samme indkomstår, kan de pågældende installationer dog afskrives under ét.

Forarbejder

I bemærkningerne lovforslaget til den gældende afskrivningslov, L 102 (2.samling) fremsat 2. juni 1998 anføres til § 1:

"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."

Praksis

SKM2018. 34. SR

Skatterådet bekræftede, at et OPP-selskab (OPP-leverandøren) kunne anses som ejer i skattemæssig henseende af en kontorbygning i X-By, således at OPP-leverandøren kunne foretage skattemæssige afskrivninger på bygningen efter afskrivningsloven, selv om OPP-kontrakten indeholder en klausul om såvel ret som pligt for den offentlige myndighed A til at købe bygningen efter OPP-kontraktens udløb 20 år efter ibrugtagningen til en forud beregnet handelsværdi. Det var dog Skatterådets opfattelse, at afskrivningsgrundlaget skulle reduceres med det beløb, som den offentlige myndighed skulle betale ved OPP-kontraktens udløb.

Byggeriet og dele af driften skulle gennemføres som et Offentligt-Privat Partnerskab. Den grund, hvorpå bygningen skulle opføres, udlejes i hele kontraktperioden til OPP-leverandøren. Købesummen, som den offentlige myndighed A skulle betale ved kontraktperiodens udløb, var fastsat til 63 % af OPP-leverandørens anlægssum.

SKM2017. 720. SR

Skatterådet bekræftede, at et OPP-selskab (OPP-leverandøren) i skattemæssig henseende kunne som ejer af en kontorbygning samt dennes installationer, således at OPP-leverandøren kan foretage skattemæssige afskrivninger på bygningens installationer.

Den omhandlede bygning skulle anvendes af en offentlig myndighed. Den kommende OPP-leverandør vil mod betaling af et fastsat vederlag påtage sig det totaløkonomiske ansvar for den nye bygning omfattende finansiering, design, projektering, opførelse, forsyning, anlæg, bygningsvedligehold, bygningsdrift samt visse serviceydelser i en driftsperiode på 20 år. Den grund, hvorpå bygningen skulle opføres, ville blive ejet af OPP-leverandøren. Den del af OPP-leverandørens ydelse, der udgjorde tilrådighedsstillelse af bygningen, var et lejeforhold omfattet af erhvervslejeloven i det omfang, denne lov ikke gyldigt er fraveget i aftalen.

Udbyderen både har ret og pligt til at købe ejendommen ved kontraktperiodens ophør. Købesummen er fastlagt til 70 % af OPP-leverandørens anlægssum for så vidt angår bygningen, og for så vidt angår grunden 149 % af den købesum, som OPP-leverandøren har betalt for erhvervelse af grunden.

SKM2010. 766. SKAT

OPP- leverandøren blev anset som ejer af en daginstitution, inklusive bygninger og inventar mv. OPP-leverandøren kunne afskrive på aktiverne, selvom OPP- kontrakten indeholdt en klausul om både ret og pligt for den offentlige part, en kommune, til at købe daginstitutionen efter OPP- kontraktens udløb 30 år senere til en forud fastsat handelsværdi.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

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.

Afskrivningslovens § 5 C

Følgende driftsmidler afskrives på en særskilt saldo:

- 1) Skibe med en bruttotonnage på 20 t eller derover, der anvendes til erhvervsmæssig transport af passagerer eller gods, og som ikke er omfattet af § 5 B.
- 2) Luftfartøjer og rullende jernbanemateriel.
- 3) Borerigge, produktionsplatforme og andre anlæg til forundersøgelse, efterforskning, indvinding og raffinering af olie og gas.
- 4) Faste anlæg til fremstilling af varme og el med en kapacitet på over 1 MW og anlæg til indvinding af vand til almene vandforsyninger, jf. vandforsyningslovens § 3, stk. 3.
- 5) Spildevandsanlæg.

Stk. 2. Følgende infrastrukturanlæg afskrives på en særskilt saldo:

- 1) Anlæg til transport, lagring og distribution m.v. af el, vand, varme, olie, gas og spildevand.

