



Oslo, 15.mars 2010  
Deres ref: 10/841 SL LRD/RLa

Finansdepartementet  
Akersgt. 40  
Postboks 8008 Dep.  
0030 Oslo

## **Høringsuttalelse fra Norsk Toppfotball vedrørende Forslag om utvidet merverdiavgiftsplikt på kultur- og idrettsområdet**

### **1 Innledning**

Finansdepartementet har i høringsnotat av 16. februar 2010 foreslått en rekke endringer i merverdiavgiftsloven på idrettsområdet. Hovedtrekket i forslaget er at man i størst mulig grad ønsker å skjerme den frivillige delen av idretten, og at den mest kommersielle delen av idretten blir omfattet av avgiftsutvidelsen, for eksempel de aktører med størst publikumstilstrømning og store billettinntekter. Skjermingen innebærer at idrettslag mv. som hovedsakelig baserer seg på ulønnet innsats (minst 80%) ikke skal omfattes av den foreslåtte avgiftsplikten.

Norsk Toppfotball er organisasjonen for klubbene i Tippeligaen og Adeccoligaen, og jobber for å utvikle klubbene hver for seg eller samlet.

For Norsk Toppfottballs medlemmer er det viktig at regelverket innenfor dette området for det første er så enkelt å håndheve som mulig. Det er derfor viktig at departementet i forarbeidene til lovendringene gir klare føringer i hvordan bestemmelsene skal håndheves. I tillegg vil det ikke være ønskelig med et regelverk som medfører en økt økonomisk belastning for våre medlemmer.

Innledningsvis vil vi bemerke at forutsetningen til Finansdepartementet om at alle elitelag er skilt ut i egne enheter ikke er korrekt. Mange av våre medlemmer har en annen organisering enn hva denne forutsetningen gir uttrykk for. Vi ser imidlertid at organiseringen kan bli annerledes fordi man vil tilpasse seg til den foreslåtte "idrettsmomsen".

Nedenfor i punkt 2 vil vi punktvis oppsummere våre synspunkt og konklusjoner, mens vi i punkt 3-7 vil vi gi vår vurdering av Finansdepartementets forslag i høringsnotatet. I punkt 8 vil vi ta opp enkelte andre spørsmål som bør avklares, mens vi i punkt 9 vil knytte noen særskilte kommentarer til de to foreslåtte kompensasjonsordningene for frivillig virksomhet.

## 2 Oppsummering

Med bakgrunn i hensynet til et enklest mulig regelverk, samt et regelverk som ikke innebærer økt økonomisk belastning for våre medlemmer, ønsker vi følgende **endringer** av forslaget som fremgår av Finansdepartementets høringsnotat:

- Merverdiavgiftssatsen på 8% benyttes ved omsetning og utleie av spillerrettigheter og formidling av rett til å overvære idrettsaktivitet.
- Når det gjelder registreringsgrensen for rett til å overvære idrettsaktivitet, ønsker vi prinsipalt en ordning med omsetningsgrense på kr 2 millioner, men hvor aktører med omsetning under denne grensen, men over kr 500 000 gis rett til frivillig registrering i merverdiavgiftsregisteret. Registreringsgrensen for den frivillige ordningen kan også knyttes til divisjon. Vi ser alternativt for oss en mulighet hvor selve registreringsplikten knyttes til divisjon.

Dersom forslaget blir vedtatt i Stortinget, vil klubbene bli underlagt en helt ny avgiftsmessige hverdag. Av hensyn til forutberegnelighet og et regelverk som er enklest mulig å håndheve for våre medlemmer, ønsker vi at Finansdepartementet **presiserer** følgende hovedpunkter:

- Det skal ikke innbetales merverdiavgift av den del av billettomsetningen, herunder årskort som allerede er solgt, og som gjelder kamper som spilles etter 1. juli 2010.
- Klubbene skal ikke innbetale merverdiavgift ved salg av billetter som av ulike grunner ikke blir benyttet.
- Den ordinære satsen på 25% skal ikke "smitte over" på omsetningen av rett til å benytte losjer.
- Omsetning av medlemskontingenter skal ikke medføre en reduksjon i aktørenes fradragsrett.
- Utlån av idrettsanlegg, materiell mv skal ikke medføre verken begrensninger i fradragsretten, plikt til nedjustering av tidligere fradragsført inngående avgift eller plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift.
- Avgiftsbehandlingen av omsetning av ulike tjenester mellom klubb og selskap må avklares nærmere. Vår oppfatning er at omsetningen i det aller vesentligste er avgiftspliktig enten med en sats på 8% eller 25%.
- Det skal ikke beregnes uttaksmerverdiavgift dersom aktøren enten deler ut billetter uten å ta betaling eller selger billetter til redusert pris.
- Det må presiseres hva som menes losjeutleie og "underordnet betydning".
- Det må påpekes at aktørene kan skille ut egne avgiftssubjekter både etter aktivitet, nivå og avdeling, samt at klubb og selskap kan inngå i en avgiftsmessig fellesregistrering.
- Ved salg av reklametjenester bør det fremgå at det ikke skal beregnes merverdiavgift for den andel som gjelder eksponering utenfor merverdiavgiftsområdet.
- Avskjæringsbestemmelsene for fradragsrett i merverdiavgiftsloven må ikke gjelde enkelte typer anskaffelser som er direkte til bruk i den avgiftspliktige virksomheten, for eksempel sportsdrikke og kjøp av treningstimer.
- Finansdepartementet bør påse at de ulike kompensasjonsordningene ikke avgrenses slik som Kulturdepartementet har foreslått, blant annet slik at det ikke bør ha noen betydning for rett til kompensasjon at klubbene allerede er registrert i merverdiavgiftsregisteret med rett til forholdsmessig fradrag for inngående avgift på anskaffelser til anleggene.

