

UiO : **Det juridiske fakultet**

# Pokerbeskatning.

Tilfeldighet eller virksomhet?

Kandidatnummer: 641

Leveringsfrist: 25.11.2015

Antall ord: 16 270



# Innholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b>INNLEDNING.....</b>	<b>1</b>
1.1	Poker i Norge i dag. ....	1
1.2	Nyttige begreper.....	2
<b>2</b>	<b>RETTSKILDER OG RETTSKILDEVERDI.....</b>	<b>3</b>
2.1	Lover. ....	3
2.2	Rettsavgjørelser.....	3
2.3	Ligningspraksis. ....	4
2.3.1	Lignings-ABC. ....	4
2.4	Sammendrag av rettskildebilde. ....	6
<b>3</b>	<b>SKATTELOVEN. ....</b>	<b>7</b>
3.1	Innledning. ....	7
3.2	Hovedreglene for skattlegging av poker. ....	7
3.3	Skatteloven § 5-50. ....	8
3.3.1	Skattefri gevinst.....	9
3.3.2	Norsk spill og tilsvarende spill i EØS. ....	10
3.3.3	TOSLO-2014-173042.....	12
3.4	Skatteloven § 5-30. ....	14
3.4.1	Virksomhet. ....	14
3.4.1.1	Aktivitet i hvis omfang og varighet. ....	15
3.4.1.2	Egen regning og risiko. ....	17
3.4.1.3	Økonomisk karakter.....	18
3.4.1.4	Samlet vurdering av vilkår for poker som virksomhet. ....	22
3.4.2	Skattepliktig gevinst. ....	23
3.5	Fradragsrett ved pokerspill.....	23
3.5.1	Fradragsrett ved tilfeldig gevinst.....	23
3.5.2	Skatteloven § 6-1.....	25
3.5.3	Underskudd ved poker virksomhet.....	26
3.5.4	Fremføring av underskudd.....	27
3.6	Manglende hjemmel for skattlegging av pokerspill.....	29
3.6.1	Legalitetsprinsippet. ....	29
3.6.2	TSTAV-2014-60870 Er det hjemmel for skattlegging?.....	29
3.6.3	Etterspill av TSTAV-2014-60870. ....	32
<b>4</b>	<b>SYMMETRIPRINSIPPET. ....</b>	<b>33</b>

4.1	Grunnleggende forståelse.....	33
4.2	Skatteloven, symmetri ved pokerbeskatning. ....	33
4.2.1	Symmetri ved tilfeldig gevinst (hobby).....	33
4.2.2	Symmetri ved pokervirksomhet.....	34
4.2.3	Problemet med symmetri i poker.....	34
4.3	Symmetriprinsippet i rettspraksis.....	35
4.4	Konklusjon om symmetri ved pokerbeskatning.....	36
<b>5</b>	<b>AVSLUTTENDE BEMERKNINGER.....</b>	<b>37</b>
5.1	Muligheten til forbedring av lovverket. ....	38
	<b>LITTERATURLISTE.....</b>	<b>40</b>

# 1 Innledning.

Et spørsmål som har dukket opp oftere gjennom media i nyere tid, er praksisen vedrørende pokerbeskatning. Pokerspillerne selv føler til tider at reglene slår ut meget tilfeldig om man blir vurdert som næringsdrivende, eller om man blir vurdert som en vinner av en tilfeldig gevinst. Et av temaene er om poker kan betegnes som et lykkespill hvor tilfeldighet er det regjerende elementet, eller om det er ferdighetene til den enkelte spiller som er hovedelementet. Hvis det er av mindre grad tilfeldig om man vinner, kan man fortsatt skattlegges som om gevinsten er tilfeldig? Og når tilfeldigheten ikke er dekkende lenger, hva skal til for å bli definert som en form for virksomhet?

Det som også blir diskutert på området er om beskatningsreglene innenfor pokerbeskatning følger symmetriprinsippet. Skattereglene som brukes på poker varierer meget ved de forskjellige tilfellene som blir vurdert. Spørsmålet som reiser seg er om det er en faktisk symmetri i skattereglene på dette området.

Gjennom denne oppgaven ønsker jeg å belyse reglene rundt beskatningen av poker, se nærmere på rettspraksis og hvordan rettsreglene blir praktisert i de forskjellige situasjonene. Jeg vil også gå nærmere inn på hvilke tolkningsfaktorer som ligger til grunn for de rettsavgjørelsene som har kommet på område. Dette skal være en oppgave hvor det sentrale blir om hvordan lovverket blir brukt i praksis i dag, og problematikken rundt valget av skatteregel for den enkelte skatteyder.

## 1.1 Poker i Norge i dag.

I lengre tid har det vært ulovlig å spille poker i Norge. Det som ikke har vært ulovlig er nettpoker. Det vil si at de fleste av regelsettene jeg går igjennom i denne oppgaven gjelder nettpoker, men har også relevans for turneringer i utlandet. Nå i 2015 åpnet regjeringen for unntak for pokerspillforbudet med å åpne for muligheten for pokervernne lag.

Utgangspunktet til forbudet for pokerlag i Norge finner vi i Lotteriloven av 1995 nr. 4<sup>1</sup>. Forbudet mot å spille poker har som tidligere nevnt vært ulovlig, men har nå blitt åpnet for i det private hjem igjennom § 5 i lotteriloven litra c: *«Lotteri kan bare avholdes til inntekt for et humanitært eller samfunnsnyttig formål.*

*Første ledd gjelder likevel ikke for: .... lotteri som avholdes som pokerspill i private hjem mellom personer i nær omgangskrets, når lotteriet ikke har et organisert eller profesjonelt preg. Antall deltakere, aldersgrense for deltakelse og beløpsgrenser for innskudd i slike lotteri*

---

<sup>1</sup> Lov om lotterier m.v. (lotteriloven). LOV-1995-02-24-11

*skal være i samsvar med grenser fastsatt av Kongen i forskrift.»<sup>2</sup> Tidligere var alle former for lykkespill ulovlig unntatt de spill som det var et lovfestet unntak for. Nå i dag har poker blitt tatt inn i varmen for spill, men i et mindre omfang. Det er dermed ikke noen lov som sier at det er ulovlig å spille poker i utlandet eller online.*

## **1.2 Nyttige begreper.**

For å ha en grunnleggende forståelse av hvordan pokerskatt blir vurdert er det greit å ha en viss forståelse for begreper innenfor poker.

Cashgames (Altså ikke er turnering) er det man kaller et enkelt spill hvor man har en enkel pott hvor sjetongene har en pengeverdi. Hvert spill avgjøres i det enkelte spillet og innsatsen går til vinneren. Vinneren finner man ved at enten at alle kaster seg unntatt en, eller så går vinnerpotten til den som sitter igjen med beste hånd av de som ikke har kastet seg. Dette er en meget vanlig form for spill som man finner på internett, og er også gjerne det mange spiller i vennelag i sitt privat hjem.<sup>3</sup>

Turnering eller pokerturneringer som det også blir betegnet som, er når man kjøper et hvis antall sjetonger og pokerrundene spilles helt til en sitter igjen med alle sjetongene. Her har ikke sjetongene noen reel egenverdi, fordi man spiller helt til en har alle sjetongene og denne personen blir vinneren av turneringen. Turneringer har forskjellige regler satt opp på forhånd om muligheten til å kjøpe flere sjetonger, for å fortsette å være med i spillet. Går en spiller tom for sjetonger er spilleren ute av turneringen.<sup>4</sup>

---

<sup>2</sup> Lotteriloven (1995) litra c.

<sup>3</sup> Lignings ABC 2015 tilfeldig gevinster/inntekter kapittel 6.3

<sup>4</sup> Lignings ABC 2015 tilfeldig gevinster/inntekter kapittel 6.2

## 2 Rettskilder og rettskildeverdi.

### 2.1 Lover.

Lovverket for pokerbeskatning finner man i skatteloven av 1999 som gjelder primært grunnlaget for skatt og eventuelle unntak.<sup>5</sup> Uten tvil er dette primærverktøyet for skatt. Ellers reguleres også poker som spill i lotteriloven<sup>6</sup> av 1995 som regulerer hva som er lovlig av spill i Norge, og strafferammer for eventuelt brudd ved å spille ulovlige pengespill. Når det kommer til pokerbeskatning er ikke kun lovverket nok, Det er ingen egen skattehemmel som heter skatt for poker. Derfor er man nødt til å bruke lovverket og finne regelsettet som harmoniserer best mulig med poker.

### 2.2 Rettsavgjørelser.

Som i de fleste andre fagfelt innenfor rettsvitenskap har rettspraksis en avgjørende innvirkning på hvordan man leser loven. Domstolene er delt opp i tre med tingrett, lagmannsrett og høyesterett. Et problem som forekommer er at flere juridiske spørsmål aldri kommer opp for høyesterett for en avklaring, hvor pokerbeskatning er et godt eksempel på dette. Skatt er et bredt juridisk tema hvor det kan være mange tolkninger, men det aller meste blir tolket og avgjort av ligningsmyndighetene (skatteetaten). I de lavere domstolene vil man ofte kunne finne rettspraksis. Hvilken verdi disse avgjørelsen har, må alltid vurderes i det konkrete tilfellet. I litteraturen har blant annet Zimmer skrevet at: «*rettskildeverdien av annen rettspraksis (dvs. fra lagmannsrett og tingrett) er mer tvilsomt og omstridt, i skatteretten som på andre rettsområder.*».<sup>7</sup> Og denne uttalelsen er det generelt enighet om i litteraturen. I Eckhoff sin rettskildelære kommer det frem at man kan vanskelig gi lavere domstoler sine avgjørelser mye vekt, av den grunn at det er mer tilfeldig hvilke dommer som bli publisert. Allikevel kan man ikke se bort ifra muligheten til at lavere domstoler kan påvirke rettsstilstanden, i de tilfellene hvor få eller ingen av sakene innenfor det rettsområdet går helt opp til høyesterett.<sup>8</sup>

Disse standpunktene åpner for at lavere domstoler kan ha påvirkning på rettsstilstanden når ingen saker har gått helt til høyesterett. Så langt i mitt rettskildesøk har jeg ikke funnet noen dommer i høyesterett som direkte tar opp det skatterettslige ved poker. Det gjør at de flere tingrettsdomene og lagmannsrettsdomer på området faktisk kan ha en større påvirkning på rettsstilstanden. Zimmer skriver blant annet at: «*En enkeltstående underrettsdom legger Høyesterett neppe særlig vekt på. Men det kan hende at ligningspraksis innretter seg etter dommen, og at ligningspraksis i sin tur tillegges vekt.*».<sup>9</sup> Praksis i det offentlige er som kjent noe som

---

<sup>5</sup> Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven). av 26 mars 1999 nr. 14.

<sup>6</sup> Lotteriloven av 1995

<sup>7</sup> Zimmer (2014) s. 53

<sup>8</sup> Eckhoff (2001) s. 162

<sup>9</sup> Zimmer (2014) s. 53-54

blir tillagt vekt ved tolkningen av regler. Innenfor pokerbeskatning har det nå kommet flere dommer i tingretten som har kommet til samme konklusjon, og vært innenfor samme vurderingstema. Med det som har blitt skrevet over, vil disse dommene kunne ha stor innvirkning på hvordan ligningsmyndigheten vil tolke regelsettene som blir brukt på poker.

## 2.3 Ligningspraksis.

Ligningspraksis kan man si er den generelle bruken av skatteloven ved beregning av skatt for skatteyter. Det er dette som er skatt i praksis, noe som blir lagt vekt på av domstolene. Dette kommer frem i blant annet RT. 1973 s. 87. hvor annenvoterende utaler: «*Dommer Blom: Jeg er kommet til samme resultat som førstvoterende, idet jeg legger avgjørende vekt på den av ham påviste 50-årige faste ligningspraksis.*»<sup>10</sup> Spørsmålet som var oppe for retten var hvordan en lov skulle tolkes, og da var det to tolkninger det sto mellom. En som gikk i bedriftens favør ved aksjesalg og en som gikk i kommunens favør. Den tolkningen som gikk i kommunens favør var den tolkningen som hadde en lang ligningspraksis bak seg. Noe som ga stor vekt for presiseringen av lovtolkningen.<sup>11</sup>

### 2.3.1 Lignings-ABC.

Hentet fra forordene til lignings-ABC: «*Innholdet gir uttrykk for Skattedirektoratets fortolkning av de foreliggende rettskilder og har normalt samme vekt som Skattedirektoratets meldinger og enkeltstående uttalelser. Selv om det kan være tvil om enkelte av de angitte løsningene, fremgår ikke tvilen av boken. Skattedirektoratet har valgt den løsningen som er antatt å være riktig ut fra den sammenhengen spørsmålet vanligvis forekommer. Av plasshensyn er det ikke beskrevet andre løsninger. Der Skattedirektoratet ikke har tatt endelig standpunkt har vi valgt å ikke skrive noe i Lignings-ABC, men heller arbeide videre med spørsmålet internt.*»<sup>12</sup>.

Som det det kommer frem av forordene, er Lignings-ABC en uttalelse fra skattedirektoratet som er skrevet på en måte hvor eventuell tvil ikke blir fremlagt. Det er ganske enkelt en form for kodifisering av gjeldene praksis, eller ønsket gjeldende praksis i utførelsen av ligningsmyndighetene sine oppgaver. Man kan se hensynet til å ha en slik bok som en samling for tolkning av praksis på skatterettens område. Skatt er noe som påvirker alle skatteytere, og man har et ønske om at det ikke skal være forskjellsbehandling når det gjelder beregningen. Det kan skape stor irritasjon blant skattebetalere hvis det viste seg at noen fikk fordeler ingen andre fikk, på grunn av en annen tolkning av lovverket og annen bruk av praksis. Dette ville være spesielt uheldig innenfor temaer som poker, hvor det i utgangspunktet er litt tvil om hvilke regelsett som skal brukes i det enkelte tilfelle.