- 2) Anlæg til transmission af radio-, tv- og telekommunikation.
- 3) Fast jernbanemateriel.

Stk. 2. Følgende infrastrukturanlæg afskrives på en særskilt saldo:

- 1) Anlæg til transport, lagring og distribution m.v. af el, vand, varme, olie, gas og spildevand.
- 2) Anlæg til transmission af radio-, tv- og telekommunikation.
- 3) Fast jernbanemateriel.

Stk. 3. Stk. 1 og 2 gælder ikke for aktiver, i det omfang disse afskrives efter kapitel 3. Stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse på den del af anlæggene m.v., som udgøres af edb-software og edb-hardware.

Stk. 4. Afskrivning på aktiver omfattet af stk. 1 kan højst udgøre 15 pct. af den afskrivningsberettigede saldoværdi. I indkomstårene 2008 og 2009 er afskrivningssatsen i 1. pkt. 23 pct., i indkomstårene 2010 og 2011 er afskrivningssatsen 21 pct., i indkomstårene 2012 og 2013 er afskrivningssatsen 19 pct., og i indkomstårene 2014 og 2015 er afskrivningssatsen 17 pct. Afskrivning på aktiver omfattet af stk. 2 kan højst udgøre 7 pct. af den afskrivningsberettigede saldoværdi. Reglerne for driftsmidler omfattet af § 5, bortset fra § 5, stk. 4-6, § 5 A og § 6 finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 5. Stk. 1, nr. 4, finder ikke anvendelse på vindmøller, der er anskaffet i indkomstår, der udløber før indkomstår, der begynder den 1. januar 2013 eller senere.

Stk. 6. Stk. 4, 2. pkt., finder ikke anvendelse på vindmøller.

Praksis

SKM2014. 59. SR

Flytbare pavillionmoduler, der var beregnet til at blive placeret midlertidigt på stedet, skulle efter en samlet vurdering afskrives som driftsmidler

TfS 1989, 338. SD

En revisor forespurgte om den vurderingsmæssige behandling af et vandrensningsanlæg, der påtænkes opført af et leasingselskab og udlejet til en kommune.

Statsskattedirektoratet udtalte, at som bygninger anses alle murede og støbte konstruktioner på eller i jorden, herunder egentlige bygninger, pumpestationer, bassiner, veje samt nedgravede kloak- og vandledningsanlæg. En eventuel administrationsbygning til anlægget vil kunne afskrives efter afskrivningslovens § 18 A som en industribygning.

Til installationer henregnes tilbehør til bygningen, som er indlagt af ejeren til brug for bygningens anvendelse som erhvervsejendom i almindelighed, herunder effekter der tjener til belysning i og omkring renseanlægget samt enhver effekt, der har til formål at opvarme ejendommen, eksempelvis varmeinstallationer i mandskabsrum og andre personalefaciliteter.

Til driftsmidler henregnes alle elektriske og mekaniske anlæg, herunder maskiner, pumper og andre bevægelige dele samt filterarrangementer, elledninger, kontrolpaneler m.v.

TfS 1986, 50. SD

En revisor forespurgte, hvordan et bestemt tankanlæg skulle behandles vurderings- og skattemæssigt.

Det var oplyst, at anlægget indgår i en virksomhed, der udelukkende beskæftiger sig med distribution af olie dels til private dels til erhvervsvirksomheder. Der anvendes i forbindelse hermed en række store, tunge tankvogne. Tanklageret benyttes som mellemlager, idet der normalt udkøres direkte fra olieleverandøren.

Tankanlægget er placeret på tværs af 2 grunde, således at den ene grund (1) er bebygget med en kontorejendom, medens den anden grund (2) hidtil har været ubenyttet. På grund nr. 1) er der i forbindelse med tankanlægget nedgravet tanke på 4 x 50 kubikmeter samt en tank på 2 ½ kubikmeter.

