

MERVERDIAVGIFT FOR GOLFKLUBBER

Norges Golf forbund



INNHALDSFORTEGNELSE

1	FORORD	4	
2	HVA ER MERVERDIAVGIFT?	4	
3	NÅR HAR EN GOLFKLUBB PLIKT TIL Å BEREGNE MERVERDIAVGIFT?		5
4	AVGIFTSPLIKTIGE VARER OG TJENESTER	8	
5	VARER OG TJENESTER SOM ER UNNTATT FRA AVGIFTSPLIKT	9	
6	REGISTRERING I AVGIFTSMANTTALLET	9	
7	OPPGAVE- OG BETALINGSPLIKT	11	
8	HVILKEN AVGIFTSSATS SKAL BENYTTES?	13	
9	FRADRAGSRETT FOR INNGÅENDE MERVERDIAVGIFT	15	
10	”HUNSBEDT-DOMMEN”	18	
11	SPONSORAVTALER	22	
12	KLUBBHUS	23	
13	DRIVING RANGE – AVGIFTSRETTLIGE KONSEKVENSER AV VALG AV ORGANISASJONSFORM	26	
14	ORGANISERING AV BOOKING	27	
15	KJØP AV TJENESTER FRA UTENLANDSKE BANEARHITEKTER		28
16	OPPFØRING/UTVIDELSER/REHABILITERING AV GOLFBANER		28
17	ANDRE BESPARELSMULIGHETER	31	
18	ANSKAFFELSE OG DRIFT AV MASKINER	35	
19	ORGANISERING AV FORHOLDET MELLOM BANEEIER OG GOLFKLUBB - AVGIFTSMESSIGE KONSEKVENSER	35	
20	MOMENTLISTE FOR AVGIFTSGJENNOMGANG		37

1 FORORD

En golfklubb vil kunne omsette mange slags varer og tjenester. Som eksempler kan nevnes omsetning av medlemskap i klubben, green-fee, instruksjon, golfutstyr, annonser, reklame, serveringstjenester, administrative tjenester mv.

I merverdiavgiftsloven er det gitt en rekke bestemmelser om plikt til beregning av merverdiavgift eller ikke når en golfklubb omsetter slike varer og tjenester. For eksempel skal en golfklubb ikke beregne merverdiavgift ved omsetning av medlemskap i klubben. På den annen side skal det – på nærmere vilkår – beregnes 25% merverdiavgift ved omsetning av reklametjenester, mens det ved salg av baguetter som omsettes for å bli fortært ute på golfbanen, skal beregnes 11% merverdiavgift.

Siden konsekvensene av å gjøre feil er store (det vil kunne bli ilagt både renter og tilleggsavgift), er det viktig for golfklubber å sette seg inn i avgiftsreglene.

En golfklubb som eier eller driver en golfbane foretar dessuten regelmessig en rekke anskaffelser av forskjellig slag. Et fellestrekk med disse anskaffelsene er at de er belagt med merverdiavgift. Som eksempler kan nevnes alt fra en ny bane, til drivstoff, såkorn, teletjenester og porto.

Gjennom innsikt i merverdiavgiftslovens bestemmelser om fradragsrett for inngående merverdiavgift, vil det kunne være mulig for golfklubber å oppnå ikke-ubetydelige avgiftsbesparelser.

På bakgrunn av ovennevnte har Advokatfirmaet Selmer DA fått i oppdrag av Norges Golf forbund å utarbeide informasjon om merverdiavgift for golfklubber.

Informasjonen har som formål å sette golfklubber i stand til å *identifisere muligheter og fallgruber* i relasjon til merverdiavgiftslovens bestemmelser. Det presiseres at informasjonen ikke kan erstatte konkret rådgivning.

Har du spørsmål eller kommentarer, ta gjerne kontakt med advokat Alexander With på telefon 23 11 65 00, eller a-mail: a.with@selmer.no. Medlemmer i Norges Golf forbund innrømmes rabatt ved kjøp av juridiske tjenester, herunder avgiftsbistand, fra Advokatfirmaet Selmer DA.

Oslo, januar 2005

2 HVA ER MERVERDIAVGIFT?

Merverdiavgift er en alminnelig omsetningsavgift på det endelige forbruket av varer og tjenester. Merverdiavgift skal oppkreves og innbetales til staten ved omsetning av alle varer og tjenester, med mindre det er gjort særskilte unntak. Omsetningen må likevel være av en viss størrelse for å være avgiftspliktig.

Som hovedregel skal det beregnes merverdiavgift i alle ledd i omsetningskjeden, herunder ved innførsel av varer og visse tjenester fra utlandet.

Uttrykkene ”utgående merverdiavgift” og ”inngående merverdiavgift” er sentrale i merverdiavgiftssystemet. Disse uttrykkene kan forklares slik:

Ø Utgående merverdiavgift

Med utgående avgift forstås avgift som skal beregnes og betales ved omsetning av varer og tjenester. Den utgående avgiften skal spesifiseres i et salgsdokument (”faktura”). Andre enn de som er registrert i merverdiavgiftsmanntallet har ikke adgang til å beregne eller angi merverdiavgift i salgsdokument.

Det skal også beregnes utgående merverdiavgift når en registrert næringsdrivende tar ut en vare eller tjeneste fra sin virksomhet til bruk privat eller til andre ikke-avgiftspliktige formål (plikt til beregning av ”uttaksmerverdiavgift”).

Som et eksempel på et tilfelle hvor det skal beregnes uttaksmerverdiavgift kan nevnes en golfklubb som tar ut golfballer fra pro-shop til bruk i undervisning, som f.eks. til bruk i den praktiske delen av et grønt kort-kurs.

Ø Inngående merverdiavgift

Inngående merverdiavgift påløper ved kjøp eller innførsel av en avgiftspliktig vare eller tjeneste. Når kjøperen, som f.eks. en golfklubb, er registrert i merverdiavgiftsmanntallet, kan den inngående merverdiavgiften – på nærmere vilkår - føres til fradrag i oppgjøret med avgiftsmyndighetene.

Merverdiavgiftsbeløpet som skal betales inn til avgiftsmyndighetene er differansen mellom utgående og inngående merverdiavgift i avregningsperioden. Dersom inngående merverdiavgift overstiger utgående merverdiavgift, har golfklubben krav på tilbakebetaling av merverdiavgift fra staten.

Selv om alle leddene i omsetningskjeden frem til forbruker skal beregne merverdiavgift, betyr ikke dette at avgiften blir en omkostning på det enkelte omsetningsledd. Fordi det foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift, blir avgiften på det enkelte ledd forskjellen mellom avgift på salg (utgående merverdiavgift) og avgift på kjøp (inngående merverdiavgift) hos den enkelte næringsdrivende. Utgående og inngående merverdiavgift er én og samme avgift. Hvilket ord en bruker kommer an på om avgiften blir sett på fra selgeren eller kjøperen sin synsvinkel.

3 NÅR HAR EN GOLFKLUBB PLIKT TIL Å BEREGNE MERVERDIAVGIFT?

En golfklubb har plikt til å la seg registrere i merverdiavgiftsmanntallet, og til å beregne merverdiavgift, når den:

Ø ”i næring”

Det er en grunnleggende forutsetning for rett og plikt til registrering i avgiftsmanntallet, at golfklubben driver virksomhet ”i næring”.

Det er ikke gitt noen egen definisjon av begrepet næring som bare gjelder for frivillige organisasjoner, som f.eks. golfklubber. En golfklubb må derfor vurderes på samme måte som virksomhet drevet av andre i relasjon til merverdiavgiftslovens bestemmelser.

Ved spørsmål om en golfklubb skal anses som næringsdrivende i relasjon til merverdiavgiftslovens bestemmelser, vil det måtte foretas en konkret helhetsvurdering. Viktige momenter i denne vurderingen vil være:

- om virksomheten drives med bruk av betydelige driftsmidler. Hvis svaret på dette er ja, trekker dette i retning av at golfklubben må anses å drive i næring. Dersom en golfklubb til bruk for serveringsvirksomhet har oppført serveringslokaler med plass til 100 gjester, et kjøkken med kjøkkenmaskiner av alle slag mv., må det legges til grunn at golfklubben driver serveringsvirksomhet med bruk av betydelige driftsmidler. Annerledes vil dette kunne være for en golfklubb som har anskaffet noen få stoler og bord til bruk for enkel servering av kaffe og vafler.
- om virksomheten er helt kortvarig, eller om den drives over en lengre periode. Drives virksomheten over en lengre periode, som for eksempel i 5 år, trekker også dette i retning av at golfklubben må anses å drive i næring.
- om virksomheten er egnet til å gi overskudd. Dersom virksomheten etter en objektiv vurdering er egnet til å gi overskudd, trekker dette i retning av at golfklubben må anses å drive i næring. Det er ikke noe vilkår for at en golfklubb skal anses som næringsdrivende i relasjon til merverdiavgiftslovens bestemmelser at golfklubben faktisk går med overskudd.

Ifølge avgiftsmyndighetenes praksis skal det lite til for at en golfklubb som omsetter varer og tjenester som etter sin art er avgiftspliktige, anses som næringsdrivende i relasjon til merverdiavgiftslovens bestemmelser. Dette forutsetter likevel at omsetningen ikke er tapsbringende.

Det er ikke til hinder for at en golfklubb anses som næringsdrivende i relasjon til merverdiavgiftslovens bestemmelser at klubben er unntatt fra skatteplikt.

Ø driver virksomhet med ”omsetning”

De typiske tilfellene som anses som ”omsetning” i relasjon til merverdiavgiftslovens bestemmelser, er *salg* av varer og tjenester. Også *bytte* anses imidlertid som omsetning i relasjon til merverdiavgiftslovens bestemmelser.

Eksempel:

En entreprenør påtar seg å utbedre parkeringsplassen ved en golfbane. Golfklubben må ikke utbetale noe kronebeløp til entreprenøren for arbeidene. I stedet blir entreprenørens logo eksponert på tee, flagget på green, samt på score card.

Selv om det ikke går noen pengestrømmer mellom partene i et slikt tilfelle, vil både golfklubben og entreprenøren ha plikt til å utstede faktura med beregning av 25%

merverdiavgift. Begrunnelsen er at golfklubben har levert en avgiftspliktig reklametjeneste til entreprenøren, mens entreprenøren har levert avgiftspliktige entreprisetjenester til golfklubben.

Beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften er den alminnelige omsetningsverdien av henholdsvis reklametjenestene og entreprisetjenestene.

Ø av ”avgiftspliktige varer og tjenester”, og

Etter at merverdiavgiftsreformen trådte i kraft den 1. juli 2001, skal det som hovedregel beregnes merverdiavgift på all omsetning av ”varer” og ”tjenester”.

Som ”vare” anses fysiske gjenstander, herunder fast eiendom. Som eksempel på noe som anses som ”varer”, kan nevnes golfutstyr.

Som ”tjenester” anses alt som kan omsettes, og som ikke er å anse som vare. Som eksempler på noe som anses som ”tjenester” i relasjon til merverdiavgiftsloven, kan nevnes retten til å være medlem i en golfklubb, rett til å utøve idrettsaktiviteter, som f eks rett til å spille golf mv.

At noe anses som henholdsvis en ”vare” eller ”tjeneste” innebærer likevel *ikke* uten videre at det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning av dette. Dette skyldes at det i merverdiavgiftsloven er gitt et antall *unntak* fra plikten til å beregne merverdiavgift.

