

**Juridiska Institutionen  
Handelshögskolan  
vid Göteborgs Universitet**

**Tillämpade studier  
20 poäng  
HT-2006**



# **Pokerspel och dess skatterättsliga följder**

**Författare: Anja Garstad**

**Handledare: Elleonor Fagerfjäll och  
professor Robert Pålsson**

# Innehåll

Förord	4
Förkortningar	5
1. Inledning	6
2. Metod	8
2.1. Syfte	8
2.2. Avgränsningar	8
2.3. Metod och material	8
2.4. Disposition	8
3. Är poker ett lotteri?	10
3.1. Lotteribegrepp	10
3.1.1. <i>Inledning</i>	10
3.1.2. <i>Lagstiftning</i>	10
3.1.3. <i>Historik</i>	11
3.1.4. <i>Den nuvarande definitionen</i>	11
3.2. Slump eller skicklighet	12
3.3. Lotteri eller tävling	14
3.4. Praxis	15
3.4.1. <i>RÅ 1958 ref. 3</i>	15
3.4.2. <i>RÅ 1991 not. 163</i>	15
3.4.3. <i>RÅ 1995 ref. 100</i>	16
3.4.4. <i>Mål nr. 2996-2000</i>	16
3.5. Sammanfattning	17
4. Anordnande av pokerspel	19
4.1. Inledning	19
4.2. Pokerspel anordnade för allmänheten	19
4.3. Pokerspel i privata sammanslutningar	20
4.4. Tillståndskrav	20
4.5. Praxis	21
4.5.1. <i>NJA 1985 s. 316</i>	21
4.5.2. <i>NJA 1986 s. 35</i>	22
4.6. Pokerklubbar – en sluten krets?	23
4.7. Sammanfattning	23
5. Pokerspel live	25
5.1. Beskattning av vinster	25
5.1.1. <i>Inledning</i>	25
5.1.2. <i>Inkomst av kapital vid vinster i utländskt lotteri</i>	25
5.1.3. <i>Vinster i privata pokerspel i Sverige</i>	28
5.1.4. <i>Inkomst av näringsverksamhet</i>	29
5.1.5. <i>Inkomst av tjänst</i>	30
5.2. Sammanfattning	32
6. Poker på Internet	34
6.1. Inledning	34
6.2. Beskattning av vinster	34
6.3. Svenska Internetsidor	34
6.4. Utländska Internetsidor	35
6.5. Bedömningskriterier i fråga om Internetsidor	36
6.5.1. <i>Fast driftställe</i>	36

6.5.2. <i>Server</i>	37
6.5.3. <i>Var pokerlicens är utställd</i>	38
6.5.4. <i>Registrering</i>	39
6.5.5. <i>"Skins"</i>	40
6.6. Sammanfattning	40
7. EG-rätten	42
7.1. Inledning	42
7.2. Den rättsliga situationen	42
7.2.1. <i>Lindman-målet</i>	42
7.2.2. <i>Den svenska bestämmelsen i 42 kap. 25 § IL</i>	44
7.3. Sammanfattning	45
8. Internationell jämförelse	46
8.1. Inledning	46
8.2. USA	46
8.2.1. <i>Skattesystemet i stort</i>	46
8.2.2. <i>Skattesystemet avseende spel</i>	47
8.2.3. <i>Dubbelbeskattningsavtal</i>	48
8.3. Sammanfattning	48
9. Sammanfattande analys	50
10. Bilaga 1	53
11. Bilaga 2	55
12. Käll- och litteraturförteckning	56
13. Rättsfallsförteckning	59

## **Förord**

Att skriva en uppsats om ett sådant intressant ämne som pokerspel har varit en inspirerande och lärorik erfarenhet. Jag är tacksam för de värdefulla synpunkter och råd som har lämnats av mina handledare Elleonor Fagerfjäll och professorn Robert Pålsson. Jag vill också tacka min man som har stöttat och uppmuntrat mig under mitt arbete med uppsatsen och genom hela utbildningen.

## Förkortningar

EES	Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet
EG	Europeiska Gemenskapen
EU	Europeiska Unionen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
IRS	Internal Revenue Service
KamR	Kammarrätten
Lotterilagen	Lotterilag (1994:1000)
Prop	Proposition
RegR	Regeringsrätten
SCB	Statistiska Centralbyrån
SFS	Svensk Författningssamling
SOU	Statens Offentliga Utredningar

# 1. Inledning

Spelmarknad på Internet såväl i Sverige som internationellt expanderar varje dag. Utvecklingen har lett till en kraftig ökning av antalet webbsidor där i princip alla, som är över 18 år, har ett kontokort och tillgång till dator med Internetuppkoppling, kan prova lyckan i kasinospel, vadhållning och inte minst i poker. Internet har möjliggjort uppkomsten av en gränsöverskridande spelmarknad som tidigare inte varit tänkbar. Närmare 80 % av svenska befolkningen i åldrarna 16-74 år hade tillgång till Internet i hemmet under våren 2005. I åldersgruppen 35-44 år var tillgången nästan 90 %.<sup>1</sup> Idag, drygt ett år senare, kan man nog förutsätta att antalet personer med tillgång till Internet i hemmet har blivit ännu större. Enligt en undersökning som har gjorts av Sifo på uppdrag av Lotteriinspektionen under våren 2006 hade 42 % av de tillfrågade i åldern 18 år och uppåt någon gång satsat pengar på en spelsida på Internet. Av dessa hade 38 % avsett pokerspel, vilket visar på en ökning med 13 % i jämförelse med hösten 2005.<sup>2</sup>

Ingen som läser tidningar, surfar på Internet eller tittar på TV kan undgå att lägga märke till pokerns lavinartade expansion. Poker på Internet och live på TV, i s.k. pokerklubbar och privat, har blivit allt mer accepterad och därmed mer synlig. Utvecklingen kan förklaras med möjligheten att vinna stora pengar vilken tilltalar många pokerspelare. En pokerkväll kan inbringa mer än vad man skulle ha tjänat på en hel månad.

Dessutom underlättas pokerspelandet en hel del genom vinsternas skattefrihet som grundar sig på inställningen om att poker utgör ett lotteri och vinster därifrån skall således vara skattefria.<sup>3</sup> Denna inställning har dock ifrågasatts av både spelare och Skatteverket.<sup>4</sup> Vid skapandet av de aktuella reglerna kan man nog förutse att lagstiftaren inte haft poker i åtanke. Utvecklingen av pokerspel har gått så fort att lagstiftningen inte riktigt hunnit med.

Den skatterättsliga situationen som kan uppstå vid beskattning av pokervinster är ganska intressant. Det kan till och med hävdas att det finns ett visst utrymme för skatteplanering. Men även om poker är ett spel där skicklighet kan spela en rätt så betydande roll, är dock

---

<sup>1</sup> SCB, Privatpersoners användning av datorer och Internet 2005, s. 17

<sup>2</sup> Sifo Research International, Spel på Internet – en undersökning bland allmänheten

<sup>3</sup> 8 kap. 3 § IL (1999:1229)

<sup>4</sup> KamR i Stockholm mål nr. 5318-04

möjligheten till att förutspå vinstmöjligheter, så pass liten att någon skatteplanering i egentligen mening knappast kan anses föreligga.

Ett visst missförhållande finns i fråga om pokervinster som kommer från utlandet, vare sig det gäller livespel eller Internetpoker. Möjlighet till att göra avdrag för insatser finns nämligen inte i dessa fall, fastän inkomsterna är skattepliktiga. De flesta som spelar poker på Internet är medvetna om detta och väljer därför svenska anordnare av Internetpoker. Även vinster från Internetsidor inom EU/EES-området är fria från skatt. Bestämmelsen i 42 kap. 25 § IL som stadgar att vinster från utländska lotterier utgör en skattepliktig inkomst, är inte tillämplig i fråga om pokerspel inom EU/EES då den strider mot EG-rätten.

## **2. Metod**

### **2.1. Syfte**

Poker är ett högaktuellt ämne som på senare tid har fått allt mer uppmärksamhet i media och bland allmänheten. Jag har valt att skriva om poker och dess skatterättsliga effekter eftersom jag finner frågan väldigt intressant. Syftet med uppsatsen är att utreda de skatterättsliga följderna av pokerspel i Sverige och utomlands, både live och på Internet. Jag kommer att behandla frågeställningar som har betydelse för vinsternas skattefrihet, nämligen huruvida poker kan anses vara ett lotteri och under vilka förutsättningar den kan bedömas vara anordnad för allmänheten.

Jag har valt att göra en jämförelse med skattesystemet i USA avseende pokervinster och under behandlingen av denna fråga kommer även dubbelbeskattningssituation som uppstår vid vinster på kasino i USA, att beröras, om än översiktligt.

### **2.2. Avgränsningar**

Jag har begränsat min uppsats till att handla enbart om poker och kommer därför inte att beröra andra Internetspel, varken de som faller under samma bestämmelser som poker och vinster i vilka således skall vara skattefria, eller de som bedöms vara skicklighetsspel, med vinstbeskattning som följd. EG-rättens betydelse för ämnet kommer att undersökas, dock utan någon djupare genomgång av aktuella regler och artiklar. Frågor avseende det svenska spelmonopolet och dess överensstämmelse med EG-rätten kommer inte alls att behandlas.

### **2.3. Metod och material**

För att kunna uppnå syftet med min uppsats har jag i första hand granskat lagtext, förarbeten, praxis och doktrin på området och sedan tillämpat dem på ämnet. Rättsfall från allmänna och förvaltningsdomstolar samt EG-domstolen har varit till stor nytta. Jag har även undersökt handledningar och skrivelser från Skatteverket, offentliga utredningar och artiklar som berör ämnet.

### **2.4. Disposition**

Uppsatsen inleds med redogörelsen för lotteribegreppet och dess tillämplighet på pokerspel. Nästkommande kapitel tar upp frågor som rör rekvisitet *anordnat för allmänhet* och huruvida spel anordnade av s.k. pokerklubbar kan falla under lotteribegreppet. Skatterättsliga följder av



pokerspel behandlas i kapitel 5. Vad som gäller i fråga om Internetpoker undersöks i kapitel 6. Sedan behandlas EG-rätten och dess betydelse för pokerspel på Internet. En jämförelse med det amerikanska skattesystemet avseende spel tas upp i ett därefter följande kapitel. Uppsatsen avslutas med en analys av huruvida lotteribegreppets tillämplighet på pokerspel är hållbar med tanke på pokerns utveckling.

### **3. Är poker ett lotteri?**

#### **3.1. Lotteribegrepp**

##### *3.1.1. Inledning*

I enlighet med legalitetsprincipen får skatt uttas enbart med stöd i lagen. För att en inkomst skall kunna beskattas måste den falla under ett av de i IL uppräknade inkomstslagen tjänst, kapital eller näringsverksamhet. Om inkomsten inte kan hänföras till något av dessa inkomstslag är den skattefri. Inkomst kan även vara skattefri om den uttryckligen undantas från skatteplikt med stöd av 8 kap. IL.

I 8 kap. 3 § IL stadgas att vinster i svenska lotterier är skattefria. För att vinsterna skall anses härröra från ett lotteri måste verksamheten i fråga uppfylla kraven ställda i lotterilagen och på så sätt vara ett lotteri. Innan man kan gå in på de skatterättsliga följderna av pokerspel är det nödvändigt att avgöra om pokern överhuvudtaget kan anses vara ett lotteri.

##### *3.1.2. Lagstiftning*

Lotteridefinition finns i 3 § lotterilagen som förklarar att 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, utgör ett lotteri. Enligt andra stycket i samma bestämmelse skall till lotteri hänföras:

- 1) lottning, gissning, vadhållning och liknande förfaranden,
- 2) marknads- och tivolinöjen,
- 3) bingospel, automatspel, roulettspel, tärningsspel, kortspel, kedjebrevsspel och liknande spel.

Från tredje stycket samma paragraf framgår att man vid bedömning om en verksamhet skall betraktas som ett lotteri, skall ta hänsyn till verksamhetens allmänna karaktär och inte endast till den större eller mindre grad av slump som finns i det enskilda fallet.

Kortspel som sådana är hänförliga till lotteri enligt 3 § 2 st. 3 p. lotterilagen. För att kunna avgöra om pokerspel, som är ett kortspel, utgör ett lotteri får man dock enligt den ovannämnda bestämmelsen även ta hänsyn till verksamhetens allmänna karaktär och inte enbart beakta graden av slump.

### *3.1.3. Historik*

Den uttryckliga definitionen av lotteribegreppet angavs för första gången i 1939 års lotteriförordning.<sup>5</sup> I 1 § andra stycket fastställdes att varje företag, där en eller flera deltagare efter lottning, gissning, vadhållning eller jämförlig av slumpen helt eller delvis beroende anordning, kunde erhålla vinst till ett högre värde än det, som erhöles av var och en av deltagarna, skulle anses utgöra lotteri.<sup>6</sup> Även om slumpmomentet var särskilt uttryckt, var syftet med denna definition att minska betydelse av slumpmomentet och istället understryka betydelse av verksamhetens allmänna karaktär.<sup>7</sup>

I förarbetena till 1939 års lotteriförordning<sup>8</sup> anmärktes att det i tidigare rättspraxis hade godtagits en allmän regel att företag där skicklighetsmomentet var större än slumpmomentet inte skulle betraktas som lotteri. Det var näst intill omöjligt att bedöma slumpmomentets betydelse, vilket ledde till osäkerhet hos både myndigheter och företagare. För att undvika denna osäkerhet vid bedömning av huruvida ett företag skulle anses utgöra ett lotteri eller inte, skulle man i största möjliga grad ta hänsyn till den allmänna karaktären hos den anordning, på vilken företaget bygger, istället för den större eller mindre grad slump som fanns i det enskilda fallet.<sup>9</sup>

### *3.1.4. Den nuvarande definitionen*

Definitionen av ett lotteri har ändrats vid införandet av 1994 års lotterilag genom att uppräknningen i definitionen utökades till att omfatta inte endast lottning, gissning, vadhållning eller liknande handlande utan även vissa spel, bl.a. kortspel. Istället för att ha slumpmomentet i den faktiska lotteridefinitionen valde man att lägga till en kompletterande bestämmelse om att, vid bedömningen av huruvida en verksamhet utgör ett lotteri, hänsyn skulle tas till verksamhetens allmänna karaktär och inte enbart till den större eller mindre grad av slump som fanns i det enskilda fallet. Kortspel kan alltså betraktas som ett lotteri även om vinstmöjligheterna inte är i någon grad beroende av slump.<sup>10</sup>

Den lotterilag som tillkom år 1994 gäller idag, definitionen av lotteri är dock numera lite förändrad. Genom lagstiftning år 1996 tog man bort kopplingen mellan den allmänna

---

<sup>5</sup> SFS 1939:207

<sup>6</sup> SOU 2000:50 s. 88f

<sup>7</sup> SOU 1938:17 s. 45ff

<sup>8</sup> SOU 1938:17

<sup>9</sup> SOU 1938:17 s. 45ff

<sup>10</sup> Prop. 1993/94:182 s. 53

definitionen av lotteri och de olika lotterikategorierna. Uppräkningen i punkterna 1-3 utgör idag exemplifiering av lotterier och är inte uttömmande som den var tidigare.