På grund nr. 2) er der nu bygget en åben vognport, indeholdende en smøregrav, og i tilslutning til vognporten er indrettet et mindre lukket lager. Den resterende del af grunden er i overvejende grad belagt med køresten, og under belægningen findes et net af rør og kloakforbindelser, tilsluttet tankene m.v. Over for vognporten er etableret en pumpeø til betjening af lastbiler.

Statsskattedirektoratet udtalte, at de omhandlede nedgravede tanke med tilhørende rørforbindelse ikke skulle medtages ved ejendomsvurderingen og således skattemæssigt kunne behandles som driftsmidler, medens alle anlæggets øvrige bestanddele: Kloakker, vognport, lager, pumpeø, smøregrav og belægning skal medtages ved ejendomsvurderingen som egentlige bygningsbestanddele.

Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. C. 2.4.4.1 Afskrivningsberettigede bygninger

Definition af en bygning

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 den dagældende Vurderingsvejlednings 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.

Husbåde anses for at være skibe i afskrivningslovens forstand og afskrives derfor som skibe og ikke som bygninger. Se SKM2003. 418. LR, SKM2013. 777. SR og SKM2021. 339. SR.

Hvis en "bygning" er flytbar, skal den efter omstændighederne afskrives som et driftsmiddel. Se således SKM2014. 59. LSR, hvor pavillonmoduler skulle afskrives som driftsmidler. Ved afgørelsen lagde Landsskatteretten særlig vægt på en udtalelse fra SKAT dateret 23. november 2001. Ifølge udtalelsen vil følgende forhold tale for, at afskrive et aktiv af denne type som et driftsmiddel:

Den fysiske placering er rent midlertidig

Aktivet er ikke bygget på stedet

Aktivet er flytbart

De indlagte installationer er midlertidige

Aktivet medtages ikke ved den offentlige vurdering

I SKM2015. 179. SR blev et uderum på 30 m² til brug for gæsterne på en ejendom, hvor der blev drevet "bed and breakfast" anset for en bygning i afskrivningslovens forstand. Uderummet havde én væg af træ og tre vægge af glas. Desuden var taget af glas. Der var ikke formstøbt gulv, og det var oplyst, at uderummet ville kunne flyttes, hvis glasset blev afmonteret.

I SKM2022. 308. SR blev udendørs padeltennisbaner, der blev boltet fast i et støbt drænfundament, men som kunne frigøres og flyttes, anset som driftsmidler. Banerne var opført på en lejet grund med en lejekontrakt på 5 år.

Forarbejder

Særlige bemærkninger til Lovforslag FT 2006-07, L213 (vedtaget som Lov nr. 540 af 6.juni 2007)

Til nr. 1

[...]

Forslaget sigter først og fremmest på driftsmidler, der har karakter af faste anlæg, og som i kraft af teknisk-økonomisk forældelse og fysisk forankring - evt. til en bygning - minder mere om en bygning eller installation end en maskine. Der er typisk tale om driftsmidler, som har en vis størrelse, og som af den grund ikke umiddelbart kan flyttes uden at skulle skilles ad. Driftsmidlerne har således afgørende lighedspunkter med bygninger eller installationer, dog bortset fra, at de efter vurderingspraksis ikke vurderes som enten bygningsbestanddele eller sædvanligt tilbehør.

Langt de fleste danske virksomheder vil alene have driftsmidler, der er omfattet af afskrivningslovens § 5, stk. 1. Disse virksomheder bliver dermed ikke berørt af forslaget.

Den vurderingsmæssige behandling er i dag afgørende for, om et aktiv skal anses for en bygningsbestanddel, installation eller et driftsmiddel. Efter vurderingsloven udgør ejendomsværdien værdien af den faste ejendom i sin helhed. Ved værdiansættelsen medregnes sædvanligt tilbehør. Vurderingslovens begreb »sædvanligt tilbehør« svarer til begrebet »installationer« i afskrivningsloven.

