



Norges Golf forbund –  
Veileder i merverdiavgift  
*Juli 2010*

# Innholdsfortegnelse

<b>1.</b>	<b>Innledning</b> .....	<b>4</b>
<b>2.</b>	<b>Merverdiavgift for golfklubber - de store linjene</b> .....	<b>4</b>
<b>3.</b>	<b>“Vare- og tjenestekompensasjonsordningen”</b> .....	<b>6</b>
3.1	Innledning – hva er “kompensasjon”?	6
3.2	Hvem har rett til kompensasjon?	6
3.3	Hvilke avgiftsbeløp kan golfklubber kreve kompensert?.....	6
3.3.1	Generelt.....	6
3.3.2	“Sum kostnader” i resultatregnskapet utgjør utgangspunktet for beregning av kompensasjonsberettigede “driftskostnader” .....	7
3.3.3	Finanskostnader må trekkes ut av “Sum kostnader” i resultatregnskapet .....	7
3.3.4	Særlig om anskaffelser knyttet til fast eiendom .....	7
3.3.5	Særlig om anskaffelser av maskiner mv .....	9
3.4	Hvordan skal golfklubber gå frem ved søknad om kompensasjon? .....	10
3.5	Særlig om aksjeselskapers rett til kompensasjon .....	10
3.5.1	Hvilke aksjeselskaper har rett til kompensasjon? .....	10
3.5.2	Hvilke kostnader kan aksjeselskaper kreve kompensert? .....	11
3.5.3	Hvordan skal aksjeselskaper gå frem ved søknad om kompensasjon? .....	11
3.6	Noen avsluttende kommentarer .....	11
<b>4.</b>	<b>Kompensasjon av merverdiavgift ved bygging av idrettsanlegg</b> .....	<b>12</b>
4.1	Innledning – generelt om ordningen .....	12
4.2	Hvem har rett til anleggskompensasjon? .....	12
4.3	Hvilke kostnader kan det søkes anleggskompensasjon for? .....	12
4.4	Fremgangsmåten ved søknad om anleggskompensasjon .....	13
4.5	Bindingstid på 10 år.....	13
<b>5.</b>	<b>Golfklubbers fradragsrett for merverdiavgift– en oppdatering</b> .....	<b>13</b>
5.1	Innledning.....	13
5.2	For hvilke kostnader kan det gjøres fradrag, hvor mye fradrag kan kreves på “banekostnadene”, hvor langt tilbake i tid kan fradrag kreves?.....	14
5.2.1	For hvilke kostnader kan det gjøres fradrag? s.....	14
5.2.2	Hvor mye fradrag kan kreves på banekostnadene? .....	14
5.2.3	Hvor langt tilbake i tid kan fradrag kreves?.....	15
<b>6.</b>	<b>Generelle endringer i avgiftsreglene av særlig betydning for golfklubbene</b> .	<b>15</b>
6.1	Innledning.....	15
6.2	Ny merverdiavgiftslov og forskrift – teknisk revisjon .....	15
6.3	Økt risiko for tapt fradragsrett ved feil i faktura fra leverandør .....	15
6.3.1	Innledning.....	15
6.3.2	Bokføringsforskriftens krav til fakturaens innhold .....	16
6.3.3	Risiko for tapt fradragsrett dersom bokstavene “MVA” mangler .....	16
6.3.4	Risiko for tapt fradragsrett dersom bokstavene “mva” er inntatt før organisasjonsnummeret og dessuten er skrevet med små, og ikke store, bokstaver .	16
6.4	Vilkår for fradragsrett at betaling skjer via bank.....	17
6.5	Justeringsreglene .....	17
6.5.1	Innledning.....	17
6.5.2	Justeringsreglene “i et nøtteskall” .....	17
6.5.3	I hvilke tilfeller skal justering skje? .....	18
<b>7.</b>	<b>Kort om optimalisering av fradragsrett ved oppføring, utvidelser mv av golfanlegg</b>	<b>19</b>

<b>8.</b>	<b>Avgiftshåndteringen i praksis.....</b>	<b>20</b>
-----------	---	-----------

# 1. Innledning



Det har i de senere årene både vært foreslått og gjennomført endringer i avgiftsregler som er av stor økonomisk betydning for golfklubbene. I tillegg har et antall spørsmål knyttet til hvor stor fradragsrett en golfklubb har på sine avgiftsbelagte kostnader blitt behandlet – og til dels løst – henholdsvis i Klagenemnda for merverdiavgift og for domstolene. Endelig har det nylig (i juni 2010) blitt innført to nye ordninger som gir golfklubber rett til kompensasjon for - i alle fall deler av - merverdiavgiften de har pådratt seg.

I denne veilederen, som er utarbeidet av Deloitte på oppdrag fra Norges Golf forbund, gis en oppsummering av hva som er status vedrørende merverdiavgift for golfklubber.

Ta gjerne kontakt med Deloitte v/ Alexander With, på e-post [awith@deloitte.no](mailto:awith@deloitte.no), eller mobiltelefon 98 20 68 69, ved eventuelle spørsmål eller kommentarer.

## 2. Merverdiavgift for golfklubber - de store linjene

Det har i lengre tid vært vurdert hvorvidt det skal innføres avgiftsplikt, blant annet, på retten til å utøve idrettsaktiviteter, herunder avgiftsplikt på vederlag for retten til å spille golf. Et slikt regelverk ville som utgangspunkt innebære plikt til beregning av 8% merverdiavgift på de deler av medlemskontingenten som må anses som vederlag for retten til å spille golf, på spilleavgifter, på greenfee, driving range etc. Til gjengjeld ville golfklubbene som utgangspunkt oppnådd fradragsrett for all merverdiavgift på sine avgiftsbelagte kostnader knyttet til oppføring, drift, vedlikehold mv av golfbaner.

I siste runde med forslag til endringer av avgiftsreglene innenfor idrett og kultur ble det imidlertid lagt opp til at idrettslag, herunder golfklubbene, eventuelt skulle skjermes fra avgiftsplikt, dvs at bare kommersielle aktører innenfor idretten skulle bli pliktige til å beregne merverdiavgift på sine inntekter.

Som følge av til dels massiv motstand fra både idretts- og kultursektoren, har de tidligere fremlagte forslagene til lovendringer i all hovedsak blitt trukket. I all hovedsak innebærer dette at de av *merverdiavgiftslovens bestemmelser* som er særlig innrettet mot idrett, herunder golfspporten, *er som før*. Golfklubbene skal derfor heller ikke for fremtiden beregne avgift på spilleavgifter, på greenfee, driving range etc. Til gjengjeld vil golfklubbene på samme måte som før - ikke, eller i beste fall bare i noen utstrekning - ha fradragsrett for merverdiavgift på kostnader til oppføring, drift mv av golfbanene. Dette innebærer at de nokså kompliserte reglene om hvordan beregne golfklubbers rett til forholdsmessig fradrag for merverdiavgift, videreføres.

Hva gjelder større anskaffelser som oppføring, utvidelser etc, vil det imidlertid også for fremtiden kunne være mulig å optimalisere fradragsretten gjennom bruk av den såkalte "utleiemodellen", dvs gjennom opprettelse av et baneselskap som forestår byggearbeidene, for så å leie ut den ferdige utbygde banen til golfklubben, se nærmere om utleiemodellen i punkt 7 nedenfor. Som følge av innføringen av den generelle kompensasjonsordningen, jf punkt 3 nedenfor, har fordelene med en "utleiemodell" endog blitt større enn tidligere.

Også på samme måte som før, vil golfklubber fortsatt ha plikt til å beregne avgift på reklamesalg, av omsetning fra pro shop, kafé /restaurant etc.

Det er i de senere år gjort et antall endringer i merverdiavgiftsloven av generell karakter, dvs endringer som har betydning for alle som i større eller mindre grad har avgiftspliktig omsetning, herunder for golfklubber. En sammenfatning av slike endringer gis i kapittel 6 nedenfor.

Mens de av merverdiavgiftslovens bestemmelser som er særlig innrettet mot idrett i all hovedsak er som før, er det vedtatt store endringer i reglene om, blant annet, idrettslags

rett til *kompensasjon av merverdiavgift*. Etter den tidligere ordningen, som nå er bortfalt, ble det bare innrømmet kompensasjon av merverdiavgift på såkalte "nye avgiftspliktige tjenester", dvs tjenester som ble avgiftspliktige gjennom Merverdiavgiftsreformen av 2001 (porto, regnskapsføring, revisjon mv).

