

## INNHold

1	Sammenfatning.....	3
1.1	Hovedformer for organisering ved oppføring av golfbaner – avgiftsmessige konsekvenser	3
1.1.1	En golfklubb oppfører, og benytter, golfbanen selv .....	3
1.1.2	Et baneselskap oppfører golfbanen, forestår driften av denne, og inngår samarbeidsavtale med en golfklubb.....	4
1.1.3	Utleiemodellen, dvs at baneselskapet oppfører golfbanen, og leier ut banen til golfklubben .....	5
1.1.4	Valg av organisasjonsform ved oppføring av golfbaner – avgiftsmessige konsekvenser	6
1.1.5	Vurdering .....	7
1.2	Muligheter for fradragsrett for inngående merverdiavgift ved oppføring av klubbhus .....	8
1.3	Organisasjonsformens betydning for tildeling av spillemidler .....	8
2	Golfklubben forestår oppføring av golfbanen, og benytter denne selv .....	9
2.1	Generelt om regelverket .....	9
2.2	Vilkårene for golfklubbers fradragsrett på oppføringskostnader for golfbaner .....	9
2.3	Fradragsrettens omfang ved golfklubbers oppføring av golfbaner .....	11
3	Et baneselskap oppfører golfbanen, forestår driften av denne, og inngår samarbeidsavtale med en golfklubb .....	13
4	Utleiemodellen .....	13
4.1	Generelt om regelverket .....	13
4.2	Nærmere om vilkårene for rett til frivillig registrering/fradragsrett.....	14
4.3	Tidsperspektivet: hvor lenge må baneselskapet beregne utgående merverdiavgift på baneleien?.....	17
4.4	Golfklubbens behandling av inngående avgift på baneleien.....	17
4.5	Plassering av ansatte: oppgavefordelingen mellom golfklubb og baneselskap.....	18
5	Muligheter for fradragsrett ved oppføring av klubbhus .....	18
5.1	Golfklubben forestår selv oppføring og drift av klubbhuset .....	18
5.2	Utleiemodellen .....	21
5.2.1	Fradragsrett for inngående merverdiavgift på oppføringskostnader.....	21
5.2.2	Golfklubbens avgiftsmessig behandling av husleien.....	22
6	Muligheter for å bedre likviditeten i oppføringsfasen - forhåndsregistrering, tilbakegående avgiftsoppgjør og kortere avgiftsterminer.....	23
6.1	Forhåndsregistrering.....	23
6.1.1	Generelt.....	23
6.1.2	Vilkår for forhåndsregistrering av golfklubber/baneselskap som skal benytte banen selv	23
6.1.3	Utleiemodellen: vilkår for forhåndsregistrering av baneselskapet .....	24
6.2	Kortere avgiftsterminer .....	24
6.3	Tilbakegående avgiftsoppgjør .....	25
7	Organisasjonsformens betydning for mulighetene til å motta spillemidler .....	25
	<b>Vedlegg</b> .....	27
	<b>AVGIFTSBESPARELSE VED BRUK AV UTLEIEMODELLEN - EKSEMPEL</b> .....	27

## FORORD

Ved oppføring, utvidelser mv av golfanlegg, utgjør merverdiavgiften 20% av anleggskostnadene, merverdiavgift iberegnet. Dersom man ikke har et bevisst forhold til avgiftsreglene i slike tilfeller, vil store deler av denne avgiften kunne utgjøre en endelig kostnad i prosjektet. Det er på den annen side godt mulig å redusere avgiftsbelastningen til et minimum. Som det vil fremgå av regneeksemplet som er inntatt som vedlegg til denne veilederen, kan det ved oppføring av et golfanlegg til kr 30 millioner, inkl mva, ved en optimal tilpasning til avgiftsreglene oppnås fradragrett i størrelsesorden kr 5,7 millioner.

I denne veilederen vil det redegjøres for hvordan det kan oppnås mest mulig fradragrett for inngående merverdiavgift ved oppføring, utvidelser mv. av golfanlegg. Også mulighetene for økonomisk støtte i form av spillemidler ved oppføring av golfanlegg, vil bli omtalt.

Uttrykket ”golfanlegg” benyttes i denne veilederen som en samlebetegnelse for golfbaner og klubbhus. Uttrykket ”golfbane” benyttes som en samlebetegnelse for golfbanen som sådan, samt eventuelle treningsbaner og driving range.

Med ”oppføring” siktes det heretter til både nyoppføring, utvidelser og rehabilitering.

For nærmere redegjørelser vedrørende de grunnleggende avgiftsrettslige prinsipper, og for mer inngående forklaringer av avgiftsrettslige begreper som benyttes i veilederen, henvises til heftet ”MVA for golfklubber”, utarbeidet av Advokatfirmaet Selmer DA på oppdrag fra Norges Golf forbund. Heftet kan bestilles fra Norges Golf forbund, fra Advokatfirmaet Selmer DA eller lastes ned fra golf forbundets hjemmesider på Internett (under ”Klubbservice”).

Det presiseres at informasjonen i veilederen ikke kan erstatte konkret rådgivning.

Ta gjerne kontakt med advokat Alexander With på telefon 23 11 65 00, eller e-post: [a.with@selmer.no](mailto:a.with@selmer.no), ved eventuelle spørsmål eller kommentarer. Medlemmer i Norges Golf forbund innrømmes rabatt ved kjøp av avgiftsbistand, og annen juridisk bistand, fra Advokatfirmaet Selmer DA.

Oslo, august 2006

# 1 SAMMENFATNING

## 1.1 Hovedformer for organisering ved oppføring av golfbaner – avgiftsmessige konsekvenser

Som det vil fremgå i det følgende, beror mulighetene for å oppnå fradragsrett, og eventuelt fradragsrettens omfang, ved oppføring av golfbaner, på hvordan oppføringen av banen organiseres.

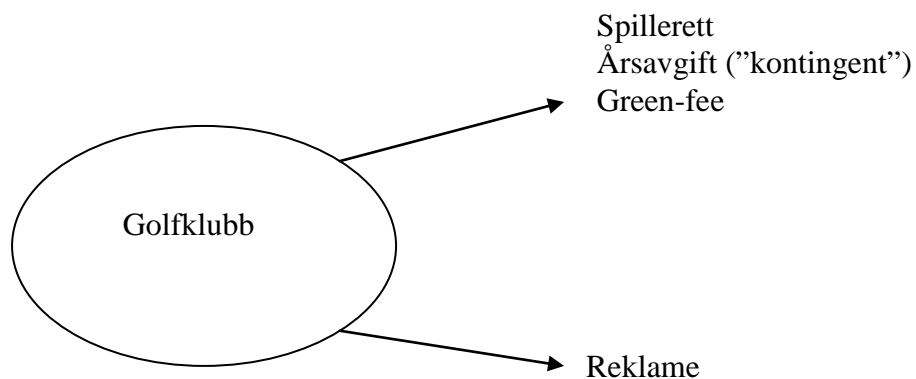
Det er i praksis særlig tre hovedformer for organisering som er aktuelle ved oppføring av golfbaner:

1. En golfklubb oppfører golfbanen, og benytter denne selv
2. Et baneselskap oppfører golfbanen, forestår driften av denne, og inngår samarbeidsavtale med en golfklubb
3. Et "baneselskap" oppfører golfbanen, og leier ut banen til en golfklubb ("utleiemodellen")

Skjematisk kan modellene presenteres slik:

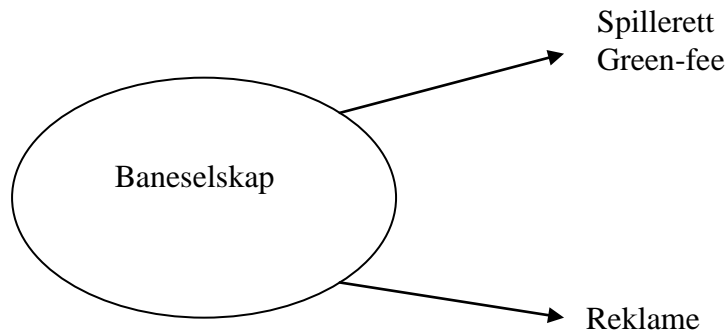
### 1.1.1 En golfklubb oppfører, og benytter, golfbanen selv

Golfklubben oppfører, og benytter, golfbanen selv, dvs at det er golfklubben som omsetter rett til å spille golf, samt reklametjenester til sponsorer.



