

BESKATNING AV IDRETTSUTØVERE -TEORI OG PRAKSIS

Kandidatnummer: 505

Leveringsfrist: 26.11.2007

Til sammen 17 997 ord

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Temaet	1
1.2	Problemstilling og avgrensning	2
1.3	Den videre fremstillingen	4
<u>2</u>	<u>HVA SKAL TIL FOR AT IDRETTSUTØVELSEN SKAL VÆRE SKATTEPLIKTIG VIRKSOMHET, GRENSEN HOBBY - VIRKSOMHET</u>	<u>5</u>
2.1	Innledning	5
2.2	Vilkår 1: Aktivitet av et visst omfang og en viss varighet	6
2.3	Vilkår 2: Drives for skatteytters egen regning og risiko	8
2.4	Vilkår 3: Økonomisk karakter og egnet til å gi overskudd	9
2.4.1	Innledning	9
2.4.2	Objektiv vurdering	10
2.4.3	Aktivitetens karakter	14
<u>3</u>	<u>FRADRAG/KOSTNADER</u>	<u>17</u>
3.1	Innledning	17
3.2	Vilkår for fradrag	17
3.2.1	Kostnad	17
3.2.2	Tilknytning	18
3.3	Ulike kostnader	19
3.3.1	Innledning	19
3.3.2	Idrettsutstyr	19

3.3.3	Reiser og bilkostnader	21
3.3.4	Medisinsk og fysikalsk behandling	24
3.3.5	Kontingenter og forsikringer	26
3.3.6	Kost	27
3.3.7	Konsulent og rådgiver	28
3.3.8	Barnepass	30
3.4	Underskudd	30
<u>4</u>	<u>SKATTEPLIKTIG INNTEKT</u>	<u>32</u>
4.1	Hovedregelen	32
4.2	Fordel	32
4.3	Ulike inntekter	32
4.3.1	Innledning	32
4.3.2	Sponsorinntekter	33
4.3.3	Klær og utstyr	34
4.3.4	Fri bil	35
4.3.5	Utgiftsgodtgjørelse	36
4.3.6	Dekning av tapt arbeidsinntekt	39
4.4	Tilfeldig inntekt	40
4.4.1	Innledning	40
4.4.2	Gaver	41
4.4.3	Stipender	45
4.5	Ikke økonomisk aktivitet	46
<u>5</u>	<u>INNTEKTER OG KOSTNADER I OG FRA UTLANDET</u>	<u>48</u>
<u>6</u>	<u>IDRETTSUTØVELSE SOM NÆRINGSDRIVENDE KONTRA IDRETTSUTØVELSE SOM ARBEIDSTAKER</u>	<u>52</u>
6.1	Forskjeller	52

6.2	Ikke-ansatt arbeidstaker	54
<u>7</u>	<u>VURDERINGER</u>	<u>55</u>
7.1	Vær pro aktiv	55
7.2	Juridisk bistand	55
7.3	Ligningspraksis	56
7.4	Idrettsutøvere med aksjeselskap	57
7.5	Faktisk eksempel	59
<u>8</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>63</u>

1 Innledning

1.1 Temaet

Norges Idrettsforbund hadde 2 070 000 medlemskap ved utgangen av 2006, fordelt på 12 491 idrettslag. Dette representerer det vide spekteret norsk idrett strekker seg over, både når det gjelder sportslig nivå, medlemsmasse og økonomi. De økonomiske kontrastene innad i idretten er store, for eksempel på foreningsnivå mellom Grong Badmintonklubb med 327 000 kroner i omsetning i 2006,¹ og Rosenborg Ballklubb med en omsetning på 140.5 millioner kroner i 2006.² På individnivå kan forskjellene mellom ulike idretter sees på premiebeløp for førsteplass i verdenscup, her henholdsvis skihopp og skøyter. Dersom Anders Jacobsen vinner et verdenscuprenn i hopp kan han innkassere ca 138 000 kroner, mens skøyteløperen Håvard Bøkko må nøye seg med ca 8 042 kroner for tilsvarende seier.³ I tillegg til premiepenger kan utøvere erverve inntekt fra for eksempel sponsorer, bonuser, stipender og utmerkelser. De store inntektsforskjellene fra idrett til idrett er en medvirkende faktor for om en idrettsutøver vil lykkes med idretten som levebrød.

Noen utøvere driver idrett kun som hobby og mosjon, mens andre har det som yrke. Skattelovgivningen pålegger skatteplikt på inntekter vunnet ved arbeid og virksomhet, og ikke ved hobby. Tidligere kunne vi skille de som drev idrett som hobby og de som drev idrett som yrke gjennom skillet amatør versus profesjonell. Hadde man status som amatør var det ikke tillatt å ha økonomisk inntjening på idretten.

Jeg vil i denne avhandlingen behandle spørsmålet om og når idrettsutøvere må skatte av fordeler de oppnår ved å drive idrett, og derav også hvilke vilkår som stilles for at det skal kunne kreves fradrag for utgifter som oppstår i forbindelse med idretten. For å belyse dette

¹ Samtale med Grong Badmintonklubbs regnskapsfører 05.11.2007

² Publisert på www.rbk.no 14.02.2007

³ Tall fra www.sportsanalyse.no

har jeg brukt en kombinasjon av teori, rettspraksis, ligningspraksis og eksempler fra idretten. Vektleggingen av praksis er særlig gjort med tanke på avhandlingens nytteperspektiv for aktive idrettsutøvere.

1.2 Problemstilling og avgrensning

Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14, fra nå kalt skatteloven eller forkortet sktl, § 5-1 sier at ”*som skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet*”. Idrettsprestasjoner og idrettsaktivitet kan generere inntekter innenfor alle disse kategoriene. Når idrettsutøvere driver virksomhet eller arbeid har de i utgangspunktet rett på ”*fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*”, jfr. sktl. § 6-1.

Sktl. § 5-1 sier at fordelen må være ”*vunnet ved*”. Dette impliserer et tilknytningsvilkår, altså et krav om en sammenheng. For at den innvunne fordelen skal være skattepliktig må den ha en sammenheng med idrettsutøvelsen som arbeid eller virksomhet. Dette volder sjelden problemer. Et vederlag for en utført tjeneste eller arbeid vil ha en klar sammenheng til arbeidet eller virksomheten. Men i noe mer a-typiske tilfeller kan det oppstå tvil.

Grensen mellom idrettsutøvelse som hobby og som virksomhet er den mest interessante å se på i denne avhandlingen, da hobby ikke er skattepliktig. Kostnader til hobby er dermed heller ikke fradragsberettiget.

Når det gjelder inntekter fra blant annet konkurranser i utlandet vil denne avhandlingen drøfte noen spørsmål som dukker opp i den forbindelse. Såkalt artistskatt som faller under dette temaet vil ikke bli behandlet. Artistskatt er en skatt på artister og idrettsutøvere som ikke er skattemessig bosatt i den staten de opptrer eller konkurrerer. Skattelegging av norske idrettsutøver i utlandet reguleres etter OECDs mønsteravtale artikkel 17. For utenlandske artister og idrettsutøvere som opptrer eller konkurrerer i Norge reguleres

artistskatten av artistskatteloven av 13. desember 1996 nr. 87. I Norge er skattesatsen for artistskatt for tiden på 15%.⁴

Et eksempel på at idretten gir inntekter vunnet ved kapital er at en utøver gjennom sin aktive idrettskarriere opparbeider seg en merkevare ved sitt eget navn. Denne merkeveren vil senere kunne gi utøveren inntekter. Kapitalinntekter er også skattepliktige inntekter, men det avgrenses mot slike inntekter i denne avhandlingen. Grensen mellom kapitalinntekter og virksomhetsinntekter må blant annet trekkes i forhold til reglene om personinntekt for enkeltpersonsforetak. Som hovedregel er ikke kapitalinntekt personinntekt. Grensen er også relevant for reglene om gevinstbeskatning.

Utenfor avhandlingens tema faller også de skattemessige konsekvensene av såkalte utøverfond. Ordningen med utøverfond trådte i kraft i 1982, og hadde som hensikt at utøvere skulle beholde sin amatørstatus, da det var et vilkår for startberettigelse i OL. Alle inntektene som idrettsutøveren erverver går rett inn på dette fondet uten først å bli beskattet. Fondet tar vare på pengene for utøveren mens de er aktive. I den perioden kan de få utbetalt vederlag for tapt arbeidsfortjeneste og beløp som går med til dekning av kostnader de har ved utøvelsen av idretten. Når utøveren legger opp får hun utbetalt resterende i en periode over seks år. Skattleggingen foretas først når pengene tas ut av fondet. Midlene som står i fondet blir formuesbeskattet. Det er ikke alle særforbund som har slike fond, men blant annet ski-, skøyte- og friidrettsforbundet har utøverfond.⁵

Videre vil heller ikke spørsmål vedrørende beskatning av idrettsklubber behandles. Idrettsklubber blir ansett å være allmenntilgittige organisasjoner som ikke har erverv til formål og derfor har begrenset skatteplikt.⁶

⁴ Lignings-ABC ”Artistskatt”

⁵ Nærmere drøftelse av utøverfond Boehlke (1998) side 52-69 og NIFs nettsider

⁶ Sktl. § 2-32, Zimmer (2005) kapittel 19

1.3 Den videre fremstillingen

Avhandlingen vil i kapittel to foreta en drøftelse av grensen mellom idrettutøvelse som hobby og idrettsutøvelse som virksomhet. Dette er den mest interessante teoretiske drøftelsen i avhandlingen, det er den som avgjør når en idrettsutøver er skattepliktig. I kapittel tre ser jeg på fradragretten. Jeg har valgt å drøfte fradragretten for kostnader før skatteplikt for inntekter da idrettsutøvere påføres kostnader knyttet til idrettsutøvelsen lenge før de får inntekter. Inntektene ligger der, kanskje, en gang i fremtiden. I kapittel fire kommer en gjennomgang av skattepliktig inntekt, før det i kapitel fem vil være en kort presentasjon av spørsmål som oppstår vedrørende inntekter og kostnader i utlandet. I kapittel seks ser jeg på forskjellene ved idrettsutøvelse som arbeidstaker kontra som næringsdrivende. Kapittel sju tar for seg noen skatterettslige vurderinger som særlig angår idrettsutøvere, inkludert et eksempel som viser jusen i praksis.

2 Hva skal til for at idrettsutøvelsen skal være skattepliktig virksomhet, grensen hobby - virksomhet

2.1 Innledning

”Som skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet”, jfr. hovedregelen om inntekt i sktl. § 5-1. Inntekter fra idrettsutøvelse har ingen egen beskatningsbestemmelse i skatteloven. For at en idrettsutøver skal være skattepliktig vurderes hun etter de samme reglene som andre skatteyttere. Det vil si at idretten må drives som virksomhet eller arbeid, i motsetning til hobby. Det er ikke alltid like enkelt å avgjøre når det er det ene eller det andre. Innenfor hobby har vi helt klart de som driver bedriftsidrett hvor målet er å få litt mosjon og gjerne skape bedre miljø på arbeidsplassen. Det samme gjelder for de som trener aerobic og styrketrening tre ganger i uken på 3T treningssenter. I den motsatte enden har vi for eksempel Suzann Pettersen, profesjonell golfspiller. Frem til slutten av oktober 2007 har hun denne sesongen spilt inn 8.5 millioner kroner i premiepenger i LPGA turneringer. Neste år forventer hun å tjene det samme bare i sponsorinntekter.⁷ De store inntektene hun erverver er en indikator på at hun driver virksomhet.

Det følger av forarbeidene at *”det må avgjøres etter en skjønnsmessig vurdering om en aktivitet skal anses som virksomhet i skattelovens forstand”*.⁸ I rettspraksis og teori oppstilles det noen vilkår, eller momenter, for når en aktivitet skal anses som virksomhet. Hvorvidt det foreligger virksomhet beror på en helhetsvurdering hvor det legges vekt på at aktiviteten tar sikte på å være av et visst omfang og en viss varighet, jfr. kapittel 2.2. I tillegg må den være egnet til å gi overskudd, og drives for skatteyterens egen regning og

⁷ VG nettutgave 25.10.07

⁸ Ot.prp.nr.86 (1997-1997) 7.5 ”Virksomhet”

risiko, jfr. kapittel 2.3.⁹ Det at aktiviteten må være egnet til å gi overskudd anses som et spørsmål om den har økonomisk karakter, jfr. kapittel 2.4.

Nedad trekkes grensen mot ikke-økonomisk aktivitet, typisk hobby. Slik aktivitet er ikke virksomhet eller arbeid.

2.2 Vilkår 1: Aktivitet av et visst omfang og en viss varighet

I henhold til forarbeidene må det ”*være utøvet en aktivitet av et visst omfang og en viss varighet*” for at et skal være snakk om en virksomhet etter skatteloven.¹⁰ Loven trekker ikke opp grensene for hvilke aktiviteter som er relevante.

Med aktivitet er det vanlig å forstå at det må gjøres en innsats. Flere vanlige inntektsbringende tiltak faller ikke inn under vilkåret for aktivitet, for eksempel passiv kapitalplassering. Under dette faller blant annet utleie av bolig samt renteinntekter av penger man har i banken. Det er ikke slik at all kapitalforvaltning faller utenfor virksomhetsbegrepet. Ved vurderingen om kapitalforvaltning skal anses som virksomhet legges det vekt på omfanget av den aktivitet som forvaltningen krever.¹¹ Det leder oss inn i det neste vilkåret, at aktiviteten må være av ”*et visst omfang og en viss varighet*”.¹²

Etter rettspraksis stilles det som utgangspunkt ikke strenge krav til varighet og omfang. Dette kommer blant annet til uttrykk i Rt. 1928 s. 1135, *Bing*. Bing og en annen fikk eneagentur for Norge til elektriske biler for et amerikansk selskap. De importerte deler til tre biler som skulle monteres i Norge. En tid etter de hadde montert den ene som demobil, måtte de oppgi foretaket. Bing krevde fradrag for tapet. Det ble ikke gjort innvendinger på at det dreide seg om tap i virksomhet. Aktivitet i en kort periode kan anses som virksomhet, så lenge det var ment at aktiviteten skulle vare lengre, men at den på grunn av uforutsette

⁹ Lignings-ABC ”Næringsvirksomhet”

¹⁰ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) 7.5 ”Virksomhet”

¹¹ Aarbakke (1990) side 126

¹² Ot.prp.nr.86 (1997-1998) 7.5 ”Virksomhet”

omstendigheter måtte avsluttes. Enkeltstående transaksjoner vil ikke kunne anses som virksomhet.¹³

I de tilfeller hvor idrettsaktivitet grenser mot virksomhet, har utøveren nådd et sportslig nivå hvor idretten gir inntekter. For å komme i denne posisjonen har utøveren bevisst investert tid i trening og konkurranser over flere år, noe som bør tilfredsstillende kravet om omfang og varighet. Idretten er gjerne utøverens hovedbeskjeftigelse. For å finne ut hvor tidlig en idrettsutøver kan begynne å kreve fradrag for kostnader vil bero på hvor tidlig aktiviteten kan karakteriseres som virksomhet. Ved oppstart av de fleste virksomheter vil det ta litt tid før inntektene vil komme.

Også i en avviklingsfase kan det drives virksomhet etter loven, for eksempel etter at et aksjeselskap er vedtatt likvidert.¹⁴ Et spørsmål som kan reise seg er om en idrettsutøver som har drevet idrett som virksomhet fortsatt kan sies å drive virksomhet en periode etter utøveren har lagt opp som aktiv? Toppidrettsutøvere vil ha en nedtrappingsperiode der treningsmengden reduseres gradvis. I en del av denne perioden kan utøveren fortsatt ha inntekter tilknyttet idrettsaktiviteten, som for eksempel sponsorinntekter, og kostnader til trening. Men etter endt konkurransesatsning vil hun nok ikke lenger anses å drive virksomhet. Parallellen til mosjonister blir da veldig fremtredende.

