

Handelshögskolan i Stockholm
Institutionen för Redovisning och Rättsvetenskap
Examensuppsats, 10 p, våren 2006

Beskattning av pokervinster

Författare:	Niklas Berthelson 17852
Handledare:	Juris doktor Jan Bjuvberg
Opponent:	Karolina Levin 19004
Framläggning:	Tisdagen den 31:e maj, kl 10.15-12.00, KAW

Abstract

The purpose of the paper is to examine the state of law concerning taxation of Swedish poker winnings. The main findings are: Poker is seen as a random and adventurous game. Poker is thereby considered a lottery. Swedish poker winnings are thereby not taxed as income. Foreign poker winnings are taxed as income. This, however, is not in accordance with EC law and can not be applied in relation to winnings from poker games arranged within the EEC. EC law brings with it that present regulations cannot be applied. Thus these poker winnings are freed from income taxation. To conclude; the taxation rules are out of date, inconsequent and in need of reforms.

Keywords: Poker, poker winnings, income tax, lottery

1	INLEDNING.....	4
1.1	ÄMNESVAL	4
1.2	PROBLEMSTÄLLNING	4
1.3	DISPOSITION.....	4
1.4	AVGRÄNSNINGAR	5
1.5	METOD	5
2	POKER.....	6
2.1	SPELREGLERNA I TEXAS HOLD’EM	6
3	DET SVENSKA SKATTESYSTEMET	8
3.1	BESKATTNINGENS SYFTEN.....	8
3.2	SKATTESYSTEMETS STRUKTUR	8
3.2.1	<i>Skatterättsvisa, nationalekonomisk hänsyn och rättsprinciper</i>	8
4	INKOMSTSKATT.....	10
4.1	INKOMSTBEGREPPET	10
4.1.1	<i>Skattepliktiga intäkter</i>	10
4.1.2	<i>Avdragsgilla kostnader</i>	11
4.1.3	<i>Beskattningstidpunkt</i>	11
4.1.4	<i>Dagens inkomstbegrepp</i>	11
4.2	INDELNINGEN I INKOMSTSLAG.....	12
5	BESKATTNING AV SVENSKA POKERVINSTER	13
5.1	LOTTERIBEGREPPET	13
5.1.1	<i>Vinstchansen</i>	14
5.1.2	<i>Sluppmomentet</i>	14
5.1.3	<i>Lotteriets allmänna karaktär</i>	15
5.1.4	<i>Praxis tillämpning av lotteribegreppet</i>	17
5.1.5	<i>Lotteribegreppets tillämpning på pokerspel</i>	18
5.2	BESKATTNING AV POKERVINSTER	19
6	BESKATTNING AV POKERVINSTER INOM EU/EES.....	21
6.1	SEKUNDÄRRÄTTSLIG REGLERING	21
6.2	PRIMÄRRÄTTSLIG REGLERING	22
6.2.1	<i>Den fria rörligheten av tjänst</i>	22
6.3	LINDMANDOMEN	25
6.3.1	<i>Lindmandomen för svenskt vidkommande</i>	26
8	BESKATTNING AV VINSTER FRÅN POKERSPEL UTANFÖR EES	28
8.1	SKATTEVERKET'S SPECIALGRANSKNING ÅR 2005	28
8.2	<i>Skatteverkets skatteberäkning</i>	28
8.2.1	<i>Avdragsförbudet i 42 kap. 25 § IL</i>	29
8.2.1.1	<i>Den praktiska betydelsen av avdragsförbudet</i>	30
9	DE LEGE FERENDA.....	32
9.1	POKER OCH LOTTERIBEGREPPET.....	32
9.2	ALTERNATIV BESKATTNING.....	33
9.3	OREDA I SKATTESYSTEMET	34
10	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING.....	35
10.1	LITTERATUR.....	35
10.2	OFFENTLIGT TRYCK	35
10.3	TIDSKRIFTER.....	36
10.4	RÄTTSFALL	37
10.5	INTERVJUER	38
10.6	ETERMEDIA	38

1 Inledning

1.1 Ämnesval

Under de senaste åren har pokerspelandet ökat dramatiskt, såväl i Sverige som i utlandet. Den ökade populariteten har kunnat märkas i såväl tidningar, som på TV och Internet. I samband med detta har en allt större grupp av spelare blivit så skickliga att de kan försörja sig på pokerspel. Fråga har därför uppkommit hur sådana pokervinster ska beskattas? Några anser att då vinsterna är att betrakta som ett resultat av skicklighet bör dessa beskattas som ersättning för prestation. Andra menar att poker är ett lotteri och att pokervinster således bör vinsten beskattas som lotterivinst. Och i takt med att poker alltmer spelas över Internet blir beskattning av utländska pokervinster en allt viktigare fråga för svenska pokerspelare. Närmare bestämt frågar man sig vilken betydelse EG-rätten har i detta hänseende. I stort gäller att rättsläget kring beskattning av pokervinster kantas av osäkerhet. I många fall är det en föråldrad lagstiftning som ska tillämpas på ett nutida fenomen. Avsaknaden av en stabil praxis medför att Skatteverket trampar på osäker mark, varför en del uppseendeväckande skatteeffekter uppstår.

1.2 Problemställning

Uppsatsens syfte är att utreda rättsläget gällande svensk beskattning av svenska spelares pokervinster. I samband med denna utredning kommer problemområden att identifieras och till viss del analyseras.

1.3 Disposition

Uppsatsen inleds med en kortfattade presentation av poker. Syftet är att ge läsaren en viss inblick i pokervärlden och en grundläggande förståelse för spelreglerna i Texas Hold'em. I det följande kapitlet erbjuds en överblick av strukturen på det svenska skattesystemet. På så sätt introduceras läsaren till de principer och politiska mål som ligger bakom skattesystemets nuvarande utformning. Kapitel 4 behandlar den del av skatterätten som är av särskild betydelse för uppsatsen – inkomstbeskattningen. I kapitlet redogörs för inkomstbegreppets teoretiska konstruktion och praktiska tillämpning. I de tre följande kapitlen diskuteras beskattning av pokervinster. Diskussionen är uppdelad inom följande områden: beskattning av vinster från pokerspel anordnade i (1) Sverige, (2) inom EES-området samt (3) utanför EES-området. Uppsatsen avslutas en diskussion kring hur lagen bör se ut (de lege ferenda).

1.4 Avgränsningar

Som framkommer i syftet behandlas enbart svensk rätt. Hänsyn tas till EG-rätten, vilken utgör en integrerad del av svensk rätt. Utgångspunkten är att svenska skatteregler är tillämpliga, eventuella lagkonflikter beaktas inte. Uppsatsen behandlar enbart pokervinster. Beskattning av anordnaren av pokerverksamheten berörs enbart till den utsträckning det har relevans för pokerspelaren. Avgränsningen motiveras av uppsatsens omfattning. Då pokerspel anordnade för slutet sällskap utgör en mycket liten andel av den totala pokerverksamheten, kommer sådana pokervinster att bortses från.

1.5 Metod

Uppsatsen följer juridisk metod. Med juridisk metod avses främst en tillämpning av rättskällorna: lag, förarbeten, praxis och doktrin. En anpassning av metod och materialinhämtning i förhållande till uppsatsens ämne är naturligtvis nödvändig. Inom skatterättens område gör sig exempelvis rättsäkerhetsskäl sig särskilt gällande, varför tolkning av lagtext ska röra sig inom strikta ramar. Beskattning av pokervinster är en aktuell rättsfråga, då en stabil rättspraxis eller doktrin ännu inte etablerat sig. Det osäkra rättsläget innebär att uppsatsförfattaren tvingats gå utanför den traditionella ramen för inhämtning av juridiskt material. Då officiell dokumentation inte funnits tillgänglig har exempelvis en del information inhämtats genom intervjuer av jurister på Skatteverket och Lotteriinspektionen. Huruvida dessa personer verkligen representera respektive myndighets åsikt är något man bör ha i beaktande. Även Skatteverkets och Lotteriinspektionens skrivelser är dokument som inte anses bindande annat än inom myndigheten.

Juridiska uppsatser är vanligtvis inriktade på att beskriva gällande rätt. Detta gäller även denna uppsats, även om det avslutande kapitlet ger utrymme för vissa funderingar kring framtiden. I kapitlet om de lege ferenda släpper uppsatsförfattaren något på tyglarna och låter exempelvis vissa pokerspelare komma med sin uppfattning. I detta avsnitt tillåts även uppsatsförfattarens egna åsikter sippra fram.

2 Poker

Pokern uppstod för ca 200 år sedan i New Orléans, USA. På den tiden spelades poker alltid live; spelarna befann sig med andra ord i samma fysiska rum, exempelvis på ett kasino.¹ Livepoker ses som det traditionella sättet att spela poker och är fortfarande populärt, men har under de senaste åren fått se sig omsprungen av Internetpokers väldiga framfart. Till följd av att poker numera kan spelas över Internet har tillgången till pokerspel blivit praktiskt taget obegränsad; den som vill spela poker kan göra det oavsett tid på dygnet. Under förra året beräknas ca 1,5 miljoner människor aktivt ha spelat på någon av de dryga 200 pokersajter som det finns att välja på. Internetpoker har blivit populärt även i Sverige; under förra året beräknas ca 170 000 svenskar ha spelat poker över Internet.² Internetpoker har helt enkelt blivit en lukrativ marknad. Nya pokersajter tillkommer dagligen och uppgifter visar att marknaden växte med ca 600 % under år 2004.³

2.1 Spelreglerna i Texas Hold'em⁴

Poker spelas enligt en mängd olika varianter såsom mörkpoker, Seven Card Stud, Omaha och Texas Hold'em. Den sist nämnda utgör idag den överlägset mest spelade formen av poker. I syfte att erbjuda läsaren en grundläggande förståelse för hur ett pokerparti genomförs presenteras nedan en överblick av spelreglerna.

Spelet inleds med att de två spelarna närmast till vänster om givaren lägger in tvångsinsatser i form av lilla respektive stora mörken. Tvångsinsatserna är nödvändiga för att det ska bli spel om pengar i varje parti. Därefter tilldelas varje spelare två dolda kort (hålkorten). Spelet fortsätter sedan i (maximalt) fyra satsningsrundor. Första satsningsrundan sker efter att hålkorten delats ut, därefter sker satsningsrundor efter "flop", "turn" respektive "river". Floppen innebär att tre öppna och för spelarna gemensamma kort läggs upp på bordet. Med turn och river läggs det fjärde respektive femte öppna kortet upp på bordet. I varje satsningsrunda har spelaren möjlighet att satsa, höja (givet att tidigare spelare satsat), lägga sig (man kastar då sina kort) eller checka (man avstår då från att satsa, höja eller lägga sig men reserverar möjligheten att agera vid senare tillfälle. Möjligheten att checka förutsätter att ingen annan spelare under innevarande satsningsrunda har satsat). Den spelare som antingen kan bilda den bästa femkortshanden eller

¹ Glimne, Dan, *Pokerhandboken*, 1 u, Wahlströms, Borås, 2002, s 22f.

² Tendens, *Poker – den nya folkrörelsen*, Sveriges Radio P1, 051201

³ Lotteriinspektionen, *Utvecklingen på spelmarknaden 2004*, s 7.

⁴ Glimne, i not 1, a a, s 249f.

utgör den enda kvarvarande spelaren vinner potten. Bästa handen komponeras av en valfri kombination av hålkorten och de öppna kort som ligger på bordet.

