



BI Norwegian Business School - campus Oslo

# GRA 19703

Master Thesis

Thesis Master of Science

Idrettslag oppfører idrettsanlegg. En konsekvensutredning i et merverdiavgiftsperspektiv.

Navn: Kathrine Fugllien

Start: 15.01.2019 09.00

Finish: 01.07.2019 12.00

Master of Science in Business – Major in Business Law, Tax and Accounting  
2017-2019

**Idrettslag oppfører idrettsanlegg.  
En konsekvensutredning i et merverdiavgiftsperspektiv.**

Veileder:  
Anders B. Mikelsen

## Innholdsfortegnelse

<b>SAMMENDRAG</b> .....	<b>1</b>
<b>FORORD</b> .....	<b>3</b>
<b>1. IDRETTSLAG OPPFØRER IDRETTSANLEGG</b> .....	<b>4</b>
<b>1.1 Idrettslag og avgiftsplikt</b> .....	<b>8</b>
<b>1.2 Avgiftsplikt ved utleie av fast eiendom</b> .....	<b>11</b>
<b>2. CASE: IDRETTSLAG OPPFØRER IDRETTSANLEGG</b> .....	<b>14</b>
<b>3. IDRETTSLAGET EIER, BYGGER OG DRIFTER ANLEGGET SELV</b> 16	
<b>3.1 Generelt om fastsettelse av fradragsrettens størrelse</b> .....	<b>16</b>
<b>3.2 Fradragsrett der flerbrukshallen skal benyttes til «tidsmessig delt bruk»</b> .....	<b>19</b>
<b>3.2.1 Spørsmål om rett til fortsatt avgiftsregistrering ved «tidsmessig delt bruk»</b> .....	<b>19</b>
<b>3.2.2 Fastsettelse av fradragsrettens størrelse ved «tidsmessig delt bruk»</b> .....	<b>20</b>
3.2.2.1 Fradragsrett tilknyttet bruk av idrettsrom .....	20
3.2.2.2 Fradragsrett tilknyttet bruk av garderobeanlegg .....	21
3.2.2.3 Fradragsrett tilknyttet bruk av lagerrom .....	22
3.2.2.4 Fradragsrett tilknyttet bruk av fellesarealer .....	23
3.2.2.5 Fradragsrett tilknyttet bruk av utvendig parkering og ankomst .....	24
<b>3.2.3 Delkonklusjon</b> .....	<b>25</b>
<b>3.3 Lokaler med kombinert bruk. Drøfting av samlet blandet bruk eller fordeling av ulike areal</b> .....	<b>26</b>
<b>3.3.1 Langvarig leieforhold til leietaker med kombinert bruk</b> .....	<b>26</b>
3.3.1.1 Arealfordeling av avgiftspliktig varesalg.....	27
3.3.1.2 Arealfordeling av avgiftspliktig reklamesalg.....	29
3.3.1.3 Arealfordeling tilknyttet kombinerte virksomheters bruk av fellesarealene .....	32
<b>3.3.2 Kortvarige leieforhold. Idrettslaget driver delt virksomhet i lokalene</b> .....	<b>32</b>
3.3.2.1 Blandet bruk av idrettsrom .....	32
3.3.2.2 Blandet bruk av garderobeanlegg og lagerrom .....	33
3.3.2.3 Blandet bruk av fellesareal .....	34
3.3.2.4 Blandet bruk av utvendig parkering og ankomst .....	35
3.3.2.5 Samlet blandet bruk av hele idrettsanlegget.....	35
<b>3.3.3 Delkonklusjon</b> .....	<b>37</b>

<b>3.4 Hvis det først foreligger samlet blandet bruk, skal det da fordeles etter omsetning? Og hvordan skal så den brøken fordeles? .....</b>	<b>38</b>
<b>3.4.1 Kravet om rimelige fordelingsnøkler .....</b>	<b>38</b>
<b>3.4.2 Spørsmålet om en fordelingsnøkkel basert på omsetning er rimelig .....</b>	<b>40</b>
<b>3.4.3 Spørsmålet om hvordan omsetningsbrøken skal fordeles .....</b>	<b>41</b>
<b>3.4.4 Delkonklusjon .....</b>	<b>43</b>
<b>3.5 Bør spillemidler, byggetilskudd og gaver inngå som del av virksomhetsomsetningen ved en omsetningsfordeling? .....</b>	<b>43</b>
<b>3.5.1 Hvordan bør spillemidler fordeles? .....</b>	<b>45</b>
3.5.1.1 Spillemidler henføres til avgiftsunntatt omsetning. Spørsmål om periodisering. ....	47
3.5.1.2 Spillemidler henføres til hele virksomheten. Spørsmål om spillemidler kan anses som en nøytral inntekt. ....	48
<b>3.5.2 Hvordan bør kommunale og fylkeskommunale byggetilskudd fordeles? .....</b>	<b>49</b>
<b>3.5.3 Hvordan bør gaver fordeles? .....</b>	<b>50</b>
<b>3.5.4 Delkonklusjon .....</b>	<b>52</b>
<b>3.6 Justeringsreglene .....</b>	<b>53</b>
<b>3.6.1 Spørsmål om avgiftsmessige konsekvenser for idrettslag ved endret bruk av flerbrukshallen.....</b>	<b>55</b>
3.6.1.1 Betydningen av bagatellgrensen .....	55
3.6.1.2 Den gjennomsnittlige bruken.....	57
3.6.1.3 Justeringsberegningen.....	57
<b>3.6.2 Spørsmål om avgiftsmessige konsekvenser for idrettslag ved overdragelse av flerbrukshallen.....</b>	<b>58</b>
3.6.2.1 Overføring av rett og plikt til å justere.....	58
3.6.2.2 Beregning av samlet justering.....	59
<b>3.6.3 Delkonklusjon .....</b>	<b>60</b>
<b>3.7 Kapittelkonklusjon.....</b>	<b>61</b>
<b>4. ALTERNATIVE ORGANISERINGER .....</b>	<b>64</b>
<b>4.1 Idrettslaget stifter et AS .....</b>	<b>64</b>
<b>4.2 Idrettslaget stifter to AS.....</b>	<b>65</b>
<b>4.3 Kapittelkonklusjon.....</b>	<b>67</b>
<b>5. KONKLUSJON.....</b>	<b>67</b>
<b>6. KILDELISTE .....</b>	<b>70</b>

## Sammendrag

I min masteroppgave ønsker jeg å drøfte hvilke avgiftsmessige konsekvenser som kan oppstå når et idrettslag oppfører idrettsanlegg. Avslutningsvis vil jeg kort drøfte alternative organiseringsformer.

Innledningsvis diskuterer jeg temaet idrettslag og avgiftsplikt. Idrettslig aktivitet er som utgangspunkt unntatt merverdiavgift (heretter omtalt som mva.) etter lov av 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (heretter omtalt som merverdiavgiftsloven eller mval.), men noen virksomhetsområder kan likevel være avgiftspliktige. Dette gjelder typisk reklamevirksomhet og i noen tilfeller kioskvirksomhet. Videre går jeg nærmere inn på virksomhetsområdet utleie av bygg og anlegg, et virksomhetsområde som også er unntatt mva. Dersom et idrettslag velger å føre opp en flerbrukshall, kan det registreres frivillig i Merverdiavgiftsregisteret for de leieforhold som er avgiftspliktige etter lovens bestemmelser, jf. mval. § 2-3.

I oppgavens andre del presenteres en fiktiv case hvorav et idrettslag A ønsker å føre opp en flerbrukshall. Tredje del av oppgaven inneholder drøftelser vedrørende hvilke avgiftsmessige konsekvenser som kan oppstå når idrettslag velger å selv bygge og drifte idrettsanlegg. Disse drøftelsene tar utgangspunkt i det presenterte case. Da bruken av slike flerbrukshaller vil variere fra hall til hall, har jeg forsøkt å vurdere flere mulige bruksmønstre. Det kan eksempelvis tenkes at lokaler i idrettshaller kan bli utleid på timebasis til flere aktører, eller bli eksklusivt utleid til en og samme leietaker med en eksklusiv avgiftspliktig, avgiftsunntatt eller kombinert bruk. Det vil også være naturlig å drive reklamevirksomhet samt kioskvirksomhet i flerbrukshaller.

Sentralt for denne oppgaven er å identifisere hvor stor fradragsrett et idrettslag kan oppnå for inngående avgift på oppføringskostnadene. Total inngående avgift tilsvarer et betydelig beløp, og budsjetterte fradragsretter vil være av stor betydning for om byggeprosessen i det hele tatt kan la seg gjennomføre.

Når idrettslag skal vurdere omfanget av fradragsretten tilknyttet inngående avgift på oppføringskostnadene, må de se på den konkrete bruken som skjer i de ulike

areal. Dersom det skjer enten eksklusiv eller ingen avgiftspliktig bruk i et lokale, vil det foreligge henholdsvis full eller ingen fradragsrett for inngående avgift på den andel av oppføringskostnadene som knytter seg til det spesifikke lokalet. Dersom det dreier seg om en blandet bruk, eksempelvis utleie til avgiftsunntatt leietaker samt avgiftspliktig reklamesalg, vil det foreligge en forholdsmessig fradragsrett. Et lokale som brukes innenfor flere virksomhetsområder utgjør en såkalt fellesanskaffelse. Når en fellesanskaffelse er til bruk i både avgiftspliktig og avgiftsunntatt virksomhet, må det foretas en vurdering av hvordan bruken fordeler seg. Dersom den avgiftspliktige bruken kan henvises til spesifikke deler av arealet, bør det gjøres en arealfordeling av bruken. I tilfeller hvor en arealfordeling vanskelig kan gjennomføres, må det vurderes hvilke øvrige fordelingsnøkler som synes å rimelig gjenspeile bruken. Fordeling basert på timer eller omsetning kan ofte vurderes som gode alternativer. Dette vil jeg komme grundigere inn på senere i masteroppgaven.

Idrettslag vil også risikere å måtte tilbakeføre tidligere fradragsført inngående avgift av byggekostnadene. Et idrettsanlegg er nemlig en såkalt kapitalvare, og er gjenstand for justering etter merverdiavgiftslovens kapittel 9. Tidsperspektivet er dermed særlig sentralt for flerbrukshaller da bruken over lengre tid vil være viktig for å anslå størrelsen på den faktiske fradragsretten. En justering vil kunne skje ved både endret bruk og overdragelse av hallen. Det vil være viktig for idrettslag å være klar over justeringsreglene.

I masteroppgavens fjerde og siste del, vurderes kort alternative organiseringer. Dersom et idrettslag stifter et aksjeselskap som bygger og drifter anlegget, vil idrettslaget kun sitte på risikoen for sin andel av innskutt aksjekapital i selskapet. Dersom idrettslaget ikke lenger ønsker å eie en andel i anlegget, kan de også gjennomføre en aksjeoverdragelse uten å utløse noen form for justeringsforpliktelse. Et annet alternativ vil være å stifte to aksjeselskaper, hvorav en bygger og en drifter anlegget. Sistnevnte organisering kan gi grunnlag for full fradragsrett.

Et viktig poeng i oppgaven er at det ikke finnes en felles mal eller fremgangsmåte for alle idrettslag som ønsker å oppføre et idrettsanlegg. Hvert tilfelle må vurderes konkret ut fra den bruk som skjer i flerbrukshallens arealer.

## Forord

Denne masteroppgaven markerer avslutningen på mitt toårige masterstudium ved Handelshøyskolen BI Oslo (MSc in Business). Oppgaven er utarbeidet i perioden 1. januar 2019 til 1. juli 2019.

Jeg ønsket å belyse hvilke avgiftsmessige konsekvenser som kan oppstå som følge av at idrettslag velger å oppføre idrettsanlegg. Selve temaet er inspirert av den sentrale rollen fradrag for merverdiavgift har for et idrettsanleggs finansieringsbudsjett.

Arbeidet med oppgaven har vært både utfordrende og lærerikt. Selve prosessen har gitt meg en større innsikt i temaet merverdiavgift og fradragsrett, noe som vil komme godt med i videre arbeidsliv.

Avslutningsvis ønsker jeg å takke veileder Anders B. Mikelsen for gode innspill og konstruktive tilbakemeldinger underveis i oppgaveskrivingen.

Oslo, juni 2019

**Kathrine Fugllien**

## 1. Idrettslag oppfører idrettsanlegg

I en rapport fra Strategiutvalget for idrett (2017), sies det at stadig flere idrettslag bygger idrettsanlegg selv. Slike byggeprosjekter er kapitalintensive, og eventuell kompensasjon og/eller fradrag for mva. vil være av stor betydning for budsjettet. I min masteroppgave ønsker jeg derfor å drøfte hvilke avgiftsmessige konsekvenser som kan oppstå som følge av at idrettslag velger å oppføre idrettsanlegg. Avslutningsvis vil jeg i tillegg kort vurdere idrettslags alternative organiseringsformer. I det følgende vil begrepene idrettsanlegg og flerbrukshall brukes om hverandre.

Den norske idrettsmodellen bygger på at idrett og fysisk aktivitet skal være for alle. For å oppnå denne målsetningen har idrettspolitikken vektlagt viktigheten av bygging av idrettsanlegg rundt om i landet, se Meld. St. 26 (2011-2012) s. 13. Modellen er blitt kritisert blant annet ved påstand om at flere anlegg ikke nødvendigvis fører til mer fysisk aktivitet (Rafoss & Tangen, 2017), men per dags dato står fremdeles tilrettelegging til bygging av idrettsanlegg sentralt i idrettspolitikken. Spillemidler er en viktig del av finansieringen for de fleste anleggsprosjekter (Norges Idrettsforbund). Den såkalte enerettsmodellen gir Norsk Tipping enerett i å tilby pengespill på det norske spillmarkedet, og det er fra deres overskudd spillemidlene stammer. Pengespillpolitikken som ligger bak enerettsmodellen baserer seg på at det skal tas hensyn til spilleavhengige samt at pengespillinntekter skal gå til ideelle formål (Kulturdepartementet, 2019).

Ved oppføring av idrettsanlegg kan det søkes om kompensasjon for mva. knyttet til kostnader godkjent som spillemiddelberettiget. Det er per 2019 tre ulike kompensasjonsordninger; en for kommuner og fylkeskommuner, en relatert til driftskostnader i frivillige organisasjoner og en tilknyttet oppføring av idrettsanlegg. Det er sistnevnte ordning som er sentral i denne forbindelse.

Bestemmelser om kompensasjon av mva. ved bygging av idrettsanlegg er en rammestyrte ordning som fastsettes av Kulturdepartementet og forvaltes av Lotteri- og stiftelsestilsynet. Kompensasjonsordningen gjelder kun for søkere som oppfyller vilkårene for å motta spillemidler til idrettsanlegg hvorav byggearbeidene er igangsatt etter 1. januar 2010, med unntak av kommuner med



videre (Kulturdepartementet, 2018a, s. 1). Utdeling av spillemidler til idrettsanlegg er videre hjemlet i lov om pengespill mv. av 28. august 1992 nr. 103 (pengespilloven) og forskrift om fordeling av overskuddet til Norsk Tipping AS av 11. desember 1992 nr. 1056. Det følger av pengespillovens § 10 annet ledd at 64 % av overskuddet i Norsk Tipping skal gå til idrettsformål og i tråd med nevnte forskrifts § 3 skal disse midlene i første rekke brukes til utbygging av idrettsanlegg. Det er kun ordinære anlegg det kan søkes tilskudd til, og Kulturdepartementet definerer slike anlegg som «anlegg for organisert idrett og fysisk aktivitet samt egenorganisert fysisk aktivitet» (2018b, s. 14).

Vilkår for å motta spillemidler følger av *Bestemmelser om tilskudd til anlegg for idrett og fysisk aktivitet – 2018* (Kulturdepartementet, 2018b). For at idrettslag skal kunne motta spillemidler, stilles det både krav til idrettslaget som søker og til hvordan flerbrukshallen vil driftes og disponeres (Kulturdepartementet, 2018b, s. 15-28). Idrettslaget må være registrert i Enhetsregisteret, være tildelt et organisasjonsnummer, må ikke foreta økonomiske utdelinger, må tildele eventuelle overskudd til det idrettslige formålet med anlegget og må ved oppløsning/avvikling gi formuen til idrettslige formål. Det understrekes at også aksjeselskaper kan søke om tilskudd, men at slike selskap først må søke Kulturdepartementet om forhåndsgodkjenning av sine vedtekter. Når det kommer til driften av flerbrukshallen plikter idrettslaget å holde anlegget åpent for allmenn idrettslig virksomhet i 30 år. Anlegget må også holdes i god stand samt være funksjonelt for de idretter det er bestemt til bruk for. Det vil også kreves et skriftlig samtykke fra departementet før eventuelle rettslige (eksempelvis salg) eller faktiske disposisjoner (eksempelvis bruksendring), og idrettslaget kan heller ikke inngå bruksavtaler med private, fortjenestebaserte aktører for de deler av anlegget som har mottatt spillemidler. Dersom ett eller flere av disse kravene misligholdes, kan departementet kreve tilbake tidligere utbetalt tilskudd (Kulturdepartementet, 2018b, s. 27). Det følger også flere krav i forbindelse med utdeling av spillemidler, se *Bestemmelser om tilskudd til anlegg for idrett og fysisk aktivitet – 2018*.

Når det kommer til kompensasjonsmottakere, følger det egne regler og vilkår. Disse reglene følger av *Bestemmelser om kompensasjon av merverdiavgift ved bygging av idrettsanlegg – 2019* (Kulturdepartementet, 2018a). For at idrettslag

skal kunne søke om kompensasjon for inngående avgift på oppføringskostnader, må blant annet anlegget være ferdigstilt og det må søkes om kompensasjon for minst kr 15.000 (Kulturdepartementet, 2018a, s. 2). For tildeling av kompensasjonsmidler i 2020, må det i søknaden legges ved et anleggsregnskap som er kontrollert og attestert av revisor og dette må videre leveres elektronisk via Lotteri- og stiftelsestilsynets hjemmesider innen 1. mars 2019 (Kulturdepartementet, 2018a, s. 2). Dersom søker er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og har forholdsmessig fradragrett for inngående avgift på idrettsanleggets oppføringskostnader, kan ikke den mva. som kan fradragføres i det ordinære avgiftsoppgjøret inngå i søknad om kompensasjon (Kulturdepartementet, 2018a, s. 3). I tillegg til nevnte krav er det spesielle regler tilknyttet mottakere som har investeringer i idrettsanlegg med inngående avgift større eller lik kr 100.000. Disse mottakerne rammes av en såkalt innlåsningsperiode på 10 år som betyr at kompensert mva. må tilbakebetales dersom anlegget innen 10 år etter ferdigstillelse overdras eller selges til en aktør som ikke kan sies å ha noen kompensasjonsrett (Kulturdepartementet, 2018a, s. 5). Dersom overdragelse, salg eller nedlegging av idrettsanlegg vil finne sted, har mottaker en plikt til melde fra om dette til Lotteri- og Stiftelsestilsynet.

Utenlandske aktører ønsker stadig innpass på det norske spillmarkedet, men Kulturdepartementet konkluderte i sin utredning *Alt å vinne* at enerettsmodellen fremdeles er å foretrekke i Norge, se Meld. St. 12 (2016-2017) s. 74. Likevel er det ikke vanskelig å forestille seg en fremtid hvor pengespillpolitikken vil skifte retning. Det kan være mye penger å hente i en såkalt lisensmodell sammenlignet med dagens enerettsmodell, men i så tilfelle vil dette også sannsynligvis føre til endringer i de gunstige kompensasjonsordningene for mva. innen idretten. Dersom utenlandske aktører overtar en større andel av spillmarkedet, vil en lisensordning gi større direkte inntekter til det norske samfunnet, og disse inntektene vil videre inngå i statsbudsjettet, jf. Meld. St. 12 (2016-2017) s. 150. Inntektene tilknyttet spillmarkedet vil dermed utgjøre en mindre forutsigbar inntektskilde for eksempelvis aktører som ønsker å føre opp en flerbrukshall.

I år 2010 til 2018 er det blitt utdelt full kompensasjon for mva. i forbindelse med bygging av idrettsanlegg for alle godkjente søkere, med unntak av år 2012, 2014 og 2016 (Lotteri- og stiftelsestilsynet, 2019). I unntaksårene ble det gjort

avkortninger på henholdsvis 10,6 %, 0,02 % og 0,2 %. Det er altså, med unntak av år 2012, utdelt tilnærmet full kompensasjon for mva. i forbindelse med bygging av idrettsanlegg. Fra år 2010 til 2018 har det også vært en stigende trend i antall godkjente søknader, fra 53 til 474 søknader, hvorav utdelingsrammen har økt fra kr 14,2 millioner til kr 304 millioner. Det vil nok fortsatt deles ut både spillemidler og kompensasjon for spillemiddelberettigede kostnader i tiden fremover, men det kan tenkes at Norsk Tippings overskudd reduseres dersom utenlandske aktører får ta del i det norske spillmarkedet.

Etter dagens praksis vil ikke idrettslag kunne søke om kompensasjon for inngående avgift på spillemiddelberettigede kostnader før bygget står ferdigstilt og det kan derfor gå to til tre år fra betalingen av inngående avgift på en faktura tidlig i byggeperioden før man mottar kompensasjon. På mange større anlegg utgjør i tillegg ikke spillemiddelberettigede kostnader en betydelig andel. Dette kan for eksempel være parkeringsarealer, kiosk- og fellesarealer, tribuner, lagerrom, administrative rom, lydanlegg og storskjermer. Det vil dermed være en stor fordel for idrettslag og andre aktører som ønsker å oppføre et idrettsanlegg å få fradrag for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven gjennom byggeperioden for at oppføringen i det hele tatt skal kunne skje. Det er vanskelig å si noe konkret om hvordan kompensasjonsordningenes fremtid vil se ut, da dette er et politisk spørsmål. Dagens realiteter kan imidlertid endres, og det vil potensielt være en mindre andel av inngående avgift tilknyttet spillemiddelberettigede kostnader som vil kunne bli kompensert. Jeg velger dermed å se bort fra kompensasjonsordningen tilknyttet bygging av idrettsanlegg, og fokuserer kun på de avgiftsmessige konsekvensene som følger av merverdiavgiftslovgivningen.

Konsekvensutredningen vil utføres ved hjelp av alminnelig juridisk metode. Da dette er en strategisk oppgave vil jeg ikke gå i detalj på alle tolkningsspørsmål. Merverdiavgiftsloven vil være den mest sentrale rettskilden for problemstillingen, sammen med tilhørende forskrifter, rettspraksis og avgiftspraksis. *MVA-kommentaren* og annen juridisk litteratur vil benyttes i de drøftelser det synes hensiktsmessig. Kombinasjonen av disse rettskildene vil gi innblikk i avgiftsrettens muligheter og begrensninger i forbindelse med oppføring av idrettsanlegg, samt bidra til å gi drøftelsene en større tyngde.