Den nuvarande definitionen av lotteri i 3 § lotterilagen består alltså av dels en vidsträckt allmän definition, dels av en exemplifiering av olika typer av lotterier och dels av en föreskrift om att verksamhetens allmänna karaktär skall beaktas.<sup>11</sup> Däremot finns det kanske mest typiska kriteriet för ett lotteri – slumpmomentet – inte längre med i definitionen. Det har riktats kritik mot den nuvarande definitionen då det inte är preciserat vad som skall anses med verksamhetens allmänna karaktär samtidigt som man kan påstå att det som utgör lotteriets allmänna karaktär är just slump.<sup>12</sup> Rent språkligt beskrivs som bekant ett lotteri som ett spel där deltagarnas vinstmöjligheter är helt eller delvis beroende av slumpen.<sup>13</sup>

### **3.2. Slump eller skicklighet**

Slumpmoment verkar vara ett av de viktigaste kännetecknen hos ett lotteri. Lagstiftaren har dock valt att inte lägga tonvikten på slumpmomentet i definitionen av lotteribegrepp då det bland annat är svårt att bestämma vilken grad av slump som krävs för att ett lotteri skall anses föreligga. Dessutom vill man att lotterilagen skall omfatta vissa företeelser där slump inte är av en avgörande betydelse.<sup>14</sup>

Slumpen är alltså inte utslagsgivande vid bedömning om huruvida ett lotteri är förhanden.<sup>15</sup> Även spel där vinstmöjligheter beror på något annat än slump kan bedömas vara ett lotteri. Samtidigt menar man i utredningen SOU 2000:50 att även om slumpens betydelse har tonats ner, torde slumpen ändå vara avgörande i de fall där slumpmomentet är övervägande. Den allmänna karaktären av verksamheten skulle då få betydelse när vissa faktorer vid sidan av slumpen väger tyngst.<sup>16</sup>

Enligt SOU 2006:11 bör den nuvarande lotteridefinitionen behållas.<sup>17</sup> Man kan inte enbart utgå från det språkliga begreppet *lotteri*, som är en verksamhet i syfte att vinna pengar, där vinster fördelas slumpmässigt. Olika former av vadhållning och liknande verksamheter faller

---

<sup>11</sup> SOU 2000:50 s. 120

<sup>12</sup> SOU 2000:50 s. 120

<sup>13</sup> Nationalencyklopedin, band 12, s. 449

<sup>14</sup> SOU 2000:50 s. 118

<sup>15</sup> Prop. 1993/94: 182 s. 53

<sup>16</sup> SOU 2000:50 s. 122

<sup>17</sup> SOU 2006:11 s. 222

utanför denna definition då slumpen inte är helt avgörande i dessa fall. Därför krävs gemensamma karaktäristiska drag hos lotterier som kan utgöra rekvisit vid bedömning av vad som är ett lotteri.<sup>18</sup>

Slump är ett resultat eller yttring av omständigheter som inte kunnat förutses eller kontrolleras.<sup>19</sup> Att utgången i ett spel inte kan förutses av spelaren själv eller någon annan är ofta ett framträdande kännetecken hos de verksamheter som anses vara lotterier. Utgången i de traditionella lotterierna är nästan alltid avhängiga av slumpen. I fråga om vadhållning och liknande kan spelarens kunskaper om till exempel hästar, om det handlar om travlopp, ha viss betydelse för utgången, även om slumpen fortfarande spelar en viss roll. Vad gäller tivolinöjen, som exempelvis bollkastning, kan spelarens skicklighet vara helt avgörande. Enligt den nuvarande lydelsen av lotteribegreppet omfattas alla dessa verksamheter av lotterilagen. Utredningen menar att det inte är nödvändigt att införa slumpmomentet i lotteridefinition eftersom det kan innebära en allt för stor fokusering på den grad av slump som krävs för att lotteri anses föreligga. Däremot krävs det en precisering av begreppet verksamhetens allmänna karaktär. Frågan om huruvida detta skall ske i lagtext eller om det måste överlämnas åt rättstillämparen, vilket är fallet idag, lämnas dock obesvarad.<sup>20</sup>

Det är svårt att fastställa i lagtexten vad som utgör den allmänna karaktären hos ett lotteri. Den nuvarande definitionen av lotteribegreppet med uppräknningen av exempel på olika lotterikategorierna kan dock tjäna som utgångspunkt då man bedömer om en viss verksamhet skall omfattas av den aktuella lagstiftningen.

En jämförelse med rättsläget innan 1939 års lotteriförordning, då verksamheter ansågs falla utanför lotteribegreppet om skicklighetsmomentet var större än slumpmomentet, visar att betydelse av slumpfaktorn har minskat med åren. Numera behöver man alltså inte avgöra om det är slump eller skicklighet som haft större betydelse för vinstmöjligheterna när man bedömer om en verksamhet faller inom lotterilagens tillämpningsområde. Rena skicklighetsspel såsom bridge, biljard eller schack, utgör dock fortfarande inte lotterier.<sup>21</sup>

---

<sup>18</sup> SOU 2006:11 s. 223

<sup>19</sup> Nationalencyklopedins ordbok, band 3, s. 176

<sup>20</sup> SOU 2006:11 s. 224

<sup>21</sup> Prop. 1993/94:182 s. 53

### 3.3. Lotteri eller tävling

Traditionellt är det främst gränsdragningen mellan lotteri och tävling som vållat problem vid tillämpningen av lotterilagstiftningen. Det är svårt att ge någon otvetydig definition åt de båda begreppen. Det är emellertid av stor betydelse för anordnaren att kunna skilja på dessa begrepp, då det i enlighet med lotterilagen krävs tillstånd eller i alla fall offentlig kontroll i fråga om lotteri men inte i fråga om tävling.<sup>22</sup> Även för deltagare är det viktigt med gränsdragningen, då lotterivinster är skattefria enligt 8 kap. 3 § IL och tävlingsvinster utgör skattepliktig inkomst i enlighet med praxis.<sup>23</sup>

Rent allmänt kan man säga att ett lotteri avgörs av ett slumpmoment medan för att vinna i en tävling krävs en viss prestation. Prestationsmoment anses föreligga när vinnaren bestäms genom bedömning av deltagarnas individuella prestationer enligt vissa i förväg fastställda grunder. Även om slumpen kan spela en viss roll får den dock inte påverka utgången. Exempel på prestationsmoment kan vara att skriva en slogan, lösa ett korsord eller måla en bild.

Ibland kan verksamhet innehålla både prestations- och slumpmoment. Enligt praxis skall då ett lotteri anses föreligga om slumpmomentet är slutligen avgörande, dvs. då vinnaren bland alla som exempelvis löst ett korsord, utses slumpmässigt.<sup>24</sup> Om slumpmomentet föregår prestationsmomentet är det fråga om en tävling. Om antalet tävlingsdeltagare begränsas genom slumpmomentet till den grad att samtliga tillförsäkras vinster, har vinnargruppen bestämts redan med hjälp av slumpmomentet. Följaktligen blir det fråga om ett lotteri eftersom vinnarna utsågs slumpmässigt och inte utifrån deras prestationer. För att sådana fall fortfarande skall bedömas som en tävling krävs en utslagstävling för att utse vinnare. I annat fall blir det fråga om ett lotteri.<sup>25</sup> I praxis, då slumpen inte var helt avgörande, sattes kraven på prestation mycket lågt. Vinster vid deltagande i bl.a. slogan-, radio- och TV-tävlingar ledde normalt till aktualisering av inkomstbeskattning.<sup>26</sup>

---

<sup>22</sup> 9 § lotterilagen (1994:1000)

<sup>23</sup> Lodin m.fl. s. 73

<sup>24</sup> RÅ 1961 not. Fi 1280

<sup>25</sup> Regler och praxis för lotterier och tävlingar,

<http://www.lotteriinsp.se/upload/laddahem/Regelverk/Regler%20och%20praxis%20för%20lotterier%20och%20tävlingar.pdf>

<sup>26</sup> Tjernberg, ”Beskattning vid tävlingsvinster samt vid avstående från vinst”, Skattenytt nr. 12, 1992

Som en grov förenkling kan man säga att slumpen avgör utgången i lotteri och deltagarens egen prestation är avgörande i tävling. Det är dock svårt att fastställa hur stor inverkan slumpen har, vissa verksamheter anses ju vara lotterier även om slumpens inverkan är ganska liten. I den skatterättsliga praxisen har avgränsningen mellan lotteri och tävling gjorts med beaktande av verksamhetens allmänna karaktär.<sup>27</sup> Enligt utredningen SOU 2006:11 kan därför frågan om huruvida en verksamhet skall anses vara ett lotteri eller en tävling endast avgöras i rättspraxis.<sup>28</sup>

### 3.4. Praxis

#### 3.4.1. RÅ 1958 ref. 3

I rättsfallet var det fråga om en slogantävling för tvättmedlet Surf. Första priset bestod av en fullt möblerad 5-rumsvilla med tomt på en valfri ort eller 100 000 kronor kontant. Först uteslöts hela 73,2 % av de insända bidragen på grund av felaktiga svar avseende ett annat tävlingsmoment. Bland de resterande bidragen valdes vinnare av en jury bestående av 12 reklamexperter. Vinnaren valde att få ut priset i kontanter och gjorde gällande att slumpen hade bestämt utgången av tävlingen, som därför skulle anses vara ett lotteri. Kammarrätten, vars avgörande senare fastställdes av Regeringsrätten, ansåg däremot att priset var att betrakta som ersättning för utfört intellektuellt arbete. Avgörandet bevisar att prestationens storlek i förhållande till vinsten har ingen större betydelse för bedömningen.<sup>29</sup>

#### 3.4.2. RÅ 1991 not. 163

I målet ansåg Regeringsrätten att vinsterna i TV-programmet ”24 karat”, trots att utgången berodde på slumpen, inte var att anse som lotterivinster. De deltagande har engagerats till att medverka i underhållningsprogrammet och ersättningar som de erhållit för sin medverkan i grundomgången och vid spel på guldhjulet ansågs utgöra ersättning för medverkan i programmet. Ersättningar kunde därför inte betraktas som vinster i ett svenskt lotteri. Vägledning för tolkning av lotteribegreppet söktes i lotterilagen (1982:1011) och i motivuttalanden till denna lag. Enligt uttalanden i lagmotiven<sup>30</sup> skulle frågan om ett lotteri kunde anses föreligga, avgöras inte med hänsyn till den större eller mindre graden av slump i det speciella fallet, utan med hänsyn till den allmänna karaktären hos den anordning, på vilken företaget bygger. Därför kunde pengar som utgavs till deltagarna i programmet inte

---

<sup>27</sup> RÅ 1995 ref. 100

<sup>28</sup> SOU 2006:11 s. 228

<sup>29</sup> Lodin m.fl. s. 74

<sup>30</sup> Prop. 1939:76 s. 11 och prop. 1981/82:170 s. 29

anses som vinster i ett lotteri, utan istället som skattepliktig ersättning för medverkan i programmet.

#### *3.4.3. RÅ 1995 ref. 100*

I detta mål blev utgången annorlunda. Det var fråga om ett av Röda Korset anordnat lotteri som bestod av fyra spel på lottsedeln, av vilka tre var skrapspel och det fjärde Bonuschansen. Slumpvis valda vinnare i de tre första spelen kunde få medverka i spelet Bonuschansen som sändes i TV 4. Programmet anordnades således av Röda Korset och inte av TV 4 som enbart sände programmet. Deltagarna engagerades alltså inte av TV 4 och vinsten i Bonuschansen utgjorde inte någon ersättning för deltagande i det av TV 4 direktsända programmet.

För att kunna avgöra om ett lotteri skulle anses föreligga sökte sig RegR till lotteridefinition i lotterilagen (1982:1011). Med hänvisning till den allmänna karaktären hos det av Röda Korset anordnade spelet som helt dominerades av slumpen, kunde man konstatera att det var fråga om ett lotteri. På grund av den förhållandevis ringa minnesprestationen som kunde ha betydelse i det första delspelet i Bonuschansen kunde vinst i lotteriet inte ses som en inkomstpliktig prestation.

#### *3.4.4. Mål nr. 2996-2000*

Kammarrätten i Stockholm fann att vinster i programmet ”Vem vill bli miljonär” som sändes av TV 4 inte skulle anses som vinster i ett svenskt lotteri. För att kunna avgöra om programmet skulle bedömas som ett lotteri sökte man vägledning i lotterilagens 3 § och förarbeten.<sup>31</sup> Kammarrätten fann att det inledande momentet i programmet, där 70 personer valdes ut, hade en helt övervägande karaktär av slumpmässighet. Däremot var det i de följande utgallringsmomenten, varvid först tolv personer, därefter tio och slutligen en person valdes ut, de tävlandes kunskaper, omdöme och snabbhet i varierande grad avgörande för vem av de tävlanden som skulle utses till en eventuell vinnare i slutmomentet. Det avgjordes först i slutmomentet om den utvalde skulle vinna något och i så fall hur mycket. I den slutliga delen av tävlingen var det alltså den tävlandes kunskaper samt logiska och taktiska tänkandet som huvudsakligen avgjorde utgången. Även om slumpmässighet förekom i tävlingen, bedömdes dess allmänna karaktär inte vara sådan att den skulle anses vara ett lotteri. Ersättningen som vinnaren sedermera fick var därför inkomstskattepliktig.

---

<sup>31</sup> Prop. 1993/94:182 s. 52ff



### 3.5. Sammanfattning

Fråga som har grundläggande betydelse för de skattemässiga följderna av vinster i pokerspel, är huruvida spelet kan anses utgöra ett lotteri eller en tävling, vars utgång beror på deltagarnas prestation.

Den skattefrihet som tillhandahålls enligt 8 kap. 3 § IL är enbart tillförsäkrad lotterierna. Då någon definition av lotteri inte finns i IL måste lotteridefinitionen i lotterilagen vara vägledande, vilket har belysts av ovannämnd praxis. Annordnarens innehav av lotteritillstånd från Lotteriinspektionen leder inte automatiskt till skattefria vinster.<sup>32</sup> En särskild skatterättslig bedömning skall göras i varje enskilt fall.

I enlighet med den nuvarande definitionen av lotteri i lotterilagen kan även verksamhet med ringa eller ingen grad av slump ändå anses utgöra ett lotteri. Vid bedömningen kan dock slumpmomentet spela en viss roll.<sup>33</sup> Hur kan man då avgöra om pokerspel hör till lotterier eller inte? I grunden är poker ett spel som kräver färdighet, det krävs dock samtidigt en del tur för att vinna.<sup>34</sup> Poker, som är ett kortspel, innefattas av den allmänna lotteridefinitionen enligt 3 § andra stycket tredje punkten lotterilagen. Frågan är dock om spelets allmänna karaktär är sådan att poker kan betraktas som ett lotteri. Det finns ingen definition av verksamhetens allmänna karaktär i vare sig lagtext eller praxis och bedömningen kan verka göras skönsmässigt. Vad som skulle kunna utgöra lotteriets allmänna karaktär är dock en viss slumpmässighet som påverkar utgången av spelet. Pokers allmänna karaktär kan närmast jämföras med sportsbetting, då spelarna satsar pengar på spelets utgång. Sportsbetting anses utgöra lotteri enligt lotterilagen. Den skicklighetsprestation som har betydelse i poker spelar en viktig roll även vid sportsbetting, samtidigt som det är slumpen som påverkar resultat i båda fallen.

