



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Christian Schwartz

Skatt och poker – Inkomstskatterättens joker?

En inkomstskatterättslig analys av poker i det
svenska skattesystemet

LAGM01 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Axel Hilling

Termin för examen: VT 2015

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte och avgränsningar	7
1.3 Metod och material	8
1.3.1 Rättsdogmatisk metod	8
1.3.2 EU-rättslig metod	10
1.4 Forskningsläge	11
1.5 Disposition	11
2 POKER SOM SPEL OCH BESKATTNINGSOBJEKT	12
2.1 Pokerns grunder	12
2.1.1 Pokerns utveckling	12
2.1.2 Texas hold'em	12
2.1.3 Livepoker eller nätpoker	13
2.1.4 Kontantspel eller turnering	13
2.2 Beskattning av pokervinster	14
2.2.1 Pokervinster från svenska anordnare	14
2.2.2 Pokervinster från utländska anordnare	14
3 AVDRAGSMÖJLIGHETER VID POKERSPELANDE UTANFÖR EES 15	
3.1 Inledning	15
3.2 Historisk översikt	15
3.3 Skatteverkets ståndpunkt	16
3.3.1 Beräkning av beskattningsbar inkomst	16
3.3.2 Avdrag för utgifter	17
3.4 Avdragsrätten i rättspraxis	17
3.4.1 Avdrag för omkostnader	17
3.4.2 Spel genom bolag	18
3.4.3 Beräkning av beskattningsbar inkomst	19

3.5	Tolkning av skattelag	20
3.5.1	Skatteförmågeprincipen	20
3.5.2	Principers tolkningsvärde	21
3.5.3	Tolkningsmetoder	21
3.6	Sammanfattande slutsatser –avdragsrätt eller avdragsförbud?	22
3.6.1	Avdrag för insatser	22
3.6.2	Avdrag för övriga utgifter	24
4	DEN FRIA RÖRLIGHETEN FÖR POKER	25
4.1	Inledning	25
4.2	Fri rörlighet för tjänst	25
4.3	Fri rörlighet för kapital	26
4.4	Valet av fördragsfrihet	26
4.5	Skatten, spelen och EU	27
4.5.1	Praxis från EU-domstolen	27
4.5.1.1	Her Majesty's Customs and Excise mot Gerhart Schindler och Jörg Schindler	27
4.5.1.2	Diana Elisabeth Lindman mot Skatterättelsenämnden	27
4.5.1.3	Blanco och Fabretti mot Agenzia delle Entrate	28
4.5.2	Sammanfattande slutsatser – pokervinster: tjänst eller kapital?	29
5	POSITIONERING AV POKER	31
5.1	Inledning	31
5.2	Näringsverksamhet	31
5.2.1	Bakgrund	31
5.2.2	Självständighet	31
5.2.3	Förvärvssyfte	32
5.2.4	Yrkesmässighet	32
5.2.5	Spelverksamhet bedriven för egen räkning	33
5.2.6	Värdepappaersrörelser bedrivna för egen räkning	34
5.3	Kapital	34
5.4	Tjänst	35
5.4.1	Bakgrund	35
5.4.2	Tävlingsvinster	35
5.4.3	Hobbyverksamhet	36
5.5	Lotterivinst	37
5.5.1	Bakgrund	37
5.5.2	Lotteribegreppet	38
5.5.3	Slumpmomentet	38
5.5.4	Skicklighet eller slump – en straffrättslig definition	39
5.6	Är poker ett slump- eller skicklighetsspel?	40
5.7	Är poker ett lotteri?	42

5.8	Beskattningskonsekvenser	43
5.9	Övriga konsekvenser	44
6	SAMMANFATTANDE SLUTSATSER OCH ANALYS	45
6.1	Pokerns placering i inkomstskattesystemet	45
6.2	Pokerns fria rörlighet	45
6.3	Avdragsrätten för skattepliktiga vinster	46
6.4	Avslutningsvis	47
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	48
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	55

Summary

Like the joker in a deck of cards, poker winnings assume various guises in the Swedish tax law system. In tax law poker profits attribute to lottery winnings, which under the Income Tax Act are exempt from tax if they derive from gambling providers within the EEA. Other poker winnings are taxed as capital gains. For those taxable profits a deductibility of expenses incurred in connection with lotteries are prohibited. The non-deductibility has brought exorbitant taxation consequences when stakes can not be deducted against profits. The Supreme Administrative Court has therefore stated that the calculation of the taxable profits of lotteries should refer to the yearly profit of a gambling provider. Thus, the prohibition of deduction no longer has an impact on the stakes in poker. Since deduction is not possible between different gambling providers, according to the Supreme Administrative Court, situations can still occur where poker winnings are taxed although the total losses exceed the total income. This may be a deviation from the principle of tax-paying capacity.

The taxation of poker winnings from outside the EEA could have been prohibited by the EU-court if they were considered to be contrary to the free movement of capital which is also applicable to third countries. However, the EU-court henceforth regards poker as falling within the application of the free movement of services considering previous practise regarding taxes on lotteries and gambling.

In this thesis there is also a positioning of poker in the Swedish income tax system in relation to the scheme and the definitions of various types of income. Since poker is not likely attributable either to income from capital gains or business profits the distinction issue arises between income of employment and lotteries. The assessment whether an activity is to be considered as a lottery is regulated by the Lottery Act which prescribes that account should be taken to the overall character of the activity and not only the grade of chance that characterizes the activity. In this thesis it is concluded that poker is a game where success achieved through skill based on probability theory and mathematics and in which chance has a secondary importance. In tax purposes poker should therefore be positioned as income from employment. To not consider poker as a lottery in the Lottery Act would have significant tax consequences for poker players because their profits would be taxed as wages. Moreover, other provisions of the Lottery Act would no longer be applicable in relation to poker. Since the authorization requirement and the minimum age for poker games would be removed, unintended consequences could arise.

Poker's role as the Joker in the Swedish income tax law system has in recent years been phased out. My prediction is that the legislative and judicial power, in spite of poker's dubious character as a lottery will continue to see it as such.

Sammanfattning

Likt jokern i kortleken kan pokervinster inta olika skepnader i det svenska skattesystemet. Pokervinster hänförs i skatterätten till lotterivinster som enligt Inkomstskattelagen är befriade från skatt ifall de härrör från spelanordnare inom EES. Andra pokervinster beskattas såsom inkomst av kapital. För dessa skattepliktiga vinster stadgas ett avdragsförbud för utgifter som uppstått i samband med lotterier. Ovan nämnda avdragsförbud har medfört orimliga beskattningskonsekvenser då insatser inte fått dras av mot vinsten. Högsta förvaltningsdomstolen har därför uttalat att vid beräkning av den beskattningsbara vinsten för lotterier avses årets överskott hos en spelanordnare. Således aktualiseras inte avdragsförbudet för insatsers vidkommande vid pokerspel längre. Då kvittning inte är tillåtet mellan spelanordnare enligt Högsta förvaltningsdomstolen kan fortfarande situationer där de sammanlagda förlusterna vid poker överstiger vinsterna men där beskattning alljämt utgår uppstå. Detta får anses vara ett avsteg från skatteförmågeprincipen.

Beskattningen av pokervinster utanför EES hade kunnat förbjudas av EU-domstolen om de ansågs strida mot den fria rörligheten för kapital som även är tillämplig vid transaktioner till tredjeland. Troligast är dock att EU-domstolen fortsättningsvis anser att pokerspel faller inom den fria rörligheten för tjänst med hänsyn till tidigare praxis avseende skatter på lotterier och hasardspel.

I uppsatsen sker även positionering av poker i den svenska inkomstskatterätten i förhållande till den systematik och avgränsningar som finns till de olika inkomstlagen. Då pokerspel inte torde kunna hänföras varken till inkomstlaget kapital eller näringsverksamhet uppstår gränsdragningsfrågan mellan inkomstlaget tjänst och lotterier. Bedömningen om en verksamhet är att betrakta som lotteri regleras i Lotterilagen där det stadgas att hänsyn ska tas till verksamhetens allmänna karaktär och inte endast den grad av slump som präglar verksamheten. I uppsatsen konstateras att poker är ett spel där framgång nås genom skicklighet baserat på sannolikhetslära och matematik och där slumpen har en underordnad betydelse. I skatterättslig mening torde därför poker positionera sig såsom inkomst av tjänst. Att inte betrakta poker som ett lotteri i Lotterilagens mening skulle medföra betydande skattekonsekvenser för pokerspelarna då deras vinster skulle beskattas som lön. Vidare skulle övriga bestämmelser i Lotterilagen inte längre vara tillämpliga i förhållande till poker. Att tillståndskravet och åldersgränsen för pokerspel skulle tas bort skulle kunna få oönskade konsekvenser.

Pokerns roll som joker i den svenska inkomstskatterätten har under de senaste åren fasats ut något. Min prognos är att den lagstiftande och den rättskipande makten trots pokerns tvivelaktiga karaktär av lotteri fortsatt kommer att se den som ett sådant.

Förord

Med denna samling text har jag nått vägs ände med mina studier vid juristprogrammet i Lund. En tid som jag ser tillbaka på med mycket glädje.

Under mina senare studieår har jag haft privilegiet att få arbeta vid Juridiska fakulteten i Lund. Jag vill därför rikta ett tack till de kollegor och medarbetare som under denna uppsats kommit med uppmuntrande ord och värdefulla synpunkter. Ett särskilt tack riktas till Richard Croneberg som utgjort bollplank för idéer som jag fått under skrivandets gång. Vidare vill jag rikta ett tack till Gunnar Bramstång, som stått ut med att dela kontor med mig samt den ocean av skatterättslig litteratur som sakta men säkert fyllt varje skrymsle av vårt gemensamma kontor.

Ett stort tack vill jag även rikta till min käre far som höjt den språkliga nivån i denna uppsats med sina väl valda synpunkter.

Som min handledare har Axel Hilling med största hjälpsamhet och engagemang i mitt ämne guidat mig genom skrivandet. Tack, Axel!

Slutligen riktas det största av tack till Sara som läst inte endast denna uppsats utan samtliga jag skrivit under min tid i Lund, trots mina val av ämnen. Du har än en gång överträffat dig själv i din förmåga att läsa och lämna synpunkter på mina uppsatser.

Lund, den 27 maj 2015



Förkortningar

BrB	Brottsbalk (1962:700)
EEG-fördraget	Fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen
EG-fördraget	Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EU	Europeiska Unionen
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
EU-fördraget	Fördraget om Europeiska unionen
EUF-fördraget	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
ESO	Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
LI	Lotteriinspektionen
LL	Lotterilag (1994:1000)
LSL	Lag (1991:1482) om lotteriskatt
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Not.	Notismål
Prop.	Proposition
Ref.	Referatmål
RH	Rättsfallsreferat från hovrätterna
RK	Rättsfallsreferat från kammarrätterna

RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAL	Socialavgiftslag (2000:980)
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SKV	Skatteverket
SOU	Statens offentliga utredningar
WSOP	World Series of Poker

1 Inledning

1.1 Bakgrund

År 2014 fick Sverige sin första världsmästare i poker genom tiderna. När Martin Jacobson spelade ut sin sista hand med triss i tiotop stod han som vinnare i det prestigefulla mästerskapet i Las Vegas. Förutom prestige och ära kammade Jacobson även hem inte mindre än 10 miljoner amerikanska dollar.¹ Då Jacobson är permanent bosatt i Storbritannien undgick han beskattningsanspråk från Sverige. Istället erhöll den glade Jacobson hela summan skattefritt då Storbritannien inte beskattar denna typ av inkomst.² Jacobsons val av bosättning har varit sin grund i Englands kulinariska tradition eller kontinentala klimat. På frågan om varför han valt att flytta till London svarar han kort och gott att: ”det inte fungerar rent skattemässigt att spela professionellt i Sverige”.³ Sveriges främsta pokerspelare har alltså flytt landet på grund av den svenska skattelagstiftningen. Frågan varför den svenska skattelagstiftningen till synes har en sådan avskräckande effekt vid pokerspelares val av bosättning aktualiseras därmed.

Likt jokern i kortleken kan pokervinster inta olika skepnader i det svenska skattesystemet. Har man spelat hos en anordnare inom EES utgör vinsten en skattefri inkomst. De svenska spelplanordnarna får då erlägga lotteriskatt. Har man å andra sidan bedrivit spel hos en anordnare utanför EES ska skatt erläggas med 30 procent såsom kapitalvinst. Jag tillåter mig att förutsätta att Jacobson till skillnad från både Mona Sahlin och Anders Borg inte tycker det är särskilt häftigt att betala skatt och att det därmed knappast kan vara den förstnämnda skattemässiga situationen som han vänder sig emot. Det måste istället vara Jacobsons pokerspelande utanför EES som utgör skäl för hans emigration. Att möjligheterna att kvitta förluster mot vinster var tämligen knappa vid nämnda typ av spel vid tiden för Jacobsons emigration stärker endast mina misstankar.

Den lagtekniska lösningen att spelplanordnaren ska beskattas med lotteriskatt torde i pokersammanhang inte tillföra staten några större inkomster. Visserligen tillfaller pengar staten vid spel på Svenska Spels hemsida eller på Casino Cosmopol. Dessa spelplanordnare är emellertid befriade från lotteriskatt då det samlade överskottet ändå kan anses tillfalla det allmänna. Att tillåta andra bolag än Svenska Spel att etablera sig i Sverige och således beskatta dem med lotteriskatt hade inneburit en kraftig ökning av statens inkomster i form av lotteriskatt. I en rapport till ESO beräknas det totala överskottet avseende alla former av spel som tillfaller det allmänna via Svenska Spel minska med cirka 1,4 miljarder kronor per år om utländska spelbolag inte tillåts etablera sig i Sverige. Tilläggas kan att en sådan

¹ Final results WSOP 2014.

² Tanentsapf (2014).

³ Olofson Lina (2014).

lagstiftning även hade inneburit att en större kontroll hade kunnat utövas över de utländska spelanordnarna. Detta ämne är dock i hög grad politiskt och ligger inte inom ramen för denna uppsats.⁴

I uppsatsen behandlas istället pokerns ställning i det svenska skattesystemet. Hur poker positionerar sig på den svenska inkomstskattekartan och om lotteri den lämpligaste klassificeringen av en verksamhet som utgör många personers enda försörjningskälla utreds. Även brister i den nuvarande rättstillämpningen belyses i förhållande till grundläggande skatterättsliga principer. Då Sverige redan en gång fått ändra sitt beskattningsförfarande av utländska lotterivinster med anledning av regler som har ställts upp av EU i fråga om fri rörlighet behandlas även de frågor som kan uppkomma i förhållande till svensk beskattning av pokervinster ur ett EU-rättsligt perspektiv.

1.2 Syfte och avgränsningar

Syftet med denna uppsats är att ur ett inkomstskatterättsligt perspektiv utreda och analysera den skatterättsliga betydelsen av poker, det vill säga pokerns ställning i skattesystemet. En sådan utredning kräver att såväl frågor, som vilken typ av inkomst poker utgör i inkomstskatterättslig mening, som rena tillämpningsfrågor av specifika lagrum utreds. Då pokerspel inte sällan sker över nationsgränser, framför allt i form av nätpoker, aktualiseras även de grundläggande friheterna för rörlighet som stadgas i EUF-fördraget. För att kunna uppfylla syftet har det brutits ner i delsyften för att möjliggöra en jämförande utredning av de skatterättsliga aspekter som aktualiseras i frågan om hur pokervinster beskattas.

Det första delsyftet är att utreda det avdragsförbud som stadgas 42 kap. 25 § Inkomstskattelagen (1999:1229)⁵. Då tillämpningen av detta lagrum har förändrats med tiden och då Högsta förvaltningsdomstolen ansett frågan vara av prejudikatvärde har jag brutit ner detta delsyfte till två frågeställningar som är ämnade att besvaras i uppsatsen.

- I vilken utsträckning medges kvittning av pokerförluster mot skattepliktiga vinster i svensk skatterätt?
- Till vilken grad är beskattningen av pokervinster från bolag hemmahörande utanför EES förenlig med skatteförmågeprincipen?

Det andra delsyftet som är föremål för diskussion i denna uppsats är EU-rättens inverkan på beskattningen av pokervinster. För att uppnå delsyftet krävs en undersökning avseende till vilken fördragsstadgad frihet för rörlighet som pokervinster kan hänföras till och om den svenska beskattningen av pokervinster kan anses förenlig med EUF-fördraget.

⁴ För vidare läsning i ämnet rekommenderas Sundén (2015).

⁵ Hädanefter IL.

Det sista delsyftet utgörs av en positionering av poker i inkomstskattesystemet. Genom den systematik och de avgränsningar som finns för inkomstlagen i IL avser jag således undersöka om poker bör betraktas som ett lotteri eller är hänförligt till något av de tre inkomstlagen, *tjänst, näringsverksamhet* eller *kapital*.

Uppsatsen behandlar endast poker som spelform. I den mån praxis behandlar andra spelformer, men där avgörandena får betydelse för beskattningen av poker kommer dessa även att inkluderas i redogörelsen. Jag kommer vidare endast behandla pokerspel som är anordnade för allmänheten och således inte behandla de situationer då poker spelas i slutna sällskap.