---

<sup>10</sup> Rt. 1973 s. 87 (annenvoterende s.91)

<sup>11</sup> Rt. 1973 s. 87

<sup>12</sup> Lignings-ABC (2015)

Det er nettopp det som gir en ekstra styrke til Lignings-ABC som en rettskilde. Den er en kodifisering av gjeldene forvaltningspraksis som ikke åpner for store variasjoner. Det kommer frem av teksten jeg hentet fra forordene, at lignings-ABC er som en fasit for dem som jobber med ligninger. Dette skaper en forenkling og er tidsbesparende mot at man eventuelt går i dybden i hver enkelt sak. I Eckhoff sin bok om rettskildelære kommer det frem blant annet at Lignings-ABC har blitt utgitt årlig siden 1979 og at den blir hyppig brukt av ligningsfunksjonærer. Eckhoff viser samtidig til en spørreundersøkelse som han og Brinkmann hadde blant ligningsfunksjonærer hvor resultatet var at Lignings-ABC ble hyppigere brukt enn noe annet hjelpemiddel som funksjonærene hadde til disposisjon.<sup>13</sup>

Med tanke på at Lignings-ABC er retningslinjer fra skattedirektoratet, så er det unikt for forvaltningen at et skriv har så stor gjennomslagskraft. Det er nettopp denne gjennomslagskraften som gjør at selv høyesterett tar hensyn til ligningspraksis som har vært konsekvente og over langt tid. Dette er med på å bygge opp under en rettstilstand som er stabil og forutsigbare for enhver som skal forholde seg til reglene.

En dom av nyere tid hvor Lignings-ABC sin vekt blir tatt frem i lyset er Rt. 2010. s.979. Her uttaler førstvoterende blant annet: *«Jeg går nå over til å se nærmere på ligningspraksis. Der som det foreligger klar ligningspraksis til fordel for skattyteren, må praksis tillegges betydelig vekt. En uttalelse fra Finansdepartementet 21. desember 2001 er sentral. Uttalelsen ble senere nedfelt i Lignings-ABCen, se ABC for 2003 side 188 flg., og det er grunn til å anta at den har hatt stor betydning for praksis.»*<sup>14</sup> Her kommer det spesielt frem at ligningspraksis i en skatteyers favør vil veie meget tungt. Førstvoterende ser så nærmere på hva som står i Lignings-ABC opp mot faktum og konkluderer med at skatteetaten har handlet innenfor lovverket og at det harmoniserer med hvordan praksisen har vært.<sup>15</sup> Dette er et klart tilfelle hvor ligningspraksis har gjennomslagskraft og at praksisens kodifisering har en betydelig vekt, når det foreligger klar praksis.

Rettsavgjørelser går ikke bare i ligningspraksisens favør. Det finnes også dommer som direkte går imot praksis som trolig har pågått i en årrekke. Blant dommene som går direkte imot Lignings-ABC og tidligere praksis er Rt. 2005 s. 577. Hvor en uttalelse som hadde stått i Lignings ABC siden 1986 ble sett bort ifra.<sup>16</sup> Blant det førstvoterende skriver er:

---

<sup>13</sup> Eckhoff 2001 s. 228-229

<sup>14</sup> Rt. 2010 s.979 premiss 51 og 52

<sup>15</sup> Rt. 2010 s.979 premiss 55 til 56

<sup>16</sup> Zimmer 2014 s. 58



*«Opplysningene om ligningspraksis tyder etter mitt syn ikke på at vi her står overfor en langvarig, omfattende og konsekvent praksis. I LigningsABC'en for 1986 het det at ved overgang til eller fra avvikende inntektsår «kan det foretas forholdsmessig avskrivning i overgangsåret». I utgaven for 1994 var dette endret til «kan det bare». Det er ikke opplyst noe om bakgrunnen for uttalelsen i 1986-utgaven eller for endringen i 1994-utgaven. Etter min vurdering kan verken uttalelsene fra skattemyndighetene, praksis eller ABC'en tillegges betydning for løsningen av saken.»<sup>17</sup>*

Førstvoterende tar en vurdering av praksisen. Ved vurderingen ble det tatt stilling til hvor lang praksisen var, hvor konsekvent praksisen var og hvor omfattende tolkningen ble brukt. Hvis praksisen ikke fyller disse kravene på en tilfredsstillende måte, blir det naturlig å se på andre løsninger. Førstvoterende tar faktisk å sier at praksisen er betydningsløs i denne saken.

Innenfor poker vil Lignings-ABC være en nok så sentral rettskilde. Førstegang poker blir nevnt uttrykkelig i Lignings-ABC'en var i 2006.<sup>18</sup> Og har siden den gang utviklet seg videre til å bli mer omfattende, etterhvert som pokerbeskatning har blitt mer aktuelt. Nå i dag er det til og med et eget kapittel om poker under tilfeldig gevinst/inntekt i Lignings-ABC 2015.<sup>19</sup> Selv med praksis som har utviklet seg jevnt over 9 år, vil Lignings-ABC ikke ha mye å si hvis retten kommer til at praksisen har utviklet seg vekk fra lovgrunnlaget.

## **2.4 Sammen drag av rettskildebilde.**

Rettskildebildet i pokerbeskatning er ganske stort, men samtidig snevert. Jeg har som sagt ikke funnet noen høyesterettsdommer på området, noe som har gjort det vanskelig å finne prejudikater. Det finnes rettskilder i form av flere tingrettsdommer og en lagmannsretts dom som går i samme retning, og flere uttalelser fra skattedirektoratet om hvordan bestemte saker skal tolkes. Min konklusjon ut ifra tilgjengelige rettskilder, er at ligningspraksis og dommene kan totalt sett lage et godt rettskildebilde til sammen. Dette rettskildebilde vil trolig ha gjennomslag hvis en pokerskattesak i fremtiden skulle gå opp for høyesterett.

---

<sup>17</sup> Rt. 2005. s. 577 premiss 40

<sup>18</sup> Lignings ABC 2006 tilfeldig gevinst/inntekt kapittel 3

<sup>19</sup> Lignings-ABC 2015

### **3 Skatteloven.**

#### **3.1 Innledning.**

Skatteloven setter opp grenser for hvem som kan pålegge skattesubjekter skatt jf. sktl. §§ 1-1 til 1-3 og hvem som er skattesubjekter som reguleres gjennom sktl. §§ 2-1 til 2-5. I denne oppgaven vil jeg ikke gå nærmere inn på spørsmålet om skattesubjekt, utgangspunktet er at riktig organ har fattet pålegget om skatt, og at vilkårene for å være et skattesubjekt er oppfylt.

#### **3.2 Hovedreglene for skattlegging av poker.**

Når man vinner penger eller tjener penger ved å utføre en jobb, blir det riktig å anse det som en form for inntekt. Hovedregelen for beskatning av inntekt finner vi i skattelovens kapittel 5. § 5-1: «(1) Som skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet samt pensjon, føderåd og livrente.»<sup>20</sup>

Det første spørsmålet man må stille seg for å vite hvilken skattegrunnlag man skal bruke ved pokerspill er å definere hva poker går under i lovens forstand. Sktl. § 5-1 første ledd er en generell regel for beskatning og sier ikke mye om hva som skatlegges på hvilke grunnlag. De fleste alternativene som remses opp kan man utelukke som grunnlag for beskatning av poker. Poker er ikke en form for kapital forvaltning. Poker i seg selv genererer ikke verdier passivt, for man må ha en viss aktivitet. Dermed står man igjen med to mulig definisjoner i sktl. § 5-1. Inntekt ervervet ved arbeid eller fordel vunnet ved virksomhet. Arbeid er det snakk om lønnet jobb eller frilans oppdrag.<sup>21</sup> Noe som heller ikke passer opp mot en pokerspiller med mindre han har laget sitt eget AS, og får lønn. Da står man til slutt med et alternativ, og det er virksomhet.

Virksomhet som skattegrunnlag løser ikke helt problemet, For det stilles vilkår for å bli definert som virksomhet. Mange av de som spiller poker gjør det for underholdningens del, og noen spiller mer sporadisk for å få muligheten til å tjene noen ekstra kroner. Dette i seg selv fyller ikke vilkårene for å drive en virksomhet som er skattepliktig jf. Sktl. § 5-1.

For inntekter av en mer tilfeldig karakter eksisterer det et annet skattegrunnlag, som gjelder tilfeldig inntekt. Tilfeldig er de inntektene hvor det er flaks og tilfeldigheter som er det bærende elementet i aktiviteten. Som ved at man vinner i en loddrekning. I poker er det en viss tilfeldighet og mange kan argumentere for at det er kortene man får utdelt som er det avgjørende om det blir gevinst eller ikke. Med det har man to grunnlag for skatt på poker gevins-

---

<sup>20</sup> Skatteloven 1999 § 5-1

<sup>21</sup> Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov kapittel 7-5

ter/inntekter. Et alternativ er at man skattlegges som virksomhet, og det andre alternative er skattlegging ved tilfeldig gevinst jf. Sktl. § 5-50 første ledd.

Med et utgangspunkt hvor det er helt klart at inntekter/gevinster skal beskattes, kan man stille spørsmål om hva som er stridens kjerne i pokerbeskatning. Problemet ligger i hvilket regelsett som skal brukes og hvilken påvirkning skatteyter selv har til å påvirke hvilke regelsett som legges til grunn. Det er i hovedsak to hjemler for beskatning av pokergevinst hos privatpersoner, den ene er sktl. § 5-50 om tilfeldig gevinst og den andre som er sktl. § 5-30. Den utdypende reglen for hva som skal skattlegges ved virksomhetsbeskatning jf. Sktl § 5-1.

### 3.3 Skatteloven § 5-50.

Sktl. § 5-50 første ledd: *«Som skattepliktig inntekt anses tilfeldige gevinster, herunder gevinst ved konkurranse, spill, lotteri og lignende når verdien overstiger 10.000 kroner,»*<sup>22</sup> Poker er en form for spill, det er det ingen tvil om. Spørsmålet som ofte reiser seg er om man kan betegne spillet som tilfeldig. I TSTAV-2014-60870 blir spørsmålet tatt opp og det blir konkludert med at det ikke er skrevet noe konkret om hva som ligger i begrepet tilfeldig innenfor skatt.<sup>23</sup> Begrepet har blitt vurdert i en straffesak om man kunne betegne spilltypen Texas holdem som et lykkespill. I RG-2013-861 kom retten til denne konklusjonen:

*«Lagmannsretten legger til grunn av Texas Hold'em er et spill hvor dyktighet er av vesentlig betydning for utfallet av en turnering, men hvor også tilfeldighetene spiller en stor rolle. Lagmannsretten bemerker at dersom man vurderer kun én hånd isolert, eller et begrenset antall hender, er lagmannsretten av den oppfatning at utfallet av spillet i all hovedsak beror på tilfeldigheter»*<sup>24</sup>

Dette er riktig nok en straffesak, men vurderingen var om at akkurat denne pokerformen var et lykkespill (hvor tilfeldighet var det bærende elementet). Konklusjonen ble at det kunne bli ansett som et spill hvor dyktighet er et av de større elementene, men at det i enkelt spill og små turneringer ville være mer nærliggende at gevinsten er mer tilfeldig. Skatterettslig spørsmål ble ikke tatt opp i denne saken, men ved vurderingen ble poker vurdert som et spill hvor tilfeldighet er generelt bærende. Noe som støtter opp under vilkåret om tilfeldighet ved sktl. § 5-50 første ledd er oppfylt.

Sktl. § 5-50 er også den paragrafen som per i dag blir oftest brukt på beskatning av pokergevinster. Dette blant annet kommer frem i et brev fra skattedirektoratet om skattlegging av po-

---

<sup>22</sup> Skatteloven § 3-50

<sup>23</sup> TSTAV-2014-60870

<sup>24</sup> RG-2013-861

ker: «Skattedirektoratet har tidligere uttalt at gevinst ved pokerspill som hovedregel vil bli beskattet som tilfeldig inntekt etter skatteloven § 5-50, jf. over. Skattedirektoratet vil likevel ikke utelukke at det i spesielle tilfeller vil kunne ligge slik an at det kan reises spørsmål om gevinsten er vunnet ved virksomhet, jf. skatteloven § 5-30.»<sup>25</sup> Som legger opp til at utgangspunktet for pokerspill er at eventuelle gevinster er tilfeldige. Dermed er det naturlig å starte i regelsettet om tilfeldig gevinst fremfor virksomhet.

### 3.3.1 Skattefri gevinst

Utgangspunktet som gjelder for flertallet av de som vinner i pengespill eller lotteri, er sktl. § 5-50. loven gjelder tilfeldig gevinst. De fleste som spiller på diverse spilleautomater, nettspill og lotterier, får gevinst ut i fra tilfeldigheter og ikke nødvendigvis ferdigheter. Poker går under en form for pengespill som blir sett på som en potensiell tilfeldig inntekt. Hovedregelen er at all inntekt er skattbar inntekt, men for å gjøre det enklere skattemessig når det gjelder mindre gevinster, er det satt et tak på 10 000 kroner på hver enkelt gevinst før det er skattepliktig for tilfeldig inntekt. Man har fortsatt en rapporteringsplikt for skattefrie gevinster selv om de ikke er skattepliktige. Dette er for at skatteetaten skal ha muligheten til å kontrollere om inntektene faktisk er skattefrie, og om inntektene er så store at det er snakk om virksomhet.

Vinner man mange nok spill med gevinst under 10 000 kroner og kan faktisk leve av det, ville dette være uheldig om man ved hvert spill stopper med 9999 og slipper unna skatt når man totalt sett har et overskudd på flere hundre tusen i løpet av året. Det er da man kommer inn på vurderingen om poker aktiviteten kan betegnes som tilfeldig inntekt eller om det faktisk dreier seg om virksomhet som et enkeltmannsforetak. Spørsmålet om man driver virksomhet eller hobby ble tatt opp i tingrettsavgjørelsen TOSLO-2014-173042<sup>26</sup>. Hvor en skatteyder over lengre tid hadde levd av pokerspill men ikke varslet inn de inntektene som var under 10 000 kr. Jeg vil gå mer inngående inn i dommen i 3.3.3 for å gå nærmere inn i vurderingen av grensen for når man ikke er innenfor tilfeldig gevinst lenger.

---

<sup>25</sup> USKD-2012-20

<sup>26</sup> TOSLO-2014-173042

### 3.3.2 Norsk spill og tilsvarende spill i EØS.

Et skattefritak som kan bli mer interessant i nærmere fremtid er sktl. § 5-50 annet ledd. Hvor gevinster fra hva visse typer pengespill ikke telles som inntekt. Blant disse spillene er spill fra Norsk Tipping. Ut ifra ordlyden i annet ledd litra d:

*«pengespill og lotterier i en annen EØS-stat som godtgjøres å tilsvare de spill eller lotterier som lovlig kan tilbys i Norge, og som er underlagt offentlig tilsyn og kontroll i hjemstaten. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne bestemmelsen.»<sup>27</sup>*

To helt sentrale vilkår reiser seg. Det må dreie seg om et spill som er tilsvarende noe som allerede er lovlig i Norge og det må være underlagt offentlig myndighet og kontroll i den hjemhørende stat.