Poker har anses utgöra ett lotteri, en uppfattning som delas av Lotteriinspektionen, Skatteverket och KamR<sup>35</sup>. Man kan dock ha vissa invändningar mot en sådan bedömning. Även om pokerns allmänna karaktär är slumpmässighet som påverkar utgången, kan man ändå argumentera att slumpen kan övervägas av spelarens skicklighet. Slumpfaktorn spelar större roll om man anser att poker består av många enskilda spel, då varje hand bedöms var

---

<sup>32</sup> RÅ 1995 ref. 100

<sup>33</sup> RÅ 1995 ref. 100, SOU 2000:50 s. 122

<sup>34</sup> McDonald, Poker på nätet, s. 24

<sup>35</sup> KamR i Stockholm, mål nr. 5318-04

för sig. I sådana fall är vinsten beroende på de slumpmässigt utdelade kort som varje spelare får. Om man däremot tittar på poker i ett större perspektiv, då en spelare kan vinna tack vare den skickliga tekniken som han tillämpar när han exempelvis lyckas få sina motspelare att tro att hans kort är bättre än vad de egentligen är, då kan man säga att spelets utgång beror i större del på spelarens skicklighet än slump. För att detta resonemang skall hålla krävs det att varje hand i poker inte ses som enskilt spel. Oftast spelar man trots allt över en längre tid och inte enbart några händer.<sup>36</sup>

Det finns dessutom ett rättsfall som kan stödja resonemanget om att poker inte bör ses som ett lotteri. I RÅ 1947 Fi. 859 har man kommit fram till att pokervinster skulle beskattas som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet som numera utgör inkomst av tjänst. I målet är det dock oklart huruvida frågan rörde pokerspel anordnat för allmänhet eller inte. Frågan är dock om just rekvisitet *anordnat för allmänheten* är av den huvudsakliga betydelsen för avgörande av huruvida poker skall anses vara ett lotteri eller inte. Själva spelet förändras ju inte oavsett om det är anordnat för en större eller mindre krets.

Samtidigt förstår man att den rådande uppfattningen om att poker anses vara ett lotteri, kommer att vara fortsatt tillämplig, eftersom åsikten delas av Skatteverket och någon pokerspelare i Sverige knappast skulle vilja att denna ordning med skattefria pokervinster ändras. Alltså är det inte troligt att någon lagändring skall ske, eftersom den inte är önskad, och pokervinster fortsättningsvis kommer att bedömas som skattefria lotterivinster.

---

<sup>36</sup> Andersson, "Beskattning av pokervinster", s. 53

## **4. Anordnande av pokerspel**

### **4.1. Inledning**

Poker utgör ett lotteri enligt 3 § lotterilagen och för att kunna anordna pokerspel som riktar sig till allmänheten krävs ett tillstånd från Lotteriinspektionen.<sup>37</sup> Om ett pokerspel är anordnat för en sluten krets av deltagare bedöms det däremot inte vara anordnat för allmänheten och något krav på tillstånd enligt lotterilagen finns inte heller. Ett ofta förekommande arrangemang idag är pokerturneringar på s.k. pokerklubbar. Avgörande för tillståndsfrågan är huruvida turneringen anordnas för ett slutet sällskap eller om den riktar sig till allmänheten. Huruvida turneringen kan anses falla under lotterilagens tillämpning har även betydelse för beskattningen.

### **4.2. Pokerspel anordnade för allmänheten**

Någon exakt definition av begreppet allmänhet kan inte ges eftersom begreppets betydelse kan variera beroende på förhållanden. Enligt förarbeten till lotterilagen skall ett lotteri anses vara anordnat för allmänheten även om ett medlemskap i en viss sammanslutning krävs för att kunna delta i lotteriet. Sammanslutningen skall i detta fall ha till uppgift att anordna lotterier. Även i de fallen då lotteriet annars med hänsyn till omfattningen eller till villkoren för deltagande är att jämföras med ett lotteri anordnat för allmänheten, skall lotteriet falla under lotterilagens tillämpning.<sup>38</sup> Om avsikten med en pokerturnering är just anordnande av en sådan och om inbjudan riktar sig till personer som saknar inbördes gemenskap, skall turneringen anses vara anordnad för allmänheten.

En turnering på pokerklubb som har bildats huvudsakligen för anordnande av pokerturneringar och medlemskap i vilken är så lätt att få att detta enbart kan ses som en formalitet, skall i enlighet med 1 § 2 stycket lotterilagen, jämföras med ett lotteri anordnat för allmänheten.<sup>39</sup> Ett pokerspel som anordnas för en sluten krets av deltagare samtidigt som det inte handlar om ett privat arrangemang, som till exempel i fråga om en pokerkväll för anställda i ett visst företag, anses inte vara anordnat för allmänheten under förutsättningen att personkretsen är tämligen liten.<sup>40</sup>

---

<sup>37</sup> 9 § och 43 § Lotterilagen (1994:1000)

<sup>38</sup> Prop. 1993/94:182 s. 51

<sup>39</sup> Blom m.fl. (ed.), Karnov 2004/05 – Svensk lagsamling med kommentarer, s. 1703

<sup>40</sup> Prop. 1993/94:182 s. 51

### 4.3 Pokerspel i privata sammanslutningar

Ett pokerspel anses inte vara anordnat för allmänheten om kretsen det riktar sig mot är liten och sluten samt deltagarna i denna krets har en påvisbar inbördes gemenskap med varandra.<sup>41</sup> Avsikten med denna tillställning får dock inte vara anordnandet av pokerspel, eftersom arrangemanget kommer att bedömas vara riktat till allmänheten i detta fall. En pokerturnering som anordnas enbart för medlemmar i en viss förening skall normalt inte bedömas som anordnad för allmänheten, även om medlemmar i föreningen får ta med privata gäster i begränsad omfattning eller om denna arrangeras gemensamt för medlemmar i flera föreningar.<sup>42</sup>

Enligt 1 § 3 stycket lotterilagen skall kortspel som inte är riktat till allmänheten, ändå betraktas som lotteri om spelet anordnas i förvärvssyfte. Med förvärvssyfte menas att verksamheten utförs i syfte att ge en ekonomisk utdelning.<sup>43</sup> Om spelverksamhet anordnas av en ideell förening i syfte att finansiera föreningsverksamhet kommer den alltså att falla under lagens bestämmelser.<sup>44</sup>

Av allt att döma skall dock en pokerkväll som någon anordnar för sina vänner hemma hos sig bedömas som en privat tillställning. Det handlar om en liten och sluten krets av vänner eller bekanta som har en påvisbar gemenskap som inte enbart grundar sig på pokerspel. Även om någon eller några av de inbjudna får ta med sig en gäst, kommer kretsen av deltagare huvudsakligen att bestå av folk som umgås även i andra sammanhang eller åtminstone känner varandra. Man kan utgå ifrån att syftet med detta arrangemang inte endast är att spela poker utan även att tillbringa tid i varandras sällskap och umgås.

### 4.4. Tillståndskrav

För att kunna få ett lotteritillstånd krävs det, för det första, att det kan antas att verksamheten kommer att bedrivas på ett från allmän synpunkt lämpligt sätt enligt 10 § lotterilagen.<sup>45</sup> I enlighet med 9 § lotterilagen får lotterier, och således även pokerspel riktade mot allmänhet, anordnas endast efter tillstånd.

---

<sup>41</sup> Blom m.fl. (ed.), Karnov 2004/05 – Svensk lagsamling med kommentarer, s. 1703

<sup>42</sup> Blom m.fl. (ed.), Karnov 2004/05 – Svensk lagsamling med kommentarer, s. 1703

<sup>43</sup> Lodin m.fl. s. 235

<sup>44</sup> Prop. 1993/94:182 s. 51

<sup>45</sup> Lotteriinspektionen menar att det inte går att få tillstånd för pokerspel om pengar med tanke på spelreglerna för poker. Information om poker, [http://www.lotteriinsp.se/lott\\_templates/Page\\_1290.aspx](http://www.lotteriinsp.se/lott_templates/Page_1290.aspx)

Pokerklubbar kräver ofta medlemskap för att kunna delta i pokerturneringar som de anordnar. Klubbar bildas dock huvudsakligen i syfte att anordna pokerspel samtidigt som det inte är speciellt svårt att få medlemskap i dessa. Man kan säga att klubbar väsentligen har till uppgift att anordna pokerspel och pokerturneringar kan med hänsyn till omfattningen eller till villkoren för deltagande jämföras med ett lotteri som anordnas för allmänheten. Därför skall pokerklubbarnas anordnande av pokerturneringar i enlighet med 1 § 2 stycket lotterilagen räknas till lotteriverksamhet.

För att kunna anordna pokerturneringar måste alltså dessa klubbar få ett tillstånd enligt 9 § lotterilagen. Det är dock inte lätt för dem att uppfylla krav som ställs i 34 § lotterilagen<sup>46</sup> eftersom varje insats inte får uppgå till mer än 1/600 av basbelopp, dvs. 66 kronor år 2006, och högsta vinsten på varje vinstmöjlighet inte får överstiga 1/400 av basbelopp, dvs. 99 kronor år 2006. Så låga insatser och vinstmöjligheter kan dock knappast anses vara tillräckliga för att pokerspelare skall bli intresserade av att spela i turneringar som arrangeras av pokerklubbar. Spelet handlar trots allt om att vinna pengar. Anordnandet av en pokerturnering utan tillstånd kan i sådana fall leda till böter och fängelse i högst sex månader, eller högst två år vid ett grovt brott, enligt 54 § lotterilagen. Det är anordnaren av pokerspel som saknar tillstånd som skall dömas till ansvar, de deltagande är däremot ansvarsfria.

## **4.5. Praxis**

### *4.5.1. NJA 1985 s. 316*

Målet handlade om en pokertävling som ansågs vara anordnad för allmänheten. De drygt trettio personer som deltog blev särskilt inbjudna av arrangören till att medverka i just denna tävling. Vissa av dessa personer var medlemmar i en fotbollsklubb, andra blev det vid ankomsten genom att betala en medlemsavgift. Frågan om huruvida arrangemanget skulle anses vara ett lotteri anordnat för allmänhet avgjordes av TR utan någon vidare resonemang och den delen av avgörandet överklagades aldrig.

Man kan utgå ifrån att även om kretsen av deltagande varit ganska liten och relativt sluten kunde arrangemanget ändå anses vara jämförbart med ett lotteri anordnat för allmänhet

---

<sup>46</sup> Tillstånd att anordna kortspel får ges, om

1. spelet anordnas i ett sådant sammanhang som avses i 32 § 1,
2. värdet av spelarnas insats på varje särskild vinstmöjlighet uppgår till högst 1/600 basbelopp,
3. värdet av högsta vinsten på varje särskild vinstmöjlighet uppgår till högst 1/400 basbelopp, och
4. den som söker tillstånd uppfyller kraven i 32 § 4 enligt 33 §

eftersom ändamålet med aktiviteten var just anordnandet av en pokertävling. De inbjudna ansågs sakna inbördes gemenskap, eftersom medlemskap i fotbollsklubben var snarare ett misslyckat försök till att ge ske av ett slutet sällskap.

#### *4.5.2. NJA 1986 s. 35*

Fråga som domstolen skulle besvara i detta fall var huruvida ett lotteri skulle anses vara anordnat för allmänheten eller kunde jämföras med sådant lotteri enligt 1 och 8 §§ lotteriförordningen (1939:207). Bestämmelsen i 1 § i den aktuella förordningen stadgade att ett lotteri om pengar eller penningars värde inte fick anordnas för allmänheten utan tillstånd. Enligt 8 § lotteriförordningen (1939:207) krävdes ett tillstånd för att anordna ett lotteri vid vilket medlemskap i viss sammanslutning utgjorde ett villkor för deltagande, om sammanslutningen hade tillkommit väsentligen för att anordna lotteri, eller om lotteriet annars skulle jämföras med lotteri anordnat för allmänheten. Bestämmelser motsvarar således den nuvarande 1 § lotterilagen.

Omständigheterna i målet rörde ett lotteri om pengar som anordnats av en slalomklubbssupporterklubb. Medlemskap i supporterklubben var begränsad till 150 personer. Medlemmar till supporterklubben rekryterades enbart från slalomklubbens medlemmar och deras anhöriga. Deltagandet i lotteriet var möjligt genom medlemskap i supporterklubben.

Domstolen ansåg att lotteriet inte kunde anses vara anordnat för allmänheten eftersom endast en sluten krets av personer med påvisbar gemenskap med varandra kunde delta i lotteriet. Lotteriet kunde inte heller jämföras med ett för allmänheten anordnat lotteri eftersom supporterklubbens ändamål var att stödja slalomklubben genom olika slags verksamheter, bland vilka lotteriet var en, även om ekonomiskt betydelsefull.

En ledamot i HD var skiljaktig och ansåg att lotteriet i fråga skulle anses vara tillståndspliktigt. Enligt hans mening kunde en förening med 150 deltagare inte anses vara en liten krets. Kretsen av deltagare kunde inte heller anses vara sluten eftersom medlemskap i supporterklubben kunde erhållas av dem som varit medlemmar i slalomklubben och denna stått öppen för alla.

#### 4.6. Pokerklubbar – en sluten krets?

Det finns ett flertal pokerklubbar i Sverige som anordnar pokerturneringar för sina medlemmar utan tillstånd enligt 1 § lotterilagen. Fram till inte så länge sedan har de kunnat bedriva sin verksamhet utan att polisen eller Lotteriinspektionen reagerade. På senare tid har dock ett flertal ingripanden skett.<sup>47</sup> Vissa händelser har blivit polisanmälda av Lotteriinspektionen som är tillstånds- och tillsynsmyndighet över lotteriverksamheten,<sup>48</sup> andra har polisanmälts av anordnarna<sup>49</sup>, då de själva bedömer att frågan, huruvida pokerklubbar kan anses utgöra slutna sällskap, är av stor betydelse för rättstillämpningen.

Majoriteten av pokerklubbar kräver medlemskap för att kunna delta i pokerturneringar organiserade av dem. Detta till trots bör sådana pokerturneringar falla under 1 § 2 stycket lotterilagen eftersom dessa klubbar väsentligen har till uppgift att anordna lotterier eller då lotterier annars med hänsyn till omfattningen eller till villkoren för deltagande är att jämställa med ett lotteri som är anordnat för allmänheten. Generellt är pokerklubbarnas syfte att anordna pokerspel, medlemskap i dessa är inte heller svårt att erhålla. Av allt att döma bör de pokerspel som dessa organiserar anses vara anordnade för allmänheten.

#### 4.7. Sammanfattning

Det är svårt att ge en generell beskrivning åt begreppet allmänhet. Det finns dock en del bedömningsgrunder som kan hjälpa att avgöra om det handlar om en privat sammanslutning eller om ett arrangemang anordnat för allmänheten. Utgångspunkten är att om en grupp vänner eller bekanta träffas då och då för att spela poker, som i sig inte är det huvudsakliga syftet med träffen, kommer ett sådant arrangemang inte anses utgöra ett lotteri i lagens mening. Anledning till detta är att denna pokerkväll inte kan bedömas vara anordnat för allmänheten, vilket utgör lotteribegreppets huvudrekvisit enligt 1 § lotterilagen.