Reglerna för hur beloppen som satsas i varje satsningsrunda varierar beroende på om man spelar No Limit eller Fixed Limit Hold'em. Den först nämnda varianten innebär att det inte finns en bestämd gräns på hur mycket man kan satsa i varje runda. Begränsningen sätts av ditt respektive din motståndares kapital vid bordet. Vid Fixed Limit kan en spelare vanligtvis inte satsa mer än fyra bet⁵ (satsningar) i varje runda. Varje bet är bestämt till ett särskilt belopp, vilket vanligtvis dubblas efter de två första satsningsrundorna. Spelar du Fixed Limit Hold'em 15 - 30\$ innebär detta att en spelare i varje pokerparti kan satsa $\max 4 \cdot 15\$ + 4 \cdot 15\$ + 4 \cdot 30\$ + 4 \cdot 30\$ = 360\$$.

⁵ Vissa pokerrum tillåter fem bet.

3 Det svenska skattesystemet

I detta kapitel presenteras en överblick av det svenska skattesystemets struktur. Tanken är att läsaren ska erhålla en grundläggande förståelse för beskattningens primära syften samt introduceras till de principer och politiska mål som ligger bakom skattesystemets nuvarande utformning.

3.1 Beskattningens syften

Skatter utgör tvångsbidrag från medborgaren till staten/kommun på så vis att betalning erläggs utan förväntan om en direkt motprestation. Beskattning sker således främst i fiskalt syfte; tanken är att bidragen ska finansiera den offentliga sektorns utgifter för kollektiva nyttigheter. Inkommande medel används för att realisera politiska önskemål om exempelvis ett konkurrenskraftigt utbildningssystem, en trygg äldreomsorg eller ett utvecklat försvar. I andra sammanhang tjänar skatterna ett interventionistiskt syfte; lagstiftaren använder då skatterna som medel för att styra medborgarna mot önskvärda beteenden såsom minskad alkoholkonsumtion och minskad bilism i innerstan. Skatter kan även användas i omfördelningssyften, vilket dock skett i allt mindre omfattning sedan skattereformen 1991.⁶

3.2 Skattesystemets struktur⁷

Det svenska skattesystemet kan delas in i tre huvudområden: inkomstskatter, mervärdesskatter samt sociala avgifter. Inkomstskatterna utgör s.k. direkta skatter, vilket innebär att de direkt belastar den skattskyldige, d.v.s. den som betalar in skatten. Andra exempel på direkta skatter utgörs av kapitalskatter såsom förmögenhetsskatt och stämpelskatten på fastighetsförsäljningar. Mervärdesskatt utgör däremot ett exempel på en indirekt skatt: i detta fall är det visserligen näringsidkaren som betalar skatten, men själva skattebördan bärs egentligen av konsumenten. Även de flesta punktskatterna, såsom energiskatterna och bensinskatten, tillhör kategorin indirekta skatter. Angående de sociala avgifterna ska nämnas att de enbart till viss del brutits ut till att utgöra skatter, såsom löneskatten.

3.2.1 Skatterättvisa, nationalekonomisk hänsyn och rättsprinciper

Liksom rättsordningen i övrigt syftar utformningen av skattesystemet till att uppnå rättvisa i så hög grad som möjligt. Skatterättvisa är nödvändigt för att skattesystemet ska fungera på lång sikt; skatter som upplevs som orättvisa sänker skattesystemets legitimitet och bidrar till en lägre

⁶ Angående detta stycke, se Pålsson, Robert, *Inledning till skatterätten*, 2 u, Iustus Förlag, Uppsala, 2001, s 11ff.

⁷ Bojs, Johan & Rabe, Gunnar, *Det svenska skattesystemet*, 18:e u, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2005 s 48 ff.

efterlevnad. Vad som utmärker ett rättvist skattesystem är dock omtvistat. Att frågan är politiskt laddad visas i den mängd olika filosofiska och politiska uppfattningar som kommit till uttryck i debatten. En del frågar sig hur rättvist det är att höginkomsttagare beskattas proportionellt sett hårdare än låginkomsttagare, andra frågar sig om idrottsstjärnor med kort intjäningsperiod med hög lön bör beskattas enligt särskilda regler. Ett skattesystem kan utvärderas utifrån skatterättvisa ur dels ett horisontellt, dels ett vertikalt perspektiv. Horisontell rättvisa innebär att lika skattesituationer ska behandlas lika - personer med samma inkomst har samma skatteförmåga och ska därför, allt annat obeaktat, beskattas likadant. Vertikal rättvisa tar sig uttryck i att personer med en högre inkomst, och därmed bättre skatteförmåga, ska ta ett större skatterättsligt ansvar. Ambitionen att skapa skatterättvisa hamnar dock ofta i konflikt med målet om nationalekonomisk effektivitet. Anpassning av skatteregler för att gynna mindre bemedlade grupper kan exempelvis leda till effektivitetsförluster i form av skattekilrar. Effektivitetsförlusten tar sig uttryck i det mellanrum som skatten skapar mellan det samhällsekonomiska och privatekonomiska värdet. Exempelvis innebär mervärdesskatten att konsumenten betalar ett högre pris än det som motsvaras av producentens kostnader och vinst. På så sätt störs prisbildningen och risken för inkorrekt resursallokeringar ökar. Skattesystemets mål i detta hänseende bör därför vara den om neutralitet, skatten ska med andra ord inte påverka ställningstagaren i hans/hennes val mellan olika alternativ.⁸

Ytterligare ett önskemål med utformningen av det svenska skattesystemet är att det ska vara så lätt överskådligt och hanterbart som möjligt. Detta har dock visat sig utgöra ett problem då skattesystemet med tiden kommit att bli allt mer komplext och svårgenomträngligt. Utvecklingen sammanfaller med att en ökad offentlig sektor ställer krav på ett mer omfattande skattesystem samtidigt som fler och allt mer varierande politiska önskemål innebär ökad detaljreglering. För att motverka en sådan utveckling använder sig rättsordningen av allmänna och särskilda rättsprinciper. Rättsprinciperna förebygger och lindrar inkonsekvenser i systemet genom att dels erbjuda en teoretisk förankring till skattelagstiftningens grunder, dels fungera som tolkningsverktyg vid tillämpningen av enskilda lagrum. Rättsprinciper utgör med andra ord ett slags rättsordningens ”smörjmedel”.⁹

⁸ Angående detta stycke, se Pålsson, i not 5, a a, s 21 ff.

⁹ Angående detta stycke, se Pålsson, i not 5, a a, s 56 f.

4 Inkomstskatt

Inkomstskatterna spelar en central roll inom det svenska skattesystemet. Likaså är en förståelse för inkomstbeskattningens natur av central betydelse för den kommande diskussionen kring beskattning av pokerspel. De följande avsnitten ägnas därför åt att belysa inkomstbegreppets teoretiska bakgrund och praktiska tillämpning.

4.1 Inkomstbegreppet

Inkomstbeskattningen bygger på Adam Smiths idéer om ett inkomstbegrepp som reflekterar individens förmåga att betala skatt. Inkomstbegreppet är ett nettobegrepp, vilket innebär att det är skattesubjektets disponibla inkomst¹⁰, d.v.s. som utgör måttstocken för skatteförmågan. Anledningen till att man valt skatteförmågan som bas för inkomstbeskattning är önskan om en rättvis fördelning av skattebördan – tanken är att den som har större förmåga att betala skatt även ska ta ett större skatterättsligt ansvar. På samma vis vill man att skattemässigt sett svaga grupper såsom sjuka och pensionärer ska erbjudas skattelättnader i form av exempelvis utökade avdragsmöjligheter.¹¹

4.1.1 Skattepliktiga intäkter

I debatten kring inkomstbegreppet har det framförts olika åsikter kring vilka värdetillflöden som kan antas öka skattesubjektets skatteförmåga och därmed bör tillräknas inkomstbegreppet. Frågeställningen har främst kretsat kring hur huruvida kapitalvinster och sparande ska inkluderas i begreppet. Enligt den svenske nationalekonomen David Davidson ska såväl konsumtion som sparande, kapitalvinster, gåvor och arv ingå i inkomstbegreppet.¹² Andra, snävare inkomstbegrepp såsom konsumtionsteorin, sätter lihetstecken mellan konsumtion och inkomst. Enligt källteorin utgör enbart inkomster från en varaktig inkomstkälla inkomst. Kravet på regelbundenhet innebär t ex att professionella spekulanters reavinster faller inom gränserna för beskattning, medan enstaka kapitalvinster faller utanför.¹³ Begreppet källa är dock inte entydigt fastslagit, varför det kan uppkomma svårigheter att avgöra huruvida en källa verkligen har uppkommit eller ej.¹⁴

¹⁰ Differensen av skattesubjektets skattepliktiga intäkter och avdragsgilla kostnader.

¹¹ Angående detta stycke, se Pahlsson, i not 5, a a, s 26 ff.

¹² Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz Peter & Silverberg, Christer, *Inkomstskatt – en lärobok och handbok i skatterät Dell*, 9 u, Studentlitteratur, Lund, 2003, s 26f.

¹³ Pahlsson, Robert, *Lernadskostnader*, Iustus Förlag, Uppsala, 1997, s 34f

¹⁴ Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen*, Juristförlaget, Stockholm, 1995, s 264.

4.1.2 Avdragsgilla kostnader

Bestämmelserna om vad som utgör avdragsgilla kostnader vilar på ett par grundprinciper som kan härledas från skatterättens grunder. Huvudprinciperna är att kostnaderna ska vara individualiserade (direkt hänförliga till en viss skattskyldig), konkretiserade (inte enbart uppskattade) samt hänga samman med förvärvandet eller bibehållandet av en inkomst. Den sist nämnda principen är den mest fundamentala och kan kopplas samman med källteorin på så sätt att avdragsrätten bara gäller utgifter i en redan befintlig förvärvskälla men inte för förvärv, förbättring eller utvidgning av denna. Principen belyses i RÅ 1984: 1:13 där en revisor inte fick avdrag för utgiften att erhålla sitt godkännande av Revisorsnämnden. För förnyande av godkännandet, vilket ska ske vart femte år, medgavs dock avdrag.¹⁵ Gunnarsson påpekar dock att det förekommer asymmetrier i lagstiftningen, bl.a. gällande resor till och från arbetet. Hon uttrycker viss irritation över inkonsekvensen och pekar på bristen av genomtänkt skatteteori.¹⁶ Gunnarsson får medhåll från Mattson som menar att avsaknaden av teoretisk stringens leder till att det inte är annat att göra än att ”lära sig lagregler och rättspraxis och ta dem för givna”.¹⁷

4.1.3 Beskattningstidpunkt

Till diskussionen om inkomstbegreppet hör även frågan vid vilken tidpunkt inkomst ska anses ha uppkommit. Störst huvudbry har beskattningstidpunkten för kapitalvinster orsakat. Valet har framför allt stått mellan att inkomsten beskattas när den realiserar en förmåga till konsumtion (realisationsprincipen) eller att beskattning sker redan vid värdestegringens tillkomst (värdestegringsprincipen). I Sverige, liksom i de flesta andra skattesystem världen över, har man valt att använda sig av realisationsprincipen, se 44 kap. 26 § IL, då denna bäst korresponderar med skatteförmågeprincipen.¹⁸

4.1.4 Dagens inkomstbegrepp

Ur den ovanstående diskussionen framstår svårigheterna med att jämkas samman mångfalden av politiska åsikter till ett sammanhängande inkomstbegrepp. Sanningen är även den att vi idag rör oss med flera snarare än ett inkomstbegrepp. Det är således viktigt att ha i åtanke att inkomstbegreppet har olika mening i olika sammanhang.¹⁹

¹⁵ Rabe & Bojs, i not 6, a a, s 90 f.

¹⁶ Gunnarsson, Åsa, *Skatterättslära*, Iustus Förlag, Uppsala 1995, s. 171

¹⁷ Pahlsson, i not 11, a a, s 38.