Det er noen særlige metodiske utfordringer knyttet til avgiftspraksis som rettskilde. Det har ofte vist seg at domstolene kun tillegger avgiftspraksis tyngde som rettskilde i de tilfeller hvor denne praksisen har vært gjeldende over en lengre tid. Avgiftsmyndighetene tillegger på den annen side avgiftspraksis en større vekt, noe som gjør det vanskelig å vite hvilke vurderinger man bør forholde seg til. Det vil være betryggende å vite at man med stor sannsynlighet vil vinne i retten, men de fleste ønsker nok å unngå å utfordre avgiftsmyndighetene. Skattedirektoratet gir årlig ut *Merverdiavgiftshåndboken* med formål om å oppnå en mest mulig lik forvaltningspraksis (Skattedirektoratet, 2019). Håndboken skal gi en oversikt over gjeldende rett belyst av både avgifts- og rettspraksis, og gir et bilde av hvordan Skattedirektoratet selv velger å fortolke de presenterte rettskildene. I vurderingen av hva som er gjeldende rett vil altså *Merverdiavgiftshåndboken* fungere som en god veiledning.

### 1.1 Idrettslag og avgiftsplikt

Per 22. februar 2019 er 11.902 idrettslag og klubber registrert i Enhetsregisteret hvorav kun 904 er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Av disse er igjen 103 frivillig registrerte som utleier av bygg eller anlegg (Brønnøysundregistrene, 2019). Som hovedregel har idrettslag registreringsplikt etter mval. § 2-1 når omsetning og uttak av varer og tjenester overstiger 140.000 kroner i løpet av en periode på 12 måneder. I den hensikt å avgrense mot hobbyvirksomhet, lønnstakerforhold med videre, er det imidlertid fastsatt krav om at nevnte beløpsgrense må nås som ledd i næringsvirksomhet (Skattedirektoratet, 2019, s. 121).

For at det skal foreligge næringsvirksomhet er det krav om at virksomheten må være av et visst omfang, egnet til å gi økonomisk overskudd i overskuelig framtid samt drives for eiernes egen regning og risiko. Da merverdiavgiftslovgivningen har som hensikt å virke konkurransenøytral, forstås næringsbegrepet ulikt i skatte- og avgiftsretten. Mens det i skatteretten blant annet avgrenses mot passiv kapitalforvaltning, kan det ikke i avgiftsretten gjøres en tilsvarende generell avgrensning (Wilumsen & Wilt, 2010). Wilumsen og Wilt (2010) fastslår at i avgiftsretten kan også en ren kostnadsdekning tilsvare næringsvirksomhet dersom

virksomheten må konkurrere med andre avgiftspliktige virksomheter. Om virksomhetens omfang, overskudd og tidsperspektiv er tilstrekkelig må dermed vurderes i lys av hvilken bransje den tilhører, og vilkårene må videre være like for alle i samme bransje (Skattedirektoratet, 2019, s. 121).

Idrettslag driver som utgangspunkt veldedig og allmennyttig virksomhet, altså ideell virksomhet med formål å fremme idrettslig aktivitet. Forfatterne av *MVA-kommentaren*, Gjems-Onstad, Kildal, Dyrnes, Kristensen og Mikelsen (2016, s. 116), fastslår at som utgangspunkt kan allmennyttige institusjoner anses som avgiftspliktige for omsetning som virkeliggjør formålet, men at dette sjeldent er tilfellet. De sier videre at det vil være mer vanlig at avgiftsplikt inntreffer dersom omsetningen kun finansierer formålet, ikke virkeliggjør det. Dersom et idrettslag eksempelvis bygger et idrettsanlegg kun for å leie det ut til avgiftsunntatt idrettslig aktivitet, ville det ikke ha drevet næringsvirksomhet. Dette kan begrunnes i at idrettslaget både finansierer og virkeliggjør formålet. Dersom et idrettslag heller fører opp et anlegg med formål om det skal utøves idrettslig aktivitet der, men også leier ut anlegget til avgiftspliktig bruk, ville det med større sannsynlighet kunne regnes som næringsvirksomhet.

Om det drives næringsvirksomhet er en sentral problemstilling for idrettslag. I 2012 påla klagenemnda for mva. en tennisklubb å tilbakeføre rundt kr 10 millioner i fradragført inngående avgift i forbindelse med oppføring av en tennishall, se KMVA 7441. Avgjørelsen baserte seg på at tennisklubben ikke drev næringsvirksomhet da virksomheten blant annet var uegnet til å generere overskudd samt ble ansett for å være en virkeliggjøring av klubbens ideelle formål som ikke gav rett til avgiftsregistrering. Tennisklubben hadde budsjettert med fradrag for inngående avgift, og tilbakeføringen førte til at tennishallen ble lagt ut på tvangssalg vinteren 2016 (Hoemsnes, 2018).

Det blir lagt ned mye frivillig arbeid i og for idrettslag, og i 2016 ble nærmere en fjerdedel av landets totale frivillige arbeid utført innen idretten (Statistisk Sentralbyrå, 2018). Idrettslagene finansierer virksomheten sin typisk gjennom medlemskontingenter, billettinntekter, kiosksalg og dugnadsarbeid, og dette er inntekter som faller utenfor loven etter mval. §§ 3-8, 3-12 og 3-13. Offentlige tilskudd er også en avgiftsfri inntektskilde for idrettslag, da dette ikke kan regnes

som «omsetning» etter mval. § 1-3 bokstav a. Disse inntektskildene unntas for å skjærme den frivillige delen av idretten, og de faller i hovedsak utenfor det som regnes som omsetning fra ordinær næringsdrift (Skattedirektoratet, 2019, s. 146).

Det kan synes noe merkelig at inntekter fra kiosk- og billettsalg faller utenfor det som regnes som næringsvirksomhet. Som utgangspunkt regnes omsetning av varer fra kiosk med faste, daglige åpningstider som næring uansett om den er plassert på, eller tilknyttet til, et idrettsanlegg (Skatteetaten, 2019). Salg av næringsmidler omfatter blant annet salg av typiske kioskvarer og har som hovedregel ordinær avgiftsplikt etter mval. § 5-2 jf. § 2-1. Typiske kioskvarer tilsvarer varer som sjokolade, pastiller, ubehandlet frukt og emballert is (Skattedirektoratet, 2019, s. 501), og slike varer skal alltid omsettes med en redusert sats, nå på 15 %. Kioskvirksomheten er imidlertid normalt unntatt fra loven dersom kiosksalget skjer i regi av et idrettslag, jf. mval. § 3-12 tredje ledd. Dette under forutsetning av at kiosken kun er åpen under arrangementer og treninger, omsetter minst 80 % av varene sine til deltakere og tilskuere under arrangementene, har et begrenset utvalg av typiske kioskvarer og benytter ulønnet personale, jf. fmva. § 3-12-6. Unntaket omfatter også kiosksalg av varer som blir tilberedt av organisasjonens medlemmer, slik som vafler, kaker, saft, kaffe og lignende (Skattedirektoratet, 2019, s. 353). Avgiftsplikten er altså avskåret fra den type kioskvirksomhet som ofte foregår i et idrettslag.

Når det kommer til billettinntekter, gjelder unntaket for mindre foreningsarrangement samt enkeltstående arrangement. Sistnevnte er rettet mot nasjonale eller internasjonale mesterskapsarrangører som har arrangement som engangsoppgave (Tor S. Kildal & Anders Mikelsen, Rettsdata, Merverdiavgiftsloven, note (82)). Poenget er at det ikke skal betales avgift når det betales for å utøve idrettslig aktivitet. Unntaket gjelder ikke kun for idrettslag, men også for næringsdrivende. Begrunnelsen for dette følger av Ot.prp. nr. 94 (2000-2001) s. 48:

For å oppnå nøytralitet i regelverket er det ønskelig at de ulike aktørene står overfor samme regelverk. Sett i lys av at det er vedtatt omfattende unntak på idrettsområdet, mener departementet at det er gode grunner for

at det bør være et generelt unntak for omsetning av rett til å utøve idrettsaktiviteter.

Idrettslag vil også kunne ha en avgiftspliktig omsetning, særlig i forbindelse med reklame- og sponsorinntekter. Disse inntektene hører som oftest under næringspliktig omsetning og er følgelig avgiftspliktig dersom de oppfyller kravene som følger av mval. § 2-1 første ledd. Når det kommer til sponsorinntekter må det imidlertid vurderes om inntekten er kommet som gave eller om idrettslaget skal gi en motytelse, se Skatteetatens prinsipputtalelse av 25. september 2013. Denne uttalelsen gjaldt for veldedige organisasjoner i forbindelse med såkalt «sosiosponsing». Prinsipputtalelse av 15. november 2017 vedrørende sponing av ideelle organisasjoner skulle utfylle nevnte uttalelse om sponing til veldedige organisasjoner. Det antas dermed at Skattedirektoratet mener at det skal gjøres tilsvarende vurderinger ved sponing til ideelle organisasjoner som for veldedige organisasjoner.

Billettinntekter kan også inngå som avgiftspliktig omsetning for idrettslag dersom disse overstiger 3 millioner kroner i løpet av 12 måneder, ikke er knyttet til enkeltstående arrangementer samt at aktivitetene er tilsluttet Norges idrettsforbund og olympiske og paralympiske komité (NIF), jf. mval. § 2-1 annet ledd og Prop. 119 LS (2009-2010) s. 15. I tillegg gjelder det andre regler for aktørene i de to øverste divisjonene i fotball for menn og den øverste divisjonen i ishockey for menn, men dette området vil jeg ikke gå nærmere inn på i denne oppgaven. Bestemmelsene nevnes likevel for å understreke formålet bak regelverket; at avgiftsplikten kun skal treffe den mest profesjonelle delen av idretten, jf. Prop. 119 LS (2009-2010) s. 8.

## 1.2 Avgiftsplikt ved utleie av fast eiendom

Når det kommer til utleie av fast eiendom er dette unntatt fra loven etter mval. § 3-11, men næringsdrivende og offentlig virksomhet kan likevel frivillig registrere seg dersom anlegget leies ut til avgiftspliktig virksomhet, offentlig virksomhet eller interkommunale sammenslutninger, jf. mval. § 2-3 første ledd. Det kreves altså at idrettsanlegget benyttes i avgiftspliktig virksomhet, og at den

leies ut til avgiftspliktig leietaker som igjen bruker hallen i sin avgiftspliktige aktivitet. For at frivillig registrering skal kunne skje, må også utleievirksomheten i løpet av 12 måneder omsette avgiftspliktige leieinntekter over beløpsgrensen som følger av mval. § 2-1. Det er imidlertid kun leieforholdene inngått med avgiftspliktige/kompensasjonsberettigede subjekter som vil omfattes av den frivillige registreringen, og det er derfor kun disse leietakerne som skal faktureres med en utgående mva.-sats på 25 %.

Dersom avgiftssubjektet, herunder idrettslaget, allerede er ordinært registrert i Merverdiavgiftsregisteret for annen avgiftspliktig omsetning, trenger det ikke aktivt søke om frivillig registrering etter mval. § 2-3 tredje ledd. Dette omtales som registrering ved tilkjenneivelse. Dersom eksempelvis et idrettslag er ordinært registrert for sin avgiftspliktige reklamevirksomhet etter mval. § 2-1, kan det også anses som frivillig registrert som utleier av bygg og anlegg dersom «leieforholdet behandles som merverdiavgiftspliktig», jf. § 2-3 tredje ledd. Forfatterne av *MVA-kommentaren*, Gjems-Onstad et al. (2016, s. 164), sier at ved tilkjenneivelse må aktørene behandle det aktuelle leieforholdet merverdiavgiftspliktig på en dokumenterbar måte. Etter Finansdepartementets uttalelser i Prop. 94 LS (2013-2014) s. 22 er et leieforhold behandlet som merverdiavgiftspliktig dersom de materielle vilkår for frivillig registrering er oppfylt samt at utleier opptrer i samsvar med de sentrale pliktene som følger av en frivillig registrering. Videre fastslår de at flere leieforhold vil være avgiftspliktig ved at utleier fakturerer leietaker med utgående mva., bokfører utleieinntekten som avgiftspliktig omsetning og fører den inn i omsetningsoppgaven, se Prop. 94 LS (2013-2014) s. 24. En utleier vil imidlertid kunne ønske å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret som utleier av bygg og anlegg før leieforholdene faktisk starter. Finansdepartementet uttaler her at det må være inngått leieavtale som sier at leieforholdet skal omfatte den frivillige registreringen for at inngående avgift skal kunne fradragføres, se også Prop. 94 LS (2013-2014) s. 24. Det er sannsynligvis flere idrettslag som blir frivillig registrert gjennom tilkjenneivelse, og i realiteten kan det dermed per 22. februar 2019 antas å være flere enn 103 idrettslag som er frivillig registrert som utleier av bygg og anlegg.

En sentral utfordring som kan oppstå tidlig i store byggeprosjekter knytter seg til likviditet. Omsetningskravet etter mval. § 2-1 setter grenser for når idrettslaget



kan registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, noe som kan medføre betydelige likviditetsulempen (Gjems-Onstad et al., 2016, s. 170-171). En mulig løsning på denne ulempen kan være forhåndsregistrering etter mval. § 2-4 jf. fmva. § 2-4-1. For at en forhåndsregistrering skal kunne gjennomføres følger det av mval. § 2-4 to kumulative vilkår. Dette gjelder vilkår om at det er foretatt «betydelige anskaffelser» som har direkte sammenheng med senere merverdiavgiftspliktig omsetning, samt vilkår om at denne omsetningen vil overstige beløpsgrensen for registrering senest innen tre uker fra det tidspunktet omsetningen igangsettes.

Med «betydelige anskaffelser» følger det av fmva. § 2-4-1 første ledd at anskaffelsene må være på minst kr 250.000 inkl. mva. Det vil her være snakk om anskaffelser knyttet til oppføring av en flerbrukshall som videre vil generere avgiftspliktig utleie-, reklame- og kioskomsetning. Som utleier av idrettsanlegg må man i tillegg vise til inngåtte leiekontrakter med registrerte og/eller kompensasjonsberettigede virksomheter som spesifiserer leietakernes fremtidige bruk av lokalene (Skattedirektoratet, 2019, s. 188). Høyesterett har understreket viktigheten av slik avklart bruk, jf. HR-2017-1948-A (SPG Ole Deviks Vei AS).

Det følger videre av fmva. § 2-4-1 annet ledd tre kumulative vilkår. Det må foreligge en «overveiende sannsynlighet» for at det ved vanlig drift av idrettsanlegget vil genereres en avgiftspliktig omsetning som ligger betydelig over beløpsgrensen for registrering innen tre uker fra det tidspunktet omsetningen igangsettes. I tillegg må det drives næringsvirksomhet samt gå minst fire måneder fra søknadstidspunktet til registreringsgrensen nås. Det må videre vurderes hva som ligger i ordlyden «overveiende sannsynlig». En naturlig forståelse av ordlyden er at det må foreligge en klar sannsynlighetsovervekt for at virksomheten kommer i gang som forutsatt (Skattedirektoratet, 2019, s. 187). Det må her legges vekt på hva som regnes å være en naturlig investeringsperiode. Det er en risiko knyttet til oppføring av idrettsanlegg, spesielt med tanke på at omsetningen først vil skje når anlegget er ferdigstilt. Dersom oppføringen fremstår som seriøs vil imidlertid ikke en slik risiko virke diskvalifiserende. I den forbindelse kan det vektlegges at idrettslaget og kreditorer har gått inn med store beløp i virksomheten, samt at det er gitt utdelinger av tilskudd fra det offentlige. Dersom det foreligger bindende inngåtte leiekontrakter med avgiftspliktige leietakere vil det i tillegg være rimelig å anta at det vil foreligge en klar

sannsynlighetsovervekt for at omsetningen klart vil overstige beløpsgrensen for registrering dersom beløpene i kontraktene tilsier dette.

Forutsatt at forhåndsregistrering godkjennes vil det likviditetsmessig være fornuftig å avtale fakturadatoer med hovedentreprenør til den siste i hver tomånedstermin, det vil si 28.02., 30.04., 30.06., 31.08, 31.10. og 31.12. Med 14 dagers betalingsforfall vil den forhåndsregistrerte kunne ha fått tilbakebetalt den inngående avgiften fra skatteetaten før denne skal utbetales, forutsatt at terminoppgaven innsendes like etter at terminen er utløpt.

Utleie av idrettsanlegg vil normalt omfatte utleie til aktører som faller både innenfor og utenfor avgiftsplikten. Utleiers fradragsrett etter mval. § 8-1 må dermed fordeles i henhold til reglene om forholdsmessig fradrag etter mval. § 8-2 og fmva. §§ 8-2-1 og 8-2-2. I det følgende vil det foretas en utredning vedrørende avgiftsmessige konsekvenser som kan oppstå når idrettslag oppfører idrettsanlegg. Drøftelsene vil ta utgangspunkt i en fiktiv case. Avslutningsvis vil det kort diskuteres alternative organiseringsformer.

## 2. Case: idrettslag oppfører idrettsanlegg

Idrettslag A ønsker å oppføre en flerbrukshall i kommune B. Det forutsettes en byggekostnad på kr 100 millioner hvorav inngående avgift tilsvarende kr 20 millioner, samt at alt av materialer og arbeidskraft kjøpes fra Norge. Kostnadene finansieres med kommunale og fylkeskommunale byggetilskudd, gaver fra banker, stiftelser og privatpersoner, spillemidler, banklån og egenkapital. Samtlige aktører som bidrar med gave til virksomheten skal profileres i flerbrukshallen som takk for støtten.

Tabell 1: Finansiering

Finansiering	
Egenkapital	kr 15.000.000
Lån	kr 15.000.000
Kommunale byggetilskudd	kr 15.000.000
Fylkeskommunale byggetilskudd	kr 25.000.000
Spillemidler	kr 20.000.000
Gaver fra banker, stiftelser og privatpersoner	kr 10.000.000

Bruken av flerbrukshallen vil bestå av utleie til barne- og ungdomsskole, videregående skole, folkehøyskole, idrettslag, privatpersoner og bedrifter. Det er inngått bindende leiekontrakter med de ulike aktørene som også fastsetter hvordan de vil bruke hallen. Reklame vil være en betydelig inntektskilde og det vil også genereres inntekt fra avgiftspliktig kioskvirksomhet under treninger og arrangementer.

Det forutsettes at vilkårene for at det drives virksomhet er oppfylt, samt at idrettslag A er ordinært registrert i Merverdiavgiftsregisteret for sin reklame- og kioskvirksomhet, samt er frivillig registrert som utleier av bygg og anlegg. Idrettslag A vil dermed drive både utleie-, kiosk- og reklamevirksomhet, og kan klassifiseres som næringsdrivende med delt virksomhet.

Tabell 2: Årlig budsjettert virksomhetsomsetning

Årlig budsjettert virksomhetsomsetning	
Avgiftspliktig reklameinntekt	kr 900.000
Avgiftspliktig kioskinntekt	kr 100.000
Avgiftspliktig utleieinntekt	kr 1.000.000
Avgiftsunntatt utleieinntekt	kr 3.000.000
Total virksomhetsomsetning	kr 5.000.000

Flerbrukshallen er planlagt å bestå av følgende rom:

- A. **Idrettsrom:** Kunstgressbane, friidrettsanlegg, aktivitetsgulv o.l. som gir mulighet til utøvelse av en rekke idrettslige aktiviteter.
- B. **Hovedinngang med toaletter og kiosk:** Inngangsparti med salg av kioskvarer under arrangementer og treninger.
- C. **Garderobeanlegg:** herre-, kvinne- og dommergarderober med dusjer, skap o.l.
- D. **Lagerrom:** lagringsrom som inneholder diverse idrettslig utstyr til bruk i idrettsrom.
- E. **Utvendig parkering og ankomst:** Parkeringsplass utenfor flerbrukshallen.

I det følgende vil jeg drøfte hvilke avgiftsmessige konsekvenser som kan oppstå når idrettslag A fører opp et idrettsanlegg.

### 3. Idrettslaget eier, bygger og drifter anlegget selv

Selve oppføringen av flerbrukshallen vil for idrettslag A medføre en inngående avgift på totalt kr 20 millioner. Dette er betydelige kostnader, og for et idrettslag knyttes det i tillegg en vesentlig risiko til slike store investeringer. Idrettslag er underlagt et foreningsrettslig regelverk som i hovedsak består av ulovfestede regler og prinsipper utarbeidet gjennom rettspraksis (Idrettsjus.no, 2018).

Idrettslag A kan potensielt få fradrag for inngående avgift på oppføringskostnadene dersom det oppfyller kravene som følger av mval. kapittel 8 og/eller kompensasjon for mva. gjennom merverdiavgiftskompensasjonsordningen ved bygging av idrettsanlegg. Her vil kun fradragsretten etter merverdiavgiftslovens bestemmelser vurderes.

#### 3.1 Generelt om fastsettelse av fradragsrettens størrelse

Fradragsretten blir regulert av de alminnelige reglene i mval. §§ 8-1 flg. For å kunne kreve fradrag for inngående avgift på oppføringskostnadene, må idrettslag A blant annet være registrert i Merverdiavgiftsregisteret for sin virksomhet. Det er forutsatt at slik avgiftsregistrering foreligger. For å fastsette fradragsrettens størrelse, må det videre vurderes hvordan de ulike arealene i flerbrukshallen vil benyttes. For at inngående avgift på oppføringskostnadene knyttet til et spesifikt areal skal omfattes av fradragsretten, må dette arealet være «til bruk i den registrerte virksomheten», jf. mval. § 8-1. Av rettspraksis følger det ingen krav om at anskaffelsen må være til direkte bruk i virksomheten, men det kreves at den må ha en nær og naturlig tilknytning samt være relevant, jf. Sira Kvina-dommen, Rt. 1985 s. 93, og Norwegian Contractors-dommen (NC-dommen), Rt. 2001 s. 1497.

Sira Kvina var et kraftselskap som grunnet konsesjonsvilkår var rettslig forpliktet til å kjøpe og sette ut settefisk. Uten disse tiltakene ville ikke selskapet hatt anledning til å sette i gang sin avgiftspliktige kraftproduksjon. Spørsmålet ble om selskapet hadde rett til fradrag for inngående avgift på anskaffelsene av settefisk til tross for at disse ikke var til fysisk bruk i selve virksomheten. Høyesterett

dømte i favør kraftselskapet og fastslo at det var uttrykket «virksomhet» som var det sentrale i lovbestemmelsen, ikke ordlyden «til bruk i». Høyesterett uttalte at anskaffelsen måtte være relevant for virksomheten og fastslo videre at det forelå en tilknytning mellom anskaffelsene av settefisk og den avgiftspliktige kraftproduksjonen. Det ble bygd videre på denne høyesterettsdommen i NC-dommen. Norwegian Contractors AS drev produksjon av oljeboringsplattformer i betong og fikk i forbindelse med produksjon av Trollplattformen behov for å utvide leiearealet. I den forbindelse måtte selskapet blant annet fjerne en eksisterende småbåthavn og bygge en ny. Spørsmålet ble om selskapet hadde rett til fradrag for inngående avgift på anskaffelsene relatert til disse aktivitetene. Høyesterett dømte i favør Norwegian Contractors AS og konkluderte med at anskaffelsene var fradragsberettiget da byggingen av en ny småbåthavn hadde en nær og naturlig tilknytning til virksomheten. Denne vurderingen ble begrunnet med at byggingen var en nødvendighet for å skaffe arealer til virksomheten.