1.3 Metod och material

1.3.1 Rättsdogmatisk metod

I de delar av uppsatsen där avdragsförbudet utreds samt där positioneringen av poker behandlas använder jag mig av den traditionella rättsdogmatiska metoden. Då diskussioner om vad som innefattas i metoden inte sällan uppstår i den rättsvetenskapliga litteraturen presenterar jag i denna del hur jag använder metoden i den företagna utredningen. Att begreppet dogmatisk innefattas i metodens namn har kritiserats av Sandgren som menar att dogmatik är förknippat med existensen av ”en förborgad sanning och att någon som är ofelbar har auktoritet att uppenbara denna”.⁶ Emellertid menar Sandgren att metoden namnet till trots tillåter kritik av rätten och förordar därför att metoden bör kallas *rättsanalytisk forskning* eller *analytisk rättsvetenskap*.⁷ I den fortsatta framställningen benämner jag ändå metoden som rättsdogmatisk med anledning av detta får anses vara metodens vedertagna namn.

Rättsdogmatiken kan enkelt beskrivas som en ”rekonstruktion av ett rättssystem”.⁸ I min tillämpning av den rättsdogmatiska metoden är syftet inte endast att utreda vad som utgör gällande rätt utan även att föra ett *de lege ferenda*-resonemang. Att den valda metoden även sträcker sig utanför de begränsningar som har ställts upp av den lagstiftande och den rättskipande makten har getts uttryck för i den rättsvetenskapliga doktrinen.⁹ Jareborg anför att utövaren av metoden är fri att söka svar även utanför den gällande rätten.¹⁰ Därtill kommer att konsensus inom juridiken heller inte torde råda avseende vad som ska intolkas i begreppet gällande rätt.¹¹

⁶ Sandgren (2005), s. 648.

⁷ Sandgren (2005), s. 655 f.

⁸ Jareborg (2004), s. 4.

⁹ Jareborg (2004), s. 4; Sandgren (2005), s. 650.

¹⁰ Jareborg (2004), s. 4.

¹¹ Peczenik (1995), s. 101 ff.; Sandgren (2005), s. 650 f.; Strömholm (1996), s. 28 ff.

Inom den rättsdogmatiska metoden värderas och analyseras de olika beståndsdelarna i rättskällevärdningen för att belysa hur en rättsregel ska tolkas i ett konkret sammanhang.¹² Peczenik har valt att utifrån rättskällevärdningen inordna rättskällnormer i tre olika grupper.¹³ Denna inordning har kritiserats av Lavin som menar att forskaren ska vara fri att välja ut materialet utifrån de syften denne ställt upp för undersökningen.¹⁴ Den av Peczenik uppställda inordningen av rättskällor lämpar sig emellertid väl för syftet med denna uppsats vilket medför att källmaterialet inte behövs begränsas.

Den första gruppen består av lagar och andra föreskrifter, dessa menar Peczenik alltid *skall* beaktas vid juridisk argumentation.¹⁵ Således beaktar jag de författningar som presenteras i den aktuella uppsatsen inom ramen för denna grupp. Jag värderar emellertid endast den lagstiftning som är nu gällande inom ramen för den första gruppen. Den andra gruppen består av förarbeten och prejudikat, dessa menar Peczenik att man *bör* beakta vid juridisk argumentation.¹⁶ I uppsatsen utgörs denna grupp av förarbeten till de i den första gruppen beaktade författningarna samt avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen. Den tredje och sista gruppen utgörs av rättskällor som *får* beaktas.¹⁷ Utifrån Peczeniks definition av vad som får beaktas presenterar jag nedan det material jag hänfört till denna grupp.

I den tredje gruppen placeras prejudikat från Högsta domstolen. Att jag inte valt att värdera Högsta domstolens prejudikat inom ramen för den andra gruppen motiverar jag med att det inte är ett prejudikat som berör den tolkade lagtexten, men ett angränsande rättsområde med liknande tolkningsfrågor. En liknande avvägning gör jag avseende förarbeten som inte frambringat någon lagändring, alternativt inte berört den aktuella lagtexten utan ett angränsande område. Vidare placerar jag domstolsavgöranden från underinstanser i den tredje gruppen. Dessa avgöranden har visserligen inget prejudikatvärde men kan ge ledning i de tolknings- och tillämpningsfrågor som aktualiseras i uppsatsen. Material i form av ställningstaganden och handböcker från Skatteverket används för att belysa Skatteverkets synsätt på beskattningssituationer. Tilläggas kan att denna typ av material från Skatteverket endast är bindande inom myndigheten.¹⁸ I uppsatsen används även rättsvetenskaplig litteratur för att belysa olika tolkningsfrågor och nyansera den bild som ges av övrigt material. Även icke-juridisk litteratur används för att förklara pokerns beståndsdelar och systematik. Då detta är högst relevant för frågan om poker ska anses vara ett lotteri eller inte beaktar jag även dessa källor inom ramen för den tredje gruppen.

¹² Kleineman (2013), s. 26.

¹³ Peczenik (1995), s. 213 f.

¹⁴ Lavin (1990), s. 73.

¹⁵ Peczenik (1995), s. 214 f.

¹⁶ Peczenik (1995), s. 215.

¹⁷ Peczenik (1995), s. 215 f.

¹⁸ Lodin m.fl. (2015), s. 22.

Slutligen menar Peczenik att även sakskäl kan användas i den juridiska argumentationen, som sådana nämner Peczenik etiska grundsatser och historiska omständigheter vid lagars tillkomst.¹⁹ I uppsatsen utgörs en sådan etisk grundsats av skatteförmågeprincipen. Historiska omständigheter används för att förklara pokerns utveckling samt utbredning i Sverige.

1.3.2 EU-rättslig metod

I kapitel fyra redogör jag för de EU-rättsliga regleringar som inverkar på beskattningen av pokervinster, därför använder jag istället för den traditionella rättsdogmatiska metoden i detta kapitel en EU-rättslig metod.²⁰ Då EU-rätten är uppbyggd kring annorlunda rättskällor än den svenska rätten är det nödvändigt att vid den i fjärde kapitlet företagna utredningen använda en metod som är applicerbar på det använda materialet. I den företagna utredningen har det EU-rättsliga materialets inbördes förhållande inordnats efter den normhierarki Hettne och Otken Eriksson förespråkar. Således värderas EU:s primärrätt högst, den består av de fördrag som enhälligt godkänts av respektive medlemsstat samt tillhörande protokoll och bilagor. I den mån sekundärrätt har används har denna således värderats lägre än primärrätten i enlighet med den valda metoden. Till sekundärrätten hör de bindande rättsakter som utfärdas av EU:s institutioner med stöd av fördragen enligt art. 288 EUF-fördraget, till exempel förordningar, direktiv och beslut.²¹

Då den rätt som presenterats ovan ofta kan benämnas som vag och av en mer målinriktad karaktär uppstår oftast tolkningsfrågor av EU-rätten i allmänhet och fördragstexterna i synnerhet. Då EU-domstolen bemyndigats att säkerställa att EU-rätten, följs genom tolkning och tillämpning enligt art. 19.1 i EU-fördraget tillmäts EU-domstolens avgörande stor betydelse vid tolkning av rätten som utreds.²²

Det är framför allt tolkning av de fördragsfriheter som stadgas i EUF-fördraget som ligger till grund för utredningen. Då EU-domstolen utgör den yttersta uttolkaren av EU-rätten används därför dess avgöranden till stor del för att bringa ljus över hur fördragsfriheterna ska tillämpas i förhållande till beskattning av pokervinster. Även EU-rättslig doktrin används för att bringa ljus över de tolkningsfrågor som uppenbaras. Även om det i EU-domstolens avgöranden aldrig direkt hänvisas till doktrin får denna antas ha ett visst rättskällevärde då den hänvisas till av generaladvokaten och i de partsinlagor som inlämnas till domstolen.²³

¹⁹ Peczenik (1995), s. 216.

²⁰ Hettne & Otken Eriksson (2011), s. 34 f.

²¹ Hettne & Otken Eriksson (2011), s. 40 ff.

²² Hettne & Otken Eriksson (2011), s. 49.

²³ Hettne & Otken Eriksson (2011), s. 117 ff.

1.4 Forskningsläge

Inom den rättsvetenskapliga forskningen har inte beskattningsfrågan av poker uppmärksammats i någon större utsträckning. Inte heller beskattningen av lotterier är särskilt väl omskriven. Exempel på den forskning som finns är Tjernbergs artikel i Skattenytt avseende beskattning av tävlingsvinster.²⁴ Beskattning av pokervinster har dock berörts i två examensarbeten från Lunds universitet, det första från 2006 och det senare från 2011. Den tidigare av dessa uppsatser fokuserar främst på pokerspel som inte är anordnat för allmänheten medan författaren i det senare examensarbetet lägger sin tyngdpunkt vid NJA 2011 s. 45²⁵ och dess eventuella inverkan på beskattning. Gemensamt för dessa båda examensarbeten är de omfattande redogörelserna för pokerspelets regler och strategier.

1.5 Disposition

Uppsatsen inleds i det andra kapitlet med en presentation av poker för att göra läsaren införstådd med den verksamhet som är central för uppsatsens frågeställningar. I denna del presenteras pokerspelandets grunder och hur vinster respektive förluster genereras genom spelet. Vidare presenteras i samma kapitel hur pokervinster från Sverige och utlandet behandlas skattemässigt i Sverige.

Det tredje kapitlet syftar till att besvara de frågeställningar som ställs upp i det första delsyftet och berör avdragsrätten för pokervinster från anordnare utanför EES. I kapitlet diskuteras således dels i vilken utsträckning avdrag för förluster medges vid pokerspel utanför EES, dels huruvida skatteförfarandet står i strid med skatteförmågeprincipen.

I det fjärde kapitlet behandlas den EU-rättsliga aspekten av pokerspelande utomlands utifrån de fördragsstadgade fria rörligheterna för tjänst och kapital. Avsikten i detta avsnitt är att belysa det andra delsyftet, huruvida en beskattning av pokervinster härrörande från tredjeland kan vara fördragsstridig.

Det femte kapitlet behandlar pokerns inkomstskatterättsliga karaktär genom en diskussion kring positionering av pokerspelande i de tre inkomstlagen samt lotterivinster. En diskussion förs kring de avgränsningar som finns för respektive inkomstslag samt lotterivinster i förhållande till poker med avsikten att belysa uppsatsens tredje delsyfte, att positionera poker i inkomstskattesystemet. Det sista och avslutande kapitlet utgörs av en sammanfattande analys. I detta kapitel sammanfattas slutsatserna från föregående kapitel ur en analytisk synvinkel.

²⁴ Tjernberg (1992).

²⁵ Se avsnitt 5.5.4.

2 Poker som spel och beskattningsobjekt

2.1 Pokerns grunder

2.1.1 Pokerns utveckling

Kortspelsformen poker härstammar från 1820-talets New Orleans och spred sig mot seklets slut även till Sverige tillsammans med jokern som tidigare inte existerat i de svenska kortlekarna. Pokerns första stora genombrott i Sverige dröjde dock till 1940-talet under det som i efterhand har kommit att benämnas som beredskapstiden. Då kriget aldrig kom till Sverige föll valet på poker som tidsfördriv bland de sysslolösa soldaterna.²⁶ Det skulle dock dröja fram till 1999 innan riksdagen tog beslutet att pokerspel för allmänheten kunde anordnas legalt i och med Casino Cosmopols öppnande.²⁷ Öppnandet av Casino Cosmopol sammanföll med en annan nymodighet i den svenska pokerseran, nämligen nätpokerns intåg på spelmarknaden som berörs närmare under avsnitt 2.1.3.²⁸ Millenniumskiftet blev således början på ett nytt genombrott för pokern i Sverige.

2.1.2 Texas hold'em

Inom samlingsnamnet poker ryms flera olika sätt att spela poker. Dessa kan delas upp i två grupper, slutna och öppna poker. Vid spel i den första gruppen får ingen se någon annans kort före någon har synat medan det finns ett eller flera kort med valören synlig på bordet i den andra gruppen. Den senare gruppen är den som omfattar flest spelformer och som har kommit att bli mest populär. Till denna grupp hänförs spelformen Texas hold'em.²⁹ Förutom att vara den spelform som praktiseras vid de största turneringarna och världsmästerskapen har den även blivit den mest populära formen av poker hos spelplanordnare i övrigt.³⁰

Ett parti av Texas hold'em inleds med att den deltagare som är placerad till vänster om givaren lägger en insats. Denna första insats, kallad *den lilla mörken*, efterföljs av att nästa spelare till vänster lägger ännu en insats, *den stora mörken*. Den stora mörken är vanligtvis dubbelt så stor som den lilla mörken. Efter de två inledande insatserna delas två kort ut till varje spelare, kallade *hålkort*. Dessa två kort är *mörka* det vill säga dolda för övriga spelare. När hålkorten är utdelade inleds den första satsningsrundan genom att spelaren till vänster om den stora mörken antingen synar och satsar lika

²⁶ Glimne (2005), s. 11 ff.

²⁷ Prop. 1998/99:80, s. 26 ff.

²⁸ Glimne (2005), s. 21.

²⁹ Glimne (2005), s. 46 f.

³⁰ Glimne (2005), s. 244.

mycket som den stora mörken, höjer insatsen eller lägger sig. Resterande spelare upprepar sedan samma mönster. När första rundan är klar läggs tre kort, kallade *floppen* med valören synlig mitt på bordet. Sedan inleds en ny satsningsrunda som avslutas med att ett nytt kort med valören synlig läggs jämte floppen. Samma procedur upprepas sedan igen och ett femte kort placeras på bordet. Målet är sedan för spelarna att konstruera en så värdefull pokerhand som möjligt genom att använda sig av sina hålkort och korten på bordet. Man får högst använda sig av fem kort där ett, två eller inget av hålkorten kan användas. Att den med den bästa handen verkligen vinner partiet är inte en självklarhet då spelet till hög grad präglas av bluffande och psykologiskt spel.³¹

I efterföljande kapitel kommer olika typer av poker att beröras i olika sammanhang. Då formen för spelandet även kan få betydelse för beskattningen presenterar jag nedan inledningsvis de former av poker som är relevanta för undersökningen i efterföljande kapitel.

2.1.3 Livepoker eller nätpoker

Poker kan spelas både i fysisk form och över internet. Den första brukar benämnas livepoker och den senare nätpoker. Regelmässigt fungerar dessa två former av poker likadant. Vid nätpoker sker spel gentemot andra deltagare och inte mot anordnaren precis som i fysisk poker med skillnaden att fördelningen av de virtuella korten görs genom ett slumpvalsprogram. Pokerspel om pengar har varit tillgängligt över internet sedan omkring år 1998. Fram till 2006 var de svenska spelarna nödgade att vända sig till utländska anordnare för pokerspel över internet, men sedan 2006 erbjuder som enda svenska anordnare Svenska Spel nätpoker i sin katalog av spel.³²

2.1.4 Kontantspel eller turnering

Pokerspel kan bedrivas i form av kontantspel, även kallat cash-games, eller i turneringsform. Ett kontantspel utgörs av den spelrunda som beskrivits under avsnitt 2.1.2. Turneringsspel skiljer sig från kontantspel genom en rad olika faktorer. Dan Glimne har presenterat fyra faktorer som han anser är de mest avgörande. Först och främst ökar under spelets gång hela tiden mörkarna stegvis. Vidare har inte markerna som används ett motsvarande penningvärde, utan används endast som indikatorer på poängställningen. Det går heller inte att köpa nya marker under spelets gång, åtminstone existerar den möjligheten endast under en mycket begränsad tid. Spelare slås således ut ur turneringen när de har förlorat alla sina marker. Fördelningen av pengar efter turneringens slut är oberoende av antalet marker som spelarna har, den bestäms uteslutande av spelarnas placering i turneringen.³³

³¹ Glimne (2005), s. 244 f.

³² SOU 2008:36, s. 35 f.

³³ Glimne (2005), s. 294; Skillnaden mellan kontantspel och turneringsspel blev av intresse i NJA 2011 s. 45 som berörs närmare under avsnitt 5.5.4.

2.2 Beskattning av pokervinster

2.2.1 Pokervinster från svenska anordnare

Vinster från svenska lotterier är enligt 8 kap. 3 § IL skattefria. Vad som utgör ett lotteri framgår inte av IL, svaret på den frågan får istället sökas i lotterilagen (1994:1000).³⁴ Skatteverket har i ett ställningstagande från 2005 bedömt huruvida pokerspel som är anordnat för allmänheten ska anses vara lotteri eller inkomstgivande verksamhet.³⁵ Skatteverket ansåg att pokerspel anordnat för allmänheten föll under definitionen i 3 § LL mot bakgrund av att Lotteriinspektionen definierat det som ett hasardartat³⁶ kortspel som om det anordnas för allmänheten bedöms som lotteri. Därmed ansåg Skatteverket att pokervinster inte skulle vara en skattefri lotterivinst i enlighet med 8 kap. 3 § IL.³⁷

2.2.2 Pokervinster från utländska anordnare

Av 8 kap. 3 § IL framgår att vinster från lotterier som anordnas inom EES, såsom inhemska lotterier, ej ska inkomstbeskattas. Övriga utländska lotterivinster ska inkomstbeskattas i inkomstslaget kapital, i de fall vinsten överstiger 100 kr, enligt 42 kap. 25 § IL. Att inkomstbeskattning sker på utländska lotterier har sin bakgrund i den svenska lotteriskatten. Lagstiftaren har nämligen valt att istället för att vinnaren i ett lotteri påförs skatt punktbeskattas anordnaren av lotteriet. Ovan nämnda förfarande regleras i Lag (1991:1482) om lotteriskatt³⁸ där det i 1 samt 1b §§ anges att lotteriskatt ska erläggas av anordnaren av ett svenskt lotteri med 35 procent av den vinst som uppkommer när de sammanlagda vinstutbetalningarna räknats av från insatserna. När lotteriet anordnas i en annan stat än Sverige kan således inte Sverige beskatta anordnaren. Beskattning sker därför istället av spelare med hemvist i Sverige. I de fall spelet anordnas inom EES men inte i Sverige beskattas varken spelanordnare eller spelare. Beskattning sker inte av spelarnas vinster i sistnämnda situation med anledning av EU-domstolens dom C-42/02 *Lindman*.³⁹

³⁴ Se avsnitt 5.5.

