
Deloitte Advokatfirma DA

A snowboarder is captured in mid-air, performing a trick. The snowboarder is wearing a white jacket with red piping, dark pants, a black helmet, and goggles. Their right arm is extended upwards, and their left hand is on the snowboard. The snowboard is dark-colored. The background is a clear, bright blue sky.

Til Norges Idrettsforbund.

Veileder: Merverdiavgift, sponsor- / barteravtaler
og undervisning

1. Mandat.....	3
2. Oppsummering	3
3. Sponsoravtaler	4
3.1 Utgangspunkter	4
3.2 Hvilke tjenester faller innenfor/utenfor avgiftsområdet	5
3.3 Tjenester som er fritatt fra avgiftsplikt (0-sats).....	6
3.3.1 Tjenester utført i utlandet	6
3.3.2 Tjenester utført for utenlandske sponsorer	7
3.3.3 Nærmere om turopplegg til internasjonale idrettsarrangement ("hospitality").....	7
3.3.4 Nærmere om annonseinntekter	8
3.4 Vederlaget og verdsettelse av reklameytelsen	8
3.4.1 Vederlaget	8
3.4.2 Verdsettelsen.....	9
4. Barteravtaler	9
4.1 Utgangspunkter	9
4.2 Betaling i varer/tjenester (byttehandel).....	10
4.3 Fradragsretten for inngående avgift	11
5. Kravet til fakturering	12
6. Regulering av merverdiavgift i avtaleverket	13
6.1 Betaling i kontantbeløp.....	13
6.2 Betaling i varer/tjenester (byttehandel).....	14
7. Fradragsrett for inngående merverdiavgift	15
8. Konsulenttenester og undervisningstjenester	16
8.1 Nærmere om unntaket for undervisningstjenester.....	16
8.2 Grensen mot avgiftspliktige konsulenttenester.....	17
8.3 Nærmere om coaching	17

1. Mandat

Vi er av Norges Idrettsforbund og Olympiske Komité (NIF) gitt i oppdrag å gi en fremstilling og vurdering av den merverdiavgiftsmessige behandling av sponsoravtaler og barteravtaler, med særlig fokus på den kontraktsmessige regulering av merverdiavgift i slike avtaler. Videre er vi anmodet om å redegjøre for grensen mellom undervisningstjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsplikt og konsulenttjenester som er merverdiavgiftspliktige, med særlig fokus på avgiftsbehandling av tjenester omtalt som "coaching".

Nedenfor gis det en redegjørelse for de avgiftsreglene som gjelder på dette området, herunder hvilken praktisk betydning reglene har for NIF og de enkelte organisasjonsledd som er tilsluttet NIF ved inngåelse av ulike typer sponsoravtaler.

Fremstillingen er relevant for NIF og alle organisasjonsledd tilknyttet NIF som er, eller skal være, registrert i merverdiavgiftsmanntallet for omsetning av sponsor- og reklametjenester.

Det er et vilkår for registrering i avgiftsmanntallet at omsetningen skjer som ledd i næringsvirksomhet, jf. mval. § 10 (1). Dersom idrettslagets omsetning av sponsortjenester er av en viss varighet og omfang, og omsetningen skjer for idrettslagets egen regning og risiko, samt er egnet til å gi økonomisk overskudd, vil kravet til næringsvirksomhet være oppfylt.

Videre må omsetningen overstige en beløpsgrense for at det skal oppstå avgiftsplikt. Den ordinære beløpsgrensen er på kr 50.000 i løpet av en 12 måneders periode, men for veldedige og allmennyttige organisasjoner er beløpsgrensen kr 140.000. Idrettsforeninger og idrettslag er allmennyttige foreninger, og grensen for registreringsplikt er derfor kr 140.000 i omsetning i løpet av en periode på 12 måneder, jf. mval. § 28 (1). Avgiftsplikten inntreffer ved passering av registreringsgrensen. Omsetning av sponsor- og reklametjenester før registreringsgrensen er nådd er ikke avgiftspliktig.

I utgangspunktet er et idrettsorganisasjon eller et idrettslag med alle sine undergrupper (fotballgruppa, skigruppa, tennisgruppa m.v.) ett avgiftssubjekt, dvs. at det er den samlede virksomheten idrettslaget driver innenfor avgiftsområdet som skal vurderes i forhold til registreringsplikten. Vi nevner i denne forbindelse kort at det er adgang til å søke til fylkesskattekontoret om å splitte opp et idrettslag i selvstendige avgiftsenheter, jf. mval. § 12 (2). En slik oppsplitting medfører at det gjøres en selvstendig vurdering av den utskilte enheten med hensyn til om registreringsgrensen er nådd.

2. Oppsummering

- Avgiftsregistrerte idrettsorganisasjoner skal beregne og oppkreve merverdiavgift ved levering av avgiftspliktige varer og tjenester til sponsor, med mindre varen eller tjenesten er unntatt eller fritatt fra merverdiavgiftspliktig. Dette er nærmere behandlet under pkt. 2.2 og 2.3.
- Avgiftsregistrerte idrettsorganisasjoner skal avgiftsberegne sine avgiftspliktige leveranser til sponsor uavhengig av om sponsor betaler med penger, varer og tjenester (barteravtale) eller med en kombinasjon av penger og varer/tjenester. Bonus og rabattordninger kan påvirke avgiftsbehandlingen. Vederlaget og verdsettelsen av sponsortjenester er behandlet under pkt. 2.4.

- Barteravtale er en avtale om byttehandel. Avgiftsregistrerte idrettsorganisasjoner og sponsorer skal beregne og oppkreve merverdiavgift av sine egne avgiftspliktige leveranser etter en barteravtale. Reglene om barteravtaler er behandlet under pkt. 3.
- Avgiftsregistrerte idrettsorganisasjoner skal utstede salgsdokument (faktura) i henhold til bestemmelsene i lov og forskrift om bokføring. Sponsor skal også utstede salgsdokument når sponsor gjør opp sin betalingsforpliktelse ved bruk av varer eller tjenester. Kravet til fakturering er nærmere behandlet under pkt. 4.
- Det bør fremgå av sponsoravtalen at avtalt vederlag for idrettsorganisasjonens ytelse av sponsortjenester er nettobeløp (eksklusive merverdiavgift). Regulering av merverdiavgift i avtaleverket er behandlet under pkt. 5.
- Avgiftsregistrerte idrettsorganisasjoner har rett til helt eller delvis fradrag for merverdiavgift som pådras ved kjøp av varer og tjenester som er til bruk i idrettsorganisasjonens avgiftspliktige virksomhet. I pkt. 6 er det gitt en oversikt over reglene om fradragsrett.
- Undervisningstjenester er unntatt fra avgiftsplikt, mens konsulenttjenester er avgiftspliktige. Tjenester benevnt som "coaching" kan omfattes av avgiftsunntaket for undervisningstjenester, men blir lett bedømt som avgiftspliktig konsulent-/rådgivningstjeneste. Avgiftsreglene knyttet til undervisnings- og konsulenttjenester, herunder coaching, er behandlet under pkt. 7.