Forholdsmessig fradragsrett reguleres av mval. § 8-2. Idrettslag A vil ved å drifte flerbrukshallen være en delt virksomhet både innenfor og utenfor avgiftsplikten og vil kun ha forholdsmessig fradragsrett for den andel av fellesanskaffelser som knytter seg til den avgiftspliktige virksomhetsdelen. I dette tilfellet vil dermed idrettslag A få fradragsrett for den delen av flerbrukshallen som knytter seg til avgiftspliktig utleie-, reklame- og/eller kioskvirksomhet. Spørsmålet blir om bruken av de ulike arealene kun har tilknytning til den avgiftspliktige delen, den unntatte delen eller hele virksomheten. De ulike tilknytningene gir henholdsvis full, ingen eller forholdsmessig fradragsrett. En slik vurdering av delte virksomheter er i tråd med Høyesteretts uttalelser i Bowlingdommen, Rt. 2008 s. 932 (Bowling 1 Strømmen AS), samt ankeutvalgets avvisning av anke i Dyreparkdommen, Utv. 2008 s. 1210 (Kristiansand Dyrepark). Jeg vil komme tilbake til Bowlingdommen i kapittel 3.2.2.3.

Kristiansand Dyrepark drev avgiftsunntatt fremvisning av dyr, ulike underholdningstilbud samt spisesteder, kiosker, forretninger og nettbutikk. Dyreparken krevde blant annet fradrag for inngående avgift for attraksjonene, herunder innhengninger, bur med videre. Spørsmålet ble om attraksjonene utgjorde fellesanskaffelser med rett til forholdsmessig fradrag. Agder lagmannsrett konkluderte med at attraksjonene ikke kunne regnes som

fellesanskaffelser til tross for at dyreparken kunne sies å være et totalkonsept hvorav attraksjonene og avgiftspliktig omsetning var helt ut integrert i hverandre. Anskaffelsen av attraksjoner ble ansett å være til direkte, faktisk bruk i avgiftsfri virksomhet, herunder fremvisning av dyr, og ikke i avgiftspliktig virksomhet relatert til spisesteder, kiosker, salg av suvenirer, reklame med videre. Lagmannsretten uttalte at dyreparkens totalkonsept var bedriftsøkonomisk hensiktsmessig, men at en slik tilknytning mellom virksomhetsområdene ikke var tilstrekkelig for å oppnå fradragsrett etter merverdiavgiftslovens bestemmelser.

Ubetydelighetsregelen etter mval. § 8-2 tredje og fjerde ledd kan gi hjemmel for enten fullt eller ingen fradrag. Dersom en virksomhets totale avgiftspliktige virksomhetsomsetning ligger under ubetydelighetsgrensen på 5 % av den totale omsetningen, vil fradragsretten bli avskåret etter mval. § 8-2 tredje ledd. I motsatt retning, hvis avgiftsunntatt omsetning utgjør mindre enn 5 %, vil det gis fullt fradrag etter mval. § 8-2 fjerde ledd, se Hunsbedt-dommen, Rt. 2003 s. 1821 (Hunsbedt Racing AS). Hunsbedt-dommen vil jeg komme tilbake til i kapittel 3.4.3.

For å fastsette hvor stor andel av en virksomhets totale omsetning som er avgiftspliktig, settes avgiftspliktig omsetning ekskl. mva. i telleren og den totale omsetningen ekskl. mva. i nevneren. Da idrettslag A driver delt virksomhet innen reklame, kiosksalg og utleie, må både avgiftspliktig og avgiftsunntatt omsetning relatert til utleie-, kiosk- og reklamevirksomheten inkluderes i beregningen. Dette støttes av Skattedirektoratet som i *Merverdiavgiftshåndboken* for 2019 (s. 781) påpeker at vurderingen om ubetydelighetsgrensen skal komme til anvendelse skal skje på subjektnivå, ikke for de enkelte virksomhetsområder. Skattedirektoratet uttaler videre i *Merverdiavgiftshåndboken* at hvert enkelt år må vurderes konkret med tanke på ubetydelighetsgrensen.

Når det kommer til idrettsanlegg kan det reises spørsmål om denne ubetydelighetsgrensen gjelder for det enkelte areal eller for idrettsanlegget under ett. I Porthuset-dommen, Rt. 2005 s. 951, ble det foretatt en vurdering om fradragsretten knyttet til det enkelte hotellrom kunne bli avskåret. Den avgiftspliktige omsetningen tilknyttet hotellrommene var under 5 %, mens total avgiftspliktig omsetning for hele hotellet var over 5 %. Skattedirektoratet fastslo i

sin bindende forhåndsuttalelse 27. september 2005, BFU 37/05, at Høyesterett i Porthuset-dommen la en avgjørende vekt på om det faktisk foregikk avgiftspliktig omsetning på hotellrommene, og at fradragsretten til det enkelte rom bare ville blitt avskåret dersom avgiftspliktig omsetning hadde vært lik null.

Ubetydelighetsgrensen kan altså ikke sies å gjelde for omsetning per rom, men for hele virksomhetens omsetning. Det forutsettes videre at ubetydelighetsregelen ikke kommer til anvendelse i dette tilfellet.

### 3.2 Fradragsrett der flerbrukshallen skal benyttes til «tidsmessig delt bruk».

«Tidsmessig delt bruk» er typisk for mange flerbrukshaller. Lokaler kan deler av året leies ut til leietaker som driver eksklusivt innenfor loven og deler av året til annen leietaker som driver eksklusivt utenfor loven. En «tidsmessig delt bruk» kan også skje på timesbasis, hvorav flere aktører innenfor og utenfor avgiftsplikten kan leie ulike deler av anlegget på samme tidspunkt. I dette delkapittelet vil jeg fokusere på kortvarige leieforhold hvorav leietaker enten bruker flerbrukshallen eksklusivt innenfor eller utenfor avgiftsplikten.

#### **3.2.1 Spørsmål om rett til fortsatt avgiftsregistrering ved «tidsmessig delt bruk»**

La oss anta at et idrettslag leier ut idrettsrom og garderobeanlegg i flerbrukshallen eksklusivt til fylkeskommunen for kompensasjonsberettiget bruk i videregående skoler o.l. fra september til mai, mens de i perioden juni til august leier ut de samme lokalene eksklusivt til idrettslag med bruk i avgiftsunntatt virksomhet. Idrettslaget kan frivillig registrere sitt utleieforhold med fylkeskommunen etter mval. § 2-3. Det rettslige spørsmålet blir dermed om dette avgiftspliktige forholdet vil fortsette å gjelde når utleieforholdet opphører i juni.

Skattedirektoratet har uttalt i *Merverdiavgiftshåndboken* for 2019 (s. 173) at tilfeller med tidsmessig delt bruk må vurderes konkret. Dersom et opphold i avgiftspliktig utleie synes å være en naturlig del av driften, må dette kunne godtas. Utleier vil dermed også i de perioder hvor det ikke skjer noen avgiftspliktig aktivitet kunne være avgiftsregistrert og sende inn oppgaver uten å faktisk ha noen avgiftspliktig omsetning. I eksempelet med fylkeskommunen vil det være

unaturlig å leie ut flerbrukshallen i sommerferieperioden, altså må et opphold i avgiftspliktig utleie fra juni til august med rimelighet kunne godtas. Poenget er at en tidsmessig delt bruk innenfor og utenfor avgiftsplikten må kunne sies å være en naturlig del av utleievirksomheten for at den avgiftspliktige delen skal kunne omfattes av den frivillige registreringen. Mer sporadiske og tilfeldige utleieforhold bør dermed unngås ved tidsmessig delt bruk.

### **3.2.2 Fastsettelse av fradragsrettens størrelse ved «tidsmessig delt bruk»**

Ved en tidsmessig delt bruk vil det ikke foreligge en eksklusiv avgiftspliktig bruk av det gjeldende lokalet da det i perioder også vil benyttes eksklusivt utenfor avgiftsplikten. Fradragsrettens størrelse må da vurderes etter antatt bruk etter mval. § 8-2 og fmva. §§ 8-2-1 og 8-2-2. For at det skal foreligge en forholdsmessig fradragsrett for inngående avgift på oppføringskostnadene tilknyttet et konkret areal, må arealet tilsvare en såkalt fellesanskaffelse. Det vil også foreligge en forholdsmessig fradragsrett for inngående avgift på oppføringskostnadene tilknyttet fellesarealene basert på den øvrige bruken av flerbrukshallen. Bruken av hvert areal må altså vurderes konkret i beregningen av fradragsrettens størrelse.

I det følgende vil jeg vurdere idrettslag As fradragsrett for inngående avgift på oppføringskostnadene tilknyttet idrettsrom, garderober, lagerrom, fellesarealer og utvendig parkering. Jeg vil ta utgangspunkt i eksempelet med en tidsmessig delt bruk mellom videregående skoler o.l. og avgiftsunntatte idrettslag. Det fokuseres kun på idrettslag As utleievirksomhet, reklame- og kioskvirksomheten blir i denne omgang holdt utenfor.

#### *3.2.2.1 Fradragsrett tilknyttet bruk av idrettsrom*

Oppføringskostnadene tilknyttet idrettsrommene kan naturligvis sies å ha en relevant samt nær og naturlig tilknytning til utleievirksomheten. Her brukes hele arealet til aktivitet enten eksklusivt innenfor eller utenfor avgiftsplikten, avhengig av hvilken periode man er i. Det er rimelig klart at slike rom er såkalte fellesanskaffelser. Oppføringskostnadene kan altså henføres både til avgiftspliktig og avgiftsunntatt bruk, og tilhørende inngående avgift kan dermed forholdsmessig fradragsføres.



Etter fmva. § 8-2-1 skal det ved oppføring av bygg som hovedregel anvendes en fordelingsnøkkel som tar utgangspunkt i andel areal brukt innenfor avgiftsplikten og andel areal brukt utenfor avgiftsplikten. Ved en tidsmessig eksklusiv bruk innenfor og utenfor avgiftsplikten vil en slik fordeling være vanskelig gjennomførbar. Finansdepartementet har imidlertid uttalt at oppføringskostnader knyttet til bygg med delt bruk skal fordeles etter prinsippet i fmva. § 8-2-1 (Skattedirektoratet, 2019, s. 784). Det sentrale er at fordelingen skal gjenspeile den faktiske bruken av flerbrukshallens arealer.

Da slike arealer vil bli brukt tidvis avgiftspliktig og tidvis avgiftsunntatt, vil det være vanskelig å gjennomføre en ren arealfordeling. Ved en tidsmessig delt bruk vil imidlertid antall timer brukt innenfor og utenfor avgiftsplikten synes å være en naturlig måleenhet. Andel avgiftspliktige utleietimer i forhold til totalt antall utleietimer vil altså være en god fordelingsnøkkel for oppføringskostnader tilknyttet det konkrete idrettsrom. Ved å kun benytte utleietimene som knyttes til det konkrete idrettsrommet i beregningen, vil man kunne få et godt bilde av hvordan den avgiftspliktige bruken fordeler seg over gulvflatens arealer.

#### *3.2.2.2 Fradragsrett tilknyttet bruk av garderobeanlegg*

Garderobeanlegget vil også tidvis brukes av henholdsvis avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige aktører. Garderober som brukes av videregående skoler o.l. vil knytte seg til en kompensasjonsberettiget aktivitet, og anskaffelsen av garderobeanlegget må dermed kunne sies å ha en relevant samt nær og naturlig tilknytning til både avgiftspliktig og avgiftsunntatt utleievirksomhet.

Garderobeanlegget kan altså sies å være en fellesanskaffelse, og inngående avgift på tilhørende oppføringskostnader vil følgelig kunne forholdsmessig fradragsføres. Spørsmålet videre blir hvordan denne avgiftspliktige bruken fordeler seg over garderobeanleggets arealer.

Bruken av garderobeanlegget vil klart knytte seg til bruken av idrettsrommene. De som vil anvende idrettsrommene vil benytte garderobeanlegget til å skifte klær, oppbevare personlige eiendeler, dusje og gå på toalettet. På den annen side vil neppe alle benytte dusjene, toalettene, skapene eller garderobeanlegget. Det må likevel kunne sies å være et rimelig skjønn å anta at bruken av idrettsrommene noenlunde gjenspeiler bruken av garderobeanlegget. Dette begrunnes i at

garderobeanlegget kan sies å være en forutsetning for den aktiviteten som skjer i idrettsrommene. Fordelingsnøkkelen for garderobeanlegget bør med den logikken tilsvare den for idrettsrommene.

Det må understrekes at selv om garderobeanlegget utgjør en naturlig del av idrettsrommene vil ikke enhver avgiftspliktig aktivitet som skjer i disse idrettslige arealene automatisk knytte seg til bruken av garderobene. I dette tilfellet er det imidlertid forutsatt at det kun vil foregå kompensasjonsberettiget og avgiftsunntatt idrettslig bruk i idrettsrommene som med rimelighet kan sies å knytte seg til bruken av garderobeanlegget.

Dersom garderobeanlegget særskilt leies ut og det dermed foreligger en oversikt over antall utleietimer innenfor og utenfor avgiftsplikten, må heller dette brukes som beregningsgrunnlag. På den annen side, dersom forskjellen mellom de to fordelingsnøkklene viser seg å være marginal, kan samme fordelingsnøkkel benyttes for begge tilfeller.

### *3.2.2.3 Fradragsrett tilknyttet bruk av lagerrom*

Lagerlokalene brukes normalt som lagringsrom for diverse idrettslig utstyr, altså en bruk som faller utenfor avgiftsplikten. Slike arealer vil ikke bli særskilt utleid, men vil likevel være en naturlig del av flerbrukshallen. Lagerarealene vil være en nødvendig forutsetning for aktiviteten som skjer i idrettsrommene og følgelig også for den avgiftspliktige utleievirksomheten. Spørsmålet blir dermed om slike areal også kan sies å være en fellesanskaffelse etter mval. § 8-2.

Uten lagerlokalene vil ikke idrettslag A kunne oppbevare idrettslig utstyr, og leietakerne vil følgelig måtte medbringe sitt eget. Det at lagerlokalene, og det idrettslige utstyret det oppbevarer, potensielt øker omsetningen knyttet til den avgiftspliktige utleievirksomheten, kan imidlertid ikke brukes som et argument for å klassifisere arealene som en fellesanskaffelse. I Bowlingdommen ble det ikke gitt fradragsrett for vedlikehold av en bowlingbane til tross for banens betydning for kiosk- og varesalg som foregikk i de samme lokalene. En bedriftsøkonomisk tilknytning var altså ikke tilstrekkelig. Av Skattedirektoratets fellesskriv 26. september 2005 ble det på bakgrunn av den avgiftspliktige brukens betydning i henholdsvis Hunsbedt- og Porthuset-dommen, vurdert at det er den

faktiske bruken som vil være sentral i vurderingen av om en anskaffelse utgjør en fellesanskaffelse. En ren økonomisk tilknytning vil altså ikke være tilstrekkelig for å oppnå fradragsrett.

I tilfeller hvor det skjer en avgiftspliktig utleie hvor bruken er idrettslig, kan det med rimelighet fastslås at lagerrommene også vil være underordnet en avgiftspliktig idrettslig bruk. Dette begrunnes i at leietakerne vil bevege seg inn og ut av lokalene for å hente samt legge tilbake idrettslig utstyr. Lagerlokalene vil altså brukes av både avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige leietakere og kan således sies å ha en relevant samt nær og naturlig tilknytning til hele utleievirksomheten. Det vil være urimelig å si at anskaffelsen av lagerlokalene kun har en bedriftsøkonomisk tilknytning, da det er klart at lokalene vil være til faktisk bruk i avgiftspliktig virksomhet. Inngående avgift på oppføringskostnadene tilknyttet lagerlokalene kan altså forholdsmessig fradragsføres etter mval. § 8-2. Logikken for fordeling må her sies å følge den samme som for garderobeanlegget; den avgiftspliktige bruken av idrettsrommene vil gjenspeile den avgiftspliktige bruken av lagerlokalene. Det bør dermed kunne benyttes en tilsvarende fordelingsnøkkel for et lagerlokale som for tilhørende idrettsrom.

#### *3.2.2.4 Fradragsrett tilknyttet bruk av fellesarealer*

Arealer som hovedinngang, trapper og ganger er såkalte fellesarealer. Dette vil være arealer som samtlige leietakere av de øvrige arealene vil benytte seg av. For inngående avgift på kostnader til oppføring av bygg som brukes i delt virksomhet, må det skilles mellom areal med eksklusiv bruk i avgiftsunntatt virksomhet, og areal hvor det er det samme arealet som brukes til både avgiftsregistrert og avgiftsunntatt virksomhet (fellesanskaffelse). Det vil være vanskelig å si hvordan fellesarealene blir brukt, men de kan likevel ikke automatisk klassifiseres som såkalte «myldreareal» med full fradragsrett for inngående avgift på tilhørende oppføringskostnader. Med «myldreareal» forstås areal som brukes både til avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet, der det ikke er mulig å påvise at bestemte deler av arealene er til eksklusiv bruk i ikke-avgiftspliktig virksomhet.

Spørsmålet om fellesareal og «myldreareal» var blant annet tema i Eventyrgården-dommen, Utv. 2018 s. 679 (Eventyrgården AS), hvorav Eventyrgården AS mente

at fellesareal måtte anses som del av den frivillige registreringen da det ville være umulig å fastslå hvilken del som brukes i henholdsvis avgiftspliktig og avgiftsunntatt virksomhet. Lagmannsretten sa seg imidlertid enig med skattekontorets vurderinger og viste til følgende sitat: «Frivillig registrert utleier må som det klare utgangspunkt fordele kostnadene vedrørende fellesarealene utifra leietakers avgiftsmessig status, dvs i tråd med disponeringen av bygget til hhv registrert virksomhet og ikke-registrert virksomhet.».

Kostnader tilknyttet oppføring av fellesareal må dermed forholdsmessig fordeles basert på den øvrige bruken av flerbrukshallens arealer. Det må gjøres en helhetsvurdering av hvilken fordelingsnøkkel som synes mest hensiktsmessig. I dette tilfellet vil totalt antall utleietimer innenfor avgiftsplikten i forhold til totalt antall utleietimer kunne sies å være en god fordeling. Her må utleietimene tilknyttet samtlige utleide areal inkluderes i beregningen. Jo flere timer brukt innenfor avgiftsplikten, jo flere avgiftspliktige timer brukt i fellesarealene.

#### *3.2.2.5 Fradragsrett tilknyttet bruk av utvendig parkering og ankomst*

Parkerings- og ankomstområdet vil heller ikke særskilt leies ut. Arealene kan sies å være en nødvendig forutsetning for hele flerbrukshallen og dens virksomhet. Det vil være naturlig å ha et parkeringsområde utenfor en flerbrukshall for at leietakerne skal kunne parkere. Antageligvis vil det være leietakere som ikke benytter seg av kjøretøy som parkeres på parkeringsområdet, men samtlige vil på en eller annen måte bevege seg over det for å komme inn i flerbrukshallen. Dette forutsetter imidlertid at parkeringsplassen er opparbeidet rett utenfor hovedinngangen til hallen, noe som ikke behøver å være tilfellet. Et rimelig skjønn må likevel være å anta at leietakerne av hallen vil benytte seg av parkeringsområdet. Disse arealene er dermed relevante samt har en nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige og avgiftsunntatte utleievirksomheten, og kan således sies å være en fellesanskaffelse. Bruken vil reflekteres av hvem som leier idrettsrommene. Jo flere utleietimer innenfor avgiftsplikten, jo mer avgiftspliktig bruk av parkeringsområdet. En fordelingsnøkkel tilsvarende som for fellesarealene kan dermed synes hensiktsmessig også her.

### 3.2.3 Delkonklusjon

Dersom lokaler i en flerbrukshall er til tidsmessig delt bruk, ser vi at det vil være vanskelig å foreta en fordeling av bruken kun basert på areal. Både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig bruk vil skje over de samme arealene, men på forskjellige tidspunkt. Det at det tidvis skjer en eksklusiv bruk utenfor avgiftsplikten vil ikke være et problem for den frivillige registreringen så lenge dette er naturlig for utleiers virksomhet.

I eksempelet over ble en fordelingsnøkkel basert på timebruk ansett som rimelig for samtlige areal. Denne vurderingen baserte seg på at antall utleietimer innenfor avgiftsplikten ville gjenspeile den avgiftspliktige bruken. Det må imidlertid understrekes at eksempelet er en forenkling. Lokaler kan i realiteten også leies ut særskilt, som kan føre til at enkelte deler av arealene vil bli brukt mer innenfor avgiftsplikten enn andre. En slik særskilt bruk kompliserer beregningen av en fordelingsnøkkel. Dersom det kun hadde foregått utleievirksomhet i flerbrukshallen ville nok timebruk likevel ha vært et rimelig godt mål.

Når et anlegg som skal bygges består av flere arealer med ulik avgiftsmessig behandling er det viktig at anbudsdokumentene inneholder en spesifisering av byggekostnadene på de ulike arealene. Dette for senere, når de inngående fakturaene skal bokføres, å kunne fordele inngående avgift korrekt.

For at oppføring av en flerbrukshall skal være mulig vil også sponsor- og reklameinntekter være sentrale og nødvendige inntektskilder. Det vil dermed være naturlig at det selges reklame rundt om i flerbrukshallen, og en slik avgiftspliktig virksomhet kan vanskelig reflekteres i timer. Det vil altså være en betydelig avgiftspliktig bruk som blir holdt utenfor dersom det velges en fordelingsnøkkel som baserer seg på antall timer. En timefordeling vil altså gi et skjevt bilde av antatt bruk av virksomhetens arealer dersom det også foregår reklameeksponering her. Eventuelt kan det være enkelte arealer hvor det ikke foregår eksponering av reklame hvor en timefordeling likevel kan synes hensiktsmessig. Ved slike tilfeller bør forskjellige beregningsgrunnlag benyttes for å kunne fastsette rimelige fordelingsnøkler for de ulike arealene.

### 3.3 Lokaler med kombinert bruk. Drøfting av samlet blandet bruk eller fordeling av ulike areal.

En kombinert bruk vil si at et lokale blir brukt både innenfor og utenfor avgiftsplikten. I dette delkapittelet vil det diskuteres hvordan fradragsretten bør fastsettes dersom det skjer en parallell avgiftspliktig og avgiftsunntatt bruk i flerbrukshallen. Det vil først vurderes hvordan bruken fordeler seg når det foreligger langvarige leieforhold med leietakere som driver kombinert virksomhet. Deretter vil det vurderes hvordan bruken av arealene vil fordele seg ved kortvarige leieforhold hvorav leietakernes bruk enten er innenfor eller utenfor loven, og når idrettslaget samtidig driver en parallell reklame- og kioskvirksomhet i arealene. For begge tilfeller vil jeg vurdere når det kan sies å foreligge en samlet blandet bruk over hele lokalet og når den avgiftspliktige bruken heller bør henvises til spesifikke areal.

#### 3.3.1 Langvarig leieforhold til leietaker med kombinert bruk

La oss anta at idrettslag A leier ut et lokale i flerbrukshallen eksklusivt til en virksomhet med kombinert bruk. Leietakeren kan eksempelvis være et treningssenter med en virksomhet tilknyttet trening, reklame og avgiftspliktig varesalg. Da det ikke foregår noen eksklusiv avgiftspliktig eller avgiftsunntatt bruk av arealet, vil idrettslag A kun ha rett til forholdsmessig fradrag for inngående avgift på de tilhørende oppføringskostnadene, med mindre arealet tilsvarer et såkalt «myldreareal». I fastsettelsen av fradragsprosenten blir spørsmålet hvordan treningssenteret bruker de utleide arealene.

I denne sammenheng det naturlig å vise til Eventyrgården-dommen.