### **3. Rett til å overvære idrettsarrangementer**

#### **3.1 Innledning**

I høringsnotatet foreslås det at rett til å overvære idrettsarrangementer skal bli avgiftspliktig med en sats på 8%. Registreringsgrensen er i denne anledning satt til kr 2 millioner. Det er ikke foreslått egne skjermingsregler for idrettslag mv for denne omsetningen, noe som innebærer at salget av billetter omfattes av registreringsplikten uavhengig av hvem som har denne omsetningen.

Nedenfor i punkt 3.2 vil vi kommentere selve registreringsgrensen, mens vi i punkt 3.3 vil knytte noen kommentarer til avgrensingen av den lave satsen.

#### **3.2 Registreringsgrensen**

##### **3.2.1 Finansdepartementets forslag**

Finansdepartementet foreslår at grensen for registrering settes til 2 millioner kroner i løpet av en 12 måneders periode. Registrering skal skje fra det tidspunkt det er sannsynlig at merverdiavgiftspliktig omsetning vil overstige beløpsgrensen.

##### **3.2.2 Vurdering**

Tippeligaklubbene og de fleste Adeccoligaklubber har billettomsetning over kr 2 millioner. Enkelte av klubbene i Adeccoligaen vil imidlertid ikke komme over denne grensen, og vil således etter forslaget ikke ha plikt eller rett til å registrere seg i merverdiavgiftsregisteret.

Det er noe uklart om registreringsplikten knytter seg til billettomsetningen isolert eller om man må se all avgiftspliktig omsetning samlet. I punkt 8.3.3 på side 52 i høringsnotatet fremgår det at registreringsplikten knytter seg til nivået på billettinntekter. Dette tyder på at registreringsplikten/plikt til å beregne merverdiavgift på billettomsetningen først inntre når det er sannsynlig at billettomsetningen isolert sett overstiger kr 2 millioner. Det vil si at annen eventuell avgiftspliktig omsetning av eksempelvis reklame, kioskvarer mv ikke vil få betydning for registreringsplikten for billettomsetningen. Dersom man velger å innføre denne beløpsgrensen bør dette påpekes.

Ettersom forslaget i praksis vil innebære at ikke alle Adeccoligaklubber vil bli registreringspliktige, vil det oppstå konkurransemessige forskjeller klubbene i mellom, ved at noen klubber vil være fullt ut avgiftspliktige med rett til fullt fradrag for inngående avgift, mens andre ikke vil ha rett til fradrag i like stor grad.

For å hindre en slik ulikhet, vil det etter vår vurdering være hensiktsmessig at det i tillegg innføres en frivillig registreringsordning, hvor aktører med billettomsetning under kr 2 millioner, men over kr 500 000 kan velge om de vil registrere seg for billettomsetningen. Man vil da fange opp de klubbene som har forholdsvis store inntekter fra billettsalg, men som, i alle fall ikke hver sesong, vil ha et salg av slike tjenester over kr 2 millioner. I tillegg vil man få et mer rettferdig system enn etter Finansdepartementets forslag, som innebærer at noen klubber ikke vil nyte godt av lovendringsforslaget. Konkurransemessige hensyn tilsier dermed at man innfører en frivillig registreringsordning. Også økt forutberegnelighet for klubbene tilsier en slik løsning.

Dersom Finansdepartementet ikke ønsker at den frivillige registreringsordningen skal gjelde alle aktører med en billettomsetning over kr 500 000, kan den frivillige ordningen begrenses til klubber som spiller i Tippeligaen, Adeccoligaen, 2. divisjon herrer og Toppserien for kvinner. Også denne ordningen vil innebære at aktørene på samme nivå er underlagt det samme avgiftsrettslige regelverket. Ettersom også fotball herrer 2. divisjon og Toppserien kvinner i stor grad blir drevet på profesjonell basis, bør den frivillige ordningen etter vår mening omfatte Tippeligaen, Adeccoligaen, 2. divisjon herrer, samt Toppserien for kvinner.

Et siste alternativ, som også vil være mer rettferdig enn Finansdepartementets forslag, kan være at registreringsgrensen som sådan knytter seg til divisjon i stedet for til omsetningstall. Dette forslaget innebærer således ingen mulighet til frivillig registrering. Vi foreslår at klubber som spiller i Tippeligaen, Adeccoligaen, 2. divisjon herrer og Toppserien kvinner omfattes av registreringsplikten.

Dersom man velger å avgrense registreringsplikten etter divisjon i stedet for etter omsetning, bør det påpekes i merverdiavgiftsloven § 14-3 at avgiftssubjektet skal forbli registrert i merverdiavgiftsregisteret minst 2 år etter at det har rykket ned fra 2. Divisjon eller Toppserien.

Fordelen med å avgrense avgiftsplikten etter divisjon i stedet for etter omsetning uten rett til frivillig registrering er etter vår mening åpenbare. For det første vil alle klubber i samme divisjon ha den samme avgiftsmessige status og vil konkurrere på like vilkår. Forslaget vil også gi økt forutberegnelighet, ved at man slipper å forholde seg til en registreringsplikt hvor vilkåret knytter seg til en usikker vurdering av fremtidige inntekter. Man vil i denne anledning også unngå avgiftsmessige tilpasninger ved at klubbens avgiftsposisjon er knyttet til hvilken divisjon man spiller i og ikke baserer seg på usikre fremtidige inntekter. Vårt forslag vil i tillegg innebære en forenkling i forhold til forslaget i høringsnotatet.

### **3.2.3 Norsk Toppfotballs forslag**

Vi ønsker således prinsipalt en registreringsgrense på kr 2 millioner, med en mulighet for frivillig registrering forutsatt at billettomsætningen er over kr 500 000.

Subsidiært ønsker vi en registreringsgrense på kr 2 millioner, med en mulighet for frivillig registrering for de aktører som spiller i Tippeligaen, Adeccoligaen, 2. divisjon herrer og Toppserien kvinner.

Atter subsidiært ønsker vi at registreringen ikke skal knytte seg til omsetningstall, men til hvilken divisjon lagene spiller i. Det er da naturlig at både Tippeligaen, Adeccoligaen, 2. divisjon herrer og Toppserien kvinner omfattes av forslaget.