3. Sponsoravtaler

3.1 Utgangspunkter

Det merverdiavgiftsrettslige utgangspunkt er at omsetning av alle varer og tjenester er merverdiavgiftspliktig, med mindre det følger av lovens bestemmelser at varen eller tjenesten er unntatt eller fritatt fra merverdiavgiftsplikt. Det er ikke gitt noen unntak eller fritak for sponsor-, reklame- eller markedsføringstjenester. Idrettsorganisasjoner som er registrert i merverdiavgiftsmanntallet for omsetning av sponsortjenester m.v. skal derfor beregne og betale merverdiavgift ved omsetning av slike tjenester.

Sponsoravtaler er avtaler som normalt inngås mellom NIF, eller et særforbund/idrettslag tilsluttet NIF (i det følgende benevnt idrettsorganisasjon) og en aktør i næringslivet (sponsor). Sponsoravtalen kjennetegnes ved at idrettsorganisasjonen forplikter seg til å levere tjenester som den næringsdrivende kan benytte i reklamesammenheng. Den næringsdrivende vil på sin side være forpliktet til å betale vederlag for idrettsorganisasjonens tjenester, enten i form av penger eller i form av varer og/eller tjenester (byttehandel).

En sponsoravtale er således gjensidig bebyrdende og berettigende mellom partene i avtalen, og avgrenses dermed mot rene gaveytelser fra den næringsdrivende til idrettsorganisasjonen.

3.2 Hvilke tjenester faller innenfor/utenfor avgiftsområdet

De tjenestene som idrettsorganisasjoner tilbyr de ulike sponsorene knytter seg i all hovedsak til merverdiavgiftspliktige reklame- og markedsføringsaktiviteter. Ettersom en sponsoravtale kan være svært omfattende og sammensatt med hensyn til hvilke rettigheter/tjenester idrettsorganisasjonen skal levere, er det viktig at idrettsorganisasjonen foretar en riktig avgiftsmessig bedømmelse av rettighetene/tjenestene for å sikre en korrekt avgiftsmessig behandling.

Eksempler på avgiftspliktige reklame- og markedsføringstjenester er:

- rett til å bruke betegnelsen hovedsponsor, sponsor eller lignende
- logoeksponering på utøvere, trenere og støtteapparat
- bruk av idrettsorganisasjonens logo i markedsføringen
- arenareklame
- annonser i publikasjoner
- rett til bruk av bilder av lag eller utøvere i markedsføringen
- rett til å få oppkalt sponsors navn på hotellrom, møterom m.v.

Eksempler på avgiftspliktig konsulenttjeneste er:

- medarbeider- og organisasjonsutvikling hos sponsor

Eksempler på tjenester som er unntatt fra avgiftsplikt er:

- sponsors rett til å overvære idrettsarrangementer
 - unntatt etter mval. § 5b nr. 5
- bruk av trenere og utøvere som instruktører ved interne kurs
 - unntatt etter mval. § 5b nr. 3 som undervisning
 - må dog vurderes mot avgiftsplikten for konsulenttjenester
 - bruk av idrettsorganisasjonens anlegg og lokaler
 - unntatt etter mval. § 5a første ledd

For andre typer tjenester kan avgiftsplikten være vanskeligere å bedømme.

Et eksempel på dette er når sponsor gis rett til adgang til en idrettsgalla. Omsetning av billetter til idrettsgalla kan være helt eller delvis merverdiavgiftspliktig. Avgiftsplikten må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle, og vil bl.a. bero på hvilke rettigheter (tjenester) billetten gir. Gir eksempelvis billett/adgangskort til en idrettsgalla rett til servering, vil den del av vederlaget for billetten som representerer vederlag for serveringstjenesten kunne være avgiftspliktig som omsetning av serveringstjenester. Er idrettsorganisasjonen (med)arrangør av idrettsgallaen, vil således idrettsorganisasjonen kunne være avgiftspliktig for omsetning av billetter til gallaen dersom billetten gir rett til servering. Avgiftsplikten kan enten følge av den alminnelige bestemmelsen om avgiftsplikt for registreringspliktige næringsdrivende i mval. § 10 første ledd. Avgiftsplikten kan dessuten følge av bestemmelsen i mval. § 12 første ledd. Denne bestemmelsen medfører at en allerede avgiftsregistrert virksomhet også skal betale avgift av annen omsetning ("tilleggsvirksomhet") som faller inn under avgiftsområdet, selv om omsetningen av denne tilleggsvirksomheten er så liten at den isolert sett ikke overstiger omsetningsgrensen. For at det skal inntre avgiftsplikt for tilleggsvirksomheten må den imidlertid ha karakter av å være næringsvirksomhet. Er kravet til næringsvirksomhet oppfylt, foreligger det rett til fradrag for inngående avgift, og det skal beregnes utgående avgift av vederlaget

som oppkreves ved omsetning av tilleggsvirksomheten (forutsatt at det dreier seg om omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester).

Når det gjelder rett for sponsor til adgang til markedsmøter arrangert av en idrettsorganisasjon ("Business to Business"), må det vurderes konkret om dette er en avgiftspliktig tjeneste eller ikke. "Business to business" – arrangementene er opplyst å være markedsmøter mellom markedskontaktene, samt en arena hvor bedriftene gis en mulighet til å presentere sine markedsaktiviteter og hvordan de utnytter sine sponsorater. Markedsmøtene har således karakter å være en arena for erfarings- og informasjonsutveksling, og har etter vår vurdering en naturlig og nær tilknytning til idrettsorganisasjonens avgiftspliktige sponsorvirksomhet. Omsetning av rett til adgang til disse markedsmøtene er derfor slik vi vurderer dette avgiftspliktig. Idrettsorganisasjonen vil til gjengjeld har rett til fradrag for inngående avgift på varer og tjenester som anskaffes til bruk for disse møtene. Fradragsretten for inngående avgift på tjenester som gjelder servering er imidlertid som utgangspunktet avskåret, jf. mval. § 22 første ledd nr. 1. For at det skal foreligge rett til fradrag for inngående avgift knyttet til servering av deltakerne under markedsmøtene, må omsetning av serveringstjenester være en del av idrettsorganisasjonens registrering i merverdiavgiftsmanntallet.

Videre vil det kunne være avgiftspliktige leveranser når idrettsorganisasjonen som del av sine forpliktelser etter sponsorkontrakten arrangerer turopplegg for sponsor under større nasjonale eller internasjonale idrettsarrangement, og hvor idrettsorganisasjonen betaler kostnadene og besørger turopplegget ("hospitality"). Avgjørende vil være om idrettsorganisasjonen yter denne type tjenester i et slikt omfang at det kvalifiserer for avgiftsplikt (næringsvirksomhet). Av betydning vil det også være om turopplegget går ut på å yte avgiftsmessige aktiviteter eller ei. På samme måte som for markedsmøtene er det vår vurdering at idrettsorganisasjonens tjenester knyttet til "hospitality" har en slik naturlig og nær sammenheng med idrettsorganisasjonens sponsorvirksomhet at tjenestene må anses å være avgiftspliktig. Under en hver omstendighet kan ytelsen av disse tjenestene bli vurdert avgiftspliktig etter mval. § 12 første ledd.