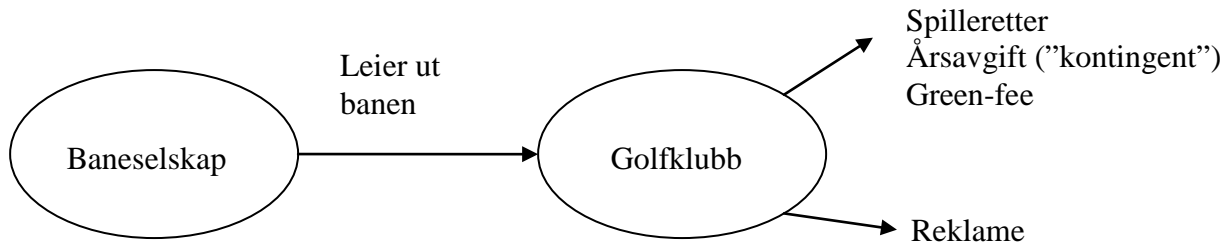
1.1.2 Et baneselskap oppfører golfbanen, forestår driften av denne, og inngår samarbeidsavtale med en golfklubb

Et baneselskap oppfører, og benytter, golfbanen selv. Baneselskapet inngår en samarbeidsavtale med en golfklubb, men oppkrever ikke leie fra klubben. Golfklubbens medlemmer betaler kontingent til klubben på vanlig måte. Baneselskapet oppkrever vederlag for å spille golf direkte fra golfklubbens medlemmer, og fra green-fee spillere. Det er baneselskapet som omsetter reklame ved anlegget.



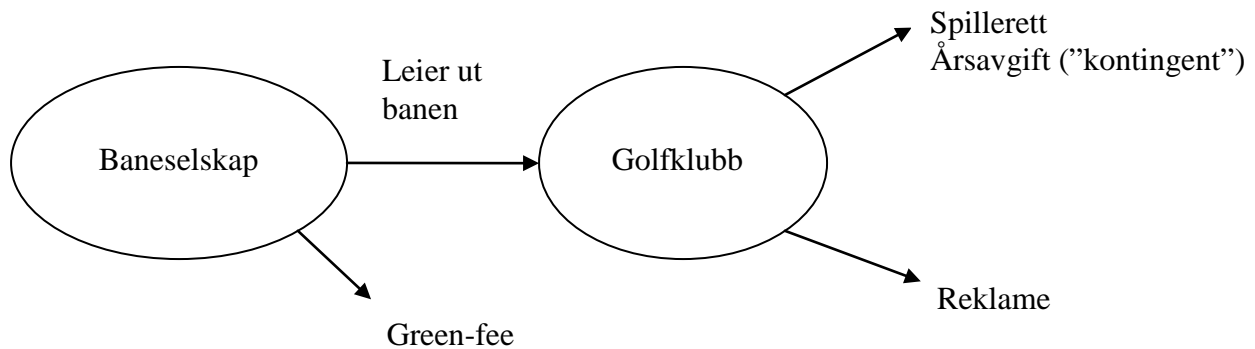
1.1.3 Utleiemodellen, dvs at baneselskapet oppfører golfbanen, og leier ut banen til golfklubben

Alternativ 1: Baneselskapet driver utelukkende utleie av golfbanen til golfklubben



Golfbanen føres opp av et baneselskap, som leier den ut til golfklubben. Golfklubben oppkrever årsavgift/green-fee/spilleretter og omsetter reklametjenester til sponsorer.

Alternativ 2: Baneselskapet leier ut banen til golfklubben, men betinger seg f eks retten til å omsette green-fee



Baneselskapet oppfører banen, og leier ut banen til golfklubben. Baneselskapet oppkrever baneleie fra golfklubben. Baneselskapet betinger retten til å omsette spillerrettigheter i form av green-fee. Golfklubben omsetter spilleretter til golfspillerne ( gjerne i form av "kontingent"), samt reklametjenester til sponsorer.

#### 1.1.4 Valg av organisasjonsform ved oppføring av golfbaner – avgiftsmessige konsekvenser

Skjematisk kan de avgiftsmessige konsekvensene av de ulike organisasjonsformene oppsummeres som følger:

En golfklubb oppfører, og benytter, golfbanen selv	Fordeler	Ulemper
	Enkelt å administrere	<b>Bare delvis fradragsrett for oppføringskostnader</b>

Et baneselskap oppfører banen, forestår driften av denne og inngår samarbeidsavtale med en golfklubb	Fordeler	Ulemper
	Enkelt å administrere	<b>Bare delvis fradragsrett for oppføringskostnader</b>

”Utleiemodellen – alternativ 1”, dvs at baneselskapet utelukkende driver utleie av golfbanen til golfklubben	Fordeler	Ulemper
	Baneselskapet oppnår <b>full fradragsrett</b> for oppføringskostnader	Golfklubben pådrar seg ikke-fradragsberettiget avgift på baneleien
	Likviditetsfordeler	Kostnader til stiftelse av AS
		Administrative kostnader

”Utleiemodellen – alternativ 2”, dvs at baneselskapet leier ut banen til golfklubben, men betinger seg retten til å omsette green-fee, reklame mv	Fordeler	Ulemper
		Golfklubben pådrar seg ikke-fradragsberettiget avgift på baneleien
		Kostnader til stiftelse av AS
		Administrative kostnader
		<b>Bare delvis fradragsrett for oppføringskostnader</b>

Ved beregning av avgiftsmessige konsekvenser av de ulike modellene, bør særlig følgende størrelser sammenholdes:

- Fordelene av at baneselskapet i en utleiemodell oppnår full/tilnærmet full fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader til oppføringen av golfbanen.
- Ulempen for golfklubben av at klubben - ved bruk av utleiemodellen - i henholdsvis 3 eller 10 år vil pådra seg ikke-fradragsberettiget merverdiavgift på baneleien.

Også de økte administrative kostnadene en utleiemodell vil innebære, bør tas med i beregningene. Dette vil være kostnader til stiftelse av aksjeselskapet, revisjon av dette, økte administrative kostnader ved behov for regnskapsføring mv i både baneselskap og golfklubb.

Endelig bør det tas med i vurderingen at aksjeselskapslovgivningen oppstiller en rekke krav til drift av virksomhet gjennom aksjeselskap, herunder både regler om hvordan eierne kan utøve innflytelse i selskapet gjennom generalforsamling, styre og lignende, og hvordan selskapets midler kan disponeres.

Vi gjør oppmerksom på at de økonomiske konsekvensene av valg av organisasjonsform pt ikke kan slås fast med 100 % sikkerhet. Begrunnelsen for dette er dels at det ennå ikke er avklart hvilke prinsipper golfklubben kan legge til grunn ved fordeling av inngående avgift, og - ved en utleiemodell - dels at det ikke kan utelukkes lovendringer som innebærer at baneselskapet vil måtte beregne merverdiavgift på baneleien i 10 år etter ferdigstillingen av golfbanen.

På bakgrunn av sistnevnte forhold anbefaler vi at det ved vurderingen av hvorvidt det vil lønne seg samlet sett å organisere prosjektet i en "utleiemodell", foretas beregninger både ut fra at det blir beregnet merverdiavgift på leien i hhv 3 og 10 år, og ut fra at golfklubben vil ha fradragsrett for inngående avgift på leien beregnet etter hhv omsetningstall og ut fra faktisk bruk (50 %). Tilsvarende beregninger bør foretas for alternativet, dvs at golfklubben oppfører banen selv.

#### 1.1.5 Vurdering

De avgiftsmessige konsekvensene vil i hovedsak være *identiske* dersom:

- en golfklubb oppfører banen, for deretter også å forestå driften av denne selv
- et baneselskap oppfører banen, forestår driften av denne selv og inngår en samarbeidsavtale med en golfklubb

I begge tilfeller oppnås *bare begrenset fradragsrett* for inngående merverdiavgift. I praksis har det likevel vist seg at fradragsretten vil kunne bli *noe lavere for baneselskaper enn for golfklubber*.

I de alt fleste tilfeller vil det derfor innebære *betydelige avgiftsbesparelser* dersom golfprosjekter organiseres i en *utleiemodell*. Maksimal fradragsrett oppnås ved valg av "Utleiemodellen -

alternativ 1”, dvs at baneselskapet utelukkende driver utleie av golfbanen til golfklubben, og at det bare er golfklubben som omsetter henholdsvis rett til å spille golf og reklametjenester.

Som det vil fremgå av regneeksemplet som er inntatt som vedlegg til denne veilederen, kan det ved oppføring av et golfanlegg til kr 30 millioner, inkl mva, oppnås fradragsrett i størrelsesorden *kr 5,7 millioner* ved en slik tilpasning til avgiftsreglene.

Dersom det innføres ”10-års justeringsregler” til erstatning for de någjeldende 3-års bruksendingsregler, vil avgiftsbesparelsen ved å organisere prosjektet i en utleiemodell reduseres. Som det vil fremgå av regneeksemplet som er inntatt som vedlegg til denne veilederen, kan det ved oppføring av et golfanlegg til kr 30 millioner oppnås avgiftsbesparelser i størrelsesorden *kr 3,3 millioner* også etter en eventuell innføring av 10-års justeringsregler. I tillegg kommer at utleiemodellen er gunstig ut fra et likviditetssynspunkt, idet fradragsretten for oppføringskostnadene oppstår så snart leieavtale er inngått mellom baneselskapet og golfklubben, mens avgiftsbelastningen for golfklubben fordeler seg over tid. Vi understreker likevel at det må foretas konkrete beregninger for hvert enkelt prosjekt før det treffes beslutning om valg av organisasjonsform.