Blant annet i forarbeidene til utformingen av loven blir det lagt vekt på at «tilsvare»<sup>28</sup> må være det som er tilsvarende lov i Norge. Poker blir regulert som et spill under Lotteriloven av 1995 hvor det står i § 5 ledd at: «*Lotteri kan bare avholdes til inntekt for et humanitært eller samfunnsnyttig formål.*»<sup>29</sup> Dette tyder på at gevinster innenfor pokerspill i EØS land kan være skattefritt i Norge hvis gevinsten ikke er kommersiell, men til inntekt for humanitære eller samfunnsnyttige formål. Bevisbyrden for om man har vunnet en pris i et spill som tilsvarende spill i Norge er plassert på den som har vunnet gevinsten. Dette står også i Lignings-ABC'en som er en indikator på hvordan praksisen er.<sup>30</sup> Dette kommer trolig av at det vil være vanskelig for ligningsmyndighetene å samle inn informasjon om alle spill som finnes innenfor EØS området. Vinneren av gevinsten vil være nærmeste til å be om dokumentasjon på hva man har vunnet og hvilke regler som gjelder i den aktuelle staten gevinsten stammer fra.

I en nyere dom som har blitt publisert, tar Oslo tingrett en inngående vurdering av hva som skal til for at et utenlandsk betingselskaps gevinster skal være skattefrie. I TOSLO-2014-86392 var det spørsmål om gevinster fra det utenlandske selskapet Betfair var skattefrie jamfør unntaksreglene i sktl. §5-50 annet ledd litra d om EØS spill som tilsvarende norske skattefrie spill. Tingretten formulerer spørsmålet slik: «*Partene er enige om at det aktuelle spillet fra Betfair tilbys fra en EØS-stat hvor det er underlagt offentlig tilsyn og kontroll. Det springende punkt i saken er om veddemålene plassert hos Betfair tilsvarende spill som lovlig kan tilbys i Norge.*»<sup>31</sup> Så kjernen i saken er om spillet er tilsvarende spill som er lovlig i Norge.

---

<sup>27</sup> Skatteloven 1999 § 5-50 annet ledd litra d

<sup>28</sup> Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) nr 6.3

<sup>29</sup> Lotteriloven 1995 § 5 første ledd

<sup>30</sup> Lignings ABC 2015 Tilfeldige gevinster/inntekter nr. 2

<sup>31</sup> TOSLO-2014-86392

Det retten bruker sentralt i sin vurdering er forarbeidene jeg tidligere gikk inn på, og det som ble spesielt lagt vekt på var at ved tolkningen skulle det være tilsvarende. Blant annet må overskuddet til firmaet gå til humanitære eller samfunnsnyttige formål. Det som ble vurdert som et sentralt moment, var at aktørene i Norge ikke hadde kommersielle mål for å skape inntekter til det private. Betfair hadde på den annen side kommersielle hensikter. Skatteyteren kunne vise til at Betfair hadde gitt betydelig summer til diverse formål. Retten kom til at kjernen i virksomheten var kommersiell og et mål om å gå i overskudd for eierne. Da kunne ikke gaver til humanitære og samfunnsnyttige formål være det bærende, når dette var av en mer sporadisk karakter og ikke formålet til selskapet: *«Selv om Betfair gir økonomisk støtte til slike formål, er retten enig med Staten i at Betfair Betting Exchange ikke kan sies å bli holdt til inntekt for samfunnsnyttige formål. Tvert imot gir en samlet vurdering av utdragene fra årsrapporten et klart inntrykk av at Betfair er et rent kommersielt selskap.»*<sup>32</sup> Retten kommer til at det ved en samlet vurdering må være klart at overskuddet går til humanitære eller samfunnsnyttige forhold. Dette var ikke tilfelle i denne saken.

Med det kan man konkludere at det i fremtiden kan dukke opp pokersider på nett som er hjemmehørende i et EØS land som fyller de overnevnte vilkårene. Det må dokumenteres at det finnes et lovlig norsk alternativ, som er underlagt innsyn og kontroll i den hjemmehørende stat og fyller de vilkår norsk lovgivning gir ved de aktuelle tilsvarende spillene. Dette området om tilsvarende spill i EØS land er ganske nytt med tanke på liberaliseringen som skjer i Norge. Dette gjør at område kan endre seg mye, og vurderingen som ble gjort i den overnevnte dommen har ikke blitt prøvd videre i rettssystemet. Dette kan bety en fremtidig oppmykning eller strengere tolkning enn det ligningspraksis går ut i fra i dag, men dette vil tiden vise. Det vil være naturlig for spillere som spiller i utlandet, å prøve å gjøre gevinsten sin skattefri hvis det eksisterer en mulighet for det.

---

<sup>32</sup> TOSLO-2014-86392

### 3.3.3 TOSLO-2014-173042.

En mann født i 1986, startet å spille poker i 2005. Mannen hadde et talent for poker og dermed klarte å vinne flere gevinster gjennom året, som samlet ble til en større sum. Etter suksessen i 2005 fortsatt han å spille, men spilte for det meste nettpoker hvor gevinsten sjelden var over 10 000 kroner. Som det også kommer frem i sktl. § 5-50. Er det riktig at gevinster under 10 000 kroner er skattefritt. Da skatteetaten tok et bokettersyn av inntektene til mannen i 2010, og fant tall som viste pengegevinster på totalt 15 237 945 kroner over en periode på 3 år. Reiste spørsmålet seg om man i realiteten kunne kalle alle disse gevinstene for en tilfeldig inntekt, eller om dette var en pokerspiller som spilte i en så stor skala at det var snakk om en form for virksomhet.

Anførselen til skatteetaten var ganske enkelt en påstand om illojalitet og at skatteyteren hadde unnlatt å gi utfyllende opplysninger jamfør ligningsloven § 10-2<sup>33</sup>. hvor de mente at ikke bare hadde skatteyter unnlatt å betale all den skatten han skulle, men har heller ikke rapportert inn de skattefrie gevinstene.

Vilkåret for å kunne ilegge tilleggsskatt er Ligningsloven § 10-2 første ledd. «*Skattyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller som har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, ilegges tilleggsskatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.*»<sup>34</sup>. Påstanden til skatteetaten var ganske enkel, at manglende varsling av de skattefrie gevinstene jamfør sktl. § 5-50. var en slik manglende innrapportering at det ville og kunne ha innvirkning på skatteliggingen.

Skatteyter på sin side mente at han hadde oppfylt sin informasjons og innrapporterings plikt. Noe som ville bety at skatteetaten var for sene med kravet om endring. Hovedregelen for endring av ligningen er at skatteetaten kan endre ligningen inntil 2 år tilbake i tid, hvis alt som er innrapportert er riktig og at hendelser av interesse er innrapportert. Dette er for å gi skatteetaten mulighet til å endre ligningen på eget initiativ ved eventuelle feilvurderinger fra skatteyters side. Til gjengjeld hvis man ikke har vært sannferdig med innrapporteringen eller har unnlatt å informere om ting som kan være av interesse, da har skatteetaten en endringsadgang inntil 10 år tilbake i tid. Dette kommer av ligningsloven § 9-6 som gjelder frister.

Blant drøftelsene som lå foran tingretten, var om det var tilgang til å gjøre en endring på ligningen, videre om informasjonen som var gitt var uriktig eller villedende. Om dette var tilfelle, kan skatteetaten ilegge en tilleggsskatt som en straffereaksjon for feilene på ligningen.

---

<sup>33</sup> Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven). LOV-1980-06-13-24 § 10-2

<sup>34</sup> Ligningsloven 1980 § 10-2

Det var enighet om at perioden fra 2006 til 2008 drev skatteyster med virksomhet. Spørsmålet ble om man skulle beregne virksomhetsperioden fra 2005 eller 2006. Med dette måtte man ta en vurdering om når pokerspillingen gikk fra en hobbyvirksomhet til en virksomhet som er egnet til å gå i overskudd. Dette var noe som måtte vurderes konkret, om virksomheten fyller vilkårene som har blitt etablert gjennom praksis og som man nå finner som veiledning i Lignings-ABC 2015. Blant vilkårene som må være oppfylt er at virksomheten må ha en viss varighet, et visst omfang, egnet til å gå i overskudd og at det drives for egen regning og risiko.<sup>35</sup>

Ved vurdering av disse kriteriene kom tingretten til at det var naturlig å se på pokerspillingen som virksomhet fra startåret 2005. Dette på grunn av inntekten fra pokerspillingen som var den mest fremtredende inntekten også dette året.

Skatteyster tapte denne saken og ble også ilagt tilleggsskatt for manglende innrapportering og på det som for skatteetaten virket som en forsøk på å undra skatt. Det som kommer tydelig frem i denne dommen, er at skatteetaten kan gå tilbake i tid og endre grunnlaget for beskatning. Når de mener pokerinntektene er så store at reglene om tilfeldig gevinst ikke er tilstrekkelige. For å garantere at man ikke får tilleggsskatt på eventuelt pokerspilling, er det viktig å sende med i selvangivelse alle gevinster, selv skattefrie. Ved en slik innrapportering kan skatteetaten på eget initiativ endre skattleggingen fra tilfeldig inntekt til virksomhet, hvis de mener det foreligger grunnlag for en slik vurdering. Hvis man blir definert som virksomhet, har man utvidet adgang til fradrag, noe jeg vil komme tilbake til senere. Dermed ble det en konklusjon hvor skatteyers pokerinntekt ikke ble vurdert som tilfeldig, men som fordel vunnet ved virksomhet jf. Sktl. § 5-30.

---

<sup>35</sup> Lignings-ABC 2015 kapitel virksomhet 3.1



### 3.4 Skatteloven § 5-30.

Skatteloven § 5-30 er den mer uvanlige beskatningsformen innenfor poker. Dette er en form for skattelegging som gjelder for de som driver virksomhet. Mange driver mindre hobbyvirksomheter hvor man tjener noen kroner her og der i forbindelse med hobbyen, men dette vil da fortsatt ikke gå under definisjonen virksomhet. Pokerbeskatning som hobby blir primært skattlagt som tilfeldig inntekt som nevnt tidligere, men hva skal til for å bli skattlagt som en virksomhet?

#### 3.4.1 Virksomhet.

Når man starter i loven. Skatteloven § 5-30. Vil man raskt se at det ikke kommer frem noen klar definisjon, første ledd lyder så: «*Fordel vunnet ved virksomhet omfatter blant annet fordel vunnet ved omsetning av varer eller tjenester, realisasjon av andre formuesobjekter i virksomheten og avkastning av kapital i virksomheten.*»<sup>36</sup> Og som nevnt tidligere er hovedreglene ved beskatning sktl. § 5-1. som nevner virksomhet som et av de klare skattegrunnlagene.

I sktl. § 5-1 står det at fordel vunnet ved virksomhet er skattepliktig inntekt. Hvilken av fordelene ved virksomhet i sktl. § 3-30 som poker går under kan gi litt hodebry. Å vinne i poker er ingen avkastning av kapital, ikke en realisasjon av formuesobjekt og er heller ikke salg av en vare. Man kan også vanskelig si at det er en form for tjeneste man tilbyr. Spiller man stort og profesjonelt, vil man kunne tjene store penger. Poker blir en form for realisasjon av kapital, for å gjøre en aktivitet for å få mer kapital. Hvilke av begrepene skatteetaten bruker som grunnlag er usikkert. Ved å fylle vilkårene for å drive en virksomhet, blir man også skattlagt som en virksomhet. En klar definisjon på hva det innebærer å drive en virksomhet finnes ikke i dagens lovverk.

Det finnes både rettspraksis og forarbeider som gir retningslinjer for hvilke vilkår som må være oppfylt for å kunne bli definert som en form for virksomhet. I forarbeidene til skatteloven av 1999 kan man finne hvilke hensyn som skal med ved vurderingen om en person driver virksomhet. Ot.prp.nr.86 (1997-1998). For det første må det i virksomheten ha en viss aktivitet og aktiviteten må også være i et viss omfang og varighet. Det vil si at det ikke kan bare være en enkeltstående forbigående handel eller en meget kort periode med aktivitet. Selv om en kort periode med aktivitet i seg selv ikke er tungtveiende i vurderingen. For det andre må aktiviteten gå på skattyters egen regning og risiko. Til slutt har man den tredje vurderingen, Aktiviteten må ha en økonomisk karakter som er egnet til å gå i overskudd.<sup>37</sup> Virksomhetsbe-

---

<sup>36</sup> Skatteloven 1999 § 5-30

<sup>37</sup> Ot.prp.nr.86 (1997-1998) 7.5 kapittel 5 merknad § 5-1

grepet blir også tatt opp i forarbeidene til Merverdiavgiftsloven Ot.prp.nr.76 (2008-2009) hvor det poengteres: «*Merverdiavgiftsloven inneholder ingen definisjon av næringsbegrepet. I utgangspunktet er vurderingen av om kravet til næringsvirksomhet er oppfylt den samme som i skatteretten, men heller ikke skatteloven inneholder noen definisjon av næringsbegrepet. Begrepets innhold er imidlertid blitt presisert gjennom omfattende rettspraksis på skatterettens område.*»<sup>38</sup> Virksomhetsbegrepet er altså ikke nærmere spesifisert i loven, men har fått innhold gjennom rettspraksis gjennom tidene og ligger til grunn i blant annet forarbeidene i skatteloven.

Det som blir det sentrale i virksomhetsvurderingen for pokerspill, blir i hvilken grad man må fylle virksomhetsvilkårene og hvilke andre hensyn som eventuelt kan tas med i vurderingen. Som blant annet hvilken vekt subjektive meninger til skatteyter har ved virksomhetsvurderingen.