3.3 Tjenester som er fritatt fra avgiftsplikt (0-sats)

Etter gjeldende avgiftsregler er det, på nærmere bestemte vilkår, fritak for beregning av utgående avgift (0-sats) både når tjenesten utføres i utlandet og når tjenesten utføres her i landet for utenlandsk oppdragsgiver.

3.3.1 Tjenester utført i utlandet

Når det i en sponsoravtale er avtalt at idrettsorganisasjonen skal yte en markedsførings- og reklametjeneste både her i landet og i utlandet, har det tradisjonelt vært lagt til grunn at den del av sponsoravtalen som gjelder arrangementer i utlandet kan faktureres uten beregning av merverdiavgift. Eksempelvis kan dette gjelde hvor mesterskapsuttatte utøvere bærer plagg med sponsors logo under mesterskap som arrangeres i utlandet. Avgiftsfritaket for profilering i utlandet er i disse tilfellene forankret i forskrift nr. 24, § 8 hvor det bl.a. heter at det ikke skal betales avgift av tjenester som utføres i utlandet.

Det er en forutsetning for å kunne fakturere med 0-sats at den avgiftsfrie ytelsen kan dokumenteres, og at det i fakturaen til sponsor foretas en fordeling av hva som er avgiftspliktig og avgiftsfritt.

Det understrekes at dette avgiftsfritaket både gjelder for norske og utenlandske sponsorer, men at det har størst betydning for norske sponsorer. Fritaket innebærer for eksempel at profilering for en norsk bank kan faktureres uten beregning av avgift for den delen som gjelder profilering ved arrangementer i utlandet (forutsatt at tjenesten helt ut er til bruk i utlandet). Det er nettopp overfor sponsorer som ikke har fradragsrett at denne regelen er viktig.

3.3.2 Tjenester utført for utenlandske sponsorer

Når det ytes en markedsførings- og reklametjeneste for en utenlandsk sponsor, foreligger det også avgiftsfritak i tråd med den regelen som er beskrevet ovenfor. I dette tilfellet er imidlertid regelen av mindre praktisk betydning, fordi det er gitt mer generelle og omfattende fritaksregler for reklametjenester som ytes til en utenlandsk oppdragsgiver, se avsnittene nedenfor.

I medhold av forskrift nr. 50 til merverdiavgiftsloven er det fritak (0-sats) for reklametjenester for utenlandsk regning. I forskriftens § 2 er det gitt en oppregning over eksempler på hva som anses som en reklametjeneste i forskriftens forstand. Det fremgår av denne bestemmelsen at både innrykking av annonser og utleie av plass for annonser er fritatt. Oppregningen er ikke uttømmende, og etter vår oppfatning vil også alle former for logoeksponering være omfattet av fritaksregelen.

Det er et ubetinget vilkår for avgiftsfritak etter denne forskriften at den utenlandske oppdragsgiveren ikke er registrert for virksomhet i Norge. Videre må oppdragsgiveren drive en virksomhet som er av en slik art at den fullt ut ville vært avgiftspliktig dersom den var drevet her i landet. Dette innebærer eksempelvis at reklametjenester som utføres her i landet for en utenlandsk bank ikke er fritatt, fordi finansielle tjenester faller utenfor avgiftsområdet.

I tillegg til de fritaksregler som følger av forskrift nr. 50 er det gitt bestemmelser om fritak fra avgiftsplikt i den generelle forskriften om omsetning av varer og tjenester til utlandet (forskrift nr. 24). I forskriftens § 8 heter det at det ikke skal beregnes avgift av tjenester som er av en slik art at de kan fjernleveres til en næringsdrivende mottaker som er hjemmehørende i utlandet. Fra Finansdepartementets side er det helt generelt uttalt at en reklametjeneste er en tjeneste som etter sin art kan fjernleveres. Denne fritaksbestemmelsen setter ingen skranker med hensyn til hvilken virksomhet som drives av den utenlandske oppdragsgiveren. Dette innebærer for eksempel at fritaket også gjelder for finansielle institusjoner og andre som driver en virksomhet som etter sin art ikke er avgiftspliktige dersom virksomheten hadde vært drevet i Norge. Denne forskriften reparerer dermed til en viss grad den begrensning med hensyn til hva som kan faktureres med 0-sats til for eksempel en utenlandsk bank.

3.3.3 Nærmere om turopplegg til internasjonale idrettsarrangement ("hospitality")

Tjenester som gjelder tilrettelegging og gjennomføring av turopplegg for sponsor til idrettsarrangement i utlandet hvor kostnadene dekkes

av idrettsorganisasjonen, reiser særlige avgiftsrettslige avgrensningsspørsmål hvis idrettsorganisasjonen anses avgiftspliktig for omsetning av slike tjenester.

Transport til utlandet er fritatt fra merverdiavgift (0-sats). Det samme gjelder formidling av hotellovernatting og serveringstjenester i utlandet. Rett til adgang under idrettsarrangementet i utlandet faller utenfor norsk merverdiavgiftsområdet. Formidling av slik rett til å delta på idrettsarrangementet i utlandet er unntatt fra merverdiavgift. Ved fakturering av vederlaget for sponsortjenestene må idrettsorganisasjonen derfor foreta en vurdering av hvilke tjenester ved slike turopplegg som henholdsvis er fritatt og unntatt fra merverdiavgiftsplikt.

Ved gjennomføring av slike turopplegg for sponsor i utlandet vil idrettsorganisasjonen kunne pådra seg utenlandsk merverdiavgift. Utenlandsk merverdiavgift er som utgangspunkt en kostnad for idrettsorganisasjonen, men kan etter omstendighetene søkes refundert i det land avgiften pådras. Eksempelvis vil idrettsorganisasjonen kunne søke refusjon av merverdiavgift knyttet til hotellovernatting av sponsor under et idrettsarrangement i Sverige.

3.3.4 Nærmere om annonseinntekter

Noen idrettsorganisasjoner kan ha inntekter knyttet til salg av annonser. Slik omsetning er som hovedregel merverdiavgiftspliktig. Finansdepartementet har imidlertid med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 gitt et særskilt fritak fra plikten til å beregne merverdiavgift av annonseinntekter. Dette fritaket gjelder for inntekter fra annonser i publikasjoner som ikke gis ut mer enn fire ganger i løpet av en tolv måneders periode. Slike publikasjoner kan eksempelvis være årsprogram, stevneprogram, medlemsblad og lignende. Merk at dersom en idrettsorganisasjon utgir for eksempel tre nummer av et medlemsblad samt to flygeblad med annonseinnslag i løpet av et år, er grensen på fire utgivelser overskredet. Avgiftsfritaket er altså subjektrelatert, og idrettsorganisasjonen blir avgiftspliktig for annonseinntektene i alle fem utgivelsene i eksempelet.

Det er også viktig å være klar over at avgiftsfritaket ikke gjelder dersom idrettsorganisasjonen er registrert i merverdiavgiftsmanntallet for annonsevirksomheten. Dette betyr at dersom idrettsorganisasjonen har andre avgiftspliktige annonseinntekter så skal idrettsorganisasjonen beregne merverdiavgift av alle annonseinntektene, også ut av annonseinntekter fra publikasjonen som utgis maksimalt fire ganger i året.