¹⁸ Lodin, m.fl., i not 10, a a, s 30.

¹⁹ Hultqvist, i not 12, a a, s 1.

4.2 Indelningen i inkomstslag

Inkomstbegreppet delas in i tre inkomstslag: näringsverksamhet, tjänst och kapital. Under näringsverksamhet hamnar inkomster från verksamheter som uppfyller kriterierna för självständighet, yrkesmässighet och förvärvssyfte. Ersättningar för prestationer såsom lön beskattas i inkomstslaget tjänst. Inkomster från innehav av egendom beskattas i inkomstslaget kapital. Gränsen mellan tjänst och verksamhet dras enligt de tre kriterierna för näringsverksamhet. I övrigt uppstår sällan gränsdragningsproblem. I sammanhanget bör dock anges att kapital som är nedlagt i näringsverksamhet ska hänföras till just näringsverksamhet. Gränsdragningen mellan tjänst, näringsverksamhet och kapital har betydelse ur flera synvinklar. En väsentlig skillnad ligger i att inkomstslaget kapital enbart beläggs med statlig skatt, medan tjänst och näringsverksamhet beskattas såväl kommunalt som statligt. Vad gäller själva skattesatsen kan konstateras att kapitalbeskattningen alltid är proportionell (30%). Även tidpunkten för beskattning skiljer sig inkomstlagen emellan; tjänst beskattas enligt kontantprincipen – d v.s. beskattning sker det år då inkomsten uppburits eller blivit tillgänglig för lyftning - näringsverksamhet beskattas enligt bokföringsmässiga grunder och kapitalvinster enligt realisationsprincipen.²⁰

²⁰ Skatteverkets Handledning för taxering år 2005, s. 109 ff., finns tillgänglig på <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/handbockerochhandledningar.4.18e1b10334ebe8bc80005332.html>,

5 Beskattning av svenska pokervinster

I följande kapitel redogörs för beskattningen av pokervinster erhållna i Sverige. Denna fråga har inte belysts i vare sig förarbeten eller doktrin och har inte kommit till prövning i annat än underrättspraxis. I kammarrättens mål nummer 5318-04 hade Skatteverket beskattat Christopher G:s vinster från pokerspel i inkomstslaget tjänst. När målet når kammarrätten har Skatteverket dock ändrat inställning och medger bifall till Christopher G:s yrkande om att pokervinsterna ska vara befriade från inkomstskatt. Anledningen till Skatteverkets omvändning är att Lotteriinspektionen, tillsyns- och kontrollmyndighet för lotteriverksamhet, fastställt att pokerspel anordnat för allmänheten utgör ett hasardartat spel som faller inom Lotterilagens definition på lotteri. Ur skatterettsligt hänseende innebär detta att vinster från sådana pokerspel omfattas av bestämmelsen i 8 kap. 3 § IL, vilken undantar vinster i svenska lotterier från inkomstbeskattning. I enlighet med Skatteverket finner kammarrätten att Christopher G:s vinster från poker är att bedöma som lotterivinster och därmed är befriade från inkomstskatt. I de följande avsnitten diskuteras huruvida kammarrättens dom kan anses ge uttryck för gällande rätt. Diskussionen inleds med att belysa lotteribegreppet och dess tillämpning på pokerverksamhet för att sedan övergå till en redogörelse för hur svenska pokervinster beskattas i praktiken.

5.1 Lotteribegreppet

Lotteribegreppet definieras i 3 § lotterilagen:

”Med lotteri avses i denna lag 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 genom: 1. lottning, gissning, vadhållning eller liknande förfaranden, 2. marknads- och tivolinöjen, 3. bingospel, automatspel, roulettspel, tärningsspel, kortspel, kedjebrevsspel och liknande spel. Vid bedömningen av om en verksamhet är ett lotteri skall hänsyn tas till verksamhetens allmänna karaktär och inte endast till den större eller mindre grad av slump som finns i det enskilda fallet”.

Till synes är definitionen av lotteri tämligen allmänt hållen och omfattar vad som i allmänna ordalag betraktas som såväl typiska som mindre typiska lotteriverksamheter. Således kan såväl lottning som vadhållning och tivolinöjen komma att räknas som lotteriverksamhet. Uppräkningen som sker är dock enbart exemplifierande och ska inte ses som en uttömmande reglering. På detta vis önskar lagstiftaren tillåta lotteribegreppet att utvecklas i takt med att tekniken erbjuder nya

typer av lotterier.²¹ Exakt vilka verksamheter som omfattas av lotteridefinitionen kan således inte avgöras enbart utifrån lagtexten; närmare vägledning får istället sökas i form av förarbeten och praxis.

5.1.1 Vinstchansen²²

I lotteriparagrafens inledande stycke framkommer att lotteribegreppet förutsätter att vinst utfaller till en eller flera deltagare. Därtill uppställs krav på att det generellt sett inte ska vara möjligt för alla deltagare att erhålla vinster till samma värde. Vinstchansen utgör otvivelaktigt ett karakteristiskt inslag i all slags lotteriverksamhet och tycks inte ha skapat några större tillämpningsproblem i praxis. Varuautomater utgör ett tydligt exempel på en verksamhet som inte uppfyller kravet på vinstchans. Vid iläggandet av insatser (ett mynt) i en tuggummiautomat utdelas vinst varje gång och till samma värd. Tuggummit som ploppar ut utgör med andra ord en vara snarare än en lotterivinst.

5.1.2 Slumpmomentet

I propositionen till den senaste lotterilagen anger regeringen att lotteriverksamhet normalt sett ska grundas på "lottning, gissning, vadhållning eller liknande tillvägagångssätt där deltagarna inte kan påverka utgången med egna åtgärder".²³ Med andra ord förutsätter lotteridefinitionen att verksamheten uppvisar någon typ av slump. Huvudregeln är att verksamheter som avgörs av slump ska hänföras till lotteriverksamhet medan verksamheter där skicklighet anses avgörande för utgången faller utanför lotteribegreppets omfattning.²⁴ Vanligtvis omfattar lotteribegreppet inte rena skicklighetstävlingar såsom biljard, bridge och schack eller tävlingar där utgången beror på yrkesskicklighet, fysiska egenskaper eller särskild utbildning.²⁵ "Vinster" från dylika verksamheter skiljer sig från lotterivinster i det viktiga hänseendet att de förra behandlas som ersättning för prestation och ska beskattas i inkomstslaget tjänst medan de sist nämnda, vilket tidigare konstaterats, är befriade från inkomstskatt enligt 8 kap. 3 § IL. I praxis har gränsen mellan lotterier och annan verksamhet vanligtvis avgjorts utifrån den ordning som slump-, respektive skicklighetsmomentet följer: i det fall skicklighetsmomentet efterföljs av ett slumpmoment behandlas verksamheten som ett lotteri, en omvänd ordning innebär vanligtvis att en tävling är för handen. Vad som avses med ett slumpmoment framgår i den uppräkningslista av verksamheter som sker i lotteriparagrafens andra stycke.²⁶ Vägledning kan även hämtas från ordets allmänna

²¹ SOU 2000:50 Från Tombola till Internet – översyn av lotterilagstiftningen. Del 1, s 92.

²² A a, s 116 f.

²³ Proposition 1993/94:182 s 52.

²⁴ "<http://www.lotteriinspektionen.se>", lydelse 060516.

²⁵ Proposition 1993/94, i not 9, s 52,

²⁶ "<http://www.lotteriinspektionen.se>" i not 10.

innebörd, jfr Svenska Akademiens definition av slump: ”omständighet som inte kan förklaras såsom beroende på ett lagbundet orsakssammanhang.”²⁷ Med skicklighet avses normalt sett att vinnaren utfört någon slags prestation, såsom lösning av ett problem, författande av en slogan eller utformning av ett varumärke. För att ett skicklighetsmoment ska föreligga krävs att prestationen bedöms individuellt och enligt ett förutbestämt mått där slumpen inte har något större inflytande.²⁸

5.1.3 Lotteriets allmänna karaktär

Slumpmomentet är dock inte alltid av avgörande betydelse för huruvida en verksamhet faller inom eller utom lotteridefinitionen. I lotteriparagrafens sista stycke anges nämligen att en bedömning inte enbart ska baseras på slumpen i det enskilda fallet. Istället betonas att hänsyn även ska tas till verksamhetens allmänna karaktär. Formuleringen är ett resultat av den översyn av lotteridefinitionen som skedde i samband med införandet av den senaste lotterilagen. I senare förarbeten har formuleringen kommit att kritiserats; i SOU 2000:50 betonas betydelsen av att slumpfaktorn får en mer framträdande plats än den nuvarande, vilken så att säga ”hänger i luften”.²⁹ ³⁰Redan i förarbetena till 1939:års lotteriförordning hade man dock uppmärksammat problemen med att forma lotteribegreppet utifrån en strikt bedömning av verksamhetens skicklighets- respektive slumpmoment. Departementschefen påpekade att det i många fall saknades tillförliga metoder för att mäta slump och skicklighet. I synnerhet uppstår gränsdragningsproblem i förhållande till begreppet tävling, vilken vanligtvis avgörs utifrån en kombination av slump och skicklighet. Syftet med den kompletterande bestämmelsen om verksamhetens allmänna karaktär är att domstolen inte alltid ska tvingas till komplicerade bedömningar om huruvida skicklighet eller slump avgjort utgången av verksamheten. Istället ska man kunna anlägga ett mer schablonartat betraktelsesätt och bedöma om verksamhetens karaktär typiskt sett uppfyller förutsättningarna för lotteri.

I lagtexten saknas riktlinjer för hur en verksamhets allmänna karaktär ska bedömas. Vilka omständigheter som aktualiseras vid en sådan bedömning framgår heller inte särskilt tydligt i praxis; i de fall domstolen hänvisar till verksamhetens allmänna karaktär görs detta utan att särskilt ange vilka omständigheter som avses, se exempelvis RÅ 1991 not. 163 där Regeringsrätten utan närmare specifikation anger att TV-programmet ”24 karat” sett till dess

²⁷ ”<http://g3.spraakdata.gu.se/saob/>”, lydelse 060516.

²⁸ ”<http://www.lotteriinspektionen.se>” i not 10.

²⁹ SOU 2000:50, i not 7, s 120.

³⁰ Angående den följande diskussionen, se SOU 1938:17 - Betänkande med förslag till lotteriförordning m.m., s 45 ff.

karaktär inte kan anses utgöra ett lotteri. Vägledning får istället sökas i ljuset av det syfte som prövningen av verksamhetens allmänna karaktär avser – nämligen att bidra till formuleringen av ett lämpligt lotteribegrepp. Ett lämpligt lotteribegrepp fungerar som en avgränsare för verksamheter som bör hamna under lotterilagens tillämpningsområde och därmed även under Lotteriinspektionens kontroll och tillsyn. För att fastställa vilka omständigheter som är utmärkande för sådana verksamheter krävs en redogörelse för vilka syften den statliga kontrollen och tillsynen över lotterimarknaden tjänar. I SOU 2006:11 – Spel i en föränderlig värld anges att ett sådant syfte är att motverka de ekonomiska och sociala skadverkningar som lotteriverksamhet kan ge upphov till. För att skydda spelaren från att drabbas av spelberoende eftersträvar staten exempelvis begränsningar i insatsernas storlek samt en rimlig fördelning av vinster. Därtill syftar bestämmelserna i lotterilagen till att motverka brott och skydda konsumenterna från bedrägerier, vilket anses vara vanligt förekommande inom lotteribranschen. Regeringen anser nämligen att den lukrativa lotterimarknaden tenderar att locka till sig oseriösa näringsidkare. Ett annat mål med kontrollen av lotterimarknaden är att styra det ekonomiska överskottet till allmänna eller ideella ändamål. Avslutningsvis kan framhållas att lagstiftarens ambition är att regleringen inte ska behöva bli onödigt tungrodd. Istället ska den arbeta för att underlätta en lämplig och effektiv beskattning.