## 1.2 Muligheter for fradragsrett for inngående merverdiavgift ved oppføring av klubbhus

Ved oppføring av klubbhus vil det, med enkelte unntak, regelmessig være av ***liten økonomisk betydning hvilken organisasjonsform som velges***, dvs at fradragsrettens omfang i hovedsak vil være den samme hva enten det er en golfklubb eller et baneselskap som oppfører klubbhuset.

Den økonomisk viktigste forskjellen vil normalt være at baneselskapet vil oppnå full fradragsrett for lokaler som vil leies ut til klubben, og som vil benyttes til administrasjon av klubbens virksomhet. For slike lokaler vil et baneselskap kunne oppnå full fradragsrett, mens golfklubben – dersom den oppfører klubbhuset selv – bare vil oppnå forholdsmessig fradrag.

Den økonomiske fordel for baneselskapet ved å oppnå full fradragsrett må i slike tilfeller sammenholdes med den løpende avgiftsbelastningen som vil oppstå på golfklubbens hånd, idet klubben ikke vil ha full fradragsrett for den inngående merverdiavgift på husleie for disse lokalene.

## 1.3 Organisasjonsformens betydning for tildeling av spillemidler

Gitt at de alminnelige vilkårene for dette oppfylles, vil valg av organisasjonsform ikke påvirke mulighetene for tildeling av spillemidler.



## 2 GOLFKLUBBEN FORESTÅR OPPFØRING AV GOLFBANEN, OG BENYTTER DENNE SELV

### 2.1 Generelt om regelverket

Mens avgiftsmyndighetene tidligere la til grunn at golfklubber ikke hadde fradragsrett for inngående avgift på kostnader ved oppføring av golfbaner som delvis er til bruk i avgiftspliktig reklamevirksomhet, har myndighetene nå skiftet mening.

Det hitsettes fra Skattedirektoratets brev til fylkesskattekontorene av 27. september 2005:

”Videre har det blitt reist spørsmål om fradragsrett for inngående avgift på oppføring og drift av **golfbaner**. Golfklubber driver gjerne delt virksomhet innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet. Utenfor faller omsetning av spillerettigheter, jf. merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 12. I tillegg til avgiftspliktig varesalg (f.eks. fra kiosk og pro shop) omsetter de fleste golfklubber reklametjenester i form av at reklameskilt og flagg med sponsorenes navn/logo plasseres rundt omkring på banen. Når reklamen eksponeres på selve golfbanen, og det er virksomheten på golfbanen som danner grunnlaget for etterspørselen og dermed også verdien av reklamen, anser Skattedirektoratet at reklamevirksomheten inngår som en del av virksomheten med omsetning av spillerettigheter. Golfbanen må da anses å være en nødvendig forutsetning for reklameinntektene som oppbæres, og således også ha en naturlig og nær tilknytning til reklamevirksomheten, slik at det foreligger rett til forholdsmessig fradrag.”

Det er altså ingen tvil om at golfklubber som omsetter reklametjenester på golfbanen for eksempel ved at sponsorenes selskapsnavn, produktnavn mv fremgår av reklameskilt ved utslagsstedene eller på flagg som er satt opp på green`ene, har forholdsmessig fradragsrett for inngående avgift på oppførings- og vedlikeholdskostnader til golfbanen.

Dersom en golfklubb forestår oppføring og drift av golfbanen, og benytter banen dels i ikke-avgiftspliktig virksomhet med omsetning av rett til å spille golf og dels i avgiftspliktig virksomhet med omsetning av reklametjenester, vil golfklubben ha:

- **Full fradragsrett** på anskaffelser som **utelukkende** er til bruk i den **avgiftspliktige** virksomheten med omsetning av reklame, som f eks reklameskilt mv
- **Ingen fradragsrett** for anskaffelser som **utelukkende** er til bruk i den **ikke-avgiftspliktige virksomheten** med omsetning av rett til å spille golf
- **Forholdsmessig fradragsrett** for anskaffelser som skjer under ett til bruk i begge virksomhetsområdene, såkalte **”fellesanskaffelser”**. Golfbanen, med tilbehør, er et typisk eksempel på en fellesanskaffelse.

### 2.2 Vilkårene for golfklubbers fradragsrett på oppføringskostnader for golfbaner

Følgende vilkår må være oppfylt for at golfklubber skal ha rett til forholdsmessig fradrag for inngående avgift på kostnader til oppføring av golfbaner:

- a. Golfbanen må delvis benyttes i avgiftspliktig reklamevirksomhet
- b. Siden en golfklubb anses som en "allmenntilgjengelig forening" i relasjon til merverdiavgiftslovens bestemmelser, er det en forutsetning for rett og plikt til registrering i avgiftsmanntallet at **golfklubbens avgiftspliktige omsetning**, f.eks. reklameomsetning, omsetning av serveringstjenester, avgiftspliktige utleieinntekter mv., **overstiger kr 140 000 i løpet av en 12-måneders periode**, jf. merverdiavgiftsloven § 28 første ledd annet punktum.
- c. Golfklubbens **avgiftspliktige omsetning** må utgjøre **minst 5 % av klubbens samlede omsetning**.

Etter § 4 i forskrift nr 18 til merverdiavgiftsloven ("den såkalte ubetydelighetsregelen") kan det ikke gjøres fradrag for noen del av inngående avgift på fellesanskaffelser, som f.eks. en golfbane, dersom virksomhetens avgiftspliktige omsetning "i et normalår" er "ubetydelig" i forhold til virksomheten ellers". Som "ubetydelig" anses omsetningen ifølge den samme bestemmelse når den normalt ikke overstiger 5 % av virksomhetenes samlede omsetning.

Med andre ord; - det er *et absolutt vilkår* for at golfklubben skal ha rett til forholdsmessig fradrag for inngående avgift på oppføringskostnadene for banen at golfklubbens avgiftspliktige omsetning "i et normalår" utgjør minst 5 % av golfklubbens samlede omsetning. Det presiseres at det *ikke* er den avgiftspliktige reklameomsetningen på banen, men derimot golfklubbens samlede avgiftspliktige omsetning, som må utgjøre minst 5 % av samlet omsetning. Dette innebærer f.eks. at en golfklubbs avgiftspliktige omsetning av serveringstjenester, golfutstyr mv., skal medregnes ved vurderingen av om ubetydelighetsregelen avskjærer fradragsrett.

I tilfeller hvor det umiddelbart kan synes tvilsomt at golfklubbens avgiftspliktige omsetning vil utgjøre minst 5 % av klubbens samlede omsetning, vil det likevel i praksis kunne være mulig å foreta tilpasninger for at kravet skal bli oppfylt.

Det kan forekomme at golfklubbers avgiftspliktige omsetning i en oppstartsfasen vil utgjøre mindre enn 5 % av samlet omsetning. Dette kan likevel ikke uten videre være til hinder for at fradragsrett oppnås. Begrunnelsen er at ubetydelighetsregelen etter sin ordlyd bare kommer til anvendelse dersom den avgiftspliktige omsetningen "i et normalår" utgjør mindre enn 5 % av golfklubbens samlede omsetning. Etter vår oppfatning kan det med tyngde argumenteres for at oppstartsåret, og de nærmest påfølgende år, ikke er normalår, men at det først etter at noen år er gått, og anlegget "har satt seg", kan være tale om et normalår.

## 2.3 Fradragsrettens omfang ved golfklubbers oppføring av golfbaner

I et brev til fylkesskattekontorene av 28. september 2005 gir Skattedirektoratet uttrykk for at det for golfklubber mv ”*vil kunne være forsvarlig*” å fordele inngående merverdiavgift etter *omsetningen* i tråd med prinsippet i forskrift nr. 18 § 3, dvs at det benyttes en *omsetningsbasert fordelingsnøkkel*.

Erfaringsmessig vil en omsetningsbasert fordelingsnøkkel for inngående avgift på oppføringskostnader basert på ovennevnte prinsipper ikke gi et særlig godt resultat for golfklubber. Det oppstår da spørsmål om golfklubben *vil være forpliktet* til å benytte en omsetningsbasert fordelingsnøkkel.

Etter vår vurdering tilsier rettspraksis og administrativ praksis i sammenliknbare, men likevel ikke identiske tilfeller, at golfklubber *ikke kan pålegges* å benytte en omsetningsbasert fordelingsnøkkel ved fordeling av inngående avgift på oppføringskostnader.

Det vises i denne forbindelse til at § 1 i forskrift nr 18 til merverdiavgiftsloven fastslår at grunnlaget for fordeling av inngående avgift er anskaffelsenes ”*antatte bruk*” i den del av virksomheten som faller inn under merverdiavgiftsloven. Med ”*antatte bruk*” siktes det til den *antatte faktiske bruken* av anskaffelsene, jf Borgarting lagmannsretts dom av 27. april 2005 vedrørende KS Grand.