3.4 Vederlaget og verdsettelse av reklameytelsen

3.4.1 Vederlaget

Vederlaget som sponsor betaler til idrettsorganisasjonen for de tjenestene som ytes kan bestå av:

1. Kontantbeløp
2. Varer og tjenester (barteravtaler)
3. En kombinasjon av kontantbeløp og varer/tjenester

Utgangspunktet er at det ikke har noen betydning for den avgiftsmessige behandlingen om betalingen skjer i form av et kontantbeløp, eller om betalingen består i varer og tjenester (byttehandel). Det som er avgjørende er om det foreligger en omsetningssituasjon, og i merverdiavgiftsloven § 3 er omsetning definert som:

1. Levering av varer mot vederlag
2. Ytelse av tjenester mot vederlag
3. Levering av vare eller ytelse av tjeneste som helt eller delvis vederlag for mottatte varer eller tjenester (byttehandel).

Eksempel:

Når en idrettsorganisasjon har forpliktet seg til å profilere en utstyrsleverandør gjennom draktreklame, og mottar et nærmere avtalt beløp for denne reklameytelsen, er dette omsetning av en avgiftspliktig tjeneste. Hele salgsvederlaget for reklametjenesten skal da faktureres med avgift til utstyrsleverandøren.

Det samme gjelder dersom vederlaget består av utstyr som idrettsorganisasjonen skal benytte i sine idrettsaktiviteter (byttehandel). Hele reklameverdien skal da avgiftsberegnes overfor utstyrsleverandøren.

Dette innebærer altså at så lenge idrettsorganisasjonen har forpliktet seg til å levere en avgiftspliktig vare eller tjeneste, så skal denne ytelsen avgiftsberegnes uten hensyn til om betalingen (motytelsen) består av et kontantvederlag, en vare eller tjeneste eller en kombinasjon av begge deler. Reglene om byttehandel er nærmere omhandlet under pkt. 3 nedenfor.

3.4.2 Verdssettelsen

Når vederlaget består av penger, er det som regel uproblematisk å foreta verdsettelse av avgiftsgrunnlaget. Dette vil som regel tilsvare det beløpet som betales av sponsor og som er fastsatt i avtalen.

I enkelte avtaler er det bestemt at det i tillegg til de fastsatte beløpene også skal utbetales bonus. Dersom vilkårene for utbetaling av bonus blir oppfylt, skal bonusen utbetales til idrettsorganisasjonen. I den utstrekning bonusen blir effektiv, må den anses som en del av vederlaget for de tjenester som ytes av idrettslaget. Dette innebærer at bonusen skal avgiftsberegnes i de tilfeller hvor dette er vederlag for en avgiftspliktig ytelse.

Salg av varer og tjenester til rabatterte priser anses i utgangspunktet som ordinært salg, hvor rabatten kommer til fradrag i avgiftsgrunnlaget. Er vederlaget satt lavere enn kostpris vil salget være en kombinasjon av salg og gave. Gaveandelen kan i så fall bli vurdert som betaling for reklametjeneste.

4. Barteravtaler

4.1 Utgangspunkter

En barteravtale er kort beskrevet en avtale om byttehandel. Byttehandelen kan være fullstendig eller partiell. Avtalen er partiell hvis det er avtalt at vederlaget gjøres opp dels ved kontanter og dels ved varer/tjenester.

Avgiftsmessig anses bytte som to salg eller to leveranser, idet begge parter leverer en vare eller tjeneste og mottar vederlag for leveringen. Begge parter i en byttehandel er således ansett som selgere og kjøpere av hver sin vare/tjeneste, jf. merverdiavgiftsloven § 3 nr. 3. Det samme gjelder når det bare er tale om delvis bytte, dvs. at den ene parten må betale et mellomlegg i form av et kontantbeløp.

4.2 Betaling i varer/tjenester (byttehandel)

Som nevnt anses byttehandel avgiftsmessig som to salg. Begge salgene skal vurderes hver for seg i forhold til merverdiavgiftslovens bestemmelser, og hver av avtalepartene skal beregne og betale merverdiavgift på grunnlag av prisen for sin vare eller tjeneste.

Når det vederlaget som idrettsorganisasjonen mottar består av varer/tjenester fra sponsor, må det tas utgangspunkt i § 19 i merverdiavgiftsloven hvor det heter følgende om avgiftsgrunnlaget ved byttehandel:

”Består vederlaget helt eller delvis av annet enn vanlige betalingsmidler (byttehandel), legges prisen på den leverte ytelse til grunn. Hvis prisen i slike tilfeller er lavere enn den alminnelige omsetningsverdi for tilsvarende varer eller tjenester som omsettes i virksomheten, legges dog omsetningsverdien til grunn.”

Denne bestemmelsen fastslår at idrettsorganisasjonen skal verdsette sine egne ytelser ved byttehandel på samme måte som om det var et ordinært salg. Dette innebærer at verdien av de tjenestene som ytes av idrettsorganisasjonen skal fastsettes på bakgrunn av den alminnelige omsetningsverdien for en tilsvarende tjeneste, og uavhengig av verdien på motytelsen.

Eksempel:

Ved ordinært salg av reklame benytter idrettsorganisasjonen nærmere bestemte priser som er avhengig av hva slags reklame som ytes.

Dersom sponsor i stedet for vanlig betaling leverer idrettsutstyr som motytelse, er det fortsatt prisen på den aktuelle reklamen som skal benyttes som avgiftsgrunnlag. Det vil si at prisen (avgiftsgrunnlaget) også i dette tilfellet skal fastsettes som om idrettsorganisasjonen hadde mottatt vanlig betaling. Verdien på det utstyret som mottas har derfor ikke avgjørende betydning for det avgiftsgrunnlaget som skal benyttes av idrettsorganisasjonen.

Eksempelet ovenfor gir uttrykk for den ideelle situasjonen hvor det er forutsatt at hver enkelt tjeneste har sin helt bestemte omsetningsverdi. For eksempel kan retten til å benytte en idrettsorganisasjons logo i markedsføringen tenkes å kunne ha større verdi for en stor sponsor med betydelig markedsføring enn for et lite selskap. Det kan således tenkes tilfeller hvor det ikke kan gis helt sammenlignbare priser, og at det da må benyttes et forretningsmessig skjønn for å komme frem til avgiftsgrunnlaget. Verdien på motytelsen kan da være retningsgivende for hvilket avgiftsgrunnlag som skal benyttes.

Eksempel:

I en barteravtale kan det være avtalt at sponsor både skal betale et nærmere bestemt kontantbeløp (herunder bonus) og levere varer eller tjenester. Eksempelvis skal sponsor betale kr 200.000 i pengevederlag, bonus etter nærmere bestemmelser samt levere en avtalt mengde varer. Idrettsorganisasjonen skal på sin side yte nærmere angitte reklame- og markedsføringstjenester, og forutsatt at tjenestene ikke utøves i utlandet, skal det beregnes utgående avgift. Dersom det er på det rene at de samme tjenestene også ytes til en rekke andre sponsorer, er det sannsynlig at hver enkelt tjeneste har en bestemt omsetningsverdi. Dersom dette er tilfellet, kan denne verdien benyttes ved avgiftsberegningen.