Som et eksempel på et unntak fra avgiftsplikt kan nevnes omsetning av rett til å utøve idrettsaktiviteter. At omsetning av rett til å utøve idrettsaktiviteter er unntatt fra avgiftsplikt, innebærer blant annet følgende: En rettighet til å spille golf på en golfbane, anses som en tjeneste i relasjon til merverdiavgiftsloven. Siden det er gjort unntak fra avgiftsplikt for omsetning av rett til å utøve idrettsaktiviteter, skal golfklubber likevel ikke beregne merverdiavgift ved omsetningen av rett til å spille golf.

Eksempler på henholdsvis avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige varer og tjenester som typisk omsettes av golfklubber, er listet opp i egne kapitler. Det vises til disse.

Ø omsetningen av avgiftspliktige varer og tjenester overstiger kr 140 000 i løpet av en 12 måneders periode

Ikke enhver omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester utløser plikt for golfklubben til å bli registrert i merverdiavgiftsmanntallet, og til å beregne merverdiavgift. For at en golfklubb skal ha plikt til å bli registrert i avgiftsmanntallet, må omsetningen av *avgiftspliktige* varer og tjenester overstige kr 140 000 i løpet av en 12-måneders periode.

Beløpsgrensen knytter seg til den næringsdrivendes samlede omsetning og uttak i en periode på 12 måneder. Denne tolv måneders perioden er uavhengig av kalenderåret.

For andre enn ideelle foreninger, som for eksempel for baneierselskaper, er registreringsgrensen kr 50 000 i løpet av en 12-måneders periode.

4 AVGIFTSPLIKTIGE VARER OG TJENESTER

Ø Eksempler

Som eksempler på avgiftspliktige varer og tjenester en golfklubb typisk vil omsette, kan nevnes:

- Reklame ("sponsorinntekter")
- Serveringstjenester
- Varesalg fra pro-shop
- Utleie av varer (maskiner, traller, golfbiler og golfkøller)
- Administrative tjenester (regnskap, administrasjon mv.)
- Vedlikeholdstjenester
- Senderettigheter

Dersom det oppkreves en særskilt avgift for dette ("p-avgift"), skal det dessuten beregnes merverdiavgift på parkering.

Ø Omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester - konsekvenser

Dersom en golfklubbs omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester overstiger kr 140 000 i løpet av en 12-måneders periode, har klubben plikt til å la seg registrere i merverdiavgiftsmanntallet.

Når golfklubben er registrert, skal klubben beregne merverdiavgift etter gjeldende sats (25%, 11% eller 7%) på omsetningen av avgiftspliktige varer og tjenester.

Til gjengjeld har golfklubben full fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomhet med omsetning av slike varer og tjenester.

Golfklubben vil dessuten ha forholdsmessig fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk for både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig omsetning, som f eks anskaffelser til bruk for golfklubbens drift.

Ø Frivillig registrering for utleie av fast eiendom

Utleie av fast eiendom, som f eks utleie av serveringslokaler og pro-shop i et klubbhus, er som hovedregel unntatt fra avgiftsplikt. Som følge av dette skal golfklubben ikke beregne utgående merverdiavgift leievederlagene for disse lokalene.

Til gjengjeld vil golfklubben ikke ha fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnadene ved oppføring og drift av lokalene.

På nærmere vilkår er det likevel adgang for en golfklubb til å bli frivillig registrert i avgiftsmanntallet for utleie av bygg eller anlegg som leietakeren vil bruke i avgiftspliktig virksomhet.

Dersom golfklubben blir frivillig registrert for utleien av lokalene, skal den beregne utgående merverdiavgift på vederlag som oppkreves for leie av lokalene. Til gjengjeld vil golfklubben oppnå full fradragsrett for inngående merverdiavgift- både på kostnadene ved oppføring, og på kostnadene ved drift av lokalene, som f eks indre og ytre vedlikehold, vann, strøm mv.

For golfklubben som utleier vil det alltid lønne seg å bli frivillig registrert for utleie av bygg eller anlegg hvor merverdiavgiftsloven åpner for en slik adgang. For leietakeren vil det bero på de konkrete omstendigheter hvorvidt det vil lønne seg at golfklubben blir frivillig registrert for utleien.

5 VARER OG TJENESTER SOM ER UNNTATT FRA AVGIFTSPLIKT

Ø Eksempler

Som eksempler på varer og tjenester som er unntatt fra avgiftsplikt, kan nevnes:

- Kontingent ("medlemskap") i golfklubb, når kontingenten dekker varer og tjenester som er et ledd i golfklubbens ideelle virksomhet
- Omsetning av spilleavgift/green-fee
- Omsetning på driving range
- Undervisningstjenester ("pro")
- Omsetning av aksjer
- Rett til å overvære idrettsarrangementer ("billetter")
- Utleie av fast eiendom

Ø Omsetning av varer og tjenester som er unntatt fra avgiftsplikt - konsekvenser

En golfklubb skal ikke beregne merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester som er unntatt fra avgiftsplikt.

Til gjengjeld har golfklubben ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomhet med omsetning av slike varer og tjenester.

6 REGISTRERING I AVGIFTSMANNTALLET

Ø Ordinær registrering

Når en golfklubb sin avgiftspliktige omsetning og uttak overstiger kr 140 000 i løpet av en 12-måneders periode, har golfklubben plikt til å sende en såkalt "registreringsmelding" til fylkesskattekontoret. Registreringsmeldingen er en søknad til fylkesskattekontoret om å bli registrert i merverdiavgiftsmanntallet.

Golfklubben skal registreres fra og med det tidspunkt den avgiftspliktige omsetningen overstiger kr 140 000 kroner. Avgiftsplikten gjelder fra samme tidspunkt, dvs at

golfklubben fra dette tidspunkt skal oppkreve og innbetale merverdiavgift til staten. Beløpsgrensen for registrering i avgiftsmanntallet refererer seg til nettoomsetningen, det vil si omsetning uten merverdiavgift.

Hvis det ved oppstart av virksomheten er på det rene at omsetningen raskt vil overstige kr 140 000 kan registreringen skje straks, slik at merverdiavgiften kan beregnes fra første krone. Fordelen ved dette vil være at golfklubben umiddelbart vil kunne starte fradragsføring av inngående merverdiavgift.

Når en golfklubb skal registreres i avgiftsmanntallet, må den også registreres i Enhetsregisteret, og bli tildelt et organisasjonsnummer.

Blanketten ”Samordnet registermelding” er en fellesblankett for registrering i enhetsregisteret og i merverdiavgiftsmanntallet. Denne blanketten består av to deler:

- Del 1 – Hovedblankett
- Del 2 - Tillegg for merverdiavgiftsmanntallet

Dersom golfklubben ikke allerede er registrert i Enhetsregisteret, sendes både ”Del 1 Hovedblankett” og ”Del 2 - Tillegg for merverdiavgiftsmanntallet” til Enhetsregisteret i Brønnøysund.

Dersom golfklubben allerede er registrert i Enhetsregisteret, sendes ”Samordnet registermelding del 2” til fylkesskattekontoret i hjemfylket.

Fylkesskattekontoret avgjør om betingelsene for registrering i avgiftsmanntallet er til stede. Når vilkårene for registrering er oppfylt, får virksomheten tildelt et registreringsnummer (organisasjonsnummeret med tillegg av bokstavene ”mva”). Dersom vilkårene ikke er oppfylt, vil registrering bli nektet. Avslaget kan påklages til Skattedirektoratet. Klagen sendes fylkesskattekontoret, som oversender saken til Skattedirektoratet.

Ø Forhåndsregistrering

I spesielle tilfeller kan det gis samtykke til såkalt ”forhåndsregistrering” før omsetningen er kommet i gang, eller før minstegrensen er nådd. En forhåndsregistrering er gunstig ut fra likviditetsmessige hensyn, idet en golfklubb som er forhåndsregistrert, f.eks. i forbindelse med oppføring av lokaler hvor det, når lokalene er ferdige, skal drives serveringsvirksomhet, vil kunne fradragsføre inngående merverdiavgift etter hvert som golfklubben mottar faktura fra entreprenør for byggearbeidene.

Forhåndsregistrering kan innvilges når golfklubben har gjort betydelige anskaffelser av avgiftspliktige varer og tjenester (minst 250 000 kr inklusive merverdiavgift) før virksomheten får omsetning.

Anskaffelsene må ha direkte sammenheng med senere avgiftspliktig virksomhet og den inngående avgiften må være fradragsberettiget. Det stilles videre krav om at det framstår som overveiende sannsynlig at virksomheten, når det er vanlig drift, vil ha en omsetning som ligger godt over beløpsgrensen for registrering, og at virksomheten vil drive sin

aktivitet i næring. Det må også fremstå som sannsynlig at virksomhetens avgiftspliktige omsetning vil overskride beløpsgrensen for registrering senest innen tre uker fra det tidspunktet omsetningen igangsettes.

Søknad om forhåndsregistrering sendes til fylkesskattekontoret.

Ø Tilbakegående avgiftsoppgjør

Når en golfklubb er blitt registrert i merverdiavgiftsmanntallet, kan klubben etter søknad bli innrømmet såkalt ”tilbakegående avgiftsoppgjør”. Dette betyr at inngående merverdiavgift som har påløpt i perioden før klubben ble registrert i avgiftsmanntallet, kan føres til fradrag etter at registreringen er gjort.

Det er en forutsetning at anskaffelsene har direkte sammenheng med avgiftspliktig virksomhet. Søknad om tilbakegående avgiftsoppgjør sendes fylkesskattekontoret.

7 OPPGAVE- OG BETALINGSPLIKT

Ø Innsending av omsetningsoppgave

Golfklubber som er registrert i avgiftsmanntallet har plikt til å sende inn omsetningsoppgave. Omsetningsoppgavene blir tilsendt i god tid før utløpet av terminen. Oppgaven er forhåndsutfylt med navn, adresse og organisasjonsnummer. Man må ikke bruke oppgaven for andre terminer.

Omsetningsoppgaven består av en oppgavedel og en betalingsdel. Oppgavedelen skal fylles ut og sendes fylkesskattekontoret innen utløpet av fristen. Regnskapet danner grunnlag for utfylling av oppgaven.

Ø Hovedregel – to-måneders terminer

Som hovedregel skal omsetningsoppgavene sendes inn hver annen måned, dvs at et kalenderår er delt opp i 6 ”avgiftsterminer”. Oppgaven må være kommet fram til fylkesskattekontoret innen en måned og ti dager etter utløpet av hver termin. Dersom oppgaven sendes med post, må den være poststempelt innen utløpet av denne fristen.

Avgiftsterminene er inndelt etter følgende mønster:

1. termin - januar/februar (Oppgavefrist: 10. april)
2. termin - mars/april (Oppgavefrist: 10. juni)
3. termin - mai/juni (Oppgavefrist: 10. august)
4. termin - juli/ august (Oppgavefrist: 10. oktober)
5. termin - september/oktober (Oppgavefrist: 10. desember)
6. termin - november/desember (Oppgavefrist: 10. februar)

Ø Årsterminoppgave

Golfklubber hvis avgiftspliktige omsetning ikke overstiger kroner 1 million i løpet av et kalenderår, kan søke om å levere omsetningsoppgave bare én gang i året, såkalt ”årsterminoppgave”.

Golfklubber som ønsker å endre terminlengde fra hver annen måned til årstermin, må sende søknad til fylkesskattekontoret innen 1. februar i det året man ønsker årsterminoppgave.