Det er heller ikke et vilkår at aktiviteten er lovlig, eller i overensstemmelse med offentlig moral. Finansdepartementet har uttalt: *”Utgangspunktet for fortolkningen må være at når de aktuelle vilkår for skatteplikt foreligger for en konkret økonomiske fordel, er det ingen fritaksgrunn at fordelene innvinnes i sammenheng med en ulovlig og evt straffbar handling. Dette utgangspunktet må gjelde både de situasjoner der den virksomhet eller det arbeid mv som fordelene vinnes ved, i seg selv er ulovlig, og de situasjoner der ulovlige metoder eller hjelpemidler mv nyttes i en eller lovlig virksomhet. Det er heller ingen fritaksgrunn at inntekten eventuelt får en moralsk negativ karakteristikk på grunn av sammenhengen med*

¹³ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) 7.5 ”Virksomhet”

¹⁴ Kommentarer til skatteloven på *Skatterett* note 227 av Zimmer

den ulovlige virksomhet eller handling.[sic]"¹⁵ For idrettsutøvere vil det typiske eksemplet være at en idrettsutøver oppnår fordeler som resultat av å ha benyttet ulovlige prestasjonsfremmende midler, for eksempel ved å vinne en konkurranse. Norges Idrettsforbunds egen lov anser blant annet bruk av dopingmidler, det å unnlate å møte til pålagt dopingkontroll og importere dopingmidler som regelbrudd.¹⁶ De ulike sanksjonene kan medføre tap av premier, mesterskap og resultat.¹⁷ I Rt. 1949 s. 743 hadde skatteyder drevet straffbar virksomhet etter landssviklovgivningen under krigen. Hans konkursbo mente da at inntekten ikke kunne beskattes, blant annet med den begrunnelse at inntekten ville bli inndratt. Høyesterett uttalte at *"det kan ikke oppstilles som alminnelig regel at utbyttet av en næringsvirksomhet ikke kan beskattes som inntekt når virksomheten er drevet på straffbar måte"*.¹⁸ Skatteplikten må eventuelt reduseres med eventuelle inndragnings- og restitusjonskrav.¹⁹

2.3 Vilkår 2: Drives for skatteyers egen regning og risiko

*"Aktiviteten må være utøvet for skatteyers regning og risiko."*²⁰ Virksomheten må drives av skatteyer selv, eventuelt sammen med andre, eller den kan drives av noen som kan likestilles med skatteyer, som for eksempel ektefelle eller andre nærstående.²¹ "For egen regning" *"vil blant annet si at den næringsdrivende selv dekker kostnadene med arbeidet"* og "for egen risiko" *"vil blant annet si at den næringsdrivende har ansvaret for kontraktsmessig oppfyllelse av oppdraget."*²² *"Den næringsdrivende bærer altså risikoen for å gå med økonomisk underskudd."*²³

En idrettsutøver utøver idretten selv og vil som utgangspunkt alltid drive den for egen regning og risiko. Det kan derimot tenkes andre tilfeller, som for eksempel at

¹⁵ Finansdepartementet i brev av 8. september 1998 til skattedirektoratet

¹⁶ NIFs lov § 12-2

¹⁷ NIFs lov § 12-8 jfr. også § 12-7

¹⁸ Rt. 1949 s. 743 på side 744

¹⁹ Brudvik (2005) side 334

²⁰ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) 7.5 "Virksomhet"

²¹ Ibid.

²² *Arbeidstaker eller næringsdrivende?*

²³ Ibid.

idrettsutøveren er ansatt. En utøver kan også ha en personlig sponsor som har ansvar for ”regningen” og som vil kunne stå for en del av risikoen. Dette kan blant annet være ulike agenter og aksjeselskap. Uansett vil utøveren til slutt også sitte med risikoen her. En sponsor kan for eksempel plutselig trekke seg. Aksjeselskap vil det kort bli sett på i kapittel 7.4.

2.4 Vilkår 3: Økonomisk karakter og egnet til å gi overskudd

2.4.1 Innledning

”Aktiviteten må ha økonomisk karakter og må objektivt sett være egnet til å gå med overskudd” for at det skal være virksomhet etter skatteloven.²⁴ Aktiviteter som ikke har økonomisk siktemål og som ikke gir rimelig mulighet for overskudd vil falle utenfor. Økonomisk karakter vil si at aktiviteten *”må på en eller annen måte gå ut på å skape verdier, i motsetning til for eksempel å forbruke dem, drive veldedig aktivitet, utdanning, omsorg o.l.”*²⁵

I de påfølgende avsnitt vil begrepet økonomisk karakter bli belyst med enkelte dommer. Merkelig nok er det veldig få saker angående idretten som har vært oppe i rettsystemet. Dette kan ha flere årsaker, men en mulig årsak kan være at ligningsmyndighetene i stor grad har lagt selvangivelsen til grunn ved ligningen. På generelt grunnlag kan dette ha sin bakgrunn i at idrett har en sterk status i det norske samfunnet.

Vurderingene er likevel helt klart aktuelle, da velstandsøkningen i samfunnet generelt bidrar til større pengeflyt også i idretten. Flere av idrettsutøverne får da mulighet til å tjene penger på sin idrettsaktivitet, noe som kan medføre flere saker for ligningsmyndighetene.

For å avgjøre om idrettsutøveren driver skattepliktig virksomhet vil vilkåret om at aktiviteten må ha økonomisk karakter og være egnet til å gi overskudd være det mest

²⁴ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) 7.5 ”Virksomhet”

²⁵ Zimmer (2005) side 128

sentrale. Dette vilkåret vil ha de største drøftelsene, da det sjelden vil være vanskelig å fastslå om de andre vilkårene er oppfylt.

2.4.2 Objektiv vurdering

I forarbeidene til skatteloven står det at aktiviteten ”objektivt” sett må kunne lede til overskudd. En aktivitet som ikke gir rimelig mulighet for overskudd faller dermed utenfor virksomhetsbegrepet.²⁶ Dette blir også lagt til grunn i rettspraksis.

Rt. 1985 s. 319, *Ringnes*, er sentral for hva som ligger i begrepet økonomisk karakter.²⁷ Ringnes eide en eiendom som han drev jordbruk på. Hvert år ga driften underskudd og spørsmålet var om han kunne fradra underskuddet i sine øvrige inntekter. Dette vil også være et sentralt spørsmål for idrettsutøvere, nemlig om kan man kreve fradrag for underskudd i idretten i eventuelt andre inntektskilder. Det avgjørende var i følge Høyesterett om det forelå virksomhet. ”Det sentrale i virksomhetsbegrepet, med henblikk på det som i denne saken framstiller seg som tvilsomt, er at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke det år ligningen gjelder, så i alle fall på noe lengre sikt. Det er ikke nok at driften isolert sett gir inntekter hvis utgiftene for å få inntektene overstiger inntektene.”²⁸ For den enkelte idrettsutøvere vil det medføre at idrettsutøvelsen objektivt sett må være egnet til å gi økonomisk overskudd. Utøveren må ha mulighet til å oppnå større inntekter enn hun har utgifter. For idrettsutøvere er det veldig vanskelig å fastslå om de kan skape overskudd på sikt, da inntektene er veldig usikre.

At subjektive oppfatninger eller motivasjon ikke er avgjørende kom godt frem i Rt. 1965 s. 1159, *Vister*. I denne dommen ble Vister, som drev travsport i en beskjeden grad, funnet skattepliktig. I 1954 hadde han hatt et overskudd på 3 995 kroner, som han ble funnet skattepliktig for. Dette beløpet tilsvarte ca 47 000 kroner i 2006.²⁹ Samlet for perioden fra

²⁶ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) 7.5 ”Virksomhet”

²⁷ Zimmer (2005) side 129

²⁸ *Ringnes*-dommen side 323

²⁹ Konsumprisindekskalkulator, statistisk sentralbyrå

1954 til 1961 hadde han et underskudd på 19 172 kroner, tilsvarende ca 200 000 kroner i 2006.³⁰ Til tross for at han hadde gått med overskudd bare i tre av disse årene, ble han ansett skattepliktig. Det forelå dissens når det gjaldt begrunnelsen for skatteplikt. Flertallet la avgjørende vekt på spørsmålet om travsporten skulle anses som hobby eller virksomhet, mens mindretallet la vekt på om inntektene var tilfeldig inntekt, som i dag er hjemlet i sktl. § 5-50. Tilfeldig inntekt blir behandlet i kapittel 4.4. Vister mente selv at han drev travsport som hobby og ikke for å skaffe seg økonomisk vinning. Høyesterett uttalte: *”Etter min mening kan ikke Visters subjektive motivering være bestemmende for skatteplikten, verken i den ene eller annen retning. Det avgjørende må være om grunnlaget for inntektsvervet objektivt sett er av den art, at den derved kunne vinne fordel går inn under skattelovens inntektsbegrep”*.³¹ Høyesterett pekte på at det ikke var avgjørende at travsport i seg selv er lite egnet til å gi økonomisk vinning, og det at Vister selv mente han drev hobby. *”Som nevnt av førstvoterende har Vister gjennom en årrekke holdt en eller to travhester for å starte dem i løp hvor premiene bestod i ikke ubetydelige pengebeløp, og med det mål i størst mulig utstrekning å oppnå at hesten blir premieplassert.”*³² Dermed konkluderer Høyesterett med at fordelene vil være vunnet ved virksomhet.³³ Situasjonen i dommen er veldig lik den idrettsutøvere ofte er i. Utøvere stiller også til start for å oppnå best mulige plasseringer som igjen fører til de største inntektsmulighetene. *Vister*-dommen legger vekt på varigheten og kontinuiteten i aktiviteten. For idrettsutøvere vil dette kunne tilsi at det vil være av betydning hvor lenge de har drevet med konkurranser og kontinuiteten i utøvelsen. Det kan sees på hvor mye tid som går med til trening og konkurranser.

Det sier seg selv at subjektive oppfatninger ikke kan være avgjørende for hvorvidt man er skattepliktige. Regelverket må være likt uansett om man er tjent med klassifiseringen eller ikke. Men den subjektive oppfatningen vil kunne ha betydning i enkelte tilfeller. For eksempel er det å kreve fradrag et vilkår for å få innvilget fradrag for kostnader i virksomhet. Man må da selv ha en oppfatning av at det drives virksomhet med rett på

³⁰ Konsumprisindekskalkulator, statistisk sentralbyrå

³¹ *Vister*-dommen side 1161 og 1162

³² *Ibid.* side 1162

³³ *Ibid.*

fradrag. Skal underskudd fremføres må dette rapporteres på selvangivelsen det året underskuddet oppstår. Fra rettspraksis kan dette sees i en dom fra Eidsivating lagmannsrett avsagt 6. august 1991. Spørsmålet var her om hestehold var fradragsberettiget. Kopperud startet med hestehold i 1976 med intensjon om at det skulle gi overskudd på sikt, noe han hadde opplyst ligningsmyndighetene om. Fram til og med 1983 hadde han derfor fått fradrag for årlige underskudd, og eide på det tidspunktet ni hester og halvparten av en hingst. I 1984 økte underskuddet betydelig, og ligningsmyndighetene foretok en mer objektiv vurdering av mulighetene for overskudd. Deres konklusjon var at hesteholdet ikke så ut til å kunne gi overskudd, og erklærte det som ikke næringsvirksomhet. Lagmannsretten pekte på at vilkårene for økonomisk karakter i skatterettslig forstand går på virksomhetens varighet, omfang og muligheten for å gi overskudd. Lagmannsretten så ikke noe feil i ligningsmyndighetenes vurdering av spørsmålet om hesteholdet kunne lede til overskudd og sluttet seg til konklusjonen om at hesteholdet ikke kunne anses som næringsvirksomhet. Forskjellen mellom lagmannsrettsdommen og *Vister*-dommen er at i *Vister* hadde år med overskudd faktisk funnet sted. Formålet til skatteyter ble tillagt vekt frem til underskuddet økte og ligningsmyndighetene ikke lenger anså aktiviteten som ”egnet til å gi overskudd”. Det er lettere å foreta en vurdering om muligheter for virksomhet når man har sett at det er mulig å oppnå overskudd av aktiviteten. For en idrettsutøver vil situasjonen gjerne være den at hun kan ha et mål om å oppnå overskudd av idrettsutøvelsen på sikt, og dermed kreve fradrag for kostnader. Men mulighetene for overskudd er veldig usikre, slik som for travsport.

I utv. 2002 s. 901 var spørsmålet om en som drev travsport kunne anses å drive virksomhet og om han dermed kunne kreve fradrag for år med underskudd. Det første som slås fast er at det skal foretas en objektiv vurdering av om aktiviteten kan gi overskudd. Etter praksis og erfaring anser ligningsmyndighetene at det ikke forligger en slik sannsynlighet for overskudd innenfor hestesport. ”*Generelt er Skattedirektoratet av den oppfatning at dersom inntektene bare, eller hovedsakelig, består av innkjørte premier, vil det normalt hefte så vidt stor usikkerhet ved sannsynligheten for fremtidige overskudd, at det kan være riktig å avvente noen årsresultater før hesteholdet anses å oppfylle vilkårene for å anses som*

skattemessig næring.” Denne uttalelsen slår fast at ved usikkerhet om aktiviteten vil gi overskudd, kan det kreves faktisk overskudd før den kan karakteriseres som virksomhet. *Vister*-dommen slo fast en objektiv vurdering hvor det at travsport i seg selv var lite egnet til økonomisk vinning ikke var avgjørende for grensen hobby-virksomhet. Dermed er det ikke samsvar mellom uttalelsen fra Skattedirektoratet og *Vister*-dommen.

Hvordan en objektiv vurdering skal foretas sier rettspraksis lite om. Det har som sagt blant annet blitt lagt vekt på omfang, varighet og kontinuitet. For idrettutøvere er det ekstra vanskelig å objektivt vurdere hvilke utøvere som på sikt vil drive, eller som faktisk driver, idretten som virksomhet. Hvordan vet vi hvilke av langrennsløperne i Team Trøndelag som har potensial til å bli den nye Marit Bjørgen?

Skal det avgjørende være hvilke utøvere som har klart å skaffe seg sponsorkontrakter, er det de som vil kunne skaffe seg overskudd av idretten? Skal det være slik at de som ikke har blitt ansett som potensielle virksomhetsutøvere ikke vil kunne kreve fradrag før de virkelig viser at de får overskudd, mens de som ble ”plukket” ut i en tidlig alder kan kreve fradrag for kostnader de har hatt frem til overskuddet har kommet?

Videre er det spørsmål om kjønn har betydning for vurderingen. Det er større sannsynlighet at en gutt vil kunne få overskudd i fremtiden enn en jente. Hvilken idrett som utøves vil også kunne være med å avgjøre om aktiviteten er egnet til å gi overskudd. En golfspiller vil ha muligheter til mye høyere premiepenger enn en badmintonspiller. Da Tine Rasmussen fra Danmark vant Japan Open i september 2007 fikk hun 13 800 dollar som tilsvarer ca 78 000 kroner.³⁴ Japan Open er en turnering i Super Series hvor de beste badmintonspillerne i verden konkurrerer, slik at dette vil være av de aller største premiesummene de kan oppnå. Da Suzann Pettersen vant en LPGA turnering, som er av de mest prestisjetunge golfturneringene, i oktober 2007 fikk hun utbetalt rundt en million kroner i prispenger.³⁵

³⁴ Valutakurs september 2007

³⁵ VG nettutgave 08.10.07

Det er vanskelig å spå om fremtiden. Men regelen er klar, det skal foretas en objektiv vurdering av muligheten for at aktiviteten kan gi overskudd på sikt. Da må vurderingene basere seg på sannsynlighet og hypoteser.

2.4.3 Aktivitetens karakter

Aktivitetens karakter kan spille inn i vurderingen av om det foreligger virksomhet. Blant annet i den tidligere omtalte *Ringnes*-dommen ble aktiviteten som ble utøvet på eiendommen det sentrale i vurderingen.³⁶

En dom avsagt 5. desember 2001 av Hålogaland lagmannsrett, gjaldt en person A som hadde gått til innkjøp av en fiskesjark. A hadde investert betydelige midler i dette og hadde i inntektsåret 1998 hatt et underskudd han krevde fradrag for. Det avgjørende for rett til fradrag var om fiske objektivt sett var egnet til å gi overskudd på sikt. Retten kom til at det helt klart var snakk om økonomisk karakter og ikke tale om en hobby eller fritidsaktivitet. Mannen hadde investert betydelig i en sjark som ikke var egnet, eller brukt til, annet enn fiske. Målet for mannen var at fiske skulle gi overskudd slik at han kunne få seg en meningsfylt jobb og slippe å være uføretrygdet. Dommeren viser til Rt. 1995 s. 1422, *Kiønig*, hvor Høyesterett legger vekt på aktivitetens karakter, herunder om den har verdi for skatteyder utover det økonomiske resultat. I saken i Hålogaland uttalte retten at det at mannen fikk en tilfredsstillende ved et meningsfylt arbeid, i stedet for å være ufør, måtte tas med i vurderingen. Også det faktum at hans uføregrad kunne bli redusert ved at han var i arbeid måtte få betydning, men ble ikke avgjørende. Resultatet ble at underskuddet i fiske måtte godtas, altså ble fiske ansett som virksomhet.

Dommen legger vekt på de betydelige investeringene mannen hadde gjort. Også en del idrettsutøvere gjør betydelige investeringer, blant annet i kapitalgjenstander som de benytter til utøvelse av sin aktivitet. For eksempel koster en offshore båt en anseelig sum penger, og den vil bare kunne brukes til offshore racing. Erverv av hest er også en

³⁶*Ringnes*-dommen side 323

betydelig investering, selv om denne til en viss grad kan benyttes til andre formål. Dette må etter dommen kunne tillegges vekt i vurderingen. Men dommen kan også tyde på at det vektlegges hvilke andre store ressurser som er brukt på aktiviteten. For idrettsutøvere kan det omfatte antall timer som går med til trening og om hun har andre inntektsbringende aktiviteter ved siden av idretten. Det er også klart at idrett som oftest har en mening utover det økonomiske for de som utøver aktiviteten, men dette vil ikke være avgjørende i vurderingen om det foreligger virksomhet.

De ulike sakene som har vært oppe i Høyesterett viser også at vurderingen av om aktiviteten er av økonomisk karakter kan endres over tid. Dette kan gå begge veier, slik at en aktivitet som har blitt regnet som å være av økonomisk karakter kan endres til ikke lenger å være det, og en aktivitet som har blitt regnet som hobby utvikler seg til å bli virksomhet.

Idrettsutøvere kan også utvikle idrettsaktiviteten sin fra hobby til arbeid eller virksomhet. Dermed blir utøverne skattepliktige, selv om de i utgangspunktet ikke var det. Det interessante spørsmålet er når trår man over denne grensen?