³⁵ SKV Dnr 130 19427-05/111.

³⁶ Med *hasardspel* eller *hasardartat spel* avses enligt Svenska akademiens ordbok ett spel som beror på slumpen och inte spelarens skicklighet. Benämningen torde härröra från tärningspelet hasard.

³⁷ SKV Dnr 130 19427-05/111.

³⁸ Hädanefter LSL.

³⁹ Prop. 2008/09:47 s. 6; Dahlberg (2014), s. 97; Se avsnitt 4.5.1.2.

3 Avdragsmöjligheter vid pokerspelande utanför EES

3.1 Inledning

Idag sker endast beskattning av pokervinster i Sverige om anordnaren befinner sig i en stat utanför EES. Beskattning sker då med 30 procent i inkomstslaget kapital enligt 42 kap. 25 § 1 st. IL. Huvudregeln för avdrag avseende inkomstslaget kapital är enligt 42 kap. 1 § 2 st. IL att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. Emellertid stadgas i 42 kap. 25 § 2 st. IL undantaget att utgifter för att delta i svenska och utländska lotterier inte får dras av. Huruvida detta sista stycke i lagrummet ska tolkas som att inga avdrag överhuvud taget får göras för lotterivinster eller om det endast avser att avdrag inte får göras för exempelvis insatser har föranlett en rad frågor om hur lagrummet ska tillämpas.

3.2 Historisk översikt

Fram till mitten av 1940-talet medgavs enligt 36 § KL avdrag ”för alla de utgifter, som den skatteskyldige under beskattningsåret haft för inköp av lottsedlar eller andra liknande insatser i lotteri”. I 1945 års proposition⁴⁰ föreslogs att lydelsen av nämnda paragraf istället skulle vara att ”avdrag är icke i något fall medgivet för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri”⁴¹. Den senare lydelsen som tillkom genom 1946 års lagändring får således ligga till grund för den bestämmelse som idag stadgas i 42 kap. 25 § IL. Att beskattning inte skulle ske vid utländska lotterivinster som understeg 100 kronor infördes redan år 1946 och har inte ändrats sedan dess.⁴² Departementschefen menade att avsteget från den i KL vedertagna principen, att alla omkostnader i en viss förvärvskälla ska avräknas vid beräkningen av inkomsten, kunde motiveras med den förenkling som förfarandet skulle innebära. Vidare menade departementschefen att frågan skulle få en mycket ringa betydelse i praktiken då avdragsrättens borttagande skulle kompenseras av att alla vinster skulle räknas för sig och således hamna under skattepliktsgränsen på 100 kronor.⁴³

Innan IL:s tillkomst reglerades beskattningen av utländska lotterivinster i 3 § 1 mom. Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt⁴⁴ samt 19 § 1 st. 2 ledet

⁴⁰ Prop. 1945:264.

⁴¹ Prop. 1945:264, s. 5.

⁴² Prop. 1945:264, s. 41.

⁴³ Prop. 1945:264, s. 40.

⁴⁴ Hädanefter SIL.

Kommunalskattelagen (1928:370)⁴⁵. Avdragsförbudet som idag återfinns i 42 kap. 25 § 2 st. IL reglerades i 3 § 2 mom. 5 st. SIL, där det uttryckligen stadgades att avdrag inte medgavs för utgifter avseende inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri. Denna lagtekniska lösning tillkom efter skattereformen år 1990 som medförde att utländska lotterivinster hänfördes till inkomstslaget kapital istället för det tidigare inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet.⁴⁶ I propositionen till IL anfördes inga skäl till att den nya ordalydelsen skulle ha en annan innebörd än den tidigare.⁴⁷

3.3 Skatteverkets ståndpunkt

3.3.1 Beräkning av beskattningsbar inkomst

Skatteverket har i två ställningstaganden adresserat problematiken avseende hur den beskattningsbara inkomsten ska bestämmas vid pokerspel. I det första ställningstagandet från 2011 var frågeställningen hur beskattningen skulle ske vid ett omfattande och kontinuerligt pokerspel över internet.⁴⁸ Den problematik som Skatteverket adresserade i ställningstagandet grundade sig i att beskattningen skulle kunna bli orimligt hög om varje pokeromgång räknades som ett enskilt lotteri och således skulle beskattas individuellt med 30 procent. Skatteverket exemplifierade detta med en person som spelar ett stort antal pokeromgångar där de sammanlagda insatserna är 1 000 000 kronor. Om varje vinstpott skulle beskattas individuellt skulle personen behöva vinna sammanlagt 1 430 000 kronor för att efter skatt få 1 000 kronor i vinst ($70\% \times 1\,430\,000 = 1\,001\,000$). Detta skulle enligt Skatteverket medföra att de flesta pokerspelares nettointkomster skulle bli klart mindre än skatten. Mot bakgrund av de skäl som kom till uttryck i 1945 års proposition⁴⁹ menade Skatteverket att skälen inte längre kunde anses legitima i förhållande till det omfattande pokerspel som sker över internet. Det skulle även vara ett stort avsteg från nettoprincipen ansåg Skatteverket.⁵⁰ Då 42 kap. 25 § IL inte preciserar hur underlaget för beskattning ska bestämmas menade Skatteverket att det aktuella lagrummet ”bör tillämpas med hänsyn till dess allmänna syfte och med beaktande av det enskilda spelets karaktär.”⁵¹ Vidare uttalade Skatteverket att en beskattning av varje vunnen spelomgång skulle medföra att skatten generellt skulle bli högre än den verkliga förmögenhetsökningen och därmed få konfiskatoriska inslag. Med hänsyn till egendomsskyddet i Regeringsformen och Europakonventionen ansåg Skatteverket att en sådan tillämpning bör undvikas. Skatteverkets bedömning blev istället att den beskattningsbara vinsten skulle bestämmas till årets överskott som

⁴⁵ Hädanefter KL.

⁴⁶ Prop. 1989/90:110, s. 698 f.

⁴⁷ Prop. 1999/00:2, s. 503.

⁴⁸ SKV dnr 131 438351-11/111.

⁴⁹ Prop. 1945:264.

⁵⁰ Då nettoprincipen följer av skatteförmågeprincipen kommer jag i den fortsatta framställningen referera uteslutande till sistnämnda princip. Jfr Tikka (2004), s. 656.

⁵¹ SKV dnr 131 438351-11/111.

uppkommit vid spel hos en enskild spelplanordnare med justering för egna insättningar, uttag och andra överföringar.⁵²

Det senare ställningstagandet från 2012⁵³ innebar ett förtydligande av 2011 års ställningstagande och behandlade frågan om det tidigare ställningstagandet, förutom kontantspel och kortare turneringar, även avsåg längre turneringar samt live-spel. Bedömningen blev att alla former av pokerspel skulle behandlas lika. Således skulle den beskattningsbara vinsten bestämmas till nettoinkomsten för allt pokerspel under året hos en viss spelplanordnare oavsett spelform eller om spelet bedrivits live eller över internet. Dock förtydligades att en förlust hos en spelplanordnare inte kunde dras av mot en vinst hos en annan.⁵⁴

3.3.2 Avdrag för utgifter

År 2012 bedömde Skatteverket frågan om 42 kap. 25 § 2st. IL avser alla utgifter som är hänförliga till att deltagande i en pokerturning eller om lagrummet endast avser utgifter för insatser i spelet. Inledningsvis uttalade Skatteverket att en bestämmelse i första hand ska tolkas efter sin ordalydelse. Av ordalydelsen menade Skatteverket att det klart framgick att insatser för att delta i ett lotteri inte fick dras av. I sitt ställningstagande uppgav sedan Skatteverket att tolkning av en bestämmelse endast kan bli aktuell om lydelsen av bestämmelsen är oklar i något avseende. I förevarande fall menade dock Skatteverket att lydelsen var klar och att spelaren således inte ska ha möjlighet att göra några som helst avdrag för de utgifter som uppstår i samband med deltagandet i ett utländskt lotteri.⁵⁵

3.4 Avdragsrätten i rättspraxis

3.4.1 Avdrag för omkostnader

Högsta förvaltningsdomstolen bedömde i målet RÅ 1986 ref. 87 hur en person, H.G:s, totalisatorspel⁵⁶ på trav i utlandet skulle beskattas.⁵⁷ Den dåvarande bestämmelsen i p. 5 av anvisningarna till 36 § KL föreskrev att avdrag icke i något fall var medgivet för inköp av lottsedlar eller andra liknande insatser i lotteri. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade således att H.G. inte var berättigad till avdrag för sina insatser. Å andra sidan konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att H.G., med hänsyn till den omfattning och inriktning han bedrivit spelverksamhet, hade rätt till avdrag för övriga omkostnader i samband med den utländska spelverksamheten. Då H.G. inte hade kunnat styrka några utgifter för resor,

⁵² SKV dnr 131 438351-11/111.

⁵³ SKV dnr 131 338428-12/111.

⁵⁴ SKV dnr 131 338428-12/111.

⁵⁵ SKV dnr 131 420064-12/111.

⁵⁶ System vid vadhållning för registrering av insatser och beräkning av totalsumman av dessa (minskad med avgifter) samt beräkning och fördelning av vinster.

⁵⁷ Se avsnitt 5.2.5. för ytterligare omständigheter i avgörandet.

fördyrade levnadskostnader eller inträdesavgifter ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att avdrag ändå inte kunde medges.

Högsta förvaltningsdomstolens synsätt i ovan refererade avgörande återkommer i avgörandet RK 7162/04 från Kammarrätten i Göteborg som rörde pokervinster från USA. H.A. yrkade att han skulle medges avdrag för de resekostnader han haft i form av bil- och flygresor. Kammarrätten avslog H.A:s yrkande då han inte kunde redovisa några resekostnader och menade därför att det inte fanns möjlighet att medge kostnadsavdrag.⁵⁸

Avgörandet bör tolkas som att kammarrätten var av uppfattningen att avdragsrätt principiellt förelåg för resekostnader i samband med pokerspelet.

3.4.2 Spel genom bolag

I ett avgörande från Kammarrätten i Göteborg aktualiserades deltagande i pokerturneringar genom bolag.⁵⁹ Avgörandet är av relevans för uppsatsen fortsatta framställning då det belyser dels hur spel i bolagsform bedöms skatterättsligt, dels hur den beskattningsbara inkomsten bestämdes innan Skatteverkets två ställningstaganden från 2011 och 2012⁶⁰. Sju pokerspelare hade tillsammans ingått ett avtal med bolaget PMP Investment Ltd. I avtalet föreskrevs att PMP skulle stå för de löpande kostnaderna samt anmälningsavgifterna för de sju pokerspelarna då de deltog i pokerturneringar i USA. I gengäld skulle PMP erhålla 70 procent av spelarnas vinster. Utdelning skulle sedan ske genom att PMP delade ut 10 procent av sina vinster lika fördelat mellan spelarna.⁶¹

En av spelarna, T.P., uppgav i sin deklaration att han hade vunnit 154 351 \$ i amerikanska pokerturneringar men att han med anledning av avtalet med PMP endast skulle beskattas för den faktiska vinst han erhållit vilket var 54 665 \$. Skatteverket beslutade istället att beskatta T.P. för hela det belopp han vunnit vid turneringarna i USA.⁶² Kammarrätten i Göteborg ansåg att en följd av avtalet var att T.P. avstått 60 procent av sina spelvinster till PMP som användes till att täcka kostnaderna för delta i pokerturneringarna. Dessa 60 procent menade Kammarrätten utgjorde en icke avdragsgill kostnad för att delta i lotterier enligt 42 kap. 25 § 2 st. IL. Således förelåg ingen avdragsrätt för den till PMP erlagda delen av pokervinsterna. I frågan om de 10 procent som T.P. avstått till förmån för den gemensamma pott som sedan fördelats lika mellan spelarna menade Kammarrätten att situationen var annorlunda. Då denna del inte hade använts för att täcka kostnader utan utgjort en intäktsfördelning för den gemensamma verksamheten. Då T.P. hade varit en av de mer framgångsrika spelarna som ingått avtal med PMP

⁵⁸ Då de i rättsfallet aktuella vinsterna härrörde från taxeringsåret 1999 tillämpades reglerna i KL samt SIL istället för de i IL.

⁵⁹ KamR i Göteborg, mål nr 3756-10.

⁶⁰ SKV dnr 131 438351-11/111; SKV dnr 131 338428-12/111.

⁶¹ KamR i Göteborg, mål nr 3756-10, s. 2 f.

⁶² FörvR i Malmö, mål nr 4-10, s. 2.

hade han avstått 15 435 \$ till den gemensamma potten men endast erhållit 8 219 \$ vid fördelningen. Kammarrätten menade därför att T.P:s kapitalinkomster skulle minska med mellanskillnaden av det avstådda beloppet 15 435 \$ och det erhållna beloppet 8 219 \$.⁶³

För T.P:s del innebar Kammarrättens avgörande att han fick betala 44 141 \$ i skatt ($(154\,351 - 7\,216) \times 0,3$). Den del av pokervinsterna han fått behålla själv var 54 524 \$ ($154\,351 \times 0,3 + 8\,219$). Bruttoinkomsten av pokerturningarna blev således 10 383 \$ för T.P:s del. Därmed utgjorde den skatt T.P. fick betala cirka 81 procent av nettoinkomsten ($44\,141/54\,524$).

3.4.3 Beräkning av beskattningsbar inkomst

I följande avgörande hade J.K. bedrivit omfattande pokerspel via internet. Många av de spelordnare som J.K. bedrivit spel hos befann sig utanför EES. Därmed var J.K. enligt 42 kap. 25 § IL skattskyldig för de vinster han uppbar. Skatteverket ansåg att den beskattningsbara vinsten kunde bestämmas till ökningen av behållningen på J.K:s spelkonto hos respektive spelordnare.⁶⁴ J.K. hade emellertid haft omfattande vinster hos vissa spelordnare samtidigt som han hade haft stora förluster hos andra spelordnare. Därför menade J.K. att han borde få räkna av de förluster han haft hos vissa spelordnare mot de vinster han haft hos andra spelordnare.⁶⁵

Förvaltningsrätten i Jönköping konstaterade att insatser i lotterier vanligtvis inte får kvittas mot vinsterna men att Skatteverket godtagit kvittning mellan insatser och vinster hos varje enskild spelordnare. Dock menade förvaltningsrätten att kvittning mellan spelordnare inte var förenligt med 42 kap. 25 § IL eller dess syften och dömde således i enlighet med Skatteverkets bedömning.⁶⁶

Kammarrätten i Jönköping var av en annan åsikt och menade att konsekvenserna av Skatteverkets synsätt var att beskattning kunde uppstå när spelandet totalt sett under året resulterat i ett inkomstmässigt underskott. Ovan nämnda synsätt menade Kammarrätten både var svårförsvarligt och i strid med skatteförmågeprincipen som är grundläggande i svensk skatterätt. Då skatteförmågeprincipen innebär att endast inkomster som ger en faktisk skatteförmåga ska beskattas skulle Skatteverkets synsätt innebära ett avsteg från denna. Vidare menade Kammarrätten att konsekvenserna av synsättet blev än mer oönskade då det i förevarande fall rörde sig om en yrkesmässig spelare som inte haft några andra försörjningsinkomster. Kammarrättens slutsats blev därmed att vid tolkning av 42 kap. 25 § IL ska den beskattningsbara vinsten utgöras av den totala nettovinsten av

⁶³ KamR i Göteborg, mål nr 3756-10, s. 3.

⁶⁴ KamR i Jönköping, mål nr 597--602-13, s. 8.

⁶⁵ KamR i Jönköping, mål nr 597--602-13, s. 3 f.

⁶⁶ FörvR i Jönköping, mål nr 4972-11, 4803-12, 4806-12, 4809-12, 4810-12, 4812-12, s. 14 f.

beskattningsbara spel med avräkning för den totala nettoförlusten av sådana spel oavsett spelanordnare.⁶⁷

Högsta förvaltningsdomstolen inledde sina domskäl i målet med att konstatera att utvecklingen av spel över internet har medfört att spelandet sker mer eller mindre kontinuerlig under en längre tidsperiod och således omfattar stora summor som satts in på spelkonton hos respektive spelanordnare. Därav, konstaterade domstolen att det vare sig var rimligt eller praktiskt genomförbart att med ett lotteri avse varje spelomgång. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg istället att med ett lotteri bör avses allt pokerspel som sker hos en spelanordnare under ett kalenderår oavsett form eller på vilket sätt spelet sker. Således skulle det beskattningsbara underlaget bestå av det positiva totalresultatet hos spelanordnaren. Därmed ansåg Högsta förvaltningsdomstolen, i likhet med Skatteverket och Förvaltningsrätten i Jönköping, att kvittning inte var tillåtet mellan olika spelanordnare.⁶⁸

3.5 Tolkning av skattelag

3.5.1 Skatteförmågeprincipen

Då skatteförmågeprincipen anförts som stöd av både Skatteverket och Kammarrätten i tolkningen av 42 kap. 25 § IL är det av intresse att utreda vad som innefattas i principen.