Endringen vil gjelde for minst de to neste kalender årene. Fristen for innsending av årsterminoppgave er en måned og ti dager etter kalenderårets utløp, det vil si den 10. februar.

Ø Betaling og tilbakebetaling av merverdiavgift

Merverdiavgiften forfaller til betaling ved utløpet av oppgavefristen, dvs en måned og ti dager etter utløpet av terminen.

Betalingen skal skje til skattefogdkontoret i hjemfylket.

Beløp som ikke er betalt i rett tid blir tillagt renter. Avgiftsbeløp under 100 kroner per termin skal ikke innbetales. Beløp under denne grensen skal ikke avregnes i oppgaven for senere terminer.

Hvis en golfklubb har krav på tilbakebetaling av merverdiavgift, skal beløpet betales tilbake innen tre uker etter at oppgaven er mottatt. Beløp som blir betalt tilbake, blir satt inn på kontoen som golfklubben har oppgitt til fylkesskattekontoret. Fylkesskattekontoret må varsles ved endring av kontonummer.

Tilgodebeløp på under 50 kroner blir likevel ikke betalt tilbake. Beløp under denne grensen skal ikke avregnes i oppgaven for senere terminer.

Ø Brudd på oppgaveplikten

Ø Mangelfull eller for sent innkommet omsetningsoppgave

Dersom oppgaven inneholder formelle feil eller ikke er levert innen fristen, vil avgiftsmyndighetene normalt gi et avgiftstillegg. Forhøyelsen skal være på minst 250 kroner og maksimalt 5000 kroner. Det er ikke adgang til å gi avgiftstillegg på mer enn tre prosent av utgående merverdiavgift.

Ø Manglende oppgave

Fylkesskattekontoret vil fastsette merverdiavgiften ved skjønn når oppgaven ikke er kommet inn. Skjønnen bygger på opplysninger fylkesskattekontoret sitter inne med eller innhenter. Det skal ligge så nær opp til virkeligheten som mulig.

Ved særdeles graverende eller gjentatte forsømmelser av oppgaveplikten, kan avgiftsmyndighetene finne grunnlag for å anmelde den avgiftspliktige til politiet.

Ø Uriktig oppgave

Det kan gjøres skjønnsmessig fastsettelse av avgiften dersom fylkesskattekontoret finner ut at oppgaven er uriktig, ufullstendig eller bygger på regnskap som ikke er ført i samsvar med de reglene som gjelder.

Alle omsetningsoppgaver vil bli kontrollert. Blir det funnet feil, vil fylkesskattekontoret fastsette avgiften ved skjønn.

Ø Bokettersyn

I tillegg til oppgavekontrollen, gjør fylkesskattekontoret også stedlig kontroll av regnskapet. Slike kontroller kan gjøres inntil 10 år tilbake.

Ø Renter

Når avgift betales etter forfall, blir det beregnet renter. Det samme gjelder når det er foretatt fastsettelse av avgift, for eksempel på grunnlag av bokettersyn, fordi oppgaven er uriktig, eller fordi den ikke er kommet inn.

Den avgiftspliktige har krav på rentegodtgjørelse dersom overskytende inngående merverdiavgift ikke er betalt tilbake innen fristen på tre uker.

Den avgiftspliktige har ikke krav på rentegodtgjørelse dersom det er feil i oppgaven. Bestemmelser om beregning av renter er fastsatt i forskrift.

Ø Tilleggsavgift

Man kan få tilleggsavgift ved overtredelse av lovene om merverdiavgift og investeringsavgift (jf at kontroller kan bli gjort inntil 10 år tilbake i tid). I grove tilfeller kan man bli ilagt tilleggsavgift med inntil 100 prosent.

Ø Straffebestemmelser

Overtredelse av lovene om merverdiavgift og investeringsavgift (inntil 10 år tilbake i tid) kan straffes med bøter eller fengsel.

8 HVILKEN AVGIFTSSATS SKAL BENYTTES?

Fra 1. januar 2005 skal det beregnes merverdiavgift etter følgende satser:

- 25%
- 11%
- 7%

Ø Hovedregel – 25%

Standard-satsen, dvs avgiftssatsen som skal benyttes dersom ikke annet er særskilt bestemt, er med virkning fra 1. januar 2005 på 25%. Denne satsen skal benyttes f eks ved omsetning av:

- Golfutstyr
- Reklame
- Administrative tjenester mv

Ø Redusert sats (11%) ved omsetning av næringsmidler ("matmoms")

Ved omsetning av såkalte "næringsmidler" skal det beregnes 11% merverdiavgift. Som næringsmiddel anses "enhver mat- eller drikkevare og enhver annen vare som er bestemt til å konsumeres av mennesker". Som eksempler på næringsmidler kan nevnes rundstykker, kaffe, mineralvann, sjokolade mv.

Ø Unntak 1 – alltid 25% merverdiavgift på:

- Drikkevarer som inneholder mer enn 0,7 volumprosent alkohol
- Tobakkvarer
- Legemidler

Ø Unntak 2 - 25% merverdiavgift på næringsmidler som omsettes "som ledd i omsetning av en serveringstjeneste"

Ved omsetning av næringsmidler *som ledd i omsetning av en serveringstjeneste* skal det beregnes 25% merverdiavgift. Med serveringstjeneste menes servering fra "serveringssted" etter lov 13. juni 1997 nr. 55 om serveringsvirksomhet (serveringsloven).

Med "serveringssted" forstås et sted der det foregår servering av mat og/eller drikke, og hvor forholdene ligger til rette for fortæring på stedet.

En restaurant/kafeteria i tilknytning til en golfbane, vil normalt anses som et serveringssted. Som følge av dette vil golfklubber som driver serveringsvirksomhet normalt ha plikt til å beregne 25% merverdiavgift på omsetningen i restauranten/kafeteriaen.

Næringsmidler som kjøpes fra et serveringssted skal likevel omsettes med redusert sats (11%) dersom de ikke skal fortæres på stedet. Dette vil f eks kunne være aktuelt ved omsetning av ferdigsmurte baguetter som omsettes til golfspillere som vil ta med baguettene ut på banen.

I administrativ praksis er det lagt til grunn at en kiosk som selger varme pølser i tillegg til tradisjonelle kioskvare, ikke skal anses som et serveringssted i relasjon til merverdiavgiftslovens bestemmelser.

Ø Alltid 11% merverdiavgift på ”tradisjonelle kioskvare”

Omsetning av næringsmiddel som er å anse som ”tradisjonell kioskvare”, skal alltid avgiftsberegnes med 11%, dvs både når dette omsettes fra serveringssteder og kiosker. Som eksempler på ”tradisjonelle kioskvare” i merverdiavgiftslovens forstand kan nevnes sjokolade, pastiller, sukkertøy, tyggegummi, frukt (ubehandlet) og emballert is.

Bakevarer, kaffe, mineralvann (også på flaske), juice, melk og lignende, anses ikke som tradisjonelle kioskvare, idet disse i stor grad gjøres til gjenstand for servering fra ulike serveringssteder. Når slike varer omsettes fra serveringssteder skal det derfor beregnes 25% merverdiavgift. Dette gjelder likevel bare dersom varene skal fortæres på serveringsstedet.

Et fylkesskattekontor har uttalt at omsetning av drikkevarer fra en automat ikke anses som omsetning av serveringstjenester, med mindre det er lagt til rette for at drikken nytes på et serveringssted, f eks ved at automaten er plassert i tilknytning til en kafeteria. Omsetning av drikkevarer fra frittstående automater anses som omsetning av næringsmidler som skal avgiftsberegnes med redusert sats (11%).

Ø Redusert sats (7%) ved omsetning av persontransport

Fra 1. januar 2005 skal det beregnes 7% merverdiavgift på tjenester som gjelder persontransport. Persontransport kan skje med ulike transportmidler, som f eks bil, buss, tog, bane, trikk, ferge, båt, helikopter og fly. Den reduserte satsen gjelder uavhengig av om transporten skjer i eller utenfor rute, og omfatter f eks både kollektivtransport og drosjenæringen.

Utleie av kjøretøyer, som f eks utleie av traktorer, gressklippere, golfbiler mv, anses ikke som tjenester som gjelder persontransport, og skal derfor avgiftsberegnes med 25%.

9 FRADRAGSRETT FOR INNGÅENDE MERVERDIAVGIFT

Ø Hovedregler

Etter merverdiavgiftsloven § 21 foreligger det fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i avgiftspliktpliktig virksomhet.

Som eksempler på avgiftspliktig virksomhet kan nevnes servering, varesalg i pro-shop, reklametjenester (”sponsing”) mv. En golfklubb som driver en restaurant ved golfbanen vil derfor f eks ha full fradragsrett for inngående merverdiavgift som påløper ved anskaffelse av

kjøkkenmaskiner, inventar mv til bruk i restauranten. Golfklubben vil også ha full fradragsrett ved anskaffelse av et nytt kassaapparat til bruk i pro-shopen som golfklubben driver i eget navn og for egen regning og risiko.

For anskaffelser til bruk i virksomhet som *ikke er avgiftspliktig*, foreligger det på den annen side *ikke fradragsrett* overhodet. Som eksempler på virksomhet som ikke er avgiftspliktig, kan nevnes omsetning av medlemskontingenter i golfklubber, instruksjon mv.

En golfklubb vil derfor f eks ikke ha fradragsrett for inngående merverdiavgift som påløper ved anskaffelse av kontorrekvisita, bøker mv., utelukkende til bruk for instruksjonsvirksomheten, som f eks grønt kort-kurs.

Ø Anskaffelser til bruk i både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet ("fellesanskaffelser")

Ø Utgangspunkt

Når det gjelder inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i både avgiftspliktig og i ikke-avgiftspliktig virksomhet (såkalte "fellesanskaffelser"), foreligger det delvis ("*forholdsmessig*") fradragsrett i den utstrekning anskaffelsen er til bruk i avgiftspliktig virksomhet.

Som eksempler på fellesanskaffelser kan nevnes kostnader til telefon, IT, regnskapstjenester mv., for en golfklubb som både driver virksomhet med omsetning av spillerettigheter (ikke avgiftspliktig) og med omsetning av reklame (avgiftspliktig). Siden golfklubben faktisk benytter disse anskaffelsene i avgiftspliktig virksomhet, vil golfklubben ha rett til å fradragsføre *deler* av den inngående merverdiavgiften på disse anskaffelsene. Siden klubben på den annen side også benytter anskaffelsene i ikke-avgiftspliktig virksomhet, kan selskapet likevel ikke ha full fradragsrett. Dette følger av det grunnleggende prinsippet om at det bare foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader til bruk i avgiftspliktig virksomhet.

Ved fradragsføring av inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser må det utarbeides såkalte "fordelingsnøkler". Dersom man etter konkret vurdering kommer til at en fellesanskaffelse er 45% til bruk i avgiftspliktig virksomhet, skal det benyttes en fordelingsnøkkel som gir 45% fradragsrett av den inngående merverdiavgiften på vedkommende anskaffelse. Det må fremgå av regnskapene hvordan man har kommet frem til den fordelingsnøkkel som er anvendt, som for eksempel 45%.

Ø Hvordan fastsette fordelingsnøkler?

Ø Utgangspunkt

De nærmere regler om fastsettelse av fordelingsnøkler til bruk for fradragsføring av inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser, følger av merverdiavgiftsloven § 23, jf forskrift nr 18 til merverdiavgiftsloven.