## **3.3 Avgrensingen av den lave satsen ved omsetning av rett til å overvære idrettsarrangementer**

### **3.3.1 Finansdepartementets forslag**

I høringsnotatet foreslås det at den reduserte satsen på 8% skal omfatte tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer, samt uttak av slike tjenester. Annen omsetning fra virksomheten, eksempelvis kioskvirksomhet, reklametjenester, servering og senderettigheter vil ikke omfattes av den lave satsen. Ved servering i tilknytning til bruksrett til losjer vil hele vederlaget måtte ilegges 25% merverdiavgift forutsatt at serveringstjenesten beløpsmessig ikke er av underordnet betydning.

### **3.3.2 Vurdering**

Forutsatt at klubbene blir registreringspliktige for billettomsætningen innebærer forslaget at det skal beregnes merverdiavgift ved salg av ordinære billetter, årskort, samt rett til å benytte losjer.

Når det gjelder **årskort**, har klubbene allerede hatt et omfattende salg av slike, både til privatpersoner og til næringsdrivende. Klubbene har naturligvis ikke beregnet merverdiavgift på hele eller deler av denne omsetningen, og man ønsker ikke at klubbene skal bli forpliktet til å etterbetale deler av dette beløpet.

Vi er kjent med at det i merverdiavgiftsloven finnes bestemmelser som tilsier at man kan etterfakturere kjøper for merverdiavgift i tilfelle lovendring. Det vil imidlertid være vanskelig/umulig å kartlegge hvem som har kjøpt årskort, slik at det ikke vil være aktuelt å etterfakturere kjøper for

merverdiavgiften for de kamper som spilles etter 1. juli 2010. Klubbene har ikke tatt høyde for at merverdiavgift vil bli innført ved salget av årskort, slik at både forenklingshensyn og økonomiske vurderinger tilsier at merverdiavgift ikke bør innbetales til staten for de kamper som spilles etter 1. juli 2010. I tillegg har klubbene i forbindelse med markedsføringen av årskortene hatt kostnader som ikke kan fradragsføres fordi de er pådratt forut for lovendringen. I tillegg har klubbene hatt andre kostnader som er relevante for den senere avgiftspliktige aktiviteten, for eksempel generelle driftskostnader. Finansdepartementet har i denne anledning ikke foreslått noen overgangsordninger. At man ikke har hatt fradragsrett for disse kostnadene, er også et moment som trekker i retning av at det ikke bør kreves at deler av billettomsetningen innbetales som utgående avgift.

De fleste klubber selger billetter som av ulike grunner **ikke blir benyttet**. Kjøper har således ikke mottatt noen gjenytelse og det foreligger ingen avgiftspliktig omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. Klubbene skal derfor etter vår mening ikke innbetale merverdiavgift av dette vederlaget.

I høringsnotatet fremgår det at det skal beregnes merverdiavgift med lav sats for hele vederlaget for bruk av losjer og servering, forutsatt at **serveringen er av underordnet betydning** for utleien. Dersom serveringen ikke er av underordnet betydning, vil hele vederlaget måtte beregnes med 25%.

Vi er enig i at merverdiavgift skal beregnes med lav sats 8% både for rett til å benytte losjen, samt serveringstjenesten, dersom sistnevnte er av underordnet betydning. Serveringen inngår her som en omkostning ved salget av rett til å benytte losje. Vi finner det imidlertid noe underlig at departement mener at vederlaget både for losjen og serveringstjenesten skal beregnes med en sats på 25% dersom serveringstjenesten ikke er av underordnet betydning. Dette rimer ikke med andre sammenlignbare tilfeller, for eksempel i forhold til avgiftsbehandlingen til hoteller og persontransportnæringen, hvor det benyttes to ulike satser for henholdsvis hovedytelse og serveringstjeneste.

I lovforslagets § 5-12 fremgår det at det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved omsetning og **uttak** av tjenester i form av rett til å overvære idrettsarrangementer.

I enkelte tilfeller tar ikke klubbene betaling fra tilskuerne, for eksempel barneklasser eller dersom det er utsikter til svært dårlige tilskuertall. I tillegg kan billettene av samme grunn selges til reduserte priser.

Klubbene blir i stor grad økonomisk skadelidende dersom det må beregnes uttaksmerverdiavgift i tilfeller hvor tilskuerne ikke betaler for inngangen eller får redusert pris. Vi mener prinsipalt at aktørene ikke blir uttakspliktige i disse tilfellene, da en gratis inngang/reduert pris har preg av å være en ordinær måte å innrette sin virksomhet på i denne bransjen. Fri inngang/reduert pris for tilskuerne har derfor ikke preg av å være en uttakssituasjon i forhold til merverdiavgiftslovens uttaksregler og bestemmelsene vil derfor etter vår oppfatning ikke være anvendelige på dette tilfellet.

Etter vår oppfatning bør uttaksbestemmelsene bare komme til anvendelse i tilfeller hvor man ellers ville tatt betaling for adgangen til kampen, og hvor den frie adgangen er begrunnet i gave- eller reklameøyemed. Uttaksmerverdiavgift kan imidlertid i sistnevnte tilfelle unnlates dersom billettprisen, inkludert merverdiavgift er mindre enn kroner 100, jf. merverdiavgiftsloven § 3-23 bokstav d.

Dersom departementet ikke er enige i vårt prinsipale standpunkt, mener vi at uttaksmerverdiavgift ikke skal beregnes fordi den frie adgangen/reduerte prisen kan begrunnes i at tjenesten ytes vederlagsfritt på veldedig grunnlag, jf. merverdiavgiftsloven § 6-19.

### 3.3.3 Norsk Toppfotballs forslag

Vi mener på denne bakgrunn at det ikke skal beregnes merverdiavgift på deler av vederlaget på allerede solgte billetter eller årskort.

Det skal videre ikke innbetales merverdiavgift av vederlag som mottas ved salg av billetter som ikke blir benyttet.