I Rt. 1952 s. 150 drøftes når hobbyen som frimerkesamler hadde gått over til næring. Dommen omhandler en kjøpmann som i okkupasjonstiden solgte frimerker med fortjeneste. Høyesterett sier at en ren realisasjon av frimerkesamlingen ikke er å anse som skattbar inntekt, uansett om den ble solgt litt etter litt, eller hele under ett. Høyesterett uttaler så: *”Hvis han derimot begynner forretning med en samling som varebeholdning og supplerer denne med betydelige nyinnkjøp, er det ikke lenger tale om samling som hobby, men en næringsvirksomhet (når forholdet for øvrig har karakteren av ”virksomhet”).”*³⁷

Mange idrettsutøvere vil etter hvert heve eget prestasjonsnivå og dermed konkurrere på et høyere nivå. Dette medfører større pengepremier for gode resultater, og økte muligheter for andre inntekter som sponsorpenger. Mer tid vil også legges ned i trening og konkurranse,

³⁷ Rt. 1952 s. 150 på side 151 og 152

slik at omfanget av aktiviteten øker i forhold til andre aktiviteter utøveren har. Hun vil på et tidspunkt gå fra idrettsutøvelse som fritidsaktivitet til idrettsutøvelse som hovedbeskjeftigelse. Slike investeringer i idretten som aktivitet er en indikator på at det er denne aktiviteten utøveren ønsker å livnære seg av. Etter en tid kan hun også oppleve år med overskudd. Etter rettspraksis stilles det ikke så strenge krav til når en virksomhet skal anses som påbegynt, men det må være en aktivitet da rene planer ikke er nok.³⁸

Utøveren må ikke ha overskudd alle år for å sies å drive virksomhet. Hun kan for eksempel være skadet et år, og dermed kanskje gå med underskudd, men likevel drive virksomhet i lovens forstand. Aktiviteten vil fortsatt kunne være egnet til å gi overskudd.

³⁸ Aarbakke (1990) side 132

3 Fradrag/kostnader

3.1 Innledning

”Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.” jfr. sktl. § 6-1 som er hovedregelen for fradrag. Forutsatt at skatteyter driver virksomhet er alle inntektene skattepliktige og alle kostnadene fradragsberettiget, uavhengig av om summen av inntekter minus utgifter gir overskudd.

Det er verdt å merke seg at fradrag må kreves, forutsatt at det har hjemmel i lov, unnlattelse fører bare til at skattepliktig inntekt blir større enn den kunne vært. Bruttoinntekter er noe man plikter å opplyse om, og unnlattelse kan medføre tilleggsskatt og straff, jfr. ligningsloven av 13. juni 1980 nr. 24 kapittel 10 og 12.

3.2 Vilkår for fradrag

Hovedregelen om fradrag sier som sagt at fradrag kan kreves for *”kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt”*, jfr. sktl. § 6-1. I lovens kapittel seks følger det noen bestemmelser som innskrenker og noen som utvider fradragsretten.

3.2.1 Kostnad

I utgangspunktet er det fradragsrett for alle pådratte kostnader, med de unntakene loven stiller opp. Et slikt unntak finner vi i sktl. § 6-21 som sier at kostnader til representasjon ikke er fradragsberettiget.

At en kostnad må være pådratt vil si at det må foreligge en oppofrelse av en fordel i skatterettslig forstand. *”Med oppofrelse menes at det har skjedd en reduksjon i skattyterens formuesstilling, dvs at kostnaden må være endelig pådratt.”*³⁹

Ved store investeringer, som for eksempel i en seilbåt, kan ikke idrettsutøveren kreve fradrag for hele kostnaden direkte. Slike betydelige investeringer må aktiveres og det kan kreves fradrag for avskrivningene. Dette følger av sktl. § 6-10, jfr. § 14-40.

3.2.2 Tilknytning

Det andre vilkåret er at det må foreligge en tilknytning mellom oppofrelsen og idretten som inntektsbringende aktivitet. Dette kommer til uttrykk ved at kostnaden må være pådratt *”for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt”*.

Kostnaden må knytte seg til en inntekt som er skattepliktig i Norge. Dette kommer til uttrykk i sktl. § 6-3 (5). Men lovens ordlyd *”inntekt”* knytter seg ikke til en bestemt inntektspost. Den knyttes til skatteyterens inntektsskapende aktivitet generelt. Det er heller ikke noe krav om at kostnaden må være pådratt i Norge.⁴⁰ Dette blir grundigere drøftet i kapittel 5.

”Det gis ikke fradrag for private kostnader for skatteyteren selv eller dennes familie, herunder kostnader til bolig, mat og underhold”, jfr. sktl. § 6-1 (2). Dette følger også av første ledd, da private kostnader typisk ikke er pådratt for å erverve, sikre eller vedlikeholde skattepliktig inntekt.

Tilknytningsvilkåret vil bli nærmere belyst under behandlingen av ulike kostnader i kapittel 3.3.

³⁹ Brudvik (2005) side 206

⁴⁰ Zimmer (2005) side 186

3.3 Ulike kostnader

3.3.1 Innledning

I det følgende blir det redegjort for noen typiske kostnader som idrettsutøvere pådrar seg. Det avgjørende kriteriet for fradragsrett er om kostnaden kan knyttes til idrettsutøvelsen som virksomhet, jfr. sktl. § 6-1, ”*kostnad pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*”.

3.3.2 Idrettsutstyr

Idrettsutøvere har ulike utstyrsbehov for å drive sin idrettsaktivitet. Noe idrettsutstyr er pålagt ved egne bestemmelser, slik som komplett sikkerhetsutstyr ved kickboksing.⁴¹ Dette er blant annet hjelm, hansker og tannbeskyttere. I tillegg krever de fleste idretter utstyr som er helt nødvendig for å kunne utøve idretten i utgangspunktet. Det kan være golfkøller i golf, badmintonracket i badminton og båt for å kjøre offshore race. Det kan også være klær av ulike slag.

Det er åpenbart at ”lovpålagt” utstyr, etter idrettens egne ”lover”, er fradragsberettiget. Utøveren har ikke anledning til å utøve virksomheten sin uten dette utstyret og da vil hun heller ikke kunne erverve skattepliktig inntekt. Det er også naturlig at kostnader til nødvendig utstyr som benyttes i utøvelsen er fradragsberettiget. Det er helt klart at utøvere er avhengige av å ha ulikt utstyr og klær for å drive idrett. Dermed kan det som utgangspunkt sies at det er kostnader som bidrar til å ”*erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*”, jfr. sktl. § 6-1.

Spørsmålet som kan stilles er om det kan kreves fradrag for det beste som finnes, eller må utøverne nøye seg med det billigste på markedet?

⁴¹ Norges Kickboksingforbund kampreglement for fullkontakt sesongen 2007-2008 § 7

Det er klart at idrettsutøvere som kjemper i toppen av sin idrett vil ha fordeler av å ha det beste utstyret. Det er små detaljer som skiller de beste, og utstyret kan være avgjørende for utfallet av konkurransen. Dessuten må topputøvere ha kvalitetsutstyr, da belastningen og slitasjen på utstyret er stor. Men ligningsmyndighetene skal ikke gå inn i en vurdering av spørsmålet om egnethet da det ikke er et krav at kostnaden er egnet til å nå formålet. Dette kom til uttrykk i *Bjerke Pedersen*-dommen inntatt i Rt. 1981 s. 256. Der kom Høyesterett frem til at kostnaden ikke må være hensiktsmessig eller egnet til å nå formålet så lenge det var uomtvistet at formålet var å erverve inntekt. Siden Høyesterett legger vekt på at formålet var uomtvistet kan det spørres om utfallet ville blitt et annet dersom formålet var tvilsomt. Kostnadens egnethet ville nok da ha blitt tillagt større betydning.⁴² Høyesterett uttaler at det bare i unntakstilfeller kan nektes fradrag ”fordi utgiften objektivt sett ikke var formålstjenelig”.⁴³ I denne saken inngikk forsikringsagent Bjerke Pedersen en spekulativ joint venture avtale med en annen, som tok sikte på å søke etablert et samarbeid mellom utenlandske olje- og kapitalinteresser som var villige til å satse på Nordsjø-oljen. I avtalen skulle det tas hensyn til Bjerke Pedersens interesse i å overta de forsikringene som ble aktuelle. Bjerke Pedersen betalte inn 100 000 kroner i 1974, men allerede etter en måned ble prosjektet oppgitt og pengene tapt. For idrettsutøvere er dette veldig relevant. Det kan ikke stilles krav til at kostnadene som er pådratt er egnet til å nå formålet. Dersom en utøver kjøper utstyr må ikke dette utstyret være egnet til å bli en bedre idrettsutøver eller til å kunne utøve idretten.

Det stilles heller ikke krav til at kostnaden har vært nødvendig. Dette kommer frem i Rt. 1991 s. 1182, *Brenden*. Spørsmålet i saken var om en lærer i samfunnskunnskap på ungdomsskolen kunne kreve fradrag for utgifter til studietur til Egypt. Kommunen anførte at det måtte være et krav til at turen var nødvendig for å holde seg på høyde i sitt fag, noe Høyesterett avviste. ”Ankemothparten er lønnstaker. Det er på det rene at hennes deltakelse i kurset verken medførte at hun fikk høyere lønn eller var nødvendig for at hun skulle beholde sin lønn. Når stilling og lønn ikke påvirkes av deltakelsen i kurset kan det

⁴² Kommentarer til skatteloven på *Skatterett* note 325 av Stoveland

⁴³ Rt. 1981 s. 256 på side 258

vanskelig sies at kursutgiftene er 'pådratt til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse'. Det må imidlertid anses på det rene etter rettsutviklingen på området at en slik rent språklig forståelse av lovens tekst ikke avspeiler rettstilstanden."⁴⁴ Høyesterett peker her på at rettstilstanden har utviklet seg. Det sies videre i dommen at reelle hensyn "taler for at man ikke bør være for restriktive med å godkjenne fradrag for lønnstakere som ønsker å holde seg faglig på høyden".⁴⁵

Idrettsutstyr vil som hovedregel alltid være en fradragsberettiget kostnad, og det kan ikke stilles krav til at det skal være nødvendig eller egnet til utførelse av idretten så lenge formålet er å erverve inntekt, jfr. *Bjerke Pedersen*-dommen.

3.3.3 Reiser og bilkostnader

En idrettsutøver reiser mye i forbindelse med både trening og konkurranser. Noen reiser kan være lange, med for eksempel fly til konkurranser i utlandet, mens de daglige reisene til og fra trening gjerne er av kortere art.

Mange reiser til konkurranser og lignende vil bli dekket av klubb eller forbund, men slik er det ikke alltid. Det kan hende noe av reisen dekkes, mens resterende må betales av utøveren selv. Spørsmålet blir da om det kan kreves fradrag for utgiftene utøveren selv må stå for.

Reiseutgifter er helt klart en kostnad med tilknytning til virksomheten. Dersom utøveren ikke reiser til konkurransen kan hun ikke delta, og dermed heller ikke vinne en eventuell pengepremie. Uten konkurranser er det også vanskelig å få andre inntekter, for eksempel sponsorpenger.

Men lengre reiser kan ha delt formål, da noe av turen kan benyttes som ferie. Ferie er en typisk privat kostnad som aldri er fradragsberettiget, jfr. sktl. § 6-1 (2). I et slikt tilfelle må

⁴⁴*Brenden*-dommen side 1185

⁴⁵*Ibid.* side 1186

kostnaden fordeles, eller merkostnadene som påløper grunnet ferien må trekkes ut av den fradragsberettigete kostnaden. Dersom oppholdet skal benyttes til rekreasjon i forbindelse med idrettsutøvelsen kan kostnaden tilknyttes virksomheten og dermed være fradragsberettiget.

Når badminton landslaget spilte VM for lag i Kina i 2005 ble det bestilt flybilletter god tid i forveien og retur ble satt til etter finalene. Norge kunne ikke komme til noen finale, da Norge ikke tilhører A-nasjonene som spiller om finaleplassene. Dermed kunne spillerne dagene etter de selv var ferdig med sine kamper være turister og tilskuere. Samtidig fikk de sjansen til å se og lære av de beste spillerne i verden. På denne måten kunne de selv bli bedre badmintonspillere og dermed erverve skattepliktige inntekter i fremtiden. Dersom utøverne selv hadde betalt turen ville de nok kunne krevd fradrag da det kan sies at tilknytningen mellom idrettsutøvelsen og kostnaden foreligger. Jan Erik Vold reiste jorden rundt i 1975-1976. I denne perioden skrev han dikt som han senere ga ut. Vold hevdet kostnadene til reisen måtte være fradragsberettiget som kostnader kun til virksomheten. Byretten kom til at det var klar sammenheng mellom reisen og resultatet slik at alle kostnadene kunne fradras. Det at reisen også hadde personlig preg kunne ikke være avgjørende og byretten uttaler at *”slike følelsemessige positive kvaliteter vil trolig måtte anses å forekomme i svært mange tilfeller, selv om forretningsreisen er strengt yrkesmessig opptatt – særlig ved yrkesreiser i fremmede land”*.⁴⁶

Det foreligger også fradragsrett for reise mellom hjem og arbeidssted samt besøksreiser etter sktl. § 6-44. Kostnaden må overstige 12 800 kroner i året, og det er kun det overskytende beløp det gis fradrag for. Forskrift 19.11.1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr 14, fra nå kalt forskriften eller forkortet FSFIN, supplerer her loven. Den sier blant annet at avstanden på arbeidsreisene må være på minst 2.5 kilometer hver vei.⁴⁷ Grunnen til at det er satt en nedre grense for fradragsrett for kostnader til reise mellom hjem og arbeidssted er at det er mer

⁴⁶ Utv. 1980 s. 304

⁴⁷ FSFIN § 6-44-1

hensiktsmessig å redusere skattesatsene enn å gi alle fradrag. Samtidig har fradragsretten stor betydning for de som bor langt fra arbeidsplassen.⁴⁸ Forskriften skiller mellom arbeidsreiser og yrkesreiser. Arbeidsreiser er blant annet reiser mellom bolig og fast arbeidssted og mellom faste arbeidssteder.⁴⁹ Yrkesreise benyttes blant annet om reise mellom bolig og ikke-fast arbeidssted, samt reiser mellom fast arbeidssted og ikke-fast arbeidssted.⁵⁰ Arbeidssted gjelder både for arbeidstakere og næringsdrivende.⁵¹ For en idrettsutøver må det avgjøres hva som er hennes faste arbeidssted. Vil en fotballspiller ha sitt faste arbeidssted der laget trener? Og dersom det er flere ulike steder, er alle faste arbeidssteder?

Med fast arbeidssted forstås det stedet hvor skatteyder normalt utfører sitt arbeid. Det skal legges vekt på hvor regelmessig og hyppig arbeidet skjer på det aktuelle stedet.⁵² Da vil det være klart at treningsfeltet til RBK på Lerkendal vil være fast arbeidssted for spillerne på Rosenborg, siden de trener der nesten daglig. Reiser til bortelagsarenaer bør kunne karakteriseres som yrkesreiser, da dette er reiser til ”ikke fast” arbeidssted.⁵³ ”Ikke fast arbeidssted” er etter forskriften blant annet andre arbeidssteder og steder hvor skatteyder ikke arbeider mer enn ti dager i året.⁵⁴ Det er lite sannsynlig at fotballspillere, eller andre lagspillere, selv dekker reiser til bortekamper, men de samme reglene vil gjelde individuelle utøvere som reiser til ulike konkurransearenaer. Reglene er av betydning for de som dekker hele eller deler av reisene selv. Dersom kostnadene dekkes av klubb har man ikke rett på fradrag.

Idrettsutøvere som ikke har et fast arbeidssted må likevel utøve aktiviteten sin, og er avhengig av både trenings og konkurransefasiliteter for å kunne skaffe seg inntekt. Fradragsretten beror da på regelen for fradrag for yrkesreiser. Men dersom en utøver trener

⁴⁸ Zimmer (2005) side 197

⁴⁹ FSFIN § 6-44-12

⁵⁰ FSFIN § 6-44-13

⁵¹ Lignings-ABC ”Reise”-”Avgrensning av arbeidsreiser”

⁵² FSFIN § 6-44-11

⁵³ FSFIN § 6-44-13 jfr. § 6-44-11 (3)

⁵⁴ FSFIN § 6-44-11 (3)

et sted som hun ikke normalt utfører arbeidet sitt vil det bli ansett som fast arbeidssted dersom hun bruker det aktuelle stedet som arbeidssted i mer enn to uker.⁵⁵ Dette er blant annet praktisk dersom en utøver trener på ulike steder sommer og vinter.

Reisekostnader som har tilknytning til idrettsutøvelsen vil som hovedregel alltid være fradragsberettiget.

3.3.4 Medisinsk og fysikalsk behandling

Idrettsutøvere får ofte skader og slitasjer og kan ha betydelige utgifter til medisinsk behandling. Dette kan være lege, naprapat, fysioterapeut, massasje og så videre.

Spørsmålet er om slike kostnader faller inn under ”*kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*”, jfr. sktl. § 6-1. Behandlingene utføres for at utøveren skal kunne fortsette idretten, slik at hun kan erverve eller vedlikeholde skattepliktig inntekt. Skal utøveren kunne fortsette å drive idretten som virksomhet er hun avhengig av ulik behandling. Dette vil typisk kunne være massasje som korter ned restitusjonstiden. En skadet utøver kan ikke drive virksomheten, derfor er tilfredsstillende fysisk funksjonsevne nødvendig for å erverve inntekter. Slike kostnader vil være fradragsberettiget da de har en klar tilknytning til idretten som skattepliktig virksomhet. Andre skatteyttere vil også kunne ha kostnader til behandling for ”vanlig” sykdom. Dersom de ikke er friske kan de også miste inntekter. Slike kostnader gis det ikke fradrag for, verken for idrettsutøvere eller andre skatteyttere. Dette er en kostnad som man ville hatt uansett og kan sammenlignes med andre private kostnader som ikke er fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 (2).