I avgiftspraksis har det utviklet seg en lære om såkalt ”*parallellbruk*”. Læren går ut på at det foreligger 50 % fradragsrett i tilfeller hvor én og samme anskaffelse *samtidig* benyttes til henholdsvis avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige formål. I tråd med *parallellbrukslæren* kan det etter vår vurdering med tyngde argumenteres for at golfklubben kan kreve fradrag for 50 % av inngående merverdiavgift på oppføringskostnader, siden det *hele tiden* vil skje en *samtidig bruk* av golfbanen til henholdsvis avgiftspliktig omsetning av reklametjenester og ikke-avgiftspliktig omsetning av spillerettigheter. Det er imidlertid ennå ikke avklart hvorvidt golfklubber har rett til 50% fradrag. Det vil ventelig ta noe tid før dette spørsmålet får sin løsning.

Inntil videre anbefaler vi at golfklubber, for å unngå risiko for tilleggsavgift og høye etterberegningsrenter, benytter en omsetningsbasert fordelingsnøkkel ved fradragsføringen av inngående avgift, og da slik at kun omsetning på selve banen regnes med. For det tilfelle at det senere skulle bli endelig avklart at golfklubben ville hatt krav på et større fradrag, f. eks beregnet etter ”*parallellbrukslæren*”, vil det kunne fremmes et krav på tilbakebetaling av for eksempel differansen mellom inngående avgift beregnet etter *parallellbrukslæren* og inngående avgift beregnet etter en omsetningsbasert fordelingsnøkkel. Det anbefales i denne sammenheng at golfklubben gir fylkesskattekontoret skriftlig melding om at man forbeholder seg retten til å benytte en annen, og gunstigere, fordelingsnøkkel på et senere tidspunkt.

Ved fastsettelsen av en omsetningsbasert fordelingsnøkkel til bruk ved fordelingen av inngående avgift på oppføringskostnadene for *golfbanen*, er det ***bare inntekter som er henførbare til golfbanen som sådan, som skal regnes med.*** Dette innebærer blant annet at:

- Inntekter relatert til f. eks utleie av lokaler, servering, salg av kioskvarer, salg fra pro-shop, grønt-kort kurs eller eventuelle tilskudd som blir gitt til utøvelse av idretten o.l, *ikke skal tas med* i beregningsgrunnlaget for fordelingsnøkkelen. Begrunnelsen er at slike inntekter ikke er relatert til selve banen.
- Også inntekter fra medlemskap uten spillerett ("passive" medlemskap, fjerne medlemskap eller lignende), altså medlemskap som ikke gir rett til fritt spill, *skal tas helt ut* av beregningene.
- "Vanlig" medlemskontingent må anses dels å være betaling "for å være medlem" i golfklubben og dels betaling for spill. Den delen som anses for å være betaling "for å være medlem" skal ut av beregningen på samme måte som såkalte passive medlemskap. Beløpet som skal trekkes ut vil være det samme som det koster å være passivt medlem. Med andre ord; - koster det f.eks kr 1500 å være passivt medlem, mens det koster kr 4000 å være aktivt medlem, skal kr 1500 trekkes ut av kr 4000. For en golfklubb som har 500 aktive medlemmer som årlig betaler kr 4000 i medlemskontingent hver, skal følgelig kr 750 000 av den totale årlige inntekten fra medlemskontingenter på kr 2 000 000 trekkes ut.
- Samme vurdering må gjøres for familiepriser/juniorpriser o.l, i den forstand at det er nødvendig å vurdere hva som er betaling for spill, og hva som er betaling for noe annet, f.eks medlemsblad. Vår erfaring er at i hvert fall kr 450-500 gjerne vil være betaling for annet enn spill.
- En sponsoravtale e.l vil gjerne omfatte reklameeksponering både på banen og f. eks gjennom annonser i medlemsblad. Reklameinntekter som gjelder annonsering i medlemsblad eller på golfklubbens hjemmesider eller lignende, er imidlertid ikke relatert til banen, og må derfor trekkes ut. Det vil kunne være vanskelig å vurdere hvor mye av vederlaget som er betaling for reklameeksponering på selve banen. Golfklubben må utøve et skjønn så godt det lar seg gjøre.

Etter at de av golfklubbens inntekter som ikke er relatert til omsetning på selve banen er trukket ut, sitter golfklubben igjen med de inntektene som er relevante for selve banen. Av disse må identifiseres andelen inntekter som er henholdsvis avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige:

- Avgiftspliktige inntekter er inntekter fra salg av reklametjenester, der reklamen eksponeres på banen, herunder ved inngangen til banen.
- Ikke-avgiftspliktig omsetning er den del av kontingenten som er vederlag for spillerettigheter, dessuten green-fee-inntekter, eventuelle tilskudd til oppføring/drift av banen, samt vederlag for sponsorturneringer.

Summen av avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige inntekter relatert til banen, er banens totalomsetning. Av totalomsetningen kan deretter andel avgiftspliktig omsetning regnes ut etter følgende formel:

$$P = ( A / (A+U)) \times 100$$

P = Prosentandel avgiftspliktig omsetning av total omsetning på banen. P tilsvarer fradragsrettens omfang.

A = Samlet avgiftspliktig omsetning på golfbanen isolert

U = Samlet ikke-avgiftspliktig omsetning på banen isolert

(A + U) = Samlet total omsetning på banen isolert

Spesielt i en oppføringsfase vil det være vanskelig for golfklubben å beregne en omsetningsbasert fordelingsnøkkel, i og med at anlegget da ennå ikke har "satt seg". Til grunn for beregningen bør da golfklubben legge de tallene som man har budsjettert med når banen har oppnådd "normal" drift.

### 3 ET BANESELSKAP OPPFØRER GOLFBANEN, FORESTÅR DRIFTEN AV DENNE, OG INNGÅR SAMARBEIDSAVTALE MED EN GOLFKLUBB

Et baneselskap oppfører golfbanen, forestår driften av denne og inngår en samarbeidsavtale med en golfklubb. Baneselskapet oppkrever vederlag for å spille golf direkte fra golfklubbens medlemmer, og fra green-fee spillere. Golfklubbens medlemmer betaler kontingent til klubben på vanlig måte. Det er baneselskapet som omsetter reklame ved anlegget.

I et slikt tilfelle vil baneselskapet oppnå forholdsmessig fradragsrett for banekostnadene *i hovedsak på samme vilkår som en golfklubb*. Det er likevel en forskjell ved at baneselskapet har rett og plikt til registrering i merverdiavgiftsmanntallet så snart den avgiftspliktige omsetningen overstiger kr 50 000, mens golfklubber først har rett og plikt til registrering når den avgiftspliktige omsetningen overstiger kr 140 000, jf punkt 2.2. b ovenfor.

Også fradragsrettens omfang vil i hovedsak være den samme som for golfklubber, likevel slik at baneselskapers *fradragsrett etter omstendighetene vil kunne bli noe lavere enn for golfklubber*. Begrunnelsen er at baneselskaper ikke på samme måte som golfklubber opererer med medlemskap uten spillerett, smln punkt 2.3 ovenfor.

### 4 UTLEIEMODELLEN

#### 4.1 Generelt om regelverket

Utleie av fast eiendom, som for eksempel utleie av golfbaner og klubbhus, er som hovedregel unntatt fra avgiftsplikt. Dette innebærer at en utleier av en golfbane, et klubbhus eller lignende - i praksis betegnet "baneselskap" - som hovedregel ikke skal beregne utgående merverdiavgift på leievederlaget. Til gjengjeld vil baneselskapet heller ikke ha fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader til oppføring av golfbanen og klubbhuset.

Etter forskrift nr 117 til merverdiavgiftsloven er det imidlertid på nærmere vilkår adgang til frivillig registrering i avgiftsmanntallet for utleie av bygg eller anlegg til bruk i *helt eller delvis* avgiftspliktig virksomhet.

Ved en frivillig registrering vil utleier ha *full fradragsrett* for inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene for de bygg og anlegg som omfattes av den frivillige registreringen. Til gjengjeld må utleier beregne utgående merverdiavgift på vederlag som oppkreves ved utleien.

Det har tidligere vært diskutert om det er adgang til å bli frivillig registrert etter forskrift nr 117 for utleie av *golfbaner som delvis er til bruk i avgiftspliktig reklamevirksomhet*. *Spørsmålet er ikke lenger tvilsomt*, all den tid Skattedirektoratet i en bindende forhåndsuttalelse publisert den 10. oktober 2005, la til grunn at et baneselskap kunne bli frivillig registrert for utleien av en golfbane til en golfklubb (BFU 37/05). Fra Skattedirektoratets egen sammenfatning av innholdet i den bindende forhåndsuttalelsen, hitsettes:

”Et aksjeselskap skal bygge en golfbane som skal leies ut til et datterselskap. Datterselskapet skal i tillegg til å stille banen til disposisjon for golfspill mot betaling, drive vareomsetning fra kiosk og proshop på eiendommen samt omsette rett til å disponere plass for reklame på golfbanen.