Avgiftsgrunnlaget må uansett overstige kontantbeløpet på kr 200.000 i og med at sponsor også betaler i form av varer. Dersom grunnlaget skal ligge under den samlede verdien for motytelsen, må prisen for tilsvarende tjenester helt tydelig kunne dokumenteres. I motsatt fall er det neppe tvil om at avgiftsmyndighetene vil benytte verdien av gjenytelsen som avgiftsgrunnlag ved en kontroll av avgiftsbehandlingen.

Bonusen skal ikke avgiftsberegnes før det er på det rene at den blir effektiv.

Dersom prisen ikke er fastsatt, skal omsetningsverdien legges til grunn for avgiftsberegningen. Er prisen satt lavere enn omsetningsverdien, skal likevel omsetningsverdien legges til grunn ved beregningen av merverdiavgift. Er prisen satt høyere enn alminnelig omsetningsverdi for tilsvarende vare eller tjeneste, skal derimot den avtalte pris legges til grunn.

Eksempel:

En idrettsorganisasjon krever normalt kr 500.000 ekskl. mva. for rett til å benytte organisasjonens navn og logo samt rett for sponsor til å benevne seg som hovedsamarbeidspartner. En næringsdrivende innen idrettsutstyr ønsker sterkt å kunne profilere seg som hovedsamarbeidspartner og benytte idrettsorganisasjonens navn og logo i sin markedsføring. Den næringsdrivende tilbyr derfor idrettsorganisasjonen idrettsutstyr for en samlet omsetningsverdi på kr 600.000 ekskl. mva. som vederlag.

I dette eksempelet kan det diskuteres hva som skal være idrettsorganisasjonens avgiftsgrunnlag, dvs. om det skal være kr 500.000 eller kr 600.000. Selv om sponsortjenestene som utgangspunkt skal verdsettes uavhengig av verdien på sponsors gjenytelse, må det foreligge svært klare holdepunkter for at verdien av sponsors gjenytelse ikke representerer avgiftsgrunnlaget for sponsortjenestene. Avgiftsmyndighetene vil dermed fort kunne hevde at omsetningsverdien av sponsortjenestene i dette tilfellet er kr 600.000.

4.3 Fradragsretten for inngående avgift

Som nevnt anses bytte som to salg eller to leveranser, idet begge parter leverer en vare eller tjeneste og mottar vederlag for leveringen. Begge parter i en byttehandel er således ansett som selgere og kjøpere av hver sin vare/tjeneste, og begge selgerne skal utstede salgsdokument for sine leveranser.

Det kan spørres om idrettsorganisasjonen har fradragsrett for den merverdiavgift som sponsor spesifiserer i salgsdokumentet han utsteder. Svaret beror på hvilken vare eller tjeneste sponsor leverer, og om varen eller tjenesten kan anses anskaffet av idrettsorganisasjonen til bruk i egen avgiftspliktig virksomhet.

Eksempel:

En idrettsorganisasjon inngår avtale om profilering av en leverandør av sportsdrikker. I henhold til avtalen skal leverandøren kostnadsfritt levere sportsdrikker i et avtalt kvantum til idrettsorganisasjonen. Dette er en ren barteravtale, hvorefter både idrettsorganisasjonen og sportsdrikk leverandøren skal utstede salgsdokument for sine ytelser. Idrettsorganisasjonen vil ikke ha fradragsrett for den merverdiavgift som sportsdrikk leverandøren anfører i sitt salgsdokument, jf. mval. § 22 jf. § 14.

Består derimot sponsors betaling til idrettslaget av flyreiser, vil idrettsorganisasjonen etter omstendighetene kunne ha rett til fradrag for inngående avgift spesifisert i salgsdokumentet utstedt av sponsor. Forutsetningen er at flyreisene som idrettsorganisasjonen benytter seg av er relevante for idrettsorganisasjonens avgiftspliktige virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 21 første ledd. Ettersom avgiftsregistrerte idrettsorganisasjoner driver virksomhet både innenfor og utenfor avgiftsområdet, vil det etter omstendighetene kunne foreligge rett til forholdsmessig fradrag for inngående avgift på flyreiser. Reiser som en idrettsorganisasjon foretar med utøvere til og fra en konkurranse eller treningsleir vil dermed kunne gi rett til forholdsmessig fradragsrett for inngående merverdiavgift, både på flyreise og hotellovernatting (ikke servering). Etter vår vurdering er det ikke noe avgiftsrettslig krav om at utøverne reiser i antrekk med sponsors logo. Poenget er at produktet som idrettsorganisasjonen har solgt er det å utøve idretten. Det er utøvelse av idrettsaktiviteten som er attraktiv for sponsor. Spesielt er dette aktuelt ved reiser hvor idrettsutøver er forpliktet til å benytte logo og/eller draktreklame under idrettsstevnet. Gjennomføres reisen som ledd i idrettsorganisasjonens avgiftsunntatte virksomhet, er fradragsretten avskåret. Motsatt vil det foreligge full fradragsrett om reisen foretas i forbindelse med en aktivitet som fullt ut faller innenfor idrettsorganisasjonens avgiftspliktige virksomhet.

5. Kravet til fakturering

Idrettsorganisasjonen har en selvstendig plikt til å utstede salgsdokument med beregning av utgående avgift til sponsorene når det ytes tjenester mot vederlag. Merverdiavgift skal ikke beregnes eller spesifiseres i fakturaen når omsetningen er fritatt (0-sats) eller unntatt fra avgiftsplikt. Det understrekes at plikten til å utstede faktura både gjelder når idrettsorganisasjonen mottar vederlag i penger og når vederlaget mottas i form av varer/tjenester fra sponsor.

Fakturaen skal tilfredsstillende de formelle kravene til et salgsdokument slik disse er fastsatt i lov om bokføring av 19. november 2004 nr. 73 (bokføringsloven) og forskrift om bokføring av 1.12.2004 nr. 1558 (bokføringsforskriften). Dette betyr bl.a. at det skal gis en klar beskrivelse av art og omfang av den varen/tjenesten som er levert og vederlaget for varen/tjenesten, jf. bokføringsforskriftens §§ 5-1-1 flg. Det forutsettes videre at avgiftsfrie inntekter kan legitimeres, jf. i denne forbindelse merverdiavgiftsloven § 43 hvor det heter at den næringsdrivende anses avgiftspliktig for sin omsetning dersom det ikke kan godtgjøres at det ikke skal betales avgift av omsetningen.

I et salgsdokument er det fullt mulig samtidig å utfakturere både avgiftspliktige tjenester, tjenester som er fritatt (0-sats) og tjenester som faller utenfor avgiftsområdet. Det må da foretas en spesifisering av de ulike tjenestene, som også skal summeres særskilt i salgsdokumentet, jf. bokføringsforskriften § 5-1-5. Det samme gjelder dersom avgiftspliktig omsetning avgiftsberegnes etter forskjellige satser.