Eventyrgården AS leide ut et lokale til Fresh Fitness AS som drev en kombinert virksomhet tilknyttet trening og varesalg. Skatt sør mente at «myldrearealet» kun omfattet områdene rundt de avgiftspliktige aktivitetene, mens Eventyrgården AS mente at hele det utleide lokalet var et såkalt «myldreareal». I sin søknad om tilbakegående avgiftsoppgjør relatert til oppføringskostnadene, opplyste Eventyrgården AS om at Fresh Fitness AS solgte reklameplasseringer rundt om i hele lokalet. Fresh Fitness AS drev imidlertid egenreklame av sine egne avgiftspliktige produkter og treningstilbud, og en slik aktivitet ble ansett å ha en for perifer tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Agder lagmannsrett

dømte i favør Skatt sør, og Eventyrgården AS måtte gå fra full fradragsrett til en forholdsmessig fradragsrett på 8,1 %. Fradragsprosenten baserte seg på hvor stor andel av det utleide arealet som kunne sies å være «myldreareal». Dommen viser at det går et klart skille mellom omsetning knyttet til egenreklame og omsetning knyttet til salg av reklameplasseringer. Hadde Fresh Fitness AS heller solgt reklameplasseringer rundt om i lokalene, hadde den avgiftspliktige bruken av arealene antageligvis vært betraktelig større.

Det at det drives kombinert virksomhet i et lokale fører ikke automatisk til at det skjer en samlet blandet bruk over hele gulvflaten, den faktiske bruken må vurderes konkret. En blandet bruk over hele det utleide arealet vil være fordelaktig for utleier da lokalet som helhet vil være gjenstand for forholdsmessig fradrag. Potensielt kan det foreligge et såkalt «myldreareal» med full fradragsrett for inngående avgift på tilhørende oppføringskostnader. Det må imidlertid understrekes at et areal kun er et «myldreareal» i tilfeller hvor en og samme leietaker har en kombinert bruk av arealet og når bruken vanskelig kan fastsettes av utleier. Årsaken bak bestemmelsen om «myldreareal» er nettopp det at det kan være vanskelig for utleier å ha en god oversikt over leietakers sluttbruk.

I det følgende vil det vurderes hvordan idrettslag As leietaker bruker det utleide arealet. Det vil fokuseres på bruken tilknyttet henholdsvis avgiftspliktig varesalg og avgiftspliktig reklamesalg. Avslutningsvis vil bruken av tilhørende fellesarealer vurderes. Leietakerens bruk avgjør idrettslag As fradragsrett for inngående avgift på de tilknyttede oppføringskostnadene.

### *3.3.1.1 Arealfordeling av avgiftspliktig varesalg*

I vårt eksempel vil det altså være viktig å se konkret på hvor den avgiftspliktige aktiviteten faktisk foregår. Avgiftspliktig bruk knyttet til salg av treningsartikler vil dermed begrense seg til området hvor salget faktisk skjer. I Eventyrgården-dommen argumenterte Eventyrgården AS for at garderobearealene hadde en tilknytning til det avgiftspliktige varesalget da disse lokalene også ble benyttet som prøverom. Dette fikk de ikke medhold for. Eventuelle prøverom bør imidlertid inkluderes, men dette gjelder bare dersom rommet kun er ment for prøving av klærne som inngår i det avgiftspliktige varesalget.

Ved salg av kioskvarer fra eksempelvis en vareautomat vil også den avgiftspliktige bruken begrense seg til arealet hvor kioskautomaten står. Eventuelt kan også et tilhørende område med sitteplasser hvor disse varene kan nytes inkluderes som areal med en avgiftspliktig bruk. En slik vurdering tilsvarer de vurderinger gjort i Eventyrgården-dommen.

Når det kommer til fordeling av bruk innen avgiftspliktig kioskvirksomhet vises det også til Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse datert 27. september 2005 (BFU 37/05) om fradragsrett tilknyttet bygging av en golfbane. Den avgiftspliktige kioskvirksomheten som foregikk på samme eiendom som golfanlegget, ble ikke ansett å ha en tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til selve anlegget. Dette gjaldt imidlertid ikke dersom det foregikk såkalt ambulerende salg på banen. Med denne logikken ville den avgiftspliktige bruken tilknyttet kiosken spre seg over de arealene hvor det foregikk ambulerende salg, også i de områdene hvor det primært foregikk avgiftsunntatt idrettslig aktivitet. Skattedirektoratet har imidlertid i *Merverdiavgiftshåndboken* for 2019 vurdert ambulerende salg av kioskvarer på golfbaner, samt stadiontribuner, treningsstudioer med videre, som en aktivitet som ikke automatisk gir kioskvirksomheten en nær og naturlig tilknytning til den idrettslige aktiviteten som foregår på det gjeldende arealet. Dersom treningssenteret velger å ha ansatte som går rundt i treningsstudioet for å selge kioskvarer, vil altså ikke en slik aktivitet øke den avgiftspliktige bruken av arealene etter Skattedirektoratets vurderinger.

Jeg sier meg enig i Skattedirektoratets vurderinger. Dette begrunnes blant annet i at det ikke synes naturlig for et treningssenter å ha ansatte som går rundt om i lokalet for å selge varer. En slik aktivitet virker å primært være motivert etter et fradragsmessig hensyn, ikke som en naturlig del av salgsvirksomheten. Hadde ambulerende salg imidlertid vært en naturlig del av driften, anser jeg en slik vurdering som urimelig. Det kan dermed diskuteres om eksempelvis ambulerende salg på stadiontribuner ikke kan sies å utvide bruken innenfor avgiftspliktig kioskvirksomhet. Dette vil være en naturlig aktivitet som ledd i kioskdiriften, og tilskuerne forventer å kunne kjøpe kioskvarer fra tribunen. Bruk av stadiontribuner er imidlertid ikke relevant i dette eksempelet, men det nevnes for å



understreke at bruken tilknyttet fysisk salg bør henvises til de områder hvor salget naturlig faktisk foregår.

Det konkluderes dermed med at den avgiftspliktige bruken som går på fysisk salg av varer begrenser seg til de spesifikke arealene hvor salget naturlig faktisk foregår.

### *3.3.1.2 Arealfordeling av avgiftspliktig reklamesalg*

Ved salg av reklameplasseringer vil den avgiftspliktige bruken av arealene øke, og det må vurderes hvordan denne bruken fordeler seg.

Det følger av klagenemnda for mva. sitt vedtak av 30. juni 2016, KMVA 8964, hvorav Andøy Flerbrukshall AS blant annet solgte reklameplasseringer på vegger rundt om i en flerbrukshall, at det kunne gjøres en forholdsmessig arealfordeling basert på både vegg- og gulvareal. Skattekontoret fastslo at det foregikk avgiftsunntatt bruk over flerbrukshallens gulvarealer, og avgiftspliktig salg av reklame på deler av veggarealene. Det ble dermed av skattekontoret foreslått å gjøre en fordeling ved å sette totalt utleid veggareal i teller og total grunnflate og veggflate i nevner. Flertallet i klagenemnda sa seg enig med skattekontoret. Det følger imidlertid av Oslo tingretts dom 14. desember 2016, TOSLO-2016-160385 (Andøy Flerbrukshall AS), at vedtaket fattet i KMVA 8964 ble opphevet. Skattekontoret og Andøy Flerbrukshall AS var enige om at vedtaket var ugyldig, og tingretten vurderte dermed kun tvisten vedrørende sakskostnader.

Inngående avgift skal fordeles etter «faktisk bruk», og det må diskuteres om bruken av reklame faktisk kan begrense seg til det konkrete arealet hvor reklamen er plassert. Reklamevirksomhet fungerer ikke på samme måte som eksempelvis kioskvirksomhet, hvorav sluttbrukere fysisk må bevege seg til området hvor kiosken er lokalisert for å kjøpe varer. Reklame er ment for å påvirke aktører til å kjøpe spesifikke varer og/eller tjenester, og denne påvirkningen kan potensielt skje fra motsatt side av rommet fra der reklamen faktisk er plassert. Bedrifter og personer kjøper reklametjenester for at deres produkt eller tjeneste skal eksponeres til flest mulig mennesker, og vil antageligvis ønske at reklamen blir plassert slik at den kan ses fra flere hold. Det kan dermed synes feil å gjøre en ren arealfordeling av reklamebruken som skattekontoret opprinnelig foreslo i KMVA

8964. I tillegg, ved å inkludere veggarealene i beregningen vil det være en stor andel av arealet som hverken benyttes til avgiftspliktig eller -unntatt aktivitet, noe som synes merkelig dersom samtlige gulvareal i idrettsanlegget faktisk er i bruk. En av de fem medlemmene i klagenemnda var i likhet med meg uenig med skattekontorets forslag om fordeling basert på vegg- og gulvareal, jf. KMVA 8964. Medlemmet uttalte følgende:

Det jeg er uenig i er skattekontorets arealberegning hvor én vegg er ansett til bruk i reklamevirksomhet, mens gulvflaten er til bruk i utleievirksomhet. Dette er etter mitt syn en lite egnet framgangsmåte – med denne logikken vil de øvrige tre vegger samt taket ikke være til bruk i noen av næringsaktivitetene. Utgangspunktet for å beregne fradragsrett for et lokale hvor det drives reklameeksponering må være at lokalet som sådan med alle 6 flater anvendes både til utleie og reklameeksponering. Et naturlig utgangspunkt for forholdsmessig fradrag vil etter mitt syn være andelen omsetning innenfor/utenfor mva-loven, i den grad dette gjenspeiler bruken.

I Borgarting lagmannsretts dom vedrørende Kvinesdal og Omegn Golfklubbs fordeling av inngående avgift, Utv. 2010 s. 1550 (Kvinesdal og Omegn Golfklubb), ble også en omsetningsfordeling vurdert som det beste målet. Saken gjaldt kostnader til drift av golfbane med reklameinntekter. Golfklubben hadde tatt utgangspunkt i en 50/50 fordeling, en fordeling lagmannsretten anså som feil. De sa at enten kunne det sies at golfbanen ble mer brukt til reklameeksponering enn golfspill, da reklameeksponeringen også foregikk på tidspunkt hvor banen var stengt. På den annen side poengterte lagmannsretten at reklamen opptar svært begrensede andeler av golfbanen som taler for en lavere bruksandel enn 50 %. Lagmannsretten presenterte også et tredje alternativ ved å vurdere bruken ut fra hvor stor andel av banen reklameeksponeringen var synlig. Sistnevnte ville også gi en fradragsrett betydelig under 50 %. Lagmannsrettens uttalelser understreker vanskeligheten i fastsettelse av antatt bruk i forbindelse med reklamevirksomhet.

I eksempelet med idrettslag A, antas det videre at leietakeren selger reklameplasseringer på både vegger, over høyttaleranlegg og over skjermer/storskjerm. Ved bruk av høyttaleranlegg og skjermer til reklame vil det

være særlig utfordrende å gjøre en arealmessig fordeling av reklamevirksomheten. Dersom avgiftspliktig reklame spilles over høytaleranlegg i rom hvor det også drives avgiftsunntatt aktivitet, vil det være nærmest umulig å anslå bruken av arealene. Lyden sprer seg over hele rommet anlegget befinner seg i, og det kan dermed argumenteres for at det skjer en samlet blandet bruk over hele lokalet. Også ved reklameeksponering på vegger, hvorav reklamen synes over hele lokalet, må det kunne sies å foreligge en slik samlet blandet bruk. Ved slike tilfeller kan lokalet som helhet klassifiseres som en fellesanskaffelse og er følgelig gjenstand for forholdsmessig fradragsrett.

Det kan være enkelt å tenke at lokalet heller er et «myldreareal» med full fradragsrett med tanke på at bruken vanskelig kan fordeles. Dette vil imidlertid være en feil vurdering, da idrettslag A vil ha mulighet til å anslå den faktiske sluttbruken som foregår i lokalet. Dette kan gjøres ved å se på treningssenterets avgiftspliktige og avgiftsunntatte omsetning. Dersom den avgiftspliktige omsetningen tilknyttet reklamevirksomheten er betydelig mindre enn inntekten fra avgiftsunntatt idrettslig aktivitet, ville det være urimelig å tillate idrettslag A full fradragsrett for inngående avgift på lokalets oppføringskostnader.

Det konkluderes med at den avgiftspliktige bruken innen reklamevirksomhet varierer ut fra hvordan reklamen eksponeres. Dersom reklameeksponeringen synes over hele arealet, eventuelt høres over lydanlegg, må det kunne sies at bruken sprer seg over hele lokalet. Den avgiftspliktige bruken kan dermed ikke henvises til spesifikke delareal og det skjer en samlet blandet bruk. Ved slike tilfeller vil en fordeling basert på areal være urimelig. Forekommer det deler av lokalet hvor reklameeksponering ikke synes og/eller høres, må det imidlertid vurderes om en arealfordeling synes hensiktsmessig. Er det mulig å utføre en rimelig arealmessig fordeling bør dette gjøres, men i de fleste tilfeller vil ikke dette være hensiktsmessig med tanke på reklamevirksomhetens natur. Er det vanskelig å konkret fordele reklameeksponeringen over areal, kan en omsetningsfordeling synes rimelig. Omsetningsfordeling vil jeg komme nærmere tilbake til i kapittel 3.4 og 3.5.

### *3.3.1.3 Arealfordeling tilknyttet kombinerte virksomheters bruk av fellesarealene*

Når det kommer til fellesarealene vil de som oppholder seg i treningssenteret også måtte benytte seg av disse. I Eventyrgården-dommen mente Eventyrgården AS at den del av fellesarealene som knyttet seg til Fresh Fitness AS, i sin helhet måtte anses å være «myldreareal». Skatt sør sa seg uenig og mente at de kun kunne fradragsføre 8,1 % av Fresh Fitness AS sin andel av fellesarealene, noe Agder lagmannsrett sa seg enig i.

I vårt eksempel vil det også være viktig å vurdere hvor stor andel av fellesarealene som kan henføres til bruken av det utleide lokalet. Det viktige er at fordelingen i rimelig grad gjenspeiler hvordan fellesarealene faktisk blir anvendt. I Eventyrgården-dommen ble Fresh Fitness AS sin andel av fellesarealene kalkulert ved å se på den totale størrelsen av det eksklusive arealet de leide i forhold til den totale størrelsen av alle utleide arealer i bygget. Dette må kunne sies å være et godt mål under forutsetning av at de ulike leietakerne i flerbrukshallen med rimelighet kan sies å bruke fellesarealene relativt likt. Dersom treningssenterets bruk av det utleide arealet eksempelvis gir en forholdsmessig fradragsrett på 50 %, vil som utgangspunkt inngående avgift for oppføringskostnadene på den delen av fellesarealene som knytter seg til treningssenteret også ha rett til et forholdsmessig fradrag på 50 %.

### **3.3.2 Kortvarige leieforhold. Idrettslaget driver delt virksomhet i lokalene.**

La oss nå gå tilbake til det opprinnelige eksempelet med idrettslag A. Det antas at idrettslag A driver utleie av de samme lokalene til flere leietakere. Det foregår altså en form for tidsmessig delt bruk. Lokalene leies ut til både fylkeskommuner til bruk i videregående skoler o.l., idrettslag, bedrifter og privatpersoner på timesbasis. Samtidig drives det kioskvirksomhet i deler av fellesarealene og det selges reklameplasseringer rundt om i hele flerbrukshallen. I det følgende vil jeg gå nærmere inn på hvordan en slik bruk kan fordele seg over flerbrukshallens arealer.

#### *3.3.2.1 Blandet bruk av idrettsrom*

De idrettslige rommene blir særskilt utleid. Det kan skje utleie av kun deler av lokalet, eksempelvis en femmer-fotballbane, men det vil også kunne leies ut flere deler eller hele rommet. Ulike leietakere både innenfor og utenfor avgiftsplikten

kan dermed benytte seg av det samme lokalet samtidig. Når det ikke skjer en eksklusiv utleie av hele lokalet til kun en leietaker, vil bruken kunne variere i større grad og på den måten være noe vanskeligere å anslå.

I tillegg vil det være naturlig for idrettslag A å selge reklameplasseringer i slike arealer da mange vil oppholde seg her. Idrettsrommene vil altså ha en relevant samt nær og naturlig tilknytning til både utleie- og reklamevirksomheten. Det vil ved slike tilfeller være svært vanskelig å fordele den avgiftspliktige bruken over arealene, spesielt med tanke på reklamevirksomheten. Fordeling basert på omsetning tilknyttet det konkrete idrettsrommet synes dermed rimelig. Det vises til kapittel 3.3.1.2 over.

I fordelingsnøkkelen må avgiftspliktig og avgiftsunntatt omsetning knyttet til det konkrete idrettsrom inkluderes i omsetningsbrøken. Tilhørende reklameomsetning bør som utgangspunkt også skilles ut i den grad dette er mulig, men dette kan i realiteten være en kompleks oppgave fordi sponsoravtalene sjelden spesifiserer pris per rom, per skjerm eller per høyttaler. Et alternativ kan være å fordele reklameomsetning basert på lokalets relative areal i forhold til flerbrukshallens totale areal. Hvis eksempelvis et idrettsrom tilsvarer 1/5 av totalt areal, bør 1/5 av total reklameomsetning henføres til lokalets fordelingsnøkkel. Forretningsmessig skjønn vil være vanskelig, men nevnte arealfordeling kan synes hensiktsmessig forutsatt en rimelig jevn reklameeksponering over samtlige areal. Det må imidlertid understrekes at i totalt areal inngår også parkeringsarealene. Parkeringsområdet vil ofte være så stort at en arealfordeling av total reklameomsetning blir feil. For å unngå denne fordelingsproblematikken bør idrettslag A heller spesifisere sponsoravtalene. Det forutsettes at sistnevnte er tilfellet for idrettslag A.

#### *3.3.2.2 Blandet bruk av garderobeanlegg og lagerrom*

Som tidligere drøftet vil både garderobeanlegg og lagerrom ha rett til forholdsmessig fradrag i de tilfellene hvor det skjer utleie til både avgiftspliktige og avgiftsunntatte aktører som bruker arealene i forbindelse med sin idrettslige aktivitet, se kapittel 3.2.2.2 og 3.2.2.3 over. Spørsmålet blir imidlertid hva som skjer med denne fradragsretten dersom det ikke skjer noen avgiftspliktig idrettslig aktivitet i flerbrukshallen. Skattedirektoratet har i *Merverdiavgiftshåndboken* for

2019 uttalt at det må trekkes en grense mot bruk som er «så underordnet at det blir kunstig å betegne anskaffelsen som felles» (s. 774). Her nevnes garderober, dommerrom og lagerrom til oppbevaring av idrettsutstyr som eksempler på arealer til underordnet bruk innen avgiftsunntatt idrettslig aktivitet. Som utgangspunkt vil altså inngående avgift på oppføringskostnadene tilknyttet garderobe- og lagerarealer ikke ha noen fradragsrett.

Ved slike tilfeller vil det være strategisk å plassere reklame i lokalene, forutsatt at dette kan sies å være en naturlig del av virksomheten og ikke en ren avgiftstilpasning. Leietakere vil oppholde seg i garderobeanleggets lokaler før og etter trening, og vil også bevege seg inn og ut av lagerlokalene for å hente ut og legge tilbake utstyr de ønsker å benytte seg av i idrettsrommene. Dette er altså arealer hvor det vil være gunstig å selge reklameplasseringer. På denne måten vil både garderobeanlegget og lagerarealene få en relevant samt nær og naturlig tilknytning til også reklamevirksomheten som foregår i flerbrukshallen og således kunne klassifiseres som fellesanskaffelser. Salg av reklameplasseringer vil også være aktuelt når disse arealene leies ut til avgiftspliktige aktører. Hvordan den avgiftspliktige reklamebruken fordeler seg over arealene er som nevnt en vanskelig vurdering og en omsetningsfordeling kan synes rimelig, se diskusjon i kapittel 3.3.1.2.

Hvor stor andel av flerbrukshallens totale reklameomsetning som skal inkluderes i fordelingsnøkkelen bestemmes av spesifiseringen foretatt i sponsoravtalene, se kapittel 3.3.2.1. Når det kommer til utleieomsetningen, vil det kun være omsetning knyttet til avgiftspliktig og avgiftsunntatt idrettslig bruk som kan inkluderes i fordelingsnøkkelen fordi det er disse som vil ha en relevant samt nær og naturlig tilknytning til garderobe- og lagerarealene.

### *3.3.2.3 Blandet bruk av fellesareal*

Når det kommer til fellesarealene må som tidligere nevnt den øvrige bruken av flerbrukshallens utleide arealer vurderes. I tilfellet med idrettslag A foregår det både reklame- og kioskvirksomhet i fellesarealene. Selve bruken knyttet til kioskvirksomheten vil som tidligere drøftet kun omfatte et meget begrenset areal, mens reklamevirksomheten i ulik grad vil spre seg over lokalet. Her vil det altså skje en direkte avgiftspliktig bruk i fellesarealene, noe som må tas hensyn til i

fordelingen av fradragsretten. Det vil ikke være rimelig å kun se på den avgiftspliktige utleiebruken som skjer i de øvrige arealene, da det også foregår en egen isolert avgiftspliktig bruk i fellesarealene.

Her vil det også være rimelig å benytte en omsetningsfordeling, men da se på total avgiftspliktig og avgiftsunntatt utleieomsetning for hele bygget samt reklame- og kioskomsetning tilknyttet fellesarealene. På denne måten vil både den utleiebruken som skjer i de øvrige arealene og den avgiftspliktige reklame- og kioskvirksomheten som skjer i fellesarealene, reflekteres i fordelingsnøkkelen. Hvor stor andel av reklameomsetningen som skal inkluderes i fordelingsnøkkelen vil som tidligere diskutert fremkomme av sponsoravtalene, se kapittel 3.3.2.1 over.

#### *3.3.2.4 Blandet bruk av utvendig parkering og ankomst*

Når det kommer til det utvendige parkeringsområdet vil det være rimelig å anta at samtlige leietakere benytter seg av dette, se drøftelse i kapittel 3.2.2.5. Samtidig vil idrettslag A selge reklameplasseringer også her. Reklameeksponeringen skjer typisk ved inngangen, på yttervegger, skilter, flaggstenger og ved maling på asfalt. Både reklame- og utleievirksomheten vil altså ha en relevant samt nær og naturlig tilknytning til parkeringsanlegget. Hvordan reklamebruken faktisk fordeler seg over arealene er som nevnt vanskelig å anslå og en omsetningsfordeling kan synes rimelig, se kapittel 3.3.1.2 over.

Da det antas at samtlige leietakere vil bevege seg over parkeringsanlegget, bør total avgiftspliktig og avgiftsunntatt utleieomsetning inkluderes i fordelingsnøkkelen. Den andel av reklameomsetning som er spesifisert å tilhøre parkeringsområdet må også inkluderes som avgiftspliktig omsetning.

#### *3.3.2.5 Samlet blandet bruk av hele idrettsanlegget*

Dersom det forutsettes at reklamebruken sprer seg over samtlige areal, vil det i eksempelet med idrettslag A skje en samlet blandet bruk over hele flerbrukshallen. Det vil dermed virke urimelig å avskjære deler av arealene fra fradragsretten da samtlige deler knytter seg til bruk i avgiftspliktig virksomhet. På denne måten vil hele hallen kunne klassifiseres som en fellesanskaffelse.

