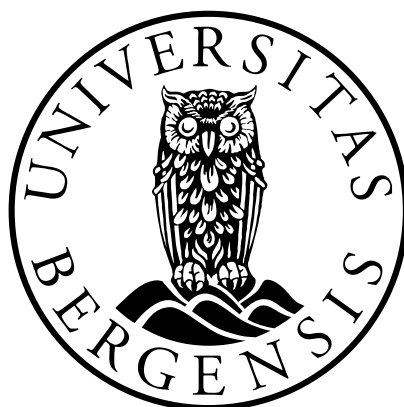


Grensen mellom hobby og virksomhet ved beskatning av gevinster fra utenlandsregistrerte nettspill

Studentnummer 197928

Veileder: Tore Bråthen

12180 ord



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

02.06.2014

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	2
1 Innledning	4
1.1 Bakgrunn	4
1.2 Generelt om poker, oddstipping og Casino-spill	5
1.2.1 Poker	5
1.2.2 Oddstipping og Casino-spill	7
2 Grensen mellom hobby og virksomhet	7
2.1 Tilfeldig inntekt	7
2.2 Virksomhetsbegrepet	9
2.3 Fradragrett for kostnader	15
3 Beskatning av nettpokergevinster	15
3.1 Nettpokers egnethet til å oppnå økonomisk overskudd	15
3.2 Krav til varighet og omfang ved nettpokerspilling	18
4 Beskatning av oddsgevinster	20
5 Beskatning av gevinster fra Casino-spill	22
6 Kombinasjon av spilltyper	22
7 Rettspolitiske vurderinger	23
7.1 Utgangspunkt	23
7.2 Løsningsforslag	26
7.2.1 Beløpsgrense	26

7.2.2 Gjennomføring27

8 Litteraturliste28

1 Innledning

1.1 Bakgrunn

Spill om penger på Internett har gjennom de siste 10-15 årene blitt en populær aktivitet. Både tradisjonell oddstipping, nettpoker og Casino spilles i stort omfang. Det eksisterer utallige gamblingsider, og hvem som helst kan dermed sitte i sin egen stue og ved enkle tastetrykk spille om tusenvis av kroner. Den enkle tilgangen og mulighetene for store gevinster medfører at mange søker denne formen for spenning. I 2013 viste målinger at ca. 480 000 nordmenn over 18 år spiller om penger på nettet. Ifølge Lotteritilsynet er antallet nordmenn som kun spiller på utenlandske nettsider, estimert til 160 000. Lotteritilsynets estimer viser videre at nordmenn dette året satset mellom 11 og 15 milliarder kroner på utenlandske nettspill.¹

Det ligger i tipping og gamblings natur at de fleste taper penger over tid. Lotteritilsynets beregninger for 2013 viser et samlet tap for nordmenn som spiller på utenlandske nettspill på mellom 700 millioner og en milliard kroner. Samtidig er det enkelte som tjener mye på aktiviteten. Får spilleren god opptjening, oppstår spørsmål om reglene for beskatning av gevinster. Utgangspunktet er at hver enkelt gevinst vurderes mot skatteloven § 5-50 om tilfeldig inntekt. Bestemmelsen er hovedregelen for beskatning av gevinster fra nettspill, og det fremgår klart at gevinster under 10 000 kroner er skattefrie. Det problematiske er hvordan skattyter skal forholde seg i tilfeller der mange enkeltgevinster er skattefrie, men gevinstene samlet sett er av betydelig størrelse. I slike saker må det tas stilling til om aktiviteten skal skattlegges som virksomhet etter skatteloven § 5-1 første ledd, jf. § 5-30. Vilårene for at en aktivitet blir regnet som virksomhet vil bli presentert senere.

Skatteetaten har på sine nettsider en spørsmålsfunksjon som bistår skattebetalerne med å få klarhet i sin skatteplikt. Tjenesten er ment som veiledning for skattyter, og slike uttalelser vil ha begrenset rettskildemessig vekt. Uttalelsen er likevel interessant for å illustrere hva skattebetalerne har å forholde seg til, utover de nevnte lovreglene. Under kategorien «bedrift og organisasjon» har direktoratet forhåndsbesvart spørsmålet «Kan man bli regnet som næringsdrivende av å drive med nettspill?»²

Svaret lyder som følger:

«Hvis du driver med nettspill på profesjonelt nivå med en viss varighet og omfang og har inntekter slik at aktiviteten er egnet til å gi et overskudd, kan det være aktuelt at man beskattes som næringsdrivende. Reglene om enkeltgevinster og tilfeldige inntekter vil da ikke gjelde.»

Konklusjonen er at man ved nettspilling kan beskattes som næringsdrivende. Det fremgår imidlertid av svaret at det stilles en del krav til aktiviteten. Nettspillingen må for det første drives på et «profesjonelt nivå». Hva som ligger i dette begrepet, er ikke klart. Videre må aktiviteten ha «en viss» varighet og omfang. En naturlig språklig forståelse av «en viss» er en vanskelig øvelse, men det er tilsynelatende tale om en terskel som må overstiges. Spillingen må også gi «inntekter slik at aktiviteten er egnet til å gå med overskudd». Dette kravet trenger i realiteten ikke innebære mer enn

¹ <https://lottstift.no/lotteritilsynet/pengespel-pa-nett/>.

² <http://www.skatteetaten.no/no/Bedrift-og-organisasjon/Starte-bedrift/Jeg-vil-i-gang/Hobby-eller-naring/Nettspill-gevinst-og-skatt/?chapter=36023#kapitteltekst>.

at inntektene må overstige utgiftene ved spillingen. Til sist konkluderer skatteetaten med at hvis de ovennevnte krav er oppfylt, kan det «være aktuelt» at man beskattes som næringsdrivende. Det er altså ikke sikkert at nettspillingen er næringsvirksomhet, til tross for at øvrige vilkår er oppfylt.

Skatteetatens svar gir få konkrete holdepunkter for skattyter. Selv for en jurist fremstår utsagnene som vage, og det kan for «mannen i gaten» ikke være enkelt å forutberegne sin skatteplikt.

Spørsmålet om skattyter kan skattlegges som næringsdrivende for inntekt av nettspill, er et rettsspørsmål som må avgjøres ut fra vanlig juridisk metode. Hva som omfattes av virksomhetsbegrepet i skatteloven § 5-1, vil derfor bli redegjort for i lys av forarbeider og rettspraksis. Deretter skal det tas stilling til hvordan grensen mellom hobby og virksomhet skal trekkes, og hvordan regelverket kan anvendes effektivt på gevinster fra utenlandsregistrerte nettspill.

Markedet tilbyr en rekke spill i mange varianter, men en grundig presentasjon og analyse av forskjellige typer spill bidrar lite i skatterettslig sammenheng. Fremstillingen vil derfor fokusere på de tre hovedkategoriene poker, oddstipping og Casino. Når det gjelder poker, må det likevel foretas nyanseringer av de forskjellige typer pokerspill når grensen mellom hobby og virksomhet skal trekkes.

1.2 Generelt om poker, oddstipping og Casino-spill

1.2.1 Poker

Det har lenge vært usikkerhet knyttet til reglene om beskatning av pokergevinster. På TV2-nyhetene den 9.mars 2005 ble skattemyndighetenes spesialutreder Anna Lie, intervjuet om problematikken.³ Ifølge Lie var gevinster under 10 000 kroner skattefrie, og det var ikke aktuelt å beskatte slike gevinster etter virksomhetsreglene. Bakgrunnen var at pokerspilling etter Lies og skattemyndighetenes mening i de fleste tilfeller ikke var egnet til å gi gevinst over tid. Litt senere, den 8.mars 2006 publiserte Skattedirektoratet et brev angående problemstillingen. I brevet ble det gitt uttrykk for at det ikke var utelukket at det i *spesielle tilfeller* kunne reises spørsmål om gevinsten var vunnet ved virksomhet.⁴ Intervjuet og brevet viser at det historisk sett har vært sprikende signaler fra skattemyndighetene i spørsmålet om pokergevinster kan beskattes som virksomhet.

For å kunne ta stilling til om nettpokeraktivitet er egnet til å gå med overskudd over tid og beskattes som virksomhet, er det nyttig med en kort innføring i hvordan poker fungerer. Det finnes mange forskjellige varianter av pokerspill, og mulighetene for å kunne påvirke vindersjansen ved hjelp av analyse og ferdigheter vil variere. Tradisjonell poker (*five card draw*) er et spill hvor deltagerne får utdelt fem kort hver, og spillerne kan deretter bytte ut et valgfritt antall kort. De fem kortene deltagerne sitter med etter kortbyttet er grunnlaget for videre innsats, og avgjørende for utfallet. Spillerne vil dermed kun ha sine egne kort og antall kort motspillerne har byttet ut å forholde seg til når det skal satses. Denne typen poker gir svært lite rom for analyse av motstanderens kort.

³Intervjuet er gjengitt i Norsk Pokerforbunds håndbok om skattlegging av poker. Se <http://norskpokerforbund.com/wp-content/uploads/2014/01/H%C3%A5ndbok-om-skattlegging-av-poker-i-Norge.pdf>.

⁴ USKD-2006-20 – UTV-2006-495.

Spillerens gevinstmuligheter avhenger hovedsakelig av kortene spilleren selv får tildelt. Dette er bakgrunnen for at poker tradisjonelt har blitt ansett som gambling.

Med fremveksten av nettpoker har andre varianter av poker blitt populære. *Texas hold'em* og *Omaha* foregår ved at spillerne får utdelt henholdsvis to og fem kort som skal kombineres med fem kort som blir lagt på bordet. Kortene på bordet er synlig for alle spillerne. Fire ganger i løpet av en hånd får spillerne valget mellom å satse, si pass, eller å kaste kortene. Første mulighet er etter at spillerne har mottatt og sett på sine egne kort. Videre satses det etter at de tre første kortene på bordet er synlige, og etter at kort fire og fem er lagt ned på bordet. Spilleren som ikke kaster kortene, eventuelt den som sitter igjen med best kort, vinner hånden og innkasserer det de andre spillerne satset.

Spillets oppbygning resulterer i at spilleren basert på egne kort og motspillernes handlingsmønster har mulighet til å kalkulere sannsynligheten for at motspiller har en bedre hånd enn han har selv. Enkelte hender kan man med 100 % sikkerhet vite at egen kombinasjonen er den beste oppnåelige. Med en slik kunnskap har man ingen usikkerhetsmomenter knyttet til det aktuelle spillet, og spørsmålet er bare hvor stor gevinsten skal bli. Dyktige spillere kan også utnytte at de synlige kortene gir muligheter for farlige kombinasjoner og tilpasse innsatsen slik at man gir uttrykk for at man har den beste mulige hånden. Disse variantene av poker muliggjør at dyktige spillere over tid og ved rasjonelt og persist spill kan skaffe seg gode muligheter for inntekter. Ved å spille på sannsynlighet vil man, til tross for at man taper noen hender, i teorien på lang sikt tjene på spillingen på bekostning av motspilleren. Det tradisjonelt meget gamblingpregede *five card draw*, har blitt erstattet av varianter hvor utfallet i større grad avhenger av spillerens egenskaper.

Bildet av poker som et spill hvor statistikk og evnen til å analysere hender og motspillere er avgjørende, må imidlertid nyanseres. Innenfor *Texas hold'em* og *Omaha* vil det igjen være varianter av spillet. Det må blant annet skilles mellom turnering og *cash game*. I turneringer vil alle spillerne betale en gitt sum for å delta. Spillerne som er påmeldt, vil få utdelt et visst antall sjetonger. Sjetongene brukes til å satse på de forskjellige hendene, og det spilles til en av spillerne har vunnet alle sjetongene. Turneringer vil som oftest være langvarige. Spilleren er forpliktet til å spille til han er slått ut, eller sitter igjen som vinner (se punkt 3.1).