Vi mener prinsipalt at hele vederlaget som mottas for bruk av losjen, samt servering, må kunne beregnes med en sats på 8%. Subsidiært mener vi at verdien av rett til å benytte losjen må kunne faktureres med en sats på 8%, mens en sats på 25%, (eventuelt 14% for næringsmidler) må kunne benyttes for den del av vederlaget som gjelder serveringstjenesten. Dersom departementet ikke er enige i dette standpunkt, bør det uansett påpekes hva som menes med "underordnet betydning". Etter vår mening bør satsen på 25% kun benyttes dersom serveringstjenesten anses som hovedsakelig, det vil si dersom verdien av denne tjenesten er over 80% av samlet vederlag.

Vi mener videre at det ikke skal beregnes uttaksmerverdiavgift i tilfeller hvor inngangen er gratis eller hvor billetten selges til redusert pris.

## **4 Formidlingstjenester**

### **4.1 Finansdepartementets forslag**

Finansdepartementet foreslår å innføre merverdiavgiftsplikt med 25% ved formidling av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangement.

### **4.2 Vurdering**

En avgiftsplikt med sats på 25% for formidlingstjenester, vil medføre en vesentlig økning av billettprisen dersom billetten selges av en 3. part og hvor tilskueren betaler for formidlingstjenesten. I tillegg vil idrettslag som ikke er avgiftspliktige uten rett til fradrag få en økt økonomisk belastning. Vi finner det noe underlig at departementet velger ordinær sats for denne omsetningen, når eksempelvis formidling av hotellrom og fritidseiendom skal beregnes med lav sats 8%, det vil si med samme sats som hovedytelsen. Vi kan ikke se noen gode grunner til at det skal benyttes en høyere sats for formidlingstjenester som gjelder billettomsetning.

### **4.3 Norsk Toppfotballs forslag**

Vi mener at satsen både med bakgrunn i økonomiske vurderinger og forenklingshensyn bør være 8%.

## **5 Omsetning og utleie av spillerrettigheter**

### **5.1 Finansdepartementets forslag**

Finansdepartementet foreslår at omsetning og utleie av spillerrettigheter skal beregnes med en sats på 25%.

### **5.2 Vurdering**

Vi er i utgangspunktet enig i at det bør innføres en merverdiavgiftsplikt på slik omsetning, men mener at den ordinære satsen ikke skal benyttes. Dette av hensyn til de klubber som ikke er avgiftspliktige, uten rett til fradrag for inngående avgift, for eksempel en klubb i lavere divisjoner. En sats på 25% vil medføre en betydelig fordyrende element ved et slikt spillerkjøp for klubber med ofte en fra før av anstrengt økonomi.

Finansdepartementet har for øvrig ikke kommentert avgiftsbehandlingen ved omsetning av spillerrettigheter til utenlandske klubber. Vi mener at det ikke kan være tvilsomt at slik omsetning

skal være nullsatset, da omsetning av slike rettigheter enten er en fjernleverbar tjeneste solgt til næringsdrivende utenfor merverdiavgiftsområdet eller eventuelt er en tjeneste som fullt ut er til bruk i utlandet. Dette bør påpekes i forarbeidene.

I tillegg er det ikke kommentert hvorvidt det skal beregnes merverdiavgift av moderklubben i tilfeller hvor en annen klubb har solgt spillerrettighetene og deler av vederlaget tilfaller moderklubben. Vi mener at moderklubben kun kan bli avgiftspliktig for denne omsetningen i tilfeller hvor det drives næring. Vi viser i den anledning til Finansdepartementets forslag om at enkeltstående salg ikke tilfredsstillende næringsvilkåret, jf høringsnotatets side 61.

I tilfeller hvor en klubb leier ut en spiller, men hvor leieklubben påtar seg å dekke lønnskostnadene til spilleren, mener vi at vederlaget som mottas av utleier til dekning av lønnskostnader i utgangspunktet må anses som avgiftspliktig.

### **5.3 Norsk Toppfotballs forslag**

Vi mener på denne bakgrunn at omsetning av spillerrettigheter må være underlagt en sats på 8%. Det bør videre påpekes at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved omsetning av spillerrettigheter til utlandet.

I tillegg skal moderklubben kun beregne merverdiavgift ved omsetningen fra 3. Klubb i tilfeller hvor moderklubben driver næring.

Lønnskostnader som betales til utleieklubben i forbindelse med spillerutleie anser vi videre som avgiftspliktig.

Finansdepartementet bør kommentere nærmere avgiftsbehandlingen for "private sponsorer".

## **6 Medlemskontingent**

### **6.1 Finansdepartementets forslag**

Finansdepartementet har foreslått å innsnevre unntaket for omsetning av medlemskontingenter slik at avgiftspliktig omsetning ikke skal bli avgiftsunntatt fordi omsetningen skjer gjennom kontingent.

Idrettslag som leverer idrettstjenester blir imidlertid ikke omfattet av begrensningen, noe som betyr at disse aktørene fremdeles kan omsette kontingenten uten plikt til å beregne merverdiavgift selv om kontingenten eksempelvis dekker retten til å delta på treninger, spille kamper mv. Det vil derfor kun være kommersielle aktører som må beregne merverdiavgift dersom kontingenten dekker slike tjenester.

Departementet har videre uttalt at det uansett ikke skal beregnes merverdiavgift av den del av kontingentvederlaget hvor det ikke foreligger noen konkret gjenytelse fra avgiftssubjektet. Kontingenten vil i slike tilfeller anses som en ren støtte/gave.

### **6.2 Vurdering**

Vi er i utgangspunktet enige i at det skal beregnes merverdiavgift på den del av medlemskontingenten som gjelder betaling for avgiftspliktige idrettstjenester, under forutsetning av at omsetningen skjer fra kommersielle aktører.

Store deler av kontingentomsetningen, både fra idrettslag og andre, er imidlertid ikke knyttet til noen konkret gjenytelse. Det foreligger således uansett ingen avgiftspliktig omsetning, og kontingenten må for denne andelen anses som en ren støtte/gave både til klubben og eventuelt til den kommersielle aktøren.