Tillämpare av lotteribegreppet bör ha samtliga dessa mål i åtanke när man bedömer huruvida en verksamhet är att hänföra till lotteri. Man kan då fråga sig vilken genomslagskraft dessa tankegångar haft för lagstiftarens utformning av lotteribegreppet. Att verksamheter som karaktäriseras av slump anses ge upphov till statlig kontroll och tillsyn har framkommit i ovanstående diskussionen. Emellertid har lagstiftaren i vissa fall ansett av även rena skicklighetstävlingar bör hamna under lotterilagens tillämpningsområde. Detta gäller exempelvis ringkastningsanordningar, bollkastning, pilkastning och andra verksamheter som omfattas i begreppet marknads- och tivolinöjen, se 3 § 2 st 2 p. Anledningen till att exempelvis prisskjutningar anses utgöra lotterier är inte relaterat till att denna verksamhet anses särskilt slumpbetonad. Orsaken till att sådan verksamhet står under offentlig tillsyn är istället relaterat till dess allmänna karaktär. Sådana verksamheter ger nämligen möjlighet till obegränsat antal insatser, vilket kan ge upphov till att satsa större belopp än vad som kan anses försvarligt.³¹ Kedjebrevsspel stämmer heller inte in på den allmänna betydelsen av ett lotteri, men har ändå inbegripits i lotteribegreppet, se 2 st 2 p. Anledningen är risken för kriminalitet; lagstiftaren anser

³¹ SOU 1938:17, i not 16, s 48 i jfr med Proposition 1939:76 – Förslag till lotteriförordning s 18.

att den verkliga innebörden av spelet är svårt att förstå och att det sålunda finns överhängande risker för skador av ekonomisk, social och personlig art.³²

5.1.4 Praxis tillämpning av lotteribegreppet

I praxis har tillämpningen av lotteribegreppet behandlats i ett flertal fall. I RÅ 1961 not. Fi 1280 ställdes frågan huruvida en tidningstävling i form av en ordgata utgjorde ett lotteri i skatterättslig mening. En mängd rätta svar hade inkommit till tidningen och vinnaren utsågs därför genom lottning. Då slumpfaktorn kom att avgöra tävlingen ansåg Regeringsrätten att tävlingsvinsten skulle behandlas som en lotterivinst. I RK 80 1:29 föranledde verksamhetens allmänna karaktär ett annat utfall: en aktietävling arrangerades där deltagarna gjorde fiktiva placeringar. Den person som lyckades bäst med sina placeringar vann ett pris, vid lika resultat skulle lotten avgöra. Kammarrätten menade att lottningen inte framtog verksamheten dess karaktär som tävling och att vinsten därmed inte skulle beläggas med lotteriskatt. I kammarrättens mål nummer 67664-00 utföll bedömningen annorlunda för en liknande verksamhet. I målet ställdes frågan huruvida den av Aktietrend arrangerade aktietävlingen Aktiekampen utgjorde ett lotteri i lotterilagens mening. Aktietävlingen bestod i att bland Stockholmsbörsens 35 mest omsatta aktier välja ut de sju aktier som skulle uppvisa störst kursökning under den närmaste veckan. Lotteriinspektionen anförde att deltagarna i Aktiekampen vare sig kan förutse eller påverka Stockholmsbörsens kursutveckling då denna styrs av en mängd olika faktorer. Istället anser man att Aktiekampen till sin karaktär uppvisar stora likheter med traditionell vadsplacering och sportspel. I likhet med Måltipset har visserligen den fotbolls-, respektive aktiekunnige en fördel gentemot övriga deltagare, men prestationsmomentet i Aktiekampen är inte tillräckligt framträdande för att verksamheten som sin helhet ska betraktas som en tävling. Aktietrend anförde att Aktiekampen till stor del avgjordes utifrån deltagarnas aktiekunskaper och att inslagen av oförutsebara händelser inte i sig är tillräckligt för att betrakta tävlingen som ett lotteri. Vidare påpekar Aktietrend att de allmänna syftena bakom lotterilagen, såsom att skydda deltagarna från ekonomiska, sociala och personliga skadeverkningar, visserligen kan anföras för att inbegripa vadhållning under lotteribegreppet, men att samma princip saknar relevans vid aktietävlingar. Kammarrätten konstaterar inledningsvis att den aktive aktieplaceringen har bättre möjligheter att förutse kursutvecklingen än en mer passiv deltagare. I stort påverkas dock börsen av en sådan mångfald av faktorer att inte ens utbildade experter undgår den osäkerhet som präglar varje aktieplacering. Kammarrätten menar därmed att Aktiekampen inte kan hänföras till tävlingar som avgörs av yrkesskicklighet. Då Aktiekampen till dess karaktär uppvisar stora likheter med vadhållning/gissning är verksamheten att definieras

³² Proposition 1981/82:170 – med förslag till lotterilag m.m. s 42.

som ett lotteri. I andra fall, se RÅ 1967 ref. 45 och RÅ 1986 ref. 44, har Regeringsrätten ansett att vinsten ska beskattas som tjänsteinkomst oavsett slumpens inverkan. I dessa fall hade nämligen spelet anordnats av ett företag och var endast öppen för anställdas deltagande. I RÅ 1961 not. Fi 1279, RÅ 1989 not. 198 och RÅ 1991 not. 163 hade TV-bolag anordnat underhållningsprogram i form av olika spelaktiviteter. De priser som deltagarna erhöll beskattades i inkomstslaget tjänst då Regeringsrätten menade att beloppen utgjorde ersättning för deltagandet i själva TV-programmet. I RÅ 1995 ref 100 var situationen likartad – frågan gällde vinst som hade erhållits i spelet Bonuschansen, vilket var en del av TV4:s underhållningsprogram Stora Famnen - men den juridiska utgången var en annan. Regeringsrätten påpekade att vinsten utbetalades av Röda Korset och således inte utgjorde en ersättning från TV4 för deltagandet i TV-programmet. Vidare menade Regeringsrätten att Bonuschansen, vilket genomfördes i två moment, först i form av ett slags minnesspel och därefter ett helt lotteribetonat moment, klart dominerades av slump och att vinsten därmed skulle beskattas som en lotterivinst.

5.1.5 Lotteribegreppets tillämpning på pokerspel

Efter att ha presenterat bakgrunden till lotteribegreppets uppbyggnad är det dags att se på hur lotteridefinitionen tillämpats på pokerspel. Vad gäller lotteribegreppets krav på vinstchans får detta anses uppfyllt vid pokerspel. I vissa fall kan visserligen potten komma att delas mellan samtliga deltagare i pokerpartiet – detta gäller i synnerhet i man-mot-man spel – men vanligtvis avslutas ett pokerparti med att en enda spelare tar hem potten. Vid en vidare granskning av lotteriparagrafen finner man att i dess andra stycke anges kortspel som ett exempel på verksamhet som kan omfattas av lotteridefinitionen.

Att kortspel nämns i lotteriparagrafen innebär dock inte per automatik att alla sådana spel faller inom lotteribegreppet, exempelvis anses tävlingsbridge inte utgöra en form av lotteriverksamhet.³³ Lotteribegreppets tillämpning i förhållande till poker har dock inte diskuterats i vare sig praxis, doktrin eller i förarbetena till lotterilagen. Istället har diskussionen aktualiserats i förhållande till en annan lagparagraf - dobbleribestämmelsen i 16 kap. 14 § brottsbalken [*cit* BrB], vilken lyder som följer: ”den som för allmänheten olovligen anordnar spel eller liknande verksamhet, vars utgång helt eller till väsentlig del beror på slumpen och framstår verksamheten med hänsyn till sin art, insatsernas ekonomiska värde och övriga omständigheter som äventyrlig eller ägnad att tillföra anordnaren en betydande ekonomisk vinning, dömes för dobbleri...” Paragrafen fick en ny lydelse 1/1 1981, samma dag som en ny lotterilag trädde i kraft. Sammanträffandet var ingen slump, ett av målen med lagförändringar var att harmonisera

³³ Proposition 1993/94, i not 9, s 52.

bestämmelserna i lotterilagen och dobbleribestämmelsen. Tanken vara att alla kvalificerade former av olovligt lotteri (d.v.s. anordnat utan tillstånd) skulle träffas av dobbleriparagrafen³⁴. Detta innebär att allt som är dobbleri enligt 16 kap 14 § BrB även utgör ett lotteri. Således, om olovligt anordnande av pokerverksamhet anses utgöra brott mot dobbleribestämmelsen innebär detta att poker utgör ett lotteri. Angående denna bedömning anges i förarbetena att poker visserligen innebär stora möjligheter för spelaren att påverka utgången, men att den av slumpen beroende kortfördelningen betyder så mycket att sådan verksamhet skulle kunna hamna inom dobbleriparagrafens tillämpning. Däremot anförde departementschefen att utpräglade skicklighetsspel såsom golf, biljard, tävlingsbridge och schack inte skulle komma ifråga som dobbleri.³⁵ Att poker ses som ett slumpspel bekräftas i RH 71:85 där såväl tingsrätten som hovrätten anger att kortfördelningen innebär att poker till åtminstone väsentlig del beror på slumpen. I praxis har även framkommit att poker enligt hävd ses som ett typiskt exempel på sådana äventyrliga spel som dobbleriparagrafen är satt till att fänga. Det anses nämligen ligga i pokerns natur att egga spelarna till ett upprepat satsande.³⁶ Sammanfattningsvis kan konstateras att poker faller inom dobbleriparagrafens definition på slumpmässiga och äventyrliga spel. Därmed utgör poker ett lotteri enligt lotterilagens mening³⁷, varför vinster från pokerspel i skatterättsligt hänseende betraktas som lotterivinster.

5.2 Beskattning av pokervinster

Som tidigare konstaterats är vinster i svenska lotterier befriade från inkomstskatt enligt ett generellt undantag i 8 kap 3 § IL. Detta innebär att lotterivinnaren är befriad från beskattning, dock inte att lotterivinsten i sig aldrig blivit beskattad. Skatten har istället dragits av på ett tidigare stadium, nämligen i form av en beskattning av lotterianordnaren. Livepoker, liksom andra kortspel, beskattas enligt lagen om spelskatt, se 1 § st 1 i jfr med 1 § 2 st 1 p 1 § lagen om lotteriskatt. Spelskatt utgår med absoluta belopp i förhållande till antalet spelbord som använts för pokerverksamhet, se 10 § lagen om spelskatt. Internetpoker utgör dock inte ett kortspel i lotterilagens mening. I och med att det inte längre rör sig om fysiska utan virtuella kort anses verksamheten ha bytt karaktär. Internetpoker ses istället som en form av lottning/gissning, se 21 a § och 4 § lotterilagen. Anordnare av Internetpoker ska därför beskattas i form av en lotteriskatt, se 1 § lagen om lotteriskatt. Lotteriskatten utgår med 36 % på nettobehållningen av lotteriet, se 1

³⁴ Prop. 1986/87:6, se även Holmberg, Carl, Leijonhufvud, Madeleine, & Wennberg, Suzanne, *Brottsbalken. En kommentar. Del II. (13-24 kap). Brotten mot allmänheten och staten m.m. Studentutgåva*, 4 u, Stockholm 2005, s 16:84.

³⁵ Prop. 1986/7:6 s 107.

³⁶ NJA 1944 s 256 samt NJA 1960 s. 339

³⁷ Skatteverkets skrivelse Dnr 130 19427-05/111, telefonintervju med Johan Röhr, jurist på Lotteriinspektionen, se även kammarrättens mål nummer 5318-04.