Cash game er enkeltspill. I stedet for sjetonger spilles det om penger, og spilleren velger selv (innenfor visse grenser) hvor mye penger han vil ha i spill. Det spilles én hånd om én pott. Potten utgjør samlet innsats fra bordets spillere. Det som i særlig grad skiller *cash game* fra turneringer, er at spilleren har anledning til å velge hvor lenge han vil spille. Friheten til å skifte bord eller avslutte spillet reduserer motspillerens mulighet til å analysere din spillestil. Elementet av analyse av motspiller vil altså være mindre fremtredende ved denne pokervarianten. Resultatet er at utfallet av den enkelte hånden i større grad avhenger av kortene som blir utdelt. *Cash games'* oppbygning reduserer dermed muligheten til påvirke utfallet ved hjelp av ferdigheter.

1.2.2 Oddstipping og Casino-spill

Oddstipping foregår ved at spillselskapene setter odds på forskjellige utfall av en kamp eller konkurranse. Oddsene er kalkulert av spillselskapet ut fra sannsynligheten for et gitt utfall. Spilleren kan fritt velge hvilke kamper kupongen består av, hvilket utfall, og hvor stor innsatsen skal være. Eventuell gevinst forutsetter riktig markering på alle kamper og blir beregnet ut fra samlet odds på resultatene multiplisert med innsatsen.

De fleste som tipper på oddsen, gjør dette uregelmessig og uten særlig analyse. Spilleren kan til tross for lite bakgrunnskunnskap være heldig, og store gevinster forekommer ofte.⁵ Utgangspunktet er at gevinstene beskattes etter skattelovens § 5-50 første ledd om tilfeldig inntekt. Regelen medfører at gevinster under 10 000 kroner vil være skattefrie. Når den samlede inntekten fra aktiviteten kommer opp på et visst nivå, blir det imidlertid naturlig å ta stilling til om vilkårene for virksomhetsbeskatning i skatteloven § 5-1 er oppfylt.

Casino har blitt et populært innslag på nettspillsidene. Tilbudet ble tilgjengelig omtrent på samme tid som forbudet mot spilleautomater trådte i kraft i Norge. Dette medførte at mange spillere flyttet aktiviteten fra kjøpesenteret til kontorstolen og dataen. Casino-aktivitet på Internett foregår ved at det satses penger på utfallet av klassiske Casino-spill. Eksempler er terningkast, rulett eller varianter av kortspill. Eventuelt kan det spilles på lykkeshjul, gjenskapelser av tradisjonelle eller nye varianter av spilleautomater. Spilleren har ikke noen mulighet til å påvirke utfallet, og aktiviteten er således gambling i sin reneste form. I likhet med poker og odds må det tas stilling til hvordan skattespørsmålet løses når gevinstene hver for seg er under 10 000, kroner men samlet sett utgjør en betydelig sum.

2 Grensen mellom hobby og virksomhet

2.1 Tilfeldig inntekt

Ved beregning av hvordan gevinster fra nettspill skal beskattes, er det klare utgangspunktet at gevinsten skattlegges etter reglene om tilfeldig inntekt i skatteloven § 5-50 første ledd. Som skattepliktig inntekt regnes «[G]evinst ved konkurranse, spill, lotteri og lignende når verdien overstiger 10.000 kroner». En naturlig språklig forståelse av vilkåret «gevinst» sett i sammenheng med de nevnte inntektskildene er at det er snakk om inntekt som ikke er direkte sannsynlig eller påregnelig for mottaker. Forarbeidene presiserer at det skal gjøres fradrag for kostnader knyttet til inntektsservivet.⁶ Ordlyden og forarbeidene taler for at nettspilleren kan vinne netto kroner 10 000 på isolerte spill uten å skatte av gevinsten.

Selv om spilleren er dyktig, kan gevinster fra nettspill vanskelig anses å være påregnelig. Utfallet av både oddsspill, poker og Casino vil i større eller mindre grad være utslag av tilfeldige omstendigheter. Slike gevinster er således i kjernen av bestemmelsens anvendelsesområde og

⁵ <http://www.dagbladet.no/2014/03/20/sport/fotball/oddsen/gambling/32392013/>.

⁶ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov s.46.

medfører at nettogevinster fra nettspill under 10 000 kroner i utgangspunktet er skattefrie. Gevinster over 10 000 kroner er skattepliktig, jf. § 5-50 første ledd.

Et unntak fra skatteplikt for tilfeldige gevinster over 10 000 kroner følger av skatteloven § 5-50 annet ledd, bokstav d). Lovgiver har slått fast at, gevinst fra pengespill og lotterier i en annen EØS-stat som godtgjøres å «tilsvare» de spill som lovlig kan tilbys i Norge, og som er underlagt offentlig tilsyn og kontroll i hjemstaten, ikke regnes som inntekt. Dette gjelder uansett om utbetaling skjer samlet eller oppdelt over en periode.

En naturlig språklig forståelse av bestemmelsen tilsier at dersom nettspill tilbys i Norge uten skatteplikt på gevinst, skal det ikke skattes av gevinst fra de utenlandske spillsekskapene nettspilltilbud. Forutsetningen er at spillene som tilbys ligner hverandre i tilstrekkelig grad, og at spilltilbudet er underlagt offentlig tilsyn og kontroll.

Den 16. januar 2014 lanserte Norsk Tipping en rekke nye spilltilbud på sine nettsider. Tilbudet omfattet både poker og Casino-spill. Et viktig spørsmål er dermed om bestemmelsen må forstås slik at Norsk Tippings nye spilltilbud medfører at gevinster over 10 000 kroner fra utenlandske tilbydere blir skattefrie etter § 5-50 annet ledd, bokstav d).

Et bekreftende svar på ovennevnte spørsmål vil medføre en økning av omfanget av spillegevinster som er skattefrie. Følgelig vil nettooverskuddet hos spillerne blir høyere, og flere spillere må vurderes etter virksomhetsreglene.

I forarbeidene presiseres det at «Innholdet av uttrykket «tilsvarende» bør således referere seg til hva som er tillatt etter norsk lovgivning, jf. lov 1. juli 1927 nr. 3 om veddemål ved totalisator, lov 28. august 1992 nr. 103 om pengespill mv. og lov 24. februar 1995 nr. 11 om lotterier mv. Det bør komme klart frem at det bare er spilleformer som er tillatt i Norge som kan omfattes av skattefritaket».⁷ Skal gevinsten fra de utenlandske spillene være skattefrie, oppstilles et krav om at spilltypene i form og innhold må tilsvare spill som er tillatt etter norsk lovgivning. Det må legges til grunn at Norsk Tippings poker og Casino-spill innholdsmessig vil ha klare likhetstrekk med spilltilbudene fra de utenlandske spillseksidene. Når spilltypene lovlig tilbys av Norsk Tipping, trekker det i retning av at gevinster fra tilsvarende spill på utenlandske spillseksider er skattefrie.

Skattefritaket er imidlertid avhengig av at spillet er underlagt offentlig regulering og kontroll i hjemstaten. Forarbeidene uttaler at «Slike kriterier vil være hensiktsmessige for å avgrense mot rent kommersielle spill, hvor gevinstandelen er svært høy og hvor det er private subjekter som sitter igjen med overskuddet fra spillet».⁸ Lovgiver har ønsket å markere et skille basert på hvordan overskuddet fordeles. De fleste utenlandske spillseksidene er privateid, og overskuddet fra virksomheten vil derfor gå til eierne. Slike kommersielle spill står dermed i kontrast til Norsk Tippings ordning hvor overskuddet fordeles til allmennyttige formål.⁹

Skattedirektoratet har uttalt at «Lotteri kan som hovedregel bare avholdes til inntekt for humanitært eller samfunnsnyttig formål, jf. lotteriloven § 5 første ledd. Rent kommersielle spill hvor gevinstandelen er svært høy og hvor det er private subjekter som sitter igjen med overskuddet vil

⁷ Ot.prp.nr.1 (2003-2004) Skatte- og avgiftsopplegget 2004 – lovendringer s.20.

⁸ Ot.prp.nr.1 (2003-2004) Skatte- og avgiftsopplegget 2004 – lovendringer s.20.

⁹ <http://www.norsk-tipping.no/selskapet/overskudd/overskuddsfordeling>.

ikke tilsvare skattefrie spill i Norge.»¹⁰ Uttalelsen gjaldt utenlandske lotteri, men av hensyn til sammenheng og konsekvens i regelverket er det nærliggende at uttalelsen kan ha overføringsverdi til vurderingen av andre spilltyper. Norsk Tipping og utenlandske spillsiders ulike fordeling av overskudd taler for at gevinster fra utenlandske spillsider ikke er skattefrie.

Det eksisterer utenlandske spillsider med tilsvarende ordninger som Norsk Tipping. Eksempelvis vil overskuddet fra Sveriges statlige spilltilbud tilfalle den svenske statskassen.¹¹ Gevinst fra spill på Svenska Spels nettsider vil dermed kunne være skattefrie selv om de overstiger 10 000 kroner. For norske nettspillere vil det imidlertid sjelden være aktuelt å registrere seg på andre nasjonale nettspillside. Grunnen er at de private sidene tilbyr best odds, og som regel de høyeste premiene. Ønsker nordmenn å spille på en statlig nettspillside, vil Norsk Tippings tilbud være det naturlige valg. Unntaket fra skatteplikt i § 5-50 annet ledd, bokstav d) vil dermed ha liten praktisk betydning i relasjon til nettspillgevinster.

Fritak for beskatning synes etter dette å omfatte gevinster fra nettspillselskap som tilbyr innholdsmessig tilsvarende spill som Norsk Tipping, og hvor overskuddet i det vesentlige går til allmennyttige formål. Det må legges til grunn at unntaket etter denne tolkningen kun omfatter en liten andel gevinster fra utenlandske nettspillside. Skattelovens § 5-50 annet ledd, bokstav d) vil ha begrenset innflytelse på antall saker som vurderes i forhold til grensen mellom hobby og virksomhet.

2.2 Virksomhetsbegrepet

Skattefritak for tilfeldig inntekt medfører at det oppstår en del tilfeller hvor spillere i hvert isolerte spill vinner gevinster under beløpsgrensen på 10 000 kroner, jf. § 5-50 første ledd, men samlet sett vinner store summer på sin spilleaktivitet. I tillegg vil ovennevnte tolkning av § 5-50 annet ledd, bokstav d) medføre at enkelte gevinster over 10 000 kroner er fritatt for beskatning. Spørsmålet er hva som skal til for at aktiviteten samlet sett går fra å være hobby til å bli ansett som virksomhet i skattelovens forstand.

Reglene om skatteplikt ved virksomhet følger av skatteloven § 5-1 første ledd jf. § 5-30. Skatteloven § 5-1 første ledd fastsetter at «[s]om skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved [...] virksomhet». En naturlig språklig forståelse av «fordel» tilsier at det må være oppnådd et fortrinn - typisk økonomisk overskudd - for at det skal oppstå skatteplikt. Videre presiseres det at fordelens må være «vunnet ved» virksomheten. Vilkaaret innebærer at det må være sammenheng - en tilknytning - mellom inntekten og aktiviteten, for at inntekten skal kunne beskattes etter virksomhetsreglene.