Det knytter seg imidlertid noe usikkerhet til hvilken betydning inntekter fra medlemskontingent har for omfanget av aktørens fradragsrett.

Vi er av den oppfatning at den del av kontingenten som **ikke medfører noen gjenytelse**, ikke vil være omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. Denne støtten anses således ikke som avgiftsunntatt omsetning, og vil ikke begrense verken klubbens eller den kommersielle aktørens fradragsrett for inngående avgift, verken i tilfeller hvor aktøren kun har avgiftspliktig omsetning eller i tilfeller hvor aktøren både har avgiftsunntatt og avgiftspliktig omsetning. Støtten må videre anses å være gitt til den samlede virksomheten, med det resultat at fradragsretten ikke reduseres.

Dersom medlemskontingenten helt eller delvis **er betaling for idrettstjenesten**, skal idrettslag mv som nevnt ikke beregne merverdiavgift, mens andre aktører må beregne merverdiavgift på denne delen av vederlaget. For kommersielle aktører vil denne delen av vederlaget bety at den avgiftspliktige omsetningen vil øke, med betydning for fradragsretten for eventuelle fellesanskaffelser som benyttes både i avgiftspliktig og i avgiftsunntatt virksomhet.

For idrettslag mv. er vi imidlertid av den oppfatning at den del av medlemskontingenten som skal dekke idrettsaktiviteten, ikke får betydning for fradragsretten, selv om aktiviteten i seg selv er avgiftsunntatt. Idrettsklubbens fradragsrett skal således ikke reduseres selv om medlemskontingenten dekker tjenester som gjelder idrettsaktivitet, eksempelvis rett til å delta på treninger eller å spille kamper i regi av idrettslaget. Dette er også klart forutsatt av kulturmomsutvalget på side 183 i rapporten, hvor det fremgår:

*”Som beskrevet under avsnitt 9.2, har utvalget eksempelvis valgt ikke å fokusere sitt arbeid på å forslå endringer med tanke på å fjerne eller begrense unntaket for medlemskontingenter. Utvalget legger imidlertid til grunn at inntekter fra medlemskontingenter til slike organisasjoner eller foreninger ikke vil begrense fradragsretten hvor kontingenten går til å dekke organisasjonens ideelle formål (vår understreking). Både i tilfeller hvor kontingenten fremstår som et vederlag for varer og tjenester som tilbys i konkurranse med andre, og det foreligger et tilbud om individuell bistand til medlemmene, kan etter utvalgets forutsetning en slik begrensning i fradragsretten oppstå. Det vises i denne anledning til forarbeidene i til merverdiavgiftsreformen i 2001, jf. Ot.prp. nr. 2 (2000-2001), se side 136. Ved en teknisk oppfølging av utvalgets arbeid, må denne forutsetningen ivaretas.”*

I nevnte Ot.prp. nevnes medlemskontingenter som dekker bransjeorganisasjoners felles markedsføring som slike avgiftspliktige tjenester.

Medlemskontingenten som betales til et idrettslag for dekning av rett til å delta på idrettslagets aktiviteter, vil helt åpenbart anses som betaling for deltakelse i idrettslagets ideelle formålet. Denne delen av medlemskontingenten skal således ikke medføre en økning av idrettslagets eventuelle avgiftsunntatte omsetning, og skal ikke ha betydning for fradragsretten.

### **6.3 Norsk Toppfotballs forslag**

Finansdepartementet bør i forarbeidene til lovendringen påpeke at medlemskontingenten ikke skal redusere idrettsklubbens fradragsrett for inngående avgift, i de tilfeller betaling for kontingenten enten anses som en gave/støtte eller hvor kontingenten dekker idrettslagets ideelle formål. For kommersielle aktører bør det tilsvarende påpekes at den del av kontingenten som anses som gave/støtte ikke skal redusere fradragsretten.



## 7 Utleie av idrettsanlegg

### 7.1 Finansdepartementets forslag

Forslaget innebærer at utleie av idrettsanlegg skal bli avgiftspliktig med en sats på 8% forutsatt at

- Leietaker skal bruke lokalene mv. til idrettsaktiviteter,
- Leietiden er kortere enn 9 måneder og
- Utleien forestås av aktører som også har avgiftspliktig omsetning av idrettstjenester eller avgiftspliktig omsetning av billetter til idrettsarrangement

Avgiftsplikten for utleie av lokaler mv. for utøvelse av idrettsaktiviteter vil gjelde uavhengig av om lokalet leies ut på timebasis eller per sesong.

Avgiftsplikt med redusert sats vil også omfatte andre varer og tjenester som omsettes som ledd i utleien, eksempelvis strøm og renhold. Dette anses etter forslaget som tilleggsytelser som ledd i utleien og ikke som isolert levering av varer og tjenester. Videre vil løst utstyr som naturlig følger med i et slikt leieforhold være omfattet av avgiftsplikten, som for eksempel fotballmål, tennisnett og turnapparat.

Forslaget innebærer således at utleie fra **idrettslag** mv som ikke har avgiftspliktig omsetning av idrettstjenester eller avgiftspliktig billettomsetning kan leie ut anlegg uten å måtte beregne merverdiavgift etter denne bestemmelsen. Videre vil anlegg som leies ut fra **virksomheter uten omsetning av idrettstjenester mv** ikke omfattes. Slike virksomheter vil imidlertid kunne registrere seg frivillig for utleie av fast eiendom til avgiftspliktig virksomhet, jf merverdiavgiftsloven § 2-3. Utleier vil i så tilfelle ha rett til fradrag for inngående avgift på oppføringskostnader, og må beregne merverdiavgift med en sats på 25% på utleieverderlaget.

Dersom anlegget leies ut til andre formål enn for å drive idrettsaktiviteter, for eksempel til messebruk eller til andre kommersielle formål, skal det ikke beregnes merverdiavgift med en sats på 8%. Utleier er da omfattet av de generelle bestemmelsene i merverdiavgiftsloven, og vil ha mulighet for en frivillig registrering etter merverdiavgiftsloven § 2-3.