Hovedregelen for fordeling av inngående avgift er anskaffelsens **antatte faktiske bruk** i den del av virksomheten som er avgiftspliktig.

Ved beregningen av det forholdsmessige fradraget skal det benyttes et forsvarlig forretningsmessig skjønn. Fordi beregningen ofte må foretas før varen eller tjenesten er tatt i bruk, kan den næringsdrivende som støtte for skjønnet nytte tidligere erfaringer om bruken av tilsvarende vare eller tjeneste.

Forskjellige *hjelpetørrelser* kan brukes for å finne frem til antatt bruk. En metode vil f eks kunne være å finne frem til *hvor stor andel av tiden* et driftsmiddel, som f eks datautstyr, benyttes til avgiftspliktig virksomhet.

En annen metode kan være å se hen til *kvadratmeter gulvflate* til bruk for avgiftspliktige formål i forhold til total gulvflate (en såkalt "arealbasert fordelingsnøkkel"). En arealbasert fordelingsnøkkel vil typisk kunne benyttes ved fradragsføring av inngående merverdiavgift på kostnader ved oppføring og drift av klubbhus.

Også *omsetningstall* kan benyttes som uttrykk for "antatt bruk" (en såkalt "omsetningsbasert fordelingsnøkkel"). En omsetningsbasert fordelingsnøkkel vil typisk kunne benyttes ved fradragsføring av inngående merverdiavgift på en golfklubbs generelle driftskostnader, som f eks IT, revisjon, regnskap mv.

Det er uansett en forutsetning for å kunne benytte en fordelingsnøkkel at denne i rimelig grad gjenspeiler bruken av anskaffelsen.

Ø Det kan være nødvendig med et antall ulike fordelingsnøkler

Det vil kunne være nødvendig for en golfklubb å utarbeide et antall ulike fordelingsnøkler til bruk for fradragsføring av inngående merverdiavgift på ulike typer av kostnader. Det er således *ingen automatikk* i at fordelingsnøkkelene som er utarbeidet for kostnadene ved drift av et klubbhus, *også* kan benyttes ved fradragsføring av inngående merverdiavgift på kostnader ved drift av golfbanen eller på kostnadene ved drift av golfvirksomheten som sådan.

Ø Grunnvilkår – golfklubbens avgiftspliktige omsetning må normalt utgjøre minst 5% av golfklubbens samlede omsetning

Det er *et grunnvilkår* for at det skal foreligge fradragsrett for inngående merverdiavgift på *fellesanskaffelser* overhodet, at den avgiftpliktige omsetningen i et normalår utgjør *minst 5%* av golfvirksomhetens samlede omsetning, jf § 4 i forskrift nr 18 (den såkalte "ubetydelighetsregelen").

Det fremheves at ubetydelighetsregelen, som nevnt, *bare* kommer til anvendelse for *fellesanskaffelser*. Regelen er således ikke til hinder for at det kan foreligge full fradragsrett på kostnader som anskaffes *utelukkende* til bruk i avgiftspliktig virksomhet, *selv om* den avgiftpliktige omsetningen i et normalår utgjør *mindre enn 5%* av virksomhetens samlede omsetning.

Ø Anskaffelser det ikke gis fradragsrett for

Det er i merverdiavgiftsloven gitt bestemmelser som avskjærer fradragsrett for nærmere angitte anskaffelser som typisk grenser opp mot privat forbruk. Som eksempler på anskaffelser en golfklubb ikke vil ha fradragsrett for, kan nevnes:

- Ved arbeid på og drift av fast eiendom som skal dekke ferie- eller andre velferdsbehov for golfklubbens ansatte, herunder løsøre og utstyr til slike eiendommer
- Kost og naturalavlønning til golfklubbens innehaver, ledelse, ansatte og pensjonister
- Representasjon
- Kunst og antikviteter

Ø Oppsummering – fradragsrett for inngående merverdiavgift

Merverdiavgiftslovens bestemmelser om fradragsrett for inngående merverdiavgift innebærer at det vil være nødvendig å foreta en konkret vurdering av hva som vil være den faktiske bruken av den enkelte anskaffelse. Denne vurderingen kan gi følgende resultat:

- Dersom anskaffelsen er foretatt *utelukkende* til bruk i *avgiftspliktig* virksomhet, har golfklubben *full* fradragsrett for inngående merverdiavgift.
- Dersom anskaffelsen er foretatt *utelukkende* til bruk i virksomhet som *ikke* er avgiftspliktig, har golfklubben *ikke* fradragsrett for inngående merverdiavgift.
- Dersom anskaffelsen er foretatt til bruk i *både* avgiftspliktig *og* i ikke-avgiftspliktig virksomhet, dvs at det er en ”fellesanskaffelse”, har golfklubben *forholdsmessig* fradragsrett for inngående merverdiavgift, dersom klubbens avgiftpliktige omsetning i et normalår utgjør minst 5% av den samlede omsetningen. Det vil kunne være påkrevd å utarbeide et antall ulike fordelingsnøkler til bruk for fradragsføring av inngående merverdiavgift på ulike typer av kostnader.

10 ”HUNSBEDT-DOMMEN”

Avgiftsmyndighetene har i en årrekke holdt fast ved at en golfklubbs omsetning av reklametjenester på en golfbane ikke gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader ved oppføring og drift av golfbaner.

Den 22. desember 2003 avsa Høyesterett dom i den såkalte ”Hunsbedt-dommen”. Denne dommen tilsier at avgiftsmyndighetenes praksis om å nekte golfklubber fradrag ikke er holdbar.

Nedenfor vil det gis en nærmere presentasjon av dommen. Det vil også gis en omtale av de konsekvenser dommen vil kunne ha for golfklubber.

Ø "Hunsbedt-dommen"

Rallycrosskjøreren Ludvig Hunsbedt hadde organisert sin virksomhet i et selskap, Hunsbedt Racing AS.

Hunsbedt Racing AS eide en rallycrossbil som ble benyttet til å delta i løp i Norge og i utlandet. Bilen ble også benyttet til opptredener i reklameøyemed på messer, seminarer mv.

Selskapet hadde noe inntekter i form av startpenger for deltakelse i løp, samt fra premier. Sponsorinntekter i forbindelse med reklame som ble påmontert selve bilen, rallykjørerens dress og hjelm mv, utgjorde likevel mer enn 95 % av selskapets samlede inntekter.

Hunsbedt Racing AS var av den oppfatning at bilen måtte anses å være til bruk i avgiftspliktig reklamevirksomhet, og at det derfor måtte forligge fradragsrett for kostnader knyttet til vedlikehold og drift av bilen, jf merverdiavgiftsloven § 21.

I prinsippet skulle det være foretatt en *forholdsmessig* fordeling av inngående avgift, siden bilen også genererte ikke-avgiftspliktige inntekter i form av startpenger og premiepenger. Siden de avgiftspliktige inntektene utgjorde mer enn 95 % av virksomhetens totale inntekter, forelå det etter selskapets oppfatning likevel full fradragsrett for inngående avgift, jf § 4 i forskrift nr 18 til merverdiavgiftsloven ("ubetydelighets-regelen").

Staten var på sin side av den oppfatning at det ikke forelå fradragsrett for noen del av kostnadene knyttet til drift og vedlikehold av bilen. Begrunnelsen for statens syn var at selskapet måtte anses å drive to typer virksomhet; ikke-avgiftspliktig rallycrossvirksomhet og avgiftspliktig reklamevirksomhet. Det ble anført at det ikke forelå fradragsrett for noen del av kostnadene knyttet til bilen, siden denne "primært" måtte anses å være til bruk i rallycrossvirksomheten. Staten viste i denne forbindelse til at det i forvaltningspraksis har vært lagt til grunn at det ikke foreligger fradragsrett for noen del av en anskaffelse som "primært" er til bruk i ikke-avgiftspliktig virksomhet, selv om anskaffelsen "sekundært" er til bruk i avgiftspliktig virksomhet ("primærbrukslæren").

Høyesterett kom enstemmig til at det forelå full fradragsrett for kostnader knyttet til drift og vedlikehold av rallycrossbilen. Høyesterett begrunnet dette med at reklamevirksomheten og rallycrossvirksomheten måtte anses som én og samme virksomhet, blant annet fordi reklamevirksomheten inngikk som en integrert del av rallycrossvirksomheten, og dannet det vesentligste økonomiske fundament for denne.

Høyesterett påpekte at drift og vedlikehold av bilen var en nødvendig forutsetning for at virksomheten skulle oppnå reklameinntekter, og at slike kostnader derfor måtte anses å være relevante for reklamevirksomheten, og ha en naturlig og nær tilknytning

til denne virksomheten. Vilklårene for at det skulle foreligge fradragsrett for inngående avgift på kostnadene, var derfor oppfylt.

Høyesterett uttalte for øvrig at avgiftsmyndighetenes primærbrukslære representerer en klart innskrenkende fortolkning av merverdiavgiftsloven regler om fradragsrett til borgernes ugunst. Høyesterett fant derfor ikke å kunne tillegge denne læren nevneverdig vekt.

Ø Konsekvenser av Hunsbedt-dommen for golfklubber

For golfklubber som omsetter reklametjenester ute på golfbanen (til ”hullsponsorer” og lignende), må Hunsbedt-dommen antas å innebære at golfbanen også avgiftsrettslig sett anses delvis å være til bruk i avgiftspliktig virksomhet (avgiftspliktig omsetning av reklametjenester).

Begrunnelsen er at golfbanen i slike tilfeller må anses å være relevant for, og dessuten å ha en naturlig og nær tilknytning til, den avgiftspliktige reklamevirksomheten som drives på banen.

Siden golfbanen både er til bruk i avgiftspliktig virksomhet med omsetning av reklame og i ikke-avgiftspliktig virksomhet med omsetning av rett til å spille golf, vil golfklubben – i tråd med prinsippene i Hunsbedt-dommen – dermed ha rett til forholdsmessig fradragsrett for inngående merverdiavgift som påløper ved oppføring og drift av golfbanen.

Fradragsretten gjelder for alle relevante kostnader i forbindelse med banen, som f eks maskiner, vanningsanlegg, såkorn, gjødsel mv. Det er likevel en forutsetning for fradragsrett at golfklubbens avgiftspliktige omsetning i et normalår utgjør minst 5% av golfklubbens samlede omsetning.

Det er ikke uten videre gitt at avgiftsmyndighetene er av den oppfatning at prinsippene som ble lagt til grunn av Høyesterett i Hunsbedt-dommen innebærer at golfklubber vil ha forholdsmessig fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader ved oppføring og drift av golfbanen som delvis er til bruk i avgiftspliktig reklamevirksomhet. Således fremhever Finansdepartementet i en fortolkningsuttalelse av 17. desember 2004 at det etter departementets syn ikke alltid skal gis forholdsmessig fradragsrett i tilfeller hvor det foreligger ”en avgiftspliktig sekundæraktivitet i tillegg til den ikke-avgiftspliktige hovedaktiviteten”. Det kan se ut til at Finansdepartementet i denne uttalelsen går for langt i å begrense fradragsrettens omfang.

Spørsmålet om hvorvidt en golfklubb har krav på forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader ved oppføring og drift av golfbaner, vil bli behandlet i et antall rettssaker i 2005/2006. Inntil disse sakene er avgjort, hersker det noe usikkerhet med hensyn til golfklubbers rett til fradrag på kostnader ved oppføring og drift av golfbaner.

Ø Hvor mye fradrag har golfklubben krav på?