Som sædvanligt tilbehør til en bygning anses installationer, der er indlagt i ejendommen til brug for dennes anvendelse til erhverv i almindelighed. Installationer til brug for en særlig erhvervsvirksomhed, der drives i ejendommen, anses efter vurderingsloven ikke som sædvanligt tilbehør. Kun aktiver, der ejes af bygningens ejer, medregnes ved vurderingen som sædvanligt tilbehør. Aktiver, der indlægges i en bygning af en lejer, og som ville have været sædvanligt tilbehør, hvis de i stedet var indlagt af bygningens ejer, kan lejeren afskrive som driftsmidler.

Forslaget ændrer ikke på vurderingspraksis. Det vil sige, at aktiver, der har karakter af faste anlæg, og som efter vurderingsloven anses for en bygning eller installation, fortsat skal afskrives efter afskrivningslovens kapitel 3, jf. forslaget til § 5 C, stk. 3. Det vil sige, at bygningen eller installationen kan afskrives lineært med indtil 4 pct. årligt, jf. forslagets § 2, nr. 2.

Hvis en fremtidig vurderingsmæssig klassifikation af en aktivtype, der i dag ikke er vurderet, går ud på, at den pågældende aktivtype vurderingsmæssigt skal anses for en bygning eller sædvanligt tilbehør, skal den pågældende aktivtype afskrives i overensstemmelse hermed.

Det foreslås, at der som udgangspunkt anvendes samme regler for de nye saldi i § 5 C, som gælder for driftsmidler omfattet af den gældende § 5. Det betyder eksempelvis, at hvis den afskrivningsberettigede

saldoværdi før indkomstårets afskrivninger udgør 11.600 kr. (2007-niveau) eller derunder, kan beløbet fradrages fuldt ud i den skattepligtige indkomst.

Afskrivningsprocenterne vil dog i sagens natur være anderledes. Endvidere skal de særlige regler, som findes for selskaber i afskrivningslovens § 5, stk. 4-6, om, at aktiver, som er udlejet, eller som erhverves med henblik på udlejning, afskrives særskilt med indtil 50 pct. året efter anskaffelsesåret, efter forslaget ikke finde anvendelse på aktiver omfattet af den nye § 5 C. Det samme gælder reglerne i afskrivningslovens § 6 om straksafskrivninger. Det vil i praksis formentlig kun forekomme uhyre sjældent, at aktiver omfattet af § 5 C, ville kunne straksafskrives.

Det foreslås, at virksomhedens driftsmidler opdeles i indtil fire saldi. Lovteknisk fastholdes de gældende regler i afskrivningslovens § 5 og § 5 B for driftsmidler og skibe, som fortsat kan afskrives med de gældende satser. De aktiver, som indgår i disse saldi, vil være alle de driftsmidler og skibe, som ikke er omfattet af afskrivningslovens § 5 C efter de foreslåede ændringer.

Det foreslås, at der i afskrivningslovens § 5 C defineres to aktivgrupper, som afskrives på særskilte saldi.

Driftsmidler med lang levetid

Den ene gruppe vedrører aktiver af en sådan størrelse og karakter, at de gældende skattemæssige afskrivninger væsentligt overstiger den faktiske økonomiske værdiforringelse. Afskrivningssatsen for denne kategori af aktiver foreslås gradvist nedsat frem til indkomståret 2016, hvor den maksimale afskrivningssats efter forslaget vil udgøre 15 pct.

I forslaget til § 5 C, stk. 1, opregnes de aktiver, som er omfattet af denne gruppe. Der er især tale om driftsmidler, der har karakter af faste anlæg.

Når det anføres, at bestemmelsen omfatter driftsmidler, der har karakter af faste anlæg, er hensigten, at eksempelvis IT-udstyr, motorkøretøjer, inventar, kontormaskiner, værktøjsmaskiner, andre »flytbare« eller mindre maskiner eller andre former for driftsmidler, der undergår en tilsvarende teknisk-økonomisk forældelse, ikke skal omfattes af bestemmelsen.