Til erstatning for den tidligere - nokså begrensede – kompensasjonsordningen, er det for idrettens del innført to nye kompensasjonsordninger:

1. Kompensasjon av merverdiavgift på generelle driftskostnader mv
2. Kompensasjon for merverdiavgift ved bygging av idrettsanlegg

De to kompensasjonsordningene behandles nærmere i henholdsvis kapittel 3 og 4 nedenfor.

## 3. ”Vare- og tjenestekompensasjonsordningen”



### 3.1 Innledning – hva er ”kompensasjon”?

Ordningen med kompensasjon av merverdiavgift på generelle driftskostnader mv., - i praksis gjerne betegnet ”vare- og tjenestekompensasjonsordningen - er en *tilskuddsordning* som skal gi kompensasjon for merverdiavgift som, blant annet, golfklubber pådrar seg. At det er tale om en ren tilskuddsordning kommer til uttrykk gjennom at det gis kompensasjon *uten at det samtidig foreligger en korresponderende plikt til beregning av merverdiavgift på en golfklubbes inntekter*. Fra en prinsipiell synsvinkel er det derfor mer gunstig for golfklubber å få tilbake sine avgiftskostnader gjennom en ordning med kompensasjon enn å få avgiften tilbake gjennom merverdiavgiftslovens bestemmelser om rett til fradrag for merverdiavgift på kostnader til bruk i avgiftspliktig virksomhet.

Fra en økonomisk synsvinkel er det likevel verdt å merke seg at det bare vil innrømmes kompensasjon innenfor den økonomiske ramme Stortinget har bevilget for det enkelte år. Dersom bevilgningen ikke rekker til full kompensasjon, skal det skje prosentvis avkortning for alle innvilgede søknader. Avgiftsbeløp en golfklubb vil ha fradragsrett for etter merverdiavgiftslovens bestemmelser, vil på den annen side alltid tilbakebetales ”krone for krone”.

For 2010 er det satt av totalt 396,3 millioner kroner til kompensasjon av merverdiavgift. Siden denne ”potten” skal deles på hele ”Det Frivillige Norge”, vil det ikke kunne bli tale om kompensasjon ”krone-for-krone”. Det er varslet at potten til fordeling vil bli øket til omlag kr 1,4 milliarder i 2014. Gitt at tanken er at samlet kompensasjon på kr 1,4 milliarder i 2014 skal gi full kompensasjon, vil grovt sett anslagsvis 28% av merverdiavgiften en golfklubb har pådratt seg i 2009 vil bli tilbakebetalt til klubben gjennom kompensasjonsordningen, dog med fradrag for beløp NIF måtte holde tilbake til dekning av kostnadene med å administrere ordningen (i forskrift begrenset til maksimalt 1% av samlet kompensasjonsbeløp).

Den generelle kompensasjonsordningen er nærmere regulert i ”[Forskrift om merverdiavgiftskompensasjon for frivillige organisasjoner](#)”, fastsatt av Kulturdepartementet 7. juni 2010. Ordningen administreres av Lotteri- og stiftelsestilsynet.

### 3.2 Hvem har rett til kompensasjon?

Alle golfklubber som er medlemmer av NGF har rett til kompensasjon av merverdiavgift. Fra 2011 er det imidlertid et vilkår for rett til kompensasjon at golfklubben er registrert i Frivillighetsregisteret.

I tillegg vil aksjeselskaper uten økonomisk formål, typisk såkalte ”spillemiddelselskaper”, og som eies fullt ut av idrettslag mv, på nærmere vilkår ha rett til kompensasjon, se nærmere i punkt 3.5 nedenfor. Aksjeselskaper med kommersielt formål og/eller som - helt eller delvis - eies av andre enn idrettslag, vil ikke ha rett til kompensasjon.

### 3.3 Hvilke avgiftsbeløp kan golfklubber kreve kompensert?

#### 3.3.1 Generelt

Prinsipielt er formålet med den nye generelle kompensasjonsordningen at idrettslag, herunder golfklubber, skal ha rett til kompensasjon av merverdiavgift på alle sine avgiftsbelagte ”driftskostnader”- verken mer eller mindre. Ifølge § 10 i Forskrift om merverdiavgiftskompensasjon for frivillige organisasjoner, heretter betegnet

"Kompensasjonsforskriften", har idrettslag, herunder golfklubber, derfor som utgangspunkt rett til kompensasjon beregnet på grunnlag av sine "totale driftskostnader".

Som utgangspunkt vil det da være nødvendig for golfklubbene å finne frem til nøyaktig hvor mye avgift som er pådratt- et arbeide som kan kreve ikke-ubetydelige administrative ressurser. For å gjøre prosessen med å søke kompensasjon så lite byrdefull som mulig for idrettslagene, har NIF derfor vedtatt å benytte seg av mulighetene til å anvende den såkalte "forenklede modellen" for kompensasjon. For golfklubbene innebærer dette at disse skal rapportere ett – og bare ett – beløp ("driftskostnader") til NIF, som igjen vil rapportere samlet for alle idrettslag, særforbund mv, jf punkt 3.3.2 nedenfor.

Hvor stor andel av merverdiavgift som beregnes på grunnlag av de innrapporterte driftskostnadene golfklubben *faktisk vil få utbetalt*, vil bero på forholdet mellom henholdsvis merverdiavgift beregnet på innmeldte driftskostnader og størrelsen på den samlede "kompensasjonspotten", evt også med fradrag som NIF vil kunne gjøre til dekning av sine kostnader knyttet til administrasjon av kompensasjonsordningen (oppad begrenset til 1% av kompensert beløp).

### 3.3.2 "Sum kostnader" i resultatregnskapet utgjør utgangspunktet for beregning av kompensasjonsberettigede "driftskostnader"

Golfklubber med omsetning på under kroner 5 millioner er underlagt regnskaps- og revisjonsplikt i medhold av "Regnskaps- og revisjonsbestemmelser for små organisasjonsledd tilsluttet Norges idrettsforbund og olympiske og paralympiske komité", heretter samlet betegnet "Idrettens regnskapsregler", jf § 2-17 første ledd i "Norges idrettsforbund og olympiske og paralympiske komités lov".

Golfklubber med omsetning på over kroner 5 millioner skal følge regnskapsbestemmelsene i regnskapsloven, jf annet ledd i nevnte bestemmelse.

Golfklubber som følger ovennevnte bestemmelser vil finne utgangspunktet for fastsettelse av kompensasjonsberettigede "driftskostnader" i posten "Sum kostnader" i resultatregnskapet.

Det vil imidlertid etter omstendighetene kunne være nødvendig/adgang til å korrigere "Sum kostnader" i resultatregnskapet ved beregning av kompensasjonsberettigede driftskostnader. På grunnlag av hvilke omstendigheter korreksjoner skal/kan skje, omhandles i punkt 3.3.3 – 3.3.4 nedenfor.

Som det vil fremgå, skal det ikke gjøres korreksjoner (i form av reduksjon av kompensasjonsberettigede driftskostnader) selv om en golfklubb – helt eller delvis - har oppnådd fradragsrett for merverdiavgift på sine driftskostnader etter reglene i merverdiavgiftsloven. Dette innebærer, hvilket Lotteri- og Stiftelsestilsynet muntlig har bekreftet, at golfklubber som – helt eller delvis – har rett fradrag i medhold av merverdiavgiftslovens bestemmelser både vil ha rett til fradrag og kompensasjon for én og samme avgift.

### 3.3.3 Finanskostnader må trekkes ut av "Sum kostnader" i resultatregnskapet

I medhold av Kompensasjonsforskriften § 10 fjerde setning skal likevel finanskostnader (renter og gebyr) trekkes ut fra "Sum kostnader" i resultatregnskapet. Begrensningen fremstår etter vår oppfatning som velbegrunnet, all den tid renter/gebyrer ikke er avgiftsbelagt og formålet med den nye ordningen "bare" er å kompensere "Det Frivillige Norges" avgiftskostnader.