Dersom det kan legges til grunn golfklubber som omsetter reklametjenester på golfbanen *har* rett til forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift på kostnadene ved oppføring og drift av banen, oppstår det spørsmål om hvor stort fradrag golfklubben har krav på.

Utgangspunktet for fordelingen er den antatte faktiske bruken av golfbanen, herunder anskaffelser til bruk for oppføring og drift av denne. Dersom det ikke lar seg påvise hvor mye banen faktisk vil benyttes til henholdsvis avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige formål, vil andre prinsipper for fordeling av inngående avgift kunne benyttes. Det synes f.eks. nærliggende å anta at en omsetningsbasert fordelingsnøkkel vil kunne benyttes, dvs. en fordelingsnøkkel basert på størrelsen av den avgiftspliktige omsetningen på golfbanen sett i forhold til golfklubbens samlede omsetning på banen.

Også fordelingsnøkler bygd opp etter andre prinsipper vil kunne benyttes. Det er uansett en forutsetning for å kunne benytte en fordelingsnøkkel at denne i rimelig grad gjenspeiler bruken av anskaffelsen.

For øvrig vises det til kapitlet "Fradragsrett for inngående merverdiavgift" for nærmere omtale av prinsippene for utarbeidelse av fordelingsnøkler.

Ø Hva med merverdiavgift som allerede er pådratt?

Ø Merverdiavgift pådratt i løpet av de 3 siste år

Dersom det kan legges til grunn golfklubber som omsetter reklametjenester på golfbanen *har* rett til forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift på kostnadene ved oppføring og drift av banen, vil inngående merverdiavgift som er pådratt i løpet av de 3 siste år kunne kreves tilbakebetalt fra staten gjennom innlevering av tilleggsoppgave. Det bør legges ved forklaring til tilleggsoppgaver hvor det kreves tilbakebetaling av merverdiavgift.

Det minnes om at det frem til 1. oktober 2002 – i den utstrekning det forelå fradragsrett for inngående merverdiavgift - var plikt til beregning av 7% investeringsavgift på anskaffelser av varige driftsmidler m.v.

Ø Hva med merverdiavgift som ble pådratt for mer enn 3 år siden?

Etter alminnelige regler om foreldelse av pengekrav, herunder avgiftskrav, må krav gjøres gjeldende innen 3 år etter at kravet oppsto for ikke å bli foreldet. Golfklubber som krever tilbakebetaling av merverdiavgift som er pådratt for mer enn 3 år siden, risikerer derfor å bli møtt med at tilbakebetalingskravet er foreldet.

Til dette kan innvendes at kravet om tilbakebetaling ikke er foreldet, idet foreldelseslovens bestemmelser om tilleggsfrist må komme til anvendelse for golfklubber som krever tilbakebetaling av merverdiavgift i tråd med prinsippene i Hunsbedt-dommen. Foreldelseslovens bestemmelser om tilleggsfrist kan i prinsippet gjøres gjeldende for avgiftskrav pådratt inntil 13 år tilbake i tid.

Argumentet som vil kunne benyttes av golfklubbene er at den administrative praksis som er fulgt for golfklubber må anses som en unnskyldelig rettsvillfarelse i relasjon til foreldelseslovens regler om tilleggsfrist.

Avgiftsmyndighetene vil på sin side kunne hevde at foreldelseslovens regler om tilleggsfrist ikke kommer til anvendelse, idet golfklubbene selv må være de nærmeste til å bære tap som måtte oppstå som følge av at de ikke på et tidligere tidspunkt har fremsatt krav om tilbakebetaling av merverdiavgift.

Det hersker etter dette i skrivende stund noe usikkerhet vedrørende spørsmålet om hvorvidt krav på tilbakebetaling av merverdiavgift pådratt for mer enn 3 år siden er foreldet.

Selv om det må legges til grunn at et krav om tilbakebetaling av merverdiavgift *er foreldet*, vil det imidlertid i henhold til administrativ praksis kunne søkes om såkalt ”frafallelse av foreldelsesinnsigelse” inntil 10 år tilbake i tid. Ulempen med denne fremgangsmåten er at det ikke er usannsynlig at det vil ta flere år før Finansdepartementet besvarer en slik søknad. Det er heller *ikke uten videre gitt* at en søknad om frafallelse av foreldelsesinnsigelse vil bli innvilget.

11 SPONSORAVTALER

Sponsoravtaler som en golfklubb inngår med sine sponsorer, kan bestå i et antall ulike ytelser, som f eks:

- Eksponering av logo eller lignende på banen (hullsponsorer), på score-card, driving range, hjemmesider på Internett mv
- Rett til å titulere seg som sponsor for golfklubben
- Serveringstjenester
- Greenfee til sponsorens ansatte og kunder
- Grønt-kort kurs for ansatte og kunder
- Rett til bruk av møterom i klubbhuset mv

Mens ytelsene som nevnt i de tre første punktene ovenfor er avgiftspliktige, er ytelsene som nevnt i de tre siste punktene ikke avgiftspliktige.

Som følge av dette må en golfklubb som omsetter sponsorpakker som består av ytelsene som nevnt ovenfor, finne frem til verdien av de ulike ytelsene. Deretter har golfklubben plikt til å utstede faktura til sponsoren, hvor det skal beregnes 25% merverdiavgift på de avgiftspliktige ytelsene sponsorpakken består av.

Dersom golfklubben beregner utgående merverdiavgift av et for lavt grunnlag, vil golfklubben ha en risiko for etterberegning av utgående merverdiavgift ved et eventuelt bokettersyn fra avgiftsmyndighetenes side.

Dersom golfklubben på den annen side beregner utgående merverdiavgift av et for høyt grunnlag, vil golfklubben ha en risiko for etterberegning som følge av for mye fradragført inngående merverdiavgift. Dette vil være aktuelt dersom golfklubben har benyttet et

omsetningsbasert fordelingsnøkkel f eks ved fradragsføring av inngående merverdiavgift på kostnadene ved oppføring og drift av golfbanen i tråd med prinsippene i Hunsbedt-dommen.

Eksempel - avgiftsmessig behandling av sponsorkontrakt:

Avgiftspliktige ytelser:

Eksposering av logo på banen (hullsponsor)	kr 70 000
Rett til å titulere seg som sponsor for golfklubben	kr 20 000
Serveringstjenester	kr 10 000
<hr/>	
Sum avgiftspliktige ytelser	kr 100 000
+25% mva	kr 25 000

Ikke-avgiftspliktige ytelser:

Greenfee til sponsorens ansatte og kunder	kr 60 000
Grønt-kort kurs for ansatte og kunder	kr 35 000
Rett til bruk av møterom i klubbhuset mv	kr 5 000

Å betale: kr 225 000

12 KLUBBHUS

De ulike arealene i et klubbhus vil for eksempel kunne bli disponert som følger:

- Pro-shop
- Servering
- Lokaler som benyttes til undervisning (f eks grønt-kort kurs)
- Kontorer som benyttes til administrasjon av golfklubben
- Inngangsparti, utearealer, ganger mv

I tillegg til avgiftsbelagte kostnader som pådras ved oppføring/rehabilitering av klubbhuset, vil det normalt også påløpe avgiftsbelagte kostnader i forbindelse med drift og vedlikehold av klubbhuset. Dette vil f eks kunne være kostnader ved indre og/eller ytre vedlikehold, vann, strøm mv.

Nedenfor gis en redegjørelse for mulighetene for en golfklubbe til oppnå fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnadene ved oppføring og drift av klubbhus.

Ø Utgangspunkt

Hvorvidt, og eventuelt i hvilken utstrekning, golfklubben vil oppnå fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnadene ved oppføring og drift av klubbhuset, vil bero på den faktiske bruken av klubbhuset.

Det grunnleggende prinsippet er at golfklubben vil kunne oppnå fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader ved oppføring og drift av klubbhuset i den utstrekning de ulike arealene faktisk er til bruk i avgiftspliktig virksomhet.

Ø Serveringslokaler

Dersom golfklubben benytter disse til egen avgiftspliktig serveringsvirksomhet, vil golfklubben ha full fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnadene ved oppføring og drift av serveringslokaler i klubbhuset.

Også dersom golfklubben ikke selv benytter serveringslokalene, men leier ut disse til en serveringsvirksomhet, vil golfklubben kunne oppnå full fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnadene ved oppføring og drift av serveringslokalene. Dette resultatet vil golfklubben kunne oppnå ved å bli frivillig registrert for utleien av serveringslokalene.

Golfklubben vil i så tilfelle ha plikt til å beregne utgående merverdiavgift på leievederlaget, samt på kostnader til vann, strøm osv., som golfklubben viderefakturerer til serveringsvirksomheten. Serveringsvirksomheten vil ha full fradragsrett for den inngående avgiften som golfklubben beregner.

Dersom golfklubben leier ut serveringslokalene til en serveringsvirksomhet, vil det normalt være fordelaktig fra et avgiftsmessig synspunkt at leiekontrakten med serveringsvirksomheten, i tillegg til lokalene inne i klubbhuset, i størst mulig utstrekning også omfatter utvendige arealer som f eks terrasse og parkeringsplasser. Bakgrunnen er at golfklubben i slike tilfeller vil kunne bli frivillig registrert for utleien av utearealene, og derved oppnå full fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnadene ved oppføring, drift og vedlikehold av disse arealene.

Ø Pro-shop

Dersom golfklubben benytter pro-shop i egen avgiftspliktig virksomhet med omsetning av varer, vil golfklubben ha *full fradragsrett* for inngående merverdiavgift på kostnadene ved oppføring og drift av pro-shop.

Dersom golfklubben ikke selv driver varesalg fra pro-shop, men i stedet leier ut denne til en annen virksomhet som benytter lokalene i virksomhet med omsetning av varer, vil golfklubben kunne oppnå *full fradragsrett* for inngående merverdiavgift på kostnadene ved oppføring og drift av serveringslokalene ved å bli frivillig registrert for utleien av disse lokalene.

Til gjengjeld vil golfklubben ha plikt til å beregne utgående merverdiavgift på leievederlaget, samt på kostnader til vann, strøm osv., som golfklubben viderefakturerer til Pro-Shop. Pro-Shop vil ha full fradragsrett for den inngående avgiften som golfklubben beregner.

Ø Lokaler som benyttes til undervisning (f eks grønt-kort kurs)

Undervisning er unntatt fra avgiftsplikt. Siden det er et vilkår for at det skal foreligge fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader ved oppføring og drift av lokaler at det vil bli drevet avgiftspliktig virksomhet i lokalene, vil golfklubben ikke ha fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader ved oppføring og drift av undervisningslokaler.

Golfklubben vil heller ikke kunne oppnå fradragsrett for disse lokalene etter reglene om frivillig registrering for utleie av lokalene, f eks til en pro som skal omsette undervisningstjenester (grønt kort kurs) i eget navn. Bakgrunnen er at det er et vilkår for rett til frivillig registrering at leietakeren benytter lokalene i avgiftspliktig virksomhet.

Ø Lokaler til bruk for administrasjon av golfklubben

Dersom golfklubben driver både avgiftspliktig virksomhet (som f eks reklame og servering) og ikke-avgiftspliktig virksomhet (omsetning av green-fee og medlemskap i golfklubben), og disse virksomhetene administreres fra de samme kontorene i klubbhuset, vil anskaffelser til bruk for kontorene som benyttes av golfklubbens administrasjon, anses som fellesanskaffelser. Golfklubben vil ha *forholdsmessig fradragsrett* for inngående merverdiavgift på kostnadene ved oppføring og drift av disse lokalene.