Ved en eventuell kontroll fra avgiftsmyndighetenes side kan verdifastsettelsen for de enkelte typer av tjenester bli gjenstand for overprøving. Etter vår vurdering kan det derfor være en fordel om de forskjellige tjenesteytelsene er spesifisert i sponsor-/barteravtalen. For eksempel kan det i eget vedlegg til avtalen gis en spesifisering av den avgiftsmessige status for de ulike tjenestene med fastsettelse av beløp. Det er imidlertid ikke noe krav om at det foretas en slik spesifisering dersom den avgiftsfrie omsetningen legitimeres gjennom salgsdokument.

Også sponsor skal utstede salgsdokument når sponsor gjør opp sin betalingsforpliktelse til idrettsorganisasjonen i form av varer eller tjenester. Tidligere var det på nærmere vilkår tilstrekkelig at bare den ene av partene i handelen utstedte salgsdokument ved byttehandel. Adgangen til å utstede ett salgsdokument ble ikke videreført i den nye bokføringsloven eller i den nye bokføringsforskriften. Riktig nok ble bokføringsforskriften endret med virkning fra 1. januar 2007, slik at kun en av partene nå kan utstede salgsdokument ved innbytte. Denne regelendringen gjelder imidlertid kun ved innbytter, ikke tilfeller hvor begge parter leverer alminnelige omsetningsvarer/tjenester fra sin virksomhet. En sponsor som gjør opp sin betalingsforpliktelse til en idrettsorganisasjon i form av varer eller tjenester, skal derfor utstede salgsdokument for varene/tjenestene.

6. Regulering av merverdiavgift i avtaleverket

6.1 Betaling i kontantbeløp

Ved avgiftsberegning og fakturering av reklameytelser hvor det mottas ordinært vederlag i form av penger, vil det ikke oppstå særskilte problemstillinger for noen av partene. Idrettsorganisasjonen vil da motta det avgiftsbeløpet som skal innbetales til avgiftsmyndighetene fra sponsor, og avgiften fører ikke til noen økonomisk belastning for idrettsorganisasjonen slik det kan gjøre i forbindelse med barteravtalene.

Sponsorer som driver avgiftspliktig virksomhet vil ha fullt fradrag for avgiftsbeløpet, mens sponsorer som driver en virksomhet som faller utenfor avgiftsområdet, for eksempel en bank, vil ikke ha rett til fradrag. For sistnevnte type sponsorer vil avgiften derfor utgjøre en kostnad.

Det er viktig at det i avtalene klart fremgår at det avtalte vederlaget er nettobeløp. Avtalen bør videre ta hensyn til at også bonusutbetalinger er en del av det avgiftspliktige vederlaget.

Eksempel:

Avtaleteksten kan f.eks. utformes slik:

“Det skal i tillegg beregnes og betales merverdiavgift på de ytelser og rettigheter partene mottar fra hverandre etter denne avtalen, herunder eventuelle bonusutbetalinger, i det omfang og i den utstrekning merverdiavgiftsloven og avgiftsmyndighetenes praksis tilsier det.”

6.2 Betaling i varer/tjenester (byttehandel)

Avgiftsberegning og fakturering i de tilfellene hvor det foreligger byttehandel kan være egnet til å skape ulike problemstillinger for begge parter.

Når en momspiktig idrettsorganisasjon fakturerer og avgiftsberegner verdien av reklame- og markedsføringstjenestene, samt eventuelt andre avgiftspliktige tjenester, pådrar idrettsorganisasjonen seg et ansvar for betaling av utgående avgift til avgiftsmyndighetene. I enkelte tilfeller får imidlertid idrettsorganisasjonen sitt vederlag fra sponsor dels i form av varer og tjenester, og dels i form av penger. Når idrettslaget ikke fullt ut mottar det avgiftsbeløpet som skal innbetales til avgiftsmyndighetene fra sponsor, vil dette føre til en økonomisk merbelastning for idrettsorganisasjonen dersom idrettsorganisasjonen ikke har full fradragsrett for den merverdiavgift som påløper på sponsors gjenytelse. En idrettsorganisasjon vil bare unntaksvis ha full fradragsrett for inngående merverdiavgift på varer og tjenester fra sponsor.

I et slikt tilfelle bør idrettsorganisasjonen passe på å avtale at den del av sponsors vederlag som skal ytes i penger utgjør så mye at idrettsorganisasjonen kan betale sin utgående merverdiavgift til staten uten å måtte bruke penger av "egen kasse". Vederlaget i penger bør dermed minst tilsvare netto avgiftsbeløp som idrettsorganisasjonen skal innbetale til staten.

Eksempel:

I en barteravtale er det avtalt at en idrettsorganisasjon skal yte nærmere angitte sponsor- og reklametjenester for kr 1.000.000 ekskl. mva. Merverdiavgiftsbeløpet av sponsortjenestene utgjør dermed kr 250.000 etter dagens avgiftssats på 25 %, dvs. at sponsor totalt skal betale kr 1.250.000 inkl. mva. til idrettsorganisasjonen. Som vederlag skal sponsor dels levere varer og dels betale et pengevederlag. La oss tenke oss at idrettsorganisasjonen skal benytte varene som sponsor leverer i organisasjonens ikke-avgiftspliktige virksomhet, slik at idrettsorganisasjonen ikke får fradragsrett for den merverdiavgift som sponsor oppkrever av sin vareleveranse. I et slikt tilfelle bør idrettsorganisasjonen avtale at sponsors vederlag i form av penger bør være minst kr 250.000, som altså representerer idrettsorganisasjonens utgående merverdiavgift av sponsortjenestene og som organisasjonen må innbetale til staten.

Endres forutsetningene i eksempelet til at idrettsorganisasjonen har 50 % fradrag for den merverdiavgift som påløper på sponsors vareleveranse, bør verdien av vareleveransen ikke utgjøre mer enn kr 1.110.000 inkl. mva, dvs. at sponsors pengevederlag bør minst være kr 140.000. Da vil sponsors pengevederlag dekke idrettsorganisasjonens netto avgiftsforpliktelse overfor staten, som i dette eksempelet vil utgjøre kr 139.000 (kr 250.000 – kr 111.000), hvor kr 250.000 representerer utgående mva på sponsortjenestene og kr 111.000 representerer 50 % fradragsberettiget inngående mva av sponsors vareleveranse. Idrettsorganisasjonens fradragsberettiget beløp fremkommer slik:
$$((1.110.000 \times 25) / 125) = 222.000 - 50\% = 111.000.$$

En avgiftsregistrert sponsor vil etter begge eksemplene ha rett til fradrag for den merverdiavgift som idrettsorganisasjonen oppkrever på sponsortjenestene, dvs. kr 250.000. For en slik avgiftsregistrert

sponsor vil således betalingen til idrettsorganisasjonen på kr 250.000 kun ha kortvarig likviditetsmessige konsekvenser.