§ b. I praktiken sker dock aldrig beskattning av pokerverksamhet. Den enda aktören som har tillstånd att anordna pokerspel i Sverige – statliga Svenska Spel – är nämligen undantaget från beskattning.

Man kan fråga sig varför lagstiftaren föredragit att beskatta lotterivinster indirekt. Anledningen står att finna i den reform av lotteribeskattningen som genomfördes i mitten av 1940-talet. Vid denna tidpunkt förelåg skillnader i beskattningen av olika typer av svenska lotterivinster; beskattning av vinster i penninglotterier, premieobligationer eller annan lotterivinst i form av värdepapper beskattades indirekt i form av en lotteriskatt på 20 %, medan övriga lotterivinster inkomstbeskattades som tillfällig förvärvsverksamhet. I praktiken var det dock få lotterivinster som verkligen togs upp i deklarationen. I förarbetena ansåg man att den låga skattemoralen föranleddes av medborgarnas okunnighet kring vilka lotterivinster som var att hänföra till lotteribeskattning och vilka som skulle inkomstbeskattades. Man föreslog därför att uppdelningen avskaffades för att ersättas av en enhetlig lotteriskatt för alla lotterivinster. På så sätt skulle man även lösa det problem som uppstod vid den direkta beskattningen av varulotterier. Inkomstbeskattning av lotterivinster i form av t ex båtar, bilar och andra dylika varor ansågs nämligen opraktisk då lotterivinnaren i många fall kunde bli tvingade till en omedelbar försäljning av varuvinsten för att kunna finansiera själva skatten. Därtill anfördes en rent principiell invändning mot inkomstbeskattning av lotterivinster; det framhölls nämligen att lotterivinster inte kunde hänföras till en varaktig inkomstkälla varför inkomstbeskattning inte följde en logisk grund. Vidare betonades att lotterivinster är ”artskilda” från sådan inkomst som man normalt avser att träffa med inkomstbeskattningen. Det principiellt riktiga vore istället att beskatta alla lotterivinster enhetligt. Helt enhetligt blev det dock inte. Som vi ska se i följande kapitel blir nämligen utländska lotterivinster inkomstbeskattade. Alternativet – d.v.s. en beskattning av den utländska lotterianordnaren – ansågs nämligen inte praktiskt möjligt, då utländska lotterianordnare inte skulle acceptera skattskyldighet i förhållande till den svenska staten. Att helt befria utländska lotterivinster från skatt ansågs heller inte genomförbart, då detta skulle innebära att svenska lotterianordnare hamnade i en oförmånlig ställning.³⁸

³⁸ Angående detta stycke, se Prop 1945:264 s 12ff.

6 Beskattning av pokervinster inom EU/EES

I detta kapitel behandlas de EG-rättsliga aspekterna på svensk beskattning av pokervinster. Vid utformning av svensk lagstiftning måste nämligen hänsyn tas till EG-rätten, vilken utgör en integrerad och överordnad del av den svenska rätten och därmed i princip äger företräde vid varje typ av lagkonflikt³⁹. Den EG-rättsliga aspekten är av betydelse eftersom svensk skattelagstiftning gör skillnad på inländska och utländska⁴⁰ lotterivinster. De först nämnda är nämligen befriade från inkomstskatt enligt 8 kap. 3 § IL, medan de sist nämnda beskattas i inkomstlaget kapital, se 42 kap 25 § 1 st IL. Frågan som ställs i detta kapitel är om särbehandlingen av utländska lotterivinster är förenlig med EG-rätten?

6.1 Sekundärrättslig reglering

Lotteriverksamheten som sådan omfattas inte av några verkliga harmoniseringsåtgärder. Direktiv 75/368 om främjandet av tjänster och etablering inom vissa branscher hade kunnat leda till viss harmonisering, men då statliga lotterier undantogs från direktivets tillämpningsområde, uteblev konkreta förändringar.⁴¹ ⁴²Inte heller beskattning av lotterivinster omfattas av sekundärrättslig reglering. Rättslig grund för harmonisering av den indirekta beskattningen av lotterivinster (d.v.s. beskattning av lotterianordnaren) utgörs av EG-fördragets artikel 93, vilken anvisar harmonisering i den mån det är nödvändigt för att upprätthålla en fungerande inre marknad. Det är upp till rådet att bestämma i vilken form av rättsakt som harmoniseringen ska genomföras. I praktiken har valet fallit på direktivet, vilket använts för omfattande reglering av mervärdesskatt och punktskatter på mineraloljor, alkohol och tobak. Angående direkt beskattning av lotterivinster (i form av exempelvis inkomstbeskattning) nämns denna typ av skatt inte direkt i EG-fördraget. Den rättsliga grunden för harmonisering av direkta skatter finns istället i artikel 94 vilken stipulerar tillnärmelse av all lagstiftning som har en direkt påverkan på den gemensamma marknaden. I detta fall anges direktivet som enda möjliga rättsakt. Harmoniseringsarbetet inom den direkta beskattningens område har framskridit relativt trögt, vilket förklaras av att området är politiskt känsligt.

³⁹ Ståhl, Kristina & Österman, Roger P, *EG-skatterätt*, 1 u, Iustus Förlag, Uppsala, 2000, s 19.

⁴⁰ Begreppet är inte definierat i skatterättslig lagtext. Utgångspunkten är att den avser utländska motsvarigheter till det svenska begreppet.

⁴¹ Hattig, Marianne, *Främjande av deltagande i lotterier som anordnas utom landet ur EG-rättslig synpunkt*, Förvaltningsrättslig tidskrift 1999, nr 6, s 284 f.

⁴² Angående den följande diskussionen, se Pahlsson i not 5, a a, s. 42 f.

6.2 Primärrättslig reglering

Avsaknaden av direktiv och annan sekundärrätt innebär inte att medlemsstaterna kan utforma sin skattelagstiftning i ett EG-rättsligt vakuum. Integrationen inom EU pågår nämligen inte enbart på ett positivt plan i form av aktiva politiska beslut, utan även i form av uppställda förbud mot åtgärder som motverkar den gemensamma marknaden (s.k negativ integration).⁴³ EG-domstolen [*cit.* EGD] har exempelvis vid ett flertal tillfällen påpekat att direkt beskattning visserligen generellt sett faller inom medlemsstaternas suveränitet, men att detta inte innebär att medlemsstaterna i sitt utövande kan bortse från den övriga EG-rätten.⁴⁴ På så vis kommer den rättsliga utvecklingen att ledas framåt genom EG-domstolens tillämpning av bestämmelserna i EG-fördraget. Vad gäller lotteriverksamhet anser dock ett flertal medlemsstater att dess särskilda karaktär utgör skäl för undantag från EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet. Även Sverige har varit en stark förespråkare av nationell reglering och på så vis försvarat det svenska spelmonopolet. Tidigare har även argument framförts i riktning mot att lotteriverksamheten som sådan saknar den ekonomiska karaktär som EG-fördraget förutsätter och därmed faller utanför dess tillämpningsområde.⁴⁵ Avsaknaden av ekonomisk karaktär visar sig i att lotteriverksamhet i samtliga medlemsstater bedrivs antingen av staten direkt eller står under dess kontroll och tillsyn. Därtill menar man att verksamheten saknar ett ekonomiskt syfte och istället bedrivs i rent allmänintresse. När frågan kom till rättslig prövning i Schindler C-275/92 påpekade dock EGD att lotteriverksamheten de facto genererar ett överskott, vilket stannar i anordnarens händer. Att överskottet sedan används för att främja allmänna ändamål förtar inte själva vinstsyftet. Rent konkret framträder lotteriverksamhetens ekonomiska karaktär i den transaktion som sker då lotterianordnaren erbjuder mottagaren att köpa sig en möjlighet till vinst i lotteriet. Inslaget av slump och lotteriets karaktär av nöjesverksamhet förändrar inte domstolens uppfattning att lotteriverksamhet omfattas av EG-fördragets bestämmelser.

6.2.1 Den fria rörligheten av tjänst

I samband med utövandet av lotteriverksamhet aktualiseras främst EG-fördragets bestämmelser kring den fria rörligheten för tjänster samt den fria etableringsrätten.

Vissa transaktioner, såsom sparande i försäkringar, anses utgöra såväl en tjänst som en kapitalrörelse. I dessa fall tycks det vara upp till EGD:s bedömning att avgöra vilka bestämmelser som ska tillämpas.⁴⁶ Att lotteriverksamhet normalt sett inte omfattas av bestämmelserna kring den fria rörligheten för varor framgår i Schindler: fråga ställdes

⁴³ Terra Ben & Wattel, Peter, *European Tax Law*, 4 u, Kluwer Law International, Haag, 2005, s 28 f.

⁴⁴ se bl a C-446/03 Marks & Spencer

⁴⁵ Hattig, i not 26, a a, s 283.

⁴⁶ Ståhl, Kristina & Österman, Roger P, *EG-skatterätt*, 2 u, Iustus Förlag, Uppsala, 2006, s 84.

om den brittiska tullen brutit mot dessa bestämmelser när man, med hänvisning till ett inhemskt förbud mot lotteriverksamhet, stoppat försändelser av tyska lottsedlar. EGD påpekade att försändelsen av lottsedlarna och reklamaterialet enbart utgjorde ett led i själva anordnandet av lotteriet. Produkterna kunde med andra ord inte särskiljas från själva tjänsten.

Angående själva beskattningen av lotterivinster är det i första hand bestämmelserna kring den fria rörligheten av tjänst som prövas. Resterande del av detta avsnitt tar därför sin utgångspunkt i dessa bestämmelser.

Att lotteriverksamhet i allmänhet faller under EG-fördragets definition på tjänst – prestationer som normalt utförs mot ersättning – har fastställts i praxis. Kravet på prestation anses infriat i och med att lotterianordnaren samlar in insatser, organiserar en dragning och sköter utdelning av lotterivinsten, medan ersättningskravet tillfredsställs då lotterideltagaren betalar för insatsen i lotteriet.⁴⁷ För att en specifik lotteritjänst ska skyddas av bestämmelserna kring den fria rörligheten av tjänst krävs även att tjänsteleverantören är EU-medborgare⁴⁸ samt etablerat sig i en annan stat än tjänstemottagaren.⁴⁹ ⁵⁰Innebörden av etableringskravet är inte närmare definierat i EG-fördraget, varför begreppet istället kommit att utvecklas i praxis. Enligt EGD:s tolkning är etableringskravet uppfyllt när ekonomisk verksamhet utövas genom ett fast driftsställe⁵¹ i en annan medlemsstat för en obegränsad tidsperiod. I senare mål har EGD slagit fast att en permanent närvaro i en annan medlemsstat är tillräckligt för att kravet på etablering ska vara uppfyllt. Kraven på permanent närvaro är i sig relativt lågt ställda, i mål 205/84 kommissionen mot Tyskland, REG 1986 s. 3766 angav EGD att närvaron inte behövde ta sig uttryck i form av en ”agency eller en ”branch”. Tillräckligt är upprättandet av kontor som sköts av bolagets egen personal eller annan som är auktoriserad att agera i dess ställe. I sammanhanget ska framhållas att servrar troligtvis inte utgör en permanent närvaro⁵². Att pokerspel sker över en server placerad i exempelvis Kanada innebär således inte att verksamheten på den grunden kan anses arrangerat utanför EES-området.⁵³ Kravet på att tjänsteleverantören ska vara etablerad i en annan medlemsstat än tjänstemottagaren innebär att rent interna transaktioner inom en medlemsstat inte omfattas av artikel 49. Istället krävs att tjänsten uppvisar en gränsöverskridande karaktär,

⁴⁷ Schindler C-275/92

⁴⁸ Kravet på medborgarskap anses även uppfyllt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning samt har sitt säte, huvudkontor eller huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen, se art 48

⁴⁹ EG-fördraget art 48.