Skatteförmågeprincipen innebär enkelt uttryckt att var och en ska betala skatt efter sin förmåga.⁶⁹ Rabe och Hellenius ansåg att principen är en av de viktigaste principerna i den svenska skatterätten och har haft störst betydelse för beskattningen på individnivå.⁷⁰ Skatteförmågeprincipen manifesteras i ett övergripande perspektiv av den svenska skatterätten genom de progressiva skattesatserna. Tanken bakom progressiviteten vilar på att den med högre inkomst har förmåga att avstå från en större del av inkomsten än den med en lägre inkomst.⁷¹ Rabe och Hellenius lyfte fram denna aspekt av skatteförmågeprincipen som en del i den övergripande utformningen av skattesystemet. Vidare menade de att principen även kom till uttryck i detaljutformningen av skattesystemet. Detaljutformningen av skattesystemet kan delas upp i två delar, den första tar sikte på vilka inkomster som ska vara skattepliktiga och den senare på tidpunkten för beskattning. Grundregeln för vilka inkomster som ska anses vara skattepliktiga, enligt Rabe och Hellenius, var att endast inkomster som medför reell skatteförmåga ska medföra skatteplikt.⁷²

⁶⁷ Kamr i Jönköping, mål nr 597--602-13, s. 11 f.

⁶⁸ HFD, mål nr 2316-14, 2317-14.

⁶⁹ Gunnarsson (1995), s. 116; Lodin, m.fl. (2015), s. 30; Rabe & Hellenius (2010), s. 44.

⁷⁰ Rabe & Hellenius (2010), s. 44.

⁷¹ Lodin, m.fl. (2015), s. 30 f.; Rabe & Hellenius (2010), s. 44 f.

⁷² Rabe & Hellenius (2010), s. 44 f.

I utredningen om reformerad inkomstbeskattning, SOU 1989:33, lyftes skatteförmågeprincipen fram som en av fördelningsprinciperna i svensk skatterätt. I utredningen presenterades som ett av kraven som följde av skatteförmågeprincipen att: ”inkomstskatten ska utgå på nettoinkomsten efter avdrag för kostnader för inkomstens förvärvande”.⁷³ Vidare konstaterades att vissa avsteg gjorts i den svenska skattelagstiftningen avseende ovan nämnda krav, men att några grundläggande avsteg inte borde göras.⁷⁴ Även Tikka anför att skatteförmågeprincipen är en fördelningsprincip som kan induceras från förarbeten och den systematik som präglar inkomstskatten.⁷⁵

3.5.2 Principers tolkningsvärde

Ordet princip i juridiska sammanhang kan beskrivas som ”en norm vilken uppställer ett visst ideal”.⁷⁶ I sin uppräknning av olika rättsprinciper nämnde även Peczenik skatteförmågeprincipen explicit som en av dessa principer på skatterättens område. Vidare menade Peczenik att principer måste skiljas från regler. Regler kan följas eller inte följas medan principer kvalificerar en handling som mer eller mindre bra.⁷⁷ Moëll har dock påpekat att det varken i lagstiftning, rättstillämpning eller den rättsvetenskapliga litteraturen görs en särskilt noggrann eller konsekvent åtskillnad mellan regler och principer. Persson Österman ansåg att principer har ett stort utrymme i den svenska skatterätten. Det är dock inte principen i sig som har någon normativ kraft, påpekade Persson Österman, utan de bakomliggande skäl som bär upp principen.⁷⁸ I fråga om lagtillämpning hävdade Tikka att skatteförmågeprincipen kan förorda ett tolkningsalternativ och att den främst kommer till uttryck vid individbeskattningen.⁷⁹ Dahlberg menar emellertid att principer generellt sett inte kan tillskrivas någon väsentlig vikt i fråga om tolkning av skattelag. Har principen stöd i lagtext eller rättspraxis menar dock Dahlberg att den får en normerande effekt.⁸⁰

3.5.3 Tolkningsmetoder

Vid tolkning av skattelag torde konsensus råda i den skatterättsliga doktrinen att lagtext är den viktigaste rättskällan och tolkningen därför inte får stå i strid med den. Meningsskiljaktigheter finns å andra sidan inom doktrinen när det kommer till förarbetenas ställning vid lagtolkning. Bergström delade upp de uppfattningar som råder i tre läger, där de första anser att förarbeten bör följas, de andra att Högsta förvaltningsdomstolen inte ska vara bunden av förarbeten utan utveckla rätten utifrån lagtext och ett tredje läger som anser att förarbeten utgör viktig tolkningsdata men som

⁷³ SOU 1989:33, del 1, s. 59.

⁷⁴ SOU 1989:33, del 1, s. 59.

⁷⁵ Tikka (2004), s. 656.

⁷⁶ Moëll (2003), s. 19; Peczenik (1995), s. 446 ff.

⁷⁷ Peczenik (1995), s. 446 ff.

⁷⁸ Persson Österman (1997), s. 64 f.

⁷⁹ Tikka (2004), s. 656.

⁸⁰ Dahlberg (2004), s. 664.

måste vägas mot annan tolkningsdata. I Bergströms företagna analys av Högsta förvaltningsdomstolens praxis fram till 2003 ansåg han att Högsta förvaltningsdomstolens praxis gått mot en utveckling där betydelsen av lagbunden tolkning betonats. Således har under denna tidsperiod avgöranden då ordalydelsen frångåtts i princip varit icke-existerande. Vidare betonade Bergström att tolkning av lagstiftning mot bakgrund av det allmänna syftet blivit den vanligaste tolkningsmetoden men att förarbetena i allmänhet följs.⁸¹

3.6 Sammanfattande slutsatser – avdragsrätt eller avdragsförbud?

3.6.1 Avdrag för insatser

Som belysts tidigare i detta kapitel finns det en rad olika synsätt, som kommer till uttryck från Skatteverket, domstolar och lagstiftare av hur beräkning samt avdrag ska tillämpas för utländska lotterivinster. Lagstiftarens intention med bestämmelsen var att vid en beräkning av den beskattningsbara vinsten skulle varje enskild lotterivinst räknas var för sig. På så sätt skulle flertalet vinster inte beskattas med anledning av skattepliktsgränsen på 100 kronor. I de ovan refererade avgörandena som avgjordes innan 2012 tillämpas reglerna på det vis som lagstiftaren gett uttryck för i 1945 års proposition, det vill säga inga avdrag för insatser medgavs.

Skatteverket ändrade emellertid sitt synsätt för hur beräkningen av den beskattningsbara vinsten skulle gå till genom sina två ställningstagande från 2011 och 2012.⁸² Istället för att räkna varje pokervinst för sig skulle det årliga överskottet hos varje spelanordnare utgöra underlag för beskattning. Således medgavs i praktiken avdrag för de insatser som gjorts. Anmärkas kan att Skatteverket en månad senare i ett nytt ställningstagande angående avdrag för rese- och boendekostnader vid en pokerturning uttalades att ”Helt klart är att insatser för att delta i lotterier inte får dras av.”⁸³

Frågan blir därför om Skatteverket under denna månad ändrat sitt synsätt igen för hur beskattning ska ske. Så är troligen inte fallet, Skatteverkets ställningstaganden från 2011 och 2012 bör enligt min mening tolkas som att beräkningen av den beskattningsbara vinsten görs inom ramen för 42 kap. 25 § 1 st. IL. Därmed menar Skatteverket att problematiken kring avdragsförbudet i det andra stycket inte aktualiseras då avdrag för insatserna i praktiken redan beaktats vid beräkningen av vinsten i första stycket.

De skäl som angavs i 1945 års proposition till varför ett avdragsförbud skulle vara önskvärt är enligt min mening i dagens läge föråldrade. Det finns

⁸¹ Bergström (2003), s. 13.

⁸² SKV dnr 131 438351-11/111; SKV dnr 131 338428-12/111.

⁸³ SKV dnr 131 420064-12/111.

framför allt två skäl till detta. Det första är att det vid propositionens författande inte gick att förutse nätpokens intåg på spelmarknaden. Det andra är att den skattepliktsgräns på 100 kronor som departementschefen menade skulle kompensera spelarna inte har ändrats på 70 år. Det kan tyckas märkligt att denna beloppsgräns inte ändrats, då 100 kronor år 1946 i dagens penningvärde motsvarar 2041 kronor mätt med konsumentprisindex och 9767 kronor mätt med löneindex.⁸⁴ Det kompensatoriska inslaget av skattepliktsgränsen har således minskat drastiskt sedan den infördes. Sammanslaget med det omfattande spelande som idag är möjligt över nationsgränser via internet har bestämmelsen fått icke-önskvärda konsekvenser. Detta belyses inte minst av Kammarrätten i Göteborgs avgörande från 2011 där den skatteskyldiges faktiska överskott beskattades med 81 procent.

Beaktandet av varje enskild vinst vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten får således anses utgöra ett klart avsteg från skatteförmågeprincipen som är grundläggande i svensk skatterätt, inte minst då departementschefen själv adresserade detta i 1945 års proposition. Det får därför anses vara en önskvärd utveckling att Högsta förvaltningsdomstolen har gått ifrån detta synsätt.

Dock aktualiseras frågan huruvida en sådan långtgående tolkning som Skatteverket och domstolarna i 2015 års avgörande⁸⁵ gjort av 42 kap. 25 § IL är förenlig med den aktuella lagtexten? Står det i strid med ordalydelsen att tillåta avdrag för utgifter så länge de beaktas vid uträkandet av vinsten?

En tolkning av lagrummet som utgick från vad som anförts i förarbetena skulle medföra en motsatt tolkning till den som Skatteverket och domstolarna i 2015 års avgörande anförde. Till stöd för sin tolkning anförde både Skatteverket och Kammarrätten skatteförmågeprincipen. Högsta förvaltningsdomstolen anförde inte skatteförmågeprincipen explicit till stöd för sin tolkning av 42 kap. 25 § IL utan använde den mer vaga formuleringen att det varken framstod som rimligt eller praktiskt genomförbart att med lotteri avse varje spelomgång.

Vid ovan nämnda tolkning av 42 kap. 25 § IL har de motiv som kommer till uttryck i förarbetena helt bortsetts ifrån. Därav kan den utveckling som Bergström observerat angående Högsta förvaltningsdomstolens tolkningsmetoder även skönjas i det aktuella avgörandet. Min mening är att den tolkning som gjorts av Högsta förvaltningsdomstolen i detta fall gjorts mot bakgrund av lagens allmänna syfte. Högsta förvaltningsdomstolen motiverade sin tolkning med att en beskattning av varje enskild spelomgång inte var rimlig. Ordet rimlig i detta fall måste ses mot bakgrund mot övriga bestämmelser för inkomstslaget kapital där huvudregeln är att avdrag medges för kostnader för inkomstens förvärvande enligt 42 kap. 1 § 2 st. IL. Nämnda huvudregel ger som tidigare nämnt uttryck för skatteförmågeprincipen vilken Skatteverket och Kammarrätten anförde till

⁸⁴ Edvinsson & Söderberg (2011), s. 270-292.

⁸⁵ HFD, mål nr 2316-14, 2317-14.

stöd för sin tolkning. Dessa omständigheter talar enligt min mening för en tolkning som gjorts utifrån syftet med reglerna i inkomstslaget kapital och där skatteförmågeprincipen indirekt tillmätts betydelse.

Vidare är min åsikt att tolkningen inte står i strid med lagens ordalydelse. Visserligen är det en extensiv tolkning av begreppet *vinst i utländskt lotteri* som saknar stöd i förarbeten, men som inte är oförenlig med ordalydelsen då lagen saknar en definition av vinster i lotterisammanhang. I och med Högsta förvaltningsdomstolens nya praxis avses numera med begreppet *vinst i lotterisammanhang* det överskott som uppkommit hos en spelanordnare under ett år.

Enligt min mening är kammarrättens dom, för att citera Högsta förvaltningsdomstolen, *rimlig* och välunderbyggd. Utgången i kammarrättens dom är dessutom i större utsträckning än Högsta förvaltningsdomstolens förenlig med skatteförmågeprincipen. Det framkommer även av kammarrättens domskäl att de tillmätt skatteförmågeprincipen en stor betydelse vid tolkningen av det aktuella lagrummet. Emellertid går det att argumentera för att kammarrättens tolkning inte är förenlig med lagens ordalydelse. Att tolka vinster hos flera olika spelanordnare inom frasen *vinst i ett utländskt lotteri* är en extensivare tolkning än den Högsta förvaltningsdomstolen gjorde. Enligt min mening är det tveksamt om den tolkningen rymms inom ramen för ordalydelsen.

3.6.2 Avdrag för övriga utgifter

Avseende avdrag för övriga kostnader såsom resekostnader och boendekostnader vid en turnering är Skatteverket av mening att dessa strider mot avdragsförbudet 42 kap. 25 § 2 st. IL. Å andra sidan har Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 1986 ref. 87 uttalat att sådana utgifter var avdragsgilla vid totalisatorspel som även omfattas av lotteridefinitionen i 3 § LL. Vid tiden för Högsta förvaltningsdomstolens avgörande framgick av lagens ordalydelse att avdrag inte medgavs för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri, numera avser förbudet den mer generella föreskriften att utgifter för att delta i lotterier inte får dras av. Skatteverket gjorde i sitt ställningstagande en bokstavstolkning av den nuvarande lydelsen och kom således fram till att lagtexten var tydlig, inga utgifter får dras av. Det är möjligt att en domstol idag skulle ha gått på Skatteverkets linje och frångått tidigare praxis med tanke på den förändring i synsätt som gjorts avseende insatser. Att denna typ av utgifter inte kan beaktas inom ramen för första stycket som för insatser torde stå klart. En tolkning som medgav att denna typ av utgifter skulle få dras av hade således inte kunnat utgå enbart från lagens ordalydelse.

4 Den fria rörligheten för poker

4.1 Inledning

Innan lagändringen av 8 kap. 3 § år 2008 beskattades alla utländska lotterivinster såsom inkomst av kapital.⁸⁶ I och med EU-domstolens avgörande i målet C-42/02 *Lindman*, som behandlas närmare under avsnitt 4.5.1.2. och som meddelades i slutet av 2003, ansåg sig den svenska lagstiftaren nödgad att ändra reglerna för att de inte skulle stå i strid med det meddelade avgörandet.⁸⁷ I praktiken hade dock inte lotterivinster från bolag hemmahörande inom EES beskattats i Sverige sedan 2004 då Skatteverket med anledning av ovan nämnda avgörande och i avvaktan på en ny lagreglering undantagit lotterivinster från bolag hemmahörande inom EES från beskattning.⁸⁸

I denna del diskuteras huruvida beskattningen av utländska pokervinster är hänförliga till den fria rörligheten för tjänst eller kapital. Valet av fördragsfrihet får framför allt betydelse för om spel utanför EES även kan omfattas av fördragets bestämmelser.

4.2 Fri rörlighet för tjänst

Den fria rörligheten för tjänster stadgas i 56 art. EUF-fördraget och förbjuder inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster inom unionen i de fall då den medborgare som tillhandahåller tjänsten har etablerat sig i en annan stat än mottagaren av tjänsten. Med medborgare likställs enligt art. 54 EUF-fördraget ”bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen”⁸⁹. Av art. 62 EUF-fördraget framgår att definitionen av medborgare i art. 54 ska tillämpas avseende den fria rörligheten för tjänster inom unionen. Trots att ordalydelsen av fördraget i synnerhet berör tillhandahållaren av tjänsten följer av EU-domstolens praxis att även mottagaren av en tjänst kan åberopa fördragsfriheten.⁹⁰

Tjänst definieras i art. 57 EUF-fördraget som ”prestationer som normalt utförs mot ersättning, i den utsträckning de inte faller under bestämmelserna om fri rörlighet för varor, kapital och personer.”⁹¹ Den fria rörligheten för tjänster bör dock inte ses som en ”restfrihet” mot bakgrund av vad EU-domstolen framförde i målet C-452/04 *Fidium Finanz*. EU-domstolen klargjorde i målet att art. 57 EUF-fördraget inte utgjorde en

⁸⁶ SFS 2008:1322.

⁸⁷ Prop. 2008:09/47, s. 6.

⁸⁸ SKV dnr 130 281559-04/113.

⁸⁹ Art. 54 EUF-fördraget.

⁹⁰ Ståhl m.fl. (2011), s. 92; Terra & Wattel (2008), s. 53.