Fordelsbegrepet presiseres i § 5-30 første ledd. Bestemmelsen slår fast at 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.» En naturlig språklig forståelse av fordel vunnet ved omsetning, realisasjon og avkastning taler for at det er snakk om aktiviteter av økonomisk karakter. I juridisk teori er fordelsbegrepet i denne sammenheng definert som «en økonomisk verdistørrelse som kan måles i penger».¹² Videre fremgår det av presiseringen

¹⁰ USKD-2006-18 – UTV-2006-339

¹¹ <http://svenskaspel.se/?pageid=/omoss/foretagsfakta>.

¹² Berg-Rolness, Gregar (2009) *Inntekt av virksomhet* s.21.

«blant annet» at bestemmelsen ikke er ment å være uttømmende. Ordlyden åpner dermed for at andre aktiviteter enn de som er nevnt i bestemmelsen, kan omfattes.

I forbindelse med vedtagelsen av den nye skatteloven i 1999 ble det i forarbeidene oppstilt kriterier som må være oppfylt for at en aktivitet skal kunne anses som virksomhet i skattelovens forstand. Forarbeidene bygger på langvarig rettspraksis og juridisk teori tilknyttet den gamle skatteloven, og presiserer at det må gjøres en skjønnsmessig vurdering. Det første sentrale vurderingstemaet er:

«[a]ktiviteten må ha økonomisk karakter og må objektivt sett være egnet til å gi overskudd. Aktivitet som ikke gir rimelig mulighet for økonomisk overskudd, faller utenfor virksomhetsbegrepet.»¹³

Ovennevnte krav er utledet av rettspraksis, blant annet Rt. 1985 s. 319 (Ringnes). Bakgrunnen for saken var at Ringnes hadde drevet jordbruksaktivitet i en periode, med et årlig underskudd på 9 000-16 000 kroner. Spørsmålet for retten var om driften av jordbrukseiendom med ca. 20 dekar innmark og 14-16 dekar skog skulle lignedes som jordbruk etter gamle skatteloven § 46 og § 45 første ledd. En ligning etter disse bestemmelsen ville gi adgang til å trekke fra underskudd i eierens øvrige inntekter.

Høyesterett poengterer at «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».¹⁴

Driften av jordbrukseiendommen hadde gått med underskudd fra 1975-79. De første årene hadde Ringnes fått fradrag for underskuddet. Førstvoterende uttalte at i «[v]år sak gjelder likningen for skatteåret 1979, og det er uomtvistet at driften dette år gikk med betydelig underskudd i forhold til omfanget av driften (...) Det forelå ikke i 1979 planer om en endret drift som kunne gi utsikt til overskudd».¹⁵ Etter dette slo Høyesterett fast at aktiviteten på eiendommen ikke var egnet til å gi økonomisk overskudd. Følgelig var aktiviteten ikke en virksomhet; eiendommen ble ansett å være en fritidseiendom, og Ringnes ble nektet fradragsrett for tapet.

Dommen viser på dette punktet at vurderingen av økonomisk karakter kan endres over tid. En aktivitet kan gå med underskudd i flere år uten å tape sin karakter av å være virksomhet, hvilket er særlig aktuelt i en oppstartsfasen. For nettspilleren viser uttalelsen at det faktum at aktiviteten ett år karakteriseres som hobby eller virksomhet, ikke er avgjørende for neste års ligning. Aktivitetens varighet og omfang kan endre seg, spilleren kan bli dyktigere, finne nye metoder med mer. I tråd med utvikling av aktiviteten kan skattemyndighetenes vurdering endres.

Ringnes-dommen omhandlet rett til fradrag ved underskudd. Avgrensning mellom hobby og virksomhet oppstår også ved spørsmål om skatteplikt for en inntektspost, jf. Rt. 1965 s. 1159 (Vister). Vister hadde drevet med travsport i årene 1954-64 med et samlet underskudd for perioden på omlag

¹³ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov s.48.

¹⁴ Side 323.

¹⁵ Side 323.

19 000 kroner. Saken gjaldt inntektsåret 1954 da aktiviteten hadde et overskudd på 3995 kroner, som var blitt ansett som skattepliktig inntekt.

Høyesterett stadfestet (med dissens 3-2 for grunnlaget) lagmannsrettens dom om at overskuddet var skattepliktig inntekt. Flertallet mente at Vister hadde drevet virksomhet, og at beløpet var skattepliktig etter byskatteloven § 36 sammenlign nåværende skattelov § 5-1. Mindretallet forankret skatteplikten i byskatteloven § 37, nå skatteloven § 5-50 om tilfeldig inntekt. Annenvoterende, som representerte flertallet, uttalte at «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 vinne fordel går inn under skattelovens inntektsbegrep».¹⁶ Ut fra dette resonnementet er det klart at det ikke skal legges vekt på den enkelte aktørs subjektive hensikt med aktiviteten. Det er en objektiv vurdering som må legges til grunn for spørsmålet om aktiviteten er egnet til å gå med overskudd.

Partene var enige om at Vister hadde drevet virksomheten som hobby; motivet var ikke å oppnå økonomisk vinning. Videre var det enighet om at deltakelse i travsport var lite egnet som måte til å oppnå sådan. Dette var imidlertid ikke avgjørende for spørsmålet om den økonomiske vinning som virksomheten hadde gitt, skulle være gjenstand for beskatning. Annenvoterende fremhevet: «Jeg kan ikke se at skattelovens tekst eller forarbeider gir støtte for noen annen oppfatning, og heller ikke se noen grunn til at fordel vunnet ved en virksomhet av den art det her er tale om, skal veie mindre som skattefundament enn en fordel vunnet ved arbeid eller virksomhet som har et klart økonomisk formål.»¹⁷ Fra annenvoterendes votum kan det trekkes noen interessante slutninger. At Visters hestehold var hobby, og at travsport er lite egnet til å oppnå økonomisk vinning, var ikke avgjørende for skattespørsmålet. Annenvoterende fastslo at beskatning som virksomhet kunne være aktuelt til tross for at aktiviteten ikke hadde økonomisk vinning som motiv. Votumet viser at aktivitetens faktiske egenskaper til å drives som virksomhet gis beskjeden vekt.

Odds, poker og Casino-spilling utføres som regel som hobbyaktivitet. Videre er det omdiskutert om det objektivt sett er mulig å gå med overskudd ved nettspilling. Senere i fremstillingen vil det dokumenteres at Skattedirektoratet har uttalt at det ikke er mulig å drive virksomhet ved tradisjonell oddstipping. Casino vil man over tid taper penger på, og vilkåret om egnethet til økonomisk overskudd er kun oppfylt ved enkelte varianter av poker. Nettspillgevinster vil likevel, etter annenvoterendes uttalelse i Vister-dommen, være et likeverdig skattefundament som fordeler vunnet ved arbeid eller aktivitet med klart økonomisk formål. Grunnen er at det ikke er nettspillaktivitets begrensede forutsetninger for å oppnå inntekt, men en konkret vurdering av den aktuelle skattyters nettspillaktivitet, som er avgjørende.

I sin bok *Inntekt av virksomhet* har Gregar Berg-Rolness gitt uttrykk for at det må gjøres en flerleddet vurdering. «Dersom aktiviteten er rettet mot økonomisk vinning, foreligger en vesentlig forutsetning for å anse at den har økonomisk karakter. Da må det imidlertid også vurderes om aktiviteten faktisk er egnet til å gi overskudd.»¹⁸ Berg-Rolness tar til orde for at ligningsmyndighetene ved denne vurderingen må vise atskillig respekt for de vurderinger skattyter selv gjør. I tilfeller hvor det er åpenbart at aktiviteten ikke er formålstjenlig, kan ligningsmyndighetene imidlertid konkludere med

¹⁶ Side 1161-1162.

¹⁷ Side 1162.

¹⁸ Berg-Rolness, Gregar (2009) *Inntekt av virksomhet* s.242-243.

at aktiviteten ikke har økonomisk karakter, til tross for skattyters intensjoner. Videre må det gjøres en vurdering av om aktiviteten er egnet til å oppnå de økonomiske mål skattyter har satt seg. Ligningsmyndighetene skal ikke overprøve forretningskjønnet, men skattyter må utvise et minstemål av aktsomhet i relasjon til den aktiviteten han har startet. Dette gjelder særlig når inntekten kommer fra former for aktivitet hvor tilfeldigheter spiller inn i vesentlig grad. Berg-Rolness poengterer at «[i]nntekter som hentes fra spill (...) vil ut fra en generell betraktning ikke være egnet til å gi økonomisk overskudd for deltakerne».¹⁹ Uttalelsene viser at det ikke kan legges avgjørende vekt på skattyters intensjoner hvis aktivitetens utfall i det vesentlige er basert på tilfeldigheter.

For nettspilleren vil tilnærmingen medføre at vedkommendes hensikt med spillingen gis beskjeden vekt. Til tross for at spilleren har ment at aktiviteten er en hobby, og har utøvet den som en hobby, kan det etter en objektiv vurdering slås fast at aktiviteten er egnet til å gå med overskudd. Motsetningsvis vil en spiller som subjektivt har ment å gjøre nettspilling til en virksomhet, ikke nødvendigvis bli hørt med dette. Hvis det etter en objektiv vurdering slås fast at aktiviteten ikke var egnet til å gå med overskudd, blir den ansett for å være hobby. Grensedragningen mellom hobby og virksomhet vil etter dette resonnementet ofte måtte gjøres i etterkant av aktiviteten.

I Rt. 1985 s. 319 (Ringnes) var det ikke jordbruksaktivitetens objektive egnethet for overskudd som lå til grunn for vurderingen. Det var Ringnes' konkrete aktivitet, økonomiske resultat, og videre planer som var avgjørende for virksomhetsspørsmålet. I Rt. 1965 s. 1159 (Vister) ble det ikke lagt vekt på at travsport er lite egnet for å drive virksomhet. Det var resultatet det omdiskuterte året som var utslagsgivende for Høyesterett.

Rettspraksis viser at vurderingen av aktivitetens objektive egnethet for overskudd baseres på faktiske tall som foreligger etter en gitt periode. For nettspilling vil det altså være en etterfølgende individuell konstatering av utfallet, og ikke en forutgående objektiv vurdering, som ligger til grunn for vurderingen av vilkåret om egnethet til overskudd. Spillerens subjektive intensjon vil spille en begrenset rolle. Mye tyder på at innholdet av den objektive vurderingen av om aktiviteten er egnet til å gå med overskudd, i realiteten er en gjenspeiling av det faktiske økonomiske resultat.

Blant juridiske forfattere er det enighet om at kravet om aktivitetens økonomiske karakter utgjør en naturlig avgrensningen mot hobby og fritidssysler. Berg-Rolness uttaler at «[s]kattyter vil normalt utøve en hobbyaktivitet uten å ha fortjeneste som formål. Hobbyen er følgelig en forbruksaktivitet. En aktivitet uten økonomisk formål vil normalt ikke ha økonomisk karakter. Motsatt vil en aktivitet med økonomisk formål av den grunn som regel ha økonomisk karakter, selv om den en periode ikke gir positiv avkastning».²⁰ Ved avgjørelsen av om aktiviteten har økonomisk karakter setter Berg-Rolness i lys av rettspraksis fokus på skattyters økonomiske formål, samt faktisk økonomisk resultat.

En aktivitet som i det vesentlige medfører utgifter, vil som utgangspunkt karakteriseres som en hobby. Samtidig er det ikke avgjørende at aktiviteten i en periode går med økonomisk tap. Foreligger det et økonomisk formål og konkrete planer for å endre driften, vil aktiviteten på lengre sikt kunne gi avkastning og dermed være virksomhet, jf. Rt. 1985 s. 319. Videre vil en subjektiv intensjon om å drive med en hobby tillegges begrenset vekt dersom det viser seg at hobbyen over tid gir netto fortjeneste og rent faktisk har økonomisk karakter for skattyter, jf. Rt. 1965 s. 1159.