### 3.3.4 Særlig om anskaffelser knyttet til fast eiendom

#### 3.3.4.1 Innledning

Som nevnt, er formålet med den nye ordningen å kompensere merverdiavgift på "driftskostnader". Avgift på anskaffelser av varige driftsmidler mv., er derfor ikke kompensasjonsberettiget etter den generelle kompensasjonsordningen (avgift på varige driftsmidler mv kan likevel være kompensasjonsberettiget etter den særskilte kompensasjonsordningen for idrettsanlegg, jf punkt 4 nedenfor, evt - helt eller delvis - fradragsberettiget etter merverdiavgiftslovens bestemmelser, jf punkt 5 nedenfor).

I tråd med ovennevnte bestemmes det i § 7 i Kompensasjonsforskriften at det ikke ytes kompensasjon for:

- "... ny-, på- og ombyggingskostnader for bygg, anlegg eller annen fast eiendom som ikke anses som drifts- og vedlikeholdskostnader ..."
- "... kostnadsførte avskrivninger på tidligere aktiverte kostnader for bygg, anlegg eller annen fast eiendom ..."
- "... drifts- og vedlikeholdskostnader som gjelder bygg, anlegg eller annen fast eiendom for utleie, med unntak av utleie til andre ledd eller aksjeselskap i samme organisasjon ..."

#### 3.3.4.2 Ikke kompensasjon for "... ny-, på- og ombyggingskostnader for bygg, anlegg eller annen fast eiendom som ikke anses som drifts- og vedlikeholdskostnader ..."

For golfklubber som følger regnskapsreglene, det være seg idrettens regnskapsregler eller de alminnelige regnskapsreglene, vil denne begrensningen i kompensasjonsadgangen ikke ha noen praktisk betydning. Begrunnelsen er at ny-, på- og ombyggingskostnader for bygg, anlegg eller annen fast eiendom ikke skal være ført i golfklubbens resultatregnskap, men derimot i klubbens balanse. Det vil derfor ikke være behov for å trekke ut kostnader fra resultatregnskapet som følge av denne begrensningen.

Etter regnskapsreglene er det ikke tvilsomt at nyoppføringer, utvidelser, påbygg og tilbygg skal føres i balansen (i praksis uttrykkes i slike tilfeller gjerne at anskaffelsene "aktiveres").

Et spørsmål som regelmessig er mer komplisert vil være å ta stilling til hvorvidt golfklubbene skal føre en gitt anskaffelse *på et eksisterende bygg/anlegg* i henholdsvis resultatregnskapet eller i balansen. I regnskaps- og skatterettslig terminologi formuleres problemstillingen undertiden som et spørsmål om grensen mellom "vedlikehold" og "påkostninger". Anskaffelser som anses som "vedlikehold" skal føres i resultatregnskapet, og vil gi grunnlag for kompensasjon av merverdiavgift. Anskaffelser som anses som "påkostninger" skal på den annen side føres i balansen, og vil derfor ikke gi grunnlag for kompensasjon.

Problemstillingen er ikke ny, men eksisterte også før kompensasjonsreglene ble innført. Utfallet av vurderingene har imidlertid fått økt betydning gjennom innføringen av den generelle kompensasjonsordningen, jf avsnittet ovenfor.

I Lotteri- og Stiftelsestilsynets "[Veiledning vedrørende Forskrift om merverdiavgiftskompensasjon for frivillige organisasjoner § 7 sjette ledd, skille vedlikehold/påkostning](#)", uttales blant annet følgende om betydningen av grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning:

*"I følge Forskrift om merverdiavgiftskompensasjon for frivillige organisasjoner § 7 sjette ledd gis det ikke kompensasjon knyttet til kostnader til ny-, på- og ombyggingskostnader ..."*

*Det ytes derimot kompensasjon for vedlikeholdskostnader, så lenge disse ikke gjelder bygg, anlegg eller annen fast eiendom for utleie utenom organisasjonen. Kostnader knyttet til rene nybygg eller påbygg vil ikke være berettiget til kompensasjon. Når det utføres reparasjoner, vedlikehold, restaurering osv vil det oppstå et behov for å skille mellom rent vedlikehold som er kompensasjonsberettiget og hva som er påkostning. Kostnader vedrørende påkostninger vil ikke være kompensasjonsberettiget. Det må derfor defineres et skille mellom vedlikehold og påkostning. Hva som er vedlikeholdskostnader etter forskriften skal vurderes etter hva skatteloven § 6-11 definerer som fradragsberettiget vedlikehold ..."*

Følgende eksempler vil kunne illustrere hvor grensen mellom vedlikehold og påkostninger skal trekkes:

- En golfklubb pådrar seg kostnader ved å bytte gress på en green. Så lenge det nye gresset ikke er av bedre kvalitet enn gresset som tidligere lå på greenen, vil kostnadene anses som vedlikehold, som det kan søkes om kompensasjon for. Kostnadene vil også anses som vedlikehold dersom kvaliteten på det nye gresset i og for seg er bedre enn det forrige dersom kvalitetsforbedringen er begrunnet i



en generell kvalitetsforbedring av gress til bruk for greener. Det samme vil gjelde, dvs at kostnadene vil anses som kompensasjonsberettiget vedlikehold, dersom greenen må bygges på nytt opp. Forutsetningen er imidlertid også i slike tilfeller at kvaliteten på den nye greenen ikke er bedre enn den tidligere greenen- dog korrigert for den kvalitetsforbedringen i samfunnet, jf eksemplet ovenfor

- En golfklubb pådrar seg kostnader ved å flytte på en green. En slik flytting vil anses som en "endring". Siden "endringer" fra et skatterettslig synspunkt som den store hovedregel anses som "påkostninger", er det klare utgangspunktet at kostnadene skal aktiveres, og derfor vil falle utenfor kompensasjonsordningen for generelle driftskostnader. Gitt at flyttingen av greenen er godkjent som tilskuddsberettiget etter spillemiddelreglene, vil golfklubben på den annen side kunne søke avgiften tilbake gjennom "anleggskompensasjonsordningen, jf kapittel 4 nedenfor.

For øvrig vises til Lotteri- og Stiftelsestilsynets redegjørelser i veiledningen for nærmere detaljer om grensen mellom vedlikehold og påkostning.

#### 3.3.4.3 Ikke kompensasjon for " ... kostnadsførte avskrivninger på tidligere aktiverte kostnader for bygg, anlegg eller annen fast eiendom ..."

En golfklubb som har ført kostnader til oppføring, utvidelser etc i balansen, vil normalt - i medhold av de såkalte "avskrivningsreglene" - kostnadsføre de balanseførte anskaffelsene over tid. Det underliggende resonnet er at verdien av anskaffelsen over tid vil reduseres som følge av "slit og elde".

Avskrivningene, som skal føres i resultatregnskapet, skal trekkes ut av "Sum kostnader" i resultatregnskapet ved beregning av kompensasjonsberettigede "driftskostnader".

Det vanligste er å avskrive med samme beløp hvert år (lineær avskrivning). Dersom en golfklubb f eks oppfører et klubbhus til kr 2 millioner, og det antas at klubbhuset har en økonomisk levetid på 40 år, skal klubbhuset avskrives med kr 50 000 pr år. De kr 50 000 skal føres i resultatregnskapet, men skal altså trekkes ut ved beregning av kompensasjonsberettigede driftskostnader.

#### 3.3.4.4 Ikke kompensasjon for "... drifts- og vedlikeholdskostnader som gjelder bygg, anlegg eller annen fast eiendom for utleie, med unntak av utleie til andre ledd eller aksjeselskap i samme organisasjon ..."

Endelig skal også kostnader som gjelder bygg, anlegg eller annen fast eiendom *for utleie, som utgangspunkt trekkes ut av "Sum kostnader"* i resultatregnskapet ved beregning av kompensasjonsberettigede driftskostnader (at kostnader til oppføring, tilbygg, påbygg etc., ikke skal trekkes ut skyldes at disse kostnadene ikke skal være ført i resultatregnskapet, men derimot i balansen).

De driftskostnader det her er tale om å trekke ut vil typisk kunne være kostnader til de deler av klubbhuset som leies ut til en ekstern driver av restaurant, proshop etc. Kostnadene skal imidlertid likevel ikke trekkes ut dersom utleien f eks skjer til et aksjeselskap som er 100% eid av golfklubben.