⁹¹ Art 57 EUF-fördraget.

prioritetsordning där den fria rörligheten för tjänster endast skulle vara tillämplig om de andra fördragsfriheterna inte var det. Istället uttalade EU-domstolen att syftet med bestämmelsen var att ekonomisk verksamhet inte skulle falla utanför någon av fördragsfriheterna.⁹² Terra och Wattel menade att den fria rörligheten för tjänst i princip inte är tillämplig om någon av de i art. 57 nämnda friheterna är det. Dock så garderade de sig med att uttala att EU-domstolens praxis inte är konsekvent avseende de fyra fördragsfriheternas prioritetsordning.⁹³

4.3 Fri rörlighet för kapital

Art. 63.1 EUF-fördraget förbjuder alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna samt mellan medlemsstaterna och tredjeland. Den fria rörligheten för kapital är således den enda fördragsfriheten som utsträcker sig till att även omfatta situationer mellan en medlemsstat och en stat utanför unionen.⁹⁴ Då bestämmelsen inte heller preciserar vem som kan åberopa fördragsfriheten kan den åberopas av såväl medborgare från unionen som från tredje land.⁹⁵ Ledning för vad som utgör en kapitalrörelse fås av direktiv 88/361/EEG om fria kapitalrörelser.⁹⁶ I bilaga 1 till direktivet sker en grundlig uppräknning av vad som ska anses utgöra en kapitalrörelse i EUF-fördragets mening. Listan som återfinns i bilagan till direktivet innehåller dock flertalet situationer som även omfattas av de andra fördragsfriheterna. Detta medför att definitionen av vad som utgör en kapitalrörelse är synnerligen bred.⁹⁷ Det blir av mindre betydelse vilken fördragsfrihet som aktualiseras så länge det rör sig om en transaktion mellan medlemsstater, då utgången torde bli den samma oavsett vilken fördragsfrihet som åberopas. När det å andra sidan rör sig om en transaktion mellan en medlemsstat och tredjeland blir valet av fördragsfrihet av betydande vikt då endast den fria rörligheten för kapital omfattar dessa.⁹⁸

4.4 Valet av fördragsfrihet

Konsekvenserna kan bli olika beroende på vilken fördragsfrihet som tillämpas vid en tredjelandsituation. Valet av vilken fördragsfrihet som ska tillämpas adresserades av EU-domstolen i målet C-452/04 *Fidium Finanz*. I målet ansågs den fria rörligheten för tjänster dominera över den fria rörligheten för kapital. Då en fördragsfrihet dominerar över en annan kunde således den senare inte göras gällande.⁹⁹ Den dominerande friheten skulle därmed tillämpas oavsett om det medför att en situation mellan en medlemsstat och tredjeland exkluderas från tillämpningen.¹⁰⁰

⁹² Mål C-452/04 *Fidium Finanz*; Ståhl m.fl. (2011), s. 92 f.

⁹³ Terra & Wattel (2008) s. 53.

⁹⁴ Ståhl m.fl. (2011), s. 137.

⁹⁵ Ståhl m.fl. (2011), s. 137-138.

⁹⁶ Se bl.a. C-452/04 *Fidium Finanz* p.41.

⁹⁷ Ståhl m.fl. (2011), s. 138.

⁹⁸ Ståhl m.fl. (2011), s. 138.

⁹⁹ Mål C-452/04 *Fidium Finanz*, p. 34 & p. 49.

¹⁰⁰ Dahlberg (2014), s. 410-411; Ståhl m.fl. (2011), s. 139.

4.5 Skatten, spelen och EU

4.5.1 Praxis från EU-domstolen

4.5.1.1 Her Majesty's Customs and Excise mot Gerhart Schindler och Jörg Schindler

I det aktuella målet *C-275/92 Schindler* hade erbjudanden i form av beställningssedlar om att delta i ett lotteri skickats från Nederländerna till medborgare i Storbritannien.¹⁰¹ Målet berörde inte skatt utan den brittiska lotterilagstiftningen avseende införsel av reklam för lotterier.¹⁰² EU-domstolen uttalade att utskickande av reklam och erbjudanden utgjorde konkreta steg i anordnandet av ett lotteri och således var att se som en del av lotteriverksamheten.¹⁰³ Domstolen gick sedan vidare till att pröva huruvida ett lotteri skulle omfattas av den fria rörligheten för tjänster i art. 59 EEG-fördraget (numera art. 56 EUF-fördraget). Prestationerna som utgjorde tjänsten menade domstolen var de som lotterianordnaren utförde genom att ge deltagarna en chans till vinst genom slumpartade dragningar och sedan betala ut vinstsummor. Ersättningen för tjänsten menade domstolen utgjordes av priset för lottsedeln.¹⁰⁴ Domstolen gick sedan vidare till att avfärda de tre andra fördragsfriheterna och uttalade att den fria rörligheten för kapital endast avsåg kapitalrörelser och inte de överföringar av pengar som krävs för en ekonomisk verksamhet.¹⁰⁵

Även om målet i fråga inte berörde skatterättsliga hinder kom EU-domstolens resonemang i *C-275/92 Schindler* att bli betydelsefullt för hur lotterier skulle bedömas i förhållande till de fyra fördragsfriheterna.

4.5.1.2 Diana Elisabeth Lindman mot Skatterättelsenämnden

Målet *C-42/02 Lindman* gällde den på Åland bosatta Lindman som hade vunnit 1 000 000 kronor på ett lotteri anordnat av AB Svenska Spel i Sverige där hon även hade köpt vinstlotten.¹⁰⁶ Skatt skulle därför enligt finsk rätt erläggas till den finska staten då lotterivinsten ansågs utgöra förvärvsinkomst.¹⁰⁷ Lindman gjorde gällande att den finska lagstiftningen var diskriminerande eftersom hon inte hade beskattats om hon varit bosatt i Sverige eller om lotteriet hade varit anordnat i Finland.¹⁰⁸ Den finska domstolen begärde förhandsavgörande från EU-domstolen för att få klarhet i om förfarandet kunde anses strida mot friheten att tillhandahålla tjänster inom unionen, som stadgades i art. 49 EG-fördraget (numera art. 56 EUF-

¹⁰¹ Mål C-275/92 *Schindler*, p.4.

¹⁰² Mål C-275/92 *Schindler*, p. 5.

¹⁰³ Mål C-275/92 *Schindler*, p. 22.

¹⁰⁴ Mål C-275/92 *Schindler*, p. 27-28.

¹⁰⁵ Mål C-275/92 *Schindler*, p. 30.

¹⁰⁶ Mål C-42/02 *Lindman*, p. 7.

¹⁰⁷ Mål C-42/02 *Lindman*, p. 8.

¹⁰⁸ Mål C-42/02 *Lindman*, p. 13.

fördraget).¹⁰⁹ EU-domstolen uttalade att lagstiftning enligt vilken lotterivinster från en annan medlemsstat räknas som skattepliktig inkomst men där inhemska vinster är skattebefriade stred mot art. 49 EG-fördraget.¹¹⁰ Den finska regeringens invändning att lagstiftning av ovanstående typ kunde rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset, såsom till exempel förebyggande av spelmissbruk, lämnades utan avseende av EU-domstolen.¹¹¹

Målet C-42/02 *Lindman* var det första avgörandet från EU-domstolen avseende frågan om beskattning som ett hinder vid tillhandahållandet av tjänster i form av lotterier.

4.5.1.3 Blanco och Fabretti mot Agenzia delle Entrate

Under hösten 2014 meddelade EU-domstolen ett avgörande avseende de två förenade målen *Blanco* C-367/13 och *Fabretti* C-344/13. Blanco och Fabretti var båda skatteskyldiga i Italien på grund av hemvist. Målen avsåg beskattning av vinster från kasinospel som Blanco och Fabretti hade förvärvat i andra medlemsstater där bland annat poker hade spelats.¹¹² Enligt den italienska lagstiftningen var inte vinster från hasardspel härrörande från spelanordnare i Italien skattepliktiga. Istället beskattades spelanordnaren med en källskatt avseende spelanordnarens inkomster minskat med kostnaden för vinstutbetalningar. I de fall spelanordnaren befann sig i ett annat land än Italien beskattades istället mottagaren av vinsten.¹¹³

EU-domstolen konstaterade att den fördragsstadgade friheten att tillhandahålla tjänster är tillämplig på verksamheter som utgörs av möjligheten att delta i penningspel genom att hänvisa till tidigare praxis. Hänvisning gjordes till domen i målet C-67/98 *Zenatti* där EU-domstolen i sin tur refererat till målet C-272/92 *Schindler*. Vidare konstaterade domstolen, vilket inte gjordes i målet C-42/02 *Lindman*, att friheten att tillhandahålla tjänster avser både den som tillhandahåller tjänsten och den som mottar den.¹¹⁴

EU-domstolen konstaterade att de italienska beskattningsreglerna utgjorde en skillnad i den skattemässiga behandlingen som gjorde det mindre attraktivt att resa till ett annat medlemsland för att spela hasardspel och ansåg således att reglerna stod i strid med den fria rörligheten för tjänst.¹¹⁵

De förenade målen *Blanco* C-367/13 och *Fabretti* C-344/13 är det senaste målet EU-domstolen avgjort i förhållande till beskattning av spelvinster och den fria rörligheten för tjänst. Utgången i målet är i den aspekten identisk

¹⁰⁹ Mål C-42/02 *Lindman*, p. 12.

¹¹⁰ Mål C-42/02 *Lindman*, p. 27.

¹¹¹ Mål C-42/02 *Lindman*, p. 23 och p. 26.

¹¹² De förenade målen C-344/13 och C-367/13 *Blanco & Fabretti*, p. 9 och 19.

¹¹³ De förenade målen C-344/13 och C-367/13 *Blanco & Fabretti*, p. 3-8.

¹¹⁴ De förenade målen C-344/13 och C-367/13 *Blanco & Fabretti*, p. 27.

¹¹⁵ De förenade målen C-344/13 och C-367/13 *Blanco & Fabretti*, p. 31-33.

med den i C-42/02 *Lindman* och medför att EU-domstolen ser enhetligt på verksamheter som består i lottning och hasardspel.

4.5.2 Sammanfattande slutsatser – pokervinster: tjänst eller kapital?

Den svenska lagstiftningen rörande beskattning av utländska lotterivinster ändrades, som tidigare nämnts år 2008, för att inte stå i strid med det avgörande som EU-domstolen avkunnat i C-42/02 *Lindman* där de finska skattereglerna underkändes till förmån för den fria rörligheten för tjänst. Därmed bedöms numera pokervinster från stater inom EES på samma sätt som inhemska, det vill säga som skattefria. De svenska skattereglerna är således sedan lagändringen förenliga med den fria rörligheten för tjänst.¹¹⁶ Hade istället en prövning av skatteregler motsvarande de svenska gjorts mot den fria rörligheten för kapital hade de underkänts avseende beskattningen av lotterivinster härrörande från anordnare utanför EES, då denna frihet även omfattar tredjeland.

Dahlberg menar att den skattefrihet för lotterivinster som stadgas i 8 kap. 3 § IL skulle kunna utsträckas även till tredjeland med hänvisning till den fria rörligheten för kapital. Han menar dock att det skulle kunna uppstå en konkurrenssituation mellan den fria rörligheten för tjänst och kapital vid en eventuell prövning. I sådant fall skulle de regler kring vilken frihet som är den mest dominerande som utarbetades ibland annat C-452/02 *Fidium Finanz* behöva tillämpas.¹¹⁷

EU-domstolen har, som framkommit av de refererade domarna, konsekvent ansett att lotterier är tjänster i fördragets mening. Detta synsätt härrör från målet C-275/92 *Schindler*.¹¹⁸ Finns det då något som talar för att poker skulle kunna bedömas annorlunda än de lotterier som i förevarande fall varit uppe till prövning?

Avfärdandet av lotterier som kapitalrörelser med hänvisning till att överföringar som krävs för en ekonomisk verksamhet inte utgör sådana skulle möjligtvis kunna ifrågasättas i förhållande till poker. Då spelanordnaren i poker endast utgör en tillhandahållare av de verktyg som krävs för att spela poker och en mellanhand i utbetalningen av vinster från de andra deltagarna i lotteriet skiljer sig poker från andra typer av lotterier av mer slumpartad karaktär. Inkomsten som spelanordnaren får utgörs endast av raken, det vill säga en avgift för att få spela. Denna avgift torde vara en överföring som krävs för en ekonomisk verksamhet. Vinsterna som genereras härrör å andra sidan från de andra deltagarna i pokerspelet. Ett sådant resonemang kan tala för att poker inte är att betrakta som en tjänst i fördragets mening och således skulle hänföras till kapitalrörelser med

¹¹⁶ Ceije & Hilling (2015) s. 243; Ståhl m.fl. (2011), s. 130.

¹¹⁷ Ceije & Hilling (2015) s. 243; Dahlberg (2014), s. 100-101.

¹¹⁸ Se avsnitt 4.5.1.1.

anledning av den breda definition som ges i direktiv 88/361/EEG om fria kapitalrörelser.¹¹⁹

Det får dock hållas för troligt att EU-domstolen fortsättningsvis kommer att betrakta pokeranordnare som tjänsteutövare och pokerspelare som tjänstetagare. Vad som talar för detta är domen *Blanco* och *Fabretti* C-344/13 och C-367/13 där poker var ett av de hasardspel som prövades gentemot den fria rörligheten för tjänst.¹²⁰

¹¹⁹ Se avsnitt 4.3.

¹²⁰ Se avsnitt 4.5.1.3.

5 Positionering av poker

5.1 Inledning

I detta kapitel är avsikten att utreda hur poker kan positioneras i det svenska inkomstskattesystemet. Utifrån de definitioner och avgränsningar som finns för de tre inkomstlagen näringsverksamhet, tjänst och kapital kommer en diskussion föras i förhållande till huruvida pokern har karaktär av ett lotteri eller ska hänföras till något av inkomstlagen. Resonemanget i följande kapitel är således av generell karaktär och tar inte hänsyn till för det enskilda fallet specifika omständigheter.

5.2 Näringsverksamhet

5.2.1 Bakgrund

I svenska akademins ordbok definieras näring bland annat som ”yrkesmässig verksamhet som ger åt utövaren de nödvändiga ekonomiska möjligheterna för hans (o. hans familjs osv.) försörjning”¹²¹. Skatterättsligt definieras vad som utgör en näringsverksamhet något annorlunda. Enligt 13 kap. 1 § IL definieras näringsverksamhet som ”förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt”. För att en inkomst ska räknas som näringsverksamhet krävs således att samtliga rekvisit, förvärvssyfte, yrkesmässig och självständig är uppfyllda. Dessa rekvisit kallas vanligtvis för näringskriterierna.¹²²

5.2.2 Självständighet

Rekvisitet självständighet utgör främst en avgränsning gentemot inkomstlaget tjänst. Således kan en arbetstagare aldrig anses vara självständig gentemot sin arbetsgivare. Gränsdragningsproblem uppstår istället oftast när det rör sig om en uppdragstagare där anställningsförhållande saknas.¹²³

I fråga om pokerspelande måste rekvisitet ställas mot huruvida anordnaren av pokerspelet är att anse som uppdrags- eller arbetsgivare. Med största sannolikhet är rekvisitet uppfyllt då förhållandet mellan spelaren och spelanordnaren inte torde kunna likställas med ett uppdrags- eller anställningsförhållande.¹²⁴

¹²¹ Svenska akademins ordbok.

¹²² Prop. 2008/09:62, s. 8; se även Lodin, m.fl. (2015), s. 291; SKV (2014), s. 432.

¹²³ Lodin m.fl. (2015), s. 293 f.

¹²⁴ Se Tjernberg (1992), s. 665 för ett liknande resonemang avseende tävlingsvinster.

5.2.3 Förvärvssyfte

Med förvärvssyfte åsyftas att den bedrivna verksamheten ska ha någon form av vinstsyfte.¹²⁵ Det krävs således inte att någon faktisk vinst uppstått utan det är syftet att generera vinst som är avgörande. Att en person själv anser sig ha ett vinstsyfte är utan betydelse då bedömningen är objektiv.¹²⁶ Verksamheter som tillhandahåller tjänster eller varor till allmänheten brukar generellt sett räknas som förvärvsverksamheter. Vid verksamheter som inte har samma karakteristika utan bedrivs i ett syfte att tillgodose personliga intressen måste förvärvssyftet synliggöras på annat sätt för att en näringsverksamhet ska föreligga.¹²⁷ Skulle ett sådant vinstsyfte ej vara för handen kan istället verksamheten komma att räknas som hobbyverksamhet för vilken överskottet beskattas i inkomstslaget tjänst.¹²⁸

Vid pokerspelande saknas ett tillhandahållande av varor eller tjänster till allmänheten. Förvärvssyftet måste därför manifesteras på annat sätt när det kommer till pokerspelande för att det ska kunna räknas som en näringsverksamhet.

Att verksamheten är bedriven för egen räkning och inte vänder sig till allmänheten är även en bedömningsgrund för rekvisitet yrkesmässighet och behandlas närmare nedan.

5.2.4 Yrkesmässighet

Rekvisitet yrkesmässighet ställer krav på att verksamheten ska bedrivas någorlunda regelbundet och inte endast tillfälligt. Med regelbundenhet avses ett krav på både omfattning och varaktighet. Det är emellertid möjligt för en verksamhet som bedrivs under en kortare period att räknas som yrkesmässig om den är mycket omfattande. Ett exempel på vad som kan omfattas trots att verksamheten endast bedrivs under en kortare period är större evenemang som konserter.¹²⁹ Kravet på omfattning ställs dock betydligt lägre i de fall då verksamheten bedrivs under längre tidsperioder.¹³⁰ I likhet med rekvisitet förvärvssyfte uppställs normalt ett krav på att verksamheten inte bedrivits för egen räkning utan har riktats mot allmänheten.¹³¹

I pokersammanhang får rekvisitet yrkesmässighet ställas mot omfattningen av spelandet i det enskilda fallet. I den mån en person försörjer sig på sitt pokerspelande torde pokerspelandet bedrivas under en sådan lång tidsperiod att kravet på omfattning är relativt lågt. I fråga om personer som spelar poker som ett tidsfördriv på sin fritid torde rekvisitet i högre grad kunna ifrågasättas.

¹²⁵ Bækkevold (2014); Lodin m.fl. (2015), s. 291 f.