¹⁹ Berg-Rolness, Gregar (2009) *Inntekt av virksomhet* s.243.

²⁰ Berg-Rolness, Gregar (2009) *Inntekt av virksomhet* s.242.

Etter dette er intensjonen med aktiviteten, og at aktiviteten i en periode ikke gir økonomisk overskudd, ikke avgjørende for grensedragningen. Oppnås fortjeneste over kortere eller lengre tid, må det tas stilling til om aktiviteten er virksomhet. Hobbytilfellene synes å begrenses til tilfeller hvor aktiviteten ikke har økonomisk formål, samt at aktiviteten ikke medfører et faktisk økonomisk overskudd.

Videre oppstiller forarbeidene krav til aktivitetens varighet og omfang:

«Det må være utøvet aktivitet av et visst omfang og en viss varighet. Også aktivitet av kortere varighet vil kunne regnes som virksomhet, eksempelvis når forholdene tilsier at aktiviteten er påbegynt med sikte på et mer varig inntektsserverv, men skattyteren har måttet avslutte aktiviteten på grunn av uforutsette etterfølgende omstendigheter.»²¹

Uttalelsen viser at kravet om varighet og omfang er dynamisk. Det oppstilles i utgangspunktet et krav om at aktiviteten må drives regelmessig over en lengre periode. Det åpnes imidlertid for at aktivitet som var planlagt å vare lengre tid, men ble avsluttet tidligere, kan være virksomhet. Rt. 1928 s. 1135 (Bing) er et eksempel på dette. Bakgrunnen for saken var at Bing og hans kompanjong hadde kjøpt tre biler og et agentur på å forhandle denne type biler. Imidlertid ble det tidlig klart at omsetning av denne type biler ikke kunne bli gjenstand for lønnsom omsetning. Til tross for at virksomheten etter dette bestod i å selge bilene og begrense tapet fikk Bing medhold i at det var virksomhet og at han derfor hadde fradragsrett.

Vurderingen av omfanget vil i henhold til nevnte forarbeidsuttalelse typisk være om aktiviteten i det aktuelle tilfellet utøves med en slik intensitet eller regelmessighet at det er naturlig å betegne den som virksomhet. Et tilfelle fra ligningspraksis hvor vilkårene om varighet og omfang ble vurdert, omhandlet en student som spilte nettpoker og odds på fritiden. Skattedirektoratet kom med en prinsipputtalelse i forbindelse med saken.²² Slike uttalelser vil ha betydning for ligningsmyndighetenes behandling av lignende saker, og kan gjennom ensartet ligningspraksis tillegges vekt i rettspraksis. Spørsmålet i den aktuelle saken var om vedkommendes aktivitet var fritidsaktivitet som skulle skattlegges etter reglene i skatteloven § 5-50, eller om aktiviteten ble omfattet av virksomhetsreglene i skatteloven § 5-1. Studenten hadde bokført en inntekt fra aktiviteten på kroner 259 301 i 2006, kroner 199 192 i 2007 og underskudd på kroner 10 732 og 82 053 i henholdsvis 2008 og 2009. Skattedirektoratet uttalte:

«Direktoratet legger til grunn at du har gjennomført studiene med normert studieprogresjon, slik at spillingen har vært en fritidsaktivitet i forhold til studiene. Etter en samlet vurdering av de foreliggende opplysningene ser Skattedirektoratet det slik at verken deltakelse i pokerspill eller sportsbetting for deg for årene 2006 - 2009 er fordel vunnet ved virksomhet, men kommer inn under reglene om tilfeldig inntekt i skatteloven § 5-50.»²³

Direktoratet la til grunn at studenten hadde deltatt i flere turneringer på samme dag og flere ganger i uken. Vedkommende spilte også *cash game*. Tidsforbruket var ikke loggført, men ifølge studenten hadde det «gått med noen kvelder». For å oppnå gevinst i turneringer vil spilleren være forpliktet til aktiviteten helt til turneringens slutfase. Skal spilleren vinne turneringen, må det ofte påregnes flere

²¹ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov s.48.

²² USKD-2011-7 - UTV-2011-278.

²³ USKD-2011-7 - UTV-2011-278.

timers aktivitet. Når Skattedirektoratet konkluderte med at aktiviteten var fritidsaktivitet og skulle skattlegges etter § 5-50, illustrerer dette en høy terskel for å oppfylle kravene til varighet og omfang ved nettpokerspilling.

For å oppnå et økonomisk mål, eller tjene penger generelt, er det en forutsetning at man legger ned en viss arbeidsinnsats. På dette området skiller ikke nettspillaktivitet seg fra andre virksomheter. For å øke sjansen til å oppnå et økonomisk mål, kreves spilling flere timer om dagen. Aktiviteten bør også strekke seg over en lengre periode. En strukturert og planlagt aktivitet vil trekke i retning av at vilkåret om varighet og omfang er oppfylt. Forutsatt et økonomisk aspekt ved aktiviteten, vil det at en person driver en aktivitet på fulltid være et tungtveiende argument for at vedkommende driver virksomhet.

I likhet med vurderingen av om aktiviteten er egnet til å gå med overskudd, vil det ved vurderingen av varighet og omfang ofte være individuelle forskjeller og tilfældigheter som gir store utslag. Spiller 1 kan ha hatt lav og sporadisk aktivitet i tillegg til fast jobb, men sitter igjen med store samlede gevinster. Spiller 2 har spilt systematisk og forsøkt å livnære seg på aktiviteten, men sitter igjen med begrenset overskudd. Eksempelet illustrerer at vilkåret om varighet og omfang ikke nødvendigvis er utslagsgivende for det økonomiske resultat. Spørsmålet er hvor tungt vilkåret skal vektlegges ved vurderingen av om nettspillaktivitet er virksomhet.

Det siste vurderingstemaet fra forarbeidene er at:

«[a]ktiviteten må være utøvet for skattyterens regning og risiko. Ansvarsforholdet for virksomheten må tas i betraktning ved avgjørelsen av om aktiviteten skal anses som virksomhet. Videre må aktiviteten være utøvet enten av skattyteren selv alene, av skattyteren sammen med andre eller av andre som må likestilles med skattyteren, for eksempel ektefelle eller andre nærstående til skattyteren.»²⁴

Kriteriet om utøvelse på skattyters regning og risiko innebærer en vurdering av ansvarsforholdet for aktiviteten. Viktigheten av at skattyteren alene eller sammen med andre utøver, og bærer risikoen for aktiviteten blir fremhevet. Dette følger blant annet av Rt. 2000 s. 1981 (Fabcon). Vilkaåret avgrenser mot rene ansettelsesforhold og vil sjelden by på problemer i forhold til spill på poker, odds og Casino på Internett. Unntak kan tenkes for profesjonelle pokerspillere, hvor nettsiden betaler inngangssummen til turneringer og *cash game* for å sikre at spilleren er aktiv på den aktuelle nettsiden. Unntaket antas å omfatte en begrenset mengde nettspillere. Vanlig praksis er at nettspilleren overfører penger fra sin brukskonto til spillkontoen og deretter bruker disse pengene som innsats. Etter dette er den klare hovedregelen ved nettspilling at vilkåret om at aktiviteten drives for skatteytters egen regning og risiko oppfylt.

Inntrykket etter gjennomgangen av vilkårene er at virksomhetsbegrepet har stor rekkevidde. Frederik Zimmer uttaler at «Karakteristisk for virksomhet er at det omfatter et mye større spekter av aktiviteter enn arbeid. Uttrykket aktivitet skal da forstås meget vidt (...) Loven oppstiller i prinsippet ingen grense for hvilke aktiviteter som kan være relevante».²⁵ Lovens ordlyd, forarbeider, rettspraksis og juridisk teori er sammenfallende. Virksomhetsbegrepet er vidtrekkende, og forutsatt

²⁴ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov s.48.

²⁵ Zimmer, Frederik. (2014). *Lærebok i Skatterett* s.138.

økonomisk formål er det få aktiviteter som faller utenfor. Etter dette er det klart at nettspilling i utgangspunktet kan omfattes av lovens virksomhetsbegrep.

2.3 Fradragsrett for kostnader

Et sentralt moment ved grensedragningen mellom hobby og virksomhet, er at skattesubjektet forutsatt virksomhetsbeskatning, har fradragsrett for tap som oppstår i forbindelse med anskaffelsen av inntekten. Hovedregelen om fradrag følger av skatteloven § 6-1 første ledd. Det fremgår av bestemmelsen at det gis fradrag for «kostnad som er pådratt for» å erverve skattepliktig inntekt.

Vilkåret for fradragsrett er todelt. For det første må det være en «kostnad som er pådratt», hvilket må forstås som et krav om oppofrelse. Skattyter må ha pådratt seg en økonomisk ulempe for å sikre den skattepliktige inntekten. Videre oppstilles et krav om at kostnaden må være «pådratt for» å erverve inntekten. Vilkåret innebærer et krav om tilknytning mellom oppofrelsen og den skattepliktige inntekten. For fradragsrett etter § 6-1 første ledd må det etter dette konstateres et økonomisk tap, og skattyter kan kun kreve fradrag for kostnader som har sammenheng med den skattepliktige aktiviteten.

Hensynet bak fradragsretten er symmetri i skattereglene. Har skattyter hatt kostnader tilknyttet ervervelsen av skattepliktig inntekt, er det rimelig at skattyter kan trekke utgiftene fra beregningsgrunnlaget. For nettspillere som omfattes av virksomhetsbegrepet vil fradragsretten innebære at spilleren kan trekke fra kostnader som er knyttet til aktiviteten, og dermed redusere skattebelastningen. I tilfeller hvor nettspillerens aktivitet anses å være hobby, vil konsekvensen være at midler som eksempelvis er benyttet til innkjøp av pc, utgifter til Internett, bøker, abonnementer på magasiner eller lignende tilknyttet aktiviteten, ikke gir fradragsrett.

3 Beskatning av nettpokergevinster

3.1 Nettpokers egnethet til å oppnå økonomisk overskudd

Det forutsettes for den videre fremstillingen at spilleren driver aktiviteten for egen regning og risiko. Kjernen i vurderingen av om nettpoker er hobby eller virksomhet vil være de øvrige vilkårene om at aktiviteten er egnet til å gå med overskudd, og aktivitetens varighet og omfang.

For at en aktivitet skal kunne karakteriseres som virksomhet, er det et grunnvilkår at aktiviteten er egnet til å gi økonomisk overskudd. Et interessant spørsmål er om det objektivt sett er mulig å tjene penger på nettpoker over tid. Innledningsvis ble det poengtert at skattemyndighetene i spørsmål om beskatning av poker har vært uklare på dette punktet. En rekke faktorer vil påvirke en aktivitets mulighet til å gå med overskudd i lengden, men det avgjørende vil ofte være muligheten til å påvirke utfallet av aktiviteten.

Borgarting lagmannsrett har vurdert grensen mellom lykke- og ferdighetsspill ved forskjellige varianter av poker.²⁶ Bakgrunnen for saken var at tiltalte hadde arrangert en turnering med *Texas hold'em no limit*. Spørsmålet var om tiltalte kunne straffeforfølges etter straffeloven § 383, jf. § 299 for å ha arrangert «lykkespill». For å avgjøre om straffelovens bestemmelse kom til anvendelse, måtte det tas stilling til om turneringen kunne karakteriseres som ferdighets- eller lykkespill.