Der vil således €" på samme måde som ved bygningsafskrivninger €" skulle foretages en opdeling mellem på den ene side anlægsbestanddele og installationer, og på den anden side løsøre. Det vil i den sidste ende bero på en konkret vurdering, om der er tale om en installation eller løsøre. Der vil i forbindelse med afgrænsningen kunne henses til formålet med bestemmelsen, som er, at aktiver med lang levetid skal omfattes af lavere afskrivningssatser. Hvis en genstand har en fysisk/teknisk normallevetid, der er væsentligt kortere end anlæggets normallevetid, og genstanden ikke er en integreret del af anlægget, vil det tale for, at der er tale om løsøre.

Under bestemmelsen falder borerigge, produktionsplatforme og andre anlæg til forundersøgelse, efterforskning, indvinding, raffinering og produktion af olie og gas. Det indebærer bl.a., at sådanne aktiver, der anvendes ved erhvervelsen af indkomst omfattet af kulbrinteskatteloven, fremover vil kunne afskrives med en lavere afskrivningssats, jf. henvisningen til afskrivningslovens kapitel 2 i kulbrinteskattelovens § 7, stk. 3, og § 8, stk. 1.

Bestemmelsen omfatter også anlæg til fremstilling af varme og el med en kapacitet på over 1 MV. Bestemmelsen tilsigter eksempelvis at omfatte elværkers turbiner og generatorer og varmegærers og kraftvarmegærers anlæg. Derimod undtages vindmøller udtrykkeligt fra bestemmelsen.

Endvidere omfattes anlæg i vandværker til indvinding af vand. Som vandværker anses almene vandforsyningsanlæg, der forsyner eller har til formål at forsyne mindst 10 ejendomme, jf. lov om vandforsy-

ning. Vandforsyningsanlæg med færre end 10 modtagere anses efter denne lov som lokale borer/brønde, og driftsmidler i sådanne vandforsyningsanlæg skal ikke være omfattet.

Derudover omfattes driftsmidler, der anvendes til rensning af spildevand - herunder spildevandsrenseanlæg, pumper og filteranlæg.

Derudover omfatter saldoen visse større mobile aktiver. Det drejer sig om skibe med en bruttotonnage på 20 ton eller derover, der anvendes til erhvervsmæssig transport af passagerer eller gods, og som ikke er omfattet af de gældende regler i afskrivningslovens § 5 B, om luftfartøjer (fastvingefly og helikoptere) og rullende jernbanemateriel (lokomotiver og togvogne).

Infrastruktur anlæg

Den anden aktivgruppe er infrastruktur anlæg. Disse aktiver, der foreslås afskrevet med en maksimal afskrivningssats på 7 pct., opregnes i forslaget til § 5 C, stk. 2.

Hermed menes for det første aktiver, der anvendes til transport, distribution og lagring m.v. af el, vand, varme, olie og gas og spildevand. Bestemmelsen omfatter eksempelvis eltransmissionsnet - såvel jordkabler som luftledninger og elmaster. Bestemmelsen omfatter også rørledninger til transport af varmt vand eller damp.

Endvidere omfatter bestemmelsen driftsmidler til transmission af radio- og telekommunikation. Telekommunikation omfatter også transmission af data. Bestemmelsen omfatter eksempelvis teleselskabers og andre selskabers kabelnet i jorden €" f.eks. lyslederkabler €" net på jorden og satellitter i rummet. Derimod omfattes driftsmidler, der anvendes til produktion af radio- og TV programmer, ikke af bestemmelsen.

[...]

Spørgsmål 2a

Lovgrundlag

Se spørgsmål 2.

Forarbejder

Se spørgsmål 2

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Momsloven

§ 13. Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

[...]

9) Levering af fast ejendom. Fritagelsen omfatter dog ikke:

a) Levering af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord.

b) Levering af en byggegrund, uanset om den er byggemodnet, og særskilt levering af en bebygget grund.

Momssystemdirektivet

Artikel 12

1. Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, omhandlede former for virksomhed og især en enkelt af følgende transaktioner:

- a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning
- b) levering af en byggegrund.