¹²⁶ Lodin m.fl. (2015), s. 292.

¹²⁷ Lodin m.fl. (2015), s. 291 f.

¹²⁸ SKV (2014), s. 432.

¹²⁹ Lodin m.fl. (2015), s. 294.

¹³⁰ Se RÅ 1982 Aa 132.

¹³¹ Lodin m.fl. (2015), s. 294.

Det är dock kravet på att verksamheten ska vända sig till allmänheten som kan komma att bli mest problematiskt både i förhållande till förvärvssyftet och yrkesmässigheten. Följande två avsnitt behandlar därför hur verksamheter som bedrivits för egen räkning har bedömts i praxis i förhållande till näringskriterierna.

5.2.5 Spelverksamhet bedriven för egen räkning

I målet RÅ 1986 ref. 87 hade H.G. som var bosatt i Sverige bedrivit totalisatorspel på trav i Norge. H.G. anförde att hans spelverksamhet varit både omfattande, planmässig och systematisk. Spelandet grundade sig på hans kunskaper i och erfarenheter av travspel och var således inget lotteri enligt honom. Därför menade H.G. att det inte rörde sig om en tillfällig förvärvsverksamhet (numera kapital) utan att spelandet var hänförligt till inkomstslaget rörelse (numera näringsverksamhet).¹³² Att klassificera de norska vinsterna såsom att han deltagit i ett utländskt lotteri och därigenom beskattas för inkomst från tillfällig förvärvsverksamhet menade HG var orimligt. Oavsett om vinsterna var hänförliga till tillfällig förvärvsverksamhet eller rörelse ansåg H.G. att han skulle beviljas avdrag för de omkostnader som uppstått i samband med resorna till Norge.¹³³ Högsta förvaltningsdomstolen var av en annan åsikt och inledde med att konstatera att det av lotteriförordningen (1939:207) följde att totalisatorspel var att anse som lotterivinst. Utländska lotterivinster skulle beskattas som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet enligt 19 § 3 st. och 35 § 1 mom. 2p. KL. Avseende H.G:s invändning att spelandet skulle vara hänförligt till rörelse uttalade Högsta förvaltningsdomstolen att omständigheten att spelverksamheten endast bedrivits för H.G:s egen räkning medförde att rörelsekriterierna inte var uppfyllda. Endast det förhållande att verksamheten hade bedrivits i en betydande omfattning medförde inte att den var att betrakta som en rörelse i skatterättslig mening.¹³⁴

Högsta förvaltningsdomstolens syn på spelverksamhet som näringsverksamhet delades av kammarrätten i det refererade avgörandet RK 7162/04. H.A. hade yrkat att hans pokerspelande i USA skulle betraktas som näringsverksamhet. Kammarrätten avfärdade H.A:s yrkande med motiveringen att verksamheten endast bedrivits för H.A:s egen räkning och således inte var betrakta som näringsverksamhet med hänvisning till RÅ 1986 ref. 87.¹³⁵

¹³² SOU 1989:33, del 1, s. 73.

¹³³ RÅ 1986 ref. 87, s. 1; se avsnitt 3.4.1. avseende avdragsrätten.

¹³⁴ RÅ 1986 ref. 87, s. 2 f.

¹³⁵ RK 7162/04.

5.2.6 Värdepappaersrörelser bedrivna för egen räkning

I likhet med pokerspelande saknar även handel med värdepapper ett inslag av ett tillhandahållande av varor eller tjänster till allmänheten. Om en omfattande och yrkesmässig handel med värdepapper kan anses utgöra en rörelse (numera näringsverksamhet) prövades i RÅ 84 1:4. T.O., som var delägare i ett handelsbolag som bedrivit handel med aktier, hävdade att denna verksamhet skulle hänföras till inkomst av rörelse. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att aktiehandeln hade bedrivits för handelsbolaget eller T.O:s räkning och inte varit inriktad på att tillhandagå allmänheten eller investerare. Därmed var verksamheten inte att beteckna som rörelse i skatterättslig mening.¹³⁶

I ett senare rättsfall, HFD 2012 not. 57, befastes den uppfattning som Högsta förvaltningsdomstolen givit uttryck för i RÅ 84 1:4. A hade begärt förhandsbesked avseende den handel hon avsåg bedriva med värdepapper. Hennes prognos var att verksamheten skulle omsätta över en miljard kronor per år och att transaktionerna skulle överstiga tusentalet per år. Högsta förvaltningsdomstolen delade Skatterättsnämndens bedömning att handel med värdepapper för egen räkning som saknar syfte att tillhandahålla investeringsobjekt för andra personer inte ansågs uppfylla näringskriterierna. I rättsfallet konstateras således att samma regler som gällde avseende rörelsekriterierna gäller för näringskriterierna efter 1990 års skattereform.¹³⁷

Mot bakgrund av de stränga krav som uppställts i praxis för hur näringskriterierna ska tillämpas gentemot verksamheter som inte tillhandahåller tjänster eller varor för allmänheten torde kunna konstateras att pokerspel oavsett omfattning inte kan hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet.

5.3 Kapital

Till inkomstslaget kapital räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder enligt 41 kap. 1 § IL. Att positionera pokervinster inom inkomstslaget kapital torde inte vara möjligt med stöd av lagens givna definition. Inkomst av kapital definieras som avkastning på investeringar i olika tillgångar. Genererandet av vinst i pokerspel saknar karaktär av att vara avkastning. Trots detta är det i inkomstslaget kapital som vinster från spelordnare utanför EES hänförs enligt 42 kap. 25 § IL. Före den skattereform som genomfördes 1990 beskattades utländska lotterivinster som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Vid skattereformen år 1990 sammanfördes inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet med inkomst av kapital till inkomstslaget kapital.¹³⁸ Denna sammanfogning av de två

¹³⁶ RÅ 84 1:4.

¹³⁷ HFD 2012 not. 57.

¹³⁸ SOU 1989:33, del 1, s. 73; Tivéus (2010), s. 15

inkomstslagen torde vara anledningen till att lotterivinster som saknar karaktär av investering eller avkastning ändå av lagstiftaren har placerats i inkomstslaget kapital.

5.4 Tjänst

5.4.1 Bakgrund

Inkomstslaget tjänst är företrädesvis avsett för inkomst som härrör från anställning. Utöver inkomster från anställning utgör även inkomstslaget en samlingsplats för de typer av inkomster som inte går att hänföra till inkomstlagen kapital eller näringsverksamhet.¹³⁹ Det är det senare syftet med inkomstslaget, det vill säga funktionen som ”restinkomstlag”, som framför allt blir intressant för en diskussion kring pokervinsters hänförande till inkomstslaget. Avgränsningen av inkomstslaget framgår av 10 kap. 1 § IL.

5.4.2 Tävlingsvinster

Av 8 kap. 4 § IL framgår att tävlingsvinster är skattefria så länge de inte består av kontanter. Således är alla vinster i form av kontanter i tävlingar som inte räknas som lotteri skattepliktiga. Dessa inkomster räknas som tillfälliga inkomster som ska beskattas i inkomstslaget tjänst.¹⁴⁰ Sådana vinster beskattas som sedvanlig lön. Utbetalaren av vinsten är således skyldig att lämna kontrolluppgift på vinsten och enligt Socialavgiftslagen (2000:980)¹⁴¹ betala arbetsgivaravgifter i det fall vinsten uppgår till 1000 kronor.¹⁴²

Problematik rörande gränsdragning uppstår företrädesvis mellan lotterivinster och tävlingsvinster. Är det fråga om ersättning för en prestation hänförs inkomsten till inkomstslaget tjänst. Exempel på prestationer av dylik typ är vinster som utbetalats till medverkande i underhållningsprogram i TV. Sådana vinster har i ett antal avgöranden ansetts vara ersättning för deltagarnas medverkande i TV-program och således beskattas som inkomst av tjänst.

RÅ 1991 not. 163 gällde SVT:s underhållningsprogram *24 karat* och huruvida SVT var skyldiga att erlagga lotteriskatt för de vinster som delades ut i programmet. Vinster utdelades till deltagarna genom att de fick snurra på ett lotterihjul. Spelet var således helt slumpbaserat. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg inte att programmet var att anse som ett lotteri med hänvisning till lagmotiven¹⁴³ där det angavs att hänsyn skulle tas till

¹³⁹ SOU 1989:33, del 3, s. 13 ff.; Prop. 1989/90:110 s. 305 ff.; se även Lodin, m.fl. (2015), s. 131.

¹⁴⁰ Stenman (2015).

¹⁴¹ Hädanefter SAL.

¹⁴² LI dnr 08LI3780.

¹⁴³ Prop. 1939:76, s. 11; Prop. 1981/82:170, s. 29.

verksamhetens allmänna karaktär på vilket företaget byggde snarare än andelen slump i det aktuella fallet. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade sig inte närmare om vad i den aktuella verksamhetens allmänna karaktär som medförde att programmet ej var att betrakta som lotteri. Det får nog anses att Högsta förvaltningsdomstolen betraktade vinsterna som ersättning för deltagande i programmet då detta var vad Riksskatteverket anfört som sin mening i det aktuella fallet.¹⁴⁴ Även Högsta förvaltningsdomstolens tidigare praxis talar för denna tolkning.¹⁴⁵

I RÅ 1995 ref. 100 var det vinster i spelet *Bonuschansen* som sändes i TV4:s program *Stora famnen* som var uppe till prövning. Stora famnen-lotteriet anordnades av Röda korset och sändes endast av TV4. Deltagarna i spelet utsågs genom lottningsförfarande och fick sedan delta i ett minnesspel som avslutades med ett lottningsförfarande. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att omständigheten att lotteriet anordnades av Röda korset och att deltagarna varken var engagerade av eller erhöll någon ersättning från TV4 medförde att vinsterna inte kunde anses utgöra ersättning för att medverka i TV-programmet. Vidare ansågs slumpmomenten överväga den ringa minnesprestation deltagarna utfört. Således ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att vinsten var en skattefri lotterivinst i enlighet med 19 § KL.¹⁴⁶

I förhållande till poker skulle reglerna kring tävlingsvinster framför allt kunna aktualiseras i förhållande till turneringar där prissummorna delas ut utifrån placering i turneringen och inte i förhållande till de vunna markerna. I fråga om kontantspel är det mindre troligt att pokervinster skulle gå att hänföra till tävlingsvinster.

5.4.3 Hobbyverksamhet

Skatteverket definierar hobbyverksamhet som ”något du själv utövar på din fritid som inte är din huvudsakliga försörjning och som du inte utför på uppdrag av någon annan”.¹⁴⁷ Därvid torde kunna uteslutas att de professionella pokerspelare som försörjer sig på sitt spelande skulle omfattas av definitionen. Så torde emellertid inte vara fallet då de inkomster som inte uppfyller näringskriterierna förvärvssyfte och yrkesmässighet och som inte är att hänföra till inkomstslaget kapital hänförs hit. Verksamheten behöver således inte utgöra en fritidssysselsättning utan kan mycket väl vara försörjningsgrundande.¹⁴⁸ Överskott från hobbyverksamhet var fram till 1990 års skattereform skattefritt. I och med reformerandet av skattelagstiftningen kom självständigt bedriven verksamhet utan vinstsyfte

¹⁴⁴ Lodin m.fl. (2015), s. 93; Tjernberg, (1992) s. 661.

¹⁴⁵ Se RÅ 1989 not. 198 där vinster i underhållningsprogrammet *Lagt kort ligger* betraktades som ersättning för deltagande i programmet; RÅ 1986 ref. 44 där utlottning av resor till anställda ansetts utgöra en skattepliktig förmån; RÅ 1961 not. 1279 där vinst i underhållningsprogrammet *21* betraktades som ersättning för deltagande i programmet.

¹⁴⁶ RÅ 1995 ref. 100, s. 2.

¹⁴⁷ SKV 344.

¹⁴⁸ Se Carlbaum (1992), s. 543 ff. för ett liknande resonemang avseende häst- och hundverksamhet.

att hänföras till inkomstslaget tjänst.¹⁴⁹ Även inom hobbyverksamheten intar således inkomstslaget tjänst ställning som ett restinkomstslag. Går inkomsten från verksamheten inte att hänföra till näringsverksamhet genom att förvärvssyftet eller yrkesmässigheten inte är uppfyllt kommer således inkomsten beskattas såsom inkomst av tjänst.

Avdragsrätten vid hobbyverksamhet regleras särskilt i 12 kap. 37 § IL där det i 1 st. framgår att avdrag inte får göras med större belopp än vad som motsvarar årets intäkter. Således får inte ett underskott i hobbyverksamhet kvittas mot andra tjänsteinkomster eller andra hobbyverksamheter. Därmed behandlas varje enskild hobbyverksamhet som en egen förvärvskälla i inkomstslaget tjänst.¹⁵⁰ Det andra stycket föreskriver dock att underskott som uppstått något av de fem föregående beskattningsåren får dras av mot årets överskott i den mån det inte har kunnat dras av tidigare. Dessutom ska egenavgifter erläggas vid hobbyverksamhet enligt 3 kap. 4 § SAL.

5.5 Lotterivinst

5.5.1 Bakgrund

Poker betraktas rent skatterättsligt i dagsläget, som har presenterats under avsnitt 2.2, som ett lotteri i enlighet med 8 kap. 3 § IL. Vad som ska anses utgöra ett lotteri har diskuterats i ett antal utredningar under årens lopp. I följande avsnitt redogörs för definitionen av ett lotteri och pokerns förhållande till denna.

I de skatterättsliga författningarna finns ingen ledning att finna i vad som ska anses utgöra ett lotteri. Av förarbeten och praxis framgår att den skatterättsliga definitionen av lotteri istället återfinns i 3 § LL.¹⁵¹ I 3 § LL definieras lotteri som ”en verksamhet där en eller flera deltagare, med eller utan insats, kan få en vinst till ett högre värde än vad var och en av de övriga deltagarna kan få”.

Vidare exemplifieras i lagrummet vilka typer av verksamheter som hänförs till definitionen och däri innefattas bland annat kortspel (3 § 2 st. 3 p. LL). Då lotterilagen inte nämner poker som spelform explicit utan istället använder sig av det vidare begreppet *kortspel* framgår inte ur lagtexten huruvida poker ska klassificeras som lotteri eller inte. Det anges även att graden av slumpmoment inte är ensamt avgörande för huruvida en verksamhet ska definieras som lotteri. Istället ska hänsyn tagas till verksamhetens allmänna karaktär.

¹⁴⁹ Andersson, Saldén Enérus & Tivéus (2015).

¹⁵⁰ Prop. 1989/90:110, s. 653.

¹⁵¹ Se bland annat RÅ 1986 ref. 87; RÅ 1991 not. 163; RÅ 1995 ref. 100; HFD mål nr 2326-14, 2317-14; SOU 2000:50, s. 87.

5.5.2 Lotteribegreppet

I propositionen till den nuvarande lydelsen av 3 § LL konstaterades att definitionen i det nya lagrummet i sak motsvarade den definition som tidigare återfunnits 1 § i 1982 års lotterilag (SFS 1982:1011).¹⁵²

I lotteriutredningens slutbetänkande *Från tombola till internet*¹⁵³ från år 2000 gjordes en grundlig genomgång av lotteribegreppet. Utredningens lagförslag ledde visserligen inte fram till någon lagändring, men i slutbetänkandet avhandlades såväl slumpmomentet som begreppet *verksamhetens allmänna karaktär*. I utredningen framhölls vilka omständigheter som kunde aktualiseras som rekvisit för att ett lotteri skulle vara för handen. De omständigheter som diskuterades var vinstchans, insats, slump och verksamhetens allmänna karaktär. Av omständigheterna framhölls att den viktigaste omständigheten var vinstchansen som dessutom tydliggörs i lagrummets första stycke.¹⁵⁴

5.5.3 Slumpmomentet

Vid införandet av den nya lydelsen av LL år 1994 gjordes ändå vissa ändringar i utformningen av det nya lagrummet. Bland annat togs frasen ”helt eller delvis beroende av slumpen”¹⁵⁵ bort till förmån för det nya stycket där det angavs att ”hänsyn skulle tas till verksamhetens allmänna karaktär och inte endast till den större eller mindre grad av slump som finns i det enskilda fallet”¹⁵⁶. I propositionen framkom att Lagrådet var skeptisk till borttagandet av ovanstående fras men att regeringen ansåg att slumpen likväl skulle beaktas vid bedömningen men vara sekundär till det nya begreppet *verksamhetens allmänna karaktär*. Vad som inbegreps i detta nya begrepp specificerades inte.¹⁵⁷ Emellertid uttalades i det betänkande som föregick propositionen att det av pedagogiska skäl var viktigt att poängtera att slumpen inte är avgörande för lotteridefinitionen.¹⁵⁸ Regeringen menade dock att rena skicklighetsspel vanligtvis inte skulle hänföras till lotterier, som sådana nämndes biljard, bridge och schack. Rena skicklighetsspel som skulle omfattas av lotteribegreppet var de marknads- och tivolinöjen som stadgas i 3 § 2 st. 2p. LL.¹⁵⁹

I 2000 års lotteriutredning framhölls att den näst viktigaste omständigheten efter vinstchansen för lotteribegreppet var slumpmomentet. I utredningen kritiserades därför att slumpmomentet inte framhövdes tydligare i den nuvarande definitionen i lagrummet. Författarna till utredningen menade att ett skäl till varför slumpen inte tydliggjorts i ytterligare omfattning var de

¹⁵² Prop. 1993/94:182, s. 52.