Lagmannsretten foretok en kategorisering av de forskjellige spilltypene. Ved blant annet å vise til svenske Högsta domstolens vurdering av poker, oppstilte lagmannsretten et skille mellom turneringsspill som er regnet som ferdighetsspill, og *cash game* som regnes som lykkespill. Grunnen til skillet er at spilleren i en turneringssituasjon har bedre forutsetninger for å lese motspillere. Kunnskapen som tilegnes om motspiller, kan anvendes for å bedre muligheten til å vinne senere hender. Turneringene ofte langvarige, for å sitte igjen som vinner må man som regel ha spilt 300-500 hender. Disse faktorene medfører at elementet av tilfeldigheter reduseres, og spillerens ferdigheter får større innvirkning på resultatet. Resultatet i den nevnte lagmannsrettssaken ble etter dette at tiltalte ikke kunne straffes etter straffeloven § 383 jf. § 299, da turneringen ikke var et «lykkespill».

Ved turneringer vil utfallet av spillet etter lagmannsrettens vurdering i det vesentlige være basert på kunnskaper. Motsetningsvis kjennetegnes *cash game* (punkt 1.2.1) av at kortene spilleren får utdelt på den enkelte runden i større grad vil være avgjørende. Det kan i lys av pokervariantenes egenskaper argumenteres med at det bare er i tilfeller av turneringsspill at aktiviteten er egnet til å gi gevinst over tid, og dermed være grunnlag for å være virksomhet.

Et sentralt poeng ved vurderingen av *cash game* er at spillsidene ofte opererer med *rake*. Systemet innebærer at for hver hånd som blir spilt, tar spillersiden inn en avgift på et visst beløp eller en prosentandel av potten. Resultatet er at spillerne bytter penger innbyrdes, men den samlede mengden verdier blir redusert for hver hånd som spilles, i takt med at spillersiden tar inn avgiften. Den eneste parten som er sikret gevinst ved *cash game*, er altså spillersiden. Inntrykket samlet sett er at det over tid, objektivt sett er vanskelig å gå med økonomisk overskudd ved *cash game*.

Våren 2014 ble det avsagt en dom i Oslo tingrett om beskatning av pokergevinst.²⁷ Avgjørelsen er anket, og den har begrenset rettskildemessig vekt. Dommen er den første på området, og gir interessante føringer for domstolens senere vurdering av nettpoker som virksomhet. Bakgrunnen for tvisten var en nettpoker som i perioden 2005-2008 tjente omlag 3,5 millioner kroner ved hovedsakelig å spille *Texas hold'em pot limit (cash game)*. Alle gevinstene var under 10 000 kroner og dermed skattefrie etter skatteloven § 5-50 første ledd. Spørsmålet var om gevinstene samlet sett medførte at spilleren hadde drevet virksomhet, og dermed skulle beskattes etter skatteloven § 5-1, jf. § 5-30. Et av de omstridte temaene var om spillerens aktivitet var egnet til å gi overskudd.

Etter Borgarting lagmannsretts tidligere omtalte avgjørelse ville det vært naturlig å argumentere med at *cash game* objektivt sett ikke er egnet for overskudd, og dermed ikke kan være virksomhet. Pokerspilleren i tingrettssaken hadde imidlertid oppnådd et solid overskudd, og det er derfor interessant å analysere hvordan tingretten vurderte vilkåret.

I tingrettsdommen ble det uttalt at «[v]ed vurderingen av om det foreligger virksomhet må det sees hen til aktiviteten som har foregått i praksis, og hvilke resultater som foreligger. Det skal foretas en

²⁶ Dom avsagt 26.06.2013 i Borgarting lagmannsrett. Saksnummer 12-170479AST-BORG/02.

²⁷ Dom avsagt 27.3.2014 i Oslo tingrett. Saksnummer 13-148361TVI-OTIR/06.

konkret vurdering av den enkelte skattyter, og ikke en generell vurdering av aktivitetens karakter». Tingrettsdommeren finner støtte for sitt syn i Rt. 1985 s. 319 (Ringnes), hvor førstvoterende uttalte: «[f]or avgjørelsen av om det skal skje direkte likning på grunnlag av inntekter og utgifter, vil ikke eiendommens karakter være avgjørende (...) Det som vil være avgjørende, er Ringnes' aktivitet - hans drift - av eiendommen. Om denne er å anses som en "virksomhet" i skattelovens forstand, har han krav på direkte likning, med fradrag for underskuddet i annen inntekt, ellers ikke.»²⁸

Etter dette uttalte tingrettsdommeren at det er «åpenbart at poker i seg selv ikke er objektivt sett egnet til å gå med overskudd for alle spillere (...) I lys av rettspraksis skal imidlertid ikke aktivitetens objektive egnethet til å generere overskudd vurderes på generell basis, men i relasjon til hver skattyter.» Dommeren konkluderte videre med at den aktuelle spillerens aktivitet objektivt sett var egnet til å gå med overskudd. Bakgrunnen for konklusjonen var spillerens erfaring, systematiske og rasjonelle spilling, samt mulighet og evne til å identifisere svake spillere.

Dommen tilbyr en mulig løsning på hvordan egnethet til økonomisk overskudd skal vurderes i forbindelse med nettpoker; det skal ikke ses hen til den generelle vurderingen av poker som aktivitet, men en konkret vurdering av den enkelte skattyter. Synspunktet er i samsvar med vurderingene som ble lagt til grunn i Rt. 1965 s. 1159 (Vister). Annenvoterende, som representerte flertallet, fastslo som nevnt under punkt 2.2 at beskatning kunne være aktuelt til tross for at aktiviteten ikke hadde økonomisk vinning som motiv. At aktiviteten var hobby, og lite egnet til å gi økonomisk overskudd, ble tillagt beskjeden vekt. Aktivitetens egnethet som skattefundament måtte etter annenvoterendes syn avgjøres ut fra av en objektiv vurdering av det aktuelle tilfellet.

Vurderingen av hver enkelt skattyter har gode grunner for seg. At en person åpner et foretak og kaller det for bilforretning, fører ikke til at aktiviteten automatisk er egnet til å gå med overskudd. I Rt. 1985 s. 319 (Ringnes) ble det vektlagt at det ikke forelå planer som kunne føre til at aktiviteten gikk med overskudd. Mangel på slike planer medførte at aktiviteten ikke ble ansett å være virksomhet. Ringnes-dommen viste at det at man eier en jordbrukseiendom ikke automatisk fører til at aktiviteten på eiendommen er jordbruksvirksomhet. Det må ses hen til skattyters faktiske innsats, og om vedkommende har forsøkt å tjene penger.

Nettpokerspilling skiller seg imidlertid fra tradisjonell virksomhet på flere måter. Ved tradisjonell virksomhet er det mulig at flere aktører driver samme aktivitet og går med overskudd. Ringnes' økonomiske tap skyldtes ikke at naboen var bonde. At bilselger nr. 1 går med overskudd betyr ikke at bilselger nr. 2 automatisk går med tap. I nettpoker og *cash game* er situasjonen annerledes. Vinner spiller 1, så taper spiller 2. Vinner spiller 2 neste hånd og begge spillerne går i null, er den eneste vinneren spilleteilbyder som har fått inn sin avgift (*rake*). Nettpoker er et spill hvor den ene parten må lide økonomisk tap for at den andre skal vinne, og i lengden taper alle aktører bortsett fra spillerselskapet. Lagmannsretten har lagt til grunn at *cash game* er lykkespill, hvor utfallet i vesentlig grad beror på tilfeldigheter. Til tross for erfaring og rasjonell og systematisk spilling kan man i *cash game* sitte igjen med økonomisk tap. En rettstilstand hvor de som har hellet med seg vil bli skattepliktige, mens spillere som har uflaks ikke har mulighet til å oppnå fradrag for tapet, gir en asymmetri som vanskelig kan forsvares. Det å unnlate å vektlegge den generelle vurderingen av *cash games'* egnethet til overskudd vil dermed kunne få uheldige konsekvenser.

²⁸ Side 323.

Dommen fra Oslo tingrett legger opp til en praksis hvor det ikke er pokers egnethet objektivt sett, men skattyters faktiske økonomiske resultat, som er avgjørende for om aktiviteten karakteriseres som hobby eller virksomhet. Å vurdere den enkelte skattyters forutsetninger for å gå med overskudd ut fra det faktiske økonomiske resultat kan være en god løsning for å avgjøre om vilkåret om egnetheten til økonomisk overskudd er oppfylt. Det vil knyttes ytterligere kommentarer til fremgangsmåten under rettspolitiske vurderinger i punkt 7.

3.2 Krav til varighet og omfang ved nettpokerspilling

For at aktiviteten skal regnes som virksomhet, stilles det krav til varigheten og omfanget av spillingen. Lignings-ABC underbygger kravene fra forarbeider og rettspraksis, og slår fast at vilkårene for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet er at aktiviteten:

- tar sikte på å ha en viss varighet
- har et visst omfang²⁹

Når det gjelder pokerspilling, vil det variere hvor mye tid spillerne bruker per økt, og hvor lang tid det går mellom øktene. Videre er det på ingen måte sikker sammenheng mellom anvendt tid og økonomisk resultat. I saken fra Oslo tingrett var vurderingen av aktivitetens varighet og omfang omstridt.³⁰ Tidsbruken var godt dokumentert, domstolen hadde dermed gode forutsetninger for å ta stilling til omfanget av spillingen. Ved hjelp av logger fra de forskjellige spillsidene kunne det stadfestes at spilleren i 2005 brukte omlag 624 timer på pokerspill. De senere årene var aktiviteten av mer sporadisk karakter og i perioden 2006-08 brukte spilleren henholdsvis 113, 22 og 81 timer. Spilleren var under hele perioden i fast jobb og det var bevist at spillingen foregikk utenfor arbeidstid.

Tingretten uttalte at spillerens aktivitet i perioden fremsto som «systematisk og vedvarende, på tross av at det har vært betydelige variasjoner i omfanget av spillingen».³¹ Tingrettsdommeren la videre til grunn at den reduserte spillingen i årene 2006-08 primært skyldtes endringer i spillmarkedet. Tingretten fant uansett etter en samlet vurdering av bevisførselen at spillaktiviteten isolert sett hadde hatt en varighet og omfang som tilsa at inntekten kunne bli regnet som virksomhetsinntekt. Tingretten avgjorde at gjennomsnittlig 20 minutters spilling per dag, over en periode på fire år, var tilstrekkelig for å oppfylle kravene til varighet og omfang.

Omfanget av tidsbruken var isolert sett relativt liten. Det må antas at det tilhører unntakene at en aktivitet med så beskjeden tidsbruk karakteriseres som virksomhet. Det var imidlertid flere faktorer som ble vurdert i forbindelse med aktivitetens varighet og omfang. Tingrettsdommeren viste til rettspraksis fra lagmannsretten og påpekte at omsetningens størrelse tidligere hadde blitt vektlagt.

Det ble poengtert at omfanget av spillingen i den aktuelle pokersaken var stor, både målt i antall hender og i de pengebeløp som hadde vært involvert. Avslutningsvis presiserte dommeren at spillingen hadde omfattet betydelige beløp, og at pokerspillerens gevinster «hadde vært meget

²⁹ Lignings-ABC *Virksomhet* – allment punkt 3.1.

³⁰ Oslo tingrett, saksnummer 13-148361TVI-OTIR/06.

³¹ Oslo tingrett, saksnummer 13-148361TVI-OTIR/06 s.8.

betydelige sett opp mot hans øvrige inntekt i perioden».³² Tingrettsdommen viser at domstolene tillegger det økonomiske aspektet vesentlig vekt, ikke bare i vurderingen av egnethet til å tjene penger over tid, men også i vurderingen av aktivitetens omfang.