For en sponsor som ikke har fradragsrett, for eksempel en bank hvor gjenytelsen består i en ikke avgiftspliktig ytelse, eksempelvis finansiell rådgivning, vil avgiften uansett bli en kostnad. Selv om det neppe lar seg gjøre å unngå denne kostnaden, er det viktig at det ved inngåelsen av avtalen tas stilling til hvem som skal bære denne kostnaden, eventuelt at den skal fordeles mellom partene.

Det fremgår av den redegjørelsen som er gitt ovenfor, at også en sponsor som er avgiftspliktig har en selvstendig plikt til å foreta avgiftsberegning og utfakturering av verdien av sin ytelse. Det understrekes at denne plikten påhviler sponsor, og at det er sponsor som har ansvaret for korrekt avgiftsberegning av sin ytelse. Ved en slik utfakturering vil idrettsorganisasjonen kunne bli belastet avgift som ikke kan føres til fradrag, og som derfor kan utgjøre en kostnad dersom beløpet skal betales til sponsor. På samme måte som angitt ovenfor, bør det søkes avtalt at sponsor skal bære ansvaret for betaling av avgift uansett om det foretas fakturering til idrettsorganisasjonen.

Det bemerkes i denne forbindelse at denne problemstillingen kan unngås dersom sponsor i stedet for å fakturere sin ytelse foretar uttaksberegning av varene. Dette innebærer at sponsor avgiftsberegner og innberetter avgiften til avgiftsmyndighetene uten å foreta fakturering av de varene som ytes. En slik fremgangsmåte er ikke i samsvar med de reglene som er beskrevet ovenfor om byttehandel, men gir likevel et korrekt resultat med hensyn til den avgiften som skal innbetales. Fremgangsmåten vil således ikke innebære noen risiko for etterberegning av avgift.

Det understrekes av de problemstillingene som er reist under dette punktet bare refererer seg til avgiftspliktige ytelser. I de tilfeller hvor tjenesten er unntatt eller hvor den er til bruk i utlandet eller til bruk for utenlandsk oppdragsgiver oppstår ikke dette spørsmålet.

7. Fradragsrett for inngående merverdiavgift

Idrettsorganisasjoner som driver avgiftspliktig virksomhet med omsetning av reklame- og markedsføringstjenester har full fradragsrett for inngående avgift på kostnader som refererer seg til denne delen av virksomheten. Dette gjelder for eksempel dersom idrettsorganisasjonen bærer kostnadene til anskaffelse av reklamemateriell.

Betaling for deltakelse i idrettsaktiviteter, billettinntekter, kontingenter etc. faller utenfor avgiftsområdet. Dette innebærer at idrettsorganisasjonene ikke har fradrag for inngående avgift for de kostnadene som refererer seg til disse aktivitetene.

For felleskostnader, dvs. kostnader som ikke kan henføres direkte til noen av aktivitetene, foreligger det rett til forholdsmessig fradrag for inngående avgift. Typisk gjelder dette for utgifter til strøm, kontorinventar og rekvisita som benyttes i begge deler av virksomheten. Fordelingen skal i slike tilfeller bygge på et forsvarlig skjønn over antatt bruk. Det mest vanlige i slike tilfeller er å benytte omsetningen innenfor/utenfor avgiftsområdet som grunnlag for skjønnet. Det antas imidlertid at dette kan by på vansker hos idrettsorganisasjonen, og det kan derfor være hensiktsmessig å ta utgangspunkt i antall medarbeidere og den tid som medgår til de ulike

aktiviteter.

Også omsetning til 0-sats, dvs. omsetning som er fritatt fordi den ytes i utlandet eller til utenlandsk oppdragsgiver, skal tas med som omsetning som gir fradragsrett ved fastsettelse av fordelingsnøkkelen.

Det gjøres oppmerksom på at det ikke foreligger rett til forholdsmessig fradrag dersom omsetningen innenfor avgiftsområdet er ubetydelig, dvs. ikke overstiger 5 % av samlet omsetning.

Det har de senere år funnet sted en rettsutvikling når det gjelder adgangen til å gjøre forholdsmessig fradrag for inngående avgift på felleskostnader. De sentrale Høyesterettsdommer er de såkalte Hunsbedt- og Porthus-dommene. I begge dommene ble avgiftsmyndighetenes praksis med å ikke gi rett til fradrag hvor en vare eller tjeneste primært var anskaffet til bruk i virksomhet utenfor merverdiavgiftsområdet satt til side. Rettstilstanden etter disse avgjørelsene er at en idrettsorganisasjon på nærmere vilkår kan oppnå delvis fradragsrett for inngående avgift på kostnader som er relevant for idrettslagets avgiftspliktige virksomhet, selv om anskaffelsen primært er til bruk i idrettsorganisasjonens ikke-avgiftspliktige virksomhet.

8. Konsulent-tjenester og undervisnings-tjenester

8.1 Nærmere om unntaket for undervisningstjenester

Det følger av merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 3 at omsetning og formidling av undervisningstjenester er unntatt fra avgiftsplikt. Unntaket omfatter også andre tjenester og varer som omsettes som naturlig ledd i ytelsen av en undervisningstjeneste, jf. bestemmelsens annet ledd første punktum.

Begrepet "undervisningstjenester" er ikke definert i loven. Etter vanlig språkbruk innebærer undervisning formidling av kunnskap. Det er gitt en forholdsvis omfattende beskrivelse av unntaket for undervisningstjenester i lovforarbeidene, og det beror på en konkret helhetsvurdering i hvert enkelt tilfelle om tjenesten er en undervisningstjeneste eller en annen tjeneste som er avgiftspliktig.

Det er arten av tjenesten som er avgjørende i forhold til avgiftsbehandlingen. Arten av tjenesten endrer ikke karakter selv om mottakeren av en undervisningstjeneste står i kontraktsforhold til en annen enn den som rent faktisk utfører undervisningstjenesten.

Eksempel:

Hvis en idrettsorganisasjon som del av en sponsoravtale skal yte undervisningstjenester til sponsor, kan idrettsorganisasjonen anskaffe (kjøpe) undervisningstjenesten fra en toppidrettsutøver uten å bli belastet merverdiavgift. Toppidrettsutøveren omsetter i et slikt tilfelle undervisningstjeneste til idrettsorganisasjonen. Idrettsorganisasjonen vil på sin side også omsette undervisningstjeneste til sponsoren som er unntatt merverdiavgift.

Ovennevnte innebærer at en idrettsorganisasjon som tilbyr og/eller administrerer undervisning/opplæring, ikke skal betale merverdiavgift ved anskaffelse av undervisningstjenesten fra andre. Det er således ikke et vilkår for å være omfattet av unntaket at den som tilbyr undervisningstjenesten har ansatte for dette formål.

8.2 Grensen mot avgiftspliktige konsulentttjenester

Finansdepartementet har gitt en tolkingsuttalelse av 15. juni 2001 om unntaket for undervisningstjenester. Her er det blant annet uttalt:

"Ut over de tjenestene som klart er unntatt, eksempelvis de tradisjonelle undervisningstjenester i offentlig og privat regi, må det foretas en vurdering i hvert enkelt tilfelle. Det er særlig i forhold til konsulent- og rådgivningstjenester at det kan oppstå avgrensingsproblemer. Bakgrunnen for dette er at det, i alle fall i det ytre, ikke alltid er et skarpt skille mellom tjenester som av yteren betegnes som henholdsvis konsulent- og rådgivningstjenester eller som undervisningstjenester. Konsulent- og rådgivningstjenester er ikke entydige begrep, men kjennetegnes ved at det har elementer av rådgivning og/eller bistand av økonomisk, juridisk, teknisk, administrativ eller organisatorisk karakter."