¹⁵³ SOU 2000:50.

¹⁵⁴ SOU 2000:50, s. 115 f.

¹⁵⁵ 1 § lotterilagen (1982:1011).

¹⁵⁶ 3 § LL.

¹⁵⁷ Prop. 1993/94:182, s. 52 f.

¹⁵⁸ SOU 1992:130, s. 277.

¹⁵⁹ Prop. 1993/94:182, s. 52 f.

svårigheter i tillämpning som skulle uppstå vid fastläggandet av graden av slump som skulle krävas för att en verksamhet skulle vara att klassa som lotteri. Vidare framfördes att lagstiftaren dessutom ansett att företeelser med lägre grad av slump skulle omfattas av lotteribegreppet.¹⁶⁰

Avseende kortspel, som exemplifieras i 3 § 2 st. 3 p. LL, konstaterades i 2000 års utredning att slumpen inte alltid är avgörande. Som exempel nämndes bridge där spelet kan anordnas så att slumpen får ringa eller ingen betydelse. Kortspel som anordnas på ett liknande sätt ansåg författarna till utredningen inte skulle omfattas av lotteribegreppet.¹⁶¹

I kölvattnet av 2000 års lotteriutredning har ytterligare ett betänkande lämnats av lotteriutredningen samt spelutredningen¹⁶². Inte heller detta har lett till en lagändring eller förtydligande av lotteribegreppet.

5.5.4 Skicklighet eller slump – en straffrättslig definition

Huruvida framgång i poker som spelform beror på skicklighet eller slump har prövats av Högsta domstolen i ett mål rörande dobbleri. Av 16 kap. 14 § BrB framgår att dobbleri är kriminaliserat. Ett av rekvisiten för att dömas för dobbleri är att det anordnade spelet helt eller till väsentlig del beror på slumpen. Bedömningen av nämnda rekvisit i förhållande till poker gjordes i avgörandet nedan.

I NJA 2011 s. 45 hade ett antal personer anordnat en pokerturning där cirka 670 personer skulle delta. Turneringen kom dock att avbrytas av polis och anordnarna kom att åtalas för grovt dobbleri. I turneringen, som avsåg spelformen Texas hold'em, förekom tre olika typer av spel. Dels en huvudturnering samt sidoturningar (sit-and-go), dels kontantspel (cash-games).¹⁶³ Högsta domstolen hade att bedöma om de olika spelen berodde helt eller till väsentlig del på slumpen och således kunde bedömas såsom dobbleri. Avseende huvudturneringen som skulle pågå i tre dagar uttalade Högsta domstolen att själva slumpmomentet, det vill säga fördelandet av korten har stor betydelse för utgången av enskilda givar. Å andra sidan framhöll Högsta domstolen att slumpen får en mycket underordnad betydelse för hela turneringen. Avseende sidoturningarna uttalade högsta domstolen att trots att turneringarna endast var cirka två till tre timmar långa så hade de haft en sådan omfattning att utgången även i dessa inte i väsentlig mån kan ha berott på slumpen. Således hade varken huvudturneringen eller sidoturningarna berott på en sådan väsentlig del slump att de tilltalade skulle kunna dömas för dobbleri. I fråga om kontantspelen gjorde dock Högsta domstolen en annorlunda bedömning. Då kontantspelen kunde lämnas av deltagarna när de önskade samt att de kunde

¹⁶⁰ SOU 2000:50, s. 118.

¹⁶¹ SOU 2000:50, s. 121.

¹⁶² SOU 2006:11.

¹⁶³ NJA 2011 s. 45, p. 1-2 i Högsta domstolens domskäl.

införskaffa nya marker vid behov avgränsades spelet till varje spelomgång. Slumpen fick således en ökad betydelse och utgången i kontantspelen bedömdes bero på slumpen till en väsentlig del.¹⁶⁴

I samband med Högsta domstolens avgörande skrevs i nyhetstidningar att Högsta domstolens dom skulle avgöra hur pokervinster skulle beskattas.¹⁶⁵ Fick då avgörandet från 2011 någon betydelse för beskattningen av pokervinster? Inte det minsta är svaret. Vad många journalister verkade ha blandat ihop var att målet inte på något sätt rörde beskattning utan istället tolkning av ett straffrättsligt rekvisit i BrB. Som tidigare anført är det 3 § LL som definierar vad ett lotteri är och som får betydelse för huruvida skattefrihet ska inträda enligt 8 kap. 3 § IL.¹⁶⁶ När målet återförvisades till hovrätten ansågs preskriptionstiden ha gått ut för olovligt anordnande av lotteri, vilket är kriminaliserat genom 54 § LL. Hade en prövning av pokerturningarna gjorts gentemot den sistnämnda straffbestämmelsen hade situationen varit annorlunda. Detta brott är enligt 57 § LL subsidiärt i förhållande till BrB:s straffbestämmelser.¹⁶⁷ Det är alltså definitionen av lotteri som anges i 3 § LL som är avgörande för om ett sådant brott är begånget. Det vill säga samma definition som är avgörande för huruvida en spelvinst är skattepliktig eller inte. Ur en skatterättslig synvinkel hade det därför varit mer vägledande om Högsta domstolen uttalat sig kring denna fråga.

5.6 Är poker ett slump- eller skicklighetsspel?

Inom pokerlitteraturen torde konsensus råda att poker är ett skicklighetsspel.¹⁶⁸ Glimne beskriver poker som ett spel om information, där ju mer information spelaren har tillgänglig desto större är möjligheterna att fatta rätt beslut i olika situationer. Denna information menar Glimne består av matematiska strukturer, observerande av motspelare samt kunskap om vilka kort som finns på bordet.¹⁶⁹

Även inom matematiken har undersökningar gjorts huruvida framgång i poker är ett resultat av skicklighet eller slump.¹⁷⁰ I en av dessa studier gjordes datasimulationer av en miljon olika pokerhänder i olika situationer. I simulatorprogrammet laddades även spelarprofiler in från både erfarna och oerfarna pokerspelare för att jämföra hur mycket pengar respektive spelarprofil skulle vinna alternativt förlora. Genom studien kunde observeras att de satsade pengarna förflyttades från de oerfarna till de

¹⁶⁴ NJA 2011 s. 45, p. 23-25 i Högsta domstolens domskäl.

¹⁶⁵ Se bland annat, Creutzer (2011); TT (2011).

¹⁶⁶ Se avsnitt 5.5.1.

¹⁶⁷ Ulväng m.fl. (2014), s. 222.

¹⁶⁸ Glimne (2005), s. 76 f.; McDonald (2005), s. 237 f.

¹⁶⁹ Glimne (2005), s. 76.

¹⁷⁰ Hanum & Cabot (2009), s. 2 f.

erfarna spelarna och att en skicklig spelare i det långa loppet alltid vinner över en oerfaren spelare.¹⁷¹

I spelutredningens slutbetänkande från 2008¹⁷² diskuteras under rubriken ”Vad är poker?” pokerns olika moment. Att ett viss mått av slumpmoment alltid finns i poker konstaterades i förhållande till den slumpmässiga fördelningen av korten. Vad som vidare anfördes var att framgång i poker skapas av att spelaren förvaltar sina insatser med hänsyn tagen till sannolikheten för vinst eller förlust i respektive giv. Avslutningsvis konstaterades att pokerns kärna utgörs av ”Spelarens förmåga att hantera sannolikheter och förvalta sina medel i förhållande till sannolikheter”.¹⁷³ Spelutredningens uttalande måste enligt min mening tolkas som att de ansåg att skicklighetsmomentet i poker överstiger slumpmomentet.

I NJA 2011 s. 45 kom Högsta Domstolen fram till att vid kontantspel av poker beror utgången till väsentlig del på slumpen till skillnad från vid turneringar och sidoturneringar. Slutsatsen att andelen slump minskar vid ökningen av antalet omgångar i exempelvis en turnering är enligt min mening riktig. Att applicera Högsta domstolens prejudikat på lotteridefinitionen i 3 § LL skulle medföra att endast vinster i kontantspel skulle vara skattebefriade. Detta hade dock blivit missvisande då Högsta domstolen inte tar hänsyn till ett systematiskt och regelbundet spelande av kontantspel under en längre tidsperiod. Den typen av spel uppvisar enligt min mening fler likheter med en turnering än ett enskilt kontantspel och medför således att slumpen får en underordnad betydelse. Av rent pragmatiska skäl menar jag därför att en åtskillnad av olika pokerformer blir problematisk. I fråga om beskattning av pokervinster anser jag därför i likhet med Skatteverket att alla former av pokerspel bör behandlas lika.¹⁷⁴

Slutsatsen av vad som anförts torde vara att poker till den absolut största delen utgör ett skicklighetsspel även om inslag av slump finns. Definitionen av vad som utgör nyckeln till framgång i poker varierar något mellan de olika källorna. Vad definitionerna dock har gemensamt är att poker till största del är ett skicklighetsspel och att slumpen har en underordnad betydelse.

¹⁷¹ Hanum & Cabot (2009), s. 7 ff.

¹⁷² SOU 2008:124, s. 337 f.

¹⁷³ SOU 2008:124, s. 337 f.

¹⁷⁴ SKV Dnr. 131338428-12/111.

5.7 Är poker ett lotteri?

Som anförts i tidigare avsnitt utgör slumpmomentet en del av bedömningen för huruvida en verksamhet är att klassificera som lotteri i lotterilagens mening. Vad som dock i första hand ska undersökas är verksamhetens allmänna karaktär.¹⁷⁵ Vad som innefattas i detta begrepp får anses vara oklart med hänsyn till de vaga förarbetsuttalanden som finns att tillgå.¹⁷⁶ Högsta förvaltningsdomstolen har i ett avgörande, RÅ 1991 not. 163 utvecklat begreppet avseende vinster vid deltagande i ett underhållningsprogram, som ansågs utgöras av en allmän karaktär av en verksamhet som medförde att den inte var att se som lotteri.¹⁷⁷

Lotteriinspektionen menar att bedömningen av den allmänna karaktären närmast motsvarar den bedömning som görs avseende rekvisitet *äventyrligt spel* i 16 kap. 14 § BrB för att någon ska kunna fällas för ansvar för dobbleri. Lotteriinspektionen anför vidare att alla kortspel om pengar således är lotterier så länge de inte undantas genom förarbetsuttalanden, som till exempel bridge.¹⁷⁸ Jag menar emellertid att de analogislut som Lotteriinspektionen gör utifrån 16 kap. 14 § BrB är alltför långtgående. Dessutom har rekvisitet *äventyrligt spel* både ansetts uppfyllt och inte uppfyllt i förhållande till poker i praxis, då bedömningen måste göras utifrån möjligheterna till insatser i den aktuella situationen.¹⁷⁹

I 1993 års proposition uttalade regeringen att rena skicklighetsspel i normalfallet inte skulle anses som lotteri. De skicklighetsspel som var att hänföra till lotteri var marknads- och tivolinöjen. I 3 § LL räknas kortspel upp som en av de verksamheter som ska hänföras till lotteri. Mot bakgrund av att bridge inte anses vara ett lotteri på grund av att skickligheten har en mot slumpen överordnad betydelse för utgången av spelet kan begreppet *kortspel* inte anses omfatta alla former av spelet. Således borde en bedömning liknande den för bridge göras för poker.¹⁸⁰

Slutsatsen av det tidigare anförda är att poker befinner sig i ett gränsland mellan lotteriverksamhet och annan verksamhet mot bakgrund av bestämmelserna i 3 § LL. Då innebörden av begreppet den allmänna karaktären hos verksamheten är alltför ospecificerat får ledning istället hämtas i inslaget av slump i verksamheten. Av vad som anförts under avsnitt 5.6 har slumpmomentet i poker en ytterst liten betydelse för framgång i spelet.

Av äldre praxis följer dessutom att om en tävling utgörs både av slump- och prestationsmoment ska det moment som kommer sist i ordningen vara

¹⁷⁵ Prop. 1993/94:182 s. 52 f.

¹⁷⁶ Prop. 1993/94:182 s. 52 f.; SOU 1992:130, s. 277; SOU 2000:50, s. 118 ff.; Hilling (2009), s. 106 f.

¹⁷⁷ Se avsnitt 5.4.2.

¹⁷⁸ LI 2010-10-15

¹⁷⁹ RH 1985:71; NJA 2011 s. 45.

¹⁸⁰ SOU 2000:50, s. 121.

vägledande för beskattningsfrågan.¹⁸¹ I poker utgörs slumpmomentet av fördelningen av korten och avslutas med ett prestationsmoment då pokerspelaren i förhållande till de givna korten sätter sin skicklighet på prov.

5.8 Beskattningskonsekvenser

Att hänföra pokervinster till inkomstslaget tjänst istället för lotteri skulle medföra stora skillnader i beskattningshänseende för den enskilde pokerspelaren. Det överskott som skulle uppstå från pokerspelandet skulle komma att beskattas med kommunal inkomstskatt och i många fall även statlig inkomstskatt. För de pokerspelare som spelat inom EES och som tidigare erhållit alla vinster helt skattefritt skulle detta innebära en avsevärd skillnad i beskattning. För de som spelat poker utanför EES skulle skillnaden inte bli lika stor då de redan beskattas i inkomstslaget kapital. Det skulle eventuellt kunna innebära en skattemässig förbättring för dessa spelare då den problematik kring avdragsförbud som diskuterats i kapitel 3 skulle elimineras.

I inkomstslaget tjänst skulle avdrag kunna göras för kostnader som uppstått i samband med pokerspelandet. Förutom direkta kostnader såsom till exempel insatser, inträde till kasinon och anmälningsavgifter till turneringar aktualiseras även kostnader för en nätpokerspelares vidkommande, till exempel kostnad för dator eller dylik utrustning samt internetuppkoppling. Även kostnader för resor samt uppehälle vid turneringar kan nämnas som exempel på kostnader. Dessa måste dock ställas mot avdragsförbudet för levnadskostnader i 9 kap. 2 § IL.

Huruvida sociala avgifter skulle behöva erläggas av pokerspelaren i fråga måste ses utifrån rekvisitet *självständighet*.¹⁸² Det blir således av intresse om pokervinsten ska anses utgöra en tävlingsvinst där de sociala avgifterna torde erläggas av tävlingsanordnaren i form av arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. SAL eller om den ska ses som inkomst av hobbyverksamhet då de sociala avgifterna erläggs i form av egenavgifter enligt 3 kap. 4 § SAL.

Att statens inkomster skulle öka på grund av en sådan omläggning av beskattningen är uppenbar. I de fall då pokeranordnaren befinner sig inom EES men utanför Sverige sker i dagsläget ingen beskattning av pokervinster, varken av spelare eller anordnare. Då nätpoker på Svenska Spels hemsida 2013 endast utgjorde cirka 21 procent av den totala marknadsandelen av svenskarnas nätpokerspel torde ökningen av skatteintäkter för staten bli tämligen hög.¹⁸³

¹⁸¹ Tjernberg (1992), s. 660.

¹⁸² Tjernberg (1992), s. 660.

¹⁸³ Sundén (2015), s. 46.

5.9 Övriga konsekvenser

Huruvida poker är att betrakta som ett lotteri får inte enbart skatterättsliga konsekvenser. Anses poker falla utanför tillämpningsområdet av 3 § LL blir inte heller de efterföljande bestämmelserna i LL tillämpliga. Av dessa kan till exempel den tillståndsplikt som krävs för anordnande av lotteri för allmänheten enligt 9 § LL nämnas. Poker skulle således inte längre vara en tillståndspliktig verksamhet. Inte heller skulle den åldersgräns på 18 år som krävs för deltagande i vissa lotterier enligt 35 § LL kunna tillämpas på poker.

6 Sammanfattande slutsatser och analys

6.1 Pokerns placering i inkomstskattesystemet

En förvärvskälla som poker, där stora summor pengar kan intjänas genom en upparbetad skicklighet i spelet och som i många fall helt undgår beskattning, kan tyckas sticka ut något från det övriga inkomstskattesystemet. Anledningen till lagkonstruktionen som ligger för handen bottnar framför allt i att bedömningen av vad som ska utgöra ett lotteri inte görs inom ramen för IL. Det finns således betydligt fler skäl som talar för att poker skulle vara ett lotteri med anledning av de bestämmelser som finns i Lotterilagen än vad som finns inom skatterätten. I en inkomstskatterättslig kontext uppvisar pokerspel fler likheter med de inkomster som beskattas, såsom inkomst av tjänst, än de som beskattas som lotterier. Att det inte är att betrakta som en näringsverksamhet inom skatterätten framgår av de högt ställda kraven i näringskriterierna där kravet att tillhandagå allmänheten med tjänster eller varor inte är uppfyllt såsom vid till exempel handel med värdepapper. För pokerspelaren är detta givetvis en mycket gynnsam skattemässig situation. I vart fall vid pokerspel inom EES.

Lagreglering saknas för att begreppet lotterivinster i IL ska bestämmas utifrån lotteridefinitionen i LL. Högsta förvaltningsdomstolen hade således principiellt sett kunnat definiera ett eget lotteribegrepp inom ramen för IL. I fråga om just poker anser jag att en inom skatterätten självständig bedömning om vad som är ett lotteri är påkallad då det kan finnas skäl att beskatta en vinst från en verksamhet som även bör ses som tillståndspliktig i LL. Jag menar således att det principiellt sett inte föreligger något hinder för att bedöma en vinst från en tillståndspliktig verksamhet som skattepliktig. En sådan utveckling får dock anses föga trolig mot bakgrund av den praxis och de förarbetsuttalanden som finns.