I den tidligere omtalte studentsaken la Skattedirektoratet til grunn at studenten hadde deltatt i flere turneringer på samme dag, og flere ganger i uken.³³ Vedkommende spilte også *cash games*, tidsforbruket var ikke loggført, men det var «gått med noen kvelder». Det må legges til grunn at omfanget av denne aktiviteten utgjorde mer enn 20 minutter per dag. Den nylige avsagte tingrettsdommen innebærer dermed tilsynelatende en skjerpelse av kravene til aktivitetens omfang sammenlignet med studentsaken.

Spillerne i de to respektive sakene var aktive i fire år. Begge spillerne drev aktiviteten for egen regning og risiko, og hadde en relativt lik utvikling i økonomisk resultat. Spillerne hadde høyt overskudd i starten av perioden. Overskuddet ble drastisk redusert, og begge spillerne gikk samlet sett med økonomisk tap de to siste årene av aktiviteten. Dermed vil sakene være godt egnet for sammenligning, og gi et bedre grunnlag for nærmere fastsettelse av hva som kreves av vilkåret om varighet og omfang.

Studenten hadde et større tidsmessig omfang av spillingen enn spilleren med fast jobb. Isolert sett taler dette for at studentens spilleaktivitet burde blitt regnet som virksomhet, og at aktiviteten var hobby for spilleren med fast jobb. Resultatet ble motsatt. I studentens tilfelle ble det av skattemyndighetene vektlagt at studiene ble gjennomført på normert tid, mens fast jobb etter tingrettsdommens premisser ikke ble tillagt særlig vekt i retning av at aktiviteten var hobby. Sammenligningen bidrar dermed lite til å oppklare hvor mye som kreves av varighet og omfang.

Etter dette gjenstår vilkåret om egnethet til økonomisk overskudd. Her skiller de to sakene seg markert fra hverandre. Det er på det rene at spilleren med fast jobb hadde betydelig større samlede inntekter fra spillingen enn studenten, henholdsvis omlag 3,6 millioner og 365 000 kroner.

I dommen fra Oslo tingrett ble det i spørsmålet om aktivitetens egnethet til overskudd lagt vekt på spillerens erfaring, systematiske og rasjonelle spilling, samt evne til å identifisere svake spillere. Disse egenskapene gjorde at aktiviteten var egnet til å gå med overskudd. Det kan argumenteres med at spilleren i studentsaken må ha innehatt mange av de samme egenskapene, all den tid spilleren oppnådde et solid økonomisk overskudd over en fireårsperiode. Likevel ble aktiviteten ansett å være hobby - dette til tross for større tidsforbruk enn saken i tingretten.

For å samle trådene er inntrykket fra de to sakene at det økonomiske resultatet vektlegges tungt i den helhetlige vurderingen. Har spilleren tjent betydelige summer på aktiviteten, er det nærliggende å konkludere med at aktiviteten var egnet til å gi overskudd. At pengene er inntjent på fritiden, og ved relativt beskjedent tidsmessig omfang, tillegges tilsynelatende beskjeden vekt dersom det økonomisk overskuddet er stort. Slike tilfeller skal beskattes etter virksomhetsreglene.

Ligning- og rettspraksis viser at klart oppfylte vilkår veier opp for vilkår hvor det foreligger tvil. Praksisen er i samsvar med uttalelser i juridisk teori. Berg-Rolness tar til orde for at det eksempelvis ved aktivitet med stort omfang, settes lavere krav til varigheten, og motsatt. Ut fra dette

³² Oslo tingrett, saksnummer 13-148361TVI-OTIR/06 s.8.

³³ USKD-2011-7 - UTV-2011-278.

resonnementet synes praksisen å skape en viss forutberegnelighet for pokerspilleren. Har eksempelvis aktiviteten hatt lang varighet og er egnet for økonomisk overskudd, stilles det moderate krav til omfanget. Spørsmålet er hvordan vurderingen blir dersom eksempelet endres til at vilkåret om varighet og omfang klart er oppfylt, mens spørsmålet om egnethet til økonomisk overskudd er tvilsomt. Studentsaken er interessant i denne sammenheng. Det må legges til grunn at varigheten og omfanget isolert sett var omfattende nok til at aktiviteten kunne være virksomhet. Men til tross for overskudd på omlag kroner 365 000 over fire år, ble spillingen ansett å være hobby. Det forholdsvis moderate økonomiske resultat ble tilsynelatende gitt avgjørende vekt.

Gjennomgangen viser at det økonomiske aspektet spiller en sentral rolle, også i relasjon til vilkåret om varighet og omfang. Omfanget av tidsbruken, og omfanget i et økonomisk perspektiv fremstår som sidestilt ved vurderingen av vilkåret. Er det store økonomiske verdier knyttet til aktiviteten, er kravet til tidsbruk tilsvarende beskjedent.

To enkeltsaker gir ikke grunnlag for å trekke generelle konklusjoner om lignings- og rettspraksis. Men fra disse to sakene kan det konstateres en tendens - at det faktiske økonomiske resultat synes å spille en vesentlig rolle for avgjørelsen av om nettpokerspilling anses å være hobby eller virksomhet.

4 Beskatning av oddsgevinster

Det grunnleggende vilkåret for at aktiviteten skal regnes som virksomhet er at aktiviteten er egnet til å gå med overskudd. Dette gjelder også ved spørsmålet om oddsgevinster kan beskattes som virksomhet.

Skattedirektoratet tok våren 2014 stilling til hva som ligger i dette vilkåret sett i forhold til oddsgevinster.³⁴ Direktoratet la til grunn at formålet med aktiviteten er å oppnå økonomisk gevinst, slik at oddstipping etter sin art er en økonomisk aktivitet. Videre ble det lagt til grunn at oddstipping kan drives med slik varighet og slikt omfang at aktivitetskravet kan være oppfylt. Forutsatt at aktiviteten drives for skattyters regning og risiko, var spørsmålet om aktiviteten objektivt sett er egnet til å gå med overskudd over tid. Det ble presisert at «[n]år spilleren ikke har innrettet seg slik at han er garantert gevinst, har direktoratet tidligere lagt til grunn at det er tilfeldigheter som i større eller mindre grad medvirker til gevinsten og at spill av typen sportsbetting, også hos utenlandske bookmakere, ikke anses som virksomhet».³⁵

Vilkårene fra forarbeidene, og tidligere lignings- og rettspraksis, ble gjennomgått, og Skattedirektoratet slo fast at vilkåret om egnethet til å gå med overskudd ikke var oppfylt så lenge spilleren ikke har garanti for gevinst. Som grunnlag for standpunktet fremheves graden av tilfeldigheter som påvirker utfallet av tippingen. Det fremheves at: «På den ene siden legger vi til grunn at økt kunnskap om emnet som det spilles om, gir økt sannsynlighet for å tippe riktig og dermed få gevinst. På den andre siden har ikke spilleren mulighet til å påvirke den sportslige

³⁴ USKD-2014-14 – UTV-2014-575.

³⁵ USKD-2014-14 – UTV-2014-575.

prestasjonen, i motsetning til for eksempel ved pokerspill der spilleren kontrollerer hvordan hun spiller kortene som hun tilfeldig har fått utdelt.»

Direktoratets syn er at til tross for at spilleren har gode kunnskaper om det aktuelle veddemålet, vil tilfeldigheter alltid spille en vesentlig rolle for utfallet. Det er dermed klart at aktivitet med tradisjonell oddstipping etter Skattedirektoratets syn objektivt sett ikke vil være egnet til å gå med overskudd i lengden. Uttalelsene er retningsgivende for ligningspraksis, og en ensartet ligningspraksis vil ha vesentlig vekt i domstolene. Uttalelsene trekker dermed i retning av at det ikke er mulig å drive virksomhet ved tradisjonell oddstipping.

Det må imidlertid gjøres en reservasjon for enkelte former for oddsspilling. Det presiseres at aktiviteten ikke er egnet til å gå med overskudd «[n]år spilleren ikke har innrettet seg slik at han er garantert gevinst». Reservasjonen har sitt utspring i en sak fra 2005.³⁶ Bakgrunnen var at en skattyter ønsket å drive heltidsaktivitet med sportsbetting og helgardering av kamper. Skattyter kontaktet Skattedirektoratet med spørsmål om tapsfradrag for innsatsen som ble benyttet på spillingen. Spilleren tok i bruk dataprogrammer som sammenlignet odds hos forskjellige spillselskaper. Metoden var å utnytte at spillselskapene hadde ulike odds på kampene. Spilleren satset penger på kampene som dataprogrammet plukket ut, og de ulike innsatsene ble plassert hos spillselskapene med best odds på gitt resultat. Ved å tilpasse innsatsen etter oddsen ville spilleren være sikret gevinst uansett utfall. Spilleren eliminerte på denne måten innslaget av tilfeldigheter.

Skattedirektoratet var av den oppfatning at det «foreligger en aktivitet med økonomisk karakter som er egnet til å gå med overskudd i og med at skattyter alltid vil få gevinst. Aktiviteten har et visst omfang og varighet, i og med at han skal spille på heltid. Den er også utøvet for skattyters regning og risiko. Skattyters aktivitet må anses som virksomhet etter skatteloven § 5-1(1). Med hjemmel i skatteloven § 6-1 vil det være fradragsrett for de innsatser skattyter har betalt for å helgardere kamper».³⁷ Spørsmålet om beskatning for oddsspillere som benytter analyseprogrammer vil dermed i ligningspraksis vurderes ut fra et virksomhetsperspektiv. Hvor utbredt det er med slike programmer og virksomheter i dag vites ikke. Det antas likevel at spillsideene har tatt hensyn til metoden og gjennomført tiltak som forebygger muligheten for slik virksomhet, og at omfanget av denne typen aktivitet dermed er beskjedent.

De ovennevnte uttalelsene viser at Skattedirektoratets innstilling er at det er mulig å drive oddstipping med en varighet og omfang slik at aktiviteten regnes som virksomhet. Metoden med å benytte et dataprogram i sin aktivitet, åpner for at det kan drives virksomhet ved sammenligning av odds og helgardering av kamper. Slik aktivitet antas imidlertid å ha begrenset omfang, og unntaket er derfor av beskjedent interesse. Den klare hovedregelen er at tradisjonell oddstipping ikke kan vurderes som virksomhet, da aktiviteten etter Skattedirektoratets syn ikke er egnet til å gå med overskudd i lengden.

³⁶ Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, avgitt 8. november 2005 (BFU 60/05).

³⁷ Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, avgitt 8. november 2005 (BFU 60/05).

5 Beskatning av gevinster fra Casino-spill

Når det gjelder Casino-gevinster, vil det samme skattefritaket gjelde som ved poker og odds. Enkeltgevinster under 10 000 kroner er skattefrie i henhold til § 5-50 første ledd. Igjen oppstår spørsmålet om konsekvensene av at inntektene fra ett års samlet aktivitet utgjør en betydelig sum. Spørsmålet er om gevinstene samlet sett gjør at aktiviteten kan beskattes som virksomhet etter skatteloven § 5-1 første ledd, jf. § 5-30. I denne sammenheng er det nyttig å se på signalene Skattedirektoratet har gitt i forbindelse med oddstipping.³⁸ Direktoratet uttalte at tilfeldigheter alltid spiller en vesentlig rolle for utfallet, og at oddstipping derfor ikke er egnet for overskudd i lengden.