Flerbrukshallens arealer vil blant annet leies ut til avgiftsunntatte aktører, og det vil dermed ikke foregå noen eksklusiv bruk innenfor avgiftsplikten. Idrettslag A vil altså etter mval. § 8-2 ha rett til forholdsmessig fradrag på inngående avgift knyttet til samtlige oppføringskostnader. Dersom bruken av de ulike arealene synes å være rimelig lik, vil en felles fordelingsnøkkel kunne benyttes. Dette må imidlertid vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle. Det at det skjer bruk både innenfor og utenfor avgiftsplikten i samtlige rom, vil ikke nødvendigvis si at bruken fordeler seg likt over hele idrettsanlegget. En slik vurdering er i tråd med blant annet Stavanger tingretts dom av 17. september 2009 (Studentsamskipnaden i Stavanger).

I den nevnte tingrettsdommen hadde SiS Sportscenter AS (heretter SiS) lagt til grunn en felles fordelingsnøkkel for all inngående avgift på oppføringskostnadene, med unntak av de deler av bygget hvor det ikke foregikk avgiftspliktig aktivitet. Selskapet begrunnet en felles fordelingsnøkkel med at det var benyttet en totalentreprisekontrakt og dermed ikke mulig å splitte opp de enkelte anskaffelsene. Skatt Vest mente imidlertid at det måtte beregnes flere fordelingsnøkler og uttalte blant annet at på samme måte som SiS hadde avskåret deler av arealene i bygget, kunne de øvrige delene av bygget også splittes opp. SiS drev delt virksomhet, og Skatt Vest mente at det måtte gjøres en konkret vurdering av hvilke deler av arealene de avgiftspliktige delvirksomhetene var til bruk i. De ulike virksomhetene kunne bare inngå i beregningen av fordelingsnøkkelens dersom det aktuelle arealet kunne anses som en innsatsfaktor i delvirksomheten. Det at det var valgt en totalentreprisekontrakt var altså ingen god grunn til å benytte seg av en felles fordelingsnøkkel. Tingretten sa seg enig i dette.

Det må altså gjøres en konkret vurdering av bruken av samtlige areal før det eventuelt fastslås at en felles fordelingsnøkkel synes hensiktsmessig. I eksempelet med idrettslag A er det rimelig å si at bruken fordeler seg skjønnsmessig likt over hele flerbrukshallen. Det foregår imidlertid kiosksalg i fellesarealene, og det må dermed vurderes om det må utarbeides en egen fordelingsnøkkel for arealene som knytter seg til denne kioskvirksomheten. Kan det sies å være et rimelig skjønnsmessig å benytte samme fordelingsnøkkel også her, vil dette imidlertid godtas.



### 3.3.3 Delkonklusjon

Dersom idrettslag A inngår et langvarig leieforhold til leietaker med kombinert bruk, må leietakers bruk vurderes konkret ved fastsettelse av fradragsrettens størrelse. Kan det gjøres en arealmessig fordeling må dette foretas, men dersom leietaker driver virksomhet som ikke med rimelighet kan oppstykket må en annen fordelingsnøkkel benyttes. Sistnevnte vil ofte være tilfellet dersom den eksklusive leietakeren driver reklamevirksomhet i lokalet. Da vil det være vanskelig å anslå den avgiftspliktige reklamebruken, men det kan argumenteres for at den sprer seg over alle deler av arealet hvorav reklameeksponeringen er synlig. Dersom det eksempelvis foregår avgiftsunntatt idrettslig aktivitet i det samme lokalet, foreligger det en samlet blandet bruk over hele arealet. Hele lokalet kan ved slike tilfeller vurderes som en fellesanskaffelse, hvorav inngående avgift på tilhørende oppføringskostnader kan forholdsmessig fradragsføres etter mval. § 8-2. Det må dermed beregnes en fordelingsnøkkel som rimelig gjenspeiler bruken. Når det kommer til fellesarealene, vil samme fordelingsnøkkel som for det utleide arealet med rimelighet kunne benyttes for delen av fellesarealene som knytter seg til det utleide areal.

I tilfeller hvor idrettslag A heller leier ut et lokale slik at det er til tidsmessig delt bruk både innenfor og utenfor avgiftsplikten, og samtidig driver avgiftspliktig kiosk- og reklamevirksomhet, vil fordelingen av inngående avgift være noe mer komplisert. Det må da vurderes hvordan bruken fordeler seg over det aktuelle areal, og videre beregne en fordelingsnøkkel som reflekterer denne bruken best mulig. Omsetning vil ofte være et naturlig beregningsgrunnlag i de tilfeller hvor det foregår reklameeksponering. Hvert lokale må imidlertid vurderes konkret.

En samlet blandet bruk av hele idrettsanlegget foreligger dersom det ikke skjer noen eksklusiv bruk av enkeltlokaler enten utenfor eller innenfor avgiftsplikten. Dersom den avgiftspliktige og avgiftsunntatte bruken av arealene fordeler seg rimelig likt over hele flerbrukshallen, kan det brukes en felles fordelingsnøkkel for inngående avgift på samtlige oppføringskostnader tilknyttet hele anlegget.

3.4 Hvis det først foreligger samlet blandet bruk, skal det da fordeles etter omsetning? Og hvordan skal så den brøken fordeles?

En flerbrukshall vil vanligvis ikke kun bestå av lokaler som blir eksklusivt utleid til en og samme leietaker, men heller ha lokaler som blir utleid til flere aktører med en bruk som skjer både innenfor og utenfor avgiftsplikten. I tillegg vil det være naturlig å drive reklamevirksomhet rundt om i bygget. Det vil dermed ofte skje en samlet blandet bruk i flerbrukshallers lokaler.

I vårt eksempel driver idrettslag A utleie-, kiosk- og reklamevirksomhet. Det vil være spesielt vanskelig å fastsette hvor stor andel av et areal som faktisk blir brukt innen reklamevirksomheten, se kapittel 3.3.1.2 over. Skattedirektoratet uttalte i fellesskriv av 25. juni 2009 at for de tilfeller hvor det ikke finnes klare holdepunkter for hvordan bruken faktisk fordeler seg, vil det være hensiktsmessig å gjøre en sjablongmessig omsetningsfordeling etter fmva. § 8-2-2. Denne forskriften gjelder som utgangspunkt fordeling av inngående avgift som knytter seg til felles driftskostnader, men Skattedirektoratet har gjennom *Merverdiavgiftshåndboken* for 2019 (s. 788) uttalt at den også kan benyttes for andre utgifter, herunder oppføringskostnader, dersom en slik fordeling synes å rimelig gjenspeile bruken.

### 3.4.1 Kravet om rimelige fordelingsnøkler

Dersom det finnes en annen fordelingsnøkkel som kan gi et vesentlig bedre bilde av virksomhetens bruk, må heller denne benyttes. Dette begrunnes i at idrettslaget kun har fradragsrett for den andel som er «til bruk i den registrerte virksomheten» etter mval. § 8-2. Det vises her til Borgarting lagmannsretts dom av 15. oktober 2012, Utv. 2012 s. 1552 (BMW Financial Services Scandinavia AB), hvor BMW Financial Services Scandinavia AB ble dømt til å tilbakeføre deler av den inngående avgift de tidligere hadde fått fradrag for. De hadde valgt å gjøre en omsetningsfordeling, men lagmannsretten mente at fradragsfordelingen kunne vært gjort vesentlig bedre dersom de hadde anvendt et mer fornuftig skjønn blant annet basert på tidsbruk.

I tingrettsdommen vedrørende studentsamskipnaden i Stavanger ble også fordelingsnøkkelen beregnet av SiS ansett som urimelig. Fordelingsnøkkelen

baserte seg på tidsbruken til en gjennomsnittlig treningsgjest, og anslo at 44 % av denne var avgiftspliktig. Av avgiftspliktig tidsbruk regnet SiS med tid i forbindelse med reklameeksponering, kjøp og inntak av mat og drikke samt utleie og kjøp av sportsutstyr. Dersom fordeling skulle baseres på omsetning ville fradragprosenten vært betydelig mindre, herunder 9,1 % (ifølge SiS sine egne beregninger). Tingretten mente fordelingsnøkkelen på 44 % falt utenfor det som kunne sies å være et rimelig skjønn da den avgiftsunntatte idrettsvirksomheten var klart fremtredende. En fordeling basert på omsetning ble vurdert som passende.

Ved manglende fordeling av inngående avgift, kan avgiftssubjekt ilegges tilleggsavgift, jf. lov av 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) §§ 14-3 til 14-6 (tidligere mval. § 21-3). Det vises her til klage behandlet av skatteklagenemnda 15. mai 2018, se saksnummer alminnelig avdeling 01 NS 69/2018. Saken omhandlet en virksomhet som krevde fullt fradrag for inngående avgift, men som i realiteten kun hadde krav på et forholdsmessig fradrag på 84 %. Etterberegnet beløp tilsvarte i overkant av kr 12 millioner og virksomheten ble også tillagt en tilleggsavgift med 20 % tilsvarende i underkant av kr 2,5 millioner. Virksomheten klagde på tilleggsavgiften og argumenterte blant annet med at hensikten ikke var å kreve fullt fradrag for inngående avgift og at feilen ville ha blitt oppdaget. Skattekontoret viste imidlertid til at «ettersom merverdiavgiften er basert på terminvise oppgjør, og unndragelse anses fullbyrdet ved innsendelse av omsetningsoppgave, anses det ikke befriende at avgiftssubjektet i større eller mindre grad sannsynliggjør at feilen ville ha blitt oppdaget og rettet på et senere tidspunkt.» Det ble videre uttalt at aktsomhetsnormen er streng og at plikten til å levere korrekte omsetningsoppgaver er sentralt for næringsdrivende med avgiftspliktig virksomhet. Denne saken understreker viktigheten av å fordele inngående avgift etter antatt bruk, da en mangel på slik fordeling kan medføre dyre tilleggskostnader.

Idrettslag A må altså fordele inngående avgift og kan ikke i fordelingen velge en fordelingsnøkkel kun basert på at den vil gi mest mulig fradragrett. De må heller velge den nøkkelen som gjenspeiler den faktiske bruken på en best mulig måte. Det må derfor vurderes om en fordeling basert på omsetning er forenelig med bruken av den aktuelle flerbrukshall.

### 3.4.2 Spørsmålet om en fordelingsnøkkel basert på omsetning er rimelig

Det fremkommer av Skattedirektoratets fellesskriv av 25. juni 2009 at en virksomhet ikke automatisk har rett til fullt fradrag for inngående avgift på en anskaffelse selv om virksomheten kun har en avgiftspliktig omsetning. Skattedirektoratet illustrerer dette poenget i *Merverdiavgiftshåndboken* for 2019 (s. 790) ved å vise til et eksempel med en håndballklubb som oppfører en idrettsarena. Denne håndballklubbens virksomhet får avgiftspliktige inntekter fra reklamesalg som skjer i idrettsarenaen, og har ingen avgiftsunntatte inntekter da de ikke krever inngangspenger fra publikum. Selv om virksomheten kun har en avgiftspliktig omsetning, er den faktiske bruken av idrettshallen i stor grad avgiftsunntatt. Her må det dermed gjøres en fordeling av avgiftspliktig bruk, og dette kan ikke gjøres ved å se på den faktiske omsetningen. Et alternativ kunne være å inkludere fiktive avgiftsunntatte inntekter basert på den avgiftsunntatte bruken av hallen, dersom dette med rimelighet kunne gjennomføres. Poenget er at man ikke kun skal se på omsetningstallene uten å ta hensyn til den faktiske bruken som skjer i hallen. Det er den antatte bruken av anskaffelsen som bestemmer fradragretten, ikke omsetning, jf. mval. § 8-2 jf. fmva. § 8-2-2.

Idrettslag A vil imidlertid motta utleieinntekter i forbindelse med idrettslig aktivitet som vil foregå i flerbrukshallen. Det antas at de vil drive reklamesalg i samtlige arealer i hallen, og at tilhørende inntekter vil utgjøre en betydelig andel av den totale virksomhetsomsetningen. Den avgiftspliktige omsetningen knyttet til reklame sprer seg altså jevnt over alle areal i og utenfor flerbrukshallen. Utleievirksomheten vil også føre til en viss bruk av hele anlegget, da gjennom særskilt avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig utleie og ved at leietakere oppholder seg i byggets øvrige fellesarealer. Det vil være rimelig å anta at jo høyere omsetning det genereres fra avgiftspliktige leietakere, jo større vil den avgiftspliktige bruken av arealene være. Utleieinntektene vil dermed være med på å reflektere i hvilken grad bruken av flerbrukshallen vil være avgiftspliktig. Den samme logikken kan sies å gjelde for kioskvirksomheten; desto større avgiftspliktige inntekter, desto større bruk innenfor avgiftsplikten. Bruken av kioskvirksomheten sprer seg imidlertid over en betydelig mindre flate av flerbrukshallens arealer, men siden kioskomsetningen antas å være relativt liten,

vil ikke dette være særlig problematisk for fordelingen. Sistnevnte forutsetning må sies å være et rimelig skjønn når man skal vurdere den antatte bruken totalt.

I dette tilfellet vil altså en felles fordelingsnøkkel basert på omsetning synes å rimelig reflektere bruken av hele flerbrukshallen for idrettslag A.

### **3.4.3 Spørsmålet om hvordan omsetningsbrøken skal fordeles**

Når virksomhetens totale omsetning skal beregnes, skal det etter forskriftens ordlyd brukes tall fra forrige regnskapsår, jf. fmva. § 8-2-2. Per tidspunkt vil ikke idrettslag A ha noen relevante regnskapstall å vise til fra foregående år, og må dermed fastsette omsetningstallene basert på antatt bruk, jf. mval. § 8-2 første ledd. Det følger av *Merverdiavgiftshåndboken* for 2019 (Skattedirektoratet, s. 792) at inntektene som inkluderes i total virksomhetsomsetning må knytte seg til utøvelsen av en viss aktivitet. For idrettslag A betyr dette at inntektene som inngår i virksomhetens samlede omsetning må knytte seg til foreningens utleie-, reklame- og/eller kioskvirksomhet. I beregningen av omsetningsbrøken settes avgiftspliktig inntekt ekskl. mva. i telleren og virksomhetens samlede omsetning ekskl. mva. i nevneren (Skattedirektoratet, 2019, s. 792). Det er et vilkår at fordelingen i rimelig grad skal gjenspeile bruken, jf. fmva. § 8-2-2 siste punktum.

Hva som inngår i den totale omsetningen i en fordelingssammenheng, vil være mer omfattende enn hva som fremgår av omsetningsdefinisjonen som følger av mval. § 1-3 første ledd bokstav a. I total virksomhetsomsetning skal nemlig alle driftsinntekter som kan knyttes til virksomheten inkluderes, også offentlige tilskudd, jf. Borgarting lagmannsretts dom av 7. april 1997 (Sunnmøre-Romsdal Billag AS). Dommen ble forsøkt anket, men ble videre avslått av Høyesterett. Denne dommen omtales videre som Sunnmøre-Romsdal Billag-dommen.

Sunnmøre-Romsdal Billag AS var et transportselskap som drev delt virksomhet innen person- og varetransport. Selskapet mottok betydelige offentlige tilskudd som kunne sies å være rettet mot den virksomhetsdelen som relaterte seg til bussnæringen (avgiftsunntatt frem til 1. mars 2004). Staten fikk medhold fra lagmannsretten i at omsetningsbegrepet etter fmva. § 8-2-2 kunne utvides til å også inkludere offentlige tilskudd. På denne måten kunne hele virksomhetens økonomiske aktivitet gjenspeiles i den totale virksomhetsomsetningen.

Bakgrunnen for denne vurderingen var at omsetningen tilknyttet bussnæringen var relativ lav i forhold til den aktiviteten som faktisk foregikk innenfor virksomhetsområdet. Dette medførte at virksomhetens ordinære omsetning etter mval. § 1-3 første ledd bokstav a gav et skjevt bilde av den faktiske bruken innenfor og utenfor avgiftsplikten. Ved å inkludere de offentlige tilskuddene som avgiftsunntatt inntekt, reflekterte imidlertid den totale virksomhetsomsetningen et mer korrekt bilde av selskapets totale virksomhet. Det sentrale i denne dommen var at offentlige tilskudd ble vurdert som del av den avgiftsunntatte virksomhetsomsetningen, fordi dette bidro til å gjenspeile hvordan virksomhetens aktiviteter faktisk fordelte seg. Noe helt annet ville blitt konklusjonen dersom dette tilskuddet ikke hadde bidratt til å gjenspeile den faktiske aktivitet.

I denne sammenheng er det også sentralt å trekke frem Hunsbedt-dommen, Rt. 2003 s. 1821. Her ble det reist spørsmål om Hunsbedt Racing AS hadde rett til delvis fradrag for inngående avgift på anskaffelser i forbindelse med drift og vedlikehold av en rallycrossbil. Til tross for at anskaffelsene kun gjaldt rallycrossbilen, og således falt utenfor merverdiavgiftslovgivningen, fikk Hunsbedt Racing AS medhold av Høyesterett og følgelig fullt fradrag for inngående avgift. Dette ble begrunnet med at reklame utgjorde mer enn 95% av selskapets inntekter. Rallycrossbilen var dekket av reklame, og med denne reklametjenesten fulgte en plikt til å kjøre rallycrossløp, vise frem bilen på messer med videre. Det ble vurdert, i tråd med Sira Kvina-dommen, at anskaffelse, drift og vedlikehold av rallycrossbilen kunne sies å ha en «nær og naturlig tilknytning» til reklamevirksomheten som følgelig gav rett til fullt fradrag. Høyesterett konkluderte altså med at omsetningen inkludert avgiftspliktig reklameinntekt gjenspeilte den faktiske bruken av rallycrossbilen.

Sunnmøre-Romsdal Billag-dommen og Hunsbedt-dommen understreker at selve bruken innenfor de ulike virksomhetsområdene i rimelig grad må reflekteres i omsetningen når en omsetningsbrøk skal benyttes. Som diskutert i kapittel 3.4.2 vil idrettslag As omsetning tilknyttet henholdsvis reklame-, utleie- og kioskvirksomhet, i rimelig grad reflektere den antatte bruken av flerbrukshallen. Det er altså liten tvil om at disse inntektene bør inngå i den totale virksomhetsomsetningen. I forbindelse med oppføringen av flerbrukshallen er det også mottatt mye finansiell støtte i form av spillemidler, kommunale og

fylkeskommunale byggetilskudd og gaver fra banker, stiftelser og privatpersoner. Dersom dette er å anse som driftsinntekter knyttet til virksomheten, må disse henføres til enten den avgiftspliktige delen, den avgiftsunntatte delen eller til hele virksomheten. Det må i den forbindelse vurderes i hvilken grad disse inntektene sier noe om bruken som skjer i flerbrukshallen.

#### **3.4.4 Delkonklusjon**

Dersom det er vanskelig å gjennomføre en arealmessig fordeling av den avgiftspliktige bruken som skjer i en flerbrukshall, kan en fordeling basert på omsetning synes rimelig. Det er imidlertid viktig å vurdere om andre fordelingsnøkler synes å reflektere bruken av anskaffelsen bedre, jf. blant annet dommen vedrørende BMW Financial Services Scandinavia AB. I oppføringsperioden vil ikke virksomheten ha noen relevante regnskapstall å vise til, og budsjettert omsetning må benyttes. Det skal benyttes total virksomhetsomsetning i beregningen, og alle driftsinntekter tilknyttet virksomheten må inkluderes. Med henvisning til Sunnmøre-Romsdal Billag-dommen og Hunsbedt-dommen understrekes viktigheten av at omsetningen som brukes ved en forholdsmessig fordeling må rimelig gjenspeile bruken som skjer innenfor de ulike virksomhetsområdene. Idrettslag må altså vurdere hvordan avgiftspliktig og avgiftsunntatt aktivitet fordeler seg over flerbrukshallen, og om virksomhetsomsetningen gjenspeiler denne fordelingen/bruken i rimelig grad.

#### **3.5 Bør spillemidler, byggetilskudd og gaver inngå som del av virksomhetsomsetningen ved en omsetningsfordeling?**

Det følger av Skattedirektoratets fellesskriv av 25. juni 2009 at eventuelle mottatte tilskudd må inkluderes i en fordelingsnøkkel. Det vises i den sammenheng til Sunnmøre-Romsdal Billag-dommen. Spørsmålet blir imidlertid om en inkludering av slike tilskudd gir et riktig bilde av hvordan anskaffelsen, herunder flerbrukshallen, blir brukt innenfor de respektive virksomhetsområdene.

For å fastsette om tilskudd eller gaver er rettet mot den avgiftspliktige delen, den avgiftsunntatte delen eller hele virksomheten, må formålet bak tilskuddet identifiseres. Dersom tilskuddet er rettet mot avgiftsunntatt aktivitet følger det av

avgiftspraksis at det skal henføres til avgiftsunntatt driftsinntekt, og ved motsatt tilfelle til avgiftspliktig driftsinntekt. Dersom et tilskudd eksempelvis er øremerket avgiftsunntatt idrettslig aktivitet, må det med den logikken inkluderes som en avgiftsunntatt inntekt i virksomhetsomsetningen, se blant annet klagenemndas vedtak av 29. juli 1997, KMVA 3528. Det kan også forekomme tilfeller hvor tilskuddet ikke er øremerket. Da vil tilskuddet regnes som et generelt tilskudd til den samlede virksomheten, og vil dermed ikke påvirke fordelingsnøkkelen, se blant annet klagenemndas vedtak av 13. februar 1997, KMVA 3458. Sistnevnte tilskudd vil videre omtales som en nøytral inntekt.

Formålet bak mottatte tilskudd er imidlertid ikke alltid like enkelt å identifisere. 19. oktober 2009 måtte klagenemnda for mva. blant annet vurdere hva som faktisk var formålet bak et offentlig tilskudd, se KMVA 6513. Saken gjaldt et selskap som mottok offentlig tilskudd fra en kommune i forbindelse med selskapets finansiering av et større idrettsarrangement i en by i denne aktuelle kommunen. Klager anførte at tilskuddet skulle være nøytralt og holdes utenfor beregningen, mens skattekontoret mente at tilskuddet måtte inkluderes som avgiftsunntatt inntekt i virksomhetsomsetningen. Skattekontoret fikk ikke medhold av klagenemnden. Tre av fem nemndmedlemmer mente at offentlig tilskudd ikke skulle inkluderes som inntekt, mens to av fem mente inntekten skulle regnes som nøytral. De to sistnevnte sa seg enig med klager vedrørende tilskuddets formål, altså at tilskuddet var ment til å støtte opp om både idrettsarrangementet og markedsføringen av byen arrangementet skulle holdes i. 18. oktober 2010 måtte klagenemnda vurdere en ny sak mellom skattekontoret og det samme selskapet, da vedrørende dekning av sakskostnader, se KMVA 6513B. Det fremkommer her at skattekontoret ønsket å bringe klagenemndas vedtak av 19. oktober 2009 inn for omgjøring til Finansdepartementet, da de mente vedtaket bygget på feil rettsanvendelse. Dette fikk skattekontoret ikke anledning til da den nye merverdiavgiftsloven av 19. juni 2009 fjernet Finansdepartementets adgang til å omgjøre vedtak med virkning fra 1. januar 2010.