Handlar det däremot om en pokerturnering som arrangeras av en förening som huvudsakligen är verksam med att anordna just sådana pokerturneringar, finns det mer fog för att betrakta arrangemanget som ett lotteri. Detta gäller speciellt om medlemskap i föreningen kan fås

---

<sup>47</sup> Polis slog till mot pokerklubb, Halmstad, <http://www.hallandsposten.com/artikel.asp?oid=128953>, Pokerspel i Falkenberg väcker frågor om laglighet, [http://193.13.131.20/m\\_standard.php?id=543213&avdelning\\_1=109&avdelning\\_2=167&](http://193.13.131.20/m_standard.php?id=543213&avdelning_1=109&avdelning_2=167&), Polisen slog till mot en pokerklubb, Alingsås, <http://www.sr.se/ekot/arkiv.asp?DagensDatum=2006-10-31&Artikel=1009346>, m.m.

<sup>48</sup> Enligt 48 § lotterilagen (1994:1000) har Lotteriinspektionen den centrala tillsynen över att lotterilagen följs.

<sup>49</sup> Lars Helin, ordförande i föreningen Texas Holdém

utan svårigheter i princip av alla. Om föreningens pokerturning är endast en av flera olika aktiviteter som föreningen tillhandahåller för sina medlemmar, finns det en större förutsättning för att turneringen bedöms vara en privat tillställning. Medlemmar i föreningen anses i ett sådant fall ha en påvisbar gemenskap med varandra som grundar sig på annat än pokerspel.

En prövning av huruvida pokerturningar organiserade av olika pokerklubbar i Sverige skall bedömas falla under lotterilagens tillämpning eller inte är viktig inte endast med hänsyn till tillståndsfrågan. Ett klagörande av rättsläget är behövligt även utifrån beskattningen. Skattemässiga följder blir olika beroende på om spelet anses vara anordnat för allmänheten eller inte.

Om pokerspel anses utgöra ett lotteri som är anordnat för allmänheten skall vinster därifrån vara skattefria i enlighet med 8 kap. 3 § IL trots att anordnaren inte har tillstånd. Avsaktandet av tillståndet har ingen skatterättslig betydelse. Det viktiga är att det handlar om ett lotteri som avses i lotterilagen. Om spelet däremot bedöms vara en privat tillställning som allmänheten inte har tillgång till, kommer beskattningssituationen vara en annan. I detta fall kan vinsterna inte vara skattefria enligt 8 kap. 3 § IL eftersom pokerspelet inte är ett lotteri. Det framgår av praxis att vägledning skall tas från lotterilagen för att kunna avgöra vad som anses vara ett lotteri i 8 kap. 3 § IL.<sup>50</sup> Lotteridefinition i 3 § lotterilagen bygger på ett krav i 1 § lotterilagen om att verksamheten skall vara anordnad för allmänheten. Denna ståndpunkt har godtagits av Skatteverket<sup>51</sup>, Lotteriinspektionen<sup>52</sup> och KamR i Göteborg<sup>53</sup>, som alla anser att verksamhet skall vara anordnad för allmänheten för att kunna bedömas som lotteri.

Eftersom pokerspel i privata sammanslutningar inte kan anses vara anordnade för allmänheten betraktas dessa inte som ett lotteri. Vinster från sådana pokerspel åtnjuter således inte skattefriheten enligt 8 kap. 3 § IL. Huruvida dessa utgör en skattepliktig inkomst och vilket inkomstslag det kan bli fråga om i sådant fall kommer att behandlas i nästa avsnitt.

---

<sup>50</sup> RÅ 1995 ref. 100, RÅ 1991 not. 163

<sup>51</sup> Skatteverkets skrivelse 050131 Dnr. 130 19427-05/111

<sup>52</sup> Information om poker, [http://www.lotteriinsp.se/lott\\_templates/Page\\_1290.aspx](http://www.lotteriinsp.se/lott_templates/Page_1290.aspx)

<sup>53</sup> Mål nr. 5318-04



## 5. Pokerspel live

### 5.1. Beskattning av vinster

#### 5.1.1. Inledning

Som det redan har framgått är vinster i svenska lotterier skattefria enligt 8 kap. 3 § IL. Enligt lagstiftaren kan lotterivinster inte ses som ersättning för arbetsprestation och inte heller som kapitalavkastning.<sup>54</sup> Lotterivinster omfattas därför inte av det skatterättsliga inkomstbegreppet. Istället har man valt att beskatta lotterianordnaren enligt lagen (1991:1482) om lotteriskatt. Lotteriskatten utgör 36 % på behållningen av sammanlagda insatser med avdrag för sammanlagda utbetalade vinster och skall betalas av anordnaren av svenskt lotteri.<sup>55</sup> Ingen lotteriskatt betalas av anordnaren av ett utländskt lotteri i Sverige och det kanske kan vara förklaringen till varför man i stället inkomstbeskattar vinnarna av de utländska lotterierna.

Om anordnaren av pokerspel som vinsten hänförs till, inte är skyldig att betala någon lotteriskatt, eftersom den aktuella verksamheten inte är ett lotteri i lotterilagens mening, blir det med automatik aktuellt med beskattning av vinsterna? I kapitel 3 har jag redan redovisat för de skäl enligt vilka pokern anses falla under lotteribegreppet i 3 § lotterilagen.<sup>56</sup> Även kravet i 1 § lotterilagen om att lotteri skall vara anordnat för allmänheten för att kunna falla under lotterilagens bestämmelser, har behandlats.<sup>57</sup> Frågan är vilka skattemässiga följder en vinst i livepoker kan innebära för vinnaren.

#### 5.1.2. Inkomst av kapital vid vinster i utländskt lotteri

Lotterivinst som hänförs till ett utländskt lotteri och överstiger 100 kronor är skattepliktig inkomst av kapital i enlighet med 42 kap. 25 § IL. När begreppet *utländskt lotteri* infördes i kommunalskattelagen (1928:370) har man inte vidare diskuterat dess innebörd.<sup>58</sup> Det verkar vara rimligt att anta att som *ett utländskt lotteri* skall betraktas utländska motsvarigheter till vad som enligt 3 § lotterilagen anses vara ett lotteri i Sverige.<sup>59</sup>

---

<sup>54</sup> Lodin m.fl. s. 72

<sup>55</sup> 1 b § och 2 § lagen (1991:1482) om lotteriskatt

<sup>56</sup> Se s. 17

<sup>57</sup> Se kapitel 4

<sup>58</sup> Prop. 1945:264 s. 39ff

<sup>59</sup> SOU 2006:11 s. 391

De utländska lotterierna som bestämmelsen skall tillämpas på är lotterier som anordnas utanför EU/EES-området.<sup>60</sup> I enlighet med 42 kap. 25 § tredje stycket IL medges inga avdrag för utgifter för deltagande i lotteriet. Utgifter för deltagande i pokerspel utgörs först och främst av insatser man gör för att kunna vinna. I vissa fall kan det finnas möjlighet till avdrag för resekostnader, fördyrade levnadskostnader och inträdesavgifter som man haft i sin spelverksamhet utomlands.<sup>61</sup> Det som är mest intressant för pokerspelare är dock huruvida avdrag för förluster kan vara möjligt. Frågan är inte lätt att besvara eftersom det inte finns någon vägledning vare sig i lagtext eller i förarbeten.

Frågeställningen har dykt upp i målet om utländska spelvinster som har avgjorts av KamR i Göteborg då en man beskattades för sina vinster från kasinon i Las Vegas.<sup>62</sup> Eftersom mannen var obegränsat skatteskyldig i Sverige eftertaxerades han i inkomstslaget kapital för de vinster som han erhållit i kasinon i Las Vegas där han spelade på pokermaskiner av typ ”enarmad bandit”. Mannen hävdade att hans vinster var lika stora som förluster och omkostnader. Han kunde dock inte bevisa dessa eftersom någon registrering av förluster inte görs av kasinon. I domslutet valde man att enbart nämna att kostnadsavdrag inte kunnat medges då det inte ansågs som sannolikt att han haft några ökade levnads- eller resekostnader. Man kan emellertid utgå ifrån att spelförluster innefattas i begreppet *insatser* för vilka inget avdrag kan medges i enlighet med 42 kap. 25 § tredje stycket IL. Om man tänker efter är det faktiskt så att förlusterna egentligen är de satsade pengar som inte lett till någon vinst, alltså är det fråga om insatser.

Eftersom man inte medges avdrag för insatser gjorda i pokerspel kan detta med stor sannolikhet leda till ett visst missförhållande. Om man beaktar beskattningen redan vid vinstmomentet kan det mycket väl hända att de vinster man har gjort kommer istället att visa sig vara förluster. Om man räknar bort skatten från vinsten, kan insatser överstiga den slutgiltiga vinsten och således blir det snarare fråga om en förlust än en vinst.

Detta kan illustreras med ett enkelt exempel. Om man satsat 10 000 kr och vunnit 13 000 kr, utgör nettovinsten endast 3 000 kr. Det är dock 13 000 kr som man skall betala skatt på, eftersom inget avdrag för insatser får göras. Räknar man bort skatten som utgår på

---

<sup>60</sup> Se kapitel 6

<sup>61</sup> RÅ 1986 ref. 87

<sup>62</sup> Mål nr. 7162-7614-04

bruttovinsten (13 000 kr x 30 %) och vilket uppgår till 3 900 kr, blir nettovinsten 9 100 kr. Trots att det ser ut som om man vunnit i detta fall, har man egentligen i slutändan fått en förlust på 100 kr.

Insatser i lotterier anses utgöra en icke-avdragsgill levnadskostnad. Vad gäller svenska lotterier och även lotterier anordnade inom EU/EES-området spelar det faktum att man inte får göra avdrag för insatser ingen större roll. Eftersom vinster i dessa fall är skattefria kan man följaktligen inte heller få göra avdrag för insatser. Att man inte medges avdrag för insatser i fall då vinster är skattepliktiga, alltså i fråga om lotterier hänförliga till länder utanför EU/EES, är däremot stridande mot nettovinstprincipen. Denna princip kan förklaras med att de kostnader som den skatteskyldige haft för att förvärva sina intäkter skall vara avdragsgilla.<sup>63</sup>

Nettoinkomstbeskattning är ett uttryck för skatteförmågeprincipen som är allmänt accepterad grund för utformning av svenska inkomstbeskattningen.<sup>64</sup> Lagstiftaren har dock medvetet valt denna lösning. Man har i förarbeten angett att ett sådant avsteg har kunnat godtas i syfte att vinna en önskvärd förenkling av beskattningen och med hänsyn till frågans ringa betydelse.<sup>65</sup> I förarbeten nämnde man att ”borttagandet av avdragsrätten för utgifter för lottsedlar i stort sett kompenseras av rätten att vid tillämpning av skattepliktsgränsen räkna varje vinst för sig” och det skall inte kunna åberopas av spelarna i utländska lotterier att de gör en förlust på denna lösning.<sup>66</sup> Frågan är dock om även dagens spelare inte kan anses ha något att säga om detta. Utvecklingen har trots allt lett till en enorm ökning av lotterispel i stort, och pokerspel i synnerlighet, vilket inte kan jämföras med dåtidens köp av lotter. Dagens pokervinster är inte sällan i miljonbeloppsklassen, varför det inte längre är ”fråga av ringa betydelse”.

Eftersom kapitalvinstbeskattning blir förhanden när vinsten härrör från spel som tillhandahålls av en utländsk anordnare, kan även det andra landet ha anspråk på dessa vinster i enlighet med källstatsprincipen. I dessa situationer kan kapitalbeskattning av de aktuella vinsterna vara föremål för reglering i dubbelbeskattningsavtal. Denna fråga kommer delvis att belysas i avsnittet 8.2.3.

---

<sup>63</sup> Lodin m.fl. s. 25

<sup>64</sup> Lodin m.fl. s. 24

<sup>65</sup> Prop. 1945:264 s. 40

<sup>66</sup> Prop. 1945:264 s. 40

### *5.1.3. Vinster i privata pokerspel i Sverige*

Vad gäller vinster från privata pokerspel som anordnas i Sverige bör man först undersöka om skatteplikt överhuvudtaget föreligger. Det har gjorts en stark koppling i praxis mellan lotteribegreppet i lotterilagen och 8 kap. 3 § IL. Ett privat pokerspel som inte är öppet för allmänheten uppfyller dock inte kravet i lotterilagen och utgör därför inte ett lotteri. Skall man då fortfarande hämta ledning från lotterilagen för att avgöra om pokervinster i dessa fall kan ses som skattefria lotterivinster enligt 8 kap. 3 § IL? Eller är det så att vid en särskild skatterättslig bedömning som skall göras, man ändå undersöker slumpens inverkan utan hänsynstagande till det faktum att pokern rent generellt anses vara ett lotteri även om slumpmomentet inte anses vara avgörande?

Det enda rättsfallet som kan ge grund för beskattning av kortspelsvinster är RÅ 1945 Fi 859. I det aktuella målet beskattades en kortspelsvinst som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet som numera är inkomst av tjänst. Det hänvisas fortfarande till detta fall när man vill beskatta kortspelsvinster.<sup>67</sup>

Frågan om huruvida pokervinster från privata partier utgör en skattepliktig inkomst är inte lätt att besvara. Det kan verka vara av mindre betydelse, eftersom det inte är ekonomiskt godtagbart att jaga vinnarna när det oftast handlar om små vinster. Idag kan det emellertid handla om förmögna människor som ibland spelar i privata sällskap där vinsterna uppgår till flera hundratusen kronor. Är slumpens roll så pass framträdande i poker att det inte kan handla om en tillräcklig prestationsnivå som för övrigt krävs i 10 kap. 1 § IL för att inkomst skall anses skattepliktig?

Enbart det faktum att ett pokerspel inte är anordnat för allmänheten bör inte förändra sysättet på spelet i sig. Alla andra rekvisit som uppställs i lotterilagens 3 § är uppfyllda och tyder på att poker bör ses som ett lotteri även då den anordnas för privata slutna sällskap. Prestationen är ju densamma oavsett om man spelar med kompisar eller i en stor turnering. Eftersom spelets allmänna karaktär är samma bör även poker i slutna sällskap jämföras med ett lotteri enligt lotterilagen och pokervinsterna i dessa fall bör ses som lotterivinster som avses i 8 kap. 3 § IL.

---

<sup>67</sup> Länsrättens bedömning i mål nr 5318-04

Å andra sidan är spelarens skicklighet många gånger avgörande för spelets utgång. Med hjälp av sin kunskap och erfarenhet kan en spelare bli pokerproffs och minimera slumpens inverkan. Skickligheten i dessa fall uppnår till en tillräcklig prestationsnivå för att vinster skall ses som en skattepliktig inkomst. Om en slogan på fyra rader bedöms som en prestation, bör även en matematisk uträkning som grundar sig på erfarenhet och uppmärksamhet samt en hel del psykologi vara tillräcklig.

Frågan kan dock enbart avgöras genom praxis. Skatteverket utgår ifrån att pokervinster i dessa fall är skattepliktiga.<sup>68</sup> Om beskattning av pokervinsterna skall ske måste det vara fråga om inkomst av kapital, näringsverksamhet eller tjänst.