2. Ved anvendelsen af stk. 1, litra a), forstås ved »bygning« enhver grundfast konstruktion.

Medlemsstaterne kan fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af det i stk. 1, litra a), anførte kriterium på ombygninger og definere begrebet »tilhørende jord«.

Medlemsstaterne kan anvende andre kriterier end første indflytning, som f.eks. perioden mellem dagen for bygningens færdiggørelse og dagen for første levering, eller perioden mellem dagen for første indflytning og dagen for senere levering, såfremt disse perioder ikke overstiger henholdsvis fem og to år.

3. Ved anvendelsen af stk. 1, litra b), forstås ved »byggegrunde«

grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne.

Artikel 135

1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

j) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord bortset fra

levering omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra a)

k) levering af ubebygget fast ejendom bortset fra de i artikel 12, stk. 1,

litra b), nævnte byggegrunde

RÅDETS GENNEMFØRELSESFORORDNING (EU) Nr. 1042/2013 af 7. oktober 2013 om ændring af gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 for så vidt angår leveringsstedet for ydelser

Artikel 13b

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

- a) enhver specifik del af jorden, på eller under jordoverfladen, som kan ejes eller besiddes
- b) enhver bygning eller ethvert bygningsværk, der er fastgjort til eller i jorden, over eller under havoverfladen, og som ikke let kan demonteres eller flyttes
- c) ethvert element, der er installeret og som udgør en integrerende del af en bygning eller et bygningsværk, uden hvilket den pågældende bygning eller det pågældende bygningsværk er ufuldstændig(t), f.eks. døre, vinduer, tage, trapper og elevatorer
- d) ethvert element, udstyr eller maskine, der permanent er installeret i en bygning eller et bygningsværk, og som ikke kan flyttes, uden at bygningen eller bygningsværket ødelægges eller ændres.

SKM2019. 308. SR

Skatterådet anså et udelysanlæg for at være omfattet af momsforordningens artikel 13b, litra b), og dermed som fast ejendom, idet de to betingelser i henhold til artiklen blev anset for opfyldt.

For det første er der tale om et bygningsværk, og for det andet fordi bygningsværker, som kræver, at der etableres en større infrastruktur for at forankre dem i jorden anses for at opfylde kriteriet om at bygningsværket skal være fastgjort til jorden og som ikke let kan demonteres eller flyttes. En kommunes samlede udelysnet, et anlæg bestående af over xx.xxx master og armaturer, trafiksignalanlæg og andre installationer/tændskabe mv., anses for at opfylde dette kriterie.

Overdragelse af udelysanlægget skal derfor ikke tillægges moms, da anlægget skal behandles efter reglerne om fast ejendom. Salg af fast ejendom, der er ældre end 5 år, er momsfritaget, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9 og momsbekendtgørelsen § 54, stk. 2.

Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit D. A. 5.9.2.2.2 Enhver bygning eller ethvert bygningsværk mv.

[...]

1) Bygning eller bygningsværk, også eventuelt ufuldstændigt

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

Et "bygningsværk" har en bredere betydning og omfatter andre konstruktioner, der ofte ikke betragtes som en bygning. Bygningsværker kan fx være anlæg i form af veje, broer, lufthavne, havne, diger, gasledninger, vandforsynings- og kloaknet samt industrianlæg såsom elværker, vindmøller og raffinaderier.

[...]

Eksempler på bygninger og bygningsværker

Huse, etageejendomme, fabrikker, lagerbygninger, kontorejendomme, staldbygninger

Dele af bygninger, eksempelvis ejerlejligheder

Vej, broer, tunneller, diger

Havne, lufthavne

Gasledninger, vandforsyningsnet, kloaknet, elnet

Elværker, vindmøller, raffinaderier

Boreplatforme.

Spørgsmål 4

Lovgrundlag

Momsloven

§ 4. 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. 2. Gas, vand, elektricitet, varme, kulde og lign. anses som varer.