En medisinsk eller fysikalsk behandling kan føre til to formål. Utøveren kan i tillegg til å bli frisk også oppnå å få bedre helse enn før, noe som ikke har tilknytning til idretten. For eksempel kan en utøver som har ulik lengde på beina, gjennom behandling for en annen

⁵⁵ FSFIN § 6-44-11 (1) bokstav b

skade, oppnå lik lenge på beina. Det er ikke sikkert dette har noen innvirkning i den ene eller andre retningen for idrettsutøvelsen, men hun vil ha oppnådd en personlig fordel hun ellers ikke kunne fått fradrag for.

Dersom en kostnad dekker flere formål må utgiften som utgangspunkt deles opp på det som eventuelt er på privat bruk og det som er pådratt for å erverve skattepliktig inntekt. Kun andelen som knytter seg til den skattepliktige inntekten som kan fradras. Dersom flere formål er knyttet til samme kostnad, og som dermed ikke kan deles opp, forutsettes det i rettspraksis at det velges en ”enten eller” løsning.⁵⁶ Det legges vekt på å finne hovedformålet, og dersom det er det inntektsskapende formål, åpner det for fradrag. I den forbindelse legges det også vekt på nødvendigheten av kostnaden, om den er egnet til å nå formålet, og tidsaspektet.⁵⁷ Dette selv om egnethet og nødvendighet ikke skal tillegges vekt ved den generelle vurderingen for fradrag, jfr. *Bjerke Pedersen- og Brenden-dommen*.

Flere formål er tema i flere Høyesterettsdommer. I Rt. 1956 s. 1188, *Anth. B. Nilsen*, ble det konstatert flere formål. Det ble drevet en annonsekampanje der det var en sammenblanding av reklame for et eksportfirma og skattepolitisk agitasjon. Eksportfirmaet ville med reklamen skaffe seg inntekter og samtidig få frem sine politiske ytringer. Høyesterett uttaler at det må noe mer til enn økonomisk formål for å kunne kreve fradrag. Høyesterett vurderte da her utforming av annonsene, hvordan næringen hadde sett på annonsene og effekten av dem. Høyesterett kom til at det var fradragsberettigete kostnader etter en total vurdering. Som idrettsutøver må det sees på hva som er hovedformålet med behandlingen i tilfeller hvor behandlingen kan oppnå flere formål.

I praksis vil tilknytningen til idretten som skattepliktig virksomhet som regel alltid være klar slik at utøvere kan kreve fradrag for kostnader til behandling for skader og restitusjon. Dersom kostnaden dekker flere formål må det sees på hva som er hovedformålet med behandlingen. Det vil også nesten alltid være tilknyttet idrettsutøvelsen. Inn i vurderingen

⁵⁶ Rt. 2005 s. 1434 støtter dette synet i avsnitt 44

⁵⁷ Zimmer (2005) side 193

kan nødvendighet og egnethet, som sagt, trekkes inn, men det vil sjelden by på problemer for idrettsutøvere.

3.3.5 Kontingenter og forsikringer

En utøver må betale startkontingenter for å delta i ulike turneringer og mesterskap. Dette vil være en forutsetning for å kunne delta og for å ha mulighet til å erverve inntekt i form av ulike premier. Det er en klar tilknytning mellom disse kostnadene og idrettsutøvelsen. Dersom utøveren vinner må det betales skatt av inntekten, forutsatt at aktiviteten er skattepliktig virksomhet. Dermed har hun også rett på fradrag for kostnader pådratt for å erverve denne inntekten. Dersom utøveren ikke vinner blir det ingen inntekt å betale skatt av, men hun har likevel krav på fradrag. Utøveren vil kunne ha andre inntekter som ikke direkte kommer fra turneringen. Dette vil typisk være sponsorinntekter og bonuser. Disse kommer gjerne på bakgrunn av utøverens tidligere prestasjoner. Vilkåret for å kunne kreve fradrag er at utøveren driver skattepliktig virksomhet, kostnadene må ikke knyttes direkte mot en konkret inntektspost, da det er virksomhetsinntektene som sådan som er avgjørende, se kapittel 3.2.2.

De fleste idrettsutøvere er pålagt å ha forsikring, mens andre ser at det er nødvendig dersom ulykken skulle inntreffe. Enkelte forsikringer dekker utgifter til korttidsskader, mens andre dekker permanente skader. Dersom utøveren får en skade som gjør at hun må legge opp som aktiv vil utbetaling fra forsikringen være ment å dekke tapte fremtidige inntekter som idrettsutøver. Slike inntekter blir skattepliktige som andre fordeler vunnet ved arbeid eller virksomhet. Inntekspotensialet er med på å berettige fradragsretten. Men ikke alle typer forsikringer har nær nok tilknytning til idrettsutøvelsen som virksomhet, for eksempel livsforsikring. Behovet for en slik forsikring stiller seg likt for alle skatteyttere, og likhetshensynet tilsier da at heller ikke idrettsutøvere kan kreve fradrag for slike forsikringer.

Kostnader til kontingenter og forsikringer er som utgangspunkt fradragsberettigete.

3.3.6 Kost

Utgifter til kost er ikke fradragsberettiget. Dette følger av at kost anses som en privatkostnad og *”det gis ikke fradrag for private kostnader for skatteyteren selv eller dennes familie, herunder kostnader til bolig, mat og underhold”*, jfr. sktl. § 6-1 (2).

Idrettsutøvere har generelt behov for mer mat enn mange andre skatteyttere. Dette må de ha for å kunne prestere innen idretten. Spørsmålet er om idrettsutøvere kan kreve fradrag for merkostnader til mat som er over det normale behovet? Det er også flere andre yrkesgrupper som har behov for større næringsinntak enn andre. Hensynet til likebehandling taler da for at det ikke skal gis fradrag, dersom ikke den samme muligheten er gitt til alle.

Et annet spørsmål er om utøvere kan kreve fradrag for merkostnader til rett kosthold? For en idrettsutøver er det viktig å tilføre kroppen de riktige næringsstoffene. Ofte vil det være en del dyrere kosthold enn andre normalt har. Blant annet kan de ha behov for protein tilskudd, sportsdrikker og spesiell type mat. En utøver vil kunne oppnå bedre resultater ved riktig ernæring og bedre resultater gir økte inntekter. Andre skatteyttere vil ikke ha det samme behovet for spesielt kosthold for å kunne oppnå skattepliktig inntekter. Dette gjør at idrettsutøvere bør få fradrag for merkostnader til riktig kosthold.

En utøver vil ofte tilbringe tid borte fra hjemmet og vil kunne ha merkostnader til kost og losji. I veldig mange tilfeller blir disse dekket, men slik er det ikke alltid. Regelen for fradrag for opphold utenfor hjemmet finnes i sktl. § 6-13. *”Skatteyter som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet, gis fradrag for merkostnader på grunn av fraværet.”* Slike kostnader vil kunne være kost, losji og småutgifter som avis og telefon.⁵⁸

For idrettsutøvere som er ansett som arbeidstakere vil fradragsretten for kostnader til kost bli redusert med besparelser i hjemmet. Overstigende kostnader kommer til fradrag som fastsatte satser utenom minstefradraget. For idrettsutøvere som driver virksomhet er det

⁵⁸Kommentarer til skatteloven på *Skatterett* note 348 av Stovland

ingen reduksjon på grunn av besparelser i hjemmet ved yrkesreiser, jfr. sktl. § 6-13 (2) hvor det heter at *”i virksomhet skal fradrag for kostutgifter som påføres ved yrkesreise med overnatting ikke reduseres med kostbesparelsen i hjemmet”*.

3.3.7 Konsulent og rådgiver

En idrettsutøver har behov for rådgivere, konsulenter, advokater eller agenter til ulike formål. Det kan for eksempel være i forbindelse med inngåelse av kontrakter med sponsorer eller overgang til en ny klubb. Det hender at denne personen står for alle forhandlingene på vegne av utøveren. Tilknytningen til idrettsutøvelsen vil ofte være helt klar, uten kontrakt, ingen skattepliktig inntekt. I slike tilfeller vil det ikke være tvil om at utøveren har rett til å kreve fradrag for honoraret til rådgiveren. Mange ulike aktører opptrer som agenter og konsulenter for idrettsutøvere. Det kan være ulike familiemedlemmer, advokater og andre som ser store inntektspotensial i unge idrettsutøvere. Det er klart at det ikke er avgjørende hvem som konsulent, bare utgiftene er reelle og kan dokumenteres.

Idrettsutøvere benytter seg også av advokat og lignende for hjelp til ulike skattespørsmål. Det kan være spørsmål rundt hvordan man bør innrette seg skatterettslig eller praktiske spørsmål i forbindelse med utfylling av selvangivelse. Noen utøvere, som for eksempel snowboardkjørere, kan ha behov for skatterådgivning fordi de har store inntekter i andre land. Snowboardkjørere kjører de fleste renn og har foto- og filmoppdrag i USA, og blant annet USA har helt spesielle og kompliserte skatteregler.

I Rt. 2005 s. 1434, *Total*, var spørsmålet om fradragsrett for utgifter til juridisk bistand i forbindelse med klagesaker og rettsaker om ilignet skatt. I dommen uttales det at: *”Selskapet har en straffesanksjonert plikt til å fremskaffe regnskapsmessig og annet nødvendig grunnlag for beregningen av skatt av dets virksomhet. Uriktige eller ufullstendige opplysninger kan medføre illeggelse av tilleggsskatt. Det er derfor ikke mulig å drive virksomhet uten i større eller mindre grad å pådra seg utgifter i forbindelse med*

*ligningen. De er knyttet til den inntektbringende virksomhet som sådan.*⁵⁹ Dette viser at skatterådgivning har en klar tilknytning til virksomheten og dermed må være fradragsberettiget.

Dommeren tar for øvrig et lite forbehold. *”Men jeg finner grunn til å tilføye at det nok kan tenkes skattrelaterte utgifter som ikke naturlig vil omfattes av begrepet eller av tilknytningskriteriet. Eksempelvis kan det reises spørsmål om hvordan det forholder seg med utgifter til ren skatteplanlegging.”*

Dommen slår videre fast at utgifter til klage og prosess ikke er fradragsberettiget. *”Det er like fullt slik at mens lovens grunnleggende kriterium for fradragsrett - tilknytningskriteriet - tilsier at fradrag bør innrømmes for kostnader forbundet med angrep på ordinær ligning, taler ligningspraksis, administrative uttalelser og juridisk teori mot denne løsning, stort sett med utvilsom klarhet og konsekvens.”*⁶⁰

En utøver kan også ha behov for en advokat i forbindelse med dopingsak. I utgangspunktet skal en utøver som havner i en dopingsak selv dekke alle kostnader tilknyttet saken.⁶¹ Men utgifter til saksomkostninger og forsvarer kan dekkes av Norges Idrettsforbund og Olympiske komité, fra nå forkortet NIF, i den grad de er nødvendige og rimelige.⁶² Ved frifinnelse kan domsinstansen tilkjenne saksomkostningene.⁶³ Spørsmålet er om det kan kreves fradrag for de utgiftene som ikke blir dekket?

Det er antatt i ligningspraksis at kostnader til straffesaker ikke er fradragsberettiget, selv om saken har tilknytning til virksomhet.⁶⁴ En dopingsak går for idrettens egen domsinstans og er dermed ikke en straffesak etter norsk rett. En slik sak avgjør om idrettsutøveren kan opprettholde idrettsaktiviteten og dermed om hun fortsatt skal kunne erverve skattepliktig

⁵⁹ Total-dommen avsnitt 26

⁶⁰ Ibid. avsnitt 40

⁶¹ NIFs lov § 12-19(1)

⁶² NIFs lov § 12-19(3)

⁶³ NIFs lov § 12-19(1)

⁶⁴ Lignings-ABC ”Kostnader”-”Juridisk bistand/prosessenkostninger” punkt 3.9

inntekt. Tilknytningen er dermed til stede. Det finnes også et brev fra Finansdepartementet fra 1993 som har godtatt fradrag for slike utgifter.⁶⁵

De fleste kostnader til konsulenter og rådgivere vil dermed være fradragsberettigete.

3.3.8 Barnepass

En del utøvere har barn, og et spørsmål som i praksis er mest aktuelt for kvinner er om de kan kreve fradrag for utgifter til barnepass mens de selv trener. Barnepass kan være avgjørende for at en mor kan trene og konkurrere, og er på den måten avgjørende for at hun skal erverve skattepliktig inntekt. Det er derimot ikke bare idrettsutøvere som har behov for barnepass for å kunne utføre arbeidet sitt. Skatteloven har en regel i § 6-48 om foreldrefradrag. Etter denne bestemmelsen gis det et fradrag for kostnader til pass og stell av hjemmeværende barn under 12 år. Maksimumsgrensen er 25 000 kroner for ett barn og 5000 kroner i tillegg per barn ut over dette.⁶⁶ Dette fører til at kostnader ut over dette ikke er fradragsberettiget etter sktl. § 6-1, heller ikke for idrettsutøvere.

Liv Grete Skjelbreid Poiree hadde med seg barnevakt når hun reiste rundt for å delta i verdenscupen i skiskyting. Dette var en utgift hun selv måtte dekke uten rett til fradrag utover foreldrefradraget, selv om det var helt avgjørende for at hun skulle kunne konkurrere. Slike merkostnader er altså ikke er fradragsberettiget.

3.4 Underskudd

I utgangspunktet er inntekter skattepliktige og kostnader fradragsberettigete. *”Når fradragberettigede kostnader overstiger inntekter fra samme inntektskilde, gis det fradrag for underskuddet i inntekt fra andre inntektskilder”*, jfr. sktl. § 6-3 (1).

⁶⁵ Boehlke (1998) viser til upublisert brev av 16.12.1993 hvor Finansdepartementet antar at utgifter til juridisk bistand i forbindelse med dopinganklage er fradragsberettiget

⁶⁶ Lignings-ABC ”Foreldrefradrag”

Dersom en idrettsutøver driver virksomhet, og samtidig har en annen skattepliktig inntekt, kan underskudd i idretten trekkes fra i den andre inntektskilden. Anders Jacobsen, norsk hopper, tok steget inn i hoppeliten i 2006, samtidig som han jobbet som rørlegger. Han kunne krevd fradratt et eventuelt underskudd i idretten i inntekten som rørlegger, forutsatt at han ble ansett å drive virksomhet.

Underskudd kan også fremføres. *"Det gis fradrag for underskudd som omfattes av § 6-3 første ledd, som skatteyteren har hatt i et forutgående år"* jfr. sktl. § 14-6. Det er ingen begrensning på hvor langt frem underskuddet kan fremføres. Dersom Anders Jacobsen ikke hadde annen inntekt å fradra et eventuelt underskudd i, kunne han således fremført underskuddet og fått fradrag i inntekten han oppnådde i 2006-2007 sesongen.

I utv. 2002 s. 901, som også ble drøftet i kapittel 2.4.2. sies det: *"Når det gjelder spørsmålet om underskudd som er pådratt i årene forut for det året virksomheten blir ansett for å være skattemessig næring, er det ikke hjemmel for å ta hensyn til disse verken helt eller delvis. Selv om det kan synes rimelig, er det heller ikke hjemmel for å lempe på beskatningen ved for eksempel å unnlate å beregne trygdeavgift eller beregne personinntekt dersom vilkårene er oppfylt. Den mulighet ligningsmyndighetene imidlertid har, dersom en slik løsning kan fremstå som rimelig, er å vurdere om de underskuddsår som ligger nærmest forut for det året hvor overskuddet oppstår, kan anses som oppstartsår for virksomheten, og at det som følge av dette kan foretas endring av ligning for disse årene. En forutsetning må da være at "oppstartsutgiftene" kan dokumenteres."* Dette viser at underskudd ikke alltid vil være fradragsberettiget, og at det enkelte ganger kan kreves at man faktisk har hatt overskudd først, særlig der inntektsmulighetene er veldig usikre. Som tidligere drøftet er ikke denne uttalelsen helt i samsvar med rettspraksis, noe som gjør det problematisk å fastslå rekkevidden av den.

Tilbakeføring av underskudd er mulig etter sktl. § 14-7, men er lite praktisk for idrettsutøvere.

4 Skattepliktig inntekt

4.1 Hovedregelen

Hovedregelen for skattepliktig inntekt finner vi i sktl. § 5-1. Den sier at ”*som skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet*”. I tillegg til hovedregelen finnes det også noen andre spredte bestemmelser for skatteplikt i skatteloven, for eksempel skatt for tilfeldig inntekt etter sktl. § 5-50.