For Casino-spill er det ikke tilfeldigheter som avgjør. Det er kalkulerte beregninger som ligger til grunn for utfallet. Spillet er designet for å gi ut mindre gevinst enn det som satses. Ordningen er en forutsetning for at spilltilbyder skal tjene penger på spillene. Det er derfor umulig for nettspilleren å drive Casino-aktivitet med overskudd i lengden. Av hensyn til sammenheng og konsekvens vil det dermed være nærliggende å slå fast at det vil ikke være aktuelt å vurdere aktivitet med Casino-spill som virksomhet etter skatteloven § 5-1 første ledd, jf. § 5-30. Beskatning vil derfor skje etter reglene om tilfeldige gevinster i skatteloven § 5-50.

6 Kombinasjon av spilltyper

De fleste spillingselskap tilbyr både poker, odds og Casino. Dersom spilleren er aktiv innenfor alle spilltypene, vil grensedragningen mellom hobby og virksomhet kunne bli komplisert. En av grunnene til dette er de forskjellige spilltypers natur, med varierende mulighet til å påvirke utfallet. Det har eksempelvis formodningen mot seg at Casino-spill kan bli en del av en virksomhet der spilleren er aktiv innenfor turneringspoker. De forskjellige spilltypers mulighet til å gå med overskudd over tid, taler for at gevinster fra aktivitetene poker, odds og Casino bør behandles og skattlegges hver for seg.

Spillkontoer er imidlertid vanligvis bygget opp slik at gevinstene fra de forskjellige spilltypene samles i én pott. Denne sammenblandingen medfører eksempelvis at penger som er vunnet i poker, brukes til å gamble på Casino, og tap fra Casino kompenseres med gevinst på en oddskupong. Uttak fra spillkontoen til brukskonto (som er grunnlaget for beregning av gevinst) vil derfor skje med sammenblandede midler fra alle deler av aktiviteten. Det naturlige skatterettslige utgangspunkt vil dermed være å anse spillingen som en samlet aktivitet.

Ved aktivitet innenfor odds og Casino vil tidsbruken og omfanget være utfordrende å dokumentere. Det vil blant annet være vanskelig å påvise hvor lang tid som brukes på analyser før en oddskupong plasseres. Derfor vil det i lys av rettssikkerhetsmessige hensyn være gunstig å vektlegge de mer håndgripelige bevisene som det samlede økonomiske resultatet tilbyr. En slik tilnærming vil også være naturlig på bakgrunn av spillkontoens nevnte sammenblanding av gevinster.

³⁸ USKD-2014-14 – UTV-2014-575

Prinsipputtalelsen fra Skattedirektoratet i forbindelse med studenten som spilte poker, og dommen fra Oslo tingrett våren 2014³⁹, illustrerte den sentrale rollen det økonomiske resultatet har i grensedragningen mellom hobby og virksomhet. Særlig i tingretten ble det presentert og lagt til grunn svært nøyaktige estimater på tidsbruk (punkt 3.2). Gjennomgangen av tingrettsdommen viste at det økonomiske omfanget, og den faktiske tidsbruken, var sidestilt i vurderingen av aktivitetens varighet og omfang. Dette i tillegg til at det økonomiske resultatet naturligvis var avgjørende for vurderingen av om aktiviteten var egnet til å gå med overskudd over tid.

Oppsummeringsvis kan det slås fast at hvis skattyter er aktiv innenfor poker, odds og Casino, blir det nærmest umulig å foreta en objektiv vurdering av om aktiviteten samlet sett er egnet til å gå med økonomisk overskudd. En presis gjengivelse av tidsbruk vil være en utfordring. Den sikreste og mest effektive løsningen vil dermed være å ta utgangspunkt i det faktiske økonomiske resultat i *etterkant* av perioden. Fremstillingens gjennomgang av retts- og ligningspraksis har vist at en slik fremgangsmåte samsvarer med dagens rettstilstand, og at praksisen også finner støtte i eldre høyesterettspraksis, herunder Rt. 1965 s. 1159 (Vister).

Det er en klar tendens at det økonomiske resultat er det springende punkt i vurderingen av om en aktivitet anses å være virksomhet etter skatteloven § 5-1 første ledd. Høye inntekter taler for virksomhet, mens mer moderate utbetalinger trekker i retning av at aktiviteten er hobby. For nettspillaktivitet vil en slik tilnærming være god. Utfordringen er at en slik tolkning ikke er naturlig ut fra vurderingstemaet «objektivt sett være egnet til å gi overskudd».

7 Rettspolitiske vurderinger

7.1 Utgangspunkt

Oppgaven har søkt å klarlegge hvordan grensen mellom hobby og virksomhet skal trekkes ved beskatning av gevinster fra utenlandsregistrerte nettspill. Vilårene for å omfattes av virksomhetsbegrepet er gjennomgått i lys av lignings- og rettspraksis, og anvendt på konkrete og tenkte tilfeller av nettspillaktivitet.

Virksomhetsbegrepet er generelt utformet for å dekke det brede spekteret av eksisterende og tenkte tilfeller av virksomhet. Lovens utforming medfører at det må gjøres konkrete skjønnsmessige vurderinger i hver enkelt sak. Det karakteristiske for nettspillaktivitet er at svært få eller ingen tilfeller er like. Virksomhetsbegrepets skjønnsmessige tilnærming vil dermed i utgangspunktet være godt egnet for å ta stilling til de forskjellige sakene. Problemet er at omfanget av nettspilling er mye større enn omfanget av tradisjonelle virksomheter.⁴⁰ Med over 480 000 nettspillere, er det ikke praktisk mulig å foreta konkrete skjønnsmessige vurderinger av alle enkeltsaker. Omfanget av spillere gir skattemyndighetene begrensede muligheter til å føre kontroll med inntektene, og dette byr på utfordringer. Konsekvensen er en risiko for at enkelte unndrar seg fra skatteplikt, og ulik behandling av like saker.

³⁹ USKD-2011-7 - UTV-2011-278 og Oslo tingrett, saksnummer 13-148361TVI-OTIR/06.

⁴⁰ <https://lottstift.no/lotteritilsynet/pengespel-pa-nett/>.

Mot dette kan det argumenteres at skattyter har en plikt til å opplyse om inntekter. Skattyter skal bidra til at skatteplikten blir klarlagt og oppfylt. Den alminnelige opplysningsplikten følger av ligningsloven § 4-1, og skal gjennomføres blant annet gjennom selvangivelsen, jf. § 4-3. Brudd på opplysningsplikten kan medføre sanksjoner som tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2. Gjennom ligningsloven § 4-1 oppstilles et krav om aktsomhet og lojalitet. Nettspillere som er i tvil om sine skatteforpliktelser skal dermed opplyse om sine inntekter for å få klarlagt sin skatteplikt. Med dagens skjønsmessige regler rundt grensen mellom hobby og virksomhet, er det imidlertid store sjanser for at nettspillere både aktsomt og uaktsomt forsømmer sin opplysningsplikt. Regelverket i nåværende form kan dermed få vilkårlige utslag.

Når det gjelder vilkåret om egnethet til økonomisk overskudd, er tendensen at det ikke kreves særlig mye for at vilkåret er oppfylt. Rt. 1969 s. 1159 (Vister) er illustrerende. Vister hadde ett år med overskudd, og overskuddet var tilstrekkelig til at aktiviteten dette året ble regnet som virksomhet. Høyesteretts tolkning av vilkåret i ovennevnte sak, samt Oslo tingretts nylig avsagte dom, underbygger dette inntrykket.⁴¹ I tingretten ble det eksplisitt lagt til grunn at det er «åpenbart at poker i seg selv ikke er objektivt sett egnet til å gå med overskudd for alle spillere (...) I lys av rettspraksis skal imidlertid ikke aktivitetens objektive egnethet til å generere overskudd vurderes på generell basis, men i relasjon til hver skattyter».⁴²

Konsekvensen for nettspillere er at vilkåret om egnethet til økonomisk overskudd som regel vil være oppfylt for spillere som over kortere eller lengre perioder har hatt inntjening. Bakgrunnen er at aktiviteten (i det gitte tilfellet) var egnet til å gå med overskudd. For spilleren som lider økonomisk tap, vil det være vanskelig å argumentere for at det drives virksomhet. Grunnen er at nettspilling objektivt sett ikke er egnet til å gå med overskudd, og at spilleren faktisk har tapt penger. Rettstilstanden skaper en asymmetri mellom virksomhetsreglens skatteplikt, som vil tre inn ved tilstrekkelig økonomisk overskudd, og fradragsrett som i realiteten er ikke-eksisterende i det øyeblikk aktiviteten medfører økonomisk tap.

For den enkelte skattyter er hensynet til forutberegnelighet viktig. Det må gjentas at det i denne fremstillingen er snakk om gevinster som isolert sett er skattefrie etter skatteloven § 5-50 første ledd. For nettspillere vil det dermed være naturlig å ta utgangspunkt i at gevinster som oppfyller vilkårene i § 5-50 første ledd er unntatt for beskatning. I tillegg skiller nettspilling seg i stor grad fra andre aktiviteter som omfattes av virksomhetsreglene. Ved tradisjonelle virksomheter vil skattyter som regel bli belønnet for god forretningssteft og arbeidsvilje. Ved nettspilling er utfallet i stor grad avhengig av tilfeldigheter, og som tidligere nevnt er skattyters påvirkningsmulighet på utfallet begrenset. Når gevinstene i utgangspunktet er skattefrie, og nettspillings egenskaper gjør aktiviteten mindre egnet som virksomhet, vil et vedtak om beskatning etter virksomhetsreglene kunne fremstå som inngripende overfor skattyter. Dermed vil kravet til forutberegnelighet skjerpes.

Legalitetsprinsippet som tolkningsprinsipp innebærer at det må stilles klarhetskrav til hjemmelen. Frederik Zimmer har uttalt seg om legalitetsprinsippet i skatteretten og Zimmer skriver at «[I]ovstoffet står helt sentralt, og prinsippene for lovtolkning er derfor meget viktige. Lovens ordlyd er utgangspunktet for tolkningen (...) Etterlater lovteksten tvil, må andre rettskilder trekkes inn (...) Men hensynet til *forutsigbarhet* setter likevel grenser for hvor langt man kan gå; skattyterne skal i

⁴¹ Oslo tingrett, saksnummer 13-148361TVI-OTIR/06.

⁴² Oslo tingrett, saksnummer 13-148361TVI-OTIR/06 s.10.

rimelig utstrekning kunne forutse sin rettsstilling og kunne innrette seg etter reglene».⁴³ Zimmer viser til rettspraksis, blant annet Rt.1990 s. 1293 (Ytterbøe), som grunnlag for sitt syn. Saken gjaldt tolkning av vilkåret «opphør av næringsvirksomhet» i Lov om konsolideringsfond for personer § 1, jf. § 7. Det ble lagt betydelig vekt på lovens ordlyd. Uttrykket ble fortolket slik at det måtte gjelde opphør av all næringsvirksomhet for vedkommende. Det var ikke tilstrekkelig at bare næringsvirksomhet med ansatte opphørte.

Rettspraksis og juridisk teori understreker dermed viktigheten av at skattereglene er forutberegnelige for skattyter. Bakgrunnen er at skattyter skal kunne tilpasse adferden for å unngå sanksjoner. I den forbindelse må det reises spørsmål om nettpillere ut fra det gjeldende rettskildet bildet har tilstrekkelig grunnlag for å forutberegne sin skatteplikt i forhold til grensen mellom hobby og virksomhet.