#### 3.3.5 Særlig om anskaffelser av maskiner mv

Som tidligere nevnt, skal den nye generelle kompensasjonsordningen – både i henhold til formål og ordlyd - kompensere idrettslag, herunder golfklubber, for merverdiavgift på "driftskostnader". Siden *gressklippere, traktorer og annet utstyr* må antas å ha økonomisk levetid over flere år, synes det umiddelbart lite naturlig å anse slike anskaffelser som "driftskostnader", jf for så vidt at slike anskaffelser i idrettens regnskapsregler anses som "idrettsanlegg", som skal føres opp i balansen. Dette tilsier at golfklubber ikke vil ha rett til kompensasjon av merverdiavgift på slike kostnader.

På den annen side; - ifølge § 9 i Kompensasjonsforskriften gjelder det "ved kjøp av maskiner, utstyr og andre kapitalvarer der inngående merverdiavgift utgjør kr 50 000 eller mer" en såkalt "innlåsningsperiode" på 5 år. Innlåsningsperioden innebærer at merverdiavgift en golfklubb tidligere har fått kompensert ved anskaffelse av "kapitalvarer" som nevnt skal tilbakebetales dersom slike kapitalvarer selges, tas ut, gis bort, går over til å bli brukt i ikke-frivillig aktivitet eller det skjer andre bruksendringer innen 5 år etter anskaffelsen.

Like viktig som bestemmelsen om innlåsing som sådan er etter vår oppfatning at tilstedeværelsen av bestemmelsen i seg selv *rimeligvis forutsetter at golfklubber vil ha rett til kompensasjon av merverdiavgift* på kostnader til anskaffelse av maskiner og utstyr som f eks *gressklippere, traktorer etc.* Hvis så ikke er tilfellet, vil § 9 i Kompensasjonsforskriften ikke gi noen mening.

Etter vår oppfatning kan det etter dette med tyngde argumenteres for at anskaffelser av maskiner, utstyr etc, som i tråd med idrettens regnskapsregler er ført i balansen, skal legges til "Sum kostnader" i resultatregnskapet ved beregning av kompensasjonsberettigede "driftskostnader". Vi understreker likevel, som det vil ha fremgått, at konklusjonen ikke fremstår som åpenbar.

### 3.4 Hvordan skal golfklubber gå frem ved søknad om kompensasjon?

Som ovenfor nevnt, skal golfklubbene ikke selv kreve kompensasjon fra staten. I stedet skal golfklubbene rapportere kompensasjonsberettigede "driftskostnader" til NIF. Rapporteringen, som skal være ett – og bare ett – beløp, skal innrapporteres på et skjema som er særskilt utarbeidet av NIF. Skjemaet finnes på [www.sportsadmin.no](http://www.sportsadmin.no). Brukernavn og passord skal være sendt til klubbens valgte leder.

For 2010 er det bestemt at skjemaet må sendes til NIF senest den 10. august 2010.

Golfklubbene skal ikke sende inn noen form for dokumentasjon ved innrapporteringen. NIF kan imidlertid som en del av sitt kontrollarbeid pålegge golfklubbene å fremlegge tallgrunnlaget for søknaden (årsregnskap, revisjonsberetning, samt en oppstilling hvordan man har kommet frem til tallet som er innrapportert).

Golfklubbene bør således sørge for at de vurderinger som er foretatt i tilknytning til for eksempel skillet mellom påkostninger og vedlikehold, kan dokumenteres i ettertid. I praksis kan dette for eksempel gjøres ved at golfklubben nedfeller skriftlig vurderinger som er foretatt på et ark, som så signeres og dateres før arket endelig tas inn i regnskapet som et bilag.

### 3.5 Særlig om aksjeselskapers rett til kompensasjon

#### 3.5.1 Hvilke aksjeselskaper har rett til kompensasjon?

Som nevnt, vil aksjeselskaper uten økonomisk formål, typisk såkalte "spillemiddelselskaper", og som eies fullt ut av idrettslag, ha rett til kompensasjon.

Ifølge kompensasjonsforskriften § 5 annet ledd er det imidlertid bare aksjeselskaper " ... som eies fullt ut av en eller flere organisasjoner, som alle kommer inn under første ledd [demokratiske ikke-økonomiske foreninger, tros- og livssynsorganisasjoner og alminnelige stiftelser ... der frivillig innsats utgjør en viktig del av stiftelsens virksomhet], som har rett til kompensasjon.

Aksjeselskaper med kommersielt formål og/eller som - helt eller delvis - eies av andre enn de ovenfor nevnte foreninger, vil derfor ikke ha rett til kompensasjon. Slik § 5 annet ledd er formulert pr i dag, tilsier ordlyden klart at selskaper som eies av medlemmene i en golfklubb ikke har rett til kompensasjon. Formålet med kompensasjonsordningen tilsier imidlertid at slike selskaper, gitt at disse har et ikke-kommersielt formål, bør ha rett til kompensasjon. Også det forhold at Kulturdepartementet har godtatt at selskaper som eies av medlemmene i en golfklubb, og som har ikke-økonomisk formål, vil kunne tildeles spillemidler, tilsier at slike selskaper bør ha rett til kompensasjon.

Vi anbefaler aksjeselskaper som eies av medlemmene i en golfklubb, og som har ikke-økonomisk formål, fremmer krav om kompensasjon til NIF, dog slik at NIF bør gjøres uttrykkelig oppmerksom på at eierforholdene avviker fra ordlyden i kompensasjonsforskriften § 5 annet ledd.

Til forskjell fra idrettslag, som kan vente med dette til 2011, må aksjeselskaper som søker

kompensasjon være registrert i Frivillighetsregisteret. Siste frist for registrering er satt til 15. september 2010.

### 3.5.2 Hvilke kostnader kan aksjeselskaper kreve kompensert?

Aksjeselskapenes rett til kompensasjon følger langt på vei de samme reglene som gjelder for golfklubbene. Også for aksjeselskapene utgjør således "Sum kostnader" i resultatregnskapet utgangspunktet for beregning av kompensasjonsberettigede "driftskostnader". Fra dette beløpet skal det – som for golfklubbene- trekkes ut finanskostnader og avskrivninger. Også på samme måte som for golfklubbene, skal på den annen side aktiverte anskaffelser av maskiner og utstyr mv legges til.

Det er imidlertid en forskjell mellom henholdsvis golfklubbenes og aksjeselskapenes rett til kompensasjon at baneselskapene ikke vil kunne søke om kompensasjon for merverdiavgiftsbeløp det allerede er innrømmet fradragsrett for etter reglene i merverdiavgiftsloven.

### 3.5.3 Hvordan skal aksjeselskaper gå frem ved søknad om kompensasjon?

Også aksjeselskaper skal rapportere kompensasjonsberettigede "driftskostnader" til NIF, som rapporterer samlet for idretten. Rapporteringen skal skje ved bruk av et søknadsskjema som er særskilt utviklet for aksjeselskaper.

Ved innrapporteringen til NIF må aksjefordelingen i aksjeselskapet fremgå.

Aksjeselskapene må videre sende inn en revisjonsrapport til NIF, som bekreftelse for søknadsgrunnlaget. Revisjonsrapporten skal være basert på ISRS 4400 Avtalte kontrollhandlinger. Lotteri- og stiftelsestilsynet har i den forbindelse utarbeidet en [instruks for revisor](#), som skal benyttes.

Aksjeselskapene må endelig kunne dokumentere at frivillig innsats er en viktig del av virksomheten i aksjeselskapet. Det legges til grunn at dette vilkåret er vurdert oppfylt når aksjeselskapet sender inn søknaden, dvs at det ikke skal sendes inn dokumentasjon for dette til NIF.

For 2010 skal søknadsskjema, aksjeoversikt og revisorrapport sendes elektronisk til [anita.pelsholen@idrettsforbundet.no](mailto:anita.pelsholen@idrettsforbundet.no), innen den 10. august 2010.