4.2 Fordel

Skattelovens hovedregel rammer ”*enhver fordel*”. En fordel vil først og fremst være penger, men i skatterettslig forstand er det alt av økonomisk verdi. Det kan for eksempel være noe som mottas gratis eller til underpris, som andre i samfunnet eventuelt må betale for. En fordel kan være i form av naturalinntekter. At naturalinntekter rammes forutsettes i blant annet sktl. § 5-12. Idrettsutøvere mottar ofte naturalytelser som blant annet vederlag for innsats i konkurranser eller fra sponsorer. Dette kan omfatte gratis trenings- og konkurranseklær, idrettsutstyr, premier som består av annet enn penger, samt tjenester som massasje av slitne muskler. Til slutt kan en fordel oppstå innen skatteyters egen økonomi. Dette vil typisk kunne være avkastning av egne gjenstander og verdien av tjenester som skatteyteren yter seg selv.⁶⁷ Fordelsbegrepet avgrenses gjerne mot det som er tilgjengelig for alle i samfunnet.⁶⁸

4.3 Ulike inntekter

4.3.1 Innledning

I det følgende vil det bli redegjort for noen inntektstyper som idrettsutøvere typisk erverver. Vurderingen er om disse anses som skattepliktige, om de er ”*vunnet ved*” idretten som arbeid eller virksomhet.

⁶⁷ Zimmer (2005) side 121 og 122

⁶⁸ Ibid. side 122 og 123

4.3.2 Sponsorinntekter

Mange idrettsutøvere har sponsorinntekter. Dette kan være i form av penger eller naturalytelser. NIF har i sitt lovhefte et komplisert regelverk når det gjelder inngåelse av personlige sponsorkontrakter for utøverne. Dette er en slags ”grunnlov” for idretten og den ”gjelder for alle organisasjonsledd og all aktivitet organisert under NIF”, jfr. lovheftets § 1-1 (4).

I lovheftets kapittel 13 reguleres forholdet mellom idretten og næringslivet. Etter § 13-2 kan kun organisasjonsledd inngå avtaler med næringslivet. Skal en utøver knytte til seg sponsorer må det skje gjennom klubben eller særforbundet. For en grundigere fremstilling viser jeg til kapittel fire i boken ”Idrett og jus” som omhandler idrettens sponsoravtaler.⁶⁹

Sponsorinntektene vil klart være tilknyttet idretten som virksomhet. Hadde ikke utøveren drevet idrett ville hun heller ikke mottatt sponsorpenger. Sponsoren vil i hovedsak betale utøveren for å drive idretten som hun driver fordi sponsoren mener å få noe igjen for det. Dette kan være i form av reklame, publisitet eller annet. For utøveren er det ofte disse inntektene hun lever av, for henne er det gjerne et surrogat for lønn. En utøver kan også motta sponsorinntekter uten å drive virksomhet. Dette kan baseres på en nettobetraktning om at inntektene ikke overstiger utgiftene. Da vil hun ikke kunne kreve fradrag for kostnader, men må heller ikke betale skatt av inntektene. Som tidligere drøftet er det ikke et vilkår for virksomhet at aktiviteten gir overskudd, men at den er egnet til det. I det utøveren mottar sponsormidler kan det være en indikator på at det er mulighet for overskudd på lengre sikt. Derfor vil en utøver som mottar sponsorinntekter fort anses å være i virksomhet.

Sponsorinntekter vil helt klart være skattepliktig inntekt når de erverves i virksomheten.

⁶⁹ Jeg viser også til Woxholt (1993), Kjenner (Red.) (2004) kapitel 5 og Skovsgaard Haugaard (2004)

4.3.3 Klær og utstyr

Klær og utstyr idrettsutøvere får til benyttelse i idretten vil være en typisk naturalytelse. Alle naturalytelser som ikke er unntatt i loven vil være skattepliktige i arbeidsforhold. Dette fremgår av sktl. § 5-10 (1) bokstav a, jfr. sktl. § 5-12. En lagidrettsutøver vil som utgangspunkt nesten alltid ha en kontrakt med klubben hun spiller for. Når denne kontrakten inneholder en bestemmelse om vederlag for å utføre idretten i klubben, blir hun ansett som arbeidstaker. Alle ytelser utøveren mottar vil da være skattepliktige.

Innen fotball er det for eksempel ikke uvanlig at klubben har en utstysavtale med en produsent. Alle plikter da for eksempel å bruke sko fra denne leverandøren, uansett om utøveren ønsker å bruke disse skoene eller ikke. Skoene vil bli ansett som en fordel ervervet ved arbeid selv om utøveren ikke har valgfrihet.

Unntatt fra beskatning er ”fordel ved uniform eller annet spesielt arbeidstøy (verne- og vareklær) stillet til disposisjon av arbeidsgiver”.⁷⁰ Blant annet vil klær som ikke er egnet til privat bruk regnes som spesielt arbeidstøy, slik som for eksempel fotballdrakter.⁷¹ Videre er det antatt at utstyr og materiell som utøverne mottar som er gitt i idrettsorganisasjonens interesse ikke er skattepliktig. Det vil typisk kunne være treningsdresser. I praksis kan det være vanskelig å finne ut hvilke klær som skal anses egnet til privat bruk og som dermed klart er skattepliktig. Et eksempel kan være når fotballandslaget kles opp i dresser i forbindelse med kamper. En dress er et plag som de klart kan bruke i andre sammenhenger, men som likevel neppe vil bli skattlagt i praksis, selv om loven helt klart åpner for det.⁷²

For virksomhetsutøvere har vi ingen egen hjemmel for naturalytelser. Men det er forutsatt at naturalytelser ligger i begrepet ”enhver fordel” i sktl. § 5-1. Så lenge naturalytelsen er vunnet ved virksomheten vil individuelle utøvere også bli skattepliktige for klær og utstyr de måtte motta. Også for virksomhetsutøvere er det unntak i praksis for skatteplikt for klær

⁷⁰ FSFIN § 5-15-6 nr. 3

⁷¹ Johansen (1999) side 173

⁷² Samtale med advokat Arne Steen

og utstyr som de mottar som bare brukes under utøvelsen av idretten.⁷³ Det kan trekkes en parallell til spesielt arbeidstøy som ikke er egnet til privat bruk.

Det er vanlig at for eksempel skiløpere og alpinister ikke får skiene de bruker, men kun låner de. Ved sesongslutt, eller etter nærmere avtale, leveres skiene tilbake til produsenten. Selv om utøveren ikke får beholde skiene får hun en vederlagsfri bruk. Sktl. § 5-20 (3) sier at *”som skattepliktig inntekt anses vederlagsfri bruk av andres eiendeler”*. Etter loven er derfor vederlagsfri bruk av slikt utstyr skattepliktig. Men praksis tilsier at heller ikke dette har blitt skattelagt, da dette er utstyr idrettsutøveren er avhengig av for å utøve idretten. Det er også en fradragsberettiget kostnad og ved å foreta en nettovurdering vil det ikke bli skattepliktig. I en del tilfeller kan forholdet mellom utøver og utstyrsleverandør anses som arbeidsforhold, og da vil skiutstyret bli stilt til disposisjon i arbeidsgivers interesse slik at utøveren skal kunne utføre jobben sin.

4.3.4 Fri bil

Mange idrettutøvere har fri bil. Det kan være at det er flere sponsorer som har gått sammen for å finansiere en bil mot at alle får sin reklame på bilen. Det kan være at utøveren får dekket alle kostnader med å ha bil, eller det kan være inngått en leasing avtale som blir dekket av andre enn utøveren. Bilen kan være finansiert av klubb eller andre aktører.

En bil stilt til disposisjon av klubben til sine utøvere som arbeidstakere vil regnes som en skattepliktig fordel. Dette følger av at fri bil er en naturalytelse etter sktl. § 5-12 som skattlegges som fordel vunnet ved arbeid, jfr. sktl. § 5-10. Det er standardiserte regler for beskatning av fri bil. Det som beskattes er disposisjonen, ikke bruken.⁷⁴ Fri bil kan sees på som en del av lønnen for arbeidet som gjøres.

⁷³ Kjenner (Red.) (2004) side 310

⁷⁴ Bl.a Johansen (1999) side 144

Dersom det er andre enn klubben som stiller bil til disposisjon for utøveren må det gjøres en vurdering om utøveren kan anses å ha ervervet en ”fordel vunnet ved arbeid”. Uansett er det ikke tvilsomt at også en slik rett er skattepliktig. Spørsmålet blir bare om den skal beskattes som arbeidsinntekt eller virksomhetsinntekt.⁷⁵

For idrettsutøvere som er virksomhetsutøvere vil fri bil stilt til disposisjon fra en annen være skattepliktig etter sktl. § 5-20 (3) som sier at ”som skattepliktig inntekt anses vederlagsfri bruk av andres eiendeler”.

I praksis synes mange idrettsutøvere at dette er veldig kompliserte regler.⁷⁶ Slik som for eksempel Andreas Thorkildsen, som tidligere hadde fri bil gjennom Kia. Nå har han kjøpt sin egen og kan for eksempel kreve fradrag for kostnader han har på bilen som er nært nok knyttet til idretten som virksomhet.

Idrettsutøvere som eier bil selv, kan også oppnå bilgodtgjørelse. Bilgodtgjørelse vil det bli redegjort for i kapittel 4.3.5.3.

4.3.5 Utgiftsgodtgjørelse

4.3.5.1 Generelt

”Med utgiftsgodtgjørelse menes ytelser som en arbeidstaker mottar til dekning av kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid.”, jfr. sktl. § 5-11 (1). Utgiftsgodtgjørelse er først skattepliktig når den overstiger de reelle kostnadene. Dette bygger på en betraktning om at inntekten i sin helhet er skattepliktig, men at kostnadene er fradragsberettigete og for enkelhetens skyld ser man da bort fra inntekten som bruttoinntekt.⁷⁷ Godtgjørelsen er også skattepliktig når den dekker private kostnader, selv om de er fradragsberettiget, jfr. sktl. § 5-11 (2). Fradragsberettiget privat kostnad kan være rentekostnader, jfr. sktl. § 6-40 om gjeldsrenter.

⁷⁵ Johansen (1999) side 145

⁷⁶ Samtaler med advokat Arne Steen basert på hans erfaring

⁷⁷ Zimmer (2005) side 132

Utgiftsgodtgjørelse skal inntektsføres brutto for virksomhetsutøvere, så lenge godtgjørelsen gjelder næringsvirksomheten. Dersom den ikke gjør det skal den behandles på samme måte som for arbeidstakere.⁷⁸ Som regel vil alle utgiftsgodtgjørelser gjelde virksomheten til en utøver. Utgifter blir i stor grad dekket slik at hun kan utføre idretten og dermed erverve skattepliktige inntekter.

4.3.5.2 Reiser

Idrettsutøvere vil reise en god del i forbindelse med gjennomføring av idretten og særlig i forbindelse med konkurranser. Ofte blir slike utgifter dekket av klubb eller forbund, selv om det ikke alltid er slik.

Når Trondheims/Ørn dekker flyreise til Oslo slik at laget kan møte Asker i en seriekamp er dette en kostnad som gjør at spillerne kan utføre jobben sin. Slik dekning er dermed ikke skattepliktig, så frem til at den ikke gir overskudd, jfr. sktl. § 5-11.

For idrettsutøvere som driver virksomhet vil utgiftsgodtgjørelse til reise vurderes etter hovedregelen for inntekt. Dette kan være en ”fordel vunnet ved virksomhet”, jfr. sktl. § 5-1. Grunnen til at for eksempel Badminton forbundet betaler for reise til Ungarn, Island og Italia for sine tre seniorspillere er fordi de skal spille badminton der. De skal utføre virksomheten sin på lik linje som fotballspillere skal utføre jobben sin. Forskjellen er at det ikke er en egen bestemmelse som unntar virksomhetsutøvere for skatteplikt ved slik utgiftsgodtgjørelse. Til gjengjeld er kostnaden fradragsberettiget slik at det etter en nettobetraktning ikke vil oppstå skatteplikt.

4.3.5.3 Bilgodtgjørelse

Utgangspunktet er at arbeidstakere som får dekket transport mellom bolig og arbeidssted, og som ikke er pendlere, er skattepliktig for disse inntektene, da slik transport ikke anses

⁷⁸ Lignings-ABC ”Utgiftsgodtgjørelse”-”Inntektslikning av mottakeren”- ”Næringsdrivende”

som kostnad i forbindelse med arbeid.⁷⁹ Dersom arbeidsgiver dekker utgifter i forbindelse med utførelse av arbeid er disse inntektene skattefrie så langt de ikke gir overskudd eller dekker private kostnader, jfr. sktl. § 5-11.

Kostnader til bruk av privat bil til yrkeskjøring er fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 og derfor vil dekning av slike kostnader følge nettometoden.⁸⁰ For godtgjørelse innebærer nettometoden at brutto godtgjørelse sammenholdes med de fradragsberettigete kostnadene som godtgjørelsen er ment å dekke.⁸¹ Slik blir skatteyteren skattepliktig bare for det overskytende etter at fradrag for kostnadene er gjennomført.

Arbeidsgivers dekning av arbeidsreise er ikke skattepliktig for veldedige eller allmenntilnyttige organisasjoner, så fremt den øvrige inntekten fra organisasjonen ikke overstiger 30 000 kroner i året.⁸² Idrettslag blir betraktet som en slik organisasjon.⁸³ Det vil si at Trondheims/Ørn kan dekke spillernes reisekostnader til og fra trening uten at spillerne må skatte av dette. Dette gjelder som sagt bare arbeidsreise som er reise mellom bolig og fast arbeidssted.⁸⁴ For spillerne i Trondheims/Ørn vil fast arbeidssted være fotballanlegget på Lade. De gangene de trener på andre steder, som for eksempel i Abra-hallen, vil ikke det være fast arbeidssted og dermed falle utenfor begrepet arbeidsreise. Da dette er en yrkesreise⁸⁵ vil ikke det omfattes av ordlyden i forskriften og dermed ikke være skattefritt. Spørsmålet er om ligningsmyndighetene vil være så strenge i praksis. Spillerne må være på de ulike treningsfeltene for å kunne utøve jobben sin og de gjør akkurat den samme jobben, uansett hvor de er. Dette er kanskje nok til at de kan få skattefri bilgodtgjørelse til de ulike treningsfeltene.

⁷⁹ FSFIN § 5-11-1

⁸⁰ *Skattelovkommetaren 2003/04* side 299

⁸¹ Lignings-ABC "Utgiftsgodtgjørelse"- "Nettometoden"

⁸² FSFIN § 5-15-6 (9)

⁸³ Sktl § 2-32 og Gjems-Onstad (1989)

⁸⁴ FSFIN § 6-44-12 bokstav a

⁸⁵ FSFIN § 6-44-13

4.3.5.4 Kost og losji

Når idrettsutøvere som er skattepliktige får dekket kost og losji er dette en naturalytelse som vil være skattepliktig på lik linje med klær og utstyr så lenge de har tilknytning til idrettsutøvelsen

Dersom idrettsutøvere som er arbeidstakere får dekket hele eller deler av utgiftene til kost og losji fra arbeidsgiver karakteriseres dette som utgiftgodtgjørelse. Forutsetningen er at kostnadene påløper i forbindelse med utførelse av arbeidet, jfr. sktl. § 5-11. Når Trondheims-Ørn betaler overnatting og kost for spillerne i forbindelse med seriekamp mot Asker vil denne dekningen ikke være skattepliktig for spillerne. Dersom de mottar mer enn det som faktisk går med til dekning av kostnader vil det overskytende være skattepliktig etter sktl. § 5-11 (2) bokstav a.

Arbeidstakere som får dekket kost og losji som ikke påløper i forbindelse med utførelse av arbeid blir skattepliktige for denne godtgjørelsen etter regelen om naturalytelser, jfr. sktl. § 5-1 jfr. § 5-12.

Når en idrettsutøver som driver virksomhet får dekket kost og losji, skjer det gjerne når hun representerer landslag eller klubb. I et slikt tilfelle vil hun kunne anses som oppdragstaker som utfører et oppdrag på vegne av landslaget eller klubben. Hovedregelen er derimot også her at inntekten er skattepliktig så lenge godtgjørelsen gjelder virksomheten.⁸⁶

4.3.6 Dekning av tapt arbeidsinntekt

Dekning av tapt arbeidsinntekt vil fungere som et surrogat for lønn og vil falle inn under sktl. § 5-10, jfr. § 5-1. Dette medfører skatteplikt.

En variant av utgiftsgodtgjørelse er at diverse utgifter dekkes mot kvittering til klubben, som refunderer utgiftene. Dette gjøres gjerne i stedet for lønn og skal sees på som skattepliktige naturalinntekter.

⁸⁶ Lignings-ABC "Utgiftsgodtgjørelse"- "Næringsdrivende"

4.4 Tilfeldig inntekt

4.4.1 Innledning

Skatteloven § 5-50 rammer tilfeldig inntekt. ”Som skattepliktig inntekt anses tilfeldige gevinster, herunder gevinst ved konkurranse, spill, lotteri og lignende når verdien overstiger 10 000 kroner”, jfr. sktl. § 5-50 (1). I andre ledd blir en del gevinster unntatt, slike som blant annet tippegevinster. I tillegg er det oppstilt noen andre unntak som ellers naturlig ville falt inn under bestemmelsen.