### 7.2 Vurdering

Forslaget vil innebære at avgiftsubjekter som omfattes av bestemmelsen vil måtte beregne merverdiavgift med en sats på 8% ved utleie av idrettsanlegg til idrettsklubber. Idrettsklubbene vil på sin side ofte ha ingen eller begrenset avgiftspliktig omsetning, slik at inngående merverdiavgift på leieverderlaget ikke eller kun delvis kan føres til fradrag. Forslaget vil under denne forutsetningen være ugunstig for disse leietakerne.

Vi mener også at 9 måneders regelen er komplisert å forholde seg, blant annet i tilfeller hvor man forlenger avtalen. Skal man da fakturere med 8% eller gjelder de alminnelige bestemmelser? Vi mener at så fremt det inngås separate avtaler, er det avtaleperioden som er avgjørende. Aktørene vil dermed kunne ha mulighet til å velge om de vil falle innenfor denne bestemmelsen. Dette bør presiseres.

I mange tilfeller vil imidlertid den enhet som eier idrettsanlegget **låne** ut anlegget til idrettsklubben. Slikt utlån kan omfatte både fotballbaner, garderobes, bygningsmasse, utstyr mv.

Utlånet kan etter vårt syn ikke medføre en begrensning i utleiers fradragsrett for inngående avgift på oppførings- og driftskostnader, eller eventuelt medføre at det må beregnes uttaksmerverdiavgift.

Vi kan i den anledning vise til merverdiavgiftsloven § 6-19, hvor det fremgår at tjenester som ytes vederlagsfritt på veldedig grunnlag er fritatt for merverdiavgift. Et vederlagsfritt utlån av anlegget vil

være begrunnet i at utleier ønsker at bruker skal kunne benytte anlegget til sitt frivillige arbeid, for eksempel til kamper og treninger for ungdomsavdelingen i klubben.

Vi kan også vise til praksis etter lov om kompensasjon for merverdiavgift for kommuner og fylkeskommuner. Det fremgår her at kommunene mv har rett til full kompensasjon av eksempelvis merverdiavgiftskostnader til idrettsanlegg selv om anlegget lånes ut til den lokale idrettsklubben.

I tillegg kan vi vise til at Finansdepartementet ved innføringen av merverdiavgiftsplikt for Jernbaneverket, la til grunn at det skulle gis full fradragsrett for inngående avgift selv om en betydelig del av Jernbaneverkets tjenesteytelser var gratis for brukerne (skinnegang til bruk i persontransport), og således ikke var gjenstand for omsetning.

Som følge av at utlånet ikke skal medføre verken begrensninger i fradragsretten eller plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift, skal heller ikke tidligere fradragsført inngående avgift nedjusteres etter merverdiavgiftsloven kapittel 9, selv om anlegget lånes ut til klubben.

Et annet resultat vil medføre store regnskapstekniske utfordringer for våre medlemmer.

### **7.3 Norsk Toppfotballs forslag**

Finansdepartementet bør i forarbeidene til lovendringen påpeke at utlån av anlegg og tilknyttet treningsutstyr ikke vil begrense eiers fradragsrett eller være gjenstand for nedjustering. Det bør også påpekes at det ikke skal beregnes uttaksmerverdiavgift av bruken.

Man bør presisere hva som menes med utleie i tilfeller hvor leieavtalen forlenges.

## **8 Andre relevante spørsmål vedrørende klubbens avgiftsrettslige posisjon**

### **8.1 Innledning**

Finansdepartementets forslag innebærer at en rekke tjenester innenfor idretten blir avgiftspliktige, for eksempel rett til å utøve idrettsaktivitet, herunder tilknyttede undervisningstjenester, samt rett til å overvære idrettsarrangementer, hvor omsetningen er over kr 2 millioner, utleie av idrettsanlegg samt salg av spillerrettigheter. Omsetning av slike tjenester fra idrettslag som hovedsakelig driver på frivillig basis er imidlertid i vesentlig grad foreslått å fremdeles være unntatt fra avgiftsplikt.

I tillegg til disse idrettsrelaterte tjenestene, vil både idrettslag og kommersielle enheter ha annen type omsetning. Finansdepartementet har blant annet flere steder anført at forslaget ikke har innvirkning på annen type omsetning, for eksempel salg fra restaurant, kiosk, reklame og varesalg.

Forslaget innebærer at våre medlemmer blir underlagt et helt nytt avgiftsregime. Vi vil i den anledning knytte en del kommentarer til hvordan avgiftsbehandlingen mellom klubb, elitesubjekt og eventuelt eierselskap skal være. For å sikre at regelverket blir håndhevet på samme måte av alle klubber, samt hensynet til forutberegnelighet, bør Finansdepartementet gi sitt syn på en del generelle spørsmål knyttet til avgiftsbehandlingen.

### **8.2 Enkelte utvalgte problemstillinger**

#### **8.2.1 Omsetning mellom klubb og kommersielt selskap**

Mange av våre medlemmer har opprettet egne kommersielle aksjeselskap som har inngått avtale med klubben om kjøp av mange av klubbens rettigheter. Eksempler på slike rettigheter er retten til å selge billetter til fotballkamp, inngåelse av sponsoravtaler, vederlag i forbindelse med overgang eller utleie av spillere, medierettigheter, supportereffekter, samt salg i forbindelse med fotballkamper. Vederlaget klubben mottar fra selskapet vil ofte være knyttet til klubbens kostnader, for eksempel

spillerlønninger, lønn til trener, administrasjonskostnader, reisekostnader, skatter og avgifter, samt utgifter til baneleie. I tillegg yter selskapet ofte et kontant beløp til klubben. Det kan også tenkes tilfeller hvor klubben har lagt all sin omsetning til selskapet, med eventuelt unntak for omsetning av medlemskontingent.