## 3.6 Noen avsluttende kommentarer

For å trekke ut ikke-avgiftsbelagte driftskostnader, som f eks lønn, grunnleie, forsikringer etc, skal de kompensasjonsberettigede driftskostnadene multipliseres med 0,35, dvs at man - som en snittbetraktning - har lagt til grunn at 35% av en frivillig organisasjons anskaffelser er avgiftsbelagte. For endelig å trekke ut avgiftsbeløpene som sådanne fra de avgiftsbelagte anskaffelsene, skal beløpet man så kommer frem til multipliseres med 0,2

For idrettens del er det NIF som skal forestå beregningene som beskrevet i avsnittet ovenfor, dvs at golfklubbene, som nevnt, "bare" skal beregne kompensasjonsberettigede driftskostnader, for så å innrapportere dette beløpet til NIF.

Vi vil likevel anbefale den enkelte golfklubb/det enkelte selskap selv foretar beregninger ved bruk av nevnte formel. Hensikten vil være at klubben/selskapet – for budsjettformål - skal kunne skaffe seg et bilde over størrelsen på kompensasjonsbeløpet som vi bli utbetalt.

Gitt at kompensasjonsberettigede driftskostnader for 2009, beregnet i medhold av reglene vi har redegjort for ovenfor, utgjør kr 2 millioner, vil beløpet golfklubben/selskapet kan forvente å motta, kunne beregnes som følger:

- Utgangspunkt:  $\text{Kr } 2 \text{ millioner} \times 0,35 \times 0,2 = \text{kr } 140\,000$
- Men- gitt at tanken er at samlet kompensasjon på kr 1,4 milliarder i 2014 skal gi full kompensasjon, vil grovt sett anslagsvis bare 28% av merverdiavgiften en golfklubb har pådratt seg i 2009, bli tilbakebetalt til klubben gjennom



kompensasjonsordningen, jf punkt 3.1 tredje avsnitt ovenfor. Golfklubben kan i så tilfelle forvente en utbetaling på kr 140 000 x 0,28% = kr 39 200, fratrukket 1% av beløpet, som kostnadsdekning til NIF, dvs kr 38 808. Det er å håpe at utviklingen blir slik at all avgift etter hvert vil bli kompensert, og det utbetalte beløp da vil utgjøre kr 140 000.

## 4. Kompensasjon av merverdiavgift ved bygging av idrettsanlegg



### 4.1 Innledning – generelt om ordningen

Stortinget har i Revidert nasjonalbudsjett for 2010 bevilget kr 50 millioner til kompensasjon av merverdiavgift som idrettslag pådrar seg ved bygging av idrettsanlegg.

På samme måte som ordningen med kompensasjon av merverdiavgift på generelle driftskostnader mv, jf kapittel 3 ovenfor, er også dette en ren *tilskuddsordning*. I sistnevnte ligger at det gis kompensasjon *uten at det samtidig foreligger en korresponderende plikt til beregning av merverdiavgift på en golfklubbes inntekter*. Fra en prinsipiell synsvinkel er ordningen med kompensasjon av merverdiavgift som pådras ved bygging av idrettsanlegg mer gunstig for golfklubber enn at man får tilbake avgiften gjennom merverdiavgiftslovens bestemmelser om fradragsrett.

Men: - på samme måte som for ordningen med kompensasjon av merverdiavgift på generelle driftskostnader, er det også hva gjelder "anleggskompensasjonen" grunn til å understreke at det bare vil innrømmes kompensasjon innenfor den økonomiske ramme Stortinget har bevilget for det enkelte år. Dersom bevilgningen ikke rekker til full kompensasjon, skal det skje prosentvis avkortning for alle innvilgede søknader. Avgiftsbeløp en golfklubb vil ha fradragsrett for etter merverdiavgiftslovens bestemmelser, vil på den annen side alltid tilbakebetales "krone-for-krone".

Det er pt ikke gitt noen signaler om at bevilgningen på kr 50 millioner vil bli økt i fremtiden. Vi er imidlertid kjent med at idretten vil arbeide for at bevilgningen skal økes- gitt da at det skulle vise seg at potten på kr 50 millioner er for liten.

De nærmere regler om "anleggskompensasjon" er inntatt i "[Kompensasjon av merverdiavgift ved bygging av idrettsanlegg - bestemmelser for fordeling av midler i 2010](#)", fastsatt av Kulturdepartementet den 25. juni 2010.

### 4.2 Hvem har rett til anleggskompensasjon?

Både golfklubber og andre rettssubjekter (f eks baneselskaper, stiftelser etc) vil kunne søke om anleggskompensasjon. Det er likevel en forutsetning for rett til kompensasjon at den som søker kompensasjon oppfyller vilkårene for å motta spillemidler. For baneselskaper innebærer dette i praksis at Kulturdepartementets standardvedtekter for "spillemiddelselskaper", inntatt som vedlegg 6 i Kulturdepartementets "[Bestemmelser om tilskudd til anlegg for idrett og fysisk aktivitet – 2010](#)", må benyttes.

Spillemiddelsøknaden må være godkjent. Det er derimot ikke et vilkår for rett til kompensasjon at spillemidler faktisk er tildelt.

### 4.3 Hvilke kostnader kan det søkes anleggskompensasjon for?

Det kan søkes om kompensasjon av merverdiavgift for kostnader til bygging av såkalte "tilskuddsberettigede anleggselementer", dvs prosjekter som det kan søkes om spillemidler for. Drifts- og vedlikeholdskostnader omfattes derfor ikke av ordningen.

Golfklubber/baneselskaper som har oppnådd (forholdsmessig) fradragsrett for merverdiavgift på byggekostnadene, må trekke ut fradragsførte beløp ved søknad om kompensasjon. I motsetning til hva som er tilfellet med kompensasjon av merverdiavgift på

”generelle driftskostnader”, jf kapittel 3 ovenfor, åpnes det i anleggskompensasjonsordningen således ikke for tilbakebetaling av én og samme avgift to ganger.

Det kan bare søkes kompensasjon for idrettsanlegg hvor byggearbeidene er igangsatt etter 1. januar 2010. Dersom anleggsutbyggingen skjer gjennom flere byggetrinn, er det kun byggetrinn igangsatt etter 1. januar 2010 som kan inngå i søknad om kompensasjon.

Minstegrensen for søknad er 15 000 kroner i merverdiavgift.

#### 4.4 Fremgangsmåten ved søknad om anleggskompensasjon

Anlegget må være ferdigstilt før det søkes om kompensasjon.

Søknad om kompensasjon leveres elektronisk gjennom nettstedet [www.idrettsanlegg.no](http://www.idrettsanlegg.no). Nærmere informasjon vil framgå av søknadsskjemaet.

Søknader som gjelder idrettsanlegg som er utført i 2010, må være mottatt av Lotteri- og stiftelsestilsynet innen 15. oktober 2010. Søknader som mottas etter denne fristen, vil behandles i forbindelse med tildelingen av kompensasjonsmidler i 2011. Søknadsfrist for 2011 vil fastsettes senere.

Søknaden skal inneholde bekreftelse på at søker har gjort seg kjent med bestemmelsene for ordningen.

Revisorattestert anleggsregnskap skal vedlegges søknaden. Regnskapet skal være gjennomgått og kontrollert av kommunens revisor. Kontroll av regnskap for anlegg med spillemiddeltilskudd inntil kr 100 000 kan utføres av annen revisor, for eksempel organisasjonens tillitsvalgte revisor.

Regnskapet skal skille mellom anleggselementer som henholdsvis er og ikke er tilskuddsberettigede anleggselementer etter reglene i spillemiddelordningen. Revisor skal kontrollere at merverdiavgiften som søkes kompensert, knytter seg til tilskuddsberettigede anleggselementer. Revisor skal også kontrollere at fradragsført merverdiavgift ikke inngår i søknadsbeløpet.

#### 4.5 Bindingstid på 10 år

Ved investeringer i idrettsanlegg der inngående merverdiavgift utgjør kr 100 000 eller mer, gjelder det en innlåsningsperiode på 10 år. Dette innebærer at kompensert merverdiavgift skal tilbakebetales dersom anlegget overdras eller selges til formål som ikke er berettiget til tilskudd av spillemidler til idrettsformål innen 10 år fra ferdigstilling. Tilbakebetaling skal skje også i tilfelle nedlegging av anlegget i samme tidsperiode.