Skattedirektoratet fant med henvisning til Høyesteretts dom i Porthusetsaken og direktoratets fellesskriv til fylkesskattekontorene av 26. september 2005 at en registrering etter forskrift 6. juni 2001 nr. 573 om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven (Nr. 117) ville omfatte selve golfbanen med tilhørende treningsbane for utslag (driving range). Dette innebærer at utleier vil ha fradragsrett for inngående avgift på omkostninger med bygging av golfbanen ...”

#### 4.2 Nærmere om vilkårene for rett til frivillig registrering/fradragsrett

Følgende vilkår må være oppfylt for at et baneselskap skal ha rett til å bli frivillig registrert, for derigjennom å oppnå *full fradragsrett* for inngående merverdiavgift på kostnadene ved oppføring av golfbanen:

- a. Det må inngås *en skriftlig leieavtale* mellom baneselskapet og golfklubben
- b. Baneselskapets avgiftspliktige omsetning (”baneleien”) må, når anlegget er ferdig oppført, utgjøre minst kr 50 000 i løpet av en 12-måneders periode.
- c. Baneselskapet må oppkreve et ”næringsmessig” leievederlag

Videre er det et vilkår for at baneselskapet skal ha rett til å bli frivillig registrert, for derigjennom å oppnå full fradragsrett, at det oppkreves et næringsmessig leievederlag for utleien av banen. I kravet om næringsmessig leievederlag ligger at leievederlaget må settes så høyt at det er egnet til å gi baneselskapet en forsvarlig forrentning av investert kapital, i alle

fall på noe sikt. Leievederlaget må således på noe sikt dekke oppføringskostnadene, finansieringskostnadene, samt gi et bidrag til dekning av indirekte kostnader og fortjeneste.

Det kan på den annen side ikke være noe i veien for at leievederlaget settes lavt de første årene, før leievederlaget deretter økes etter at noen år er gått og ”anlegget har satt seg”. Idet golfklubben bare vil ha forholdsmessig fradragsrett for den inngående merverdiavgiften på baneleien, jf nedenfor, vil det være en fordel for golfklubben at leibeløpet settes så lavt som mulig i de første årene etter ferdigstillelse.

I bestemmelsene om tildeling av spillemidler opereres det med en levetid for golfbaner på 40 år. Det kan derfor synes naturlig å legge til grunn at leievederlaget må dekke oppføringskostnadene og finansieringskostnadene i løpet av 40 år, i tillegg til å gi et årlig bidrag til dekning av indirekte kostnader og fortjeneste.

d. Golfklubben må være registrert i avgiftsmanntallet

Et neste vilkår for frivillig registrering er at golfbanen leies ut til en leietaker som ”er registrert etter merverdiavgiftsloven”, jf § 1 første ledd i forskrift nr 117 til merverdiavgiftsloven. Det er således et vilkår for at baneselskapet skal kunne bli frivillig registrert at golfklubben blir registrert i avgiftsmanntallet.

Golfklubben anses som nevnt ovenfor som en ”allmennyttig forening” i relasjon til merverdiavgiftslovens bestemmelser, og det er en forutsetning for rett og plikt til registrering i avgiftsmanntallet at golfklubbens avgiftspliktige omsetning overstiger kr 140 000 i løpet av en 12-måneders periode.

Grunnlaget for registrering av golfklubben i avgiftsmanntallet vil f eks kunne være at Golfklubben omsetter reklametjenester, serveringstjenester, varer fra pro-shop mv. Et annet grunnlag for registrering av golfklubben i avgiftsmanntallet vil, som nevnt, kunne være at golfklubben driver fremutleie av serveringslokaler, pro-shop mv., og blir frivillig registrert for denne utleien, jf punkt 4.1 nedenfor.

e. Golfklubben må benytte golfbanen i avgiftspliktig (reklame-)virksomhet, smln punkt 2.2 ovenfor.

Det understrekes at det må være *golfklubben*, og ikke *baneselskapet*, som omsetter reklame på banen. Dersom det er baneselskapet som vil drive den avgiftspliktige reklamevirksomheten på banen, vil golfklubben ikke for noen del benytte banen i avgiftspliktig virksomhet. I så tilfelle vil baneselskapet ikke ha rett til å bli frivillig registrert for utleien av golfbanen til klubben. Baneselskapet vil i så tilfelle *ikke oppnå fradragsrett*.

Videre fremheves at det er en forutsetning for at baneselskapet skal oppnå **full fradragsrett** at baneselskapet **ikke for noen del omsetter rett til å spille golf**. Dersom baneselskapet f eks forbeholder seg inntektene fra green-fee spillere, vil baneselskapets fradragsrett for inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene bli redusert.

Det er et spørsmål hvorvidt eventuelle salg av andeler og lignende fra baneselskapet kan redusere fradragsrettens omfang på oppføringskostnadene. I praksis innebærer oftest kjøp av en slik andel at kjøperen gis en evigvarende eller tidsbegrenset spillerett på banen. Når andelen gir rett til en *evigvarende* spillerett, kan det etter vår oppfatning hevdes at nåverdien/den neddiskonterte verdien av andelen er kr 0, og at fradragsretten for oppføringskostnadene på banen derfor ikke påvirkes av andelssalget. Hvis andelen gir rett til en mer eller mindre *tidsbegrenset* spillerett, er risikoen stor for at avgiftsmyndighetene vil komme til at andelssalget må redusere baneselskapets fradragsrett. Derfor anbefaler vi sterkt at baneselskapet *ikke* omsetter andeler som nevnt, men at alt salg av andeler, spilleretter mv., forestås av golfklubben.

f. **Golfklubbens** avgiftspliktige omsetning må utgjøre minst 5 % av klubbens samlede omsetning

Etter § 1 tredje ledd i forskrift nr 117 til merverdiavgiftsloven er det endelig et vilkår for utleiers rett til frivillig registrering at leietakeren - helt eller delvis – ville hatt fradragsrett for inngående avgift på oppføringskostnadene dersom han selv hadde eid bygget eller anlegget.

Denne bestemmelsen må sees i sammenheng med ”ubetydelighetsregelen” i § 4 i forskrift nr 18 til merverdiavgiftsloven. Som det fremgår av punkt 2.2 ovenfor, ville det - dersom klubben selv hadde oppført banen - vært et vilkår for fradragsrett at golfklubbens avgiftspliktige omsetning hadde utgjort minst 5 % av golfklubbens samlede omsetning.

Som følge av bestemmelsene i § 1 tredje ledd i forskrift nr 117 til merverdiavgiftsloven gjelder dette vilkåret tilsvarende ved spørsmål om det er adgang for baneselskapet til å være frivillig registrert for utleien av banen til golfklubben.

Med andre ord; - det er et absolutt vilkår for at **baneselskapet** skal ha rett til frivillig registrering, for derigjennom å oppnå full fradragsrett for inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene for golfbanen, at **golfklubbens** avgiftspliktige omsetning utgjør minst 5 % av golfklubbens samlede omsetning.

g. Baneselskapet må søke om frivillig registrering i avgiftsmanntallet for utleie av banen.

For å bli frivillig registrert for utleien av golfbanen må baneselskapet sende søknad til sitt lokale fylkesskattekontor. Søknaden, vedlagt nødvendig dokumentasjon, må sendes fylkesskattekontoret **senest innen utløpet av den 2-måneders termin som leieforholdet trer i kraft**. For det tilfelle at registrering søkes senere, vil baneselskapet kunne *miste* retten til å fradragsføre inngående avgift på oppføringskostnader som er pådratt før den terminen hvor det søkes om frivillig registrering.

Vi gjør oppmerksom på at en ”ordinær registrering” av baneselskapet i avgiftsmanntallet, for eksempel for omsetning av golfutstyr eller serveringstjenester, *ikke er tilstrekkelig* for at



fradragsrett kan oppnås. **Baneselskaper må søke særskilt om frivillig registrering** for utleie av fast eiendom etter reglene i forskrift nr 117 til merverdiavgiftsloven.

Av likviditetsmessige hensyn bør registrering søkes så tidlig som mulig i oppføringsfasen. Hvordan baneselskapet kan bli såkalt ”forhåndsregistrert” i avgiftsmanntallet, behandles under punkt 6.1 nedenfor.

- a. Etter at baneselskapet er blitt registrert i avgiftsmanntallet, bør det søkes om tilbakegående avgiftsoppgjør, jf punkt 6.3 nedenfor. Et tilbakegående avgiftsoppgjør vil gi baneselskapet rett til tilbakebetaling av inngående merverdiavgift på oppføringskostnader pådratt før registreringsterminen.

#### 4.3 Tidsperspektivet: hvor lenge må baneselskapet beregne utgående merverdiavgift på baneleien?

Som det vil fremgå i punkt 4.4 nedenfor, vil golfklubben bare ha rett til forholdsmessig fradrag for den inngående merverdiavgiften på baneleien. Siden deler av den inngående merverdiavgiften på leien således vil utgjøre en endelig, løpende kostnad for golfklubben, oppstår det spørsmål om hvor lenge baneselskapet må beregne utgående merverdiavgift for ikke å miste fradragsretten for inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene mv.