Stk. 3. Som levering af en vare anses endvidere:

- 1) Overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.
- 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.

§ 13. Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

[...]

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.

§ 37. Virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a 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. 6.

Stk. 2. Den fradragsberettigede afgift er

- 1) afgiften af varer og ydelser, der er leveret til virksomheden,
- 2) den afgift, som efter § 11 påhviler varer, der er erhvervet fra et andet EU-land,
- 3) den afgift, som efter § 12 påhviler varer, som virksomheden har indført fra steder uden for EU, jf. dog § 69, stk. 2, og
- 4) den afgift, der skal betales efter §§ 6 og 7.

Momssystemdirektivet

Artikel 14

1. Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

2. Ud over den i stk. 1 omhandlede transaktion anses følgende transaktioner for at være levering af varer:

- a) overdragelse af ejendomsretten til en vare mod betaling af en erstatningsydelse i henhold til pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge loven
- b) 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.

Skatteforvaltningsloven

Se under spørgsmål 5.

Praksis

Se under spørgsmål 5.

Spørgsmål 5

Lovgrundlag

Momsloven

§ 51. 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. Der kan tilsvarende gives tilladelse til frivillig registrering af køb og til- og ombygning af fast ejendom, som er fritaget for afgift, jf. § 13, stk. 1, nr. 9, med henblik på salg til en registreret virksomhed.

Stk. 2. Frivillig registrering af udlejning af fast ejendom skal omfatte en periode på mindst 2 kalenderår. Foretages registrering, inden et byggeri afsluttes, regnes 2-års-perioden fra tidspunktet for første udlejnings påbegyndelse.

Stk. 3. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler for meddelelse af tilladelse til frivillig registrering efter stk. 1.

Skatteforvaltningsloven

§ 21. Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet, jf. dog stk. 3. Det kan være om en disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage.

Stk. 2. Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for andre end spørgeren af en disposition, som spørgeren påtænker at foretage, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet, jf. dog stk. 3.

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 dispositioner.

Praksis

SKM2022. 319. SR

Skatterådet kunne på baggrund af en samlet vurdering af kontraktforholdet mellem parterne bekræfte, at et OPP-selskab (OPP-leverandøren) kunne anses som ejer i skattemæssig henseende af en ejerlejlighed beliggende i X-by, der for en periode på 26 år skulle lejes af Den offentlige myndighed Y af OPP-selskabet.

OPP-leverandøren har for en købesum på ca. 125.000.000 kr. erhvervet en ejendom, hvor en offentlig administrationsbygning skal ligge. Der er tale om en ejerlejlighed, der i øjeblikket anvendes til undervisningsformål. Det forventes, at OPP-leverandøren vil afholde udgifter på 70.000.000 kr. til ombygning, renovering og indretning mv. af ejendommen.

OPP-kontrakten er uopsigelig fra både OPP-leverandørens og Den offentlige myndighed Y's side i en periode på 25 år regnet fra ibrugtagelsestidspunktet for bygningen. Den offentlige myndighed Y har ret til at købe ejendommen til en på forhånd fastsat pris, når der er forløbet 26 år fra ibrugtagningstidspunktet.

Skatterådet afviste at svare på, om OPP-leverandøren kan anses som ejer af ejerlejlighed i momsmæssig henseende, således at selskabet efter omstændighederne kan opnå en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom, idet muligheden for at få tilladelse til at blive frivilligt registreret i henhold til momslovens § 51 er et bevillingsspørgsmål, hvorfor der ikke kan opnås bindende svar herpå.

[...]

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

[...]

Begrundelse

OPP-leverandøren påtager sig mod betaling et totaløkonomisk ansvar for projektering, ombygning, bygningsvedligehold, bygningsdrift m.v. af en ny administrationsbygning, som udlejes til Den offentlige myndighed Y i en periode på 25 år.

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

I medfør af momsloven § 51, stk. 1, kan told- og skatteforvaltningen give tilladelse til frivillig momsregistrering af erhvervmæssig 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.