I och med att varken spelaren eller spelanordnaren beskattas vid spel utanför Sverige men inom EES går staten miste om betydande intäkter. Då det inte går att beskatta spelbolagen utomlands hade en lösning varit att låta utländska spelbolag etablera sig i Sverige och beskatta dem med lotteriskatt.

6.2 Pokerns fria rörlighet

Som avhandlats under avsnitt 4.1. har den svenska beskattningen av lotterier tidigare ändrats med anledning av den fria rörligheten för tjänster. Att den ånyo skulle behöva ändras för att den även skulle strida mot den fria rörligheten för kapital torde inte vara alltför troligt. Pokerspel har dock vissa

särdrag som gör att det skiljer sig från hur andra lotterier bedrivs. Det är framför allt spelordnarens funktion som tillhandahållare av verktyg och mellanhand vid utbetalning av vinster som skiljer sig från andra typer av spel. EU-domstolen får anses ha varit konsekvent i sitt bedömande hur lotterier och hasardspel ska inordnas i förhållande till den fria rörligheten. Å andra sidan har aldrig en tredjelandssituation där pokerspel är för handen prövats. Det hade därför varit intressant om EU-domstolen gjort en prövning i förhållande till nämnda situation och således uttalat sig närmare om just poker och inte generellt om hasardspel.

6.3 Avdragsrätten för skattepliktiga vinster

Den senaste utvecklingen på pokerbeskattnings område är Högsta förvaltningsdomstolens dom, HFD, mål nr 2316-14, 2317-14 avseende beräkandet av den beskattningsbara inkomsten vid utländska pokervinster. Det får anses välkommet att ett förtydligande har skett i praxis hur 42 kap. 25 § IL ska tolkas. Det är även önskvärt att den tolkning som givits i förarbetena inte ansetts tillämplig. Med Högsta förvaltningsdomstolens synsätt kan emellertid fortfarande situationer uppstå där underskottet av en pokerverksamhet överstiger överskottet och beskattning ändå uppstår. Då lagtexten inte torde tillåta en tolkning där skatteförmågeprincipen blir ytterligare tillgodosedd får domen trots allt anses utgöra ett positivt närmande av principen.

Enligt min mening hade en lämpligare beskattning av utländska pokervinster i förhållande till skatteförmågeprincipen och den övriga systematiken i IL varit att tillämpa ett liknande regelsystem som det som finns för inkomst av hobbyverksamhet. Då hade pokerspelet ansetts som en isolerad förvärvskälla där endast överskottet hade beskattats. Kvittning hade inte medgivits mot andra former av lotterier utan endast mot annat pokerspel. En modell av nämnda slag hade inneburit en beskattning som i högre utsträckning står i proportion till skatteförmågeprincipen samtidigt som skattebasen för övriga inkomster i inkomstslaget förblir orörd då förvärvskällan isolerats. Att tillåta avdrag för föregående års underskott torde inte vara möjligt med hänsyn till systematiken i inkomstslaget kapital. Avdragsrätten skulle således bli något oförmånligare för den enskilde än den som sker vid inkomst av hobbyverksamhet, men får ändå anses som betydligt fördelaktigare än den som sker idag. Vidare är dessutom inkomst av kapital belagt med en lägre skattesats än den progressiva beskattning som sker av tjänsteinkomster.

6.4 Avslutningsvis

Trots att både pokern och den lagstiftning som inverkar på hur den beskattas har funnits under en mycket lång tid levde pokern och beskattningsfrågan länge en slumrande tillvaro. Det var inte förrän i början på 2000-talet som dessa frågor aktualiserades framför allt för att spel började bedrivas över internet. Pokerns explosionsartade utveckling i popularitet under dessa år medförde att lagstiftningen som inte torde ha tillämpats på poker i någon större utsträckning tidigare aktualiserades. Under de senaste åren kan således en rättsutveckling avseende beskattning av lotterier i allmänhet och pokervinster i synnerhet skönjas. Därav har avdragsförbudet i 42 kap. 25 § IL fått en underordnad betydelse när Högsta förvaltningsdomstolen slagit fast att avdrag för insatser ska beaktas redan vid beräkandet av den beskattningsbara vinsten. Skatteförmågeprincipen står emellertid fortfarande svag i förhållande till denna reglering.

Sammanfattningsvis kan konstateras att pokerns roll som joker i den svenska inkomstskatterätten har fasats ut något de senaste åren och det torde inte längre uppstå situationer där vinster inom EES är helt skattefria samtidigt som andra vinster beskattas med en effektiv skattesats på 81 procent. Min prognos är att den lagstiftande och rättskipande makten trots pokerns tvivelaktiga karaktär av lotteri fortsatt kommer att se den som ett sådant av pragmatiska skäl. Möjligheterna från statens sida att beskatta dessa vinster får istället sökas hos spelordnaren genom lotteriskatt.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1939:76	Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lotteriförordning; given Stockholms slott den 20 januari 1939
Prop. 1945:264	Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning angående ändrad lydelse av 1 och 2 §§ förordningen den 28 september 1928 (nr 376) om särskild skatt å vissa lotterivinster
Prop. 1981/82:170	Regeringens proposition 1981/82:170 med förslag till lotterilag, m.m.
Prop. 1989/90:110	Regeringens proposition 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning
Prop. 1993/94:182	Regeringens proposition 1993/94:182 Ny lotterilag
Prop. 1998/99:80	Regeringens proposition 1998/99:80 Kasinospel i Sverige m.m.
Prop. 1999/00:2	Regeringens proposition 1999/2000:2 Inkomstskattelagen
Prop. 2008:09/47	Regeringens proposition 2008:09/47 Beskattning av vinster på utländska premieobligationer, m.m.
Prop. 2008/09:62	Regeringens proposition 2008/09:62 F-skatt åt fler

Statens offentliga utredningar

SOU 1989:33	Reformerad inkomstbeskattning, Del I, Betänkande av utredningen om reformerad inkomstbeskattning
-------------	--

SOU 1992:130	Vinna eller försvinna – Folkrörelsernas lotterier och spel i framtiden, slutbetänkande av Lotteriutredningen
SOU 2000:50	Från tombola till internet – översyn av lotterilagstiftningen, slutbetänkande av Lotterilagsutredningen
SOU 2006:11	Spel i en föränderlig värld, slutbetänkande av Lotteriutredningen
SOU 2008:36	Svenska Spels nätpoker <i>En utvärdering</i> , betänkande av Nätpokerutredningen
SOU 2008:124	En framtida spelreglering, slutbetänkande av Spelutredningen

Myndighetspublikationer

Lotteriinspektionen	<i>Skillnaden mellan lotteri och tävling</i> , den 2009-06-09, Dnr 08LI3780 [cit. LI dnr 08LI3780]
Skatteverket	<i>Beskattning av vinst på utländskt lotteri – rättslig styrning</i> , skrivelse den 2004-03-30, Dnr 130 281559-04/113 [cit. SKV dnr 130 281559-04/113]
Skatteverket	<i>Pokerspel som anordnas för allmänheten – lotteri eller inkomstgivande verksamhet?</i> , skrivelse den 2005-01-31, Dnr 130 19427-05/111 [cit. SKV dnr 130 19427-05/111]
Skatteverket	<i>Beskattning av pokerspel som anordnas över Internet</i> , ställningstagande den 2011-06-22, Dnr 131 438351-11/111 [cit. SKV dnr 131 438351-11/111]
Skatteverket	<i>Beskattning av poker – kontantspel och turneringar</i> , ställningstagande den 2012-05-14, Dnr 131 338428-12/111 [cit. SKV dnr 131 338428-12/111]
Skatteverket	<i>Avdrag för rese- och boendekostnader för att delta i en pokerturning</i> , ställningstagande den 2012-06-15, Dnr 131 4200064-12/111 [cit. SKV dnr 131 4200064-12/111]

- Skatteverket *Hobbyverksamhet – Ger din hobby inkomster?*
SKV 344, 2013
[cit. SKV 344]
- Skatteverket *Handledning för beskattning av inkomst 2014. Del 1, Ämnen som rör flera skatter, bestämmelser som gäller flera inkomstslag, inkomst av näringsverksamhet*, Stockholm :b Skatteverket, 2014
[cit. SKV 2014]
- Sundén, David *En ny giv? En ESO-rapport om regleringen av spelmarknaden. Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi 2015:1*
[cit. Sundén (2015)]

Tryckt material

- Bergström, Sture ”Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?”, I: *Skattenytt* 2003, s. 2-13.
[cit. Bergström (2003)]
- Ceije, Katia & Hilling, Maria ”Aktuellt om EU-domstolens praxis - direkt beskattning”, I: *Skattenytt* 2015, s. 239-247.
[cit. Ceije & Hilling (2015)]
- Carlbaum, Lars ”Beskattning av hobbyverksamhet - Ett hästjobb eller ett hundgöra (eller t o m kohandel)?”, I: *Skattenytt*, 1992, s. 543-550.
[cit. Carlbaum (1992)]
- Dahlberg, Mattias *Internationell beskattning*, 4. [omarb.] uppl., Studentlitteratur, Lund, 2014
[cit. Dahlberg (2014)]
- Dahlberg, Mattias ”Om principer vid tolkningen av skattelag”, I: *Skattenytt*, 2004, s. 664-666
[cit. Dahlberg (2004)]
- Edvinsson, Rodney & Söderberg, Johan ”A Consumer Price Index for Sweden 1290-2008”, I: *Review of Income and Wealth*, vol. 57 (2) 2011
[cit. Edvinsson & Söderberg (2011)]

- Glimne, Dan *Pokerhandboken: [allt om pokerspel och hur du blir en vinnare]*, 3., uppdaterade, omarb. och utök. uppl., B. Wahlström, Stockholm, 2005
[cit. Glimne (2005)]
- Gunnarsson, Åsa *Skatterättvisa: [Tax equity]*, Iustus, Diss. Umeå : Univ., Uppsala, 1995
[cit. Gunnarsson (1995)]
- Hanum, Robert C. & Cabot, Anthony N. ”Toward legalization of poker: The Skill vs. Chance Debate”, I: *UNLV Gaming Research & Review journal*, vol. 13, nr. 1, 2009, s. 1-26.
[cit. Hanum & Cabot (2009)]
- Hettne, Jörgen & Ottken Eriksson, Ida *EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2., omarb. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2011
[cit. Hettne & Ottken Eriksson (2011)]
- Hilling, Axel Avkastning från financial spread betting – kapitalvinst eller lotterivinst?, I: *Skattenytt* 2009, s. 103-113.
[cit. Hilling (2009)]
- Jareborg, Nils ”Rättsdogmatik som vetenskap”, I: *Svensk juristtidning*, 2004, s. 1-10
[cit. Jareborg (2004)]
- Lavin, Rune ”Om förvaltningsrättslig forskning, en replik”, I: *Förvaltningsrättslig tidskrift*, 1990, s. 71-74.
[cit. Lavin (1990)]
- Kleineman, Jan ”Rättsdogmatisk metod”, I: *Juridisk metodlära*, Korling, Fredric & Zamboni, Mauro (red.), , 1. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2013
[cit. Kleineman (2013)]
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon Almedahl, Teresa *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. D. 1 & 2*, 15., [uppdaterade] uppl., Studentlitteratur, Lund, 2015
[cit. Lodin m.fl. (2015)]

- McDonald, Glenn Poker på nätet, Pagina, Sundbyberg, 2005
[cit. McDonald (2005)]
- Moëll, Christina *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*,
Juristförlaget, Lund, 2003
[cit. Moëll (2003)]
- Peczenik,
Aleksander *Vad är rätt?: om demokrati, rättssäkerhet, etik
och juridisk argumentation*, 1. uppl., Fritze,
Stockholm, 1995
[cit. Peczenik (1995)]
- Persson Österman,
Roger *Kontinuitetsprincipen i den svenska
inkomstbeskattningen*, 1. uppl., Juristförl., Diss.
Stockholm : Univ., Stockholm, 1997
[cit. Persson Österman (1997)]
- Rabe, Gunnar &
Hellenius, Richard *Det svenska skattesystemet*, 23., [uppdaterade]
uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2010
[cit. Rabe & Hellenius (2010)]
- Sandgren, Claes ”Är rättsdogmatiken dogmatisk?”, I: *Tidskrift for
rettsvittenskap*, 2005, s. 648-656
[cit. Sandgren (2005)]
- Ståhl, Kristina,
Persson Österman,
Roger, Hilling,
Maria & Öberg,
Jesper *EU-skatterätt*, 3. uppl., Iustus, Uppsala, 2011
[cit. Ståhl m.fl. (2011)]
- Strömholm, Stig *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok
i allmän rättslära*, 5., [uppdaterade och bearb.]
uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 1996
[cit. Strömholm (1996)]
- Terra, Ben J. M. &
Wattel, Peter J. *European tax law*, 5. uppl., Kluwer Law
International, Alphen aan den Rijn, 2008
[cit. Terra & Wattel (2008)]
- Tikka, Kari S. ”Om principer vid tolkningen av skattelag”, I:
Skattenytt, 2004, s. 656-663
[cit. Tikka (2004)]
- Tivéus, Ulf *Skatt på kapital*, 13., [utök. och uppdaterade]
uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2010
[cit. Tivéus (2010)]

- Tjernberg, Mats ”Beskattning av tävlingsvinster samt vid avstående från ersättning”, I: *Skattenytt* 1992 s. 660-666.
[cit. Tjernberg (1992)]
- Ulväng, Magnus,
Jareborg, Nils,
Asp, Petter &
Friberg, Sandra *Brotten mot allmänheten och staten*, 2. uppl.,
Iustus, Uppsala, 2014
[cit. Ulväng m.fl. (2014)]

Elektroniska Källor

- Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita & Tivéus, Ulf, Inkomstskattelagen (1 februari 2015, Zeteo), kommentaren till 12 kap. 37 §.
[cit. Andersson, Saldén Enérus & Tivéus (2015)]
- Bækkevold, Arne, Inkomstskattelag (1999:1229) 13 kap. 1 §, Lexino 2014-09-01
[cit. Bækkevold (2014)]
- Creutzer, Annika, ”HD avgör om poker är tur”, 24 februari 2011
Hämtat från Svenska Dagbladets hemsida den 25 maj 2015
http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/sverige/pokervinster-fall-for-hogstodomstolen_7003445.svd
[cit. Creutzer (2011)]
- Final results WSOP 2014
Hämtat från WSOP:s hemsida den 25 maj 2015
<http://www.wsop.com/tournaments/results.asp?grid=1052&tid=13665>
- Olofsson, Lina, ”Martin Jacobson om livet i London, framtiden och strategin för att vinna WSOP”, 17 oktober 2014
<http://www.pokerstars.se/se/blog/livetturneringar/ept/2014/martin-jacobson-om-livet-i-london-framti-151695.shtml>
[cit. Olofsson (2014)]
- Stenman, Olle, Inkomstskattelag (1999:1229) 10 kap. 1 §, kommentar 2015-01-01
[cit. Stenman 2015)]
- Svenska akademiens ordbok [Elektronisk resurs], OSA-projektet, Göteborg, 1997-
<http://g3.spraakdata.gu.se/saob>

Tanentsapf, David, ”Vann 74 miljoner – betalar ingen skatt”, 13 november 2014

Hämtat från Aftonbladets hemsida den 25 maj 2015

<http://www.aftonbladet.se/sportbladet/poker/article19853134.ab>

[cit. Tanentsapf (2014)]

TT, ””Då blir rubbet beskattat” Snart kan du tvingas skatta för pokervinster”

Hämtat från aftonbladets hemsida den 25 maj 2015

<http://www.aftonbladet.se/sportbladet/poker/article12616987.ab>

[cit. TT (2015)]

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1961 not. 1279

RÅ 1982 Aa 132

RÅ 84 1:4

RÅ 1986 ref. 44

RÅ 1986 ref. 87

RÅ 1989 not. 198

RÅ 1991 not. 163

RÅ 1995 ref. 100

HFD 2012 not. 57

Högsta förvaltningsdomstolen, dom den 13 maj 2015, Mål nr 2316-14, 2317-14.

Kammarrätterna

RK 7162/04

Kammarrätten i Göteborg, dom den 28 september 2011, mål nr 3756-10.

Kammarrätten i Jönköping, dom den 18 februari 2014, mål nr 597--602-13

Förvaltningsrätterna

Förvaltningsrätten i Malmö, dom den 4 juni 2010, mål nr 4-10

Förvaltningsrätten i Jönköping, dom den 6 februari 2013, mål nr 4972-11, 4803-12, 4806-12, 4809-12, 4810-12, 4812-12

Högsta domstolen

NJA 2011 s. 45

Hovrätterna

RH 1985:71

EU-domstolen

Mål C-275/92 *Her Majesty's Customs and Excise mot Gerhart Schindler och Jörg Schindler*. Domstolens dom den 24 mars 1994

Mål C-67/98 *Questore di Verona mot Diego Zenatti*. Domstolens dom den 21 oktober 1999

Mål C-42/02 *Diana Elisabeth Lindman mot Skatterättelsenämnden*. Domstolens dom den 13 november 2003.

Mål C-452/04 *Fidium Finanz AG mot Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht*. Domstolens dom den 3 oktober 2006.

De förenade målen C-344/13 och C-367/13 *Cristiano Blanco och Pier Paolo Fabretti mot Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale I di Roma – Ufficio Controlli*. Domstolens dom den 22 oktober 2014