⁵⁰ Angående den följande diskussionen, se EU-Karnov EU:s rättsakter med kommentarer 1998/99, Fakto Info Direkt, Stockholm 1999, s 443 ff.

⁵¹ ”Fixed establishment”

⁵² Westberg, Björn, *Cross-Border Taxation of E-commerce*, IBFD, Amsterdam, 2002, s. 108.

⁵³ Skatteverkets skrivelse, Dnr. 130-281559-04/113)

vilket exempelvis kan komma till stånd genom att tjänsteleverantören reser till den medlemsstat där tjänstemottagaren är hemmavarande eller, såsom är fallet vid livepoker, att tjänstemottagaren (spelaren) reser till tjänsteleverantören (pokerrummet). Tjänster kan dock ha en gränsöverskridande karaktär utan att vare sig tjänstemottagaren eller tjänsteleverantören lämnar respektive hemland; detta gäller exempelvis vid rådgivning över Internet eller e-post. Med andra ord uppfyller även Internetpoker kravet på tjänsteutövande av gränsöverskridande karaktär.

Som framkommit i ovanstående diskussion kan vissa gränsdragningsproblem uppstå mellan den fria rörligheten av tjänst och den fria etableringsrätten. Generellt sett tillämpas artiklarna kring fri rörlighet av tjänst när den som tillhandahåller tjänsten är baserad i ett annat medlemsland än den som konsumerar tjänsten. När den gränsöverskridande aktiviteten fått en mer varaktig karaktär i verksamhetslandet, t.ex genom att ett dotterbolag har etablerats eller annan permanent närvaro upprättats⁵⁴, blir dock bestämmelserna om etableringsfrihet gällande. Huruvida en permanent närvaro upprättats avgörs utifrån kriterier såsom ekonomisk integration i förhållande till värdlandet samt varaktigheten i utövandet av verksamheten. Då den fria etableringsrätten i praktiken inte aktualiseras i förhållande till beskattning av lotteri/pokerverksamheter, kommer vare sig gränsdragningsproblematik eller innebörden av den fria etableringsrätten att redogöras för i vidare mån än vad som nu skett.⁵⁵

Innebörden av den fria rörligheten av tjänst framgår i art 49: ”inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster inom gemenskapen förbjudas beträffande medborgare i medlemsstater som har etablerat sig i en annan stat inom gemenskapen än mottagaren av tjänsten”. Ur lydelsen framkommer att art 49 förbjuder alla nationella regler som har en inskränkande/hindrande effekt på den fria rörligheten. Angående skatteregler tycks förbudet ha fått en snävare innebörd. Anledningen är att praktiskt taget alla skatteregler har en inskränkande verkan på den fria rörligheten, varför EGD i praxis begränsat förbudet till att avse enbart regler som innebär en negativ särbehandling. Diskriminering kan uppenbara sig som en negativ särbehandling baserad på nationalitet (öppen diskriminering) eller annan omständighet som medför samma resultat (dold diskriminering).⁵⁶ Öppet diskriminerande regler som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa, kan i vissa fall vara rättfärdigade, se art 39, 46 och 55. I praxis har EGD dock aldrig accepterat ett sådant rättfärdigande angående diskriminerande skatteregler. Utsikterna för att skatteregler i framtiden kommer omfattas av ett sådant undantag anses vara små. I praxis har dock utvecklats ett antal rättfärdigande grunder, såsom önskemål om att upprätthålla en effektiv skattekontroll, hindra skatteflykt samt bevara skattesystemets inre sammanhang, vilka skulle

⁵⁴ Jfr diskussion i ovanstående stycke.

⁵⁵ Den fria rätten till etablering är istället högst relevant i en annan aktuell process, nämligen den om spelmonopolets förenlighet med EG-rätten, se bl a Wilund, Ola & Bergman, Harry, *Europeiseringstendenser och domstolskritik i svensk rätt – Regeringsrättens domar i spelmålen*, Europarättslig tidskrift, 2005 nr 4.

⁵⁶ Ståhl och Österman, i not 31, a a, s 84 f.

kunna tillämpas i skattemål. För samtliga dessa undantag gäller dock att åtgärderna ska vara proportionella, effektiva, inte öppet diskriminerande samt motiveras av ett trängande allmänintresse.⁵⁷

6.3 Lindmandomen

I detta kapitels inledande stycke ställdes frågan huruvida svensk skattelagstiftnings särskilnad mellan utländska och inländska lotterivinster är förenligt med EG-rätten. En praktiskt taget identisk problematik ställdes inför EGD i målet C-42/02 Lindman.

Målet gällde ålandsbon Lindman som vunnit 1000 000 kr på ett i Sverige anordnat lotteri. I enlighet med finsk skattelagstiftning beskattades den utländska⁵⁸ lotterivinsten som förvärvsinkomst. I det fall Lindman vunnit på ett finskt lotteri hade hon däremot undvikit beskattning eftersom inländska lotterivinster är skattefria. Sådana vinster beskattas nämligen indirekt i form av en lotteriskatt. Med anledning av detta tillfrågade den åländska domstolen EGD huruvida det är förenligt med EG-rätten att en medlemsstat inkomstbeskattar lotterivinster från andra medlemsstater samtidigt som inhemska lotterivinster är befriade från inkomstskatt. Med hänvisning till praxis konstaterar EGD inledningsvis att EG-fördragets artiklar om den fria rörligheten av tjänst är tillämplig på den lotteriverksamhet som nu är för handen. Därefter fastslår domstolen att Finlands särbehandling av inländska och utländska lotterivinster verkar i riktning mot att finska medborgare föredrar finska lotterier framför lotterier anordnade i annan medlemsstat. Det faktum att enbart inländska, till skillnad från utländska, lotterivinster är befriade från inkomstskatt, innebär en diskriminering. Angående den finska regeringens argument att inkomstbeskattningen av utländska lotterivinster är att likställa med lotterivinstbeskattningen av finska lotterianordnare, anser EGD att nämnda skatter inte är likvärdiga, varför särbehandlingen likväl utgör diskriminering. Slutligen argumenterar den finska regeringen för att diskrimineringen är rättfärdigad utifrån allmänintresset av att förebygga och motverka lotteriverksamhetens ekonomiska och sociala bieffekter, såsom bedrägeri och spelberoende. EGD finner emellertid att Finland inte kunnat styrka förekomsten av ett sådant samband, varför den företagna begränsningen framstår som varken lämplig eller proportionell och därmed inte utgör en rättfärdigande grund för diskriminering. Avslutningsvis fastställer EGD att finländsk beskattning av lotterivinster är oförenlig med artikel 49 i EG-fördraget.

⁵⁷ A a, s 143 ff.

⁵⁸ Skatteregeln tog egentligen sikte på lotterier som saknar tillstånd i Finland. Detta innebär dock i praktiken att enbart utländska lotterier träffas av bestämmelsen.

6.3.1 Lindmandomen för svenskt vidkommande

Såsom tidigare konstaterats är svenska skatteregler i princip utformade på samma sätt som de finländska regler som kom till prövning i Lindmandomen. Med anledningen av EG-domstolens bedömning har Skatteverket låtit meddela att i avvaktan på en lagförändring kommer 42 kap 25 § IL inte att tillämpas i förhållande till lotterivinster erhållna inom EES⁵⁹. I rättspraxis har det uppkommit ett flertal fall där domstolen dömt i enlighet med Skatteverkets ställningstagande, se bl.a. Kammarrätten mål nummer 1669-04 m.fl. avgöranden. I praktiken innebär detta att pokervinster från EES-området är befriade från svensk skatt.

Att vinsten komma att beskattas i det land där pokerverksamheten anordnas är en annan fråga. I praktiken blir detta knappast fallet då pokerbolagen väljer att etablera sig i länder med ingen eller mycket låg beskattning av lotterivinster.⁶⁰ Dessutom ska de svårigheter som föreligger för den nationella skattemyndigheten att spåra lotterivinnaren beaktas.

Även den svenska lagstiftaren frågade sig vilka förändringar som var nödvändiga för att åstadkomma en harmonisering med EG-rätten. Resultaten presenterades i Finansdepartementets promemoria - Beskattning av utländskt lotteri (FI 20042095).

Promemorian ingick i den översikt av lotterilagstiftningen som genomfördes i den s.k. lotteriutredningen. I januari 2006 överlämnade utredningen ett försenat slutbetänkande. Slutbetänkandet var ofullständigt; bl.a. hade det inte funnits tid att presentera ett fullständigt förslag till lotterilag. Några förändringar vad gäller exempelvis lotteribegreppet ansågs inte aktuellt.⁶¹

I promemorian föreslogs att vinster i lotterier anordnade inom EES-området ska undantas från inkomstskatt. Ambitionen med lagändringen var att likställa inkomstbeskattningen av svenska lotterivinster med utländska motsvarigheter. Utredningen oroade sig dock för en utveckling där även lotterivinster från helt kommersiella aktörer skulle komma att omfattas av skattefriheten. Ett sådant scenario ansågs otillfredsställande då lotteriverksamhet kräver åtminstone en viss offentlig tillsyn. Därför föreslog man att skattefriheten skulle villkoras av att antingen lotterianordnaren har erforderliga tillstånd⁶² eller att lotteriet står under statlig kontroll. I och med att de flesta medlemsländer utövar en sådan kontroll ansågs villkoret inte strida mot EG-rätten. Vidare betonades att regleringen syftade till att omfatta lotterier anordnade i länder som helt saknar reglering. Villkoret skulle exempelvis inte inskränka på skattefriheten för vinster från brittiska

⁵⁹ Skatteverkets skrivelse Dnr. 130-281559-04/113.

⁶⁰ För information om pokerbolagens val av etablering, se <http://online.casinocity.com/jurisdictions/>

⁶¹ SOU 2006:11 Spel i en föränderlig värld – Slutbetänkande av Lotteriutredningen

⁶² Med erforderliga tillstånd avses att samtliga krav som uppställs i anordnarens stat uppfylls.

bookmakers. Bakgrunden till exemplet är att bookmaking (vadhållning) inte ses som ett lotteri i Storbritannien, varför bookmakers inte står under samma offentliga kontroll som lotteriverksamhet. Däremot krävs licens, varför kravet på erforderligt tillstånd ändå får anses uppfyllt.

Vid remissbehandlingen av promemorian tillstyrktes förslagen eller lämnades utan erinran av flertalet remissinstanser. Även utredningen instämde i allt väsentligt, varför man förordade att promemorians förslag skulle genomföras.⁶³ I promemorian undersöktes även om det fanns möjlighet att införa villkor om att antingen lotterianordnaren eller lotterivinnaren beskattas i den stat där lotteriet anordnats. Några sådan möjligheter ansågs dock inte föreligga. Att beskatta lotterianordnaren ansågs helt strida med EG-rätten. Inte heller alternativet, d.v.s. att beskatta vinnaren, framstod som genomförbart i utredningens ögon. Anledningen var att det inte ansågs genomförbart att omvandla den svenska lotteriskatten, vilken beräknas på differensen mellan de totala insatserna och sammanlagd utdelning, till en skattesats applicerad på en enskild vinst. Med tanke på att Svenska Spel är undantaget från beskattning, framstod en sådan beskattningsform än mindre förenlig med EG-rätten.

⁶³ A a, s 384.