## 5. Golfklubbers fradragsrett for merverdiavgift– en oppdatering

### 5.1 Innledning

I punkt 5.2 nedenfor vil vi gi en kort oppdatering hva gjelder golfklubbers muligheter til å hente tilbake avgift på avgiftsbelagte anskaffelser etter reglene i *merverdiavgiftsloven*. Som nevnt ovenfor, er det en ulempe med fradrag etter merverdiavgiftslovens bestemmelser at fradragsrett forutsetter at det svares merverdiavgift på golfklubbens inntekter. På den annen side er det en fordel at fradragsrett i medhold av merverdiavgiftslovens bestemmelser vil bli utbetalt ”krone-for-krone”, dvs at det ikke vil skje noen avkortning av fradragsbeløpene (hvilket vil være tilfellet for de to kompensasjonsordningene).

Vi vil ikke i denne veilederen foreta noen grundig gjennomgang av merverdiavgiftslovens regler som er av særlig betydning for golfklubbene, men begrenser oss i så måte til å

henvise til følgende dokumenter (som begge er tilgjengelige på NGFs hjemmesider):

- "[MVA for golfklubber](#)", utarbeidet av Advokatfirmaet Selmer DA v/advokat Alexander With på oppdrag fra Norges Golfforbund, 2005
- "[Veileder i merverdiavgift ved oppføring, utvidelser mv av golfanlegg](#)" - utarbeidet av Advokatfirmaet Selmer DA v/advokat Alexander With på oppdrag fra Norges Golfforbund, 2006

## 5.2 For hvilke kostnader kan det gjøres fradrag, hvor mye fradrag kan kreves på "banekostnadene", hvor langt tilbake i tid kan fradrag kreves?

### 5.2.1 For hvilke kostnader kan det gjøres fradrag? s

Følgende hovedregler gjelder ved spørsmål om hvilke anskaffelser golfklubber har fradragsrett for:

- Golfklubber har full fradragsrett på anskaffelser som utelukkende er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten med omsetning av reklame, som f eks reklameskilt, varer anskaffet til bruk i serveringsvirksomhet, proshop etc.
- Golfklubber har ikke fradragsrett på anskaffelser som utelukkende er til bruk i ikke-avgiftspliktig virksomhet, som f eks til kursvirksomhet
- Golfklubber har, gitt at golfklubbens avgiftspliktige omsetning overstiger 5% av golfklubbens samlede omsetning, rett til forholdsmessig (delvis) fradrag for anskaffelser til bruk i både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet- såkalte "fellesanskaffelser"
  - Svært mange av en golfklubbs anskaffelser vil være fellesanskaffelser. Typiske eksempler vil være:
    - Kostnader til oppføring, drift, vedlikehold av golfbane, driving range etc som benyttes både til golf og til reklame
    - Maskiner/utstyr som benyttes til drift/vedlikehold av golfbane, driving range etc som benyttes både til golf og til reklame
    - Administrative kostnader til klubbens drift
    - Klubbhus
  - Det må utarbeides fordelingsnøkler for de ulike hovedgrupper av kostnader. Det er ikke gitt at fordelingsnøklerne vil være like for de ulike hovedtypene av kostnader.

### 5.2.2 Hvor mye fradrag kan kreves på banekostnadene?

Hva gjelder spørsmålet om *hvor mye fradrag* en golfklubb kan kreve på de såkalte "banekostnadene", dvs på kostnader til oppføring, drift mv av golfbaner, herunder på anskaffelser av maskiner/utstyr som benyttes til drift/vedlikehold av slike anlegg, synes status pr i dag å være følgende:

- Det er fortsatt ikke endelig avklart hvorvidt en golfklubb kan kreve 50% fradrag for banekostnadene basert på en "parallell-brukslære". Det kan være at spørsmålet kommer opp i en sak for Borgarting lagmannsrett i september 2010 (Kvinesdal & Omegn Golfklubb vs staten)
- Det er fortsatt ikke endelig avklart hvorvidt en golfklubb kan kreve fradrag for banekostnadene på grunnlag av en såkalt "eksponeringsnøkkel", som regelmessig gir fradragsrett for om lag 20-30% av merverdiavgiften på banekostnadene
- Det er på det rene at avgiftsmyndighetene legger til grunn at det korrekte er at fradrag innrømmes på grunnlag av en omsetningsbasert fordelingsnøkkel. Det er i denne forbindelse:
  - Ikke endelig avklart at golfklubbene ikke har annet alternativ enn å utarbeide en såkalt "omsetningsbasert banenøkkel" til bruk for fradragsføring av merverdiavgiften på banekostnadene
  - Endelig avklart at en golfklubbs avgiftspliktige inntekter fra servering, proshop etc ikke kan regnes med ved fastsettelse av omfanget av golfklubbens fradragsrett for banekostnader- gitt da at det korrekte er å benytte en omsetningsbasert fordelingsnøkkel

- Ikke endelig avklart hvorvidt inntekter fra medlemskap som ikke gir rett til fritt spill, de deler av kontingenten som dekker klubb-service etc., kan holdes utenfor en omsetningsbasert banenøkkel. Etter vår oppfatning skal slike inntekter holdes utenfor, selv om det motsatte er lagt til grunn i et antall saker i Klagenemnda for merverdiavgift. Spørsmålet, som er gjenstand for behandling i Kvinesdal & Omegn Golfklubbs rettssak mot staten, vil ventelig finne sin avklaring i løpet av høsten 2010.

### 5.2.3 Hvor langt tilbake i tid kan fradrag kreves?

Ved Høyesteretts dom i "Hegnar-dommen", inntatt i Rt 2008 s 1665, (som Hegnar tapte med 3 mot 2 stemmer(!)), er det nå endelig avklart at det ikke er adgang for golfklubbene til å kreve fradrag mer enn 3 år tilbake i tid.

## 6. Generelle endringer i avgiftsreglene av særlig betydning for golfklubbene

### 6.1 Innledning

Det er i de senere år foretatt et antall generelle endringer i merverdiavgiftsloven med tilhørende forskrifter, samt avsagt dommer og andre avgjørelser, som det er av betydning også for golfklubber å kjenne til. Nedenfor gis en oversikt over de mest sentrale endringene.

### 6.2 Ny merverdiavgiftslov og forskrift – teknisk revisjon

Den 1. januar 2010 trådte den nye merverdiavgiftsloven i kraft. Den nye loven er i all hovedsak bare en såkalt "teknisk revisjon" av den gamle- med det formål å gjøre loven lettere tilgjengelig, samt mer brukervennlig. Etter vår oppfatning har man et godt stykke på vei nådd disse målsettingene. Den største forbedringen ligger etter vår oppfatning i at det nå bare er én forskrift til merverdiavgiftsloven (tidligere var det om lag 150(!)), og at forskriftsbestemmelsene har tatt opp i seg samme systematikk som merverdiavgiftsloven. Eksempelvis er forskriftene som utfyller merverdiavgiftslovens bestemmelser om beregning av rett til forholdsmessig fradrag, jf mval § 8-2, inntatt i forskriftens § 8-2

[Loven](http://www.lovdatabasen.no/) og [forskriften](http://www.lovdatabasen.no/) finner man på [www.lovdatabasen.no/](http://www.lovdatabasen.no/)

### 6.3 Økt risiko for tapt fradragsrett ved feil i faktura fra leverandør

#### 6.3.1 Innledning

Etter merverdiavgiftslovens bestemmelser er det ikke tilstrekkelig for å oppnå fradragsrett at det er foretatt en anskaffelse som vil bli benyttet i avgiftspliktig virksomhet. I tillegg til dette "materielle" kravet, er det således, i mval § 15-10, oppstilt følgende "formelle" vilkår for fradragsrett: "Inngående avgift som ikke kan dokumenteres ved bilag, er ikke fradragsberettiget".

Slik denne bestemmelsen er forstått i praksis, innebærer denne at en golfklubb ikke vil ha fradragsrett for merverdiavgiften på ellers fradragsberettigede anskaffelser dersom leverandørens faktura *ikke tilfredsstillende formkravene* til faktura som er oppstilt i bokføringsforskriften §§ 5-1-1 til 5-1-8

Nå er det ikke noe nytt at leverandørfakturaene som utgangspunkt må tilfredsstillende bokføringsforskriftens krav. Det nye ligger i at avgiftsmyndighetene i de senere år, i hvert fall slik vi oppfatter det, har strammet inn praktiseringen av reglene- etter hvert langt på vei også med domstolenes godkjennelse.