Det er likevel en forutsetning at golfklubbens avgiftspliktige omsetning utgjør minst 5% av golfklubbens samlede omsetning.

Ø Inngangsparti, utearealer, ganger mv

I tillegg til lokaler som brukes som beskrevet i avsnittene ovenfor, er det i tilknytning til klubbhuset også arealer som f eks inngangsparti, utearealer, ganger mv.

Disse arealene benyttes både av kunder til restauranten og pro-shop, samt av ansatte i golfklubbens administrasjon.

Spørsmålet som oppstår er i hvilken utstrekning golfklubben vil ha fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnadene ved oppføring og drift av disse arealene.

Hovedregelen er at golfklubben vil ha forholdsmessig fradragsrett ut fra anskaffelsenens **antatte faktiske bruk** i de deler av virksomheten som er avgiftspliktig.

Man kan f eks tenke seg at det kan dokumenteres at av de 200 personene som daglig benytter seg av inngangspartiet og ganger i klubbhuset, er 180 besøkende til restauranten og pro-shop (begge deler avgiftspliktig). De resterende 20 personene er deltakere på grønt-kort kurs, som arrangeres i undervisningslokalene (ikke avgiftspliktig).

Basert på den faktiske bruken av disse arealene, har golfklubben fradragsrett for 90% av den inngående merverdiavgiften som pådras i forbindelse med oppføring og drift av inngangspartiet og gangene i klubbhuset.

Dersom det ikke lar seg gjøre å finne frem til den faktiske bruken av inngangspartiet og gangene i klubbhuset, vil golfklubben kunne benytte en arealbasert fordelingsnøkkel ved fradragsføring av inngående merverdiavgift på kostnadene ved oppføring og drift av disse arealene.

I så tilfelle utarbeides fordelingsnøkkelen på grunnlag av forholdet mellom kvadratmeter gulvflate i klubbhuset som er til bruk i avgiftspliktig virksomhet og klubbhusets samlede gulvflate. Dersom f eks 75% av gulvflaten i klubbhuset er til bruk i avgiftspliktig virksomhet, har golfklubben 75% fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnadene ved oppføring og drift av inngangsparti og ganger.

Den arealbaserte fordelingsnøkkelen vil også kunne benyttes på andre omkostninger vedrørende drift av klubbhuset, så som kostnader til vann, kloakk, strøm mv.

13 DRIVING RANGE – AVGIFTSRETTLIGE KONSEKVENSER AV VALG AV ORGANISASJONSFORM

Ø Innledning - problemstilling

Virksomheten på driving range vil ofte være organisert etter følgende mønster:

- Driften av driving rangen er satt bort til en pro ("Pro")
- Pro beholder f eks 30% av omsetningen fra driving rangen som vederlag for å drive denne

De deler av omsetningen som Pro beholder i slike tilfeller, anses som vederlag for avgiftspliktige tjenester som gjelder drift av driving range. Som følge av dette har Pro plikt til å beregne 25% merverdiavgift på vederlag som han beholder.

For golfklubben som eier driving rangen vil dette være uheldig, da denne golfklubben normalt bare i begrenset utstrekning har fradragsrett for den inngående merverdiavgiften som Pro har plikt til å oppkreve.

Dersom Pro i et tilfelle som i eksemplet ovenfor ikke har utstedt faktura til golfklubben hvor merverdiavgift er beregnet, har Pro en risiko for etterberegning av merverdiavgift ved et eventuelt bokettersyn fra avgiftsmyndighetene. Ved et eventuelt ettersyn er det sannsynlig at Pro, i tillegg til skyldig merverdiavgift, vil måtte betale ca 30% tilleggsavgift, samt renter (11,75% p.a). Avgiftsmyndighetene har adgang til å etterberegne for forhold 10 år tilbake i tid.

Hvorvidt Pro skal beregne 25% merverdiavgift "på toppen" av de deler av omsetningen han beholder, eller om avgiftsbeløpet må anses å være inkludert i det Pro beholder, vil bero på en tolkning av avtalen mellom golfklubben og Pro. Avgiftsmyndighetene vil under enhver omstendighet forholde seg til Pro.

Ø Forslag til løsning

Det vil være mulig å innrette seg slik at man unngår at det oppstår en endelig avgiftsbelastning på de deler av omsetningen fra driving range som Pro skal beholde. Dette resultatet vil kunne oppnås dersom partene innretter seg som følger:

- Golfklubben leier ut driving rangen til Pro, og oppkrever leie fra Pro.

- Pro driver omsetningen på driving range i eget navn og for egen regning og risiko.
- Pro betaler en omsetningsbasert leie for driving rangen. For eksempel vil det kunne avtales at Pro må betale 70% av omsetningen på driving rangen til golfklubben som leie.
- Siden det (som hovedregel) ikke skal beregnes merverdiavgift ved utleie av fast eiendom, som f eks ved utleie av en driving range, har golfklubben ikke plikt til å beregne merverdiavgift på leien.
- Pro vil ikke ha plikt til å beregne merverdiavgift på merverdien som skapes av hans egen arbeidsinnsats, dvs at de 30% som Pro beholder ikke vil være gjenstand for avgiftsberegning.

14 ORGANISERING AV BOOKING

Ø Innledning - problemstilling

I praksis vil ”booking-funksjonen” ofte forestås av Pro. For dette arbeidet har Pro for eksempel krav på 10% av green-fee omsetningen.

Den andelen av green-fee omsetningen som Pro beholder, anses avgiftsrettslig sett som vederlag for avgiftspliktige booking-tjenester. Som følge av dette har Pro plikt til å beregne 25% merverdiavgift på vederlag han beholder for å utøve booking-tjenestene.

For golfklubben, som eier golfbanen, vil dette være uheldig, da denne golfklubben normalt bare i begrenset utstrekning vil ha fradragsrett for den inngående merverdiavgiften som Pro har plikt til å oppkreve.

Dersom Pro ikke har beregnet merverdiavgift på vederlag for bookingtjenestene, har Pro en risiko for etterberegning av merverdiavgift ved et eventuelt bokettersyn fra avgiftsmyndighetene. Ved et eventuelt ettersyn er det sannsynlig at Pro vil måtte betale ca 30% tilleggsavgift, samt renter (11,75% pa).

Hvorvidt Pro skal beregne 25% merverdiavgift ”på toppen” av beløpet han beholder, eller om avgiftsbeløpet må anses å være inkludert i dette beløpet, vil bero på en tolkning av partenes avtaler.

Ø Mulig løsning

Det vil være mulig å unngå avgiftsbelastning på verdien av bookingtjenestene dersom golfklubben utfører bookingen selv, dvs med egne ansatte. I praksis vil dette kunne gjennomføres ved at noen andre enn Pro forestår bookingen, eller ved at Pro ansettes for eksempel i 50% stilling i golfklubben. Det er ikke noe i veien for at det inngås en resultatbasert lønnsavtale med Pro, dersom dette skulle være ønskelig.

15 KJØP AV TJENESTER FRA UTENLANDSKE BANEARKITEKTER

En golfklubb kan engasjere en banearkitekt som er etablert i Norge til å utføre oppdrag for seg. Banearkitekten vil beregne 25% merverdiavgift ved fakturering av golfklubben for utførte tjenester.

Det er imidlertid vel så vanlig at golfklubber engasjerer utenlandske banearkitekter, dvs banearkitekter som ikke er etablert i Norge, til å utføre oppdrag.

Regelmessig vil den utenlandske banearkitekten ikke beregne norsk merverdiavgift på fakturaen til golfklubben for utførte tjenester. Dette betyr likevel ikke at golfklubben unngår avgiftsbelastning ved kjøp av tjenester fra den utenlandske banearkitekten.

Bakgrunnen er at golfklubben vil ha plikt til selv å beregne 25% norsk merverdiavgift på fakturabeløpet etter reglene om "snudd avregning". Grunnlaget for beregning av merverdiavgiften, samt avgiftsbeløpet, skal oppgis i egne poster på omsetningsoppgaven.

Plikten for golfklubber til selv å beregne merverdiavgift på fakturabeløp som er betalt til utenlandske banearkitekter, gjelder likevel bare for arkitekttjenester som er utført fra og med 1. juli 2001.

Eksempel:

En golfklubb engasjerer en utenlandsk banearkitekt til å utvide den eksisterende ni-hulls banen med ytterligere ni hull. Den utenlandsk banearkitekten sender en faktura til golfklubben på kr 100 000. Banearkitekten oppkrever ikke merverdiavgift på fakturaen.

I et slikt tilfelle vil golfklubben ha plikt til å oppgi fakturabeløpet i sin omsetningsoppgave, og til å beregne 25% merverdiavgift på beløpet og oppgi dette i post 7 i omsetningsoppgaven.

Hvorvidt golfklubben vil ha fradragsrett for den inngående avgiften som den selv beregner, vil bero på hvorvidt, eventuelt i hvilken utstrekning, golfklubben har fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnadene ved utvidelsen av banen.

16 OPPFØRING/UTVIDELSER/REHABILITERING AV GOLFBANER

Måten utbyggingen av golfbane organiseres på, vil ha stor betydning for hvorvidt, og eventuelt i hvilken utstrekning, det vil kunne oppnås fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnadene ved oppføringen av banen.

Nedenfor vil det skisseres fire mulige måter en golfutbygging vil kunne organiseres på, hver av disse med sine avgiftsmessige resultater.

Betydningen av valg av organisasjonsform, vil bli illustrert med følgende eksempel:

Det er enighet om å oppføre en ny 18-hulls bane til kr 30 mill, inkl mva, dvs at den inngående merverdiavgiften på oppføringskostnadene utgjør kr 6 millioner.

Det vil bli omsatt spilleavgifter og green-fee for kr 9 millioner pr år. I tillegg vil det bli omsatt reklame på banen for kr 1 mill pr år.

Det legges til grunn at det kan benyttes en omsetningsbasert fordelingsnøkkel ved fradragsføringen av inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene.

Eksemplene forutsetter at golfklubber som omsetter reklametjenester på golfbanen har rett til forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift på kostnadene ved oppføring av banen i tråd med prinsippene som ble lagt til grunn av Høyesterett i Hunsbedt-dommen.

Initiativtakerne til banen har lagt til grunn at utbyggingen skal organiseres på én av følgende fire måter:

1. Golfklubben bærer kostnadene ved oppføringen av banen. Når banen er ferdig er det golfklubben selv som vil omsette spilleavgifter/green-fee og reklame.
2. Det opprettes et baneselskap som bærer kostnadene ved oppføringen av banen. Baneselskapet vil omsette både spilleavgifter/green-fee og reklame. En golfklubb vil stå for de sportslige og sosiale aktivitetene på banen.
3. Det opprettes et baneselskap som bærer kostnadene ved oppføringen av banen. Når banen er ferdig, leies banen ut til golfklubben. Golfklubben vil omsette spilleavgifter/green-fee på banen. Baneselskapet forbeholder seg retten til å omsette reklame på banen.
4. Det opprettes et baneselskap som bærer kostnadene ved oppføringen av banen. Når banen er ferdig, leies banen ut til golfklubben. Golfklubben vil omsette både spilleavgifter/green-fee og reklame.

Ø Alternativ 1

I dette alternativet er det golfklubben som bærer kostnadene ved oppføringen av banen. Når banen er ferdig er det golfklubben selv som vil omsette spilleavgifter/green-fee og reklame.