Det kan imidlertid diskuteres om skattekontoret har rett i at klagenemndas avgjørelse av 19. oktober 2009 bygger på feil rettsanvendelse. For at offentlig tilskudd skal kunne inkluderes i en virksomhetsomsetning som en avgiftsunntatt inntekt, må dette begrunnes i at omfanget av den avgiftsunntatte virksomheten



ikke gjenspeiles i en omsetning eksklusiv offentlige tilskudd. Skattekontoret argumenterer blant annet for at offentlige tilskudd som utgangspunkt må henføres til den virksomhetsdelen som har en offentlig interesse, herunder idrettsarrangementet. Det er godt mulig at tilskuddet var ment for å fremme den idrettslige aktiviteten, men det er ikke det som er hovedpoenget når fordelingsnøkkelen skal beregnes. I dette tilfellet fikk selskapet inntekter fra reklamesalg, billettsalg og offentlige tilskudd. Dersom inntektene fra henholdsvis reklame- og billettsalg i rimelig grad gjenspeiler det avgiftspliktige og avgiftsunntatte omfanget av virksomheten, er det ingen behov for å inkludere offentlige tilskudd som avgiftsunntatt inntekt. Ved å inkludere tilskuddet kan heller omsetningen gi et skjevt bilde av virksomhetens aktiviteter, noe som gir et dårlig grunnlag for beregning av forholdsmessig fradrag etter mval. § 8-2.

I det følgende vil jeg vurdere i hvilken grad spillemidler, kommunale byggetilskudd og gaver bør inkluderes i idrettslag As totale virksomhetsomsetning.

### **3.5.1 Hvordan bør spillemidler fordeles?**

Som nevnt innledningsvis er spillemidler en sentral del av finansieringen av idrettsanlegg. Idrettslag A mottar spillemidler på kr 20 millioner, se tabell 1. Dersom idrettslag A må inkludere spillemidlene som en avgiftsfri inntekt i fordelingsnøkkelen, må det vurderes om dette «i rimelig grad» vil gjenspeile bruken av idrettsanlegget.

Skattedirektoratet fastslår i fellesskriv av 25. juni 2009 at spillemidler utdelt med hjemmel i pengespilloven er et eksempel på tilskudd til avgiftsunntatt aktivitet. Spillemidler skal altså ifølge Skattedirektoratet inkluderes som avgiftsunntatt inntekt i virksomhetsomsetningen. Denne vurderingen er i tråd med Finansdepartementets avgjørelse av 6. desember 2007 om å omgjøre klagenemndas avgjørelse av 16. april 2007, KMVA 5888. Klagenemnda mente at en fotballklubb ikke behøvde å inkludere tilskudd fra Norsk Tipping i beregningen av det forholdsmessige fradraget knyttet til inngående avgift på opparbeidelse av kunstgressbane samt kjøp av flomlys. De begrunnet denne avgjørelsen med at spillemidlene skulle fremme utøvelsen av hele fotballklubbens virksomhet. Finansdepartementet støttet imidlertid Skattedirektoratet og omgjorde

denne avgjørelsen med den begrunnelse at spillemidler blir gitt for å støtte opp om et idrettslags idrettslige aktiviteter, ikke for dets avgiftspliktige reklamevirksomhet. Departementet la altså en avgjørende vekt på hva som var formålet bak tilskuddet. Det har senere blitt henvist til denne praksisen i forbindelse med fastsettelse av forholdsmessig fradragsrett, se blant annet KMVA 6094 og Stavanger tingretts dom av 17. september 2009.

Jeg vurderer Finansdepartementets omgjøring av KMVA 5888 som feil. Som tidligere poengtert, skal omsetning som anvendes i en fordelingsbrøk reflektere det avgiftspliktige og avgiftsunntatte omfanget av virksomheten. La oss eksempelvis si at et idrettslag fører opp en flerbrukshall hvor det skal drives reklame- og utleievirksomhet. Idrettslaget antas å ha en årlig avgiftspliktig reklameomsetning på kr 1 million og avgiftsunntatt utleieomsetning på kr 2 millioner. Omfanget av den avgiftspliktige virksomheten er dermed på 33 % (kr 1 million/kr 3 millioner). Dette gir en forholdsmessig fradragsrett på 33 % for inngående avgift på fellesanskaffelser etter mval. § 8-2. Idrettslaget mottar også spillemidler på kr 30 millioner. Dersom spillemidlene inkluderes i den totale virksomhetsomsetningen vil dette indikere at omfanget av den avgiftspliktige reklamevirksomheten kun tilsvarer 3 % (kr 1 million/kr 33 millioner). I dette tilfellet vil ikke idrettslaget få noen fradragsrett, da den avgiftspliktige omsetningen faller under ubetydelighetsgrensen etter mval. § 8-2 tredje ledd. Justeringsreglene, som behandles senere i kapittel 3.6, vil imidlertid kunne gi fradrag de neste ni eller ti årene etter byggets ferdigstilling, avhengig av når på året bygget står ferdig og om spillemidlene bokføres året før ferdigstilling eller ferdigstillingsåret.

Når det kommer til eksempelet med idrettslag A og mottatte spillemidler, vurderer jeg det dermed som feil å inkludere hele spillemiddelinntekten. Om den i noen grad bør henføres til virksomhetsomsetningen som avgiftsunntatt inntekt eller om den heller bør regnes å være nøytral, kan imidlertid diskuteres. I det følgende vil jeg derfor vurdere om spillemidlene bør inkluderes som en avgiftsunntatt periodisert inntekt eller som en nøytral inntekt knyttet til hele idrettslag As virksomhet.

### *3.5.1.1 Spillemidler henføres til avgiftsunntatt omsetning. Spørsmål om periodisering.*

Inntekten må ikke nødvendigvis fjernes fra beregningen dersom det kan argumenteres for at den sier noe om virksomhetens avgiftsunntatte omfang. Ved slike tilfeller kan det vurderes om en periodisering av spillemidlene er hensiktsmessig. Hva som synes å være en rimelig periodisering må dermed vurderes.

Spillemidler er i teorien et engangstilskudd, men vil i praksis utbetales over en periode på rundt fem til seks år. Dette kan være et argument for at inntekten bør periodiseres over en periode på seks år. En slik fordeling ville gitt en årlig periodisert spillemiddelinntekt på omlag kr 3,3 millioner (kr 20 millioner/6 år). Spørsmålet blir imidlertid om det i år sju må skje en justering etter mval. kapittel 9 når spillemiddelinntekten ikke lenger inngår som avgiftsunntatt inntekt. I år sju vil fordelingsnøkkelen antas å øke betraktelig, noe som i teorien indikerer at den avgiftspliktige bruken av flerbrukshallen øker. Bruken er imidlertid i realiteten den samme, da endringen kun er et resultat av en inntektsperiodisering. Det vil dermed virke svært urimelig å foreta en justering i år sju. På den annen side kan det argumenteres for at de periodiserte spillemiddelinntektene gav et skjevt bilde av den bruken som skjedde de første seks årene og at en oppjustering likevel vil synes rimelig. Hva som skal til for at det må foretas en opp- eller nedjustering av fradragsretten vil jeg drøfte nærmere i kapittel 3.6.

For å i det hele tatt kunne motta spillemidler følger det imidlertid et krav om at det må drives idrettslig aktivitet i minst 30 år (Kulturdepartementet, 2018b, s. 24). Da spillemidlene skal henføres til den idrettslige aktiviteten kan det dermed virke mer hensiktsmessig å fordele disse inntektene over hele denne perioden. Dette vil for idrettslag A gi en årlig periodisert spillemiddelinntekt på kr 666.667 (kr 20 millioner/30 år). Da justeringsperioden er på 10 år, jf. mval. § 9-4 annet ledd, vil det ikke kunne skje noen justering i år 31.

Dersom spillemidler skal inntas i virksomhetsomsetningen som avgiftsunntatt inntekt, vurderer jeg det som mest rimelig å periodisere inntekten over 30 år. Dette med bakgrunn i at spillemidlene blir mottatt av idrettslag A med vilkår om at virksomheten må holde anlegget åpent for idrettslig aktivitet over hele denne

perioden. Tilskuddet kan dermed anses som en årlig inntekt knyttet til den idrettslige virksomheten, og det vil være naturlig å spre den over 30 år. Det må imidlertid vurderes om denne periodiserte inntekten sier noe om den faktiske bruken av flerbrukshallen. Det vises her til Sunnmøre-Romsdal Billag-dommen hvorav en inkludering av offentlig tilskudd som avgiftsunntatt inntekt ble begrunnet med at dette gav et bedre bilde av det avgiftsunntatte omfanget av virksomheten. Det må dermed vurderes om omsetningen eksklusiv de periodiserte spillemiddelinntektene utgjør en tilstrekkelig gjenspeiling av idrettslag As bruk i flerbrukshallen. I så tilfelle vil heller ikke en periodisering av spillemiddelinntekten synes rimelig.

*3.5.1.2 Spillemidler henføres til hele virksomheten. Spørsmål om spillemidler kan anses som en nøytral inntekt.*

Er det egentlig rimelig å henføre spillemidlene kun til den avgiftsunntatte delen av virksomheten? I idrettslag As tilfelle vil det drives idrettslig aktivitet både innenfor og utenfor avgiftsplikten, altså vil ikke omfanget av idrettslig aktivitet gjenspeiles ved å se på den avgiftsunntatte inntekten isolert. Det vil dermed være urimelig å si at mottatte spillemidler kun kan knyttes til avgiftsunntatt idrettslig aktivitet, da det også vil foregå avgiftspliktig idrettslig aktivitet når videregående skoler med videre leier anlegget. I tillegg vil det være naturlig å drive reklamevirksomhet i en flerbrukshall, og denne virksomheten kan også sies å være en nødvendighet for at hallen i det hele tatt skal kunne holdes åpen for idrettslig aktivitet. Dersom spillemidlene inkluderes i en fordelingsnøkkel som avgiftsunntatt inntekt, vil dette kunne få betydelige økonomiske konsekvenser for idrettslag som har budsjettert med fradrag for inngående avgift. Dette kan i ytterste konsekvens medføre at det ikke blir mulig for idrettslag A å fortsette sin virksomhet i flerbrukshallen, og vilkåret for å motta spillemidler blir dermed ikke oppfylt. Det vil med den logikken være mer rimelig å vurdere spillemidler som en nøytral inntekt som er ment til å støtte opp om hele idrettslag As virksomhet.

Formålet bak mval. § 8-2 om forholdsmessig fradragsrett, er at en virksomhet skal kunne få fradrag for den bruken som knytter seg til «den registrerte virksomheten». Det at idrettslag A mottar tilskudd i form av spillemidler er ikke en konsekvens av den daglige driften, det er heller en konsekvens av særskilt søking. Dette er altså midler som mottas uavhengig av hvor stor andel av

flerbrukshallen som brukes innenfor og utenfor avgiftsplikten, og det er midler som mottas til investering og ikke til drift. Idrettslag A vil ha avgiftsunntatte utleieinntekter som gjenspeiler hvor stort omfanget av dets avgiftsunntatte virksomhet faktisk er. Dersom det inkluderes spillemidler som ikke har noe med den daglige driften av virksomheten å gjøre, vil dette kunne gi et skjevt bilde av bruken. Praksisen med å inkludere spillemidler som avgiftsunntatt inntekt i virksomhetsomsetningen kan dermed sies å stride mot mval. § 8-2 og fmva. § 8-2-2, da antatt eller faktisk bruk i den registrerte virksomheten ikke vil gjenspeiles i fordelingen av inngående avgift.

Det konkluderes dermed med at idrettslag A skal anse spillemidlene som en nøytral inntekt som er ment til å støtte opp om hele virksomheten. På denne måten vil ikke fordelingsnøkkelen påvirkes, og idrettslaget vil handle i tråd med merverdiavgiftslovens bestemmelser om forholdsmessig fradragrett.

### **3.5.2 Hvordan bør kommunale og fylkeskommunale byggetilskudd fordeles?**

Idrettslag A vil motta kommunale og fylkeskommunale byggetilskudd (heretter omtalt som byggetilskudd) på totalt kr 40 millioner, se tabell 1. Dette vil være et engangstilskudd, og kan i praksis utbetales i løpet av ett år.

I denne sammenheng vises det til klagenemndas avgjørelse 5. desember 2007, KMVA 6094, hvorav kommunale tilskudd som bidro til å muliggjøre idrettslig aktivitet, herunder anlegging og drift av et golfanlegg, måtte inkluderes som en ikke-avgiftspliktig inntekt i fordelingsnøkkelen. Her ble det blant annet vist til Finansdepartementets omgjøring av KMVA 5888:

[s]om i klagesak KMVA-2007-5888, anser vi de inntekter som er betegnet som tilskudd i denne saken å knytte seg til anlegging av drift av idrettsanlegget, og dermed muliggjøring av idrettsaktiviteten. At en oppgradering av et idrettsanlegg til syvende og sist vil komme lagets avgiftspliktige aktiviteter til gode, kan ikke få betydning i denne forbindelse.

Det vises også til Stavanger tingretts dom av 17. september 2009 som sluttet seg til avgjørelsene foretatt i KMVA 6094. Tingretten måtte her foreta en vurdering

vedrørende offentlige tilskudd og hvordan disse skulle inkluderes i fordelingsnøkkel knyttet til inngående avgift for oppføring av idrettshall. SiS hadde blant annet mottatt kommunale byggetilskudd fra Sola kommune, og disse skulle brukes til bygging av studentidrettshall. Tingretten konkluderte med at samtlige tilskudd var knyttet tett opp mot idrettslig aktivitet og dens betydning for studentvelferd. Det ble dermed vedtatt at tilskuddene skulle henføres til den avgiftsunntatte aktiviteten, og SiS fikk dermed en redusert fradragsrett.

Både KMVA 6094 og Stavanger tingretts dom av 17. september 2009 vurderte mottatte byggetilskudd som tilskudd som skulle bidra til virksomhetens avgiftsunntatte idrettsaktivitet, ikke til avgiftspliktig reklamevirksomhet. Avgjørelsene bygger på Finansdepartementets omgjøring av KMVA 5888, en praksis jeg tidligere vurderte som motstridende merverdiavgiftslovens bestemmelser. Det er dermed min oppfatning at begge avgjørelser bygger på feil avgiftspraksis.

Jeg er enig med klagenemnda om at formålet bak mottatte byggetilskudd naturlig kan knytte seg til kommuners og fylkeskommuners ønske om at det skal føres opp et anlegg i nærmiljøet hvor det kan drives idrettslig aktivitet. Som tidligere poengtert vil det også kunne skje avgiftspliktig idrettslig aktivitet i en flerbrukshall, og ved slike tilfeller må byggetilskudd også kunne sies å ønske å støtte opp om denne aktiviteten. Byggetilskudd er imidlertid ikke en inntekt som sier noe om den faktiske bruken som skjer i en flerbrukshall. Det vises til drøftelser vedrørende spillemidler over, og konkluderes med at en inkludering av byggetilskudd som avgiftsunntatt inntekt i fordelingsnøkkel vil stride mot bestemmelsene i mval. § 8-2 og fmva. § 8-2-2. Det konkluderes dermed med at byggetilskudd bør inkluderes i virksomhetsomsetningen som en nøytral inntekt.

### **3.5.3 Hvordan bør gaver fordeles?**

Idrettslag A vil også motta gaver fra banker, stiftelser og privatpersoner på kr 10 millioner, se tabell 1. Disse gavene vil profileres i flerbrukshallen som takk for støtten.

Det vises også her til Stavanger tingretts dom av 17. september 2009 hvorav SiS mottok gave fra SR-bank vedrørende bygging av studentidrettshall. Ifølge staten

inneholdt gaven «et element av gjenytelse i form av reklame», herunder et krav om å bli profilert som bidragsyter i treningshallens arealer. Staten mente det måtte vurderes om denne gaven var en del av virksomhetens avgiftspliktige reklameomsetning. Tingretten anså imidlertid gaven som tett tilknyttet den idrettslige aktiviteten, og formålet ble dermed vurdert å være ideelt, ikke kommersielt. De mente dermed at gaven skulle inkluderes i virksomhetsomsetningen som avgiftsunntatt inntekt, slik som for spillemidler.

Stavanger tingrett vurderte altså mottatt gave fra SR-bank som avgiftsunntatt inntekt, blant annet med henvisning til Finansdepartementets omgjøring av KMVA 5888. Som tidligere diskutert i kapittel 3.5.1 anser jeg denne omgjøringen å være i strid med mval. § 8-2 og fmva. § 8-2-2. Mottatte gaver i forbindelse med oppføring av en idrettshall sier på generell basis ingenting om hvordan den avgiftspliktige eller avgiftsunntatte bruken vil fordele seg over idrettshallens arealer, og det synes dermed feil å inkludere disse som avgiftsunntatte inntekter. De bør heller inngå som nøytrale inntekter i virksomhetsomsetningen. I tilfellet med SR-bank og SiS, kan det imidlertid diskuteres om gaven fra SR-bank heller burde ha blitt behandlet som en avgiftspliktig reklameinntekt.

Det fremkommer av sakens faktum at SR-bank krevde gjenytelse i form av profilering. Det primære formålet bak gaven var imidlertid «å bygge SiS Hallen», og den kan dermed ikke sies å være en del av reklamevirksomheten. Dersom gaven hadde blitt inkludert som del av reklameomsetningen, ville dette gitt et skjevt bilde av det faktiske virksomhetsomfanget. Dette begrunnes i at gaven i hovedsak var en del av finansieringen, ikke en del av reklamevirksomhetens driftsinntekter. Dersom avtalen mellom SiS og SR-Bank heller hadde sagt at SR-Bank ønsket å bli profilert i hallen over ti år mot en avtalt sum, ville saken vært en annen. I så tilfelle ville SR-Bank gitt pengene med et klart kommersielt formål, og disse pengene ville sagt noe om omfanget av den avgiftspliktige reklamevirksomheten som foregikk i hallen. Det ville altså ikke vært snakk om en gave, men heller en betaling for utøvelse av en reklametjeneste. Inntekten burde dermed blitt periodisert over 10 år, og inngått i den avgiftspliktige reklameomsetningen.

For idrettslag A betyr dette at de må foreta en vurdering av hver enkelt gave. Dersom gaven primært er ment som finansiell støtte knyttet til oppføringen av flerbrukshallen, kan den ikke anses som en reklameinntekt. For at det skal foreligge en avgiftspliktig reklameinntekt må det klare formålet med «gaven» være at idrettslag A skal levere en motytelse i form av profilering i hallen over x antall år. Dersom sistnevnte er tilfelle, bør inntekten periodiseres som en avgiftspliktig reklameinntekt over de antall år tjenesten skal ytes. Det forutsettes imidlertid at idrettslag A kun har mottatt gaver i forbindelse med finansieringen av flerbrukshallen. Hele gaveinntekten må dermed inkluderes i virksomhetsomsetningen som en nøytral inntekt.

Det er konkludert med at både spillemidler, byggetilskudd og gaver skal inkluderes i virksomhetsomsetningen som nøytrale inntekter. Dermed vil kun omsetning fra utleie-, reklame- og kioskvirksomheten påvirke beregningen av de fordelingsnøkler som baserer seg på omsetning. Det forutsettes at bruken over samtlige arealer i flerbrukshallen fordeler seg rimelig likt, og at en felles fordelingsnøkkel kan benyttes. Dette gir en fordelingsnøkkel på 40 %, se beregning under. Tallene er hentet fra tabell 2.

$$\text{Fordelingsnøkkel} = \frac{\text{Avgiftspliktig omsetning}}{\text{Virksomhetsomsetning}} = \frac{\text{kr 2 millioner}}{\text{kr 5 millioner}} = 40 \%$$

Idrettslag A vil altså kunne få fradrag for kr 8 millioner (kr 20 millioner \* 40 %) av inngående avgift på oppføringskostnadene.

### 3.5.4 Delkonklusjon

Det følger av både retts- og avgiftspraksis samt uttalelse fra Skattedirektoratet, at eventuelle tilskudd skal inkluderes i virksomhetsomsetningen. Tilskudd skal dermed henføres til enten avgiftsunntatt, avgiftspliktig eller total virksomhetsomsetning, avhengig av formål. Det sentrale er å vurdere om tilskuddet sier noe om omfanget av den avgiftspliktige eller avgiftsunntatte aktiviteten som skjer i virksomheten. Dersom tilskuddet ikke tilfører noen ekstra informasjon vedrørende virksomhetens omfang, må det heller inkluderes i



virksomhetsomsetningen som en nøytral inntekt. Sunnmøre-Romsdal Billagdommen er særlig sentral i denne sammenheng. Her ble offentlige tilskudd inkludert som en del av den avgiftsunntatte inntekten da dette bidro til å si noe om omfanget av den avgiftsunntatte aktiviteten som skjedde i virksomheten.

Når det kommer til spillemidler følger det av avgiftspraksis at disse skal inkluderes som avgiftsunntatt inntekt i virksomhetsomsetningen. En slik oppfatning følger av Finansdepartementets omgjøring av KMVA 5888, en omgjøring jeg mener er i strid med mval. § 8-2 og fmva. § 8-2-2 vedrørende forholdsmessig fradragsrett. Det er den faktiske bruken som skjer i flerbrukshallens arealer som skal bestemme omfanget av fradragsretten. Ved å henføre spillemidler til avgiftsunntatt virksomhetsinntekt i fordelingsnøkkelen, vil denne nøkkelen kunne gi et skjevt bilde av den faktiske bruken. Den samme logikken må sies å gjelde for kommunale og fylkeskommunale tilskudd samt gaver fra privatpersoner, stiftelser og banker. Byggetilskudd og gaver er inntekter som skal finansiere oppføringen av flerbrukshallen, og sier dermed ikke noe om omfanget av de ulike virksomhetsområdene. Spillemidler, byggetilskudd og gaver bør altså som utgangspunkt inkluderes i den totale omsetningen som nøytrale inntekter, slik at de ikke påvirker fordelingsnøkkelen.

### 3.6 Justeringsreglene

Justeringsreglene er relevante for idrettslag som oppfører flerbrukshall da en slik hall vil være en såkalt kapitalvare. Som følge av justeringsreglene er tidsperspektivet særlig sentralt for slike bygg da bruken over lengre tid vil være viktig for å anslå størrelsen på den faktiske fradragsretten. Det vil dermed være viktig for idrettslag å være klar over justeringsreglene.

Såkalte kapitalvarer er gjenstand for justering etter bestemmelsene i mval. §§ 9-1 flg. For at fast eiendom skal utgjøre en kapitalvare, må det være snakk om enten ny-, på- eller ombygging, jf. mval. § 9-1 annet ledd bokstav b. Herunder følger det et minstekrav om at inngående avgift på byggekostnadene må tilsvare en grenseverdi på kr 100.000. Samtlige byggekostnader inngår i beregningen av denne grenseverdien, også kostnader relatert til tjenester, jf. fmva. § 9-1-1. Gjems-

Onstad, Kildal, Dyrnes og Mikelsen (2017, s. 252) nevner kostnader i forbindelse med bruk av arkitekter og konsulenter som eksempler på slike tjenester. I prosjekteringsperioden kan det imidlertid ikke sies å foreligge en kapitalvare, det må først utføres fysiske byggearbeider på eiendommen, se Rt. 2014 s. 1229 (Mandal kommune). I nevnte dom mente Høyesteretts flertall at heller ikke rivningsarbeid utgjorde nybygging etter merverdiavgiftslovens bestemmelser, med mindre rivning og nybygging var avtalt som en sammenhengende operasjon. Idrettslag A skal oppføre et nybygg hvorav inngående avgift på oppføringskostnadene utgjør kr 20 millioner. Flerbrukshallen kan dermed sies å være en kapitalvare når de fysiske bygningsarbeidene påbegynnes.