Dette er en bestemmelse det etter praksis er vanskelig å fastsette rekkevidden av. I den tidligere omtalte *Vister*-dommen i kapittel 2.4.2, begrunnet mindretallet skatteplikten i den eldre bestemmelsen om skatteplikt for tilfeldig inntekt. Mindretallet ga bestemmelsen en vid anvendelse. Mindretallet uttalte ”*vel er det så at det er mange faktorer som er medvirkende for et gunstig resultat i travsporten, men at tilfellet også vanligvis spiller inn i kampen om premier synes meg klart*”.⁸⁷ Videre peker dommeren på at han mener det ikke foreligger et vilkår om at ”*en tilfeldig hendelse umiddelbart slår ut en fordel*”.⁸⁸ Skatteplikt ble som sagt ikke idømt på dette grunnlaget, men med bakgrunn i at inntekten ble ansett som virksomhetsinntekt. Drøftelsen viser bare at det er usikkert hva som ligger i bestemmelsen. Usikkerheten har en historisk bakgrunn. Bestemmelsen ble opprinnelig foreslått som en konsekvens av et meget vidt inntektsbegrep. I den påfølgende prosessen ble inntektsbegrepet innskrenket uten at denne bestemmelsen ble sett særlig nærmere på.⁸⁹

Idrettsutøvere vil kunne komme i en situasjon hvor det for eksempel trekkes ut en bil blant de startende i en konkurranse, eller blant de ti beste. Dette vil kunne havne inn under bestemmelsen og bli ansett som skattepliktig inntekt, selv om utøveren ikke anses å drive virksomhet. Dersom utøveren driver virksomhet kan inntekten også bli skattepliktig etter hovedregelen i sktl. § 5-1, ”*fordel vunnet ved arbeid eller virksomhet*”. Forskjellen er at

⁸⁷ *Vister*-dommen side 1161

⁸⁸ *Ibid.*

⁸⁹ Zimmer (2005) side 160

dersom utøveren beskattes etter sktl. § 5-50 har hun ikke krav på fradrag for kostnader hun har hatt i forbindelse med konkurransen da hun ikke driver virksomhet.

4.4.2 Gaver

”Som inntekt regnes ikke formuesforøkelse ved arv eller gave”, jfr. sktl. § 5-50 (3).

Grensen mellom gave og fordel vunnet ved arbeid eller virksomhet er ikke alltid like enkel å trekke. Dette kom blant annet frem i Rt. 1958 s. 583, *Hagerup*. Inger Hagerup mottok et stipend på 5000 kroner fra forlaget Aschehoug i forbindelse med Aschehougs 75 års jubileum. Dette tilsvarte ca 52 000 kroner i 2006.⁹⁰ Høyesterett kom til at et *”beløp som har karakteren av en fordel, vunnet ved arbeid eller virksomhet, kan beskattes som inntekt, selv om den til like har de egenskaper som etter vanlig sprogbruk kjennetegner en gave”*.⁹¹ Videre sies det: *”Etter min mening spiller det ingen særlig rolle om man vil se det slik at lovens regel om skattefrihet for gaver i kollisjonstilfelle må stå tilbake for regelen om skatteplikt av fordel, vunnet ved arbeid eller virksomhet, eller om man – som jeg kanskje finner mer naturlig – vil si at loven opererer med et annet og noe snevrere gavebegrep enn det vanlige.”*⁹²

For å finne hva som er avgjørende for å oppfylle kravet til sammenheng må man først se på loven. Etter sktl. § 5-10 kommer det frem at det ikke er et vilkår at arbeidstakeren har krav på ytelsen for at den skal anses som *”vunnet ved arbeid”*. Der står det at blant annet gratiale, ventepenger, drikkepenge, premier og stipend er fordeler vunnet ved arbeid, som da er skattepliktige etter sktl. § 5-1. Dette kommer også til uttrykk i den nevnte *Hagerup*-dommen og i to dommer som omhandler mottakelse av kunstnerpriser, henholdsvis Rt. 1974 s. 976, *Vesaas*, og Rt. 1979 s. 482, *Havrevold*, se nedenfor.⁹³

⁹⁰ Konsumprisindekskalkulator, statistisk sentralbyrå

⁹¹ *Hagerup*-dommen side 585

⁹² Ibid.

⁹³ Ibid. side. 584 og 585

Videre når det gjelder arbeidsinntekter er det heller ikke et krav at ytelsen stammer fra arbeidsgiver. Dette kommer blant annet til uttrykk gjennom at drikkepenger er skattepliktig fordel vunnet ved arbeid, selv om dette typisk er penger mottatt fra en tredjeperson, jfr. sktl. § 5-10.

Det avgjørende for om det foreligger en fordel vunnet ved arbeid eller virksomhet vil etter *Hagerup*-dommen være ”om det i det konkrete tilfellet består en så nær sammenheng mellom det arbeid som er ytet, og den fordel som er oppnådd, at det er naturlig å se den som ”vunnet” ved arbeidet eller virksomheten”.⁹⁴ I denne dommen kom Høyesterett til at det forelå en nær nok tilknytning da Aschehoug var Hagerups forlag. Dommeren legger vekt på at av de 19 gangene Aschehoug hadde delt ut stipend var 18 til forfattere tilknyttet forlaget. Dette ble vektlagt selv om forlagstilknytning ikke var et vilkår for å få stipendet, og det var heller ikke et krav at hun var nødt til å fortsette å benytte nevnte forlag. Det at Aschehoug hadde krevd fradrag for stipendet ble også trukket frem som av betydning som et moment for skatteplikt. Et tilsvarende eksempel for idrettsutøvere kan være når en kommune eller idrettskrets gir et pengebeløp til en utvalgt idrettsutøver som et ”talentstipend”. Dette vil ha likhetstrekk med en gave, men vil også naturlig kunne sees som en fordel ”vunnet ved” virksomhet eller arbeid, jfr. *Hagerup*-dommen.

Rt. 1974 s. 976, *Vesaas*, gjaldt beskatning av Norsk Kulturråds litteraturpris. I dommen uttales at: ”Det spørsmål som det kan være tvil om, er ”om det i det konkrete tilfellet består en så nær sammenheng mellom det arbeid eller den virksomhet som er ytet og den fordel som er oppnådd, at det er naturlig å se den som ”vunnet ved arbeidet eller virksomheten”.⁹⁵ Prisen ble utgitt på bakgrunn av alle utgitte skjønnlitterære bøker utgitt det aktuelle året, uten at man måtte søke på prisen. ”Pristildelingen representerte på en gang en premiering av de utvalgte bøker og en direkte økonomisk ytelse til forfatterne, samtidig som de skulle vekke interesse for bøkene og for norsk litteratur i det hele, og stimulere lesning og salg og dermed fremme forfatternes alminnelige inntektsmuligheter.

⁹⁴ *Hagerup*-dommen side 585

⁹⁵ *Vesaas*-dommen side 977

Når en slik premieringsordning for bøker er bragt i stand, står det for meg slik at pristildeling fremtrer som en økonomisk fordel vunnet på en også for forfatterne selv påregnelig eller adekvat måte ved deres litterære arbeid. Forholdet kommer nær i klasse med priskonkurranser av forskjellig art, hvor det er på det rene at prisvinnerne må betale inntektsskatt.”⁹⁶ Dommen legger altså vekt på om prisen er påregnelig og adekvat for forfatterne. Dette vil være relevants moment ved vurderingen om det foreligger skattefri gave eller skattepliktig fordel vunnet ved arbeid eller virksomhet. For idrettsutøvere vil dette typisk kunne være bonuser fra en sponsor for en flott prestasjon under et mesterskap. Selv om dette ikke er en avtalefestet bonus vil utøveren kunne se det som påregnelig at hun kan motta en slik påskjønnelse.

I dommen blir også de aktuelle unntakene fra skatteplikt drøftet. Når det gjelder unntak for heders- eller æresbevisninger sier dommeren: ”Selve det moment at en pris betegner en heders- eller æresbevisning, antar jeg ikke er nok til at den faller utenfor inntektsbegrepet i skattlovene. Noe slikt har ikke hjemmel i lovttekst og heller ikke støtte i noen fast likningspraksis.”⁹⁷

Også i Rt. 1979 s. 481, *Havrevold*, ble det lagt vekt på at det ikke forelå en hedersbevisning for forfatterens samlede verk. Havrevold hadde vunnet en internasjonal hørespillpris som han ble beskattet for. Også her ble de lagt vekt på om prisen var påregnelig. ”Selv om de prisbedømte verk ligger på et meget høyt nivå og konkurransen er sterk, kan jeg ikke se at det kan karakteriseres som upåregnelig at en norsk hørespillforfatter vinner prisen.”⁹⁸

I praksis er ikke Nobels Fredspris eller Nordisk Råds litteraturpris blitt beskattet. Det antas at dette er tilfeller hvor hedersmomentet er det sentrale med prisen.⁹⁹ Videre vektlegges det

⁹⁶ *Vesaas*-dommen side 978

⁹⁷ *Ibid.* side 979

⁹⁸ *Havrevold*-dommen side 484

⁹⁹ *Vesaas*-dommen side 979

om prisen tildeles for en enkelt anledning, for et enkelt verk eller for forfatterskapet som sådan.¹⁰⁰

Idrettsutøvere kan motta hederspriser ved ulike tilstelninger. Dette gjøres for eksempel årlig på Idrettsgallaen, der det deles ut ulike priser for året som har gått, og enkelte utøvere hedres for lang og suksessrik karriere. Spørsmålet som da reiser seg er om dette er hedersbevisning nok til å bli fritatt for skatteplikt. En hederspris for hele karrieren kan sammenlignes med heder for et helt forfatterskap, noe som anses å falle utenfor skatteplikt.¹⁰¹ Priser for enkeltprestasjoner eller et isolert år har en nærmere tilknytning til virksomheten som sådan, og vil i de fleste tilfeller være skattepliktig.

Etter Høyesterettspraksis kan det trekkes ut noen momenter som vil være av betydning ved bedømmelsen av om de foreligger skattefri gave eller skattepliktig inntekt. Det første er at *”arbeidet/virksomheten må ha gitt foranledningen til ervervet av fordelene, og at det for skatteyteren i en viss utstrekning må ha vært påregnelig at hans aktivitet kunne lede til erverv av en slik fordel”*.¹⁰² I tvilstilfeller vil det kunne legges vekt på om det er naturlig å gi gaver mellom partene og i hvilken anledning det har skjedd. Det kan også ses på om fordelene utgjør et rimelig vederlag, eller om det er for høyt slik at det bærer mer preg av en gave. Er ytelsen en klar hedersbevisning taler det også for gave.¹⁰³

Tidsrommet som har gått fra innsatsen ble lagt ned til ytelsen blir gitt er også relevant.¹⁰⁴ Dersom en utøver mottar en fordel lenge etter hun var aktiv er dette et argument for at det er skattefri gave. Det kan for eksempel tenkes at det blir bestemt at Johan Olav Koss skal få en utmerkelse i dag for hans prestasjoner som utøver under OL på Lillehammer i 1994. En slik utmerkelse vil lettere kunne betraktes som gave i motsetning til om kvinnelandslaget i fotball fikk en utmerkelse for fjerde plass i VM i Kina i 2007.

¹⁰⁰ Zimmer (2005) side 144

¹⁰¹ Ibid.

¹⁰² Ibid. side 143

¹⁰³ Momenter fra Zimmer (2005) side 143 og 144

¹⁰⁴ Ibid.

For idrettsutøvere er grensen til skattefrie gaver en aktuell problemstilling. De mottar gjerne ”gaver” i forbindelse med konkurranser, det være seg utmerkelse for banens beste spiller, gullklokke for 25 landskamper i fotball og lignende. Vinneren av herresingel i NM i badminton 2007 mottok gullmedalje, kongepokal og et maleri. Kongepokalen blir utdelt etter nærmere kriterier fastsatt av Norges Idrettsforbund gjennom idrettstyret. Det er kongen som hvert år setter av penger til kongepokalen, og den er derfor i realiteten en pris gitt av kongen som representant for staten. Kongepokal går derfor inn under ærespris utdelt av staten etter sktl. § 5-15 (1) bokstav j nr 2 og er dermed skattefri.

Medaljen har en klar tilknytning til idretten som virksomhet, den er gitt på bakgrunn av en konkurranse. Penger og gjenstander med egen nytteverdi har større likheter med andre inntekter enn en medalje har. Slike medaljer har større verdi for utøveren enn for andre. Medaljen er også en hedersbevisning, selv om den er påregnelig og adekvat. Medaljen kan anses som skattepliktig, men det skal nok en del til før det skjer.

Maleriet er ”fordel vunnet ved ” virksomheten badminton. Hadde han ikke spilt NM ville han heller ikke fått premien. Nå er det ikke vanlig at vinnerne på NM får slik ekstra premie, men Zimmer uttaler i ”Lærebok i skatterett” at det ikke er noe vilkår at inntekten er typisk.¹⁰⁵ Maleriet vil derfor være skattepliktig inntekt.

4.4.3 Stipender

Stipend er som utgangspunkt skattepliktig inntekt når det er naturlig å se på det som ”fordel vunnet ved arbeid eller virksomhet”, jfr. sktl. § 5-1. Når det har tilknytning til arbeid kommer dette direkte til uttrykk i sktl. § 5-10 bokstav a.

Det er flere idrettsutøvere som mottar stipender. Olympiatoppen har flere typer stipend for utøvere som kan hevde seg i OL, samt utviklingsstipend og lagstipend. Stipendene baserer seg på resultat først, så stipend. Unntak er utviklingsstipendet som gis dersom utøveren

¹⁰⁵ Zimmer (2005) side 141

viser potensial til å kunne hevde seg i OL eller blant de tre beste i verdenscupen i olympiske disipliner.¹⁰⁶ Det sier seg selv at disse stipendene er tilknyttet idretten. Man må først ha hevdet seg innen idretten for så å kunne motta økonomiske midler.

Kostnadene som pengene utbetalt fra stipendet dekker er gjerne fradragsberettigete kostnader. Lignings-ABC åpner da for å benytte nettometoden slik at det bare blir overskuddet som blir skattepliktig, samt de kostnadene som ikke er fradragsberettiget.¹⁰⁷

4.5 Ikke økonomisk aktivitet

Lignings-ABC 2006 sier at idrettsutøvere som ikke driver virksomhet, eller som ikke mottar lønn, i enkelte tilfeller likevel kan bli skattepliktige for fordeler de mottar i forbindelse med idretten.¹⁰⁸ Det er ikke en selvfølge å forstå hvor ligningsmyndighetene hjemler dette. De har hjemmel i sktl. § 5-50 for å skattelegge tilfeldig inntekt, men utover det kan jeg ikke se noen hjemmel for beskatning av fordeler vunnet ved hobby, som vil være tilfelle her.

Lignings-ABC påpeker at ligningsmyndighetene bør være tilbakeholdne med skattlegging av for eksempel gjenstandspremier med ubetydelig verdi.¹⁰⁹ Dette vil typisk kunne være små pokaler.

Dekning av tapt arbeidsfortjeneste vil alltid bli ansett som skattepliktig fordel, jfr. sktl. § 5-10. Dette uansett om idrettsutøveren ikke anses å drive virksomhet eller arbeid. Dekning av tapt arbeidsfortjeneste er en erstatning for lønn. Den kan sammenlignes med ytelser som trer inn i stedet for arbeidsinntekt i sktl. § 5-10 bokstav c. Dekning av tapt arbeidsfortjeneste står ikke direkte uttrykt i loven, men dagpenger, sykepenger og

¹⁰⁶ NIF internettside om stipendordninger

¹⁰⁷ Lignings-ABC "Stipend"- "Idrettstipend"

¹⁰⁸ Lignings-ABC "Idrett" punkt 3

¹⁰⁹ Ibid.

fødselspenger, som står oppført, er også en dekning av tapte arbeidsinntekter. Lignende ytelser må dermed tas med.

Sktl. § 5-20 (3) sier ”*som skattepliktig inntekt anses vederlagsfri bruk av andres eiendeler*”. Når en idrettsutøver får fri bruk av bil og bolig vil det være skattepliktig bruk av eiendelene, uansett om hun driver virksomhet eller ei.

5 Inntekter og kostnader i og fra utlandet

Skatt på inntekter i utlandet, og for utenlandske idrettsutøvere her i landet, følger egne regler. Dette er et sentralt tema for idrettsutøvere som konkurrerer i utlandet. Her vil det kort bli pekt på noen aktuelle problemstillinger for norske utøvere som oppnår fordeler i utlandet.

En idrettsutøver på høyt nivå vil med jevne mellomrom konkurrere i utlandet og kan da oppnå premier der. Idrettsutøvere kan også ha utenlandske sponsorer. Noen har sine utstyrssponsorer i utlandet, slik som for eksempel langrennsutøvere som går med Fisher ski og landslaget i badminton som får utstyr fra Yonex Danmark.

I den forbindelse vil det bli nødvendig å se på skatteavtalene som er inngått med de aktuelle land for å vite hvordan skattleggingen skal skje. Dette er hjemlet i sktl. § 2-37 (1) og skal forhindre internasjonal dobbeltbeskatning. Etter OECDs mønsteravtale reguleres dette i artikkel 17.

Dersom en utøver erverver en fordel i utlandet kan den bli skattepliktig både i Norge og i kildestaten etter nasjonal rett. Da må utøveren gå til skatteavtalen som regulerer forholdet mellom de kontraherende stater for å se hvor fordelene skal være skattepliktig.