Etter dagens regler er det krav om at den frivillige registreringen opprettholdes, dvs at baneselskapet beregner utgående merverdiavgift, i minst 3 år etter ferdigstillelsen av golfbanen. ***Ved evt opphør av registreringen før 3 år er gått, vil baneselskapet ha plikt til å tilbakebetale all inngående merverdiavgift som er fradragsført i forbindelse med oppføringen.***

Etter at 3 år er gått, kan den frivillige registreringen opphøre uten plikt til tilbakebetaling av merverdiavgift. For golfklubben vil dette være en fordel, siden golfklubben da ikke lenger vil bli belastet med ikke-fradragsberettiget inngående merverdiavgift på leien.

Dagens ”3-års bruksendingsregler” er foreslått erstattet med såkalte ”10- års justeringsregler”, hvor opphør av den frivillige registreringen i løpet av de første 10 årene etter registrering skal medføre plikt til *forholdsmessig tilbakebetaling* av fradragsført inngående merverdiavgift. Det er ikke avklart hvorvidt, og eventuelt fra hvilket tidspunkt, det vil bli innført 10-års justeringsregler. Det er dessuten under enhver omstendighet usikkert hvorvidt evt nye regler vil gi virkning på bygg og anlegg som allerede er under oppføring/er ferdig oppført når reglene trer i kraft.

#### 4.4 Golfklubbens behandling av inngående avgift på baneleien

Som nevnt vil baneselskapet ha plikt til å beregne utgående merverdiavgift på baneleien dersom selskapet blir frivillig registrert for utleien av golfbanen, for derigjennom å oppnå fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Siden golfklubben vil benytte golfbanen delvis i avgiftspliktig virksomhet med omsetning av reklametjenester og delvis i ikke-avgiftspliktig virksomhet med omsetning av rett til å spille golf, vil golfklubben bare ha *forholdsmessig fradragsrett* for den inngående merverdiavgift på baneleien, dvs at en andel av den inngående merverdiavgiften på baneleien vil utgjøre en løpende, endelig kostnad for golfklubben.

Omfanget av fradragsretten er imidlertid fortsatt omtvistet, og det vises til den nærmere redegjørelsen under punkt 2.3. Det som der er anført vedrørende golfklubbens fradragsrett for inngående avgift på oppføringskostnader, gjelder tilsvarende for golfklubbens fradragsrett for inngående avgift på baneleien. Mens vi mener at det på bakgrunn av forvaltningspraksis kan argumenteres for at golfklubben har rett til 50 % fradrag for inngående avgift på baneleien, legger avgiftsmyndighetene inntil videre til grunn at det skal benyttes en omsetningsbasert fordelingsnøkkel ved fordelingen av inngående avgift. Som nevnt er det bare omsetning som er henførbart til selve banen som skal regnes med, jf redegjørelsen i punkt 2.3 for hvordan denne fordelingsnøkkelen skal beregnes.

#### 4.5 Plassering av ansatte: oppgavefordelingen mellom golfklubb og baneselskap

For det tilfelle at det er et behov for å ha en eller flere ansatte i golfvirksomheten, for eksempel banemannskaper, ansatte til å utføre administrative oppgaver eller lignende, bør golfklubben ha arbeidsgiveransvaret for disse. Dersom det er baneselskapet som har arbeidsgiveransvaret og som betaler ut lønn, som igjen refunderes helt eller delvis av golfklubben, vil baneselskapet kunne anses å omsette avgiftspliktige tjenester til golfklubben. Baneselskapet vil da risikere å måtte oppkreve merverdiavgift på vederlaget/kostnadsrefusjonen som oppkreves fra golfklubben. Golfklubben vil bare ha delvis fradragsrett for denne avgiften.

Dersom banemannskapene, administrativt personale mv derimot *ansettes i golfklubben*, vil det *ikke påløpe merverdiavgift*.

## 5 MULIGHETER FOR FRADRAGSRETT VED OPPFØRING AV KLUBBHUS

Ved oppføring av klubbhus vil det, med enkelte unntak, jf nedenfor, regelmessig være av mindre økonomisk betydning hvilken organisasjonsform som velges. I punkt 5.1 og 5.2 nedenfor gjennomgås likevel de avgiftsmessige konsekvensene henholdsvis dersom golfklubben selv forestår oppføringen av klubbhuset og dersom baneselskapet oppfører dette, for deretter å leie det ut til golfklubben eller andre.

### 5.1 Golfklubben forestår selv oppføring og drift av klubbhuset

Hvorvidt, og eventuelt i hvilken utstrekning, golfklubben vil oppnå fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnadene ved oppføring, vedlikehold etc 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 av klubbhuset i den utstrekning de ulike arealene faktisk er til bruk i avgiftspliktig virksomhet.

### **Serveringslokaler**

Golfklubben vil ha *full fradragsrett* for inngående merverdiavgift på kostnadene ved oppføring av serveringslokaler golfklubben vil benytte i egen avgiftspliktig serveringsvirksomhet.

Det gjøres likevel oppmerksom på at dersom golfklubben f.eks. også skulle benytte serveringslokalene til grønt-kort kurs, vil fradragsrettens omfang bli redusert. Begrunnelsen er at lokalene i så tilfelle delvis vil bli benyttet i virksomhet som er unntatt fra avgiftsplikt (undervisning er unntatt fra avgiftsplikt). Hvor stor reduksjonen i fradragsretten eventuelt vil bli vil måtte bero på de konkrete omstendigheter.

Dersom golfklubben ikke selv skal benytte serveringslokalene, men i stedet skal leie ut disse til en serveringsvirksomhet, vil golfklubben oppnå full fradragsrett for serveringslokalene gjennom en frivillig registrering for utleien av serveringslokalene. I pkt. 3.2 ovenfor ble det redegjort for vilkårene for rett til frivillig registrering av et baneselskap som skal leie ut en golfbane til en golfklubb. Med unntak for at den såkalte "registreringsgrensen" for en golfklubb ikke er kr 50 000, men kr 140 000, gjelder vilkårene tilsvarende for golfklubbens frivillige registrering for utleie av lokaler til bruk i avgiftspliktig (serverings-)virksomhet.

Også dersom serveringslokalene leies ut vil fradragsretten bli redusert dersom golfklubben benytter lokalene i egen undervisningsvirksomhet ("grønt-kort kurs").

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. Golfklubben vil dermed oppnå full fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnadene ved oppføring også av disse arealene.

Vi gjør oppmerksom på at det er et vilkår for rett til frivillig registrering for utleien av serveringslokalene, at golfklubben oppkrever et næringsmessig leievederlag. Vilåret innebærer for eksempel at golfklubben ikke vil oppnå fradragsrett dersom klubben ikke oppkrever leie i det hele tatt fra serveringsvirksomheten som skal benytte lokalene.

På den annen side kommer ikke den i punkt 2.2 beskrevne "ubetydelighetsregelen" til anvendelse dersom serveringslokalene utelukkende benyttes i avgiftspliktig serveringsvirksomhet, det være seg om det er klubben selv eller andre som skal drive serveringsvirksomheten i lokalene.

### **Lokaler til bruk for pro-shop**

Golfklubben vil som utgangspunkt ha *full fradragsrett* for inngående merverdiavgift på kostnadene ved oppføring av lokaler klubben vil benytte i egen avgiftspliktig virksomhet med omsetning av golfutstyr ("pro-shop").

Det gjøres likevel oppmerksom på at dersom golfklubben f.eks. også skulle benytte pro-shop til omsetning av green-fee billetter, vil fradragsrettens omfang bli redusert. Hvor stor denne reduksjonen eventuelt vil bli, vil måtte bero på de konkrete omstendigheter.

Også dersom golfklubben ikke selv skal drive pro-shop, men i stedet leier ut lokalene til andre som skal benytte lokalene i virksomhet med omsetning av golfutstyr, vil golfklubben oppnå *full fradragsrett*. Fradragsrett oppnås i slike tilfeller ved at golfklubben søker om frivillig registrering for utleien av pro-shop.

Også for pro-shop er det et vilkår for rett til frivillig registrering, og dermed for fradragsrett for inngående merverdiavgift, at golfklubben oppkrever et næringsmessig leievederlag, jf. punkt 3.2 ovenfor. På samme måte som for serveringslokaler, kommer heller ikke for pro-shop den såkalte ubetydelighetsregelen til anvendelse dersom lokalene utelukkende er til bruk i avgiftspliktig virksomhet med omsetning av golfutstyr.

### **Lokaler som utelukkende benyttes til undervisning**

Golfklubben vil ikke ha fradragsrett for lokaler som utelukkende benyttes til undervisning (f.eks. grønt-kort kurs).