Etter vår oppfatning vil omsetning fra klubben i sin helhet være avgiftspliktig, enten med ordinær eller redusert sats, forutsatt at de alminnelige vilkårene i merverdiavgiftsloven er til stede. Avgiftsgrunnlaget vil i den anledning være det vederlag som klubben mottar fra selskapet.

Forutsatt at Finansdepartementets forslag blir gjennomført, mener vi at klubben må beregne merverdiavgift med følgende satser:

- Omsetning av rett til å selge billetter må beregnes med en merverdiavgiftssats på 8%, under forutsetning av at det er sannsynlig at billettsomsetningen vil overstige kr 2 millioner. Dette må gjelde selv om omsetningen gjøres "en bloc". Dette vil etter vår mening være omsetning av en tjeneste som gjelder rett til å overvære idrettsarrangement.
- Omsetning av rett til vederlag i forbindelse med overgang eller utleie av spillere må avgiftsberegnes med en sats på 25% (8% dersom Finansdepartementet er enig i at omsetning av spillerrettigheter skal omfattes av den reduserte satsen). En avtale mellom klubb og selskap om slik overdragelse av rettighet, må for øvrig anses som næringsmessig, noe som medfører at klubben blir avgiftspliktig for slik omsetning.
- Medierettigheter, rett til å inngå sponsoravtaler, supportereffekter, salg i forbindelse med fotballkamper må beregnes med den ordinære satsen på 25%.

### **8.2.2 Lån av anlegg, materiell, trenertjenester**

I tillegg til omsetning av diverse tjenester mellom selskap og klubb, vil det tette samarbeidet mellom partene innebære at idrettsanlegg, fotballutstyr og personell lånes ut til den annen part. I tillegg vil for eksempel eliteserietreneren delta på treninger i ungdomsavdelingen.

Som vi var inne på i vurderingen ovenfor i punkt 7.2 vedrørende utleie av idrettsanlegg, mener vi at denne type utlån ikke skal innebære tapt fradragsrett for avgiftssubjektet eller plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift. Både merverdiavgiftsloven § 6-19 om fritak for merverdiavgift ved uttak av tjenester som ytes vederlagsfritt på veldedig grunnlag, tidligere praksis knyttet til kommuners rett til kompensasjon ved utlån til idrettslag, samt uttalelsen vedrørende jernbaneverkets avgiftspossisjon ved innføring av avgiftsplikt for denne aktøren, tilsier en slik fortolkning.

### **8.2.3 Registrering som eget avgiftssubjekt og fellesregistrering**

Etter merverdiavgiftsloven § 2-2 (2) (tidligere merverdiavgiftslov § 12 annet ledd) kan en del av et avgiftssubjekt registreres som et eget avgiftssubjekt. Praktiseringen av denne bestemmelsen er liberal for idrettslags vedkommende, ved at klubbene eksempelvis kan skille ut fotballgruppen fra resten av idrettslaget. Finansdepartementet har for øvrig i høringsnotatet forutsatt at de fleste elitelag er skilt ut som eget subjekt. Det bør imidlertid kommenteres nærmere i hvilke tilfeller både idrettsklubber og andre kan foreta en slik oppsplitting av avgiftsenheter.

Etter vårt syn må et idrettslag ha anledning til å skille ut både elitelaget, ungdomsavdelingen, samt ulike typer idrettsgrener mv i egne avgiftssubjekter. Dette må gjelde uavhengig av om det er et idrettslag eller et kommersielt juridisk subjekt som driver slik aktivitet. I tillegg bør det påpekes at man kan skille ut eksempelvis den avdeling som eier et idrettsanlegg eller den del som omsetter spillerrettighetene. Dette er i tråd med Finansdepartementets forutsetning om at aktørene i vesentlig grad selv skal kunne velge hvilke enheter som skal anses som henholdsvis frivillige og kommersielle.

I forlengelsen av denne vurderingen, mener vi at Finansdepartementet bør bekrefte at et idrettslag og et selskap som har samarbeidsavtaler må kunne inngå i en fellesregistrering selv om klubben er organisert som forening. Dette vil for mange aktører være en hensiktsmessig måte å organisere driften på, og merverdiavgiftsloven § 2-2 (3) bør tolkes slik at dette tillates.

#### **8.2.4 Reklametjenester utført utenfor merverdiavgiftsområdet**

Ved salg av **reklametjenester** skal det beregnes merverdiavgift med en sats på 25%. Klubbene spiller imidlertid en rekke kamper i utlandet, blant annet i de ulike cupene i regi av UEFA. Reklamen blir derfor eksponert både i Norge og i utlandet. Reklametjenesten vil derfor dels være ytt i Norge og dels utenfor merverdiavgiftsområdet. Når en tjeneste utføres utenfor avgiftsområdet, skal det ikke beregnes norsk merverdiavgift. Det skal derfor etter vår mening ikke beregnes merverdiavgift for den forholdsmessige andel av reklametjenestene som kan henføres til eksponering utenfor Norge. Dette fremgår også av Finansdepartementets uttalelse av 29. mars 1996 hvor det fremgår at det ikke skal beregnes merverdiavgift for den del av vederlaget som gjelder eksponering av sponsors logo i utlandet.

#### **8.2.5 Avskjæringsbestemmelsene i merverdiavgiftsloven**

Forutsetningene i Finansdepartementets høringsnotat er at kommersielle idrettsaktører kan fradragsføre inngående avgift fullt ut dersom det innføres avgiftsplikt på blant annet omsetning av billetter. Selv om aktørene blir avgiftspliktige for hele sin omsetning, vil man imidlertid i utgangspunktet måtte forholde seg til de særskilte avgreningsreglene i merverdiavgiftsloven §§ 8-3 følgende.

Det foreligger blant annet ikke fradragsrett for mat, naturalavlønning mv. I tillegg gis det ikke fradragsrett for anskaffelser til privat bruk. Formålet med bestemmelsene er å hindre misbruk av fradragsretten vedrørende anskaffelser som er egnet til privat forbruk.