Det vil kunne bli forskjell ettersom skatteavtalen benytter seg av kreditmetoden eller unntaksmetoden. Etter kreditmetoden beskattes en inntekt opptjent i utlandet hos både hjemstat og kildestat. Dobbeltbeskatningen som da oppstår avverges ved at hjemstaten gir fradrag for den skatten som er betalt i kildestaten. Reglene for dette finnes i sktl. § 16-20

følgende. FSFIN § 16-28 A går mer detaljerte inn i regler for ”*fradrag i norsk skatt betalt i utlandet og dokumentasjonsplikt*”.¹¹⁰

Kreditmetoden har to hovedvarianter. Full kredit vil si at det gis ”*fradrag i skatt i hjemstaten for all den skatt som er utlignet på inntekt i kildelandet, uansett om denne skatten er høyere enn skatten på samme inntekt i hjemstaten*”.¹¹¹ Ordinær kredit begrenser retten til ”*fradrag i skatt i hjemstaten til et beløp som svarer til den skatt som er utlignet på utenlandsinntekten i hjemstaten. Begrensingen får betydning hvis skattenivået er høyere i kildestaten enn i hjemstaten, og det er begrunnet med at det er mindre rimelig at hjemstaten, ved å gi kredit for et større beløp, i realiteten skal gi avkall på skatt av annen inntekt enn den som kan beskattes i kildestaten*”.¹¹²

Ved unntaksmetoden unnlater hjemstaten å beskatte visse typer inntekt vunnet i utlandet. Kildestaten er da gitt rett til å skattlegge inntekten.¹¹³ Det er også her to varianter. Den første er ”*fullt unntak*” hvor hjemstaten skal se helt bort fra utenlandsinntekten. Den andre varianten er ”*unntak med progresjonsforbehold*”. Hjemstaten skattlegger heller ikke her utenlandsinntekten, men ”*hjemstaten har rett til å beskatte den øvrige inntekten med de skattesatser som ville ha kommet til anvendelse hvis også utenlandsinntekten hadde vært skattepliktig i hjemstaten*”.¹¹⁴ Regler for gjennomføring av unntaksmetoden finnes i FSFIN § 16-28 B.

Når det gjelder kostnader som er pådratt for å konkurrere i utlandet er fortsatt det avgjørende kriteriet for fradrag om kostnaden har tilknytning til den skattepliktige inntekten. Sktl. § 6-3 (5) sier ”*når det i skatteavtale med fremmed stat er bestemt at inntekt skal være unntatt fra skattlegging i Norge, kommer tilhørende kostnad eller tilsvarende tap ikke for noen del til fradrag ved ligning av inntekt her i landet*.” Dette gjelder altså der hvor skatteavtalen hjemler unntaksmetoden. Bestemmelsen presiserer sktl. § 6-1 som sier at

¹¹⁰ FSFIN § 16-28 A, overskrift

¹¹¹ Zimmer (2003) side 34

¹¹² Ibid.

¹¹³ Ibid. side 33

¹¹⁴ Ibid.

kostnaden må ha tilknytning til skattepliktig inntekt som er antatt å være skattepliktig inntekt i Norge.¹¹⁵

I utv. 2004 s. 531 gjaldt spørsmålet om ”*fradragsretten for indirekte kostnader når skattyteren er bosatt i Norge og har inntekter fra idrettsutøvelse, hvor deler av inntekten er unntatt fra norsk beskatning etter skatteavtale. Spørsmålet er om skattyteren i dette tilfellet har krav på uavkortet fradrag i Norge for indirekte kostnader som er påløpt i tilknytning til inntektservervet eller om fradrag bare skal gis for en forholdsmessig del av kostnadene*”. Departementet konkluderte med at det ”*er grunnlag for å avskjære fradrag for en andel indirekte kostnader, når disse er pådratt en idrettsutøvers samlede virksomhet, og hvor deler av skattyters inntekt er unntatt fra norsk beskatning etter artistbestemmelse i skatteavtale*”. Denne uttalelsen gjelder et tilfelle hvor skatteavtalen hjemler unntaksmetoden. Dersom avtalen hadde hjemlet kreditmetoden ville situasjonen stilt seg annerledes.

En idrettsutøver kan godt ha en sammenblanding av inntekter i forbindelse med konkurranse i utlandet. På grunn av slike konkurranser kan hun erverve sponsorinntekter og andre inntekter som er skattepliktig i Norge. Spørsmålet om kostnaden må knyttes opp mot en konkret inntektspost var sentralt i den tidligere omtalte *Total*-dommen, hvor det uttales: ”*Partene er enige om at det ikke kan oppstilles som et vilkår for fradragsrett at kostnadene kan knyttes direkte til en bestemt skattepliktig inntektspost. Det er tilstrekkelig at kostnaden relaterer seg til skattepliktig, inntektsskapende aktivitet.*”¹¹⁶

Zimmer uttaler i ”*Lærebok for skatterett*”: ”*Lovens uttrykk ”inntekt” kan tenkes forstått slik at kostnaden må knytte seg til en bestemt inntektspost. Men særlig i større forhold vil det være en nokså urealistisk problemstilling, og det er klart nok tilstrekkelig at kostnaden knytter seg til skattyterens inntektsskapende aktivitet mer generelt.*”¹¹⁷

¹¹⁵ Blant annet Zimmer (2005) side 186

¹¹⁶ *Total*-dommen avsnitt 25

¹¹⁷ Zimmer (2005) side 186

Utøvere som har kostnader som påløper med tilknytning til inntekt som ikke er skattepliktig i Norge kan kreve fradrag for disse så lenge utøveren har en skattepliktig virksomhet generelt sett. Det er heller ikke et vilkår for fradrag at kostnadene er pådratt i Norge.

Skattlegging av bonuser for sammenlagresultater i både enkeltdisipliner og for total plassering oppnådd i utlandet blir normalt skattlagt i Norge, med den begrunnelse at slike inntekter ikke blir skattlagt i de ulike statene og vil falle inn under begrepet annen inntekt i skatteavtalene.¹¹⁸ En fast godtgjørelse fra en utstysleverandør vil også normalt være skattepliktig i Norge. Dette følger av globalinntektsprinsippet.¹¹⁹

¹¹⁸ *Skatterett* ”Overligningsnemdas klagebehandling”-”Beskatning av sponsorinntekter”

¹¹⁹ Utv 2004 s. 531

6 Idrettsutøvelse som næringsdrivende kontra idrettsutøvelse som arbeidstaker

6.1 Forskjeller

Idrettsutøvere innen lagidrett driver idretten i stor grad som arbeidstakere, mens de som driver individuell idrett i stor grad er næringsdrivende. Med arbeid kan det forstås personlig innsats, eller tjeneste, med økonomisk karakter.¹²⁰ Som oftest vil arbeid forstås som å yte tjenester til andre mot vederlag. Det må ikke være tjeneste i tjenesteforhold, slik at frilansere også omfattes av bestemmelsen.¹²¹ Hvilke fordeler som kan anses vunnet ved arbeid finner vi i sktl. § 5-10. Her nevnes blant annet lønn, honorar og annen godtgjørelse vunnet ved arbeid. Det er da viktig å merke seg at godtgjørelsen fra arbeidet ikke må ha betegnelsen lønn for å være skattepliktig. En idrettsutøver som er tilknyttet et lag vil ofte være ansatt i klubben og drive idretten som arbeidstaker. Klubben blir da arbeidsgiver. Et typisk eksempel er fotballspillere som mottar lønn for å spille kamper og representere en klubb. Ikke alle fotballspillere mottar lønn, særlig er det forskjell på herre og damesiden. Spillerne kan derimot likevel bli som ansett arbeidstakere, og de kan oppnå andre fordeler som utgiftsgodtgjørelse og naturalytelser.

En individuell idrettsutøver som oppfyller kriteriene for virksomhet vil være næringsdrivende, eller virksomhetsutøver. Denne utøveren vil erverve de fleste inntektene fra andre hold enn klubb. For virksomhetsutøvere er det et kjennetegn å ha ulike inntektskilder, kommer det meste fra en klubb eller et særforbund kan det være en indikator på at utøveren egentlig er arbeidstaker.

¹²⁰ Zimmer (2005) side 126, ordlyd og praksis

¹²¹ Kommentarer til skatteloven på *Skatterett* note 225 av Zimmer

I praksis medfører grensen mellom næringsdrivende og arbeidstakere enkelte forskjeller når det gjelder skattereglene. Når en idrettsutøver driver arbeid etter skatteloven har hun krav på minstefradrag som alle andre lønnsmottakere, jfr. sktl. § 6-31 bokstav a. Minstefradraget blir regulert i sktl. § 6-30 og skal gå til dekning av kostnader pådratt for å ”*erhverve, vedlikeholde eller sikre arbeidsinntekt*”. Dersom utøverens faktiske kostnader overstiger minstefradraget kan hun kreve fradrag for de faktiske kostnadene, jfr. sktl. § 6-30 (1).

Idrettsutøvere som er ansett som næringsdrivende kan kreve fradrag for faktiske kostnader som kan knyttes til virksomheten etter hovedregelen i sktl. § 6-1. Videre kan de kreve fradrag for underskudd oppstått i næringen fradratt i andre inntektskilder etter sktl. § 6-3 (1). De kan også ved fremføring av underskudd etter sktl. § 14-6 kreve fradrag for utgifter som har oppstått i en oppstartsfase. Frem til idretten går med overskudd vil det skattemessig kunne bli sett på som investeringsfase.

Utøverne som blir ansett som virksomhetsutøvere kan kreve fradrag for underskudd i oppstartsfasen av virksomheten. Lagidrettsutøvere som senere blir arbeidstakere har ikke den samme muligheten. Spørsmålet blir da om en idrettsutøver kan være både arbeidstaker og næringsdrivende?

For eksempel har Torstein Helstad, fotballspiller i Brann, inngått en avtale om å posere for undertøy for en ny norsk designer. Dette har ingenting med hans arbeid i Brann å gjøre, og betalingen for oppdraget vil komme fra en annen kilde enn klubben. Samtidig ville han nok ikke blitt spurt dersom han ikke hadde et kjent fotballnavn. Han kan da få utbetalt lønn som ”ikke ansatt” arbeidstaker, som det blir redegjort for i kapittel 6.2, eller han kan starte enkeltmannsforetak. Så lenge han oppfyller vilkårene for virksomhet, det vil si aktiviteten må være av et visst omfang og varighet, drives for egen regning og risiko og være egnet til å gi overskudd, er han også virksomhetsutøver. Her vil nok ikke kravet til omfang være oppfylt, da må det i alle fall være mer enn et oppdrag. Det er også et spørsmål om dette er

modellvirksomhet, og ikke har tilknytning til idretten, og da blir skattepliktig som modellvirksomhet.

Det skal kort nevnes at tidfestingsreglene også er forskjellige. Arbeidsinntekt skal tidfestes etter kontantprinsippet i sktl. § 14-3 som sier at de *”tas til inntekt i det året da beløpet utbetales eller ytelsen erlegges, eller i tilfelle på det tidligere tidspunkt da det oppstår adgang til å få beløpet utbetalt eller ytelsen erlagt”*. Virksomhetsinntekter tidfestes etter realisasjonsprinsippet i sktl. § 14-2 som sier at *”med mindre annet er bestemt, skal en fordel tas til inntekt i det året da fordelene tilflyter skattyteren. Fordeler som innvinnenes ved overføring fra andre, tas til inntekt når skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen”*. Realisasjonsprinsippet for virksomhetsinntekter har en rekke særregler.¹²² Det er også viktige forskjeller når det gjelder personinntekten. Både arbeids og virksomhetsinntekt anses som personinntekt, men beregningen og satsene er ulike.¹²³

6.2 Ikke-ansatt arbeidstaker

Dersom en utøver mottar arbeidsvederlag uten å være ansatt vil hun være *”ikke-ansatt arbeidstaker”*, eller *”selvstendig oppdragstaker”*.¹²⁴ Dette kan for eksempel være frilansere. De som mottar betaling for enkeltstående arbeidsoppdrag uten å drive virksomhet faller også under dette begrepet.¹²⁵ Da kvinnelandslaget i fotball fikk en fjerde plass i VM i Kina 2007 fikk hver spiller utbetalt en bonus. Disse pengene ble utbetalt som lønn da spillerne ikke var registrerte som næringsdrivende. Fotballforbundet er ikke arbeidsgiver for spillerne, de er ansatt i klubb og/eller bedrift.¹²⁶ Lønnen de mottar må de skatte av som vanlig arbeidsinntekt.

¹²² Zimmer (Red.) (2006) side 44

¹²³ Ibid.

¹²⁴ *Arbeidstaker eller næringsdrivende?*

¹²⁵ Ibid.

¹²⁶ Korrespondanse med Rune Ridberg, økonomiansvarlig i NFF

7 Vurderinger

7.1 Vær pro aktiv

I starten av idrettskarrieren for de aller fleste utøvere opptrer gjerne foreldre som både investorer og konsulenter. Underskudd i denne perioden er det vanskelig å få fradrag for. Foreldre kan ikke kreve fradrag i sin egen inntekt for kostnadene de har, men de kan føre regnskap over kostnadene. Så kan de kanskje føre opp kostnadene på selvangivelsen som en fordring på barna. Ved å føre opp kostnadene som fordring på barna vil barna etablere en gjeld som de senere kan kreve fradrag for. Det er viktig å ta vare på alle kvitteringer og dokumentasjon på kostnadene som føres opp.

Å tenke pro aktivt er å foretrekke fremfor å bedrive opprydding i etterkant. De fleste idrettsutøvere er flinke til å sette seg sportslige mål og å legge planer for hvordan de skal nås. Disse egenskapene vil det være nyttig å overføre også til de økonomiske og administrative sidene av idrettsutøvelsen, for eksempel til prosessene rundt inngåelse av sponsorkontrakter og innbetaling av skatt.

7.2 Juridisk bistand

Idrettsutøvere som erverver flere inntekter og pådrar seg ulike kostnader kan, og kanskje bør, benytte seg av juridisk bistand. Særlig kan dette være aktuelt for utøvere som konkurrerer i utlandet. Kostnadene til slik bistand vil være fradragsberettiget for idrettsutøvere som driver virksomhet.

Å benytte seg av juridisk bistand kan også være et pro aktivt tiltak. En advokat kan for eksempel hjelpe til med inngåelse av kontrakter, og vil kun ta seg betalt for det arbeidet som gjøres etter timesatser. Til sammenligning vil en manager eller konsulent, for det samme stykke utførte arbeid, ofte kreve en bestemt prosent av alle inntektene utøveren har. Managere innehar ofte ikke spesifikk kompetanse på juridiske spørsmål, noe man fortrinnsvis bør besitte ved behandling av blant annet kontrakts- og skatterettslige spørsmål. Det rådes sterkt mot den store bruken av managere i ulike varianter.

7.3 Ligningspraksis

Ligningspraksis er en mye brukt kilde i skatteretten. Vekten av denne praksisen vil avhenge av dens varighet, frekvens og konsistens, det vil si om og i hvilken utstrekning andre løsninger har vært lagt til grunn. Det viser seg også at Høyesterett legger større vekt på ligningspraksis når den går i favør av skatteyder.¹²⁷ Noe ligningspraksis går i favør av idrettsutøvere selv om det kan stride mot lovens ordlyd. Dette kommer blant annet til uttrykk i de ulike drøftelsene av inntekter og kostnader som er foretatt i avhandlingen. Ligningsmyndighetene kan imidlertid fravike denne praksisen og behandle ligningen til idrettsutøveren nærmere lovens ordlyd. Det finnes ikke noe rent eksempel på praksis fra inntektsskatteretten på at praksis i slike tilfeller har blitt tillagt avgjørende vekt.¹²⁸

I Rt. 2001 s. 1444, *Skøyen Næringspark*, fikk ligningspraksis, med støtte i administrative uttalelser, avgjørende betydning selv om lovens prinsipp trakk i motsatt retning. Høyesterett uttaler at: *"Jeg finner således å kunne legge til grunn at det rettslige standpunkt Skøyen Næringspark gjør gjeldende, har støtte i en etter alt å dømme nokså konsekvent ligningspraksis i tiden fra 1981 til omkring 1995. Nå er det vel mye som taler for at dette ikke skyldes en bevisst overveielse fra ligningsmyndighetene, men er et resultat av at de fleste bedrifter lignedes i samsvar med påstanden. Jeg finner likevel å burde legge en vekt på denne praksis når den må anses for å ha sitt utgangspunkt i en klar standpunkttagen fra Finansdepartementets side. Det må etter min mening anses klart at ligningspraksis får større vekt når fravikelse av denne praksis vil være til skade for skatteyderen. Hensynet til forutberegnelighet tilsier dette. Innrettelseshensynet gjør seg etter min mening klart gjeldene også når det gjelder en praksis av varighet som i vår sak. På den annen side kan det selvsagt pekes på betenkeligheter ved at ligningsmyndighetene avskjæres fra å korrigere en praksis som ved fornyet overveielse anses for å være i strid med en riktig forståelse av skatteloven. Imidlertid foreligger jo alltid muligheten for å bringe spørsmålet om endring frem for lovgiver."*¹²⁹ Dommen viser at det skal mye til før

¹²⁷ Zimmer (2005) side 51 og Rt. 2001 s. 1444

¹²⁸ Zimmer (Red) (2006) side 51

¹²⁹ *Skøyen Næringspark* på side 1455

ligningsmyndighetene kan avvike sin praksis, særlig når den underbygges av administrative uttalelser. Men dette resultatet er ikke gitt.