8 Beskattning av vinster från pokerspel utanför EES

Vinster från pokerspel anordnat utanför EES-området är fortsatt skattepliktiga enligt 42 kap. 25 § IL. Följande kapitel ägnas åt att belysa vilka principer Skatteverket tillämpar vid beräkning av skatt på sådana pokervinster. Särskilt fokus riktas mot avdragsförbudet i 42 kap. 25 § 3 st IL, då denna ger upphov till tämligen uppseendeväckande effekter. Inledningsvis redogörs dock för utfallet i förra årets specialgranskning av utländska lotterivinster.

8.1 Skatteverkets specialgranskning år 2005⁶⁴

I media har beskattningsfrågorna kring utländska pokervinster varit ett aktuellt ämne; bl a har det spekulerats i att vissa svenska pokerspelare är skyldiga staten stora belopp i skatt. Dag Hardyson, samordnare för riksplansaktiviteter inom Internethandel på Skatteverket, bekräftar att Skatteverket förra året genomförde en specialgranskning kring just deklarationen av utländska pokervinster. Genom att granska officiella resultatlistor från pokerturneringar hade man skapat en databas på 100 framgångsrika pokerspelare. I ett stickprov valdes tio ut för särskild granskning. Utav dessa hade enbart en deklarerat korrekt, ytterligare en har kommit in med självrättelse och två personer är ännu inte färdiggranskade. Resterande sex personer har fått skattetillägg på sammanlagt 12 857 729 kr. De felaktigt deklarerade pokervinsterna härrör framför allt ifrån vinster i pokerturneringar. Granskningen har dock även omfattat vinster från Internetpoker, om än inte i samma utsträckning.

8.2 Skatteverkets skatteberäkning

Vid beräkning av skatt på utländska lotterivinster finns det anledning att göra skillnad på s.k. cash games och pokerturneringar. För den först nämnda gäller att varje utdelad hand ses som ett avslutat lotteri medan den sist nämnda inte anses avslutad förrän turneringen är slut. Lotterivinsten i turneringsspel utgörs huvudsakligen av utdelade prispengar. Vid spel över Internet inräknas även olika former av bonus till lotterivinsten. Bonus är en populär marknadsföringsåtgärd som vanligtvis går ut på att locka till sig nya spelare med erbjudande om monetära tillskott för den som öppnar upp ett pokerkonto. Utdelningen av bonus är dock vanligtvis villkorad i form av att spelaren ska ha deltagit i ett visst antal potter. S.k. rake-back är dock inte skattepliktigt, vilket följer av raken inte utgör en avdragsgill kostnad. Rake är den avgift

⁶⁴ Hardyson, Dag, telefonintervju, 060509.

som pokerarrangören tar ut för att anordna pokerspelet. Raken utgår med ca 3-5 % av potten och betalas direkt efter varje avslutad hand.⁶⁵

8.2.1 Avdragsförbudet i 42 kap. 25 § IL

Angående avdragsgilla kostnader gäller enligt 42 kap. 25 § 3 st IL att utgifter för att delta i svenska och utländska lotterier inte får dras av. Enligt Skatteverket omfattar avdragsförbudet praktiskt taget alla utgifter som kan uppstå i samband med lotteri. Ställningstagandet kan jämföras med utgången i RÅ 1986 ref 87: Hans. G., som försörjde sig på totalisatorspel⁶⁶ i Sverige och utomlands, hade yrkat på avdrag för omkostnader som uppstått i samband med deltagandet i det utländska lotteriet (d.v.s. totalisatorspelet). Regeringsrätten medgav inte avdrag för insatserna i totalisatorspelet. Med hänsyn till omfattningen – bruttointäkterna uppgick till 100 000 kr - och inriktningen av spelverksamheten gav dock Regeringsrätten i princip rätt till avdrag för såväl resor, som fördyrade levnadsomkostnader och inträdesavgifter⁶⁷. Skatteverket menar dock att omfattningen av avdragsförbudet i 42 kap. 25 § utökats sedan Regeringsrättens avgörande. I samband med att lagen om statlig inkomstskatt och kommunalskattelagen ersattes av IL genomfördes nämligen en skrivningsändring i 42 kap. 25 §, jfr

”Avdrag medges inte för utgifter för inköp av lottsedlar eller för liknande insatser i lotterier”
(tidigare lydelse)

och

”utgifter för att delta i svenska och utländska lotterier får inte dras av” (nuvarande lydelse).

I propositionen till IL anges att förändringen endast är redaktionell. Enligt Skatteverkets mening har dock den ändrade ordalydelsen orsakat en materiell förändring. Sådana oavsiktliga materiella förändringar är inte ovanligt inom skatterättens område menar man.⁶⁸ Skatteverkets extensiva tolkning kan ifrågasättas⁶⁹ och bör kontrasteras mot lagstiftarens syfte med lagbestämmelsen. Avdragsförbudet för utgifter i samband med svenska lotterier sammanfaller med att vinster från desamma inte är skattepliktiga. Då kostnaden inte syftar till att förvärva/bibehålla inkomster finns ingen principiell anledning att medge rätt till avdrag. I relation till inkomstskattepliktiga utländska lotterivinster ter sig avdragsförbudet mer märkligt. I propositionen 1945:264 framgår

⁶⁵ <http://www.skatteverket.se/svarpavanligafragor/privatehandel/privatehandelspel/5.dfe345a107ebcc9baf80007930.html> 060516.

⁶⁶ Vadhållning i samband med hästtävlingar

⁶⁷ Hans G. kunde emellertid inte styrka sina kostnader varför avdrag inte medgavs i slutändan.

⁶⁸ Birgitta von Euler Müller, skattejurist på Skatteverkets rättsavdelning, telefonintervju, 060512.

⁶⁹ Se diskussion i Lodin m.fl, i not 10, a a, s 572 ff.

att regeringen är medveten om att avdragsförbudet strider mot nettoprincipen. Frågan ansågs dock ha en sådan ringa praktisk betydelse att fördelarna med en sådan förenkling övervägde nackdelarna. Det ansågs inte heller att den skattskyldige skulle komma att drabbas av oförtjänta nackdelar. Avdragsförbudet kompenserades nämligen av att den skattskyldige vid beräkning av skattepliktsgränsen⁷⁰, kunde räkna varje vinst för sig istället för att använda sig av ett sammanlagt belopp, vilket tidigare hade varit fallet.⁷¹ Sammanfattningsvis kan konkluderas att avdragsförbudet för deltagande i utländska lotterier inte ter sig särskilt väl motiverad i förarbetena. Hur avdragsförbudet står sig i framtiden får praxis avgöra.

8.2.1.1 Den praktiska betydelsen av avdragsförbudet

Vilken praktisk betydelse har då avdragsförbudet för beskattning av pokervinster? Angående förbudet mot avdrag för omkostnader såsom resor, fördyrade levnadskostnader och liknande kan detta ha stor betydelse för enskilda spelare, i synnerhet för sådana som försörjer sig på poker. Dessa spelare får dock anses utgöra en minoritet av alla pokerspelare, varför just den aspekten av avdragsförbudet ter sig mindre intressant att diskutera. Av större relevans och av intresse för samtliga pokerspelare är förbudet mot avdrag för erlagda spelinsatser. Ett första exempel kan anföras i form av en s.k. sit-and-go turnering på Internet. Beräkningen har skett enligt följande utgångspunkter: Skatt 30% , insats. 22 \$⁷²

Placering	Bruttovinst/Pris	Nettovinst ⁷³	Skatt ⁷⁴	Vinst.e.skatt
1	50	28	15	13
2	30	8	9	- 1
3	20	- 2	6	- 8
4	0	- 22	0	-22
5	Se ovan	Se ovan	Se ovan	Se ovan

Till synes uppstår betydande skatteeffekter. Redan vid andrapriset överstiger skatten nettointäkten. I realiteten innebär detta att det enbart är förstaplatsen som verkligen utbringar vinst för pokerspelaren. Resultaten ska jämföras med en beräkning där man tillåts göra avdrag för erlagda insatser:

⁷⁰ Enbart lotterivinster som överstiger 100 kr är skattepliktiga.

⁷¹ Prop. 1945:264 s 40.

⁷² Varav 20 går till den gemensamma prispotten och 2 §§ direkt till arrangören. Ingen av dessa avgifter är avdragsgilla

⁷³ Pris - insats

⁷⁴ 0.3 * bruttointäkt

Placering	Bruttovinst/Pris	Nettovinst	Skatt	Vinst e. skatt
1	50	28	8.4	19.6
2	30	8	2.4	5.6
3	20	- 2	0	- 2
4	0	- 22	0	-22
5	Se ovan	Se ovan	Se ovan	Se ovan

Än större effekt uppstår i samband med cash games. Ett fiktivt exempel kan anföras i form av en man-mot-man match mellan RiverFish och theShark. Spelet är Fixed Limit Holdem 5/10 \$. För enkelhets skull antar vi att varje hand går till showdown och att två bet går in i varje satsningsrunda. Därtill tas ingen hänsyn till rake. Första potten vinner RiverFish. Bruttovinsten uppgår då till $2 \cdot 5 \$ + 2 \cdot 5 \$ + 2 \cdot 10 \$ + 2 \cdot 10 \$ = 60 \$$. På detta belopp ska RiverFish betala $0.3 \cdot 60 \$ = 18 \$$ i skatt. Nettovinsten efter skatt uppgår då till $60 \$ - 30^{75} \$ - 18 \$ = 12 \$$. Spelet fortsätter dock i ytterligare två omgångar. Eftersom RiverFish är en sämre spelare än theShark ter det sig inte bättre än att hon förlorar båda omgångarna. Utan beaktande av skatt avslutas pokersessionen med följande resultat för RiverFish: $60^{76} - 3 \cdot 30^{77} \$ = - 30 \$$. Sålunda har RiverFishes pokerkonto minskat med 30 \$. Trots förlusten ska hon dock fortfarande betala 15 \$ i skatt.⁷⁸ Skatteeffekterna blir med andra ord orimliga. Intressant att notera är även att avdragsförbudet slår hårdast mot de sämre pokerspelarna. Sådana pokerspelare är vanligtvis involverade i flera potter eftersom de spelar ett större antal starthänder. Indirekt innebär detta att de visserligen vinner ett stort antal potter – vilka ska beskattas - men förlorar ett ännu större antal, varför de i slutändan ändå går med förlust. En annan intressant aspekt att notera är att i spelet mellan RiverFish och theShark finns ingen egentlig vinnare – skatteeffekten innebär nämligen i det långa loppet att skattekostnaderna kommer att överstiga nettovinsten för båda spelarna.⁷⁹

⁷⁵ RiverFishes insats

⁷⁶ Bruttovinsten

⁷⁷ Erlagda insatser

⁷⁸ Härrörande från vinsten i den första omgången.

⁷⁹ Jfr exemplet ovan med turneringsspel

9 De lege ferenda

I detta kapitel kommenteras följande problemområden:

- Poker och lotteribegreppet.
- Alternativ beskattning av pokervinster.
- Oredan i skattesystemet.