#### **3.4.1.1 Aktivitet i hvis omfang og varighet.**

Som jeg har sitert tidligere er et av vurderingstemaene varighet og omfang. Varighet i seg selv kan ikke utelukke virksomhet. Alle virksomheter må ha en startfase, og det ville være uheldig om de som går inn for å starte en større virksomhet i et større omfang, ikke skulle få lov til å kalle seg virksomhet på grunn av kort varighet. Zimmer skriver også at det neppe kan stilles særlig store krav til varigheten ved vurderingen om det foreligger en virksomhet<sup>39</sup>. Dermed kan varighet bli veldig relevant for vurderingen av de ikke så klare virksomhetene, som poker og annen virksomhet som ligger tett opp mot det mange har som hobbyer. Et eksempel på at en virksomhet ikke trengte å ha en lang varighet, finner vi i Rt-1928-1135. Hvor en skatteyter hadde kjøpt tre automobiler med mål om videre salg og økonomisk fortjeneste. Det hele viste seg å være en dårlig avtale, noe som gjorde at hele forretningen ble et stort tap. Det ble vurdert om kjøpet var en enkeltstående hendelse eller om dette var en form for næring. Høyesterett kom frem til at hele transaksjonen var forretningspreget, hvor skatteyter prøvde å gjøre det beste ut ifra en nyoppstartet virksomhet som gikk dårlig. Fradrag som næringsdrivende ble gitt.<sup>40</sup> Det at virksomheten da bare teknisk sett hadde eksistert det ene året, ble det fortsatt beregnet som virksomhet på grunn av omfanget og det tydelige målet om å få en fortjeneste.

Varighet kan også være en viktig faktor ved vurderingen av når en hobby blir til virksomhet i lovens forstand. Dette er meget relevant når det gjelder de som spiller mye pengespill over flere år med både opp og nedturen i gevinst. I Rt. 1965 s. 1159 også kjent som Vister dom-

<sup>38</sup> Ot.prp.nr.76 (2008-2009) kapitel 6.8.1

<sup>39</sup> Zimmer 2014 s. 138

<sup>40</sup> Rt-1928-1135 avsnitt 5 og 6

men<sup>41</sup>. Hadde en skatteyter over flere år hatt travsport som en hobby, og ut ifra faktum kommer det frem at han over en årrekke hadde hatt en til to hester som han hadde i travløp. Hovedspørsmålet i saken var om han var skattepliktig for året 1954 hvor han hadde gått i overskudd. I perioden totalt over 1954-1964 hadde han hatt totalt et samlet underskudd ca. 19 000 kroner. Spørsmålet som lå for retten er ganske likt det som ofte blir vurdert ved poker, skulle han skattlegges som virksomhet eller som en mer tilfeldig gevinst som ved lykkespill. Denne dommen har dissens og det er annenvoterende som får flertallet med seg.

En av uttalelsene annen voterende kommer med er: «*Som nevnt av førstvoterende har Vister gjennom en årrekke holdt en eller to travhester for å starte dem i løp hvor premiene bestod i ikke ubetydelige pengebeløp, og med det mål i størst mulig utstrekning å oppnå at hesten blir premieplassert.*»<sup>42</sup> Dette var altså en virksomhet som ble drevet over lang tid, med et større omfang og et økonomisk motiv med muligheten til større gevinster.

Utgangspunktet for travsport er at det er tilfeldig om man faktisk vinner, det spørs på hvem man konkurrerer med og hvilken form de aktuelle hestene har den dagen. Som jeg har nevnt tidligere er dette snakk om mer tilfeldig inntekter og som det kommer frem i Vister dommen, så var travsporten mer en hobby uten økonomisk motiv for skatteyteren enn faktisk en virksomhet. Dette var ikke bestrid av Oslo kommune. Allikevel mente annenvoterende at man ikke kan vurdere om noen driver en virksomhet fra et subjektivt synspunkt, man må se på det mere totale omfanget av hobbyen. Hobbyen var egnet til å gi økonomisk vinning.<sup>43</sup>

Som en kommentar til dommen er det verdt å nevne at den fulgte en eldre skattelov (byskatte-loven av 1911), men stridens kjerne kan overføres til dagen skattelov § 5-1 og § 5-50.<sup>44</sup> Noe som gjør at det fortsatt har relevans som en tolkningsfaktor ved vurderingen av overgang mellom hobby og virksomhet.

---

<sup>41</sup> Rt. 1965 s. 1159

<sup>42</sup> Rt. 1965 s. 1159 side 1162 første avsnitt

<sup>43</sup> Rt. 1965 s. 1159 side 1162 annet avsnitt

<sup>44</sup> Zimmer 2014 s. 141

#### *3.4.1.1.1 Pokerspill Over tid og omfang.*

I tingrettsdommen TOSLO-2014-173042 som jeg tidligere har gjennomgått, ble skatteyder også beregnet som næringsdrivende det året han startet å spille nettpoker. Det at det var siste halvdel av året han virkelig startet å spille og at det først bare startet som en hobby fikk ikke gehør i tingretten. Hobbyen var så omfattende og åpnet for en så stor økonomisk gevinst at det var for retten unaturlig å ikke stadfeste dette året sine pokerinntekter som virksomhet.<sup>45</sup> Så også i denne saken ble det tatt en objektiv vurdering av virksomheten opp mot skatteyers subjektive mening. Skatteyder selv mente at det var først året etter han hadde bestemt seg for å livnære seg av inntekten.

#### *3.4.1.2 Egen regning og risiko.*

Et krav for å gå under definisjonen av virksomhet er at man driver en form for næring på egen regning og risiko. Det vil si at man dekker kostnadene selv og at man er ansvarlig for disposisjonene som gjøres og eventuelle gjennomføringer man har bundet seg til. Kravet for at man driver på egen regning og risiko er trolig på grunn av vurderingen om man er ansatt og jobber for noen andres regning og risiko, og på den måten ikke er koblet direkte til virksomheten. Et eksempel på hvor dette var relevant var i Rt. 2000 s.1981. Hvor det var spørsmål om en gruppe oppdragstakere var konsulenter (næringsdrivende) eller ansatte. Høyesterett vurderer flere sider av ansettelsesforholdet, blant annet hvem som hadde instruksjonsmyndighet, hvem som hadde risikoen og hvordan lønnen ble betalt. Konklusjonen ble at konsulentene ikke var ansatte, men en innleid arbeidsstyrke som ble betalt for bestemte oppgaver over en bestemt periode. Lønnen ble betalt ut brutto og det var ingen overtid med i avtalene. Lønnsutbetalingen i brutto, kombinert med manglende rett på overtid og ingen instruksjonsmyndighet fra bedriften. Det gav sterke holdepunkter for at konsulenter i slike tilfeller må bli behandlet som næringsdrivende eller freelancer.<sup>46</sup>

Denne problemstillingen vil lite sannsynlig bli et tema innenfor pokervirksomhet. I poker har man en innsats med den tilgjengelige kapitalen man har, og man er ansvarlig for de tapene man eventuelt har. Det er ingen andre som er nærmere til å ta risikoen og man spiller som regel på egen regning med mindre man har en investor.

---

<sup>45</sup> TOSLO-2014-173042 rettens vurdering Inntektsåret 2005 - hobby eller virksomhet

<sup>46</sup> Rt. 2000 s. 1981

Har man investor som dekker starts kontingent til en turnering kan man tenke seg et tilfelle hvor egen regning og risiko blir eliminert, gjennom at investoren tar risikoen og regningen mot å få en prosent av en eventuelt gevinst. Om man da ikke skulle gå inn under virksomhet er noe usikkert hvis alle de andre vilkårene er oppfylt. Helt isolert sett hvis man bare spiller spill hvor en investor dekker kostnadene kan man tenke seg at man er under reglene om tilfeldig gevinst. Skulle det være et tilfelle hvor man spiller stort og lever av poker, men har investor på noen turneringer isolert sett. Jeg kan vanskelig se at disse spillene skulle gå utenfor virksomhetsbegrepet så lenge man totalt sett fyller alle vilkårene for virksomhet.

### 3.4.1.3 Økonomisk karakter.

Dette punktet i vurderingen av hva om er virksomhet, er det som treffer kjernen i vurderingen av pokerspillere. Mange spiller poker for spenningen uten å sette store mål om å tjene penger, mens andre har et mål om tjene ekstra penger for å spe på litt i privatøkonomien eller prøver å leve av poker. Blant det som blir vurdert i den økonomiske karakteren er virksomhetens objektive evne til å gå i overskudd og om det er økonomisk motivasjon bak virksomheten.

#### 3.4.1.3.1 Egnen til å gå i overskudd

Skattemyndighetene i Norge har ingen interesse av å anerkjenne noe som virksomhet viss det er umulig å gå i overskudd og på den måten bare blir en melkeku for fradrag. Man kan tenke seg tilfeller hvor skatteyttere har full jobb og spiller poker på kveldstid, men har store tap i pokerspillingen og av den grunn vil trekke det til fradrag av nettoinntekten. Som illustrasjon for vurderingen av hva som objektivt sett kan være egnet til å gi overskudd gir Rt. 1985 s. 319 (Ringnes dommen) en god drøftelse på vurderingstemaene. Dommen dreier seg om en mann ved navn Ringnes som har en mindre landbrukseiendom som gjennom flere år har gått i underskudd. Dette underskuddet har han fått fradrag for i hans inntekt. Spørsmålet som lå for høyesterett var om landbrukseiendommen var en form for næringsvirksomhet eller om den var en fritidsbolig.

Det som ble primær vurderingen var eiendommens evne til å gå i overskudd: *«Det sentrale i virksomhetsbegrepet, med henblikk på det som i denne saken framstiller seg som tvilsomt, er at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år likningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt. Det er ikke tilstrekkelig at driften isolert sett gir inntekter, hvis de utgifter som pådras ved den aktivitet som utøves, overstiger inntektene. Det er videre ikke holdepunkt for å legge et annet virksomhetsbegrep til grunn i forbindelse med drift av jordbrukseiendom enn når det gjelder annen aktivitet av økonomisk karakter.»*<sup>47</sup> Som denne uttalelsen antyder, er det et krav ved vurderingen at det må kunne objektivt sett være inn-

---

<sup>47</sup> Rt. 1985 s. 319 (side 323 avsnitt 3)

tekstgivende. Og i den saken var driften så beskjeden at det trolig aldri ville bli et overskudd siden underskuddene var mye mer betydelige. Et viktig poeng som blir tatt frem er at det ikke er noe vilkår at man har overskudd vært år for å bli betegnet som en virksomhet, men at potensialet faktisk er der. Dette er interessant ved vurderingen av om pokerspill faktisk er egnet til å gå i overskudd over lengre tid totalt sett.

Som tidligere nevnt blir poker i utgangspunktet beskattet som en tilfeldig gevinst. Om man da betegner seg selv som pokerspiller blir det ofte bare beregnet som hobby. Hobbyer er i utgangspunktet skattefritt og har ofte flere utgifter enn gevinster, og får man store inntekter så finnes det regler som kan gjøre det skattepliktig. Ofte starter hobbyer i det små og uten egentlig å ha fortjeneste som visjon, men over tid kan en hobby utvikle seg til å bli noe større som ikke kan betegnes lenger som lett hobbyvirksomhet. I Rt. 1952 s. 150 (Brækstad) blir vurderingen av hobby opp mot virksomhet vurdert. Slik faktumet ble lagt frem i saken, drev Brækstad på med frimerker som en hobby over en lenger periode. Spørsmålet ble om kjøp og salg bar mer preg av virksomhet enn en hobby:

*«Jeg er således enig med lagmannsretten i at en ren realisasjon av en frimerkesamling ikke er gjenstand for inntektsbeskatning. Dette må prinsipielt gjelde enten samleren realiserer hele sin samling eller bare en del av den, og enten realisasjonen skjer under ett (en bloc) eller stykkevis, og videre uten hensyn til hvordan salget foregår (jeg skal senere i en annen forbindelse komme noe tilbake til dette siste). Hvis han derimot begynner forretning med samling som varebeholdning og supplerer denne med betydelige nyinnkjøp, er det ikke lenger tale om samling som hobby, men en næringsvirksomhet (når forholdet for øvrig har karakteren av «virksomhet»).»<sup>48</sup>*

Vurderingen om det gjelder en hobby eller virksomhet må baseres på aktiviteten som gjøres og om handlingene ses som aktivitet i næringsvirksomhet. Det å aktivt kjøpe inn frimerker og aktivt selge dem for og så gå i overskudd, var noe som totalt sett ble vurdert som næringsvirksomhet. Dette i motsetning til en som driver med litt frimerker og innimellom sporadisk selger og kjøper i et mindre omfang.

Disse to dommene som jeg nå har gått igjennom er vurderingen om en virksomhet faktisk er en virksomhet og om en hobby egentlig er en hobby. Som også Zimmer skiver. Kan ligningsmyndighetene gå begge veier ved vurderingen av om det foreligger økonomisk virksomhet og da blir spesielt Ringnes dommen og Brækstad dommen nevnt som gode eksempler.<sup>49</sup>

---

<sup>48</sup> Rt. 1952 s. 150

<sup>49</sup> Zimmer (2014) s 142

Disse dommene gir et innblikk i problematikken ved vurderingen av om det faktisk er en virksomhet, men et spørsmål som reiser seg er om vurderingen av «egnet til å gi overskudd»<sup>50</sup> er en rent objektiv vurdering eller om også subjektive hensyn skal ta med i vurderingen.

#### 3.4.1.3.2 *Subjektiv eller objektiv vurdering.*

Som tidligere nevnt i Ringenes<sup>51</sup> dommen mente skatteyteren selv at eiendommen hans subjektivt var egnet til å gå i overskudd. Det som ble fellende i saken var det at retten kom til at en så liten landbrukseiendom vanskelig kunne noen gang effektiviseres slik at den ville kunne gå i overskudd. Dermed ville aktiviteten objektivt sett ikke være egnet til å gå i overskudd. Motsatt vei gikk det i Brækstad<sup>52</sup> dommen hvor skatteyter subjektivt sett bare drev hobbyvirksomhet, men retten kom til at det objektivt sett var virksomhet. Dette tyder på at det ikke blir lagt stor vekt på den subjektive meningen til skattyteren ved hobby og virksomhetsvurderingen. Dette harmoniserer godt med forarbeidene til skatteloven av 1999 hvor vilkåret blir for økonomisk virksomhet er «*må objektivt sett være egnet til å gi overskudd*».<sup>53</sup> For pokerspillere vil denne vurderingen være splittende. De spillerne som holder seg under 10 000 kroners grensen og har god fortjeneste på det vil gjerne ikke være virksomhet. På motsatt side har man dem som driver ganske stort og aktivt som vil være virksomhet, men som også har mange store tap. Hvem er faktisk objektivt sett egnet til å være egnet til drive virksomhet med overskudd?