Dersom bruken av flerbrukshallen endres eller flerbrukshallen overdras etter anskaffelsestidspunktet, korrigerer justeringsreglene for tidligere fradragført inngående avgift, jf. mval. § 9-2. Hvordan justering skal gjennomføres følger av mval. §§ 9-3 til 9-5 og fmva. §§ 9-3-1 til 9-5-1.

Forfatterne av *MVA-kommentaren* (2016, s. 592) fastslår at anskaffelsestidspunktet anses å være det som skjer først av faktisk bruk og faktisk ferdigstillelse. Anskaffelsestidspunktet regnes altså som fullføringsåret, og tilsvarer år én i justeringsperioden uavhengig av når på året anlegget stod ferdigstilt. Justeringsperioden for fast eiendom utgjør ti år, og når denne utløper gjelder ikke lenger plikten eller retten til å justere. Dette betyr at dersom flerbrukshallen ferdigstilles 1. juli, vil den faktiske justeringsperioden være på ni-og-ett-halvt år.

Hensikten med justeringsreglene er at «fradragføringen i størst mulig grad skal gjenspeile en kapitalvares tilknytning til avgiftspliktig virksomhet i løpet av justeringsperioden», jf. Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 52. Uten justeringsreglene ville nøytraliteten i merverdiavgiftssystemet blitt svekket, og aktører kunne ha tilpasset seg av avgiftsmessige årsaker som ikke nødvendigvis var samfunnsmessig effektive (Gjems-Onstad et al., 2017, s. 249). I det følgende vil jeg vurdere hvilke avgiftsmessige konsekvenser som kan oppstå for idrettslag A, dersom det skjer en bruksendring i, eller overdragelse av, flerbrukshallen.

### **3.6.1 Spørsmål om avgiftsmessige konsekvenser for idrettslag ved endret bruk av flerbrukshallen.**

Hovedregelen vedrørende bruksendringer følger av mval. § 9-2 første ledd første punktum. Denne fastslår at inngående avgift må justeres når bruken etter anskaffelsestidspunktet endres fra fradragsberettiget formål til ikke-fradragsberettiget formål, eller motsatt. Dersom fradragsprosenten reduseres, er det snakk om en justeringsforpliktelse. Ved motsatt tilfelle, når fradragsretten øker, foreligger det en justeringsrett.

Endret bruk kan følge av eiers eller leietakers endrede bruk av den avgiftspliktige virksomheten eller oppstå som følge av et skifte av leietaker. Det trenger imidlertid ikke skje en fysisk endring i bruken, også hendelser som påvirker virksomhetens fradragsrett kan medføre justering. Slike hendelser kan omfatte lovendringer som endrer leietakers avgiftsstatus fra avgiftspliktig til ikke-avgiftspliktig, eller endringer som følge av fellesregistrering av virksomheter jf. Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 52-53.

I mval. § 9-2 første ledd siste setning følger en særregel vedrørende økt fradragsrett som følge av lovendring. Slike tilfeller gir ingen rett til oppjustering for anskaffelser gjort før lovendringens ikrafttredelse. Dersom eksempelvis avgiftsplikten på idrettsområdet utvides etter anskaffelse av flerbrukshallen, vil ikke idrettslag A få noen justeringsrett til tross for at lovendringen fører til økt avgiftspliktig bruk i flerbrukshallen. Hensikten bak denne særregelen er å unngå at fradragsrett som følge av lovendring ikke skal gi «store og uoversiktlige provenykonsekvenser», jf. Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 50. Det må også nevnes at det heller ikke skal skje justering dersom lokaler i flerbrukshallen står tomme eller ved tilfeller hvor flerbrukshallen rives eller brenner ned, jf. Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 53.

#### *3.6.1.1 Betydningen av bagatellgrensen*

En justering vil kun skje dersom endringen tilsvarende minst ti prosentpoeng, jf. mval. § 9-5 tredje ledd. En slik bagatellgrense er innført som en forenkling for både næringslivet og skatteetaten, og bidrar til at bestemmelsen virker provenynøytral, jf. Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 55.

Det følger av mval. § 9-5 fjerde ledd at bagatellgrensen gjelder areal for areal, ikke for hele kapitalvaren under ett. Finansdepartementet illustrerer denne praksisen gjennom et eksempel i sin fortolkningsuttalelse av 16. november 2007 i kapittel 3. Eksempelet gjengis i det følgende. La oss si at en frivillig registrert utleier leier ut et kjøpesenter med 20 utleielokaler, hvorav lokalene er like store og samtlige leietakere er avgiftspliktige ved justeringsperiodens begynnelse. Dersom en av de avgiftspliktige leietakerne byttes ut med en avgiftsunntatt leietaker i år to, vil fradragprosenten tilknyttet det aktuelle lokalet gå fra 100 til 0 og det må foretas en justering. Endringen medfører ikke en justeringsforpliktelse av fellesarealene, da disse arealene vil gå fra å bli benyttet 100 % (20/20) til 95 % (19/20) innenfor avgiftsplikten. Dersom det skjer flere utskiftninger fra avgiftspliktige leietakere til ikke-avgiftspliktige leietakere, vil også fellesarealene måtte justeres da endringen vil tilsvare minst 10 %.

Justering kan som nevnt også skje dersom bruken i et konkret areal endres. Det forutsettes i det følgende at det ikke skjer noen eksklusiv utleie av flerbrukshallens arealer og at endret bruk gjenspeiles ved idrettslag As endrede virksomhetsomsetning. Videre antas det at idrettslag As antatte avgiftspliktige bruk i år én tilsvarende 40 %, og at dette gjelder for samtlige areal i flerbrukshallen. Hvert år må det vurderes om omsetningen tilknyttet de spesifikke areal er økt eller redusert med minst 10 %, herunder til en avgiftspliktig omsetning på 50 % eller høyere eller til en avgiftspliktig omsetning på 30 % eller mindre. I så tilfelle må det foretas en justering av fradragført inngående avgift tilknyttet lokalet, og det må i tillegg vurderes hvordan denne endringen påvirker bruken av fellesarealene. Dersom endringen i det spesifikke areal skyldes en økning eller reduksjon i reklameomsetningen, vil ikke bruken av fellesarealene påvirkes forutsatt at denne endringen ikke skjer i disse arealene. Er det på den annen side snakk om en endring tilknyttet utleievirksomheten, vil også inngående avgift tilknyttet fellesarealene potensielt måtte justeres da leietakerne også vil oppholde seg der. Idrettslag A driver også avgiftspliktig kioskvirksomhet i fellesarealene. Endring i denne omsetningen vil dermed kun potensielt føre til en justering av inngående avgift tilknyttet fellesarealene.

### 3.6.1.2 Den gjennomsnittlige bruken

Det følger videre av kapittel 4 i Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 16. november 2007 at det er den gjennomsnittlige bruken over året som er avgjørende. Dersom ikke gjennomsnittlig bruk, men heller bruken ved utgangen av året ble lagt til grunn, ville dette kunne resultert i uønskede tilpasninger, jf. Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 56-57. Finansdepartementet presiserer at dette utgangspunktet også gjelder for frivillig registrerte utleiere, og fremstiller følgende eksempel:

(...) dersom det skjer et skifte fra avgiftspliktig leietaker til ikke-avgiftspliktig leietaker 1. juli i et år, anses bruken å være 50 % avgiftspliktig i dette året. Dersom skiftet skjer 1. oktober anses bruken å være 75 % avgiftspliktig osv.

For eksempelet med idrettslag A vil omsetningen gjennom året gi et bilde av den gjennomsnittlige bruken.

### 3.6.1.3 Justeringsberegningen

Det følger av mval. § 9-5 første ledd siste punktum at det kun kan justeres en tidel av total inngående avgift for oppføringskostnadene i det enkelte regnskapsår. Det årlige justeringsbeløpet skal etter fmva. § 9-5-1 inkluderes i skattemeldingen for mva. for sjette termin eller i årsoppgaven for det aktuelle året.

Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 19. desember 2007 fastslår at selve justeringsberegningen kan gjennomføres ved hjelp av følgende formel:

$$\frac{1}{10} \times (\text{fradragprosent ved anskaffelse} - \text{fradragprosent for justeringsåret}) \\ \times \text{inngående mva. ved anskaffelse}$$

Dersom beløpet blir negativt vil det foreligge en justeringsrett, og ved motsatt tilfelle vil det oppstå en justeringsforpliktelse.

For å finne andel inngående avgift som knytter seg til spesifikke lokaler, vil det være naturlig å foreta en beregning basert på antall kvadratmeter, under

forutsetning av at disse ulike arealene har samme verdi. Idrettslag A vil dermed kunne beregne årlig justering på følgende måte:

$$\frac{1}{10} \times (40 \% - \text{fradragsprosent for justeringsåret}) \times \text{kr 20 mill} \times \frac{\text{Areal lokale}}{\text{Areal flerbrukshall}}$$

### **3.6.2 Spørsmål om avgiftsmessige konsekvenser for idrettslag ved overdragelse av flerbrukshallen.**

Dersom en flerbrukshall før utløpet av tiårsperioden blir gjenstand for salg eller virksomhetsoverdragelse, skal det foretas en samlet justering for de resterende år, jf. mval. § 9-2 tredje og fjerde ledd og § 9-5 annet ledd. Tilsvarende gjelder ved opphør av avgiftspliktig virksomhet. Dersom kun deler av flerbrukshallen overdras, skal det foretas en justering for inngående avgift som knytter seg til denne delen, jf. mval. § 9-5 fjerde ledd. Selve justeringsbeløpet skal etter fmva. 9-5-1 annet ledd innberettes i omsetningsoppgaven for den terminen overdragelsen eller opphøret skjer.

Det følger av Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 67 at begrepet overdragelse etter mval. § 9-2 tredje ledd omfatter både salg, uttak og vederlagsfri overføring. Denne vide forståelsen medfører blant annet at en eventuell fusjon eller fisjon kan frembringe justeringsplikt. Ifølge *Merverdiavgiftshåndboken* for 2019 (s. 848-849) vil også frivillig salg, tvangssalg og selskapsrettslig omdannelse kunne utløse justeringsplikt.

#### *3.6.2.1 Overføring av rett og plikt til å justere*

Samlet justering kan unngås dersom flerbrukshallen overdras til en aktør som kan og vil overta justeringsforpliktelsen i tråd med mval. § 9-3 og fmva. §§ 9-3-1 til 9-3-8. Det følger en rekke betingelser for at retten eller plikten skal kunne overføres.

Idrettslaget må som selger levere nødvendig dokumentasjon i tråd med fmva. § 9-3-3 til mottaker for at justeringsplikten skal kunne overføres. Det må foreligge en skriftlig avtale hvorav mottaker samtykker i å overta justeringsforpliktelsen, jf. fmva. § 9-3-2 tredje ledd. Det stilles også krav til mottaker, herunder krav om at den må være et registrert avgiftssubjekt på overdragelsestidspunktet i tillegg til at den kun kan overta den delen av idrettslagets justeringsplikt som svarer til egen fradragsrett for flerbrukshallen, jf. 9-3-2 første ledd. Dersom mottaker er en

kommune eller annen kompensasjonsberettiget, kan også justeringsplikten overføres dersom kapitalvaren anskaffes til bruk som er kompensasjonsberettiget etter lov av 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. Kompensasjonsberettigede aktører må oppfylle tilsvarende vilkår som følger av fmva. § 9-3-2 første til tredje ledd for at justeringsplikten skal kunne overføres.

Ved overføring av justeringsrett følger det ingen krav om samtykke, men idrettslaget må også her levere nødvendig dokumentasjon til mottaker i tråd med fmva. § 9-3-5 jf. § 9-3-3 første til fjerde ledd. Det følger også krav om at mottaker må være næringsdrivende og at flerbrukshallen anskaffes til bruk i denne næringsvirksomheten, jf. fmva. § 9-3-4 første ledd. Mottaker kan også være kommune eller annen kompensasjonsberettiget etter lov av 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

Justeringsplikten og -retten kan altså overføres fullt ut eller delvis til mottaker. Idrettslaget vil få ulike forpliktelser avhengig av mottakers bruk i avgiftspliktig virksomhet. Dersom mottaker har mindre avgiftspliktig bruk enn idrettslaget, må idrettslaget foreta en nedjustering. Ved tilfeller hvor mottaker har samme eller større avgiftspliktig bruk enn idrettslaget, trenger ikke idrettslaget foreta noen justering.

### 3.6.2.2 Beregning av samlet justering

Dersom mottaker ikke overtar justeringsforpliktelsen må idrettslaget foreta en samlet justering. På overdragelsestidspunktet anses flerbrukshallen å gå over til ikke-fradragberettiget bruk, jf. Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 67. Beregningen kan utføres ved hjelp av følgende formel:

$$\frac{1}{10} \times (\text{fradragprosent ved anskaffelse} \\ - \text{gjennomsnittlig avgiftspliktig bruk i overdragelsesåret}) \\ \times \text{inngående mva. ved anskaffelse} \times \text{resterende år i justeringsperioden}$$

Størrelsen på justeringsbeløpet vil altså avhenge av når på året en flerbrukshall overdras.

### 3.6.3 Delkonklusjon

En flerbrukshall er en kapitalvare etter mval. § 9-1 annet ledd bokstav b, og er dermed gjenstand for justering. Dersom det i justeringsperioden skjer en endret bruk i en flerbrukshall, vil idrettslag som eier måtte justere for endringen. Dette kan medføre i justeringsplikt eller justeringsrett, hvorav idrettslaget henholdsvis må tilbakeføre eller få økt fradrag for inngående avgift tilknyttet oppføringskostnadene. Endringen må imidlertid overskride bagatellgrensen på 10 % for at justering skal kunne skje.

Hva som regnes som endret bruk er nokså vidt. Det kan være fysisk endret bruk i form av eksempelvis eiers eller leietakers endrede bruk av avgiftspliktig virksomhet, eller ved skifte av leietaker. Hendelser kan også påvirke bruken, eksempelvis gjennom lovendringer eller fellesregistrering av virksomheter. Det understrekes at det kun er lovendringer som medfører en reduksjon i fradragsretten som kan føre til justering, ikke ved motsatt tilfelle. Når man skal fastsette hvordan flerbrukshallen er brukt gjennom året, er det den gjennomsnittlige bruken som gjelder.

I kapittel 3.5.1 konkluderte jeg med at spillemidler bør inngå som en nøytral inntekt i virksomhetsomsetningen. Dersom idrettslaget heller følger Skattedirektoratets forståelse og inkluderer spillemiddelinntekten som avgiftsunntatt inntekt, vil dette påvirke justeringen. Det vil dermed mest sannsynlig skje en betydelig oppjustering over justeringsperioden uavhengig av om den først antatte bruken av flerbrukshallens arealer endres eller ikke. Justeringsreglene har som nevnt som hensikt å gjenspeile en kapitalvares tilknytning til avgiftspliktig virksomhet i løpet av justeringsperioden samt forhindre aktører å tilpasse seg av avgiftsmessige årsaker som ikke er samfunnsmessig effektive. Det optimale bør dermed i oppføringsperioden være å i størst mulig grad fordele inngående avgift etter den antatte bruken som vil skje i en flerbrukshall slik at justering kun vil skje dersom det faktisk skjer en endring i antatt bruk over justeringsperioden. Dette oppnås ved å inkludere spillemiddelinntekten som en nøytral inntekt. Selv om idrettslaget gjennom justeringsreglene bidrar til at idrettslaget etter ti år får refundert en betydelig del av inngående avgift, vil dette likevel påføre idrettslaget et betydelig likviditetsproblem og en stor rentekostnad.



Justering kan også skje ved overdragelse av flerbrukshallen. Ved overdragelse må idrettslaget som utgangspunkt foreta en samlet justering ved å forutsette at fremtidig avgiftspliktig bruk av flerbrukshallen tilsvarer 0 %. Dersom mottaker kan og vil motta justeringsplikten kan en samlet justering unngås, men dette krever at en rekke betingelser er oppfylt, se fmva. §§ 9-3-1 flg. Justeringsretten kan også overføres til mottaker, men her trengs det ikke å foreligge noen form for samtykke. Omfanget av justeringsplikten og -retten som kan overføres til mottaker, avhenger av mottakers avgiftspliktige virksomhet. Idrettslaget må ved de tilfeller hvor mottaker har en relativ mindre avgiftspliktig bruk, foreta en nedjustering. Ved øvrige tilfeller trenger ikke idrettslaget foreta noen justering.

### 3.7 Kapittelkonklusjon

Et idrettslag vil ved å bygge og drifte flerbrukshallen selv få rett til fradrag for inngående avgift på oppføringskostnader for de deler av anlegget som er til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Det vil typisk drives delt virksomhet i flerbrukshaller, herunder utleie-, kiosk- og reklamevirksomhet. Utleie er som utgangspunkt avgiftsunntatt, men idrettslag kan imidlertid frivillig registrere seg som utleier av bygg og anlegg for den utleie som skjer til avgiftspliktige aktører. Bruken av idrettsanlegget vil enten være avgiftspliktig, ikke-avgiftspliktig eller kombinert, noe som videre gir rett til henholdsvis fullt, ingen eller forholdsmessig fradrag. Den faktiske bruken må vurderes konkret for hvert areal.

Det vil typisk skje en tidsmessig delt bruk i flerbrukshaller ved at både avgiftspliktige og avgiftsunntatte aktører leier lokaler på timesbasis. Samtidig vil det være naturlig for idrettslag å selge reklame rundt om i flerbrukshallers arealer. Når lokalene brukes både i avgiftspliktig og avgiftsunntatt virksomhet, kan de sies å være såkalte fellesanskaffelser med forholdsmessig fradragsrett. Det vil ved slike tilfeller være vanskelig å anslå hvordan den avgiftspliktige bruken fordeler seg ved hjelp av en ren arealfordeling, og det må heller benyttes fordelingsnøkler som antas å rimelig gjenspeile den bruken som skjer i det konkrete areal. Dersom bruken fordeler seg rimelig jevnt over samtlige av flerbrukshallens arealer, kan det benyttes en felles fordelingsnøkkel. Som utgangspunkt skal det imidlertid

beregnes separate fordelingsnøkler for hvert enkelt areal med forholdsmessig fradragrett.

Det kan også skje eksklusiv utleie av lokaler i flerbrukshaller. Dersom leietaker bruker det leide lokalet eksklusivt innenfor eller utenfor avgiftsplikten, vil idrettslaget ha rett til henholdsvis full eller ingen fradrag for inngående avgift på lokalets tilknyttede oppføringskostnader. Driver leietaker heller kombinert virksomhet vil idrettslaget ha rett til forholdsmessig fradrag, og må vurdere hvordan leietakeren bruker det konkrete arealet. Det må vurderes om den avgiftspliktige bruken kan henvises til spesifikke deler av arealet, eller om det foregår en samlet blandet bruk over hele lokalet. Selv om det foregår en blandet avgiftspliktig og avgiftsunntatt bruk i det utleide lokalet, kan ikke idrettslaget automatisk klassifisere lokalet som et «myldreareal» med full fradragrett. Avhengig av bruken, må heller en rimelig fordelingsnøkkel benyttes i fastsettelsen av fradragrettens størrelse for inngående avgift tilknyttet det utleide lokalets oppføringskostnader. Når det kommer til fellesarealene, må den delen av disse arealene som knytter seg til det utleide arealet fordeles i henhold til den bruken som skjer i det utleide arealet.

Reklamevirksomhet drives typisk i flerbrukshaller. Ved reklameeksponering vil det være spesielt vanskelig å fordele den avgiftspliktige bruken over arealene, og en fordeling basert på omsetning kan ofte synes hensiktsmessig. Ved en omsetningsfordeling skal hele virksomhetsomsetningen inkluderes i beregningen, hvorav også offentlige tilskudd skal inkluderes. For at offentlige tilskudd skal kunne henføres til enten avgiftsunntatt eller avgiftspliktig omsetning, må tilskuddet si noe om henholdsvis det avgiftsunntatte eller avgiftspliktige omfanget av virksomheten. Hensikten bak regelen om forholdsmessig fradragrett i mval. § 8-2, er at avgiftssubjekt skal få fradrag for den andel av anskaffelsen som er til bruk i den registrerte virksomheten. Dersom offentlige tilskudd ikke bidrar til å si noe om den avgiftspliktige bruken som skjer flerbrukshallen, men heller gir et skjevt bilde av bruken, må tilskuddet enten inkluderes som en nøytral inntekt eller ekskluderes fra virksomhetsomsetningen. Dette bør også gjelde for tilskudd i form av spillemidler, byggetilskudd og gaver, til tross for at noe avgifts- og rettspraksis har konkludert i en annen retning. Det foreligger altså etter min mening en feil praksis på dette området, hvorav Finansdepartementets omgjøring av KMVA

5888 er særlig sentral. Det må imidlertid understrekes at det kun er dommer fra Høyesterett som anses for å avklare rettstilstanden, og det kan dermed argumenteres for at rettstilstanden er en annen enn nevnte praksis.

En flerbrukshall er en såkalt kapitalvare og er således gjenstand for justering. Dersom det skjer en endring i bruken eller overdragelse av hallen, vil idrettslaget ofte måtte justere enten opp eller ned ut fra hvilken fradragprosent de har beregnet innledningsvis. Det følger av regelverket en bagatellgrense på 10 %, og dersom endringen ikke overstiger denne foreligger det ingen plikt eller rett til å justere. Man må vurdere den endrede bruken konkret for hvert rom, ikke for flerbrukshallen under ett. Det understrekes at det også er den gjennomsnittlige bruken gjennom året som er sentral for beregningen, dette for å unngå at aktører tilpasser seg regelverket på en lite samfunnsmessig effektiv måte.

Endring av bruk kan eksempelvis tilsvare fysiske endringer i form av endring i avgiftspliktig bruk i flerbrukshallens arealer, eller utskifting av leietakere med ulik avgiftsstatus. Også hendelser kan påvirke bruken av en flerbrukshall, eksempelvis ved fellesregistrering av virksomheter eller lovendringer som reduserer fradragretten. Lovendringer som øker idrettslagets fradragrett anses imidlertid ikke som endring etter lovens forstand, og fradragretten kan dermed ikke oppjusteres ved slike tilfeller.

Ved overdragelse av flerbrukshallen kan justering unngås dersom mottaker overtar justeringsforpliktelsen. Dette forutsetter imidlertid at en rekke betingelser er oppfylt, se fmva. §§ 9-3-1 flg. Dersom mottaker vil ha en mindre avgiftspliktig bruk i flerbrukshallen sammenliknet med idrettslaget, må idrettslaget nedjustere for denne endringen når overdragelsen skjer. Ved øvrige tilfeller, når mottakers avgiftspliktige bruk er lik eller større, trenger ikke idrettslaget foreta noen form for justering. Dersom mottaker ikke vil eller kan overta justeringsforpliktelsen, må idrettslaget foreta en samlet justering på overtagelsestidspunktet.

Dersom idrettslag oppfører idrettsanlegg blir de gjenstand for en rekke potensielle avgiftsmessige konsekvenser. I oppføringsperioden må de passe på at de foretar en rimelig beregning når de fastsetter fradragrettens størrelse tilknyttet inngående avgift på oppføringskostnadene av flerbrukshallen. Det vil ofte være kritisk for

byggeprosjektets budsjett å få fradragsført større andeler av inngående avgift, og det vil dermed være svært viktig for idrettslag å forstå hvilke fordelingsnøkler som rimelig gjenspeiler den bruken som vil skje i flerbrukshallens arealer. Ved bruk av fordelingsnøkler som synes urimelige, vil idrettslag måtte tilbakeføre andeler av tidligere fradragsført inngående avgift samt potensielt måtte betale dyre tilleggsavgifter. I verste fall kan slike feilberegninger føre til at idrettslaget går inn i en økonomisk krise som leder til konkurs. Det vil altså være særdeles viktig for idrettslag å handle i tråd med merverdiavgiftslovgivningens bestemmelser for å unngå dyre avgiftsmessige konsekvenser.