Aktørene har blant utgifter til drikke under kampene og mat som skal sette spillerne i stand til å yte sitt beste under kamp og trening. Det fremstår som en inkonsekvens i regelverket dersom man ikke skal kunne føre inngående avgift til fradrag ved innkjøp av slike varer som er helt sentrale og relevante for virksomhetens omsetning av avgiftspliktige tjenester. Vi mener derfor departementet enten ved klare uttalelser i forarbeider/lovkommentarer eller ved en mindre lovendring i merverdiavgiftsloven § 8-3 bør påpeke at idrettsklubber ikke vil være avskåret fra å fradragsføre inngående avgift på slike anskaffelser.

Vi mener videre at for eksempel kjøp av treningstimer fra et avgiftspliktig treningssenter ikke vil avskjære fradragsretten. Dette er anskaffelser som er til direkte bruk i avgiftspliktig virksomhet, og ikke knyttet til verken velferd eller privat bruk.

### **8.3 Norsk Toppfotballs syn**

Finansdepartementet bør etter vår mening i forarbeidene påpeke at avgiftsbehandlingen mellom klubb og selskap skal gjøres på følgende måte:

- Omsetning av rett til å selge billetter – avgiftspliktig med en sats på 8%
- Omsetning av spillerrettigheter – avgiftspliktig med en sats på 25% (8% dersom departementet er enige i våre vurderinger om satsbruk)
- Omsetning av medierettigheter, rett til å inngå sponsoravtale, supportereffekter, salg i forbindelse med fotballkamper – avgiftspliktig med en sats på 25%

- Utlån av anlegg, utstyr, trenere medfører ikke tap av fradragsrett for inngående avgift, plikt til å beregne utgående avgift eller plikt til nedjustering.

Videre bør det påpekes at både idrettslag og kommersiell aktør kan skille ut egne avgiftssubjekter både etter aktivitet, nivå og avdeling, samt at lag og selskap kan inngå i en fellesregistrering.

Det bør også påpekes at reklametjenester ikke skal beregnes med tillegg av merverdiavgift for den del av eksponeringen som gjøres i utlandet.

I tillegg mener vi at fradragsretten ikke er avskåret på enkelte typer anskaffelser som er relevante for driften, blant annet mat og drikke til spillerne, samt kjøp av treningstimer.

## 9 Ulike kompensasjonsordninger

I tillegg til kommentarene til Finansdepartementets høringsnotat, vil vi i tillegg knytte noen korte kommentarer til de foreslåtte kompensasjonsordningene for frivillig virksomhet. Dette gjøres fordi merverdiavgiftsloven og de ulike kompensasjonsordningene har flere berøringspunktet og fordi regelsettene må ses i sammenheng for at våre medlemmer skal kunne oppnå de rettigheter de har krav på.

Regjeringen opplyste før jul at man ville innføre en ordning for kompensasjon av merverdiavgift ved bygging av **idrettsanlegg**. I Kulturdepartementets brev av 17. februar 2010 til fylkeskommunene, Norges idrettsforbund og olympiske komité og paralympiske komité er ordningen utdypet. Det er her påpekt at ordningen kun omfatter lag og foreninger som av fylkeskommunen har fått godkjent søknad om spillemiddeltilskudd til idrettsanlegg. Anlegg som bygges i regi av kommuner/fylkeskommuner, selskaper eller stiftelser omfattes ikke.

Mer urovekkende er det at kulturdepartementet i brev av 17. februar 2010 til blant annet NIF og fylkeskommunene uttaler at lag og foreninger som er registrert i merverdiavgiftsregisteret og har forholdsmessig fradrag for sine anleggsinvesteringer ikke vil kunne søke om kompensasjon for merverdiavgift.

Departementet vil med denne begrensningen utelukke en rekke idrettslag fra kompensasjonsordningen, ettersom mange idrettslag, både små og mellomstore, allerede i dag er registrert i merverdiavgiftsregisteret for eksempelvis for omsetning av reklame og således med rett til forholdsmessig fradrag. Fradragsretten etter merverdiavgiftsloven for såkalte fellesanskaffelser er imidlertid meget begrenset ettersom den avgiftspliktige omsetningen ofte er lav i forhold til samlet omsetning/støtte.

Ved å utelukke disse aktørene fra muligheten til kompensasjon, vil man få en meget uhensiktsmessig forskjellsbehandling av de aktørene som henholdsvis er registrert i merverdiavgiftsregisteret og de som ikke er det. Vi mener at en registrering i merverdiavgiftsregisteret som innebærer at aktøren har delvis fradragsrett for sine anleggsinvesteringer ikke bør avstedkomme denne begrensningen. Vi ser ikke noe i veien for at disse aktørene delvis vil kunne føre inngående avgift til fradrag etter merverdiavgiftsloven og delvis vil kunne få kompensert merverdiavgiften gjennom nevnte ordning. En slik fortolkning vil langt på vei hindre avgiftsmessig forskjellsbehandling.

Kulturdepartementet har for øvrig i høringsnotat vedrørende den **generelle** kompensasjonsordningen for frivillig virksomhet, påpekt under punkt 6.2 at kostnader til investeringer i bygg, anlegg eller fast eiendom ikke vil være kompensasjonsberettiget. Det samme gjelder kostnader knyttet til anleggsinvesteringer som omfattes av ordningen for kompensasjon av merverdiavgift for idrettsanlegg.

Dette medfører at klubber som har delvis fradragsrett for anleggsinvesteringer heller ikke vil få kompensert pådratt merverdiavgift gjennom den generelle kompensasjonsordningen.

Vi finner avgrensingene i de to kompensasjonsordningene meget urettferdig og uhensiktsmessig og Finansdepartementet bør påse at Kulturdepartementet ikke opprettholder sin vurdering av ordningene.

## 10 Avsluttende kommentarer

Dersom ønskelig kan Norsk Toppfotball være behjelpelig med å fremskaffe ønsket informasjon eller bistå Finansdepartementet i forbindelse med utformingen av bestemmelsene.

Med hilsen



Niels Røine

Administrerende direktør



Boye Skistad

Administrasjonssjef



Ane Måntrøen

Prosjektleder