Denne vurderingen er ikke enkel og har blitt tatt opp som en problemstilling i en uttalelse fra skattedirektoratet om oddsen tipping. «*Spørsmålet om inntjeningen er tilstrekkelig langvarig og påregnelig til å gjøre aktiviteten objektivt egnet til å gå med overskudd over tid, vil innebære vanskelige grensedragninger både for skattyter og for skatteetaten, og vil kunne gi tilfældige utslag. Hensynet til forutberegnelighet og likebehandling tilsier derfor at slike gevinster behandles konsekvent som tilfeldig inntekt etter skatteloven § 5-50 første ledd.*»<sup>54</sup> Altså skattedirektoratet konkluderer med at det vil uansett være vanskelig å vurdere oddsen spill som egnet til å objektivt sett å gå i overskudd. Grunnen var at ved oddsen spill vil det alltid være et stort usikkerhetsmoment om man vinner fordi man er avhengig av eksterne spilleres prestasjon, noe man ikke har annen påvirkning på enn eventuelt kunnskap om de forskjellige lagene og sammensettingen. Dette i motsetning til poker hvor det også er tilfeldigheter, men hvor det er kortene som er tilfeldig. Ferdighetene til pokerspilleren vil da kunne være det avgjørende, dermed vil det avgjørende kunne ligge på pokerspillerens ferdigheter. Dette gjør det

---

<sup>50</sup> Ot.prp.nr.86 (1997-1998) kapitel 7.5

<sup>51</sup> Rt. 1985 s. 319

<sup>52</sup> Rt. 1952 s.150

<sup>53</sup> Ot.prp.nr.86 (1997-1998) kapitel 7.5

<sup>54</sup> USKD-2014-14

ikke mindre problematisk å vurdere om en pokerspiller virkelig har så gode ferdigheter at virksomheten er egnet til å gå i overskudd. På lik linje med oddsen vil man ikke kunne se en tendens i poker før det har gått noe tid. Svakheten i vurderingen er den samme, men som sagt har poker en mer direkte ferdighetside enn det å vurdere andre utøvere sin fremtidig prestasjon.

Som tidligere nevnt i tingrettsdommen TOSLO-2014-173042 hvor en pokerspillers aktivitet ble beregnet som virksomhet. Var det de store inntektene han hadde og at han aktivt gikk inn for å leve av poker som ble noe av det avgjørende. Det som er interessant er rettens vurdering i skatteåret 2005 hvor han også hadde jobbet på SFO. Siden inntekten på poker var mye høyere enn det han hadde fra arbeidsplassen. Bar SFO jobben mer preg av å være en sosial aktivitet, mens poker spillingen hadde et mer preg av å være primærinntekt.<sup>55</sup> Dette var blant punktene som ble avgjørende angående oppstartsåret hans i 2005 som startet mer som et sporadisk spill til å bli mer aktiv pokerspilling. Dette er et godt eksempel på et tilfelle hvor skatteetaten mener utviklingen av inntekten har gått til et punkt hvor den tilfeldig inntekten har gått mer over til å være primærinntekten. Altså at virksomheten er egnet til å gå i overskudd. Selv om motivasjonen for å drive virksomhet ikke var til stede. Man kan stille seg spørsmålet om det kreves en hvis motivasjon for å kunne bli betegnet som virksomhet.

#### *3.4.1.3.3 Skatteytters motivasjon ved økonomisk virksomhetsvurderingen.*

Ved flere saker dreier spørsmålet seg om hva som var motivasjonen til skattyteren. Var motivasjon å tjene penger eller var det kun å ha en fritidsyssel. Et krav til at det foreligger økonomisk virksomhet, er at det må foreligge en form for «økonomisk siktemål»<sup>56</sup>. På den måten faller ofte vanlig hobbyvirksomheter utenfor definisjonen, fordi det ikke er noe mål i seg selv å tjene penger og da vil ofte også de store gevinstene utebli.

Trenger man å ha et slikt økonomisk siktemål for å kunne bli skattlagt som virksomhet? Svaret er noe uklart, noen hobbyer har en evne til å generere ikke ubetydelige store summer. Det ville være uheldig om de kunne gå utenfor virksomhetsbegrepet ved at motivasjonen ikke er primært å få en gevinst. Dette blir blant annet tatt opp i Vister dommen: «*Etter min mening kan ikke Visters subjektive motivering være bestemmende for skatteplikten, verken i den ene eller annen retning. Det avgjørende må være om grunnlaget for inntektservervet objektivt sett er av den art, at den derved kunne fordelt går inn under skattelovens inntektsbegrep.*»<sup>57</sup> Med dette kommer jeg til en konklusjon hvor motivasjon subjektivt sett har lite vekt. Det betyr at motivasjon vil ha mindre og si, så lenge de andre virksomhetsvilkårene er oppfylt og virk-

<sup>55</sup> TOSLO-2014-173042 (rettens vurdering Inntektsåret 2005 - hobby eller virksomhet)

<sup>56</sup> Ot.prp.nr.86 (1997-1998) kapittel 7.5

<sup>57</sup> Rt-1965-1159



somheten er egnet til å gå i overskudd. Da vil ikke nødvendigvis det manglende økonomiske motivet ha noe vekt i virksomhetsvurderingen. Dette kan man også se for pokerspillere som eventuelt påstår at de bare spiller for å slappe av eller som underholdning. Dem vil kunne bli definert som virksomhet ved at de har høye inntekter og lave tap over en lang tid. Dette kommer blant annet frem i en dom fra lagmannsretten: «Lagmannsretten er likevel ikke i tvil om at pokerspillingen i det omfang denne saken viser, er av økonomisk karakter. Det vises til at As inntekter fra pokeraktiviteten i årene 2005 -2008 var vesentlig større enn de øvrige inntekter han hadde i denne periode. Pokerinntektene var videre et resultat av et meget betydelig antall spill, som åpenbart har tatt mye tid.»<sup>58</sup> I denne saken forklarte skatteyter at han hadde poker mer som en kveldshobby som ha bare slappet av med på kvelden. Det var helt klart at spillingen hans var egnet til å gå i overskudd, men han selv så på det som en kveldshobby. Skatteyers subjektive motivasjon fikk ikke noen vekt og saken endte med at han ble vurdert som virksomhet på grunn av det store omfanget han spilte og at inntekten fra poker var vesentlig større enn de øvrige inntektene i perioden.

#### 3.4.1.4 Samlet vurdering av vilkår for poker som virksomhet.

Med den rettspraksisen, forarbeider og litteratur som er tilgjengelig, kan man komme med en mer samlet vurdering. Vilkåret om at virksomheten må være på egen regning og risiko blir lett oppfylt i poker som er en form for risikospill, hvor personene som spiller satser verdier for å vinne eller for å så tape. Det som er mer problematisk er tid. Når begynner noe å gå fra tilfeldig inntekt til en form for virksomhetsinntekt? Dette er et av spørsmålene som må vurderes konkret. Det man må spesielt se på, er om spillingen gir et betydelig overskudd over tid. På den måten fylle vilkåret om at virksomheten må være egnet til å gå i overskudd. Ser man på hvilke saker som har gått til tingretten, er det ofte for år med betydelige overskudd på spilling over tid.

Det som generelt blir avgjørende i vurderingen er den økonomiske karakteren kombinert med pokerspillets omfang i livet til skatteyteren. Det har lite til ingen betydning, den subjektive meningen en pokerspiller har om sitt virke. De fleste som betegnes som virksomhet har hatt store overskudd over tid og har brukt mange timer på å spille. En annen kjensgjerning man kan se fra rettspraksis er at spillerne normalt lever av poker eller at inntektene fra poker er vesentlig høyere enn pokerspillerens egen inntekt fra arbeid. Dette vil tyder på at pokerspillerne driver i et veldig stort omfang.

---

<sup>58</sup> LB-2014-91404

Dermed vil konklusjonen være at ved virksomhetsvurdering er det omfanget og den økonomiske karakteren som vil være det avgjørende. Man kan heller ikke utelukke tid, av den grunn at det er vanskelig å vurdere om noen har ferdigheter eller kun har hatt ren flaks over et kort tidsrom som vil passe mer med tilfeldig gevinstbeskatning.

### 3.4.2 Skattepliktig gevinst.

Som tidligere nevnt er det regler innenfor hobbyvirksomhet som gjør at man ikke betaler skatt for enkeltinntekter på under 10 000 kr. Denne reglen kommer ikke til anvendelse hvis man blir betegnet som en form for virksomhet. Da vil alle inntekter i pokerspill gå inn i beregningen som skattepliktig inntekt. Til gjengjeld vil man få en rett til fradrag i inntekt for alle tap, noe som lager en form for symmetri. Alle fordeler man innvinner ved virksomhet er skattepliktig jf sktl. § 5-30 jf. Sktl § 5-1. I poker er det veldig greit, alle gevinster man vinner i spillet er en form for innvinning som dermed er skattepliktig i sin helhet etter eventuelle fradrag. Noe jeg kommer nærmere til i neste kapittel.

## 3.5 Fradragsrett ved pokerspill.

Fradrag finnes i forskjellige former og det er forskjellige poster man kan få fradrag for. Fradrag i seg selv er et litt diffust ord med tanke på hvordan det brukes i dagligtalens terminologi. For å presisere, så er det viktig å skille mellom fradrag for inntekt og fradrag på skatt. Et godt eksempel på fradrag i skatt har man blant annet boligsparing for ungdom i sktl. § 16-10 hvor unge kan få fradrag i utlignet skatt hvis de sparer et hvis beløp på en lukket boligsparekonto. Det er ikke den type fradrag som skal tas opp her. Det er fradrag i forbindelse med inntekt til virksomhet og fradrag ved tilfeldig inntekt som skal gjennomgås. Presiseringen som jeg nå har nevnt og blir også nevnt av Zimmer i litteraturen<sup>59</sup>

### 3.5.1 Fradragsrett ved tilfeldig gevinst.

Utgangspunktet for fradragsrett ligger tett opp mot at man blir beskattet på et området. De første fradragsreglene jeg kommer til å gjennomgå er fradrag ved tilfeldig gevinst. Som tidligere nevnt er utgangspunktet i sktl. § 5-50. At alle gevinster under 10 000 kroner er skattefrie. Og når gevinsten er skattefri vil det heller ikke være noen adgang til å kreve fradrag fordi man ikke betaler skatt på gevinsten. Overstiger man 10 000 kroner havner man innenfor skattepliktig gevinst. Da vil det være naturlig å få fradrag før beskatning på den delen man har hatt som innsats for å vinne. Hvis man spiller cashgames vil det være fradrag for innsatsen i vært spill man vinner. Som et eksempel hvis man har en innsats på 2000 kroner og gevinsten er på 11 000 kroner, vil man kunne trekke fra 2000 kroner på gevinsten før den skatteleges, altså fradrag for en direkte kostnad.

---

<sup>59</sup> Zimmer 2014 s. 178

Reglen for fradrag på inntektsgivende inntekt reguleres av sktl. § 6-1. Som gjelder fradrag for kostnader ved ervervelse av inntekt. Som det kommer av sktl. § 5-50. telles alle inntekter/gevinster over 10 000 kroner som skattepliktig inntekt. I lignings-ABC 2015 blir ikke sktl. § 6-1 nevnt ved fradrag på innsats ved pokergevinst ved tilfeldig inntekt. Om ligningsmyndighetene mener at fradrag basert på at innsatsen i et spill ikke er penger vunnet, men pokerspillerens egne verdier i utgangspunktet vites ikke. Ved pokervirksomhet (virksomhetsbeskatning) står det helt klart at fradrag reguleres av sktl. § 6-1.<sup>60</sup> Om dette er et bevisst skille fra ligningsmyndighetene vet jeg ikke, men det er konsekvent ikke henvist til sktl. § 6-1 når det ikke gjelder virksomhet, men det er poengtert at det kun er fradrag for kostander direkte ved ervervelsen av inntekten. Konklusjonen er at det er en fradragsregel for sktl. § 5-50. Om den kommer direkte ut ifra sktl. § 6-1 eller om den er et uttrykk for formuerettslige hensyn er usikkert, men fradrag for innsatts for skattepliktig inntekt jf. Sktl. § 5-50 er sikker praksis.

Dermed kan man ikke få fradrag for tap av andre spilleomganger som ikke gir gevinst. Hvis man spiller fem omganger og taper fire av dem og vinner en. Da vil man for eksempel kunne få 8000 kroner i innsats og en gevinst på 11000 kroner. Hvor kun 2000 kroner er fradragsberettiget fordi de 6000 tusen er ikke koblet direkte opp mot vinner runden. Noen hevder at det å spille flere cashgames på en kveld burde kunne samles som et spill, Fordi det ville gi et mer reelt grunnlag for hvilken inntekt pokerspilleren faktisk hadde den aktuelle kvelden. En slik tolkning har det ikke blitt lagt opp til ved vurderingen av fradrag i inntektsgivende inntekt jf. sktl. § 5-50.

Man kan ha eksempler på hvor en pokerspiller ender opp med å betale mer i skatt på gevinstene enn det pokerspilleren faktisk sitter igjen med etter et år. Altså at fradragene er lave på grunn av at fradragene kun gjelder ved gevinst og alle gevinster over 10 000 kroner blir skattlagt fullt ut uavhengig av tap i andre spill omganger. Da kan pokerspillere komme i situasjoner hvor tap og gevinst totalt ender negativt. Skatteregningen er høyere enn den gevinsten pokerspilleren har hvis man regner med alle tapene som det ikke er noen fradragsrett på.

Dette er en av grunnene til at flere pokerspillere ønsker å bli skattlagt som en virksomhet. Altså det å kunne få fradrag på alle tap før gevinsten beskattes. Reglene er formet slik at ikke hvem som helst skal kunne få dekket alle tapene sine. Dette kommer til uttrykk i USKD-2012-20: «Skattdirektoratet vil likevel ikke utelukk at det i spesielle tilfeller vil kunne ligge slik an at det kan reises spørsmål om gevinsten er vunnet ved virksomhet, jf. skatteloven § 5-30.»<sup>61</sup>

---

<sup>60</sup> Lignings-ABC 2015 tilfeldig inntekt/gevinst

<sup>61</sup> USKD-2012-20

Som tidligere nevnt, er hovedregelen fra ligningsmyndighetene at poker er tilfeldig inntekt. Men det åpnes for at noen tilfeller kan betegnes som virksomhet og ved å bli betegnet som virksomhet vil man få full fradragrett for alle tap ved å spille.