### **Lokaler som benyttes til administrasjon av golfklubben**

Lokaler til bruk for administrasjon av golfklubben vil anses som en fellesanskaffelse dersom golfklubben både har avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig omsetning. Golfklubben vil derfor ha *forholdsmessig fradragsrett* for inngående merverdiavgift på kostnadene ved oppføring av disse lokalene. Det synes nærliggende å benytte en omsetningsbasert nøkkel ved fordelingen. I *denne* omsetningsbaserte fordelingsnøkkelen er det klubbens *totale* avgiftspliktige omsetning som sees i forhold til golfklubbens *totalomsetning*, i motsetning til hva som er tilfelle for den omsetningsbaserte fordelingsnøkkelen som benyttes ved fordeling av inngående avgift ved oppføring mv. av banen, jf. punkt 2.3.

Det er en forutsetning for å oppnå fradragsrett for administrasjonslokalene at golfklubbens avgiftspliktige omsetning utgjør minst 5 % av klubbens samlede omsetning.

### **Fellesarealer som ganger, inngangsparti, utearealer etc**

I tillegg til lokaler som brukes som beskrevet ovenfor, er det i klubbhuset også gjerne 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 anskaffelsenes antatte faktiske bruk i de deler av virksomheten som er avgiftspliktig.

Det vil ofte være vanskelig å ”måle” den faktiske bruken av inngangspartiet og gangene i klubbhuset til de forskjellige formål. Golfklubben vil da kunne benytte en arealbasert fordelingsnøkkel ved fradragsføring av inngående merverdiavgift på kostnadene ved oppføring av disse arealene.

I så tilfelle vil fordelingsnøgkelen kunne utarbeides 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. Forutsetningen her er at kvadratmeterprisen er noenlunde jevnt fordelt på de forskjellige typer arealer.

Det er en forutsetning for forholdsmessig fradrag at golfklubbens avgiftspliktige omsetning utgjør minst 5 % av klubbens samlede omsetning.

## 5.2 Utleiemodellen

### 5.2.1 Fradragsrett for inngående merverdiavgift på oppføringskostnader

I en utleiemodell vil baneselskapet leie ut klubbhuset til golfklubben. Baneselskapet vil i så fall kunne bli frivillig registrert, for derigjennom å oppnå full fradragsrett for inngående merverdiavgift, for følgende deler av klubbhuset:

- Lokaler golfklubben selv vil benytte i utelukkende avgiftspliktig virksomhet. Dette vil f eks gjelde serveringslokaler og pro-shop.
- Lokaler golfklubben selv vil benytte i delvis avgiftspliktig virksomhet, som f eks kontorlokaler mv.
- Lokaler golfklubben evt vil fremleie til andre som vil bruke lokalene i helt eller delvis avgiftspliktig virksomhet.

De nærmere vilkår for frivillig registrering ble det redegjort for i punkt 4.2 ovenfor.

Dersom golfklubben skal fremutleie deler av klubbhuset, er det et vilkår for at baneselskapet skal ha fradragsrett at golfklubben blir frivillig registrert for fremleien. Vi understreker i denne forbindelse at det ikke er tilstrekkelig at golfklubben er registrert i avgiftsmanntalet f eks for omsetning av reklametjenester. For at baneselskapet ikke skal miste fradragsretten på oppføringskostnadene for lokaler som golfklubben leier ut videre til andre, er det et vilkår at også golfklubben *blir frivillig registrert for utleien etter forskrift nr 117 til merverdiavgiftsloven.*

Som nevnt er det et vilkår for frivillig registrering at leietakeren - helt eller delvis – ville hatt fradragsrett dersom han selv hadde eid bygget eller anlegget. I herværende tilfelle innebærer dette at baneselskapet ikke vil ha fradragsrett for inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene for lokaler golfklubben, eller noen lokalene fremleies til, utelukkende vil benytte til ikke-avgiftspliktige formål, som f eks undervisning, administrasjon av golfklubbens idrettslige aktiviteter mv.

Dersom golfklubben benytter de aktuelle lokalene dels i avgiftspliktig og dels i ikke-avgiftspliktig virksomhet, vil det på den annen side være adgang for baneselskapet til å være frivillig registrert for utleien, for derigjennom å oppnå fradragsrett for inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene. Baneselskapet vil til gjengjeld måtte beregne utgående merverdiavgift på hele leien for lokalene.

### 5.2.2 Golfklubbens avgiftsmessig behandling av husleien

Golfklubben vil ha *full* fradragsrett for inngående merverdiavgift på leievederlag for lokaler som *utelukkende* er til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Dette vil typisk være lokaler til servering og pro-shop. Dette gjelder enten golfklubben vil utøve den avgiftspliktige virksomheten i disse lokalene selv, eller om golfklubben vil leie ut lokalene til andre som fullt ut vil drive avgiftspliktig virksomhet i lokalene.

Dersom golfklubben leier ut lokalene til andre, f eks til en restauratør, må som nevnt også golfklubben søke om frivillig registrering etter forskrift nr 117 til merverdiavgiftsloven for å oppnå fradragsrett for inngående merverdiavgift. Golfklubbens leietaker vil på sin side ha fradragsrett for den inngående avgiften på leien golfklubben vil oppkreve.

Golfklubben vil på den annen side bare ha *forholdsmessig fradragsrett* for inngående merverdiavgift på leie for lokaler som golfklubben bruker både i avgiftspliktig og i ikke-avgiftspliktig virksomhet. Dette vil typisk kunne gjelde lokaler til bruk for administrasjon av klubben, møterom som benyttes til både møtevirksomhet og kursvirksomhet mv.

Ved fradragføring av inngående avgift på leie for slike lokaler synes det nærliggende å benytte en omsetningsbasert nøkkel, dvs at det foretas en fordeling på bakgrunn av golfklubbens totale avgiftspliktige omsetning sett i forhold til golfklubbens totale inntekter. Det samme gjelder for eventuelle fellesarealer i klubbhuset, som f eks arealer som inngangsparti, ganger, utarealer m.v.

Siden golfklubben bare vil ha delvis fradragsrett for inngående avgift på lokaleleien, bør det vurderes å ta lokalene ut av den frivillige registreringen når minst 3 år, evt når minst 10 år, er gått etter ferdigstillelsen av lokalene, jf punkt 4.3 ovenfor.

## 6 MULIGHETER FOR Å BEDRE LIKVIDITETEN I OPPFØRINGSFASEN - FORHÅNDSREGISTRERING, TILBAKEGÅENDE AVGIFTSOPPGJØR OG KORTERE AVGIFTSTERMINER

### 6.1 Forhåndsregistrering

#### 6.1.1 Generelt

Som utgangspunkt er det et vilkår for rett til registrering i avgiftsmanntallet, og derfor en forutsetning for å kunne fradragføre inngående merverdiavgift, at den såkalte ”registreringsgrensen” er nådd (den avgiftspliktige omsetningen må overstige kr 50 000 i løpet av 12-måneders periode for ”næringsdrivende”, og kr 140 000 for ”veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner”).

Det er imidlertid på nærmere vilkår adgang til såkalt ”forhåndsregistrering” i avgiftsmanntallet. En forhåndsregistrering innebærer at det kan søkes om registrering, og - ikke minst – oppnå fradragrett for inngående merverdiavgift, *før registreringsgrensen er nådd*.

Selv om en næringsdrivende blir forhåndsregistrert, og derigjennom kan fradragføre inngående merverdiavgift etter hvert som denne påløper i oppføringsfasen, oppstår den korresponderende plikten til å beregne utgående merverdiavgift *først på det fremtidige tidspunkt hvor omsetningen er i gang*, i vårt tilfelle når golfbanen er ferdigstilt, og leieforholdet er trådt i kraft, eller virksomheten er i gang med å omsette reklame, varer fra restaurant og pro-shop etc.

Forhåndsregistrering kan skje både der golfklubben/et baneselskap selv både fører opp og drifter banen/klubbhuset og der ”utleiemodellen” benyttes. Formålet i begge tilfeller er å oppnå fradragrett for oppføringskostnader på et så tidlig tidspunkt som mulig.

#### 6.1.2 Vilkår for forhåndsregistrering av golfklubber/baneselskap som skal benytte banen selv

Følgende vilkår må være oppfylt for at golfklubben skal ha rett til forhåndsregistrering i avgiftsmanntallet:

- Golfklubben må ha foretatt ”betydelige anskaffelser”. Med ”betydelige anskaffelser” menes at det må være foretatt anskaffelser for minst kr 250 000, inklusive merverdiavgift. Det tas kun hensyn til anskaffelser som er merverdiavgiftspliktige.
- Det må fremstå som overveiende sannsynlig at golfklubben - når normal drift foreligger - vil ha en omsetning som ligger godt over registreringsgrensen og at aktiviteten blir drevet i næring. Det stilles som hovedregel krav til klar sannsynlighetsovervekt for at virksomheten kommer i gang som forutsatt. I denne sammenheng kan det legges vekt på at långivere har satset store beløp på virksomheten, at det offentlige har ytt tilskudd mv.

- Tidsperioden fra søknad om forhåndsregistrering kommer inn til registreringsgrensen forventes nådd, må ikke være mindre enn fire måneder.