9.1 Poker och lotteribegreppet

Enligt gällande rätt faller poker inom lotterilagens definition på lotteri. Anledningen är att poker ses som ett slumpmässigt och äventyrligt spel som bör kontrolleras. Inledningsvis diskuteras slumpmomentet i poker. Slumpfaktorn är som vi sett en viktig om än inte ensamt avgörande faktor vid tillämpningen av pokerspel. I förarbetena till dobbleribestämmelsen framkom att lagstiftaren anser att den slumpvisa kortfördelningen innebär att poker är ett spel som helt eller åtminstone delvis är beroende av slumpen. Hur ser då pokerspelarna själva på relationen skicklighet/slump? Enlig pokerspelaren och författaren Dan Glimne kan pokerns spelidé sammanfattas i följande mening: ”Var och en får ett antal kort varefter det gäller att övertyga övriga spelare om att man har eller kommer att få den värdefullaste kombinationen.” Poker kräver skicklighet menar Glimne och pekar på att det inte alltid är spelaren med bästa handen som vinner potten, utan den som lyckats få sina motståndare att lägga sig.⁸⁰ Ken Lennard, pokerproffs och chefredaktör för Poker Magazine, har sin uppfattning klar: ”Poker är ett skicklighetsspel...Det är helt självklart!”⁸¹ Nu är det inte så att lagstiftaren och pokerspelaren har helt diametralt olika uppfattningar om pokerns slumpmoment. Även lagstiftaren tycks ha snappat upp ovanstående pokerspelares inställning om pokerns spelidé - ; ”den tager hem vinsten som har den bästa kortkombinationen eller förmår övriga deltagare att avstå från att fullfölja satsandet”.⁸² I proposition 1986/87:6 anges att poker till viss del styrs av skicklighet. En avgörande anledning till att inte kan enas i pokerspelarens åsikt att poker uteslutande är ett skicklighetsspel kan hänföras till tidsaspekten. Sett till varje enskild hand är det nämligen lätt att

⁸⁰ Glimne, i not 1, a a, s 51.

⁸¹http://www.realtid.se/ArticlePages/200511/18/20051118094733_Realtid368/20051118094733_Realtid368.dbp.asp 051118

⁸² NJA 1960 s. 339

hålla med lagstiftaren – i detta hänseende är slumpen av avgörande betydelse. Inte ens den duktigaste pokerspelaren kan göra något åt kortfördelningen. Sett till en enskild hand kan således nybörjaren vinna över världsmästaren. I det långa loppet vinner dock den skickligare pokerspelaren. Hur förklaras annars det faktum att det idag finns spelare som kan försörja sig på poker?⁸³ Varför skulle det annars finnas anledning att använda sig av avancerade dataprogram såsom Pokertracker, vilken lagrar en mängd statistisk kring ditt pokerspel? Hur uppstår annars all diskussion på Internetforum och i pokerböcker? Alltså, i det korta tidsperspektivet får slumpen anses avgörande för utgången, men knappast på längre sikt.

Som tidigare konstaterats är dock inte slumpmomentet ensamt avgörande. Därtill ska man även beakta den allmänna karaktären och äventyrligheten. Avgörande för denna fråga är om pokerverksamhet anses vara i behov av statlig kontroll och tillsyn? Frågeställningen är intressant ur den synvinkeln att lotteribegreppet kritiserats för att omfatta vissa verksamheter som egentligen inte varit avsedda att träffas av lotterilagstiftningen.⁸⁴ Det har framgått att regeringen är klart oroad över spelmarknadens dramatiska utveckling.⁸⁵ Regeringens ängsla visar sig även i reaktionerna på Lindmandomen. Finansdepartementets förslag om att skattefrihet ska villkoras av att lotterianordnaren har erforderliga tillståndet alternativt att lotteriet står under statlig kontroll, visar på en oro för att bli utkonkurrerad av kommersiella aktörer. Förslaget är enligt uppsatsförfattarens åsikt inte förenlig med EG-rätten. Villkoret utgör en inskränkning i den fria rörligheten av tjänst, men skulle kunna rättfärdigas på samma grunder som spelmonopolet. Vidare kan man spekulera i om staten har ett intresse av att försäkra sig om kontrollen över vad som visat sig utgöra en lukrativ marknad – Internetpoker. Argumentet väger särskilt tungt med tanke på att Svenska Spel nyligen startat upp en pokersajt. I vilket fall är det svenska spelmonopolet ifrågasatt. Än så länge är monopolet rättfärdigat enligt EG-rätten men en framtida utveckling med utländska lotterianordnare ter sig inte orimligt. För pokerspelaren är den statliga tillsynen och kontrollen emellertid tämligen verkningslös. Den som vill spela poker kan göra så när helst hon behagar på Internet.

9.2 Alternativ beskattning

Ett framkomligt alternativ vore att se pokervinster som en ersättning för prestation. Pokervinster skulle därmed att beskattas i inkomstslaget tjänst. På så sätt skulle spelaren få göra avdrag för erlagda insatser och de orimliga skattekonsekvenser som redogjorts för i ovanstående avsnitt

⁸³ Dagens Nyheter 060319 s 21 -23 och Pokerlandet, SVT2 051203.

⁸⁴ SOU 2000:50, s 14.

⁸⁵ A a , s 58

skulle undvikas. För en del spelare utgör poker emellertid ett rent tidsfördriv. Sådana spelare är inte så noga med att vinna pengar utan är mest ute efter att ha lite kul. En begränsning av avdragsrätten i förhållande till andra tjänsteinkomster torde därför vara nödvändig. Underskott från ett år skulle däremot kunna kvittas mot eventuella överskott kommande år. Med andra ord skulle beskattning ske i enlighet med beskattningen av hobbyverksamhet. Då pokerversamhet enbart utförs för egen räkning och sålunda inte riktar sig till allmänheten kan beskattning inte ske som enskild näringsverksamhet.⁸⁶ Det har dock spekulerats i huruvida poker kan komma att utövas i bolagsverksamhet. Den frågan är just nu under utredning hos Skatteverket.⁸⁷

9.3 Oreda i skattesystemet

I uppsatsens första kapitel framkom att det svenska skattesystemet är ett mycket omfattande regelverk som till stor del präglas av detaljreglering. Det gäller i synnerhet på inkomstbeskattningens område där man rör sig med heterogena inkomstbegrepp och asymmetrier i rätten till avdrag för kostnader. Detta innebär att lagstiftarens mål om att skapa ett rättvist och nationalekonomiskt effektivt system i många fall inte uppfylls. Detta gäller inte minst beskattning av pokervinster. Sedan mitten av 1940-talet är alla svenska lotterivinster befriade från inkomstskatt. Av konkurrensskäl valde man dock att behålla inkomstbeskattningen av utländska lotterivinster. Den idén har nu kommit att krocka med EG-rätten och kan således inte tillämpas i den utsträckning det var tänkt. Avdragsförbudet i 42 kap. 25 § 3 st är dock fortfarande tillämplig. Som tidigare konstaterats medför bestämmelsen orimliga skatteeffekter, vilka dessutom slår hårdast mot individer med den sämsta skatteförmågan. Att bestämmelsen strider mot såväl nettoprincipen, som skatteförmågeprincipen och målet om nationalekonomiskt effektivitet tycks inte ha bekymrat lagstiftaren varken förr eller nu; att frågan inte kom under Lotteriutredningens behandling är minst sagt märkligt.

⁸⁶ Se Skatteverkets skrivelse Dnr 130 19427-05/111, jfr RÅ 81 1:4 och RÅ 1986 ref. 87

⁸⁷ Hardyson, Dag, telefonintervju 060512.

10 Käll- och Litteraturförteckning

10.1 Litteratur

Bojs, Johan & Rabe, Gunnar, Det svenska skattesystemet, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2005

EU-Karnov EU:s rättsakter med kommentarer 1998/99, Fakto Info Direkt, Stockholm 1999

Glimne, Dan, Pokerhandboken, Wahlströms, Borås, 2002

Gunnarsson, Åsa, Skatterättvisa, Iustus Förlag, Uppsala, 1995

Holmberg, Carl, Leijonhufvud, Madeleine, & Wennberg, Suzanne, Brottsbalken. En kommentar. Del II.(13-24 kap) - Brotten mot allmänheten och staten m.m. Häftad Studentutgåva, Nordstedt Förlag, Stockholm 2005.

Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen, Juristförlaget, Stockholm, 1995

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz Peter & Silfverberg, Christer, Inkomstskatt – en lärobok och handbok i skatterätt Del I, Studentlitteratur, Lund, 2003

Lotteriinspektionen, Utvecklingen på spelmarknaden 2004

Påhlsson, Robert, Levnadskostnader, Iustus Förlag, Uppsala, 1997

Påhlsson, Robert, Inledning till skatterätten, Iustus Förlag, Uppsala, 2001

Ståhl, Kristina & Österman, Roger P, EG-skatterätt, Iustus Förlag, Uppsala, 2000

Terra Ben & Wattel, Peter, European Tax Law, Kluwer Law International, Haag, 2005

Westberg, Björn, Cross-Border Taxation of E-commerce, IBFD, Amsterdam, 2002.

10.2 Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1939:76 Förslag till lotteriförordning

Prop. 1945:264 Kungliga majestäts proposition till riksdagen med förslag till förordning angående ändrad lydelse av 1 och 2 §§ förordningen den 28 september 1928 (nr 376) om särskild skatt och vissa lotterivinster, m.m.

Prop. 1981/82:170 Med förslag till lotterilag m.m

Prop. 1986/87:6

Prop. 1993/94:182 Förslag till ny lotterilag

Statens offentliga utredningar

SOU 1938:17 Betänkande med förslag till lotteriförordning

SOU 2000:50 Från Tombola till Internet – översyn av lotterilagstiftningen. Del 1

SOU 2006:11 Spel i en föränderlig värld – Slutbetänkande av Lotteriutredningen

Övriga

Skatteverkets skrivelse Dnr 130 19427-05/111

Skatteverkets skrivelse, Dnr. 130-281559-04/113

10.3 Tidskrifter

Hattig, Marianne, Främjande av deltagande i lotterier som anordnas utom landet ur EG-rättslig synpunkt, Förvaltningsrättslig tidskrift 1999, nr 6

Wiklund, Ola & Bergman, Harry, Europeiseringstendenser och domstolskritik i svensk rätt – Regeringsrättens domar i spelmålen, Europarättslig tidskrift, 2005

Dagens Nyheter, Miljoner till forskning om spelmissbruk av nätpoker, 060319

Elektronisk data

”<http://g3.spraakdata.gu.se/saob/>”

Lotteriinspektionen:

”<http://www.lotteriinspektionen.se>”

<http://www.lotteriinspektionen.se>”

<http://www.lotteriinspektionen.se>”

Skatteverkets Handledning för taxering år 2005, finns tillgänglig på

<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/handbockerochhandledningar.4.18e1b10334ebe8bc80005332.html>

<http://www.skatteverket.se/svarpavanligafragor/privatehandel/privatehandelspel/5.dfe345a107ebcc9baf80007930.html>”

http://www.realtid.se/ArticlePages/200511/18/20051118094733_Realtid368/20051118094733_Realtid368.dbp.asp

10.4 Rättsfall

EG-domstolen

C-446/03 Marks & Spencer

C-275/92 Schindler

C-42/02 Lindman

Mål 205/84 kommissionen mot Tyskland, REG 1986 s. 3766

Nytt Juridiskt Arkiv

NJA 1960 s. 339

NJA 1944 s 256

Hovrätten

RH 71:85

Regeringsrätten

RÅ 1995 ref 100

RÅ 1991 not. 163

RÅ 1989 not. 198

RÅ 1986 ref. 87

RÅ 1986 ref. 44

RÅ 81 1:4

RÅ 1967 ref. 45

RÅ 1961 not. Fi 1280

RÅ 1961 not. Fi 1279

Kammarrätten

Kammarrätten mål nummer 1669-04

Kammarrättens mål nummer 5318-04.

Kammarrättens mål nummer 67664-00

10.5 Intervjuer

Hardyson, Dag, samordnare riksplansaktiviteter inom Internethandel på Skattverket, telefonintervju, 060509

Röhr, Johan, jurist på Lotteriinspektionen, telefonintervju, 060504

Von Euler Müller, Birgitta, skattejurist på Skatteverkets rättsavdelning, telefonintervju, 060512

10.6 Etermedia

Sveriges Radio P1, Tendens, Poker – den nya folkrörelsen, 051201

SVT2 Pokerlandet, 051203.