Med strenge vilkår for å kunne bli betegnet som virksomhet, vil de fleste spillere leve med risikoen for å kunne skattlegges mer enn hva den reelle inntekten er. Til gjengjeld er alle gevinster under 10 000 kroner skattefrie, noe som fører til en viss balanse inn i risikoen for tap.

### 3.5.2 Skatteloven § 6-1.

Hovedregelen for fradrag innenfor poker finner vi i skatteloven § 6-1:

*«Hovedregel om fradrag*

*(1) Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragretten for kostnader som nevnt i forrige punktum er gitt i §§ 6-10 til 6-32.2*

*(2) Det gis ikke fradrag for private kostnader for skattyteren selv eller dennes familie, herunder kostnader til bolig, mat og underhold.3»<sup>62</sup>*

Som man kan se i første ledd er reglen ganske enkel, man har fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve skattepliktig inntekt. Det må være en kostnad og den kostnaden må være for å sikre en skattepliktig inntekt, og er disse vilkårene fylt har man fradragrett når man driver virksomhet. Det er her man finner den store motsetningen mellom å bli skattlagt som virksomhet og skattlagt som tilfeldig inntekt. Ved å bli skattlagt som næringsdrivende har man rett på å få dekket tap, noe som i pokerbeskatning kan være meget betryggende for en poker-spiller. Man kan fullt ut forstå at ligningsmyndighetene er varsomme med å anerkjenne et form for spill som en form for virksomhet, når sjansen er stor for å tape. Logisk nok, når noen vinner i poker har også noen tapt i poker. Poker i seg selv genererer ikke noe nytt, men er reelt sett en forflytting av penger. Målet har da vært å finne de som er så flinke og/eller har så mye flaks at de går generelt i pluss.

Det er ingen tvil om at hoved kostanden til en pokerspiller må være tapene. Man kan også ha andre kostnader som går direkte opp mot pokerspillingen, som reise til og fra turneringer, pc til spilling og analyse av spill, internett... osv. Kostnader som kan kobles direkte opp mott det å være en pokerspiller. Dette synet blir støttet gjennom tolkning av USKD-2006-20 - UTV-2006-495 som er en utales fra skattedirektoratet om poker som det også er henvist til i Lig-

---

<sup>62</sup> Skatteloven 1999 § 6-1

nings-ABC<sup>63</sup>: «Hvis det foreligger virksomhet er samlet inntekt skattepliktig. Kostnader som er pådratt for å erverve, sikre eller vedlikeholde virksomhetsinntekten er fradragsberettiget, jf. skatteloven § 6-1».<sup>64</sup>

Som annet ledd i sktl. § 6-1 poengterer, kan man ikke få fradrag for private kostander og det er her det er viktig å finne grensen mellom det private og det forretningsmessige. Noe som til tider kan være en vanskelig avgrensning. Dermed er det viktig å dokumentere alle spill man spiller, alle tapp og alle kostnader på en tilfredsstillende måte. Slik at ligningsmyndighetene har muligheten til å vurdere om en kostnad er tilknyttet virksomhet eller om den har en mer privat karakter.

### 3.5.3 Underskudd ved poker virksomhet.

Driver man en virksomhet kan man som sagt ende med å gå i underskudd ved årets slutt. Dette er så klart ikke ønskelig men spesielt innenfor spill som poker er det ofte en stor risiko opp mot stor gevinst. I sktl. § 6-3 ligger reguleringen av underskudd. Første ledd lyder: «Når fradragsberettigede kostnader overstiger inntekter fra samme inntektskilde, gis det fradrag for underskuddet i inntekt fra andre inntektskilder.»<sup>65</sup> Dette gjør at de som har poker som en virksomhet ved siden av annen inntekt kan føre over fradraget til den andre inntektskilden, og på den måten å senke skattegrunnet. Dette kommer også frem av Lignings-ABC under kapitlet om underskudd: «Underskudd kan i utgangspunktet bare komme til fradrag i inntekt hos samme skattyter.»<sup>66</sup>

Hensynet bak denne reglen er trolig for å gjøre det enklere helhetlig økonomisk for skatteytteren. Dette kan hjelpe med at skatteåret totalt sett ikke blir urimelig tungt. Det gjør også at skatteåret blir helt avsluttet så man slipper å eventuelt fremføre underskudd til de kommende skatteårene.

Har man underskudd over lang tid, kan man miste virksomhets statusen, altså når vilkårene for virksomhet ikke lenger er til stede. Det som kan bli spørsmålet er om virksomheten er egnet til å gå i overskudd hvis det viser seg at man har store tap hvert år. Dette blir som spørsmålet sto i Ringenes dommen<sup>67</sup> hvor Ringenes sitt småbruk ble endret fra en virksomhet til fritidsbolig fordi høyesterett kunne rett og slett ikke se at det ville noen gang kunne bli et

---

<sup>63</sup> Lignings ABC 2015 kapitel: virksomhet almen 3.4.2 pokerspill

<sup>64</sup> USKD-2006-20 om virksomhet

<sup>65</sup> Skatteloven 1999 § 6-3 første ledd

<sup>66</sup> Lignings ABC 2015 kapitel Underskudd 8.1

<sup>67</sup> Rt. 1985 s. 319

overskudd og dermed var småbruket en ren melkeku for fradrag som skatteyter kunne trekke fra i sin betydelige inntekt.

### 3.5.4 Fremføring av underskudd.

Ved å spille poker som virksomhet kan man også ha dårlige år. Som tidligere nevnt er det ikke noe vilkår for at man hvert år må gå i overskudd for å kunne betegnes som en virksomhet, men totalt sett må virksomheten være egnet til å gå i overskudd. Med det får man rett til å kunne fremføre underskudd. Noe som gjør at de som driver pokervirksomhet kan få lavere inntektsgrunnlag på fremtidige år for å dekke opp tapet.

Hjemmelen for å fremføre underskudd fra tidligere år finner man i sktl. § 6-3 fjerde ledd hvor det kommer frem at viss ikke man får brukt underskuddet i annen inntekt, så kan man fremføre det som fradrag på fremtidige år man går i overskudd.

Hensynet bak en slik reglen er ganske enkelt at det vil bli urimelig tyngende for en som driver virksomhet å bli skattlagt hardt de årene det går bra, men ikke kunne få fradrag når det går dårlig. På grunn av fremførings retten kan man konkludere med en harmonisk symmetri for de som driver virksomhet.

Sktl. § 6-3 fjerde ledd henviser videre til sktl § 14-6 som gjelder selve fremføring av underskudd. Det er vilkår som må fylles for å kunne fremføre underskuddet. Blant annet i første ledd som stiller et vilkår om at underskudd fra et tidligere år må trekkes fra i sin helhet før man kan trekke fra underskudd i nyere tid. Dette gjør det mer ryddig i form at man blir kvitt hele underskudds poster fra tidligere år slik at man kan mer fokusere på det som er av nyere tid.

Når det gjelder selve fremføringen kan man stille spørsmål ved hvor lenge man beholder retten til å fremføre. Det er ingen garanti at de nærmeste årene gir et overskudd og når man eventuelt bruker fremføringen. I Zimmer sin skatterett kommer det frem at det tidligere var en begrensning på 10 år for å bruke et underskudd, men at denne begrensningen ble fjernet i 2005. Han skriver også at det har utviklet seg en praksis når det gjelder fremføring, hvor den må bli brukt ved første mulig anledning. Hvis man ikke bruker den ved første anledning vil man miste fremføringsretten. Formålet til reglen har ikke vært muligheten til resultatutjevning (altså bruke fremførbart underskudd til å senke overskuddet over flere år). På den måten mener Zimmer at praksisen stemmer godt med lovgrunnlaget.<sup>68</sup>

---

<sup>68</sup> Zimmer 2014 s. 362

Dette med muligheten til fremførbart underskudd er noe som kan bli spennende i fremtiden. Spesielt opp mot vurderingen om det fortsatt foreligger pokervirksomhet, for et spørsmål som reiser seg er om man kan beholde et stort fremførbart underskudd hvis man slutter med poker-spill. Det kan skje at man taper så mye at man rett og slett ikke ønsker eller kan spille mer. Vil et eventuelt fremførbart underskudd holde seg vedlike?

I en lagmannsrett dom fra 2008 var det spørsmål om en skattyters virksomhet var opphørt i en periode på to år hvor det skjedde lite i virksomheten. Dette var meget viktig med tanke på fremførbart underskudd fra 2004-2005. I 2004 hadde skatteyder solgt mesteparten av enkel-mansforetaket. Spørsmålet som sto for retten var om virksomheten opphørte eller om den fortsatt eksisterte frem til da skatteyder startet opp høyere aktivitet igjen i 2006. Tingretten kom til at det ikke forelå virksomhet og dermed forsvant retten til fremføring av underskuddet fra tidligere år. Lagmannsretten kom til motsatt resultat, at virksomheten hadde vært beskje-den, men at virksomheten fortsatt eksisterte og dermed kunne man føre underskuddet fra de tidligere årene frem.<sup>69</sup>

I denne saken ble det betraktet som at virksomheten var vedlike, men man kan tenke seg at det kan gå motsatt vei. Dermed er det viktig for de med fremførbart underskudd å holde virksomheten vedlike. Slik at det er mulig å få godtgjort tidligere tap. Dermed hvis virksomheten opphører, opphører også retten til å fremføre underskudd. Hva som skal til for å holde en pokervirksomhet vedlike er uavklart og det er like vanskelig å vurdere som virksomhetsvurde- ringen i poker.

---

<sup>69</sup> LB-2008-171531 - UTV-2009-966

### 3.6 Manglende hjemmel for skattlegging av pokerspill.

Manglende hjemmel for skattlegging av pokergevinst er et tema som dukket opp i en nyere dom. Man skulle tro med det som er tidligere gjennomgått at det er hjemler som dekker alle mulige utfall av pokerspill. Hva skjer hvis man får et tilfelle som ikke fyller vilkårene for å være tilfeldig, samtidig som virksomheten ikke er omfattende nok til at skatteetaten vil anerkjenne pokerspillingen til skatteyteren som en virksomhet i lovens forstand. Før jeg går inngående inn i tingrettsdommen er det viktig å poengtere at dette er en dom som står rimelig alene og kan ha en meget begrenset rettskildeverdi. Dommen er anket, men tar opp et interessant tema som kan skape behov for endringer i lovverket hvis den står seg gjennom alle rettsinstanser.

#### 3.6.1 Legalitetsprinsippet.

Før man kan gå inngående inn i dommen er det viktig å klargjøre en ting. For å kunne skattlegges må det foreligge et rettsgrunnlag. Legalitetsprinsippet gjelder fullt ut i skatteretten og lovtolkning står sentralt. Zimmer skriver blant annet at: «*Det gjelder neppe noe strengt krav om at det må foreligge klar hjemmel e.l. for skatteplikt. ... Men hensynet til forutsigbarhet setter likevel grenser for hvor langt man kan gå;*»<sup>70</sup> Det vil si at det på skatterettens område kan lovverket tolkes ganske vidt og formålet for den aktuelle paragrafen kan være avgjørende. Men det er en viktig begrensing, lovverket må være forutsigbart for skatteyter. Dette er noe av det mest sentrale problemet ved pokerbeskatning. Hvilket regelsett er det man faktisk hører under. Er det virksomhetsbeskatning eller tilfeldig gevinstbeskatning?

#### 3.6.2 TSTAV-2014-60870 Er det hjemmel for skattlegging?

TSTAV-2014-60870 er en tingrettsdom som tar opp vurderingen om hva som ligger i begrepet tilfeldig gevinst i skatteloven § 5-50 og dette opp mot skatteloven § 5-1 sitt skattegrunnlag. Bakgrunnen for saken var at en skattyter hadde vunnet en større million gevinst i Amsterdam skatteåret 2005. Deler av beløpet ble innrapportert, men ikke alt. De neste årene spilte skattyteren aktivt poker i flere turneringer og cash games. I 2009 varslet skatteetaten om kontroll av inntekt og etter dette ble det gjort et vedtak om at skatteyter skal skattlegges som næringsdrivende. Etter at skattyteren sendte inn mer dokumentasjon som viste at totalt underskudd var høyere enn gevinstene endret skatteetaten ligningen igjen til at pokerinntektene var under reglene for tilfeldig gevinst. Noe som fortsatt er skatteetatens standpunkt for tingretten.<sup>71</sup>

---

<sup>70</sup> Zimmer 2014 s. 49

<sup>71</sup> TSTAV-2014-60870



Problemet som det står for tingretten er at skatteetaten først ville bruke virksomhetsmodellen for skattlegging, for og så endre skattligningen til tilfeldig gevinst. Det problematiske her er for det første at det nye vedtaket er til ugunst for skatteyter, for det andre virker det som at skatteetaten ikke har et klart skille mellom hobby og virksomhet i poker, og for det tredje kan man ha en så utvidet tolkning av skatteloven § 5-50 at alle inntekter som ikke går under sktl. §5-1 er skattepliktig som tilfeldig gevinst.

Det som blir vurdert er hvor tilfeldig er det faktisk å spille poker i en så stor skala. Hvis man går inn i sktl. § 5-50 vil definisjonen dreie som om en gevinst man har vunnet ved en tilfeldig hendelse. Tingretten går gjennom forarbeider og tidligere dommer for å komme nærmere om hva som er grensen for tilfeldig. Sentralt for vurderingen ligger Vister<sup>72</sup> dommen som jeg tidligere har nevnt. Travsport har en hvis tilfeldighet i seg, men man har store muligheter til å påvirke utfallet ved at man er oppdatert på tilstandene til hestene som konkurrerer og driver aktivt med trav for å generere gevinster. Konklusjonen her ble at selv om flaks og tilfeldigheter var det som avgjorde hvem som vinner, kan man ikke utelukke alt det forberedende arbeidet som er med på å påvirke vinner sjansene. Så i Vister dommen kommer det frem at selv med flaks som en sentral del vil man kunne regnes som en virksomhet og dermed ikke fylle vilkårene for en tilfeldig gevinst, for med alle forberedelsene kan man ikke si at det er helt tilfeldig om man vinner eller ikke.