I punkt 6.3.3 og 6.3.4 nedenfor er inntatt to eksempler "til skrekk og advarsel". Først er imidlertid bokføringsforskriftens krav til fakturaens innhold inntatt i punkt 6.3.2.

### 6.3.2 Bokføringsforskriftens krav til fakturaens innhold

Sammenfatningsvis skal en faktura inneholde følgende opplysninger/oppfylle følgende krav:

- Nummer og dato for utstedelse av fakturaen
- Angivelse av partene:
  - Angivelse av kjøper, jf. § 5-1-1 nr. 2, skal minst inneholde kjøpers navn, og adresse eller organisasjonsnummer som er tildelt i henhold til lov 3. juni 1994 nr. 15 om Enhetsregisteret § 23
  - Angivelse av selger, jf. § 5-1-1 nr. 2, skal minst omfatte selgers navn og organisasjonsnummer som er tildelt i henhold til lov 3. juni 1994 nr. 15 om Enhetsregisteret § 23. Dersom selger er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal organisasjonsnummer etterfølges av bokstavene MVA. Dersom selger er registrert i Merverdiavgiftsregisteret ved representant etter merverdiavgiftsloven § 2-1 femte ledd, skal også representantens navn og adresse fremgå av salgsdokumentet.
- Ytelsens art og omfang
- Tidspunkt og sted for levering av ytelsen
- Vederlag og betalingsforfall
- Eventuell merverdiavgift og andre avgifter knyttet til transaksjonen som kreves spesifisert i lov eller forskrift. Merverdiavgift skal angis i norske kroner
- Fakturaen skal være forhåndsnummerert på trykte blanketter eller ved maskinelt tildelte nummer med en kontrollerbar sekvens, eller være merket på annen måte slik at fullstendig registrering av utfakturerte salg kan etterprøves på en enkel måte
- Avgiftspliktig og avgiftsfritt salg, salg som nevnt i § 5-1-1 nr. 7, samt salg som er unntatt merverdiavgiftsloven etter bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel 3, skal fremgå hver for seg og summeres særskilt. Det samme gjelder dersom avgiftspliktig omsetning avgiftsberegnes etter forskjellige satser

### 6.3.3 Risiko for tapt fradragsrett dersom bokstavene "MVA" mangler

Borgarting lagmannsretts dom av 26. april 2006 gjaldt et tilfelle hvor kjøper hadde betalt sin leverandør for utførte tjenester, herunder merverdiavgift med kroner 1 683 249.

Dette gjorde kjøper selv om bokstavene "MVA" ikke var oppført umiddelbart etter organisasjonsnummeret i leverandørens faktura.

Siden selgeren ikke var registrert for merverdiavgift (selger unndro således avgift), gikk staten på kjøper for å få inn avgiften, og da gjennom å nekte kjøper fradragsrett for de kr 1 683 249 kjøper faktisk hadde betalt i henhold til faktura fra leverandør. Som rettslig grunnlag anførte staten at fradragsrett ikke forelå fordi bokstavene "MVA" ikke var inntatt i selgers faktura.

Kjøper syntes dette var urimelig strengt, og dessuten uten hjemmel i lov, og tok saken til retten. Borgarting lagmannsrett ga imidlertid staten medhold, og kjøper måtte tilbakebetale den fradragsførte avgiften til staten.

### 6.3.4 Risiko for tapt fradragsrett dersom bokstavene "mva" er inntatt før organisasjonsnummeret og dessuten er skrevet med små, og ikke store, bokstaver

Oslo tingretts dom av 22. april 2009, "Bermingrud-dommen", gjaldt et tilfelle hvor kjøper hadde betalt sin leverandør for utførte tjenester, herunder merverdiavgift med kr 2 254 207.

Heller ikke i dette tilfellet var selgeren registrert for merverdiavgift (selger unndro således avgift), og staten gikk på kjøper for å få inn avgiften. Kjøper ble nektet fradrag for de kr 2 254 207 med den begrunnelse at bokstavene "mva" i selgers faktura var inntatt før organisasjonsnummeret og dessuten var skrevet med små, og ikke store, bokstaver! I tillegg måtte kjøper betale renter til staten på kr 1 325 757.



Kjøper syntes dette var urimelig strengt, og dessuten uten hjemmel i lov, og tok saken til retten. Oslo ting ga imidlertid staten medhold. Dommen er påanket, men illustrerer likevel klart nok statens holdning hva gjelder formfeil i fakturaer.

## 6.4 Vilkår for fradragsrett at betaling skjer via bank

Med virkning fra 1. januar 2011 vil det være et vilkår for - helt eller delvis – fradragsrett for merverdiavgift på avgiftsbelagte anskaffelser som koster kr 10 000 eller mer, at betalingen av anskaffelsene *skjer via bank* (eller via annet foretak med rett til å drive betalingsformidling). Dersom slike anskaffelser gjøres opp på annen måte, vil fradragsrett ikke foreligge.

For anskaffelser hvor betalingen samlet utgjør mindre enn 10 000 kroner, vil fradrag fortsatt kunne oppnås selv om betaling ikke skulle skje via bank (gitt, selvfølgelig, at de øvrige vilkår for fradragsrett er oppfylt).

For golfklubbene vil regelendringen innebære at klubbene ikke vil få fradrag for inngående avgift ved kontant betaling av kjøp over kr 10 000.

Ved vurderingen av om beløpsgrensen er overskredet skal flere betalinger som gjelder samme vareleveranse, tjeneste, kontrakt eller lignende, anses som én betaling.

## 6.5 Justeringsreglene

### 6.5.1 Innledning

Den 1. januar 2008 ble det innført nye regler om rett og plikt til korreksjon – justering - av opprinnelig avgiftsbehandling av merverdiavgift på aktiveringspliktige kostnader knyttet til fast eiendom, samt for "maskiner, inventar og andre driftsmidler der inngående merverdiavgift av kostpris utgjør minst 50.000 kroner"- heretter samlet betegnet for "justeringsreglene".

Justeringsreglene vil være av betydning for avgiftsbehandlingen av golfbane og klubbhus, så vel som for gressklippere, traktorer etc. Siden noe annet ville føre for langt, vil vi her begrense oss til å omtale justeringsreglene for fast eiendom, som vil komme til anvendelse f eks for golfbaner og klubbhus.

### 6.5.2 Justeringsreglene "i et nøtteskall"

Hovedformålet med justeringsreglene er at avgiftsbehandlingen av aktiveringspliktige kostnader knyttet til fast eiendom i større grad enn tidligere skal reflektere eiendommens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid.

Regelverket innebærer at dersom bruken av en eiendom til avgiftspliktige formål øker eller reduseres før 10 år er gått fra fullføring av aktiveringspliktige tiltak på fast eiendom (såkalte "byggetiltak"), vil det for eieren av den faste eiendommen kunne oppstå en "justeringsplikt" eller en "justeringsrett" overfor avgiftsmyndighetene.

En "justeringsplikt", som vil oppstå ved redusert avgiftspliktig bruk av eiendommen, innebærer plikt til tilbakebetaling av tidligere fradragsført merverdiavgift (også kalt "negativ justering" eller "nedjustering").

En "justeringsrett", som vil oppstå ved økt avgiftspliktig bruk av eiendommen, innebærer at eieren av den faste eiendommen vil kunne hente tilbake fra staten avgift som ikke tidligere er fradragsført (også betegnet "positiv justering" eller "oppjustering").

Med unntak for tilfeller av salg og annen overdragelse av fast eiendom, vil utleier likevel "bare" ha rett/plikt til tilbakebetaling av 1/10 av merverdiavgiften på byggetiltaket pr år fra og med, og bare for, hvert av de år "den avgiftsmessige bruken" av eiendommen er en annen enn den avgiftsmessige bruken av eiendommen på det tidspunkt byggetiltakene på eiendommen ble fullført.

Justeringsreglene gjelder for merverdiavgift på anskaffelser knyttet til fast eiendom, det

være seg i form av nybygg, påbygg og tilbygg, samt for ombygging og rehabilitering av eksisterende eiendom. Justeringsreglene gjelder likevel bare for merverdiavgift på kostnader som skal aktiveres i medhold av skattereglene. Også i relasjon til justeringsreglene vil det således være av avgjørende betydning hvorvidt de pådratte kostnadene skal anses som aktiveringspliktige eller som vedlikehold, jf tilsvarende problemstilling under punkt 3.3.4.2 ovenfor.