#### 5.1.4. Inkomst av näringsverksamhet

Inkomstslaget kapital kan det inte bli fråga om i dessa fall eftersom det inte handlar om inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster.<sup>69</sup> Det är inte heller fråga om ett utländskt lotteri. Inkomstslagen som kan bli tillämpliga är i stället antingen näringsverksamhet eller tjänst. I enlighet med 13 kap. 1 § IL skall med näringsverksamhet avses verksamhet som bedrivs *självständigt, yrkesmässigt och i förvärvssyfte*. Näringsverksamhet anses vara *självständig* om näringsidkaren bedriver verksamheten självständigt i förhållande till sina uppdragsgivare, dvs. om näringsidkaren har ett stort antal uppdrag, använder sina egna hjälpmedel och medarbetare och kan sätta någon annan i sitt ställe.<sup>70</sup> Även om det är svårt att tillämpa denna beskrivning på pokerspelare, kan man ändå utgå ifrån att de som spelar poker gör det självständigt eftersom alternativet i så fall måste vara en anställning som pokerspelare, vilket kan knappast vara aktuellt. Självständighetsrekvisitet kan alltså anses vara uppfyllt.

*Förvärvssyfte* anses föreligga om syftet med verksamheten är att få en ekonomisk vinst. Det faktum att verksamheten rent faktiskt inte medför någon vinst är inte avgörande, det viktiga är att vinstsyftet finns. Om vinstmöjligheterna är små och man fortsätter med den förlustbringande verksamheten kan detta dock visa på att förvärvssyfte saknas.<sup>71</sup> Oftast förutsätter man att ett vinstsyfte föreligger om en verksamhet genererar större intäkter än kostnader. Det krävs en samlad och objektiv bedömning i varje enskilt fall för att avgöra om

---

<sup>68</sup> Dennis L Olsson, Skatteverkets servicejour

<sup>69</sup> 41 kap. 1 § IL

<sup>70</sup> Lodin m.fl. s. 237

<sup>71</sup> Lodin m.fl. s. 235

en verksamhet bedrivs med vinstsyfte eller inte. Det är sålunda inte den skattskyldiges subjektiva uppfattning om huruvida vinstsyftet finns som ska ligga till grund för bedömningen.<sup>72</sup> Att man som pokerspelare har vinstsyfte är nog utan tvekan. Själva spelet går ut på att vinna pengar även om spelandet ibland kan ses som ett sätt att umgås med sina vänner. Förvärvssyfterekvisitet kan dock anses vara uppfyllt i de flesta fallen.

Det sista kravet för att verksamheten skall bedömas vara näringsverksamhet är *yrkesmässighet*, med andra ord skall verksamheten bedrivas regelbundet och inte enbart tillfälligt. Regelbundenhet tyder på en viss omfattning och varaktighet. Det skall alltså inte vara fråga om några enstaka gånger. Dessutom skall verksamheten vara riktad till allmänheten och inte bedrivas enbart för egen räkning.<sup>73</sup> I RÅ 1986 ref. 87 har en omfattande spelverksamhet (utländskt totalisatorspel) inte ansetts utgöra näringsverksamhet eftersom den enbart bedrivits för spelarens egen räkning. Trots att verksamheten har varit av betydande omfattning bedömdes den inte som näringsverksamhet i skatterättslig mening. Istället beskattades vinsterna som vinster i utländskt lotteri enligt en bestämmelse som motsvarar nuvarande 42 kap. 25 § IL. Med hänsyn till detta avgörande kan kravet på yrkesmässighet inte heller anses vara uppfyllt vid pokerspel eftersom dessa oftast bedrivs för spelarens egen räkning. Samma bedömning har KamR i Göteborg gjort i ett avgörande från 21 april 2005 då spelverksamheten inte ansågs utgöra näringsverksamhet i skatterättslig mening eftersom den hade bedrivits för egen räkning.<sup>74</sup>

#### 5.1.5. Inkomst av tjänst

Eftersom inkomstslaget näringsverksamhet inte är tillämpligt på pokervinsterna från privata partier anordnade i Sverige kan enbart inkomstslaget tjänst vara aktuellt. Till inkomstslaget tjänst hänförs främst inkomst av anställning i enlighet med 10 kap. 1 § IL, men även inkomst för en utförd prestation, som inte kan hänföras till inkomst av kapital eller näringsverksamhet, utgör inkomst av tjänst.<sup>75</sup> Inkomster från uppdrag och annan inkomstdrivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur räknas till inkomstslaget tjänst om de inte kan hänföras till ett annat inkomstslag.

---

<sup>72</sup> Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering, del 2, kapitel 5, s. 48

<sup>73</sup> Lodin m.fl. s. 237

<sup>74</sup> Mål nr. 7162-7614-04

<sup>75</sup> Lodin m.fl. s. 106

Som regel kan vinster från pokerspel inte ses som inkomst av anställning eftersom man sällan är anställd som pokerspelare. Frågan är om pokerspelandet istället kan ses som hobbyverksamhet. Inkomster från hobbyverksamhet som bedrivs för att tillgodose utövarens personliga intressen, vilket kan vara fallet vid spel i privata sällskap, kan i vissa fall hänföras till inkomstslaget tjänst. Vid hobbyverksamhet utgår man ifrån att något vinstsyfte inte föreligger.<sup>76</sup> Den objektiva bedömningen om huruvida vinstsyfte i fråga om poker föreligger eller inte, visar emellertid att ett sådant syfte oftast finns eftersom själva poängen med att spela poker är just att vinna pengar. Det kan alltså inte vara fråga om hobbyverksamhet eftersom man kan utgå ifrån att de som spelar poker gör det för att vinna.

Men även om poker inte kan ses som hobbyverksamhet kan pokervinster ändå hänföras till inkomstslaget tjänst. I så fall utgör poker en *annan inkomstdrivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur* och eftersom beskattning i något annat inkomstslag inte blir aktuell skall pokervinster beskattas i inkomstslaget tjänst. Den skatterättsliga följden av att poker inte kan utgöra hobbyverksamhet är att möjligheten till kostnadsavdrag för de fem föregående åren enligt 12 kap. 37 § IL försvinner.

Det finns ändå möjlighet till att göra kostnadsavdrag i inkomstslaget tjänst för utgifter som man haft för att förvärva och bibehålla inkomster enligt 12 kap. 1 § IL. Man kan alltså göra avdrag för ökade levnadskostnader i samband med pokerspelandet, resekostnader samt kostnader för insatser. En väldigt viktig fråga för pokerspelare är dock huruvida även avdrag för förluster kan medges. Ses förluster som utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster?

Eftersom förluster egentligen är de insatser som man har gjort för att kunna vinna, kan de ses som utgifter för att förvärva och bibehålla sina inkomster. Man kan hävda att det aldrig går att vinna utan att ibland även förlora och dessa förluster utgör således oundvikliga utgifter. I så fall borde man kunna göra avdrag även för dessa. Det krävs dock att man kan bevisa vilka utgifter man haft. I fallet med poker kan det bli svårt eftersom det inte finns några kvitton eller annan bevisning. Det kan vara till hjälp att föra en loggbok där man konsekvent för in både förluster och vinster.<sup>77</sup>

---

<sup>76</sup> Lodin m.fl. s. 111

<sup>77</sup> Se avsnitt 8.2.2.

Möjligheten att göra avdrag för förluster leder till ett antal intressanta konsekvenser. Säg att man har en anställning, men vid sidan av sitt vanliga jobb spelar man poker med kompisar. De inkomster man har från dessa pokerspel är inte så höga, det händer kanske oftare att man går med förlust. Vid inkomstbeskattning i inkomstslaget tjänst görs en gemensam beräkning av i princip alla tjänsteinkomster, utom hobbyverksamhet.<sup>78</sup> Som det redan påpekats ovan kan det på grund av det vinstsyfte som finns vid pokerspel inte vara fråga om hobbyverksamhet. Eftersom alla tjänsteinkomster räknas samman som inkomst av tjänst finns det följaktligen en möjlighet att minska sin inkomst av anställning genom avdrag för de förluster man har i sina pokerspel. Eftersom det ofta händer att man har både vinster och förluster när man spelar poker, ses möjligheten till avdrag för förlusterna som väldigt viktig.

Det finns en annan aspekt av beskattning i inkomstslaget tjänst. För alla skattepliktiga intäkter skall socialavgifter uttas och eftersom någon arbetsgivare som kan betala arbetsgivaravgifter, inte finns i dessa fall, måste den skattskyldige betala egenavgifter.<sup>79</sup> I enlighet med 3 kap. 4 § socialavgiftslagen (2000:980) skall egenavgifter betalas på inkomst av tjänst från verksamhet som bedrivs självständigt men som inte räknas som näringsverksamhet. Eftersom pokerverksamheten uppfyller detta krav utgör pokervinster, som beskattas i inkomstslaget tjänst, avgiftspliktig inkomst och egenavgifter skall därför betalas.

Har man mer förluster än vinster i sina pokerspel kan det även uppkomma ett underskott. I enlighet med 10 kap. 16 § IL skall ett avdrag för underskott medges från intäkter av tjänst följande beskattningsår. Med andra ord kan man föra vidare underskottet från pokerverksamhet tills man har tillräckligt med vinster för att kunna dra av hela underskottet. Denna möjlighet finns dock enbart om man inte har någon annan inkomst av tjänst, till exempel från anställning, som man kan kvitta underskottet mot.

## **5.2. Sammanfattning**

Vid vinster i pokerspel kan det alltså bli aktuellt med beskattning i inkomstslaget tjänst och kapital. För att förstå konsekvenser av detta är det lättare att använda sig av ett exempel. Säg att en pokerspelare har en vanlig inkomst från anställning, samtidigt som han spelar hemma hos kompisar. Han har även åkt till Las Vegas för att pröva lyckan i ett av dess kasino.

---

<sup>78</sup> Lodin m.fl. s. 107

<sup>79</sup> Lodin m.fl. s. 107



Spelverksamheten går oftast med framgång även om han förlorar ibland. Hur ser beskattningen ut i ett sådant fall?

Vid spel på kasinot i Las Vegas tillämpas bestämmelsen i 42 kap. 25 § IL. Vinster beskattas i inkomstslaget kapital och avdrag för insatser kan inte medges. Däremot kan han kräva avdrag för sina rese- och levnadskostnader samt inträdesavgifter.<sup>80</sup>

Pokerspel med kompisar utgör inte lotteri i lotterilagens mening, då dessa inte är öppna för allmänheten och skall därför skattemässigt anses vara inkomst av tjänst. Det kan inte bli fråga om inkomstslaget näringsverksamhet eftersom det brister i rekvisitet om *yrkesmässighet*. Alltså skall beskattning ske i inkomstslaget tjänst, med möjlighet till avdrag för resor, ökade levnadskostnader och eventuella förluster om sådana finns och kan styrkas. Om utgifter är större än inkomster uppstår underskott som kan dras av mot efterskott i inkomst av anställning, eftersom alla inkomster man har i inkomstslaget tjänst ses komma från en enda inkomstverksamhet.

Om vi ändrar lite i förutsättningar så att mannen i fråga inte längre har någon anställning, kommer det leda till att ett eventuellt underskott inte kommer att kunna dras av samma år, däremot kommer det finnas en möjlighet att föra underskottet vidare till nästa år, 10 kap. 16 § IL.

Dessutom är denna spelare skyldig att betala egenavgifter på de inkomster som kommer från den självständiga pokerverksamheten i enlighet med 3 kap. 4 § socialavgiftslagen (2000:980).

---

<sup>80</sup> RÅ 1986 ref. 87

## 6. Poker på Internet

### 6.1. Inledning

Pokers lavinartade framfart har blivit möjlig tack vare den tekniska utvecklingen i form av Internet. Den stora tillgängligheten som Internet har idag, har lett till ett ökat intresse för Internetspel och därmed även nätpoker.

På samma sätt som i fråga om livepoker är det av betydelse för vinstbeskattningen var Internetspoken anses äga rum. För att kunna fastställa det undersöker man var anordnaren kan anses vara hemmahörande. För förenklingens skull talar man då om svenska och utländska spelsidor. Bara det faktum att en Internetsida är på svenska behöver inte alla gånger betyda att anordnaren finns i Sverige. Det kan mycket väl bero på anordnarens marknadsföring som riktar sig mot svenska spelare. Jag kommer i fortsättningen att använda mig av uttrycken *svensk alternativt utländsk Internetsida* för att komma ifrån den invecklade benämningen *Internetsida vars anordnare finns i Sverige eller utomlands*.

### 6.2. Beskattning av vinster

Pokerspel på Internet anordnas i princip alltid för allmänheten och utgör därför ett lotteri i lotterilagens mening. Vid spel på Internet gäller därför samma utgångspunkt som vid livespel, dvs. pokervinster förvärvade i Sverige eller inom EU/EES är skattefria samtidigt som pokervinster från länder utanför EU/EES är skattepliktiga som inkomst av kapital.<sup>81</sup> Det som kan orsaka problem är emellertid frågan om hur man fastställer var webbsidan hör hemma.

För att kunna ta reda på var anordnaren av en pokersida finns, måste man veta vilka bedömningsgrunder som skall tillämpas. Man kan titta på var anordnaren har sitt fasta driftställe, i vilket land pokerlicensen är utställd, var anordnaren är registrerad, var servern finns. Men vad händer om olika faktorer pekar åt olika håll, till exempel om spelsidan är registrerad på Costa Rica och servern finns i Sverige? Kan det vara så att vissa av dessa faktorer har större betydelse än andra, eller kanske är det så att endast en av dem är viktig?

### 6.3. Svenska Internetsidor

För att en Internetsida skall anses vara svensk krävs det att anordnaren finns i Sverige. Anordnaren kan vara både en fysisk och en juridisk person. En privatägd Internetsida anses

---

<sup>81</sup> Se kapitel 5

vara hemmahörande i Sverige om ägaren till denna är obegränsat skattskyldig i landet. I enlighet med 3 kap. 3 § IL skall en person som är bosatt i landet, stadigvarande vistas här eller har väsentlig anknytning till Sverige, anses vara obegränsat skattskyldig. Ägs en spelsida av en i Sverige obegränsat skattskyldig person, skall den alltså betraktas som en svensk webbsida.

För att en juridisk person skall anses vara hemmahörande i Sverige, krävs enligt 6 kap. 3 § IL att den på grund av sin registrering eller, om registrering inte har skett, platsen för styrelsens säte eller någon annan sådan omständighet är obegränsat skattskyldig i landet. Det kan utan svårigheter undersökas huruvida företaget är registrerat eller har styrelsens säte i Sverige. Däremot kan det vara mer problematiskt att ta reda på om ett utländskt företag kan anses vara hemmahörande i Sverige eller i ett land inom EU/EES-området.