Tingretten henviser blant annet til Zimmer: *«Bestemmelsens rekkevidde er ikke klar. Tatt på ordet kunne den tenkes gitt et vidt anvendelsesområde. Som Aarbakke påpeker (1990 s. 183), vil en slik forståelse lede til at bestemmelsen nærmest ble lovens hovedregel om skatteplikt. Men slik er den ikke blitt oppfattet i praksis. Bestemmelsen er blitt begrenset til å gjelde tilfeller av samme art som de oppregnede, altså inntekter av 'lottogevinsttypen'. Bl.a kan en lovendring i 1990 sies å bygge på en forutsetning om et slikt anvendelsesområde.»*<sup>73</sup> Det tingretten tar ut av dette sitatet er at sktl. § 5-50 ikke er en paragraf som omhandler alle tilfeller av inntekter som ikke reguleres av skt. § 5-1 eller andre paragrafer, men gjelder kun tilfeldige gevinster som ligner det å vinne i et lotteri. Det vil si at flaks og tilfeldighet må være hovedmomentet for gevinsten.

Etter å gått gjennom flere eldre forarbeider for tidligere lover, og sett hvordan de har blitt brukt og hva som er skrevet i faglitteratur kommer tingretten med tvil til at tilfeldighet må være det bærende hvis sktl. § 5-50 kommer til anvendelse.

---

<sup>72</sup> Rt 1965 s. 1159

<sup>73</sup> Zimmer 2014 s. 172

De går videre til en vurdering av poker opp mot travsport. Konklusjon i travsport ble at § 5-50 ikke kunne tolkes så vidt hvis man drev aktivt som trav. Det man kan forstå ut ifra tingrettens resonnement er at det finnes tilfeller hvor tilfeldighet er en faktor, men kan ikke skattlegges som tilfeldig inntekt. Dermed er det en mulighet at også poker kan havne utenfor rekkevidden av sktl. 5-50.

Skattyteren hadde de siste årene store underskudd totalt sett, men hadde spilt mange turneringer og cashgames. Retten går inngående inn i aktiviteten til pokerspillerne og vurderer den som av en slik art at man ikke kan si at det er rent tilfeldig de inntektene han har hatt. Som dommen tar opp, har turneringer veldig mye med ferdigheter å gjøre når det gjelder hvordan man tolker andre spillere. Ved å komme langt i en turnering, trenger man også ytterlige ferdigheter for å nå til topps. Konklusjonen ble at man kunne sammenligne pokerspill i dette tilfelle opp mot hvordan loven har blitt tolket ved travsport: «*Det følger av det som er nevnt ovenfor at travgevinster enten vurderes som næringsinntekt eller unntatt skatt. Skatteloven § 5-50 anvendes ikke for slike gevinster. Se Borgarting lagmannsretts dom av 7.12.1998 (Utv. 1999 side 33)*»<sup>74</sup> Og med dette stiller retten et spørsmål om man egentlig kan forskjellsbehandle poker og trav. Det kom de til at det ikke var.

Så kommer kjernen av problemet. Skatteetaten hevder at det ikke er virksomhet, Men samtidig hadde de på et tidligere tidspunkt hevdet det. Som retten sa: «*Den virksomhet Middelthun bedrev i forbindelse med turneringene var i sin art virksomhet som kunne vurderes som næring, noe den faktisk også ble gjort.*»<sup>75</sup> Og er man så tett oppunder definisjonen vil det være vanskelig å argumentere for at inntektene var av en tilfeldig karakter. Tingretten kommer rett og slett til at det ikke foreligger en klar hjemmel på tilfellet til denne skatteyteren og på grunn av legalitetsprinsippet som krever en hvis forutsigbarhet i skattleggingen. Retten kom til at det ikke var hjemmelsgrunnlag for skatt. For det første fylte ikke skatteyter kravene til virksomhet i sktl § 5-1 ifølge skatteetaten (dette blir ikke gått nærmere inn på) samtidig kom retten til at skatteyteren heller ikke kom inn under sktl. § 5-50.

Et sterkt moment for at legalitetsprinsippet ikke kunne godta noen av løsningene, var at skatteetaten først tolket driften som næring for så å trekke det tilbake, for så å definere aktiviteten som tilfeldig. Uten at utøvelsen og aktiviteten hadde endret art. Det eneste som hadde endret seg var at skatteyter hadde sendt inn tall som viste et underskudd. Som retten konkluderer: «*Retten mener at dette fremstår som vanskelig å forstå og - ikke minst - forholde seg til som*

---

<sup>74</sup> TSTAV-2014-60870

<sup>75</sup> TSTAV-2014-60870

*skattyter. Skattehjemmelen fremstår med andre ord ikke som særlig forutsigbar.»<sup>76</sup> Saken endte med at gevinstene ble skattefrie på grunn av manglende hjemmel.*

### 3.6.3 Etterspill av TSTAV-2014-60870.

Dommen blir anket til lagmannsretten, og om saken vil ha en større innvirkning på ligningspraksis i fremtiden er nå for tidlig å se. Det sentrale spørsmålet blir om det er holdbart at en pokerspiller kan unngå beskatning fordi pokerspilleren spiller i en slik form at det ikke kan defineres som en tilfeldig inntekt, men samtidig ikke fyller vilkårene for å drive en virksomhet i lovens forstand.

Det blir vanskelig å sette opp en regel ut ifra dommen, av den enkle grunn at det allerede er vanskelig å definere om en pokerspiller spiller mer tilfeldig eller om dem driver virksomhet, som jeg har skrevet om tidligere i denne oppgaven. Skal man ta ut kriterier for manglende hjemmel, må det være at pokerspilleren spiller så ofte og så mange timer at kravene til virksomhet nesten er oppfylt, samtidig som inntektene ikke er gode nok til å definere virksomheten som egnet til å gå med overskudd. En grense som er så å si umulig å sett. Som det kommer av tingrettsdommen, virker ikke hjemlene for pokerskatt veldig forutsigbare.<sup>77</sup>

Hvis denne dommen går i skatteyterens favør også i lagmannsretten, kan det bli snakk om å måtte tette et smutthull i lovverket fra lovgiverside. Forutsigbarhet er viktig i skatt fordi det kan ha stor innvirkning for hvordan en skatteyter planlegger sin virksomhet, og kan ha stor effekt på økonomien til de aktuelle hvis man ikke har muligheten til å vite hvilke regler som faktisk gjelder. Dette kommer også frem i en høyesterettsdom som riktig nok gjelder en lov som er opphevet. Den gir et godt innblikk i kravet til forutsigbarhet:

*«Den lovforståelse som staten hevder, er således verken i loven eller dens forarbeider kommet til uttrykk med den klarhet som må kreves for at skattyterne skal kunne innrette seg etter regelverket. At hensynet til forutberegnelighet på skatterettens område må tillegges betydelig vekt, er kommet til uttrykk både i rettspraksis og i teori.»<sup>78</sup> Av hensyn til klarhet kan man på mange måte være enig i tingrettens vurdering, men om det kommer til å stå seg for lagmannsretten blir som sagt spennende. Hensynet til legalitetsprinsippet og forutsigbarhet står sterkt i norsk skatterett og det er grenser hvor vidt man kan tolke lover og forarbeider opp mot forutsigbarheten for en skatteyter.*

---

<sup>76</sup> TSTAV-2014-60870

<sup>77</sup> TSTAV-2014-60870

<sup>78</sup> Zimmer 2014 s 49 sitert fra Rt 1990 s. 1293

## **4 Symmetriprinsippet.**

### **4.1 Grunnleggende forståelse.**

Symmetriprinsippet i skatteretten er et prinsipp som har utviklet seg over mange år. Tanken bak det har vært å stabilisere innkrevningen av skatt slik at skatten ikke fikk en markedsvridende effekt. Det ville være uheldig å gi fradrag for renter på lån, men ikke ha beskatning av renteinntekter. I et slik tilfelle ville det bli økonomisk lønnsomt og ta opp større lån og sette det inn på bankkonto, for å på den måten nyte godt av fradrag og på samme tid nyte godt av skattefrie renteinntekter.<sup>79</sup>

### **4.2 Skatteloven, symmetri ved pokerbeskatning.**

Det har vært et tema for mange at de mener symmetrien i poker ikke er helt optimal. I tidligere kapitler i denne oppgaven har jeg gått gjennom de to forskjellige primærskatteformene en vanlig skatteyder kan komme inn under. Den ene er en form for virksomhetsbeskatning og den andre er tilfeldig gevinst (hobby). Alt ettersom hvor mye man spiller. For å gå nærmere inn på grunnlaget for eventuelt fradrag må man gå mer inn på hver enkelt beskatningsform og se på symmetrien som oppstår med beskatningsreglene.

#### **4.2.1 Symmetri ved tilfeldig gevinst (hobby).**

Tanken om at det man kan skattlegges for skal også kunne fradras ved tap, er noe jeg tror de fleste vil være enig i er en god løsning for å skape en balanse i skatter og avgifter man betaler. Teorien som ligningsmyndighetene bruker på fradrag for poker som tilfeldig gevinst er det samme som de eventuelt gjør ved lotterigevinster som ikke er skattefrie. Altså, man kjøper fem lodd og vinner på et, da er man fradragsberettiget for kostnaden ved det ene loddet og ikke alle fem loddene.<sup>80</sup> Man kan diskutere om at det å kjøpe de 5 loddene var det som skulle til for å realisere mulighetene for gevinsten. Ved en slik tolkning ville det være vanskelig å avgrense hva som er kostandene som er direkte opp mot gevinsten. Derfor har man en begrensning i fradragsrett opp mott inngangssummen i det aktuelle spillet. Som i cashgames vil inngangssummen og det man skyter inn under spillet være fradragsberettiget før eventuell gevinstbeskatning. I turneringer vil det være fradrag på samme måte, bare at det beregnes ut ifra gevinsten av hele turneringen. Som tidligere nevnt, er det fritak på skatt for alle pokergevinster under 10 000 kroner. Dette kan være ekstremt lønnsomt innenfor cashgames hvor man kan lett holde seg under grenseløpet på 10 000 kroner med å ikke spille spill med veldig store innsatser. Dermed kan man si at det er symmetri, ved at man vurderer hvert spill isolert sett som en egen hendelse.

---

<sup>79</sup>Zimmer (2014) s. 34

<sup>80</sup>Lignings ABC 2015 kapittel Tilfeldig gevinster/inntekter 10

#### 4.2.2 Symmetri ved pokervirksomhet.

Symmetri for pokerspillere i virksomhet er en helt annen historie enn for de som blir definert som hobbyspillere. Vet å bli anerkjent som en virksomhet får man tilgang til fradragsregler på alle inntekter og også tap. Til gjengjeld kan staten kreve en høyere skatteprosent hvor det ikke er et fribeløp på inntil gevinster på 10 000 kroner. Dette gjør at alt skal skattlegges, men man har en tilsvarende fradragsrett også på tap på det enkelte spill. Fradragene kan man føre gjennom sktl. § 6-1 som gjelder fradragsrett. Og det er et klart beskatningsgrunnlag gjennom sktl. §§ 5-1 og 5-30. Symmetri ved virksomhet kan man se på også som politisk for å tilrettelegge for muligheten til å skape arbeidsplasser. Dette ved at man har muligheten til å flytte tap opp mot gevinstposter slik at man ikke skatter virksomheten i hjel og sikrer muligheten til videre drift, ved at man fører eventuelle underskudd videre for å sikre videre drift i de kommende årene. I tillegg kan man også få dekket kostnadene ved aktiviteten som trengs for å drive virksomheten. Dette tyder på full symmetri hvor alle inntektene er skattbare og alle utgiftene direkte opp mot inntekten er fradragsberettiget.

#### 4.2.3 Problemet med symmetri i poker.

Her kommer det store problemet, isolert sett kan reglene se symmetriske ut. Tilfeldig gevinstbeskatning er basert på at det ikke er noen sikkerhet og vinne, men man kan vinne litt som loddtrekning. På den annenside blir noen anerkjent som virksomhetsutøvere, og for mange spillere kan det virke litt tilfeldig hvor man havner.

I teorien kan to spillere spille like mye over like lang tid og ha så å si det samme overskuddet, men på det siste året kan den ene ha et massivt tap. I dette scenariet har vi utgangspunkt at alle inntekter er lovlig rapportert inn som tilfeldig gevinst. Det som da kan skje, er at skatteetaten varsler endring av ligning innenfor fristen på to år på en av skatteyterne.<sup>81</sup> Hvor den ene blir endret til å være en virksomhet med fradragsrett tilbake 2 år i tid mens den andre med mest tap siste året blir tolket fortsatt etter reglen om tilfeldig inntekt. På den ene siden vil en med fradragsrett få høyere skatt og et større beløp som er skattepliktig, men til gjengjeld vil han få fradragsrett som gjelder alle tap. Noe som harmoniserer veldig med symmetrien. Det som kan være problematisk er at spilleren som fikk et større tap på slutten er en like aktiv spiller i dette scenariet og blir skattlagt likt på alle gevinster over 10 000 uavhengig om han har store tap ved siden av. Eneste forskjellen på tilfelle er at den ene har hatt noen større tap, men kan risikere å komme veldig mye dårligere ut av det.

---

<sup>81</sup> ligningsloven § 9-6 tredje ledd

Som et eksempel vinner begge spillerne (med fratrukket egen innsats) 100 000 kroner og begge taper 78 000 kroner i et annet spill. Med virksomhetsbeskatning kan skatteyteren ta 100 000 kroner trekke fra 78 000 kroner og sitte igjen med 22 000 kroner til beskatning. Mens ved tilfeldig gevinstmodellen vil skattegrunnlaget bli 100 000 kroner og med dagens skattesats på 27 % vil det bli 27 000 kroner. Plusser man på dette med 78 000 kroner i tap 105 000 kroner i tap. Spilleren har tapt mer enn det som er inntjent, dette er realiteten ved beskatningen. En som blir skattet som virksomhet vil ikke kunne bli skattlagt på samme måte for verdier som ikke eksisterer lenger, fordi skattleggingen skjer kontinuerlig i forhold til de fradragene man får på tap ved poker. Da kan man se tendenser til at det ikke er full symmetri ved tilfeldig gevinst når man ser på den helhetlige aktiviteten opp mot en som driver virksomhet i like stor skala.