Gitt at prinsippene som ble lagt til grunn av Høyesterett i Hunsbedt-dommen innebærer at golfbanen kan anses som en fellesanskaffelse, vil golfklubben – gitt en omsetningsbasert fordelingsnøkkel - ha fradragsrett for 10% av den inngående merverdiavgiften på oppføringskostnadene for banen, dvs at golfklubben vil ha fradragsrett for kr 600 000 av den inngående avgiften som påløper ved oppføring av banen.

Ø Alternativ 2

Det opprettes et baneselskap som bærer kostnadene ved oppføringen av banen. Baneselskapet vil omsette både spilleavgifter/green-fee og reklame. En golfklubb vil stå for de sportslige og sosiale aktivitetene på banen.

Gitt at prinsippene som ble lagt til grunn av Høyesterett i Hunsbedt-dommen innebærer at golfbanen kan anses som en fellesanskaffelse, vil baneselskapet – gitt en omsetningsbasert fordelingsnøkkel - ha fradragsrett for 10% av den inngående

merverdiavgiften på oppføringskostnadene for banen, dvs at selskapet vil ha fradragsrett for kr 600 000 av den inngående avgiften som påløper ved oppføring av banen.

Ø Alternativ 3

Det opprettes et baneselskap som bærer kostnadene ved oppføringen av banen. Når banen er ferdig, leies denne ut til golfklubben. Golfklubben vil omsette spilleavgifter/green-fee på banen. Inntektene som golfklubben oppnår ved omsetning av spilleavgifter/green-fee, betales til baneselskapet som baneleie. Baneleien utgjør 90% av baneselskapets samlede inntekter.

Baneselskapet forbeholder seg enerett til å omsette reklame på banen.

Basert på en omsetningsbasert fordelingsnøkkel vil baneselskapet ha fradragsrett for 10% av den inngående merverdiavgiften på oppføringskostnadene for banen, dvs at baneselskapet vil ha fradragsrett for kr 600 000 av den inngående avgiften som påløper ved oppføringen av banen.

Ø Alternativ 4

Det opprettes et baneselskap som bærer kostnadene ved oppføringen av banen. Når banen er ferdig leies denne ut til golfklubben. Golfklubben vil omsette både spilleavgifter/green-fee og reklame. Inntektene som golfklubben oppnår ved omsetning av spilleavgifter/green-fee, betales til baneselskapet som baneleie.

Siden golfklubben vil benytte hele banen i både avgiftspliktig og i ikke-avgiftspliktig virksomhet, er det adgang for baneselskapet til å bli frivillig registrert for utleien av banen til golfklubben. Dette forutsetter likevel at golfklubbens avgiftspliktige omsetning utgjør minst 5% av klubbens samlede omsetning.

Dersom baneselskapet blir frivillig registrert for utleien av banen til golfklubben, skal selskapet beregne utgående merverdiavgift på leievederlaget som oppkreves fra golfklubben. Til gjengjeld vil baneselskapet oppnå full fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnadene ved oppføring av banen, dvs at baneselskapet vil ha fradragsrett for kr 6 millioner.

Siden golfbanen bare delvis er til bruk i avgiftspliktig virksomhet for golfklubben, vil denne bare ha forholdsmessig fradragsrett (10%) for den inngående merverdiavgiften på baneleien. 90% av den inngående merverdiavgiften på baneleien vil derfor utgjøre en løpende endelig kostnad for golfklubben.

Baneselskapet bør derfor vurdere å ta leieforholdet med golfklubben ut av den frivillige registreringen på noe sikt, og tidligst etter at 3 år er gått fra banen ble ferdigstilt. Det gjøres oppmerksom på at det er varslet nye regler som innebærer at baneselskapet må være frivillig registrert for utleien til golfklubben i minst 10 år for ikke å måtte tilbakebetale til staten deler av fradragsført inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene.

En utmelding av leieforholdet med golfklubben må meddeles skriftlig til fylkesskattekontoret.

Ø Hvilket alternativ bør velges?

Samlet sett er alternativ 4 det klart gunstigste ut fra et avgiftsrettslig perspektiv. Ved vurderingen av hvorvidt man ønsker å tilpasse seg optimalt til avgiftsreglene, bør likevel også ikke-avgiftsrettslige forhold hensyntas. Det bemerkes i denne forbindelse f eks at det vil påløpe kostnader ved å opprette og drive et nytt aksjeselskap. Det vil også kunne oppstå spørsmål av arbeidsrettslig karakter o.l.

Ø Utvidelse av bane/rehabilitering av bane

Dersom en golfklubb skal foreta utvidelse av en eksisterende bane, f eks fra 9 til 18 hull, eller dersom det skal foretas betydelige rehabiliteringsarbeider på en eksisterende bane, bør det vurderes om man skal innrette seg i tråd med alternativ 4 som beskrevet ovenfor.

Også i slike tilfeller bør ikke-avgiftsrettslige forhold hensyntas.

17 **ANDRE BESPARELSMULIGHETER**

Ø Anskaffelse av vanningsanlegg

Ø Innledning - problemstilling

En golfklubb skal anskaffe et nytt vanningsanlegg til en eksisterende golfbane. Golfbanen benyttes både til avgiftspliktig omsetning av reklametjenester og til ikke-avgiftspliktig omsetning av green-fee/spilleavgifter.

Golfklubbens avgiftspliktige omsetning av reklametjenester utgjør 10% av den samlede omsetningen på banen. Ut fra en omsetningsbasert fordelingsnøkkel vil klubben ha fradragsrett for 10% av den inngående avgiften som påløper ved anskaffelse av det nye vanningsanlegget.

Ø Muligheter for avgiftsbesparelser

Et alternativ vil kunne være at det opprettes et eget aksjeselskap ("AS") som bærer kostnadene ved oppføringen av vanningsanlegget. Når anlegget er ferdig leier AS ut anlegget til golfklubben.

Senest den termin hvor anlegget tas i bruk søker AS om frivillig registrering for utleien av anlegget til golfklubben. Etter å ha blitt frivillig registrert må AS beregne utgående merverdiavgift på leievederlaget for vanningsanlegget.

Til gjengjeld vil AS oppnå full fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnadene ved oppføring og drift av vanningsanlegget.

Siden vanningsanlegget bare delvis er til bruk i avgiftspliktig virksomhet for golfklubben, vil klubben bare ha forholdsmessig fradragsrett (10%) for den inngående merverdiavgiften på leievederlaget for vanningsanlegget. 90% av den inngående merverdiavgiften på leien vil derfor utgjøre en løpende endelig kostnad for golfklubben.

AS bør derfor vurdere å melde utleien av vanningsanlegget ut av den frivillige registreringen, alternativt å selge dette til golfklubben, på noe sikt.

Ø Investeringer i vann- og avløpsanlegg

Ø Innledning - problemstilling

Dersom en golfklubb velger, eventuelt blir pålagt, å anlegge eller utbedre et vann- og avløpsanlegg, vil det påløpe merverdiavgift på fakturaene fra entreprenør i forbindelse med disse arbeidene.

Dersom golfklubben både eier og driver golfbanen, og derfor bare har forholdsmessig fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader ved oppføring og drift av golfbanen, vil den inngående avgiften, helt eller delvis, utgjøre en endelig kostnad for golfklubben.

Ø Muligheter for avgiftsbesparelser - ”anleggsbidragsmodellen”

I henhold til administrativ praksis vil det kunne være mulig for golfklubben helt ut å unngå en endelig avgiftsbelastning på kostnadene ved å anlegge eller utbedre vann- og avløpsanlegget, gjennom bruk av den såkalte ”anleggsbidragsmodellen”.

Denne modellen går ut på følgende:

- Vann- og avløpsetaten i kommunen står som byggherre, og mottar fakturaer fra entreprenør, hvor merverdiavgift er beregnet
- Vann- og avløpsetaten i kommunen fradragsfører den inngående avgiften i sin omsetningsoppgave
- Golfklubben yter et *avgiftsfritt* anleggsbidrag til kommunen

Det er en forutsetning for at modellen skal kunne benyttes at kommunen overtar eiendomsrett til, samt drifts- og vedlikeholdsansvar for, anlegget. Det er også en forutsetning at det inngås avtale direkte mellom entreprenør og kommunen, og at kommunen mottar faktura i eget navn.

Ø Vann- og avløpsanlegg oppført i perioden 27. november 2000 - 25. juni 2003

Golfklubber som i perioden 27. november - 25. juni 2003 oppførte vann- og avløpsanlegg som umiddelbart etter ferdigstillelsen i sin helhet ble overtatt av kommunen eller annet vann- og avløpsselskap, har rett til å bli frivillig

registrert for oppføringen av anlegget. Dette gjelder også for golfklubber som ennå ikke har søkt om å bli frivillig registrert etter forskriften.

Ved en eventuell registrering vil golfklubben ha *full fradragsrett* for inngående merverdiavgift som påløp ved utbyggingen av vann- og avløpsanlegget. Golfklubben vil *ikke* ha plikt til å beregne utgående merverdiavgift av vederlag ved overdragelsen av anleggene. Det er således tale om *en ren refusjonsordning*.

Golfklubber som blir frivillig registrert vil ha plikt til å svare 7% investeringsavgift på anskaffelser foretatt før 1. oktober 2002.

Ø Investeringer i fremføringsveier for strøm mv

Ø Innledning - problemstilling

Dersom en golfklubb velger, eventuelt blir pålagt, å bære kostnadene ved å legge en kabel for fremføring av strøm, flytte en høyspentledning, anlegge en trafo eller lignende, vil det påløpe merverdiavgift på fakturaene fra entreprenør i forbindelse med disse arbeidene.

Dersom golfklubben både eier og driver golfbanen, og derfor bare har forholdsmessig fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader ved oppføring og drift av golfbanen, vil den inngående avgiften, helt eller delvis, utgjøre en endelig kostnad for golfklubben.

Ø Muligheter for avgiftsbesparelser – ”anleggsbidragsmodellen”

I henhold til administrativ praksis vil det kunne være mulig for golfklubben helt ut å unngå en endelig avgiftsbelastning også på disse kostnadene gjennom bruk av ”anleggsbidragsmodellen”.

Denne modellen går ut på følgende:

- E-verk/netteier står som byggherre, og mottar fakturaer fra entreprenør, hvor merverdiavgift er beregnet
- E-verk/netteier fradragsfører den inngående avgiften i sin omsetningsoppgave
- Golfklubben yter et *avgiftsfritt* anleggsbidrag til e-verk/netteier

Det er en forutsetning for at modellen skal kunne benyttes at e-verk/netteier overtar eiendomsrett til, samt drifts- og vedlikeholdsansvar for, kablene mv. Det er også en forutsetning at det inngås avtale direkte mellom entreprenør og kommunen, og at kommunen mottar faktura i eget navn.

Ø Investeringer i forbindelse med offentlig vei

Det er i merverdiavgiftsloven gitt særlige regler om fritak fra plikten til beregning av merverdiavgift ved omsetning av tjenester i siste omsetningsledd som gjelder planlegging, prosjektering, anlegg, reparasjon og vedlikehold av offentlig vei, eller ved fremstilling på verksted av bruer og deler av bruer til slik vei.

Fritaket (det såkalte "vegfritaket") innebærer at entreprenører som utfører arbeider for golfklubber i forbindelse med oppføring av en offentlig vei, eller i forbindelse med omlegging av en eksisterende offentlig vei (utvidelse eller ombygging av veikryss), ikke skal beregne merverdiavgift på tjeneste-elementet av entreprisen. Entreprenøren skal likevel beregne merverdiavgift på vare-elementet av entreprisen.