## 4. Alternative organiseringer

I kapittel 3 er det utført en konsekvensutredning knyttet til idrettslags oppføring av flerbrukshaller. Idrettslag vil som nevnt sitte med betydelig risiko dersom det velger å selv stå for oppføring og drift av et idrettsanlegg. Et alternativ kunne være å la kommunen eller fylkeskommunen føre opp flerbrukshallen. Disse må følge lov av 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. og kan få kompensasjon for inngående avgift etter forskrift av 12. desember 2003 nr. 1566 om kompensasjon av merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv. Dette er imidlertid ikke fokus i denne oppgaven, da jeg har valgt å fokusere på idrettslag som oppfører. I det følgende vil jeg dermed gjøre en kort redegjørelse av to alternative organiseringer som innebærer at idrettslag enten stifter ett eller to AS.

### 4.1 Idrettslaget stifter et AS

Dersom et idrettslag stifter et aksjeselskap som skal stå for oppføring og drift av flerbrukshallen, vil de redusere risikoen betraktelig. Her vil idrettslaget kun sitte på aksjer, og holdes dermed ikke ansvarlig for heftelser tilknyttet driften av flerbrukshallen, jf. lov av 13.06.1997 nr. 55 om aksjeselskaper (aksjeloven) § 1-1 annet ledd og § 1-2. Hvis det går galt økonomisk vil det i verste fall være aksjeselskapet, og ikke idrettslaget, som går konkurs.

Når det kommer til de avgiftsmessige konsekvensene, vil tilsvarende gjelde for aksjeselskap som for idrettslag. Fradragsretten vil altså ikke endre seg. Det oppstår imidlertid unntak knyttet til justeringsreglene, da idrettslaget vil kunne selge seg ut av flerbrukshallen uten å utløse justeringsforpliktelser. Idrettslaget vil eie aksjer i flerbrukshallen, og overdragelse av aksjer tilsvarer ikke en overføring av flerbrukshallen. Det følger av *Merverdiavgiftshåndboken* for 2019 (Skattedirektoratet, s. 849) at dette gjelder for såkalte «single purpose»-selskaper som eier kapitalvarer, noe det omtalte aksjeselskap også vil være. Skattedirektoratet viser i den sammenheng til Finansdepartementets fortolkningsuttalelse 19. desember 2007. Finansdepartementet uttaler her at de avtalekrav som følger av dagens fmva. § 9-3-3 ikke gjelder ved aksjeoverdragelser, men at det vil være hensiktsmessig for de nye eierne å motta riktige opplysninger om flerbrukshallen for at eventuelle justeringsforpliktelser og -rettigheter skal kunne henholdsvis oppfylles og utnyttes. Noe helt annet blir det selvsagt dersom aksjeselskapet selger innmaten i selskapet, altså selve anlegget. Da kommer justeringsreglene til anvendelse.

Det konkluderes med at idrettslaget kan redusere risikoen ved å stifte et aksjeselskap som bygger og drifter anlegget. I tillegg vil idrettslaget kunne selge aksjene i flerbrukshallen uten å utløse justeringsreglene.

#### 4.2 Idrettslaget stifter to AS

Et annet alternativ vil for idrettslaget være å stifte to aksjeselskaper. Et aksjeselskap (AS1) vil stå for oppføring av idrettsanlegget, mens det andre aksjeselskapet (AS2) vil stå for selve driften av anlegget. Under en slik form for organisering vil AS1 leie ut flerbrukshallen til AS2. AS2 vil videre leie ut anlegget til eksempelvis kommuner, fylkeskommuner og idrettslag, og kan frivillig registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret etter mval. § 2-3. AS2 vil altså drive såkalt fremleie av flerbrukshallen. Selskapet vil også kunne anses som ordinær avgiftspliktig virksomhet etter mval. § 2-1 ved å drive reklame- og kioskvirksomhet i hallen, forutsatt at den delte virksomheten driver næring samt oppfyller det årlige omsetningskravet på kr 50.000. AS1 leier dermed ut hele

flerbrukshallen til én avgiftspliktig leietaker, og kan frivillig registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret etter mval. § 2-3.

Det optimale ved en slik organisering vil være å utnytte alt areal i flerbrukshallen slik at det for AS1 kan betraktes som «myldreareal». Dersom leietaker, herunder AS2, benytter samtlige lokaler til både fremleie til leietakere både innenfor og utenfor merverdiavgiftsloven og avgiftspliktig reklame- og/eller kioskvirksomhet, vil det foreligge full fradragsrett for utleier, herunder AS1, ved at det beregnes utgående mva. på hele leievederlaget. Se Skattedirektoratets fellesskriv av 19. mai 2014. Det vises i den forbindelse til Oslo tingretts dom av 9. april 2015 (NHO Eiendom AS) hvorav utleier (NHO Eiendom AS) fikk full fradragsrett for inngående avgift på oppføringskostnader tilknyttet et møterom utleid til leietaker med kombinert bruk (NHO Møtesenter AS), se Utv. 2015 s. 1318. NHO Møtesenter AS drev avgiftspliktig servering og avgiftsfri fremleie av møtelokalet, og tingretten konkluderte med at lokalet tilsvarte et såkalt «myldreareal». I vurderingen ble det vektlagt at alle som leide møterommet hadde mulighet til å benytte avgiftspliktig servering samt fikk tilbud om forfriskninger fra en kioskautomat. Det ville dermed være vanskelig for utleier å få en oversikt over hvordan den avgiftspliktige bruken fordelte seg over arealet.

I motsetning til Eventyrgården AS i Eventyrgård-dommen, kunne ikke NHO Eiendom AS foreta en fordeling av den avgiftspliktige bruken. I dette tilfellet var det nemlig NHO Møtesenter AS som hadde oversikt over sluttbruken, ikke NHO Eiendom AS. Det understrekes i *Merverdiavgiftshåndboken* for 2019 (Skattedirektoratet, s. 725) at det vil være full fradragsrett for kostnader som knytter seg til arealer utleid til leietaker som bruker disse arealene i sin kombinerte virksomhet, når utleier ikke kjenner til den eksakte sluttbruken. Dersom AS2 driver avgiftspliktig og avgiftsunntatt utleievirksomhet og/eller avgiftspliktig reklamevirksomhet i samtlige av flerbrukshallens arealer, vil AS2, som kjenner sluttbruken, kun ha rett på forholdsmessig fradrag. Det vises i den forbindelse til kapittel 3 vedrørende vurderinger tilknyttet forholdsmessig fradragsrett. AS1 vil imidlertid ikke kjenne den eksakte sluttbruken som skjer i flerbrukshallen, og følgelig få full fradragsrett for inngående avgift på oppføringskostnadene etter mval. § 8-1. For AS1 vil altså flerbrukshallens arealer tilsvare «myldreareal».

Ved at AS2 kun får forholdsmessig fradragsrett for inngående avgift på leievederlaget, vil det oppstå ekstrakostnader. Etter år 10 vil ikke AS1 kunne rammes av justeringsreglene, og det kan dermed være aktuelt å avvikle AS2. På denne måten oppnår de full fradragsrett for all inngående avgift på oppføringskostnadene, og unngår fremtidige avgiftskostnader knyttet til leievederlaget.

#### 4.3 Kapittelkonklusjon

For idrettslag vil det være risikabelt å oppføre et idrettsanlegg. Ved å organisere seg gjennom et AS vil denne risikoen reduseres betraktelig, og idrettslaget vil ha også ha mulighet til å selge/overdra flerbrukshallen via en aksjeoverdragelse uten å utløse noen form for justeringsforpliktelser etter mval. kapittel 9. Fradragsretten for inngående avgift på oppføringskostnadene vil imidlertid ikke endres ved en slik form for organisering, det er først og fremst risikoaspektet som taler for denne løsningen. Ved å heller stifte to aksjeselskap, hvorav et AS1 står for oppføring av idrettsanlegget og et AS2 står for selve driften av anlegget, vil det kunne oppstå full fradragsrett. I så tilfelle må AS1 leie ut flerbrukshallen til AS2 som videre leier det ut til avgiftspliktige og/eller avgiftsunntatte aktører. Det understrekes at det må skje avgiftspliktig bruk i samtlige arealer for at hele flerbrukshallen skal kunne anses som «myldreareal» med full fradragsrett for AS1. AS2 vil imidlertid kjenne sluttbruken og kun ha rett til forholdsmessig fradrag for inngående avgift. Sett i et merverdiavgiftsmessig perspektiv kan det dermed være fornuftig å avvikle AS2 etter år 10 for å fjerne disse ekstrakostnadene og samtidig unngå å bli rammet av justeringsreglene etter mval. kapittel 9.

### 5. Konklusjon

I denne masteroppgaven har jeg drøftet hvilke avgiftsmessige konsekvenser som kan oppstå som følge av at idrettslag velger å oppføre idrettsanlegg. I tillegg har

jeg foretatt en kort vurdering vedrørende alternative organiseringer. I det følgende vil jeg presentere hovedfunnene.

For å oppnå fradragsrett, må den avgiftspliktige omsetningen normalt overstige ubetydelighetsgrensen på 5 %, jf. mval. § 8-2 tredje ledd. Ubetydelighetsgrensen kan også gi hjemmel for fullt fradrag dersom den avgiftsunntatte omsetningen normalt ikke overstiger 5 %, jf. mval. § 8-2 fjerde ledd. Det vil imidlertid ofte drives delt virksomhet i flerbrukshaller som følgelig gir rett til forholdsmessig fradrag. Det å gjennomføre rimelige fordelingsberegninger vil være særdeles viktig for å unngå potensielle avgiftsmessige baksmeller i fremtiden. Om fordelingen bør basere seg på eksempelvis areal, timebruk eller omsetning, må vurderes konkret for hvert enkelt tilfelle. Det understrekes også at bruken må vurderes rom for rom, og det kan ikke beregnes en fordelingsnøkkel basert på bruken av flerbrukshallen under ett med mindre bruken fordeler seg rimelig likt over samtlige arealer. Dersom det i enkelte arealer ikke foregår noen avgiftspliktig bruk, vil denne delen av flerbrukshallen bli avskåret fra fradragsretten. I motsatt tilfelle, dersom det kun drives avgiftspliktig aktivitet, vil idrettslaget oppnå full fradragsrett for den inngående avgift på de tilhørende oppføringskostnadene.

Ved en omsetningsfordeling følger det av dagens praksis at offentlige tilskudd og spillemidler skal inkluderes i beregningen av virksomhetsomsetningen. Det har blitt drøftet at slike tilskudd kun kan henføres til avgiftsunntatt eller avgiftspliktig omsetning dersom dette bidrar til å fortelle noe om den faktiske bruken som skjer i flerbrukshallen. Ved å inkludere offentlige tilskudd og spillemidler uten å tenke på om inntektene faktisk bidrar til å gjenspeile den bruken som skjer i flerbrukshallen, vil man handle i strid med merverdiavgiftslovens bestemmelser. Dersom tilskuddene ikke sier noe om omfanget av et spesifikt virksomhetsområde, må det heller inkluderes som en nøytral inntekt som ikke påvirker fordelingsnøkkelen.

En flerbrukshall er en såkalt kapitalvare og er følgelig gjenstand for justering. Tidsperspektivet er dermed særlig sentralt for slike bygg da bruken over lengre tid vil være viktig for å anslå størrelsen på den faktiske fradragsretten. Idrettslaget kan måtte nedjustere tidligere fradragsført inngående mva. ved endret bruk eller



overdragelse av hallen. Det vil dermed være viktig for idrettslag å være klar over justeringsreglene.

Når idrettslag velger å bygge og drifte flerbrukshallen selv, vil de være ansvarlig for de kostnadene som påløper i forbindelse med hallen. Avgiftsmessige konsekvenser vil kunne oppstå dersom idrettslag ikke tilpasser seg etter merverdiavgiftslovens bestemmelser. Ved de tilfeller hvor det foreligger forholdsmessig fradragsrett, vil feilberegninger eller bruk av urimelige beregningsgrunnlag kunne gi fremtidige tilbakebetalingskrav for tidligere fradragsført mva. i tillegg til eventuelle tilleggsavgifter. Slike krav kan gi store økonomiske konsekvenser for et idrettslag. Denne risikoen kan imidlertid reduseres ved at idrettslaget heller velger å organisere byggingen og driften gjennom et aksjeselskap. Idrettslag vil heller ikke kunne oppnå full fradragsrett dersom det fører opp og drifter idrettsanlegget selv eller gjennom et aksjeselskap. Det kan imidlertid være mulig å oppnå full fradragsrett for inngående avgift på oppføringskostnadene dersom idrettslaget velger å stifte to aksjeselskap, hvorav en bygger og en drifter anlegget.

Hvert enkelt tilfelle må imidlertid vurderes konkret, det finnes ikke en bestemt fasit eller fremgangsmåte for alle idrettslag som ønsker å oppføre et idrettsanlegg. Det må ses hen til lover, forskrifter, rettspraksis, avgiftspraksis og offentlige uttalelser for å få et overblikk over hvilke rettigheter man sitter med. I dag foreligger det imidlertid etter min mening feil avgiftspraksis tilknyttet inkludering av spillemidler og andre tilskudd i virksomhetsomsetningen. Det er blitt lagt vekt på formålet bak tilskuddene og ikke på det faktiske virksomhetsomfanget. Det kan imidlertid argumenteres for at rettstilstanden er en annen enn nevnte praksis da det kun er dommer fra Høyesterett som anses for å avklare rettstilstanden. Ulike avgjørelser gjør det likevel vanskeligere for idrettslag å bedømme hva som faktisk er riktig praksis. Det vil dermed være viktig å rette opp i denne feilen for å forhindre fremtidige usikkerheter og misforståelser knyttet til fastsettelsen av størrelsen på det forholdsmessige fradraget for inngående avgift i forbindelse med oppføring av idrettsanlegg.

## 6. Kildeliste

### 6.1 Lover:

- 1992 Lov 28. august 1992 nr. 103 om pengespill mv. (pengespilloven)
- 1997 Lov 13. juni 1997 nr. 55 om aksjeselskaper (aksjeloven)
- 2003 Lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. (merverdiavgiftskompensasjonsloven)
- 2009 Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
- 2016 Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)

### 6.2 Forskrifter:

- 1992 Forskrift 11. desember 1992 nr. 1056 om fordeling av overskuddet til Norsk Tipping AS
- 2003 Forskrift 12. desember 2003 nr. 1566 om kompensasjon av merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv.
- 2009 Forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften)

### 6.3 Forarbeider og andre offentlige dokumenter

Ot.prp. nr. 94 (2000-2001) *Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen*

Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) *Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift*

Prop. 119 LS (2009-2010) *Endringer i merverdiavgiftsloven mv. og Stortingets vedtak om merverdiavgift (utvidet avgiftsplikt på kultur- og idrettsområdet)*

Prop. 94 LS (2013-2014) *Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivinga*

Meld. St. 26 (2011-2012) *Den norske idrettsmodellen.*

Meld. St. 12 (2016-2017) *Alt å vinne*

## **6.4 Retts- og avgiftspraksis**

### **6.4.1 Høyesterettsavgjørelser:**

Rt. 1985 s. 93 (Sira Kvina)

Rt. 2001 s. 1497 (Norwegian Contractors)

Rt. 2003 s. 1821 (Hunsbedt Racing AS)

Rt. 2005 s. 951 (Porthuset AS)

Rt. 2008 s. 932 (Bowling 1 Strømmen AS)

Rt. 2014 s. 1229 (Mandal kommune)

HR-2017-1948-A (SPG Ole Deviks Vei AS)

### **6.4.2 Lagmannsrettsavgjørelser:**

LB-1996-349. (Sunnmøre-Romsdal Billag AS).

LA-2007-150632. Utv. 2008 s. 1210 (Kristiansand Dyrepark)

LB-2009-200090. Utv. 2010 s. 1550 (Kvinesdal og Omegn Golfklubb)

LB-2011-152959. Utv. 2012 s. 1552 (BMW Financial Services Scandinavia AB)

LA-2017-114740. Utv. 2018 s. 679 (Eventyrgården AS)

### **6.4.3 Tingrettsavgjørelser:**

STAV-2006-189320 (Studentsamskipnaden i Stavanger)

Utv. 2015 s. 1318 (NHO Eiendom AS)

### **6.4.4 Avgjørelser av skatteklagenemnda og klagenemnda for merverdiavgift:**

KMVA 1997-3458

KMVA 1997-3528

KMVA 2007-5888

Finansdepartementets omgjøring av KMVA 5888 6. desember 2007

KMVA 2007-6094

KMVA 2009-6513

KMVA 2010-6513B

KMVA 2012-7441

KMVA 2016-8964

Skatteklagenemndas avgjørelse 15. mai 2018. Saksnummer: Alminnelig avdeling  
01 NS 69/2018

## 6.5 Uttalelser

Skattedirektoratets fellesskriv 26. september 2005 (F 26.09.2005) *Porthuset - fradragsrett for inngående merverdiavgift.*

Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse 27. september 2005 (BFU 37/05).  
*Spørsmål om adgang til frivillig registrering og fradragsrett for inngående merverdiavgift ved utleie av golfbane (merverdiavgiftsloven §§ 21 og 28a)*

Finansdepartementets fortolkningsuttalelse 16. november 2007 om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer - Merverdiavgiftsloven §§ 26 b-e

Finansdepartementets fortolkningsuttalelse 19. desember 2007 til forskrift om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer

Skattedirektoratets fellesskriv 25. juni 2009 (F 25.06.2009) *Fradragsrett for inngående merverdiavgift - Fellesanskaffelser*

Skatteetatens prinsipputtalelse 25. september 2013 *Skatte- og avgiftsmessige forhold ved sponning av veldedige organisasjoner – sosiosponning.*

Skattedirektoratets fellesskriv 19. mai 2014 (F 19.05.2014) *Merverdiavgiftsloven § 8-2 - forholdsmessig fradrag ved utleie av fast eiendom – Skattedirektoratets fellesskriv av 19. mai 2014*

Skatteetatens prinsipputtalelse 15. november 2017 *Skatte- og avgiftsrettslige konsekvenser for næringsdrivende som sponser ideelle organisasjoner – spørsmål om inntekt og fradrag.*

## 6.6 Øvrige kilder:

- Brønnøysundregistrene. (2019). *Data fra Enhetsregisteret*. Hentet fra <https://data.brreg.no/enhetsregisteret/oppslag/enheter?registrertIMvaregisteret=true&naeringskode=93.12,93.120&organisasjonsform=FLI&sort=navn.norwegian,asc> .
- Gjems-Onstad, O., Kildal, T. S., Dyrnes, C. A., & Mikelsen, A. B. (2017). *Lærebok i merverdiavgift*. (5. utg.). Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS.
- Gjems-Onstad, O., Kildal, T. S., Dyrnes, C. A., Kristensen, R. K., & Mikelsen, A. B. (2016). *MVA-kommentaren*. (5. utg.). Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS.
- Gjems-Onstad, O., Kildal, T. S., Dyrnes, C. A., Kristensen, R. K., & Mikelsen, A. B. (2016). *MVA-kommentaren*. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS.
- Hoemsnes, A. (2018, 01 07). "Game, set og match" for Spetalens tennishall i Drammen. *Dagens Næringsliv*. Hentet fra <https://www.dn.no/marked/oystein-stray-spetalen/skatt/drammen/game-set-og-match-for-spetalens-tennishall-i-drammen/2-1-246036>.
- Idrettsjus.no. (2018). *Foreningsrett*. Hentet fra <https://idrettsjus.no/foreningsrett/>
- Kulturdepartementet. (2018a). *Bestemmelser om kompensasjon av merverdiavgift ved bygging av idrettsanlegg - 2019*. Hentet fra <https://lottstift.no/wp-content/uploads/2018/12/Bestemmelser-om-kompensasjon-av-merverdiavgift-ved-bygging-av-idrettsanlegg-2019.pdf>.
- Kulturdepartementet. (2018b). *Bestemmelser om tilskudd til anlegg for idrett og fysisk aktivitet - 2018. For tildelinger i 2019*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/ffd88a23b7684233b749a45c72abfd6a/v-0732---bestemmelser-om-tilskudd-til-anlegg-for-idrett-og-fysisk-aktivitet---2018.pdf> .
- Kulturdepartementet. (2019). *Pengespillpolitikken*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/tema/kultur-idrett-og-frivillighet/lotteri-og-pengespill/innsiktsartikler/pengespillpolitikken/id2521199/> .

- Lotteri- og stiftelsestilsynet. (2019). *Statistikk idrettsanlegg*. Hentet fra <https://lottstift.no/tilskotsordningar/om-momskompensasjon-idrettsanlegg/statistikk-idrettsanlegg/>.
- Norges Idrettsforbund. (u.d.). *Spillemidler og mva*. Hentet fra <https://www.idrettsforbundet.no/idrettskretser/oslo-idrettskrets/idrettsanlegg/spillemidler-og-mva/>.
- Rafoss, K., & Tangen, J. O. (2017). Den norske idrettsmodellen - i utakt med tiden? *Norsk sosiologisk tidsskrift*, 02/2017(Volum 1), s. 152-170. doi: 10.18261/issn.2535-2512-2017-02-04.
- Skattedirektoratet. (2019). *Merverdiavgiftshåndboken*. (15. utgave 2019). Hentet fra [https://www.skatteetaten.no/globalassets/rettskilder/handboker/mva/merverdiavgiftshandboken\\_2019.pdf](https://www.skatteetaten.no/globalassets/rettskilder/handboker/mva/merverdiavgiftshandboken_2019.pdf).
- Skatteetaten. (2019). *Sats for: Merverdiavgiftssatser veldedige og allmennyttige organisasjoner*. Hentet fra <https://www.skatteetaten.no/satser/mva-satser-veldedige-og-allmennyttige-organisasjoner/>
- Statistisk Sentralbyrå. (2018). *Nesten hvert fjerde frivillige årsverk er for idretten*. Hentet fra <https://www.ssb.no/nasjonalregnskap-og-konjunkturer/artikler-og-publikasjoner/nesten-hvert-fjerde-frivillige-arsverk-er-for-idretten>.
- Strategiutvalget for idrett. (2017). *Den norske idrettsmodellen inn i en ny tid*. Hentet fra [https://www.regjeringen.no/contentassets/c6f90b4a8a2a4c20b8a9c3a012888ed4/delrapport2\\_fra\\_strategiutvalget\\_for\\_idretten\\_norske\\_idrettsmodellen\\_inn\\_i\\_en\\_ny\\_tid-050117.pdf](https://www.regjeringen.no/contentassets/c6f90b4a8a2a4c20b8a9c3a012888ed4/delrapport2_fra_strategiutvalget_for_idretten_norske_idrettsmodellen_inn_i_en_ny_tid-050117.pdf).
- Wilumsen, T., & Wilt, F. (2010). Opererer skatte- og merverdiavgiftsretten med forskjellig næringsbegrep? *Skatterett*, 29(1), s. 62-74.