7.4 Idrettsutøvere med aksjeselskap

Kjetil Andre Aamodt opprettet aksjeselskap sammen med sin far da han var aktiv. Aksel Lund Svindal har nå gjort det samme. Det er kanskje ikke helt uten grunn at det er alpinister som foretar seg slike grep. Aksel får utbetalt ca 161 600 kroner for seier i et verdenscuprenn i alpinesongen 2007-2008. Andre plass gir 106 000 kroner, mens tredje plass gir 69 000 kroner.¹³⁰

Det er mulig for alle idrettsutøvere å starte eget aksjeselskap. Regler for stiftelse av aksjeselskap finnes i aksjeloven kapittel 2. Et aksjeselskap kjennetegnes ved at det er et selskap med bestemt kapital fordelt på en eller flere andeler. Aksjeeierne hefter ikke for selskapets forpliktelser.¹³¹ Aksjeselskapet kan ha en eller flere eiere.¹³² Selskapet er et eget juridisk subjekt, med eget regnskap og ligning. Inntektene til selskapet beskattes gjennom bedriftsbeskatningen.¹³³ Skattesatsen for aksjeselskap er 28%, det samme som for kapitalinntekt.¹³⁴ Som ansatt i selskapet kan utøveren heve vanlig lønn. Lønningen kommer til fradrag i regnskapet til selskapet, og utøveren beskattes som vanlige lønnstakere. En annen måte for utøverne å hente ut penger er gjennom utbytte.¹³⁵ Reglene for utbytte finnes hovedsaklig i aksjeloven kapittel åtte. Fra 2006 trådte det nye bestemmelser i kraft som gjør at *”en del av utbyttet - for 2006 sannsynligvis 2,1 prosent av verdien av aksjene dine – kan du motta skattefritt (skjermingsfradrag). Resten av utbyttet medfører utbytteskatt (28 prosent – dvs 48,16 prosent selskap og aksjonær sett under ett) hvis du får utbyttet utbetalt. Velger du å la resten av utbyttet stå i selskapet – feks som lån til selskapet – blir du ikke*

¹³⁰ www.sportsanalyse.no

¹³¹ ”Jusleksikon”-”aksjeselskap”

¹³² Fremgår av asl. § 2-1 (1)

¹³³ Risanger (2007) side 220

¹³⁴ Zimmer (Red.) (2006) side 271

¹³⁵ Risanger (2007) side 221

utbyttebeskattet. Det skjer først når du en gang i framtida tar ut utbyttet.”¹³⁶ Skattelovens kapittel ti hjemler regler for beskatning av aksjeselskap.

Ved stiftelsen av aksjeselskap vil utøveren kunne overføre deler av rettighetene til sponsorinntekter og premiepenger til selskapet. Dersom det er flere deltakere i selskapet må det gjøres en vurdering om disse rettighetene er realisert, noe som da eventuelt vil være en skattepliktig inntekt.¹³⁷ Ofte vil aksjeselskapet være kontraktspart, etter at utøveren har overført deler av sine rettigheter til selskapet, ved for eksempel inngåelse av sponsorkontrakter. Dette medfører at sponsorpengene vil gå rett inn i selskapet. Det kan også foreligge en avtale om at premiepenger også skal gå inn til selskapet.

Ludvig Hunsbedt har drevet rallycross siden 1978, og stiftet i 1996 et eget aksjeselskap. Ludvig var eneaksjonær, styreformann og daglig leder. Aksjeselskapet hadde som formål å omsette reklametjenester. Driftsmidlene til selskapet besto i hovedsak i en rallycrossbil og en buss med henger til å frakte bilen. Inntektene til firmaet var i hovedsak reklameinntekter for reklame på bil, buss, tilhenger, hjelm og kjøredress. I tillegg ble start- og premiepenger tatt til inntekt i aksjeselskapet. Høyesterett har uttalt i Rt. 2003 s. 1821 at reklametjenestene som ble utført av selskapet ikke kan ”*skilles fra rallycrossvirksomheten, men inngår som en integrert del av og danner det vesentligste fundament for denne*”.¹³⁸ Spørsmålet i denne saken var om et ”*aksjeselskap som finansierer virksomheten til en rallycrosskjører ved reklamevirksomhet, kan føre inngående merverdiavgift på utgifter til drift og vedlikehold av rallycrossbilen til fradrag for utgående avgift på inntekter fra reklamevirksomheten, jfr merverdiavgiftsloven § 21*”.¹³⁹ Høyesterett kom her til at selskapet hadde krav på fullt fradrag. Merverdiavgift blir ikke behandlet i denne avhandlingen, men saken er et godt eksempel på en utøver som har startet aksjeselskap og hvordan Høyesterett ser på sammenhengen mellom reklametjenesten og aktiviteten.¹⁴⁰

¹³⁶ Risanger (2007) side 221

¹³⁷ Jfr. sktl. § 5-1 (1), jfr. § 9-2

¹³⁸ Rt. 2003 s. 1821 avsnitt 37

¹³⁹ Rt. 2004 s. 1821 avsnitt 1

¹⁴⁰ Innføring i Gjems-Onstad (2006)

Det å opprette aksjeselskap kan være veldig gunstig for mange idrettsutøvere med dagens skatteregler. Skattemessig er det fordelaktig å la inntektene gå til selskapet fremfor til seg selv som enkeltpersonsforetak. Hvor lenge reglene er gunstige vil tiden vise. En forutsetning for lønnsomhet er at utøveren har en inntekt på rundt en million kroner.¹⁴¹

7.5 Faktisk eksempel

Jeg har vært i kontakt med Sara Blengsli Kværnø som på nåværende tidspunkt er Norges beste badmintonspiller på damesiden. Sara er 25 år og har spilt badminton siden hun var 9 år. Hun har spilt på landslaget i sju år, men har spilt utenlandske turneringer over en lengre periode. Spørsmålet for Sara er om badmintonaktiviteten hennes kan anses som virksomhet og hvordan hun bør innrette seg skatteoptimalt. Da Sara kontaktet ligningskontoret for hjelp til skattereglene fikk hun kun tilsendt en kopi av Lignings-ABC for 2006 med stikkordet idrett. Det kan ha sammenheng med at reglene er kompliserte og litt uklare på detaljområder, men det gjør det enda vanskeligere for henne å vite hvordan hun skal innrette seg.

Fra hun var 15 år har Sara årlig mottatt racketer og bager fra en utstyrssponsor, mens de siste fem årene har avtalen blitt utvidet til å inkludere også klær og sko. Fra sesongen 2007-2008 har Norges Badminton Forbund etablert en landslagssatsning i Oslo. I den forbindelse får alle seniorspillerne utstyrsavtaler på bekledning, sko, racketer og bager fra nevnte leverandør. Sara fikk her mulighet til selv å ønske hvilke produkter hun ville ha. Når det gjelder badminton racketene har hun disse bare til lån. Etter sesongens slutt sender hun dem tilbake til leverandøren eller får anledning til å kjøpe dem ut billig. Loven åpner for at utstyret hun får er skattepliktige naturalinntekter, men ligningspraksis viser at klær og utstyr som benyttes i idrettsutøvelsen ikke beskattes. Når det gjelder racketene erverver hun en fri bruk, eller disposisjonsrett, som også er en fordel ervervet ved idrettsutøvelsen og som dermed er skattepliktig inntekt. Dersom hun ved sesongens slutt betaler ut racketene vil prisdifferansen mellom det hun betaler og det andre må betale for tilsvarende vare være

¹⁴¹ Uttalt av advokat Arne Steen

en skattepliktig fordel etter loven. I praksis har heller ikke dette blitt ansett som skattepliktig inntekt, men det kan stille seg annerledes ved kjøp av racketene til underpris.¹⁴²

Når Sara representerer klubben sin på turneringer i Norge og i utlandet får hun dekket 70% av alle reiseutgifter og 50% av deltakeravgiften. Som representant for Norge i internasjonale turneringer får hun dekket reise, losji og frokost. Når landslaget deltar i mesterskap, både individuelle VM og EM og lag EM og VM, får de i tillegg matpenger som skal dekke de fleste matutgifter. Alle de nevnte inntektene kan bli ansett som skattepliktige, men vil etter praksis neppe bli skattelagt.

I 2007 har Sara for første gang fått private sponsorer. De to første ga henne 25 000 kroner hver. I andre halvdel av året har hun skaffet til veie ytterligere to avtaler, slik at det totale beløpet nå er 80 000 kroner. Målet hennes er å passere 100 000 kroner per sesong. Sara er student og håper at sponsorinntekter kan føre til at hun slipper å jobbe ved siden av studium og trening, noe hun egentlig ikke ha kapasitet til. Hun har høsten 2007 begynt på et masterstudium på deltid, og får dermed bare delvis lån og stipend fra Lånekassen. Sponsorinntektene vil anses som skattepliktig inntekt. Utbetalinger fra Lånekassen er skattefrie, blant annet på bakgrunn av oppfatningen om at utdanning ikke er arbeid i skattelovens forstand.¹⁴³

Sara har en del kostnader til medisinsk behandling som naprapat, lege og fysioterapeut. Dette er utgifter hun selv må bekoste. Badminton forbundet har inngått en avtale med den medisinske delen av Toppidrettsenteret slik at landslagsspillerne får behandling til landslagspriser. Dette er en redusert pris sammenlignet med personer som ikke har denne avtalen, men likevel kan dette være en rimelig stor utgiftspost. Kostnader til medisinsk behandling vil være fradragsberettiget. Den fordelene de får kontra andre skatteyttere med billigere medisinsk behandling vil være en skattepliktig fordel.

¹⁴² Samtale med advokat Arne Steen

¹⁴³ Zimmer (2005) side 131

I Norge er det pengepremier på Norgesranking turneringer for seniorer, der premiesummen korrelerer med antall påmeldte deltakere i turneringen. Ved et deltakerantall på opptil 18 deltakere vil utbetalingen for en førsteplass være 1 600 kroner, mens den øker til 3 200 kroner for klasser med over 18 deltakere. I turneringene i regi av Badminton Europe bestemmes premiesummen av nivået på turneringen. De tre nivåene krever en total premiepott på henholdsvis opptil 4 999 USD, over 5 000 USD og over 15 000 USD.¹⁴⁴ Man kan også vinne naturalinntekter som spilleskjorter, kunst og lignende i alle de ulike turneringene. Skatteplikt forekommer for alle inntekter fra konkurranser, både kapital- og naturalinntekter.

Sara mottok i 2006 Grong kommune kulturpris for sin innsats innen badminton både nasjonalt og internasjonalt. Hun ble æret som en meget god ambassadør for Grong kommune og et forbilde for idrett og ungdom. Prisen var en skulptur og en sjekk på 3000 kroner. Slike utmerkelse får utøvere gjerne fordi de driver med nettopp den idretten de gjør. Hadde ikke Sara spilt badminton ville hun ikke fått så mye oppmerksomhet som representant for hjemplassen, og dermed heller ikke mottatt prisen.

Nå sier sktl. § 5-15 (1) bokstav j nr 2 at ”kultur- og ærespriser utdelt av stat, fylkeskommune og kommune” ikke er skattepliktig inntekt. Kulturprisen er derfor ikke skattepliktig, selv om den har tilknytning til idretten.

For å avklare om hun driver virksomhet i lovens forstand må hun se om hun oppfyller vilkårene. Hun utfører en aktivitet, badminton, med et visst omfang og varighet. I vurderingen vil det kunne legges vekt på at hun har ca ti treningsøkter per uke og jevnlig spiller turneringer, noe hun har gjort i en årrekke. Situasjonen tilsier også at hun driver for egen regning og risiko, så det avgjørende kriteriet blir om badmintonutøvelsen kan gi overskudd. Dette kan hun beregne ved å foreta en nettovurdering av inntektene og kostnadene hun har. Det avgjørende er derimot ikke om hun har overskudd i 2007, men om virksomheten er egnet til det. Sara driver helt klart virksomhet på ett eller annet tidspunkt,

¹⁴⁴ www.eurobadminton.org

og det også før hun oppnår overskudd. Ligningsmyndighetene kan være tilbakeholdne og kreve at hun faktisk har noen år med overskudd før aktiviteten anses som virksomhet, jfr. særlig drøftelsene i kapittel 2.4.2.

8 Litteraturliste

Juridisk teori

- Brudvik, Arthur J. *Skatterett for næringsdrivende*. 28. utg. Bergen 2005
- Skattelovkommentaren 2003/2004*. Arthur J. Brudvik... [et al.]. 3 utg. Oslo, 2004
- Jusleksikon*. Jon Gisle... [et al.]. Drammen, 1999
- Gjems-Onstad, Ole. *Skatt, avgift og almennyttige institusjoner*. Oslo, 1989
- Gjems-Onstad, Ole. *Merverdiavgift – en innføring*. 7. utg. Oslo, 2006
- Johansen, Tormod. *Lønn og idrett 1999*. Sarpsborg, 1999
- Kjenner, Gunnar Martin. *Idrett og juss*. 3. utg. Oslo, 2004
- Skovsgaard Haugaard, Rasmus og Casper Fisker. *Sportskontrakter*. Aarhus, 2003
- Risanger, Otto. *Pengeboka – personlig økonomi*. Oslo, 2007
- Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 5. utg. Oslo, 2005
- Zimmer, Frederik. *Internasjonal innteksskatterett*. 3. utg. Oslo, 2003
- Bedrift, selskap og skatt*. Frederik Zimmer...[et al.] . 4. utg. Oslo, 2006
- With, Alexander. *Lønnstaker eller næringsdrivende?* Oslo, 2000
- Woxholt, Geir ”*Idrettens sponsoravtaler: en analyse av idrettsorganisasjonens, sponsorens og utøverens rettsposisjoner under idrettens sponsoravtaler*” Oslo, 1993

Tidsskrift

- Boehlke, Henrik. *Skattlegging av idrettsutøvere*. Oslo, Skattebetalerforeningen, 1998,
(Skattebetalerforeningens skriftserie nummer 25)

Lover

- 1969 Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) av 19. juni 1969 nr. 66
- 1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24
- 1996 Lov om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. (artistskatteloven) av 13. desember 1996 nr. 87

1997 Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni 1997 nr. 44

1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14

Forskrifter

Forskrift 19.11.1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

Forarbeid

Ot.prp.nr. 86 (1997-1998) Skatteloven

Uttalelser og Lignings-ABC

Utv. 2002 s. 901. Skattedirektoratets brev av 13. mars 2002 til et fylkesskattekontor.

Inntekter fra travsport - forespørsel fra et L.K.

Utv. 2004 s. 531. Finansdepartementets brev av 10. mars 2004 til et advokatkontor.

Skatteloven § 6-3 femte ledd. Idrettsutøvere - fradrag for indirekte kostnader - skatteavtale med unntaksmetoden

Lignings-ABC 2006

Domsregister

Høyesterettsdommer:

Rt. 1928 s. 1135 *Bing*

Rt. 1949 s. 743

Rt. 1952 s. 150 *Brækstad*

Rt. 1956 s. 1188 *Anth. B. Nilsen*

Rt. 1958 s. 583 *Hagerup*

Rt. 1965 s. 1159 *Vister*

Rt. 1974 s. 976 *Vesaas*

Rt. 1979 s. 481 *Havrevold*

Rt. 1981 s. 256 *Bjerke Pedersen*

Rt. 1985 s. 319	<i>Ringnes</i>
Rt. 1991 s. 1182	<i>Brenden</i>
Rt. 1995 s. 1422	<i>Kiønig</i>
Rt. 2001 s. 1444	<i>Skøyen Næringspark</i>
Rt. 2005 s. 1434	<i>Total</i>

Underrettsdommer:

Utv. 1980 s. 304

Eidsivating lagmannsretts dom av 6. august 1991

Hålogaland lagmannsretts dom av 5. desember 2001

Nettsider

Kommentarer til skatteloven. Skatterett. www.rettsdata.no

Circuit Instructions. <http://www.eurobadminton.org/page.aspx?id=1537> [Lesedato 14.11.2007]

Kalkulert minus. 14.02.2007. www.rbk.no/incoming/article74893.ece [Lesedato 03.11.2007]

Konsumprisindeksen – beregn prisveksten selv. 2005 www.ssb.no/vis/kpi/kpiregn.html [Lesedato 19.11.2007 og 22.11.2007]

Myter om OL. 19.08.2004. www.forskning.no/Artikler/2004/august/1092395608.9 [Lesedato 05.11.2007]

Olympiatoppens stipender. 2002. www.idrett.no/ot2.asp?p=43785 [Lesedato 07.11.2007]

Om NIF. www.idrett.no/t2.aspx?p=14009 [Lesedato 05.11.2007]

Reglement fullkontakt. § 7. 01.09.2007 <http://www.kickboxing.no/reglementer.php> [Lesedato 08.11.2007]

Slo verdenseneren etter omspill! 08.10.2007. www.vg.no/pub/vgart.hbs?artid=173681 [Lesedato 08.10.2007]

Suzann håver inn millioner. 25.10.2007. www.vg.no/pub/vgart.hbs?artid=176924 [Lesedato 25.10.2007]

Så mye tjener vinterutøverne på gode plasseringer. 03.11.2007.

www.sportsanalyse.no/wip4/saa_mye_tjener_vinterutøverne_paa_gode/d.epl?id=180545 [Lesedato 03.11.2007]

Skatteplikt for ulovlig virksomhet. 08.09.1998.

www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/andre/brev/prinsipputtalelser_fortolkninger/1998/Skatteplikt-for-ulovlig-virksomhet.html?id=102141 [Lesedato 20.11.2007]

Annet

OECDs mønsteravtale

Norges Idrettsforbund og Olympiske komite. *Lovhefte*. Endret per januar 2006. Kan blant annet finnes på www.nif.idrett.no under lover og bestemmelser

Statistisk månedshefte. Valutakurser. www.ssb.no/maanedshefte/sm11331n.shtml

Brosjyre utgitt av skattedirektoratet mai 2007. *Arbeidstaker eller næringsdrivende*