### 6.5.3 I hvilke tilfeller skal justering skje?

I praksis benyttes gjerne begrepene "endret avgiftsmessig bruk" og "justeringsbegivenheter" som fellesbetegnelser på omstendigheter som innebærer rett eller plikt til justering. En justeringsbegivenhet kan være av faktisk karakter (reduisert eller økt "avgiftsmessig bruk") eller rettslig karakter (for eksempel lovendring).

Som typiske justeringsbegivenheter kan nevnes:

- Golfklubbens avgiftspliktige reklameinntekter fra golfbanen reduseres med mer enn 10%-poeng
- Golfklubbens avgiftspliktige reklameinntekter fra golfbanen øker med mer enn 10%-poeng
- Golfbanen selges
- Bytte av leietaker i klubbhuset, hvor den nye leietakeren har en annen avgiftsstatus enn den opprinnelige leietakeren
- Leietaker i klubbhuset endrer bruken av lokalene fra pliktige til ikke-pliktige formål- eller motsatt
- Leietakers virksomhet i klubbhuset er uendret, men får en annen avgiftsstatus som følge av endringer i merverdiavgiftsloven

De nye reglene innebærer at golfklubb som har foretatt aktiveringspliktige anskaffelser i løpet av de 10 siste år, ved utløpet av hvert år må ta stilling til hvorvidt "den avgiftspliktige bruken" av klubbens bygg og anlegg i løpet av året har vært enn annen enn på det tidspunkt de aktiveringspliktige arbeidene på bygget eller anlegget ble fullført.

Et eksempel til illustrasjon; - en golfklubb har oppført et nytt klubbhus. Umiddelbart etter fullføringen av klubbhuset, benyttes deler av dette til serveringsvirksomhet. Siden serveringsvirksomhet er avgiftspliktig, har golfklubben oppnådd full fradragsrett for merverdiavgiften som kan henføres til lokalene som benyttes til serveringsvirksomhet. Fradragsbeløpet utgjør kr 1 million.

Når 2 år er gått etter fullføring av klubbhuset viser det seg at serveringsvirksomheten går dårlig, og må avvikles. Lokalene tas da i bruk til avholdelse av nybegynnerkurs, hvilket lokalene benyttes til i de neste åtte årene.

Siden nybegynnerkurs er "undervisning", og siden "undervisning" er unntatt fra avgiftsplikt, har det inntruffet en justeringsbegivenhet som innebærer plikt for golfklubben til å tilbakebetale deler av den opprinnelig fradragsførte merverdiavgiften, og da med kr 100 000 pr år i de neste åtte årene.

Dersom lokalene når 2 år er gått fra fullføring ikke tas i bruk til nybegynnerkurs, men derimot til bruk for klubbens administrasjon, vil de avgiftsmessige konsekvensene kunne bli annerledes- beroende på de faktiske omstendigheter;

- Dersom klubben ikke for noen del har avgiftspliktige inntekter, vil lokalene tas i bruk i fullt ut ikke-avgiftspliktig virksomhet. Golfklubben vil da ha plikt til å tilbakebetale til staten kr 100 000 pr år i de neste åtte årene.
- Dersom klubbens avgiftspliktige inntekter (lite realistisk, men dog) f eks skulle utgjøre 92% av klubbens samlede inntekter, vil den endrede bruken av lokalene ikke medføre noen tilbakebetalingsplikt. Begrunnelsen er at den såkalte "bagatellgrensen" (eller 10%-regelen) innebærer at det ikke skal foretas justering dersom fradragsprosenten i "justeringsåret" endrer seg mindre enn ti prosentpoeng sett i forhold til fradragsprosenten på tidspunktet for fullføringen av klubbhuset. Dersom klubbens avgiftspliktige inntekter derimot f eks skulle utgjøre 20 % av klubbens samlede inntekter, vil klubben ha plikt til å tilbakebetale kroner 80 000 pr år i de neste årene.

## 7. Kort om optimalisering av fradragsrett ved oppføring, utvidelser mv av golfanlegg

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")

De avgiftsmessige konsekvensene for hver av de tre organisasjonsformene er nærmere omtalt i "[Veileder i merverdiavgift ved oppføring, utvidelser mv av golfanlegg](#)" - utarbeidet av Advokatfirmaet Selmer DA v/advokat Alexander With på oppdrag fra Norges Golfforbund, 2006. Vi viser i hovedsak til denne.

Etter innføringen av henholdsvis de to nye kompensasjonsordningene, jf kapittel 3 og 4 ovenfor, og de såkalte justeringsreglene for fast eiendom, jf kapittel 6.5 ovenfor, bør imidlertid følgende forhold hensyntas tillegg til de forhold som er omtalt i nevnte veileder:

- Fra en prinsipiell synsvinkel skulle ordningen med kompensasjon av merverdiavgift som pådras ved bygging av idrettsanlegg ("anleggskompensasjonen") innebære at det ikke skulle være noen grunn til å gjennomføre nyoppføringer, utvidelser etc av golfbaner ved bruk av en "utleiemodell". Resonnementet ville i så tilfelle være at golfklubbene skal få tilbake alle sine avgiftskostnader ved å søke om anleggskompensasjon. Men; - siden det samlede beløpet som er satt av til all bygging av alle idrettsanlegg i hele landet er begrenset til kr 50 millioner, vil anleggskompensasjonsordningen ventelig ikke fjerne golfklubbenes avgiftsbelastning. Det vil derfor også for fremtiden være vel verdt å foreta beregninger mht valg av organisasjonsform før avgiftsbelagte kostnader pådras.
- Den såkalte "utleiemodellen" har på den ene side blitt mindre gunstig enn før, siden "baneselskapet" tidligere kunne begrense seg til å beregne merverdiavgift på baneleien i 3 år regnet fra fullføring av byggearbeidene, mens baneselskapene nå vil måtte avgiftsberegne baneleien i 10 år. På den annen side har utleiemodellen blitt mer gunstig gjennom at golfklubbene vil ha rett til kompensasjon for (deler av) merverdiavgiften på baneleien gjennom den generelle kompensasjonsordningen for driftskostnader. Siden "potten" til fordeling i den generelle kompensasjonsordningen for driftskostnader pr i dag er begrenset, er det ikke uten videre gitt at fordelene vil bli særlig stor. Fordelen vil imidlertid øke etter hvert som "potten" økes til om lag kroner 1,4 milliarder i 2014. Dersom potten på kroner 1,4 milliarder, hvilket den er varslet å ville bli i 2014, vil være tilstrekkelig til å kompensere all avgift "Det Frivillige Norge" pådrar seg, vil konsekvensen bli at det kan oppføres golfbaner helt uten avgiftsbelastning ("baneselskapet" vil oppnå full fradragsrett for merverdiavgiften på byggekostnadene, mens golfklubben vil oppnå full fradragsrett for merverdiavgiften på baneleien).

## 8. Avgiftshåndteringen i praksis

På grunnlag av reglene i henholdsvis de to kompensasjonsordningene og merverdiavgiftslovens bestemmelser om fradragsrett, bør golfklubbene sørge for at regnskapene innrettes slik at følgende tallstørrelser enkelt kan trekkes ut:

- Kompensasjonsberettigede "driftskostnader", som beskrevet i kapittel 3 ovenfor
- Merverdiavgiftsbeløp som kan kreves kompensert i medhold av anleggskompensasjonsordningen, se kapittel 4 ovenfor
- Avgiftsbeløp som er fradragsberettiget i medhold av merverdiavgiftslovens bestemmelser, se nærmere om dette i "[MVA for golfklubber](#)", i "[Veileder i merverdiavgift ved oppføring, utvidelser mv av golfanlegg](#)", samt i kapittel 5 ovenfor.

I praksis vil nevnte tallstørrelser enklest kunne trekkes ut fra regnskapene ved at golfklubbene så snart som mulig, typisk med assistanse fra regnskapsfører, revisor eller andre rådgivere, gjør en jobb med å implementere riktige/rett antall avgiftskoder i sine regnskaper.