#### **6.4. Utländska Internetsidor**

På samma sätt skall man avgöra utländska anordnarens geografiska placering. En fysisk eller juridisk person som äger Internetsida och som är obegränsat skattskyldig i ett land utanför Sverige leder till att pokersida i fråga bedöms vara utländsk. Som redan anmärkts är det av betydelse om spelsidan finns i ett land inom eller utanför EU/EES. I första fallet bedöms pokervinsterna på samma sätt som vinster från en svensk sida, dvs. vinnaren åtnjuter skattefrihet för dessa. I det andra fallet bedöms vinsterna komma från ett utländskt lotteri med skatteplikt enligt 42 kap. 25 § IL som följd. Ett utländskt lotteri är som nämnts ovan en utländsk motsvarighet till ett svenskt lotteri enligt 3 § lotterilagen.<sup>82</sup> Anordnaren skall alltså befinna sig utomlands.

För att kunna avgöra när det är fråga om ett utländskt lotteri på Internet måste man undersöka var anordnaren hör hemma skattemässigt. Eftersom det oftast handlar om företag som tillhandahåller pokerspel på Internet måste undersökningen rikta sig mot företagets skattemässiga tillhörighet. Oftast anses företaget vara hemmahörande i samma land som det är registrerat i. Ibland kan det dock anses ha ett fast driftställe i ett annat land, vilket kan leda till ändring av den skattemässiga situationen. Företaget i detta fall anses vara hemmahörande i det andra landet och beskattas enligt bestämmelser i det dubbelbeskattningsavtal som finns

---

<sup>82</sup> Se avsnitt 5.1.2

länderna emellan. På samma sätt kan man anta att fasta driftstället kommer att ha betydelse även för pokervinsternas skattemässiga ursprung.

## 6.5. Bedömningskriterier i fråga om Internetsidor

### 6.5.1. Fast driftställe

Som uttryck för källstatsprincipen har man sedan länge i svensk skatterätt använt sig av begreppet *fast driftställe* för att kunna fastställa utländska företags skattemässiga tillhörighet. Med ledning av detta begrepp kan ett företag med hemvist i utlandet, anses bedriva verksamhet i Sverige i sådan omfattning att driftställets inkomster får beskattas här, eftersom Sverige utgör en källstat. Även om dessa regler tar sikte på traditionell produktion av varor och tjänster, kan de likväl appliceras på elektroniskt tillhandahållna tjänster.

Den interna skatterätten bör om möjligt överensstämma med den som gäller när Sverige ingår skatteavtal med andra länder. Därför är definitionen av fast driftställe i intern svensk rätt baserad på (dock inte identisk med) den definition som finns i artikel 5<sup>83</sup> i OECD:s modellavtal.<sup>84</sup> Det är detta modellavtal som i regel ligger till grund för de skatteavtal som Sverige ingår. Enligt 2 kap. 29 § IL utgör fast driftställe en *stadigvarande plats för affärsverksamhet* varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Fast driftställe innefattar bland annat filial, kontor, plats för företagsledning, verkstad.

En utländsk juridisk person vars fasta driftställe finns i Sverige betraktas som begränsat skattskyldig i Sverige. Den lista som finns i 2 kap. 29 § andra stycket IL exemplifierar de typer av verksamheter som innefattas av begreppet fast driftställe och skall inte ses som uttömmande. Dessutom finns det en agentregel i tredje och fjärde stycken i samma bestämmelse, som är hämtad från modellavtalet och innebär att om agenten är beroende, dvs. om han regelmässigt använder sig av fullmakt för att ingå avtal för verksamhetens innehavare, anses denna i Sverige bedrivna verksamhet utgöra fast driftställe.

*Plats för affärsverksamhet* är en anordning eller anläggning, exempelvis en lokal, eller i vissa fall maskiner eller annan utrustning som, för att vara stadigvarande, skall vara baserad på en bestämd plats och ha en viss grad av varaktighet.<sup>85</sup> Företaget skall helt eller delvis bedriva sin

---

<sup>83</sup> För artikel 5 i OECD:s modellavtalet se Bilaga 1

<sup>84</sup> Prop. 1986/87:30 s. 42

<sup>85</sup> Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2006, kapitel 8, s. 459

rörelse från denna plats för affärsverksamhet. Företagets personal skall sköta rörelsen i den stat där den stadigvarande platsen är belägen. Som stadigvarande anses plats för affärsverksamhet vara om det finns ett samband mellan platsen för affärsverksamhet och en bestämd geografisk punkt.

Att företaget har sitt fasta driftställe på en viss plats innebär att till exempel företagets utrustning är fastmonterad där, att företaget har sitt kontor, lager, lokaler på en bestämd plats och att verksamheten drivs helt eller delvis från denna plats. Dessutom är platsen för företagsledning viktig om man vill fastställa var företagets fasta driftställe är.

#### 6.5.2. Server

Det kan ibland vara svårt att fastställa var anordnaren av nätpoker har sitt fasta driftställe. Ofta finns det inga lokaler i vanlig mening varifrån verksamheten bedrivs, utan istället finns det en server där webbsidan lagras och varigenom den blir tillgänglig. I sådana fall får man titta på flera andra faktorer, exempelvis var företagets datautrustning finns, både den som kan monteras upp på en plats och den mjukvara och information som används av eller lagras i denna utrustning. En webbsida på Internet är inte någon materiell egendom i sig, därför kan den inte utgöra en plats för affärsverksamhet enligt definitionen av fast driftställe. Server där webbsidan är lagrad är däremot en anordning som finns på en fysisk plats och därför kan platsen där servern finns utgöra *fast plats för affärsverksamhet* för företaget som driver servern.<sup>86</sup>

Det finns dock en viktig skillnad mellan webbsidan och servern på vilken webbsidan är lagrad. Företaget som driver webbsidan är ofta inte ägaren till servern. Ägaren till servern är företag som tillhandahåller Internettjänster (*Internet Service Provider, ISP*), vilket kan bl.a. uttrycka sig i följande. En server ställs då till förfogande för ett annat företag som från denna server bedriver sin pokerverksamhet. I sådant fall har detta företag inte förvärvat den fasta platsen där servern finns för sin affärsverksamhet. Däremot kan platsen där servern finns, utgöra ett fast driftställe om företaget som driver en webbplats även är ägaren till server där webbsidan är lagrad.<sup>87</sup>

---

<sup>86</sup> Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2006, kapitel 8, s. 473

<sup>87</sup> Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2006, kapitel 8, s. 473

Den 22 december 2000 gav OECD:s *Committee on Fiscal Affairs* (CFA) ut ett dokument med förändringar till kommentaren av artikel 5 i modellavtalet där man fastställde att en server kan utgöra ett fast driftställe om omfattningen av den verksamhet, som bedrivs via servern är större än sådan verksamhet, som omfattas av undantagen i artikel 5 (4), och servern ägs eller hyrs i sin helhet av företaget.<sup>88</sup> Undantag i artikel 5 (4) finns inte i den svenska definitionen av fast driftställe enligt IL och utesluter alla stödverksamheter och verksamheter av förberedande natur från att anses utgöra fasta driftställen.

Kommitténs uppfattning delas dock inte av Skatteverket som i sin skrivelse från 2004 har bestämt avfärdat att serverns placering skulle vara en viktig förutsättning vid bedömning om var spelbolag på Internet skall anses vara hemmahörande.<sup>89</sup> I enlighet med Skatteverket bedömning är alltså serverns placering utan betydelse vid bedömning om företaget är hemmahörande inom EU/EES-området. En förklaring till detta kan antagligen vara de svårigheter som är inblandade när man försöker ta reda på serverns placering. Ett större företag som tillhandahåller spel på Internet kan ha back-up servrar som finns på olika platser. Det kan då vara svårt, för både enskilda och myndigheter, att ta reda på vilken server som används vid en viss tidpunkt.<sup>90</sup> Dessutom finns problematiken med huruvida företaget som tillhandahåller pokerspelverksamhet på Internet äger eller hyr servern av ett IPS-företag. För att undvika dessa frågeställningar är det då lättare att tillämpa de regler som finns i 6 kap. 3 § IL och inte ta hänsyn till serverns placering som ett av kriterier för att fastställa företagets hemvist.

### *6.5.3. Var pokerlicens är utställd*

En annan omständighet som kan vara till hjälp för att fastställa var en Internetsida skall ses som hemmahörande är pokerlicens. Pokerlicensen utgör en förutsättning för att anordnaren av spel skall kunna bedriva sin verksamhet på ett lagligt sätt både i Sverige och i andra europeiska länder. Frågan är om landet som utfärdat pokerlicens kan utgöra ett land där anordnaren av webbsidan anses vara hemmahörande.

Merparten av medlemstater i EU i sin strävan att bevara nationella spelmarknader, tillåter inte att spelföretag etablerar sig inom medlemsstaternas gränser. Samtidigt finns det ett antal

---

<sup>88</sup> Appelqvist, Internationella skatteregler i ljuset av elektroniska fenomen, SkatteNytt nr. 11, 2001

<sup>89</sup> Skatteverkets skrivelse 040331, Dnr. 130-281559-04/113

<sup>90</sup> Appelqvist, Internationella skatteregler i ljuset av elektroniska fenomen, SkatteNytt nr. 11, 2001

medlemsländer som i sin lagstiftning klart godtar etablering av spelföretag, som enligt den svenska lagstiftningen skulle anses utgöra lotterier. Spelföretag kan då etablera sig i sådana medlemsstater som Storbritannien och Malta, och anordna spelverksamhet riktad till andra länder. Ofta ägs eller kontrolleras dessa företag av medborgare i de stater som förbjuder privat spelverksamhet. Flera spelföretag som erbjuder spel på Internet, ägs eller kontrolleras av svenskar samtidigt som speltillstånden är utfärdade i Storbritannien eller Malta.<sup>91</sup>

Utanför EU finns ett antal stater där anordnandet av spelverksamhet är möjligt då någon reglering som avser spelverksamhet överhuvudtaget inte finns. I andra länder krävs en licens för att kunna anordna spelverksamhet. För att kunna erhålla en sådan licens behöver anordnaren ofta inte ens fysiskt etablera sig i landet.<sup>92</sup> Alltså är möjlighet till att bedriva spelverksamhet på Internet ganska god. Det torde dock inte innebära att landet som utfärdar pokerlicens skall ses som det landet där spelföretaget hör hemma.

Många av spelföretag som erbjuder pokerspel på Internet har sina spellicenser utfärdade av Kahnawake Gaming Commission i Kanada,<sup>93</sup> av regeringar i Gibraltar<sup>94</sup> eller Costa Rica.<sup>95</sup> Detta betyder dock inte att spelanordnarna är hemmahörande i dessa länder. Spellicens innebär att de får anordna en global spelverksamhet som riktar sig till andra länder. I de flesta fall är anordnaren inte ens etablerad i det land som utfärdat spellicens. Även om det ibland kan utgöra en ledtråd till företagets hemvist, bör man inte fästa allt för stor uppmärksamhet vid pokerlicensens utfärdare.

#### *6.5.4. Registrering*

Det landet där spelföretaget är registrerat är däremot ofta företagets hemviststat. Detta beror inte enbart på registreringen utan även på att företaget som regel har sitt fasta driftställe i samma land. När ett företag väljer att etablera sig i ett visst land beror detta mestadels på en förmånlig företagsbeskattning i det landet. För att kunna dra nytta av landets beskattningssystem måste företaget anses vara hemmahörande där, vilket kan uppnås genom en registrering i det aktuella landet. Om företagets fasta driftställe anses finnas i ett annat land kan företaget gå miste om den förmånliga beskattningen som utgjorde själva poängen med

---

<sup>91</sup> SOU 2006:11, s. 74

<sup>92</sup> SOU 2006:11, s. 74

<sup>93</sup> Ultimatebet.com, 24Poket.com

<sup>94</sup> Partypoker.com, Pacificpoker.com

<sup>95</sup> Pokerstars.com

registreringen i landet. Därför är det viktigt att företaget skall anses hemmahörande i just det landet där det är registrerat.

Ibland kan en etablering i ett annat land än det där företaget är registrerat vara nödvändigt för att minska personalkostnader. Vad gäller spelföretag på nätet kan detta resonemang knappast vara skäl nog för en etablering utomlands. Det specifika med Internetföretag är just de låga personalkostnader, eftersom i en sådan typ av verksamhet använder man sig av automatisk utrustning och därför krävs ingen personal på platsen för att bedriva rörelsen. Om man registrerar ett spelföretag i exempelvis Storbritannien på grund av den förmånliga beskattningen, kommer verksamheten att skötas av en programvara som hanterar spelet. Personalkostnader är alltså minimala, varför något flytt till ett låglöneland inte är nödvändigt. Alltså är företaget registrerat och har sitt fasta driftställe i samma land. Man kan därför säga att spelföretag på Internet oftast är hemmahörande i det landet som de är registrerade i.

#### 6.5.5. "Skins"

Vid pokerspel på Internet skall man vara uppmärksam på "skins", dvs. det som upplevs av spelarna som pokerrum. Utseendemässigt kan det se ut som om man spelar på samma webbsida, men egentligen kan man ha blivit länkad till en annan spelsida. "Skin" är en digital kuliss för en annan spelsida. Det innebär att spelare som sitter och spelar vid samma bord kan vara inloggade från olika spelsidor. Det kan vara svårt att veta om man spelar på den webbsidan som man loggat in på, eller om man blivit vidarebefordrad till en annan webbsida, som kan vara hemmahörande i ett annat land. Det viktiga i så fall är om det andra landet är inom eller utanför EU/EES-området, eftersom detta kan leda till helt olika resultat skattemässigt.

## 6.6. Sammanfattning

Hur skall man då ta reda på var spelföretaget, som tillhandahåller pokerspel, hör hemma. Det enklaste sättet är att läsa den kontaktinformation som finns på webbsidan (oftast under rubriken "Om oss", "Kontakta oss"). Där framgår var företaget finns, var licensen är utställd, vilket som sagts ovan inte är viktigt för att besvara denna frågeställning, och var företagets ledning är. Om sådan information inte är tillgänglig på sidan, kan man alltid skicka en förfråga till företaget. Dessutom är det viktigt att komma ihåg att det är hemvist av anordnaren som man sluter ett avtal med, som är avgörande för frågan om spelvinsterna



bedöms som skattefria eller inte. Om man loggar in via en hemsida som sedan länkar en vidare till en annan sida där man sedan spelar, är det alltså med den andra sidan som man har slutit ett avtal och dess hemvist är då avgörande för vinstbeskattning.

## 7. EG-rätten

### 7.1. Inledning

Som det framförts tidigare utgör pokerspel ett lotteri och pokervinster är därmed skattefria enligt 8 kap. 3 § IL. Enligt bestämmelsen i 42 kap. 25 § IL är vinster i ett utländskt lotteri emellertid beskattningspliktiga i inkomstslaget kapital om de överstiger 100 kronor. Reglering av lotterier och spel anses vara en nationell angelägenhet. Det finns ingen gemenskapsrättslig lagstiftning rörande lotterier och spel men i enlighet med EG-domstolens avgöranden<sup>96</sup> är de allmänna fördragsbestämmelserna tillämpliga även på lotterier och utgör ramen för medlemsstaternas egen lagstiftning på området.

Tillämpningen av 42 kap. 25 § IL i förhållande till de utländska lotterianordnare som har sina säten inom EU/EES utgör en åtgärd som är förbjuden enligt artikel 49 EG-fördraget. Enligt denna bestämmelse får medlemsstater på inget sätt hindra friheten att tillhandahålla tjänster inom gemenskapen. Den svenska bestämmelsen i 42 kap. 25 § IL står alltså i strid med EG-rätten och är ogiltig eftersom EG-rätt har alltid företräde framför den nationella rätten.