Undervisningstjenester må således avgrenses mot avgiftspliktige rådgivnings- og konsulentttjenester.

Som nevnt oppfattes undervisning normalt som formidling av kunnskap. Rådgivnings- og konsulentttjenester kjennetegnes normalt ved at tjenesteyteren påtar seg å utføre et oppdrag og levere et resultat på grunnlag av en konkret bestilling fra oppdragsgiver. I bestillingen vil oppdragsgiveren formulere premisser for tjenesteyteren. Oppdragsgiver trekker altså opp rammen for rådgiverens eller konsulentens oppdrag og setter krav til utførelsen av leveransen.

Videre vil mottakeren av en rådgivningstjeneste betale for å få løst en konkret oppgave, mens mottakeren av en undervisningstjeneste selv skal løse oppgaven gjennom bruk av tilegnet kunnskap. Tjenester som gjelder rådgivning vil med andre ord bestå i å benytte kunnskap som ledd i utførelsen av tjenesten.

Den nærmere avgrensning mellom undervisningstjenester fritatt fra merverdiavgift og avgiftspliktige konsulent- og rådgivningstjenester beror på en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle, hvor ovennevnte momenter må tillegges vekt ved vurderingen.

8.3 Nærmere om coaching

Ved vurderingen av om tjenesten er en undervisningstjeneste kan det ikke uten videre legges avgjørende vekt på hvilken betegnelse tjenesteyteren har gitt tjenesten, eller hvilket forum tjenesten ytes i, selv om det foreligger en presumpsjon for at partenes underliggende avtale er i samsvar med valget av betegnelse.

I Merverdiavgiftshåndboken, 4. utg. 2006 side 97, uttaler Skattedirektoratet at en som opererer som "coach" i situasjoner med "coaching en-til-en", som utgangspunkt ikke vil ha som funksjon å formidle kunnskap, men i stedet fungere som en rådgiver i forbindelse med behandlingen av forskjellige problemstillinger knyttet til en virksomhets strategivalg, personalpolitikk m.v. Direktoratet synes således å ha som utgangspunkt at slike tjenester er avgiftspliktige.

Selv om begrepet "coaching" etter vår oppfatning neppe har noe klart og entydig innhold, representerer Skattedirektoratets uttalelse et utgangspunkt for vurderingen. Det må imidlertid foretas en konkret vurdering av de tjenester som konkret ytes av tjenesteleverandør

med hensyn til bedømmelsen av avgiftsplikten i hvert enkelt tilfelle.

Opplæring som har som siktemål å tilgodese personlige formål, for eksempel trenere/instruktører innen ulike idrettsgrener, er antatt å være undervisningstjenester unntatt fra avgiftsplikt. En instruktørs oppfølging av en idrettsutøver individuelt for å kunne kontrollere at han eller hun har forstått det som instruktøren har forsøkt å formidle, vil som utgangspunkt ikke frata tjenesten karakter av å være en avgiftsfri undervisningstjeneste. At det skjer en individuell oppfølging vil således ikke i seg selv innebære at tjenestens karakter endres fra en undervisningstjeneste til en konsulenttjeneste. Her er imidlertid grensen mot avgiftspliktige konsulenttjenester svært subtil, i det Skattedirektoratet i Merverdiavgiftshåndboken, 4. utg. 2006 side 95 uttaler at dersom den individuelle tilrettelegging blir dominerende, så vil den gå over til å bli en avgiftspliktig konsulent- og rådgivningstjeneste.

Eksempel:

Lederutviklingskurs som består i å legge forholdene til rette for at deltagerne skal oppnå egenutvikling gjennom bevisstgjøring basert på erfaringsutveksling, og hvor tjenesteyteren selv ikke har noen fasitsvar på de problemstillinger som blir diskutert, er av Skattedirektoratet ansett som avgiftspliktige rådgivningstjenester.

Tett individuell oppfølging som består i at det ytes råd og bistand til den enkelte idrettsutøver i dennes utvikling, ved bruk av samtaler, tester og analyser, vil således fort kunne bli bedømt som en avgiftspliktig konsulent- og rådgivningstjeneste. Det forhold at tjenesten også har et element av kunnskapsoverføring anses i denne sammenheng ikke som tilstrekkelig for å anse coachingen som en undervisningstjeneste.

Foredrag av generell karakter for en gruppe mennesker om ulike emner innen trening, motivasjon, kosthold eller lignende, hvor siktemålet er å formidle kunnskap om temaet og det ikke legges opp til individuell veiledning eller oppfølging, er derimot etter vår vurdering en avgiftsfri undervisningstjeneste.

Ettersom begrepet "coaching" ikke i seg selv er egnet til å gi noen avklaring med hensyn til arten av tjenestene som ytes, og dermed heller ikke om tjenestene er avgiftspliktig eller ikke, er det vår anbefaling at begrepet benyttes minst mulig i avtaler, salgsdokument og timelister. Det bør i stedet tilstrebes å gi en konkret beskrivelse tjenestens art og karakter i avtalen som inngås, i salgsdokumentet eller timelistene som følger salgsdokumentet. Vi understreker for ordens skyld at det er tjenesteyters ansvar å sørge for korrekt vurdering av tjenestens avgiftsrettslige status.

Hvis det er ønskelig at benytte begrepet coaching bør det kunne vises til en egen beskrivelse eller avtale hvor innholdet i tjenesten coaching er nærmere beskrevet. For at en slik coaching skal kunne være avgiftsfri, er det derfor viktig å benytte begreper som personlig opplæring, undervisning, læring, og lignende. Begrep som rådgivning, individuell veiledning uten fasitsvar, men hvor idrettsutøver gjennom egen bevisstgjøring selv skal komme til en egen erkjennelse, vil lettere kunne anses som en avgiftspliktig tjeneste.

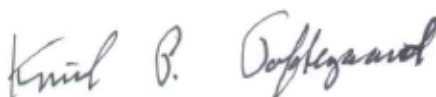
En undervisningstjeneste kan derimot karakteriseres som en tjeneste som baseres på å formidle kunnskap om at f.eks. et bestemt treningsopplegg kan resultere i bedre formkurve og bedre resultater. Kunnskapen beror på instruktørs kunnskapsformidling, og ikke på at

idrettsutøver selv utvikler en slik kunnskap hvor veileder kun legger opp premissene for idrettsutøvers egenutvikling.

* * *

Oslo, mai 2007

Med vennlig hilsen
Deloitte Advokatfirma DA

A handwritten signature in dark ink, appearing to read 'Knut P. Toftegaard'.

Knut P. Toftegaard
Advokat / Partner

A handwritten signature in dark ink, appearing to read 'Jonny Rabben'.

Jonny Rabben
Advokat