### 6.1.3 Utleiemodellen: vilkår for forhåndsregistrering av baneselskapet

Også for et baneselskap som fører opp et golfanlegge med hensikt å leie ut det ferdige anlegget til en golfklubb, betinger forhåndsregistrering at det må være foretatt ”betydelige anskaffelser”, at det fremstår som ”overveiende sannsynlig” at virksomheten når normal drift foreligger vil være registrerings- og avgiftspliktig og at tidsperioden fra søknad om forhåndsregistrering kommer inn til registreringsgrensen forventes nådd, ikke må være mindre enn fire måneder. For baneselskapet gjelder dessuten to ytterligere vilkår:

- Det må være inngått avtale med golfklubben om utleie av golfbanen. Vi gjør i denne forbindelse oppmerksom på at det ikke er noe i veien for at det inngås en ”minimumsavtale” mellom baneselskapet og golfklubben på et så tidlig tidspunkt som mulig av hensyn til reglene om forhåndsregistrering, mens man avventer noe med utformingen av en mer detaljert avtale mellom partene.
- Endelig er det som utgangspunkt et vilkår for rett til forhåndsregistrering at leietakeren, dvs golfklubben, er registrert i avgiftsmanntallet. I tilfeller hvor leietakeren ved kontraktsinngåelsen ikke er registrert fordi han ennå ikke har startet opp sin avgiftspliktige virksomhet, men det fremstår som overveiende sannsynlig at registreringsvilkårene vil oppfylles innen kort tid *etter overtakelsen av leieobjektet*, er det i administrativ praksis lagt til grunn at leietakers manglende registrering ikke er til hinder for utleiers rett til forhåndsregistrering.

De samme vilkårene gjelder selvfølgelig også for *golfklubber* som søker forhåndsregistrering etter forskrift nr 117 for utleie av lokaler i klubbhuset til restauratør, pro-shop eller lignende.

Av likviditetsmessige hensyn vil vi anbefale at det så fort som mulig inngås kontrakt mellom baneselskapet og golfklubben om utleie av banen, før baneselskapet deretter søker om forhåndsregistrering i avgiftsmanntallet.

## 6.2 Kortere avgiftsterminer

Ved registrering i avgiftsmanntallet, det være seg ved en forhåndsregistrering eller en ordinær registrering, er hovedregelen at det skal sendes inn omsetningsoppgaver annen hver måned. Dersom man regelmessig har mer inngående enn utgående merverdiavgift, som golfklubben eller baneselskapet typisk vil ha under en oppføringsfase, vil det imidlertid være adgang til å søke om kortere avgiftsterminer, f eks månedlige avgiftsterminer.

Muligheten til å søke om kortere terminer bør kombineres med adgangen til å sende inn omsetningsoppgaver dagen etter utløpet av angjeldende avgiftstermin, i stedet for å vente med



innsendelsen først når fristen for innlevering løper ut. Avgiftsmyndighetene har plikt til å utbetale merverdiavgift til gode innen 21 dager etter omsetningsoppgaven ble mottatt.

Ved eventuell forsinket utbetaling vil golfklubben/baneselskapet ha krav på renter, som p.t. er 6 % pa.

### 6.3 Tilbakegående avgiftsoppgjør

Når registrering i avgiftsmanntallet skjer, det være seg en ordinær registrering eller en forhåndsregistrering, kan det søkes om et såkalt ”tilbakegående avgiftsoppgjør”; tilbakebetaling av inngående merverdiavgift som den (forhånds-)registrerte har pådratt seg før registreringsterminen.

## 7 ORGANISASJONSFORMENS BETYDNING FOR MULIGHETENE TIL Å MOTTA SPILLEMIDLER

Gitt at vilkårene for øvrig oppfylles, vil valg av organisasjonsform ikke påvirke mulighetene for at spillemidler kan oppnås.

Det fremheves likevel i denne forbindelse at det – ved bruk av utleiemodellen - er **fullt mulig å oppnå full fradragsrett for inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene, og samtidig motta spillemidler.**

Det gjøres imidlertid oppmerksom på det grunnleggende prinsipp om at tilskudd av spillemidler ikke skal danne grunnlag for fortjenestebaserte eierformer, eller omdannes til fortjeneste for private eiere. For at baneselskapet skal ha rett til å bli tildelt spillemidler, kreves det derfor at selskapets vedtekter oppfyller nærmere angitte vilkår:

- Baneselskapet må ha et ikke-økonomisk formål
- Mer enn 50 % av aksjene i baneselskapet skal ved stiftelsen og til enhver tid være eiet og/eller kontrollert av idrettslag/organisasjonsledd i NIF og/eller kommuner/fylkeskommuner.
- Eventuelt overskudd skal anvendes for golfformål.
- Det skal ikke utbetales utbytte fra baneselskapet.
- Ved oppløsning/avvikling av selskapet skal selskapets eiendeler tilfalle golfformålet.
- Aksjeloven krever at majoriteten av selskapets styremedlemmer velges av generalforsamlingen. Kultur- og kirkedepartementet krever at de øvrige styremedlemmer velges av idretten/det offentlige.
- Vedtektene i baneselskapet skal forhåndsgodkjennes av Kultur- og kirkedepartementet.

Disse vilkårene er tatt inn i et utkast til standardvedtekter som er utarbeidet av Kultur- og kirkedepartementet. Utkastet kan lastes ned fra departementets hjemmesider på Internett.

Også en eventuell avtale mellom baneselskapet og en grunneier om leie av grunn, skal godkjennes av departementet før det gis spillemidler. Det må antas å gå en grense for hvor høy grunnleie grunneieren kan kreve for at baneselskapet ikke skal miste mulighetene til å motta spillemidler.

På den annen side er det ikke uten videre til hinder for rett til spillemidler at en grunneier har **økonomisk utbytte** av golfanlegget på andre måter. Dersom grunneier yter visse tjenester i tillegg til selve grunnleien, f. eks greenkeeper-tjenester, antar vi at grunneier må kunne betinge seg det samme vederlaget som andre aktører i det samme markedet ville krevd, uten at retten til tilskudd går tapt.

Spillemidler forutsetter etter dette at anlegg som gis støtte bare i begrenset utstrekning kan nyttes til økonomiske formål **i form av å gi utbytte for private eiere**. Golfvirksomhetene må derfor veie de økonomiske fordelene ved å motta spillemidler opp mot begrensningene spillemidlene samtidig innebærer.

## VEDLEGG

### AVGIFTSBESPARELSE VED BRUK AV UMLEIEMODELLEN - EKSEMPEL

- Det skal anlegges en 18-hullsbane
- Oppføringskostnader: kr 30 000 000, med tillegg av mva på kr 7 500 000, dvs til sammen kr 37 500 000.
- For å oppfylle merverdiavgiftslovens krav til næringsmessig utleie, oppkrever baneselskapet årlig baneleie på kr 1 515 000, med tillegg av merverdiavgift på kr 378 750. Baneleien er beregnet på følgende måte:
  - Oppføringskostnad/ 40 års nedbetalingstid x (NIBOR +1,5%)
- Golfklubben skal omsette reklame, og vil som følge av dette ha fradragsrett for 10% av den inngående merverdiavgiften på baneleien
- Med ”tradisjonell modell” menes:
  - at golfklubben oppfører golfbanen selv, og/eller
  - at et aksjeselskap oppfører banen og driver denne selv, mens det ”bare” inngås en samarbeidsavtale med golfklubben

I eksemplet er avgiftsbesparselsen beregnet både ut fra en forutsetning om at baneselskapet må beregne merverdiavgift på baneleien i 3 år, og at baneselskapet må beregne merverdiavgift på leien i 10 år, jf punkt 3.3 ovenfor.

	MVA på oppføringskostnader	Fradragsberettiget mva på oppføringskostnader	Ikke-fradragsberettiget mva på oppføringskostnader	Mva på baneleie	Ikke-fradragsberettiget mva på baneleie	Samlet avgiftsbelastning
Trad. modell	7 500 000	750 000	6 750 000	0	0	<b>6 750 000</b>
Utleie modell (3 år)	7 500 000	7 500 000	0	1136250	113625	<b>1 022 625</b>
Utleie modell (10 år)	7 500 000	7 500 000	0	3787500	378750	<b>3 408 750</b>

Samlet besparelse ved bruk av utleiemodellen dersom det beregnes merverdiavgift på leien i 3 år:

**Kr 5 727 375**

Samlet besparelse ved bruk av utleiemodellen dersom det beregnes merverdiavgift på leien i 10 år:

**Kr 3 341 250**

Det vil kunne være naturlig at baneleien er lavere de første årene inntil banen "har satt seg". I eksemplet nedenfor er det for enkelhets skyld lagt til grunn at leibeløpet er det samme i alle årene. Dersom leibeløpet er lavere i de første årene, vil avgiftsbetjeningen ved bruk av utleiemodellen være *enda høyere* enn det som fremgår av eksemplet nedenfor.