För att ett lotteri skall anses vara anordnat i ett EU/EES-land skall den tillhandahållas av en fysisk person bosatt i ett EU/EES-land eller av en juridisk person som är hemmahörande inom EU/EES-området. Rent praktiskt är det oftast fråga om spel över Internet hos utländska spelbolag. Även om verksamheten tekniskt sett sker över en server som fysiskt är placerad utanför EU/EES-området anses lotteriet vara anordnat i ett EU/EES-land.<sup>97</sup>

### 7.2. Den rättsliga situationen

#### 7.2.1. Lindman-målet

Den aktuella frågeställningen om huruvida den nationella bestämmelsen som verkar diskriminerande i förhållande till utländska lotterier, står i strid med EG-rätten har varit föremål för prövning i EG-domstolen. I domen från 13 november 2003<sup>98</sup> slog EG-domstolen fast att inkomstbeskattning av en utländsk lotterivinst står i strid med 49 artikel EG-fördraget om en inhemsk lotterivinst samtidigt är skattefri.

---

<sup>96</sup> Mål C-275/92 Schindler, mål C-124/97 Läära, mål C-67/98 Zenatti

<sup>97</sup> Skatteverkets skrivelse 040331 Dnr. 130-281559-04/113

<sup>98</sup> Mål C-42/02 Lindman

Målet rörde den finländska beskattningen av lotterivinster som liknar den svenska regleringen. Lotterivinster i finska lotterier är undantagna från inkomstbeskattningen och utländska lotterivinster är inkomstskattepliktiga.<sup>99</sup> EG-domstolen konstaterade först och främst att även om direkt beskattning faller under medlemsstaternas behörighet skall dessa ändå iakttas gemenskapsrätten när denna behörighet utövas.

EG-domstolen fastställde att lotterianordnandet var att anse som en tjänst med hänvisning till Schindler-målet.<sup>100</sup> EG-domstolen har samtidigt funnit att på grund av den speciella beskaffenhet som lotterier har, är medlemsstaterna berättigade till att göra skönsmässiga bedömningar vid fastställandet av vad som krävs för att skydda spelarna och bevara ordningen i samhället. Det är upp till varje medlemsstat att begränsa lotteriverksamheten eller även förbjuda den, under förutsättningen att dessa inskränkningar inte är diskriminerande.<sup>101</sup>

Det ansågs vara ostridigt i målet att utländska lotterier behandlades oförmånligt i skatterättsligt hänseende i jämförelse med de finska lotterierna.<sup>102</sup> I målet hävdade den finska regeringen att den diskriminerande lagstiftningen kunde rättfärdigas av sådana tvingande hänsyn till allmänintresset som förebyggande av missbruk och bedrägeri, minskning av sociala problem som orsakas av spelande, bekostande av allmännyttiga aktiviteter, upprätthållande av rättssäkerheten.<sup>103</sup> Domstolen anmärkte dock att införande av diskriminerande nationella regler måste åtföljas av en lämplighets- och proportionalitetsbedömning.<sup>104</sup> Eftersom inget i målet påvisade att riskerna förknippande med lotterier var allvariga eller att det fanns ett samband mellan sådana risker och deltagande i utländska lotterier kunde den diskriminerande lagstiftningen inte rättfärdigas.<sup>105</sup>

Den finska regleringen utgjorde alltså enligt EG-domstolen ett hinder mot friheten att tillhandahålla tjänster inom gemenskapen. Det är således förbjudet enligt artikel 49 EG-fördraget att en medlemsstat inkomstbeskattar vinster från lotterier som anordnats i andra medlemsländer samtidigt som vinster från inhemska lotterier är skattefria.<sup>106</sup>

---

<sup>99</sup> 85 § finska inkomstskattelag (1535/1992)

<sup>100</sup> Mål C-42/02 p. 19

<sup>101</sup> Mål C-275/92 p. 61

<sup>102</sup> Mål C-42/02 p. 21

<sup>103</sup> Mål C-42/02 p. 23

<sup>104</sup> Mål C-42/02 p. 25

<sup>105</sup> Mål C-42/02 p. 26

<sup>106</sup> Mål C-42/02 p. 27

### *7.2.2. Den svenska bestämmelsen i 42 kap. 25 § IL*

Den svenska regleringen i 42 kap. 25 § IL är lik den finska. Om en i Sverige bosatt och skattskyldig person vinner i ett utländskt lotteri och vinsten överstiger 100 kronor skall denna vinst beskattas som inkomst av kapital. Eftersom frågan är avgjord av EG-domstolen blir domen direkt tillämplig på motsvarande förhållanden i Sverige och man kan således inte använda regeln i 42 kap. 25 § IL i fråga om lotterier inom EU/EES-området då den står i strid med gemenskapsrätten.

Redan i april 2004 har Finansdepartementet i sin promemoria ”Beskattning av vinst i utländskt lotteri” föreslagit en ändring av den aktuella bestämmelsen. Ändringen skulle innebära att vinst i utländskt lotteri som anordnas i ett EU/EES-land skulle vara fri från inkomstskatt i Sverige om anordnaren hade erforderliga tillstånd eller lotteriet stod under offentlig kontroll.

I promemorian konstaterar man att det inte är möjligt att helt ta bort bestämmelsen i 42 kap. 25 § IL eftersom detta skulle leda till snedvridning av konkurrensen, då de svenska lotterianordnarna skulle konkurreras ut av de oseriösa anordnarna runt om i världen. Därför skulle den föreslagna lösningen, med skattefria vinster från utländska lotterier med anordnaren hemmahörande inom EU/EES-området, varit att föredra. Den nuvarande formuleringen skall dock fortsätta att gälla för länder utanför EU/EES-området. Dessutom menar man att vissa av de villkor som ställs på svenska lotterier bör även ställas på lotterier som anordnas inom EU/EES för att vinster därifrån skall kunna undantas från beskattning.

I de flesta EU/EES-länderna är spelmarknaden strängt reglerad. Oftast krävs ett tillstånd för att kunna anordna ett lotteri. Även de länder där kontrollen är begränsad, till exempel Storbritannien som betraktar vadhållning som en affärsmässig näringsverksamhet och inte som ett lotteri, ställer ett licenskrav på spelföretag. Alltså framstår ett villkor på erforderligt tillstånd eller kontroll av staten eller en annan offentlig myndighet som helt rimligt. Grundtanken för spelpolitik hos de flesta medlemsstaterna är att det skall finnas en kontroll över de lotterier och spel som anordnas. Med erforderligt tillstånd menas att lotteriet uppfyller de krav som ställs i den staten där lotteriet anordnas. På så sätt undviker man ett skattemässigt

gynnande av utländska lotterier som är helt kommersiella och står utanför offentlig kontroll.<sup>107</sup>

Enligt promemorian skulle den nya regleringen träda i kraft den 1 januari 2005.<sup>108</sup> Ingen lagändring har dock ännu skett, men tydligen är den på gång.<sup>109</sup> Missförhållandet har uppmärksamrats av Skatteverket och man har därför i en skrivelse från år 2004 meddelat att den aktuella bestämmelsen i 42 kap. 25 § IL inte skall äga tillämpning på vinster i lotterier som anordnats inom EU/EES-området.<sup>110</sup> Av skrivelsen framgår att det i praktiken kommer främst att handla om spelvinster från etablerade utländska spelbolag på Internet, varför vinster från pokerspel hos utländska spelsidor som hör hemma i EU/EES-området kommer att omfattas.

Exempel i rättspraxis visar att domstolarna, i enlighet med Skatteverkets uttalande och främst i enlighet med EG-rätten, har underlåtit att tillämpa 42 kap. 25 § IL på lotterivinster från EU/EES-området. I ett avgörande från KamR i Sundsvall har man till exempel förklarat att en vinst i ett finskt lotteri skall undantas från inkomstbeskattningen.<sup>111</sup>

### **7.3. Sammanfattning**

Även om någon lagändring av bestämmelsen i 42 kap. 25 § IL hittills inte har skett förändrar det inte den rättsliga situationen. Vinster i lotterier som anordnas inom EU/EES-området är skattefria i likhet med vinsterna från svenska lotterier. För att uppnå en enhetlig rättstillämpning kommer Skatteverket att behandla alla överklaganden och förfrågningar på detta sätt. Dessutom kan man med hjälp av resningsinstitutet enligt 37 b § förvaltningsprocesslagen (1971:291) ändra de felaktiga taxeringsbeslut som baseras på den aktuella bestämmelsen.

---

<sup>107</sup> Promemoria Fi2004/2095 "Beskattning av vinst i utländska lotterier", s. 6ff

<sup>108</sup> Promemoria Fi2004/2095 "Beskattning av vinst i utländska lotterier", s. 5

<sup>109</sup> Intervju med Margareta Sirén på Skatteverket i Göteborg

<sup>110</sup> Skatteverkets skrivelse 040331 Dnr. 130-281559-04/113

<sup>111</sup> Mål nr. 1669-04

## 8. Internationell jämförelse

### 8.1. Inledning

Om man väljer att spela poker i ett land utanför EU/EES-området, vare sig det sker live eller på en Internetsida, kommer vinsten att utgöra beskattningspliktig inkomst enligt 42 kap. 25 § IL. Samtidigt kan även det andra landet vilja beskatta denna inkomst på grund av källstatsprincipen. För att undvika dubbelbeskattningssituation som uppkommer i ett sådant fall, måste man tillämpa det dubbelbeskattningsavtal som är slutet mellan Sverige och landet i fråga. Har man spelat i privata sällskap, turneringar eller möjligen på Internetsidor hänförliga till länder utanför EU/EES eller kanske på kasino i exempelvis USA och är man obegränsat skattskyldig i Sverige kommer beskattningssituationen vara beroende av den reglering som finns i dubbelbeskattningsavtalet länderna emellan.

Jag har valt att titta närmare på skattemässiga följder av pokervinster gjorda i USA av svenska pokerspelare. För att kunna förstå det amerikanska skatterättsliga systemet kommer jag först att redogöra för skattesystemet i generella drag och sedan avseende spelvinster.

### 8.2. USA

#### 8.2.1. Skattesystemet i stort

Skattesystemet i USA är komplext och skiljer sig från det svenska i flera avseenden. Förutom federala skattesystemet, dvs. den delen av skattesystemet som gäller för hela landet, finns det även möjlighet för delstaterna att bestämma både nivån och utformandet av skattesystemet.

Den federala inkomstskatten är på många sätt lik den svenska inkomstskatten. Skatten betalas in av arbetsgivaren och korrigeras genom en årlig skattedeclaration<sup>112</sup>. Skattepliktig inkomst utgörs av lön, löneförmåner och andra inkomster än socialförsäkringar och offentliga bidrag. I USA kan man, som i Sverige, begära avdrag, som består av *tax deductions* och *tax credits*.<sup>113</sup>

Den federala inkomstskatten är progressiv vilket betyder att den betalas främst av höginkomsttagare. För att undvika att höginkomsttagare betalar för låg eller ingen skatt alls finns dessutom *Alternative Minimum Tax* (AMT).

---

<sup>112</sup> *Individual Income Tax Return*

<sup>113</sup> Zackrisson, Skattesystemet i USA, <http://www.netpub.se/hotel/itps/4082/index.htm>

Förutom den federala inkomstskatten tar de flesta delstaterna ut en delstatlig inkomstskatt. Vissa delstater har skattekrediter och avdrag utöver de som finns på federal nivå. Som regel läggs den delstatliga inkomstskatten på den federala, men vissa delstater låter den federala inkomstskatten vara avdragsgill gentemot den delstatliga

### 8.2.2. Skattesystemet avseende spel

Till skillnad från den svenska lösningen i fråga om spelvinster, utgör dessa en skattepliktig inkomst i USA. Poker anses vara ett skicklighetsspel och positiv prestationsresultat är beskattningsbar. Alla amerikanska medborgare som vunnit på spel skall deklarerat dessa vinster i enlighet med *Internal Revenue Code*. Även vinster från utländska kasinon utgör skattepliktig inkomst, eftersom man, som amerikansk medborgare, är obegränsat skatteskyldig i USA för sina globala inkomster.

Man är alltså skatteskyldig för de vinster som man fått i pokerspel, både live och på Internet. Till skillnaden från det svenska beskattningssystemet är spelförluster och andra utgifter som har samband med spelet,<sup>114</sup> avdragsgilla. I deklarationen måste man emellertid ange både vinster och förluster. Man får alltså inte dra av förlusterna och enbart uppge nettovinster.<sup>115</sup> För att kunna bevisa sina vinster och förluster kräver IRS (amerikanska motsvarigheten till Skatteverket) att man för en journal över dessa, även blanketter från banken som visar de olika transaktionerna kan vara till hjälp.<sup>116</sup> Man får inte mer avdrag för kostnaderna än vad vinsterna uppgår till. Med andra ord kan man inte tillgodoräkna sig förlusterna om de överstiger vinsterna. Det finns emellertid en möjlighet att deklarerat som professionell (poker)spelare.<sup>117</sup> Som professionell spelare får man dra av förlusterna och andra kostnaderna och på så sätt ange nettovinster i sin deklaration. Det finns en del fördelar med att deklarerat som professionell spelare, men jag kommer inte att fördjupa mig i de specifika amerikanska reglerna.

Skillnaden mellan den svenska och amerikanska regleringen avseende beskattning av spelvinster är även förekomst av den delstatliga inkomstskatten. Beroende på vilken delstat man bor i kan man få betala en hög delstatlig inkomstskatt (och i vissa fall även AMT) som

---

<sup>114</sup> *Castagnetta v. Commissioner* (T.C. Summary 2006-24)

<sup>115</sup> Miscellaneous Deductions, publication 529, Department of the Treasury, Internal Revenue Service, s.12  
<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p529.pdf>

<sup>116</sup> Miscellaneous Deductions, publication 529, Department of the Treasury, Internal Revenue Service, s.12  
<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p529.pdf>

<sup>117</sup> *Commissioner v. Groetzinger* (480 U.S. 23 (1987))

fallet är i Kalifornien och New York. I vissa delstater<sup>118</sup> finns det ingen delstatlig inkomstskatt, i andra tillåts inga avdrag för spelförluster.<sup>119</sup> Det kan med andra ord vara av stor betydelse för beskattningen i vilken delstat man bor.

### 8.2.3. Dubbelbeskattningsavtal

Vad händer om man har haft tur (och skicklighet) på sin sida och vunnit en del pengar på casinot under en kortare vistelse i Las Vegas. Är man bosatt i Sverige, vistas här stadigvarande eller har väsentlig anknytning till landet anses man vara obegränsat skattskyldig och skall beskattas för sina globala inkomster, 3 kap. 8 § IL. Samtidigt är man skattskyldig i USA för de inkomster som man förvärvat där, även om man inte är amerikansk medborgare eller är bosatt i USA (*nonresident alien*).<sup>120</sup> Enligt amerikanska skatterättsliga systemet har kasinon rätt att göra avdrag för skatt, som uppkommer till 30 %, innan de betalar ut vinsten i dessa fall.<sup>121</sup> Man gör en avgränsning mellan pokerspel och andra kort- och kasinospel, såsom blackjack, baccarat, craps, roulette, or big-6 wheel, vinster från vilka inte utgör skattepliktig inkomst för utländska spelare.<sup>122</sup> Förklaringen kanske ligger i sättet att betrakta dessa spel som turspel, samtidigt som poker anses vara skicklighetsspel, vinster från vilket är skattepliktiga även för amerikanska medborgare.