Fritaket innebærer således f.eks. at en entreprenør ikke skal beregne merverdiavgift på den delen av entreprisesummen som er vederlag for de arbeidstimer som er nedlagt i forbindelse med asfaltarbeider. Entreprenøren skal imidlertid beregne merverdiavgift på den delen av entreprisesummen som er vederlag for grus, asfalt og andre materialkostnader.

Som veg eller del av vegen regnes f.eks. bruer, fyllinger m.v. for fremføringen av vegen, møteplasser, snuplasser, holdeplasser, busslommer, m.v., som bygges av hensyn til trafikkavviklingen på vegen. Det samme gjelder kantsten, rekkverk, fortau, rabatter og trafikkøyer, vegskilter og andre fast monterte trafikkregulerende arrangementer uten lys eller automatikk, samt fotgjengerunderganger eller -bruer.

Til veg eller del av veg hører også vegens dreneringssystem med overvannsledninger, grøfter m.v., overbygninger, snøskjermer eller andre innretninger til sikring mot ras eller snødriver, beplantninger samt forstøtningsmurer, motfyllinger o.l. for sikring mot utglidninger.

Avgiftsfritaket omfatter *ikke* omsetning av tjenester som gjelder planlegging, prosjektering, anlegg, reparasjon og vedlikehold av innretninger som *ikke* bygges av hensyn til en veg eller gates bruk, bevaring eller sikring som trafikkåre, selv om innretningene bygges innenfor det område som regnes med til vegen eller gaten.

Således omfattes ikke arbeid i forbindelse med gjerder, grunder, leskur eller andre bygg på holdeplasser, lysende vegskilt, trafikklys og trafikkfyr, veg- eller gatebelysning med stolper og armatur, kloakk-, vann- og gassledninger, kraftlinjer og telegraflinjer.

Hvis det samtidig med bygging, reparasjon og vedlikehold, utvidelse eller omlegging av veg, blir lagt ned kloakk-, vann- eller gassledninger eller kabler for telefon, telegraf eller elektrisk kraft, eller foretas forberedende arbeider for montering av liknende innretninger innenfor det område som regnes med til vegen, er merarbeidet med sprenging, graving, gjenfylling og komprimering som kreves av hensyn til de nevnte ledninger, kabler og innretninger, likevel fritatt fra avgiftsplikt på samme måte som vegarbeidet.

Hvis det samtidig med bygging, reparasjon og vedlikehold, utvidelse eller omlegging av veg, blir lagt ned kloakk-, vann- eller gassledninger eller kabler for telefon, telegraf eller elektrisk kraft, eller foretas forberedende arbeider for montering av liknende innretninger innenfor det område som regnes med til vegen, er merarbeidet, med sprenging, graving, gjenfylling og komprimering som kreves av hensyn til de nevnte ledninger, kabler og innretninger, likevel fritatt fra avgiftsplikt på samme måte som vegarbeidet.

Ø Opparbeidelse av grøntarealer, veier, stier, skiløyper mv

Dersom en golfklubb gis pålegg om å opparbeide av grøntarealer, veier, stier, skiløyper mv., som etter ferdigstilling skal vedlikeholdes av en kommune, vil det på nærmere vilkår kunne være mulig for golfklubben å unngå en endelig avgiftsbelastning på kostnadene ved disse tiltakene. Dette vil kreve et samarbeid med kommunen.

18 ANSKAFFELSE OG DRIFT AV MASKINER

En golfklubb foretar regelmessig anskaffelser av maskiner som for eksempel traktorer, gressklippere mv. Det oppstår da spørsmål om i hvilken utstrekning golfklubben kan oppnå fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnadene ved anskaffelse og drift av maskinene.

Dersom maskinene er til bruk for vedlikehold av banen, og golfklubben omsetter så vel reklame som rett til spille golf på banen, må maskinene, i tråd med prinsippene i Hunsbeddommen, anses som fellesanskaffelser for golfklubben.

Golfklubben vil derfor ha forholdsmessig fradragsrett for inngående merverdiavgift som påløper ved anskaffelse og drift av maskinene. Det er likevel en forutsetning for dette at golfklubben avgiftspliktige omsetning utgjør minst 5% av golfklubbens samlede omsetning.

19 ORGANISERING AV FORHOLDET MELLOM BANEEIER OG GOLFKLUBB - AVGIFTMESSIGE KONSEKVENSER

Ø Innledning – problemstilling

Et baneselskap har oppført en golfbane. Golfbanen leies ut til golfklubben. For å leie banen må golfklubben betale baneleie til baneselskapet.

Det er ingen ansatte i golfklubben. På den annen side er det et antall ansatte i baneselskapet. Således er det i baneselskapet ansatt regnskaps- og økonomipersonale, samt green-keeper og annet personale som forestår drift og vedlikehold av banen.

Det er regnskaps- og økonomipersonalet i baneselskapet som fører medlemsregister, sender ut medlemskontingenter og følger opp at disse blir betalt, fører golfklubbens regnskap mv

Baneselskapet oppkrever ikke noe særskilt vederlag fra golfklubben for disse tjenestene, men ”baker disse inn” i baneleien. Siden det som hovedregel ikke skal beregnes merverdiavgift på vederlag for utleie av fast eiendom, legger baneselskapet til grunn at det ikke skal beregnes merverdiavgift på noen del av baneleien.

Dette er ikke uten videre korrekt.

Riktig nok følger det av merverdiavgiftslovens bestemmelser at det ikke skal beregnes merverdiavgift av varer og tjenester som leveres ”som ledd i utleien av fast eiendom”. Som et eksempel på en tjeneste som kan leveres som ledd i utleien av fast eiendom, og dermed uten avgiftsberegning, kan nevnes vedlikehold.

Det følger av dette at de deler av baneleien som dekker baneselskapets kostnader ved ordinært vedlikehold av banen, som f eks arbeidslønn til green-keeper og annet banemannskap, ikke skal avgiftsberegnes.

Annerledes er dette med de deler av baneleien som må anses som vederlag for administrative tjenester som baneselskapet utfører for golfklubben, som f eks føring av medlemsregister, regnskapsføring mv. Slike tjenester kan ikke omsettes ”som ledd i utleien av fast eiendom” i relasjon til merverdiavgiftslovens bestemmelser. Dette innebærer at baneselskapet må finne frem til hvor stor andel av baneleien som må anses som vederlag for administrasjonstjenester mv., og beregne merverdiavgift på denne delen av baneleien.

For golfklubben vil det være uheldig at baneselskapet beregner merverdiavgift på de delene av baneleien som må anses som vederlag for administrasjonstjenester mv. Dette skyldes at en golfklubb bare i begrenset utstrekning vil ha fradragsrett for inngående merverdiavgift på sine generelle kostnader ved drift av klubben, som f eks på administrasjonskostnader. Store deler av den inngående merverdiavgiften vil derfor utgjøre en løpende endelig kostnad for golfklubben.

Ø Muligheter for avgiftsbesparelser

Det vil være mulig å unngå avgiftsbelastning på verdien av de administrative gjøremålene som nevnt ovenfor. Dette resultatet kan oppnås dersom de som utfører de administrative gjøremålene for golfklubben, ansettes i golfklubben. Begrunnelsen er at golfklubben ikke har plikt til å beregne merverdiavgift på arbeid som utføres av egne ansatte.

Det er adgang til at disse personene f eks er ansatt i 50% stilling i henholdsvis baneselskapet og golfklubben. Det er viktig at de formelle forhold hensyntas i denne forbindelse, dvs at de aktuelle personene må inngå arbeidskontrakt med henholdsvis baneselskap og golfklubb, at både baneselskap og golfklubb må påta seg arbeidsgiveransvar, foreta forskuddstrekk i lønn osv.

Også idrettens habilitetsregler må hensyntas i denne forbindelse, se f eks NIFs lov § 2-7 om habilitetsregler for daglige ledere.

Ø Anskaffelse og drift maskiner

Som det fremgår ovenfor, kan tjenester som gjelder vedlikehold av en golfbane leveres som ledd i utleien av banen. Dette innebærer at baneselskapet *ikke* har plikt til å skille ut og avgiftsberegne den delen av baneleien som dekker baneselskapets kostnader ved ordinært vedlikehold av banen, som f eks arbeidslønn til green-keeper og annet banemannskap.

Siden baneselskapet ikke har plikt til å beregne utgående merverdiavgift på den delen av baneleien som dekker vedlikehold av banen, har selskapet heller ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk for vedlikehold av banen, som f eks gressklippere, traktorer mv.

Dette resultatet vil være spesielt uheldig i tilfeller hvor golfklubben, som følge av omsetning av reklametjenester på golfbanen, ville hatt forholdsmessig fradragsrett for den inngående merverdiavgiften på maskinene dersom klubben selv hadde anskaffet disse.

I slike tilfeller bør det derfor vurderes å la golfklubben være den som anskaffer og drifter maskinene. Det naturlige i slike tilfeller vil være at green-keeper og annet banepersonale ansettes i golfklubben, og ikke i baneselskapet.

20 MOMENTLISTE FOR AVGIFTSGJENNOMGANG

Nedenfor listes det opp en momentliste som kan benyttes av golfklubber som ønsker å gjennomgå og vurdere sin avgiftsmessige behandling. Listen er ikke uttømmende, men er ment som et hjelpemiddel for relativt raskt å kunne identifisere muligheter og fallgruber.

Ø Hva stammer golfklubbens inntekter fra?

Dersom deler av inntektene stammer fra salg av avgiftspliktige varer og/eller tjenester, og disse inntektene overstiger kr 140 000 i løpet av en 12-måneders periode, er det sannsynlig at golfklubben må bli registrert i avgiftsmanntallet, og beregne merverdiavgift ved omsetning av avgiftspliktige varer og/eller tjenester.

Ø Hvilke kostnader har golfklubben, og til hvilke formål pådras disse kostnadene?

Inngående merverdiavgift på kostnader som pådras til bruk i avgiftspliktig virksomhet vil golfklubben ha fradragsrett for. Inngående merverdiavgift på kostnader som pådras til bruk i ikke-avgiftspliktig virksomhet, vil golfklubben ikke ha fradragsrett for.

Inngående merverdiavgift på kostnader som pådras til bruk i både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet ("fellesanskaffelser"), vil golfklubben ha forholdsmessig fradragsrett for. Fradragsføring skal i slike tilfeller skje ved bruk av fordelingsnøkler.

Ø Utnyttes mulighetene for å oppnå fradragsrett optimalt, f eks på kostnader som påløper i forbindelse med oppføring og drift av klubbhus? Bør det f eks søkes om frivillig registrering for utleie av pro-shop og serveringslokaler?

Ø Benyttes det et tilstrekkelig antall fordelingsnøkler, og hvordan er disse utarbeidet?

- Ø Hvordan er virksomheten på driving rangen organisert? Har man f eks organisert seg slik at Pro har plikt til å beregne 25% for tjenester som gjelder drift av driving range?
- Ø Hvordan er booking av spilletid organisert? Har man f eks organisert seg slik at Pro har plikt til å beregne 25% for utførte booking-tjenester?
- Ø Hvordan er samarbeidet mellom et eventuelt baneselskap og golfklubben organisert? Har man f eks organisert seg slik at det vil oppstå en endelig avgiftsbelastning på arbeidet med føring av medlemsregister, innkreving av kontingenter mv.?