### 4.3 Symmetriprinsippet i rettspraksis.

Hvor utbrett og sentralt symmetriprinsippet er i skatteretten kan diskuteres. Det man kan si er at lovgiver har strukket seg langt for å lage et skattesystem i landet som er balansert. Av alle praktiske hensyn kan man se at skattesystemet ikke gir en markedsvridende effekt så lenge man har en form for balansegang. I flere høyesterettsdommer blir prinsippet nevnt, men blir også nevnt som symmetrihensyn som i Rt-2006-349. Hensynet blir nevnt flere ganger som en tolkningsfaktor ved en eventuelt utvidet tolkning av regler for hvor renter skulle føres, når et rederi hadde betalt for mye skatt. På grunn av at symmetri er noe som har vært tanken bak lovverket i skattelovene som har utviklet seg i Norge. Høyesterett vurderer om det faktisk er symmetri i den aktuelle loven. *«Utenfor rederibeskatningen er som nevnt kernerrenter uttrykkelig skattefrie. Tilsvarende gis det ikke fradrag ved inntektslikningen for renter skatteyteren pålegges i forbindelse med restskatt, jf. skatteloven 1911 § 44 16. ledd annet punktum. Bakgrunnen er også her at rentesatsen er korrigert for en flat beskatning på 28% som en administrativ forenkling. Det er således full symmetri mellom inntekts- og fradragbehandlingen av kernerrenter.»*<sup>82</sup> Ved full symmetri er høyesterett fornøyd, og det videre spørsmålet var om det var symmetri når man skal plassere rentene ved rederibeskatning. Her måtte det en utvidet tolkning til for å kunne gi rederiet medhold i sin påstand. Høyesterett kom frem til etter en vurdering av hensikten med reglen opp mot andre hensyn, at det ville være uheldig å ha en utvidet tolkning. Symmetrien var god nok som den var og lovgiver hadde trolig en baktanke om hvorfor loven var formulert som den var. Dette kan man tenke seg at ved pokerspill vil symmetrihensyn henge sterkt.

I tingrettsdommen TSTAV-2014-60870 blir symmetriprinsippet tatt opp av dommeren. Hvor man så nærmere på om tolkningen av sktl § 5-50 ville stride med symmetriprinsippet ved po-

---

<sup>82</sup> Rt-2006-349 avsnitt 38

kerbeskatning: «Ut fra at skatteplikt etter skatteloven § 5-50 nødvendigvis må vurderes for hver isolerte gevinst, vil symmetri være oppfylt.»<sup>83</sup> Dermed er det symmetri, fordi hvert enkelt spill telles som en isolert hendelse. Dette synet er også det synet som blir lagt vekt på i blant annet Lignings-ABC 2015.<sup>84</sup> Som legger opp til at hvert enkelt spill kan få fradrag for innsats for det aktuelle spillet.

#### **4.4 Konklusjon om symmetri ved pokerbeskatning.**

Slik symmetrien i poker er bygd opp i dag er den tett opp mot symmetrisk. Det er vanskelig å lovteknisk gjøre alt symmetrisk til enhver tid og det er ikke alltid man får ønsket utfall av ren symmetri. Problemene i poker handler egentlig ikke om symmetri, men hvilke regelsett man havner under. Hensikten bak sktl. § 5-50 er å skattlegge alle større tilfeldige gevinster. Sånn setter det symmetri i loven siden praksis har anerkjent fradrag for innsatsen som gav gevinsten. Problemet oppstår når noen driver så stort at man ikke kan si med sikkerhet at det er en tilfeldig inntekt, men at det er nærmere virksomhet. Sånn sett kan noen pokerspillere komme dårlig ut mens andre kan komme bra ut på grunn av fritaksregelen. I virksomhetsbeskatning har man et tydelig symmetriprisnipp som også dekker over underskudd som kan bli fremførbart til fremtidige positive år.

Totalt sett er det en form for symmetri i begge formene for skatt. Det eneste er at ved tilfeldig gevinstbeskatning vil noen føle det som urettferdig, fordi de totalt sett kan komme dårligere ut enn om de hadde hatt like fradragsmuligheter som ved virksomhetsbeskatning.

---

<sup>83</sup> TSTAV-2014-60870

<sup>84</sup> Lignings ABC 2015 Tilfeldig gevinster/inntekter kapittel 10 fradragsrett

## 5 Avsluttende bemerkninger.

Som det har blitt redegjort for gjennom oppgaven er beskatning på poker et felt som er nok så nytt og det finnes fortsatt uklarheter. Helt ifra grunnleggende prinsipper som legalitetsprinsippet til mer banale ting som kostnader som kan gå til fradrag. Slik jeg har opplevd regelsettene er de ikke skapt for pokerbeskatning, men er mer regelsett som er tolket slik at de skal passe med de store pokerinntektene noen har.

Lenge ble all poker skattlagt opp mot sktl. § 5-50, men dette førte til at mange holdt seg akkurat innenfor den skattefrie grensen og på den måten kunne ha store skattefrie inntekter. Disse spillerne kunne leve av poker og hadde det som sin eneste eller hovedinntekt. Jeg kan se hensynet bak, for at skatteetaten ville kreve inn skatt på disse individene. Med vurdering av virksomhetsbegrepet kunne de finne hjemmel til å skattlegge alle beløpene disse spillerne tjente inn. Spillerne fikk en fradragsrett for tap på alle spille som er relevante for virksomheten pluss eventuelt fradrag for innkjøp til virksomheten.

Problemet som oppstår når man på den ene siden definerer poker som en form for lykkespill, og på den annen side definerer det som en form for ferdighetsspill som krever trening og innsats, er at hjemmelsgrunnlaget kan bli svakt. Dette kommer blant annet frem i TSTAV-2014-60870 som problemet var at hjemmelen i § 5-50 var ikke klar nok i det tilfellet for å skattlegge. Rett og slett, grunnlaget var ikke tilstrekkelig til at legalitetsprinsippet var oppfylt.

Den overnevnte tingrettsdommen blir anket, og uansett utfall vil den kunne ha interessant utfall. På den enesiden sier tingretten at det finnes et mellomstadiet mellom sktl. § 5-50 og § 5-30 jf. § 5-1. Hvor det ikke er klar nok hjemmel for beskatning. På den annensiden, kan lagmannsretten komme til en utvidet tolkning av § 5-50 som vil tilsi at gevinster som ikke er tilfeldige også kan skattlegges etter denne bestemmelsen. Det er ingen klare grenser for når man kan regne poker som noe annet enn tilfeldig. De fleste aktiviteter har en form for tilfeldighet. Det er veldig få aktiviteter hvor man kan få økonomisk gevinst, som er helt uten risiko for tilfeldigheter som skjer utenfor din egen kontroll. Det som er sikkert, er at det er forskjell på å kjøpe et lodd eller å aktivt spille på hest og engasjere seg i statistikk og informasjon om hestene og rytterne. Et lodd får man ikke påvirket utfallet, men i travsporten kan man påvirke ved å bruke tid og kunnskap. Det samme kan hevdes om pokerturneringer, Det er ikke rent tilfeldig om man vinner eller ikke. Det er også psykologiske faktorer, men til syvende og sist er det kortene som er avgjørende.

Man kan også stille spørsmål om det er lurt å anerkjenne pokerspillere som virksomhet. Poker er et spill hvor det alltid vil være flere tapere enn vinnere. Som med alle spill kan man vinne mye og man kan tape mye. Hva skjer hvis de som blir anerkjent som pokerspillere får større tap over flere år? Man kan få en situasjon hvor det fremførbare underskuddet vil bli det domi-



nerende i ligningen til disse spillerne i lang tid. Slik reglene er i dag vil ikke en virksomhet opphøre på grunn av underskudd over en periode. Realiteten blir at man kan få virksomheter som konstant er i underskudd og hvor pokerspilleren har andre inntekter som kan bruke underskuddet som fradrag. Når kan man si at en pokervirksomhet har opphørt? Og hva skal til for å holde en pokervirksomhet i gang for å beholde eventuelt fremførbart underskudd? Dette er høyest usikkert, men kan hende det blir besvart i fremtiden.

### **5.1 Muligheten til forbedring av lovverket.**

Det er flere muligheter å påvirke rettsstilstanden på områder. På grunn av legalitetsprinsippet kan det være lurt å lovfeste en endring enn å rent satse på rettspraksis på et område som har mye usikkerhet. Problemet som bør løses er definisjonen av poker i skattelovens forstand.

For det første kan jeg se hensynet for å la mindre gevinster gå igjennom og samtidig ikke innrømme fradrag for eventuelle tap. Dette gjør arbeidet til ligningsmyndighetene enklere og gjøre det enklere og skrive selvangivelsen for skatteyteren selv. Men kunne det være aktuelt å lage en ny regel når det gjelder poker? For det første må man se på problematikken.

1. Vanskelig å definere når man driver i et stort nok omfang og om man er egnet til å gå i overskudd ved virksomhetsvurderingen.
2. De som spiller stort nok til å fylle flere av vilkårene for virksomhet, men ikke er egnet til å gå i overskudd. Kan inntektene vurderes da som tilfeldige?
3. De som driver stort med store gevinster, men ikke blir anerkjent som virksomhet kan totalt sett gå i minus fordi skatten er høyere enn totalt antall gevinster minus tap.
4. Skatteytere som klarer å holde seg under 10 000 kroner grensen og som regnes som tilfeldig inntekt kan ha store inntekter som ikke blir beskattet, fordi de ikke er regnet som virksomhet. (Her kan det være store mørketall som aldri blir rapportert).
5. Reglene i dag virker høyest uklare for mange, og det virker tilfeldig hvilke regelsett som blir brukt på den enkelte skatteyter.

Det man kan gjøre er å lage et eget regelsett for akkurat poker. Et regelsett som dirkete omhandler alle aspektene av poker. Nå har ikke jeg tallene for hvor mye man må tjene før man blir betraktet som virksomhet. Kanskje dette ikke er den beste veien å gå. En idè vil være å lage en paraplyregel. Som hvis man spiller med gevinster opp til 100 000 kroner totalt sett. Blir man skattepliktig 27 % av de 100 000 kroner minus totalt tap, og samtidig ikke anerkjenne fremførbart underskudd. På denne måten kan man skille ut småspillene som uansett holder seg under 10 000 kroners grensen, men samtidig plukke dem opp for beskatning når de passerer en hvis aktivitet. På den annen side vil skatten utjevne seg for både proffe og de som er nesten profesjonelle, ved at de slipper trygdeavgift som enkeltmannsforetak og får tap trukket fra det aktuelle året. Det å lage et eget regelsett vil også gjøre at man slipper å gå inn i

næringsmodellen hvor man også må anerkjenne fremførbart underskudd. På den måten kan man også rettspolitisk jobbe mot spillavhengighet ved å senke gunstigheten av spilling.

Med en egen hjemmel for poker ville alle tvil om hvilke skatteregler som skal gjelde forsvinne og på den måten ville både ligningsmyndighetene og domstolene ha en enklere oppgave å vurdere hvilke regler som gjelder.

Med en slik lovendring vil det muligens bli mere arbeid for skatteyteren selv og ligningsmyndigheten. Det vil kreve mer dokumentasjon av spillene og skattyterne må bli flinkere til å hente ut informasjon fra spillstedene som må sendes som vedlegg med ligningen. Med et klart regelsett vil det også øke insentivet om å rapportere gevinster og gir en klarere hjemmel foreventuelt tilleggsskatt ved forsøk på å skjule inntekter på poker.

Ved å anerkjenne fradrag for pokertap i alle spill i løpet av året slipper man problemet som ofte blir tatt opp angående symmetriprinsippet. Alle ville fått rett på å få dekket kostandene de har tapt i pokerspill så de ikke kan bli skattlagt ved minus inntekt. Det eneste som eventuelt kan stride med symmetrien er hvis man nekter fremføring av underskudd. Fremføring av underskudd er noe som er kun forbeholdt de som skattlegges som næringsvirksomhet og ikke som flertallet som skattlegges som tilfeldig inntekt. Om skattemyndighetene ønsker muligheten til fremførbart underskudd i poker vet jeg ikke. Med tanke på at poker i utgangspunktet er et spill som noen må tape, er det tvilsomt en god løsning for skattemyndigheten. De som driver så stort at de ønsker muligheten til fremførbart underskudd har alltid muligheten til å lage et aksjeselskap og på den måten få alle rettigheter som et AS har. Da vil det være et valg fra spilleren sin side og ikke et tilfeldig valg ut ifra omstendighetene fra skatteetaten sin side.

Det siste året har det vært en liberalisering av pokerreglene med muligheten til å spille vennelag med inntil 1000 kroner per person inntil 10 personer. Man har en utvikling i norsk tipping hvor man har startet et online casino. Jeg tror det kan være lurt og også følge opp lovverket på skattesiden av liberaliseringen for å gjøre reglene klarere. Tallene jeg har kommet med i mine tanker om mulig endring er et rent forslag og spekulasjon. Det er konkretisering og klargjøring som trengs sårt for dem som spiller mye poker for å ikke komme i klammeri med skattemyndigheten.

## Litteraturliste

### Bøker

- Eckhoff; Torstein,            Rettskildelære        5. utg. ved Jan E. Helgesen 2001  
Zimmer, Fredrik,            Skatterett            7 utg., 2014

### Dommer:

#### Høyesterett

- Rt. 2010 s. 979  
Rt. 2006 s. 349  
Rt. 2000 s. 1981    (Fabcon)  
Rt 1990 s. 1293    (Ytterbøl)  
Rt. 1985 s. 319    (Ringnes)  
Rt. 1973 s. 87  
Rt. 1965 s. 1159    (Vister)  
Rt. 1952 s. 150    (Brækstad)  
Rt-1928 s.1135

#### Lagmannsrett

- LB-2014-91404 - UTV-2015-1403  
LB-2008-171531 - UTV-2009-966

#### Tingrett

- TOSLO-2014-173042  
TSTAV-2014-60870  
TOSLO-2014-86392

### Lover:

- Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven). av 26 mars 1999 nr. 14. (lovdata)  
Lov om lotterier m.v. (lotteriloven). LOV-1995-02-24-11 (lovdata)  
Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven). LOV-1980-06-13-24 (lovdata)

## Forarbeider

Ot.prp.nr.76 (2008-2009) Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

Ot.prp.nr.1 (2003-2004) Skatte- og avgiftsopplegget 2004 – lovendringer

Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov

## Andre tekster

Lignings-ABC 2015 (fra Lovdata)

Lignings-ABC 2006 (fra Lovdata)

## Utaleleserbrev

USKD-2014-14 (fra Lovdata)

USKD-2012-20 (fra Lovdata)

USKD-2006-20 (fra lovdata)