Eftersom en svensk pokerspelare är skattskyldig i enlighet med *Internal Revenue Code* i USA samtidigt som han också är skattskyldig i Sverige, uppstår en dubbelbeskattningsituation. Enligt artikel 22 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och USA<sup>123</sup> skall annan inkomst, som även inbegriper spelvinster, beskattas i hemviststaten oavsett var vinsten härrör ifrån. Vinster skall alltså i sådana fall beskattas enbart i Sverige. Därför får inte amerikanska kasinon undanhålla någon skatt och hela vinsten måste betalas ut.

## 8.3. Sammanfattning

De svenska pokerspelare som åker över Atlanten för att pröva lyckan på kasinon där kommer att beskattas för sina vinster i Sverige.<sup>124</sup> Beskattningen i inkomstslaget kapital utgör 30 % i

---

<sup>118</sup> Nevada, Texas och Florida

<sup>119</sup> Connecticut, Illinois, Massachusetts, och Ohio

<sup>120</sup> Alien Taxation – Certain Essential Concepts,

<http://www.irs.gov/businesses/small/international/article/0,,id=96414,00.html>

<sup>121</sup> Withholding Agent, <http://www.irs.gov/publications/p515/ar02.html>

<sup>122</sup> Gambling winnings, <http://www.irs.gov/publications/p515/ar02.html>

<sup>123</sup> Lag (1994:1617) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater, för artikel 22 se Bilaga 2

<sup>124</sup> 42:25 IL



skatt utan någon möjlighet att göra avdrag för sina förluster eller insatser.<sup>125</sup> I enlighet med praxis finns det dock möjlighet till avdrag för resekostnader, fördyrade levnadskostnader och inträdesavgifter som man haft i sin spelverksamhet utomlands.<sup>126</sup> Skulle man däremot beskattas i USA för sina spelvinster, där skattesatsen också är 30 %, skulle man kunnat göra avdrag för de förluster och andra utgifter som man haft i samband med spelandet. Detta skulle kunna bli aktuellt om det inte skulle finnas något dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och USA. Ett sådant läge skulle bli mer förmånligt för de svenska spelarna, eftersom skattesatser är likadana, samtidigt som avdrag för förluster kan i slutändan leda till högre nettouttag.

---

<sup>125</sup> Se kapitel 5.1.2

<sup>126</sup> RÅ 1986 ref. 87

## 9. Sammanfattande analys

Under de senaste åren har pokern slagit igenom stort både i Sverige och i övriga världen. Numera har den statliga AB Svenska Spel fått tillstånd att anordna poker på Internet. Många väljer därför att spela på Svenska Spels hemsida i stället för de utländska sidor som har varit dominerande tidigare.<sup>127</sup>

Vinster från poker som anordnas för allmänheten anses utgöra vinster från lotteri och är genom bestämmelsen i 8 kap. 3 § IL skattefria. Detsamma gäller pokervinster som kommer från länder inom EU/EES-området. I fråga om pokerspel anordnade för allmänheten kan beskattning komma in i bilden enbart vid vinster hänförliga till länder utanför EU/EES. Detta gäller oavsett om man spelat live eller på Internet. I detta fall kommer vinster att beskattas med 30 % i inkomstslaget kapital enligt 42 kap. 25 § IL. Huruvida pokervinster som uppkommer vid i privata sammanhang, dvs. då dessa inte anses vara anordnade för allmänheten, skall beskattas är inte helt klart, men om det skulle vara fallet bör beskattningen i inkomstslaget tjänst bli aktuell i enlighet med 10 kap. 1 § IL.

Fråga om huruvida poker är ett lotteri eller inte är av grundläggande betydelse för vinsternas skattefrihet. Skatteverket, Lotteriinspektionen och KamR i Stockholm är av uppfattningen att poker anordnad för allmänheten skall betraktas som ett lotteri. Det finns emellertid ett rättsfall som kan stödja resonemanget om att poker inte är ett lotteri. I RÅ 1947 Fi. 859 har man kommit fram till att pokervinster skulle beskattas som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet som numera utgör inkomst av tjänst. I målet är det dock oklart huruvida frågan rörde pokerspel anordnat för allmänheten eller inte. När man vill beskatta pokervinster idag, hänvisar man fortfarande till detta rättsfall.<sup>128</sup> Frågan är dock om just rekvisitet *anordnat för allmänheten* är av den huvudsakliga betydelsen för avgörandet av huruvida poker skall anses vara ett lotteri. Spelet i sig är ju samma. Alla andra rekvisit som uppställs i lotterilagens 3 § är uppfyllda och den oförändrade allmänna karaktären hos spelet tyder på att poker bör ses som ett lotteri även då den anordnas för privata slutna sällskap.

Det faktum att vinster uppkomna vid privata partier utgör en skattepliktig inkomst kan i vissa fall bedömas som opassande. Vinster från pokerspel anordnade för allmänheten är inte

---

<sup>127</sup> 51 % av de tillfrågade väljer svenskaspel.se enligt Sifo:s undersökning Spel på Internet – en undersökning bland allmänheten

<sup>128</sup> Länsrättens bedömning i mål nr 5318-04

skattepliktiga och skälet därtill är i grund det att de inte anses uppkomma på grund av arbetsprestation eller kapitalavkastning. Eftersom pokervinster från privata partier är skattepliktiga kan man motsatsvis säga att enbart eftersom pokerspel i dessa fall inte är anordnade för allmänheten, betraktas vinsterna vara uppkomna på grund av en arbetsprestation eller kapitalavkastning. Resonemanget kan uppenbarligen inte vara det som var avsett av lagstiftaren.

Även vid spel i privata sammanhang handlar det om poker för nöjets skull. Att spelare i dessa fall skall bedömas annorlunda kan knappast anses vara tillfredställande. Det kan möjligtvis vara lämpligt att införa ett system där professionella spelare skall skatta för sina vinster. Det kan emellertid vara svårt att avgöra när det skall vara fråga om en professionell spelare och när det enbart handlar om en som spelar för nöjets skull. Eventuellt kan en viss beloppsgräns vara vägledande för att avgöra om det handlar om ett professionellt spelande.

Trots det kommer någon pokerspelare knappast att ifrågasätta den rådande ordningen. Inte heller Skatteverket lär ändra sin uppfattning om att pokervinster skall betraktas som lotterivinster och därför vara skattefria. Det finns en del spelare som tycker att det inte är så fel att bli beskattad för sina pokervinster under förutsättningen att man får göra avdrag för förluster och andra utgifter man haft i samband med spel. Frågan är dock om detta är tillräckligt för att ändring av beskattningssituationen skall anses vara nödvändig. Så länge alla parter är nöjda kommer någon ändring inte vara önskvärd.

När det handlar om pokerspel anordnat för allmänheten är det rimligt att skattesituationen bevaras som den är. De flesta som spelar poker gör det endast för nöjets skull. Om pokervinster skall utgöra en beskattningspliktig inkomst kommer det krävas en viss redovisning angående utgifter, förluster och vinster från spelarnas sida. Dessutom kommer en del kontroll vara nödvändig från Skatteverkets sida. Möjligen skulle man kunna skilja på professionella spelare och de som spelar på fritiden för nöjets skull. Det kommer dock att vara svårt att sätta en lämplig gräns mellan dessa. Av allt att döma verkar den nuvarande lösningen med skattefria vinster som uppkommer inom EU/EES och skattepliktiga från länder utanför, vara mest lämpad.

Ett annat missförhållande som bör uppmärksammas av lagstiftaren är det faktum att något avdrag för utgifter i ett utländskt lotteri inte är tillåtet samtidigt som vinster i ett sådant lotteri

skall beskattas. Detta strider mot nettovinstprincipen som är grundläggande i det svenska skattesystemet. Argumentet som presenterats i propositionen,<sup>129</sup> då man menat att detta är fråga av ringa betydelse, kan knappast vara fallet idag, när deltagande i utländska lotterier är omfattande och det ofta handlar om vinster och insatser i storbeloppsklassen. Om möjligheten till avdrag fanns skulle beskattningen vara i överensstämmelse med skatteförmågeprincipen, enligt vilken avdrag medges om inkomst beskattas, och motsatsvis om inkomst är skattefri får inga avdrag göras. Ändringen skulle möjligtvis även leda till en ökad vilja hos spelarna att betala skatt för lotterivinster uppkomna utanför EU/EES.

---

<sup>129</sup> Prop. 1945:264 s. 40

# **Bilaga 1**

## **Article 5**

### **PERMANENT ESTABLISHMENT**

1. For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

2. The term "permanent establishment" includes especially:

- a) a place of management;
- b) a branch;
- c) an office;
- d) a factory;
- e) a workshop, and
- f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.

3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.

4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:

- a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
- b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;
- c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
- d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
- e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;
- f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies — is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.

7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.

## **Bilaga 2**

### **Artikel 22**

#### *Annan inkomst*

**Se dock art. 1 p. 4** 1. Inkomst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar och som inte behandlas i föregående artiklar av detta avtal beskattas endast i denna stat, oavsett varifrån inkomsten härrör.

**Undantag från p. 1** 2. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte på inkomst, med undantag för inkomst av sådan fast egendom som avses i artikel 6 punkt 2, om den som har rätt till inkomsten har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från ett där beläget fast driftställe eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt inkomsten är hänförlig till det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

## **Käll- och litteraturförteckning**

### **Offentligt tryck**

#### **Propositioner**

Prop. 1939:76 *Med 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. 1986/87:30 *Om följdändringar till slopanDET av den kommunala garanti- och utbobskattningen m.m.*

Prop. 1993/94:182 *Ny lotterilag*

Prop. 1996/97:7 *Vissa spel- och lotterifrågor*

#### **Statens offentliga utredningar**

SOU 1938:17 *Betänkande med förslag till lotteriförordning m.m.*

SOU 2000:50 *Från tombola till Internet*

SOU 2006:11 *Spel i en föränderlig värld*

#### **Promemoria**

Promemoria Fi2004/2095 *Beskattning av vinst i utländska lotterier*

#### **Rapporter**

SCB, *Privatpersoners användning av datorer och Internet 2005*

Sifo Research International, projektnummer 1513932, *Spel på Internet – en undersökning bland allmänheten*

Zackrisson M, *Skattesystemet i USA*, A2004:015, Institutet för tillväxtpolitiska studier

#### **Skatteverket**

*Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering*

Skatteverkets skrivelse 040331, Dnr. 130-281559-04/113, *Beskattning av vinst på utländskt lotteri - rättslig styrning*

Skatteverkets skrivelse 050131, Dnr. 130 19427-05/111, *Pokerspel som anordnas för allmänheten - lotteri eller inkomstgivande verksamhet?*



## Litteratur

Blom B m.fl. (ed.), *Karnov 2004/05 – Svensk lagsamling med kommentarer*, 9:e uppl., band 2, Thomson Fakta, Stockholm, 2004

McDonald G, *Poker på nätet*, Pagina Förlags AB, Sundbyberg, 2005

Lodin S-O, Lindencrona G, Melz P och Silfverberg C, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, Del 1, 10:e uppl., Studentlitteratur, Lund, 2005

*Nationalencyklopedin*, band 12, Bra böcker AB, Höganäs, 1993

*Nationalencyklopedins ordbok*, band 3, Bra böcker AB, Höganäs, 1996

## Artiklar

Appelqvist P, *Internationella skatteregler i ljuset av elektroniska fenomen*, SkatteNytt nr. 11, 2001

Tjernberg M, *Beskattning vid tävlingsvinster samt vid avstående från vinst*, Skattenytt nr. 12, 1992

## Examensarbeten

Andersson D, *Beskattning av pokervinster*, Lund, 2005

## Elektroniska källor

Information om poker, [http://www.lotteriinsp.se/lott\\_templates/Page\\_1290.aspx](http://www.lotteriinsp.se/lott_templates/Page_1290.aspx)

Pokerspel i Falkenberg väcker frågor om laglighet, [http://193.13.131.20/m\\_standard.php?id=543213&avdelning\\_1=109&avdelning\\_2=167&](http://193.13.131.20/m_standard.php?id=543213&avdelning_1=109&avdelning_2=167&)

Polis slog till mot pokerklubb, <http://www.hallandsposten.com/artikel.asp?oid=128953>,

Polisen slog till mot en pokerklubb, <http://www.sr.se/ekot/arkiv.asp?DagensDatum=2006-10-31&Artikel=1009346>

Regler och praxis för lotterier och tävlingar, <http://www.lotteriinsp.se/upload/laddahem/Regelverk/Regler%20och%20praxis%20för%20lotterier%20och%20tävlingar.pdf>

Alien Taxation – Certain Essential Concepts, <http://www.irs.gov/businesses/small/international/article/0,,id=96414,00.html>

Gambling winnings, <http://www.irs.gov/publications/p515/ar02.html>

Miscellaneous Deductions, publication 529, Department of the Treasury, Internal Revenue Service, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p529.pdf>

Withholding Agent, <http://www.irs.gov/publications/p515/ar02.html>

## **Lagar**

### **Sverige**

Lotteriförordning 1939:207

Förvaltningsprocesslag (1971:291)

Lotterilag (1982:1011)

Lag (1991:1482) om lotteriskatt

Lotterilag (1994:1000)

Lag (1994:1617) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater

Inkomstskattelag (1999:1229)

Socialavgiftslag (2000:980)

### **Finland**

Inkomstskattelag (1535/1992)

## **Rättsfallsförteckning**

### **Regeringsrätten**

#### **Referat**

RÅ 1958 ref. 3

RÅ 1986 ref. 87

RÅ 1995 ref. 100

#### **Notismål**

RÅ 1947 Fi. 859

RÅ 1961 not. Fi.1280

RÅ 1991 not. 163

### **Kammarrätten**

KamR i Stockholm mål nr. 2996-2000 från 28 september 2000

KamR i Sundsvall mål 1669-04 från 3 januari 2005

KamR i Göteborg mål nr. 7162-7614-04 från 21 april 2005

KamR i Stockholm mål nr. 5318-04 från 14 november 2005

### **EG-domstolen**

Mål C-42/02 Diana Elisabeth Lindman mot Ålands förvaltningsdomstol, REG 2003 I-13519

Mål C-275/92 Her Majesty's Customs and Excise mot Gerhart Schindler och Jörg Schindler, REG 1994 I-1039

Mål C-124/97 Markku Juhani Läärä, Cotswold Microsystems Ltd och Oy Transatlantic Software Ltd mot Häradsåklagaren I Jyväskylä och finska staten, REG 1999 I-6067

Mål C-67/98 Questore di Verona mot Diego Zenatti, RES 1999 I-7289

### **Andra avgöranden**

#### **United States Tax Court**

*Castagnetta v. Commissioner* (T.C. Summary 2006-24)

#### **U.S. Supreme Court**

*Commissioner v. Groetzinger* (480 U.S. 23 (1987))