I dette tilfellet må legalitetsprinsippet veies opp mot ønsket om en fleksibel lovregel. Begrepet må kunne tilpasses, for å omfatte nye tilfeller av virksomhet. En vidtrekkende og fleksibel lovregel vil være en forutsetning for å unngå smutthull. På denne måten vil lovgiver bidra til at skattyter i mindre grad spekulerer i å drive aktivitet som faller utenfor virksomhetsbegrepet. Utviklingen i samfunnet med nye potensielle måter å drive virksomhet, taler for at skattyter må akseptere lovregelens utforming.

Rettsstilstanden med lovbestemmelsens vidtrekkende ordlyd, og retts- og ligningspraksis konkrete skjønnsmessige vurderinger, medfører at skattyter vil ha begrensede forutsetninger til å forutse sin skatteplikt ut fra lovtolkning. For skattyter vil det i en slik situasjon være naturlig å søke informasjon om skatteplikt utenfor de primære rettskildene. Et søk på Skatteetatens nettsider kan være et godt alternativ. Innledningsvis i oppgaven ble det vist til Skatteetatens nettsider, og deres håndtering av spørsmålet om hvilke krav som stilles for at nettpillaktivitet omfattes av skatteloven § 5-1 første ledd.⁴⁴ Slike uttalelser har begrenset rettskildemessig vekt, men er som regel den mest praktiske informasjonskanalen mellom skattemyndighetene og skattyter. Dermed forventes det en viss presisjon og opplysningsverdi i informasjonen som presenteres. Skatteetatens sider er imidlertid ikke særlig opplysende i dette tilfellet. Nettpillere som finner frem til informasjonen, vil sannsynligvis få lite utbytte av den. Det samlede inntrykket av kildene skattyter har til rådighet, er at det er manglende forutberegnelighet rundt spørsmålet om beskatning av gevinster fra utenlandsregistrerte nettpillsider.

En motvekt til den manglende forutberegneligheten er aktsomhet- og lojalitetsplikten som oppstilles i ligningsloven § 4-1. Det må legges til grunn at nettpilleren må ta kontakt med skattemyndighetene og opplyse om forholdet dersom han ønsker å få klarhet i sin skatteplikt. Ved å sende inn opplysningene vil skattemyndighetene behandle saken, og tvilen rundt skatteplikten forsvinner. Den uklare skatteplikten vil dermed nøytraliseres av opplysningsplikten. Hva gjelder opplysningsplikten vil imidlertid skattemyndighetenes begrensede kapasitet, og muligheten for vilkårlighet, spille inn. En grunn til å forsømme opplysningsplikten kan eksempelvis være den ekstra jobben som må til for å skaffe informasjonen rundt sine spilleinntekter. I lys av det høye antall nettpillere, kan skattyter

⁴³ Zimmer, Frederik. (2014). *Lærebok i Skatterett* s.49.

⁴⁴ <http://www.skatteetaten.no/no/Bedrift-og-organisasjon/Starte-bedrift/Jeg-vil-i-gang/Hobby-eller-naring/Nettpill-gevinst-og-skatt/?chapter=36023#kapitteltekst>.

fristet til å spekulere i at sjansen for å bli oppdaget er liten. Dermed vil de som er lojale til opplysningsplikten bli «straffet» ved å få vurdert sin skatteplikt, mens andre slipper unna.

Oppsummeringsvis kan det konkluderes med at den fleksible lovregelen går på bekostning av forutberegneligheten. Regelverket i dagens form gir fare for vilkårlighet og fremstår som asymmetrisk og tungvint. Et regelverk med konkrete retningslinjer for vurderingen av virksomhetsbegrepet ville vært hensiktsmessig for bedre forutberegnelighet. Resultatet vil være en mer effektiv og rettferdig skattlegging av gevinster fra utenlandsregistrerte nettspill.

7.2 Løsningsforslag

7.2.1 Beløpsgrense

Et alternativ er å etablere egne regler for virksomhetsbeskatning av nettspillaktivitet. Fra rettspraksis er det sterke signaler om at det er resultatet i kroner og øre som er avgjørende for vurderingen av om en aktivitet er hobby eller virksomhet. Tidligere omtalte Rt. 1965 s. 1159 (Vister) er et eksempel på at den subjektive hensikten ikke var avgjørende når det i ettertid viste seg at aktiviteten ga overskudd. I Rt. 1985 s. 319 (Ringnes) var det også det negative økonomiske resultatet, sammenholdt med manglende planer om å endre driften, som var avgjørende.

Hvor stort økonomisk overskudd som kreves for at aktiviteten skal bli ansett som virksomhet, er det imidlertid vanskelig å utlede fra rettspraksis. For å bedre forutberegneligheten vil en mer naturlig tilnærming være å ta utgangspunkt i netto avkastning fra aktiviteten. En mulig løsning er å etablere en beløpsgrense for samlet overskudd fra spilleaktiviteten. Grensen settes eksempelvis til 5 G i året, som for 2014 tilsvarer 441 850 kroner.⁴⁵ Spilleren foretar en summering av foregående års aktivitet, og dersom grensen er overskredet, vil vilkåret om at aktiviteten er egnet til økonomisk overskudd anses oppfylt. Å overstige grensen vil medføre rapporteringsplikt for skattyter etter ligningsloven § 4-1, og saken oversendes til skattemyndigheten. Skattemyndighetene tar deretter stilling til de øvrige vilkår for å fastsette om aktiviteten omfattes av virksomhetsbegrepet.

For nettspillaktivitet vil en satt beløpsgrense være effektivt. Gjennom beløpsgrensen får spilleren en enkel regel å forholde seg til - forutberegneligheten øker for skattyter. Samtidig vil terskelen medføre siling av saker. Resultatet blir at skattemyndighetene får en mer overkommelig arbeidsmengde. Når arbeidskapasitet frigjøres, kan ressursene brukes på å utarbeide klarere retningslinjer for hva som kreves av aktivitetens varighet og omfang. Tilnærmingen vil på denne måten gi et bedre grunnlag for å skape en ensrettet ligningspraksis. Videre vil risikoen minke for at enkeltspillere skattlegges, mens andre slipper unna beskatning. Faren for vilkårlighet blir dermed redusert.

Et problem med fastsatte beløpsgrenser er at inflasjon og utvikling i økonomien gjør at grensen ofte må justeres. Folketrygdens grunnbeløp reguleres hvert år, med mål om å ha samme utvikling som lønn for yrkesaktive. Ved å knytte beløpsgrensen til grunnbeløpet forsvinner justeringsproblematikken. Beløpsgrensen vil til enhver tid tilsvare hva som kan forventes av inntekt, forutsatt at skattyter bruker tiden på annen virksomhet eller jobb.

⁴⁵ Folketrygdens grunnbeløp. 1G = kroner 88 370 (1.5.2014). Se [https://www.nav.no/Om+NAV/Satsar+og+utbetalingsdatoar/Grunnbeløpet+\(G\)](https://www.nav.no/Om+NAV/Satsar+og+utbetalingsdatoar/Grunnbeløpet+(G)).

5 G er et eksempel, og grensen kan settes lavere eller høyere. Poenget er at 5 G vil kunne utgjøre et forsørgelsesgrunnlag på lik linje med vanlig inntekt. Skattlegging av aktiviteten vil dermed fremstå som naturlig. Beløpsgrensen blir en terskel - en inngang - til drøftelsen av de øvrige vilkår. På denne måten vil prosessen rundt innsamling av informasjon, og dermed grunnlaget for skattevedtak, forenkles og effektiviseres.

7.2.2 Gjennomføring

En mulig løsning er å bruke Lignings-ABC til å legge føringer for tolkningen av virksomhetsbegrepet, og da særlig vilkåret om egnethet til økonomisk overskudd. At Lignings-ABC gir uttrykk for en tolkning vil isolert sett tillegges beskjeden rettskildemessig vekt i domstolene. En grunnleggende oppgave ved ligningen er imidlertid å tilstrebe en lik behandling av like tilfeller, og i den forbindelse har Lignings-ABC nærmest karakter av å være en instruks til Skatteetaten. Ved å fastsette en terskel, og mer konkrete holdepunkter for den helhetlige vurderingen, legges grunnlaget for en ensartet ligningspraksis. En slik ensartet ligningspraksis vil tillegges betydelig vekt i domstolene.

Lignende tiltak har eksempelvis blitt gjort ved vurdering av om utleie av bygninger er virksomhet.⁴⁶ Skattedirektoratet har uttalt at hva gjelder omfanget av aktiviteten må det foretas en helhetsvurdering, *men som utgangspunkt kan en gå ut fra at det er virksomhet å leie ut til*

- forretningsformål, mer enn ca 500 kvm
- bolig- og fritidsformål, 5 boenheter eller mer

At Skattedirektoratet har etablert egne retningslinjer for vurderingen av andre former for virksomhetsbeskatning, taler det for at en slik løsning også er mulig i relasjon til nettspill. En beløpsgrense på 5 G vil gi vilkåret om egnethet til overskudd et forutsigbart innhold. Videre vil virksomhetsbeskatning av et økonomisk overskudd i denne størrelsesorden fremstå som naturlig for skattyter, forutsatt at aktiviteten er på egen risiko og har en viss varighet og omfang. Samlet sett vil innføring av en slik beløpsgrense gi en god regel. Forutberegneligheten styrkes for skattyter, og muligheten for vilkårlighet reduseres. Å tilstrebe fastere og mer konkrete retningslinjer for grensen mellom hobby og virksomhet ved beskatning av gevinster fra utenlandsregistrerte nettspill, vil være i både skattemyndighetenes og skattyters interesse.

⁴⁶ Lignings ABC *Virksomhet* – allment punkt 3.3.12.

8 Litteraturliste

Bøker:

Zimmer, Frederik. (2014). Lærebok i skatterett, 7 utgave, Oslo, Universitetsforlaget.

Berg-Rolness, Gregar (2009) Inntekt av virksomhet, 1 utgave, Oslo, Gyldendal Norsk Forlag AS.

Lignings-ABC (2013-2014).

Nettsider:

<https://lottstift.no/lotteritilsynet/pengespel-pa-nett/> (02.06.2014).

<http://www.skatteetaten.no/no/Bedrift-og-organisasjon/Starte-bedrift/Jeg-vil-i-gang/Hobby-eller-naring/Nettspill-gevinst-og-skatt/?chapter=36023#kapitteltekst> (02.06.2014).

<http://norskpokerforbund.com/wp-content/uploads/2014/01/H%C3%A5ndbok-om-skattlegging-av-poker-i-Norge.pdf>. (02.06.2014).

<http://www.dagbladet.no/2014/03/20/sport/fotball/oddsen/gambling/32392013/>(02.06.2014).

<https://www.norsk-tipping.no/selskapet/overskudd/overskuddsfordeling> (02.06.2014).

<http://svenskaspel.se/?pageid=/omoss/foretagsfakta> (02.06.2014).

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/Sporsmal-om-oddsinntekter-fra-utenlandsk-nettkasino-kan-anses-som-virksomhetsinntekter/> (02.06.2014).

[https://www.nav.no/Om+NAV/Satsar+og+utbetalingsdatoar/Grunnbeløpet+\(G\)](https://www.nav.no/Om+NAV/Satsar+og+utbetalingsdatoar/Grunnbeløpet+(G)) (02.06.2014).

Rettsavgjørelser:

Rt. 1928 s. 1135 (Bing)

Rt. 1965 s. 1159 (Vister)

Rt. 1985 s. 319 (Ringnes)

Rt. 1990 s. 1293 (Ytterbøe)

Rt. 2000 s. 1981 (Fabcon)

Dom avsagt 26.06.2013 i Borgarting lagmannsrett. Saksnummer 12-170479AST-BORG/02.

Dom avsagt 27.03.2014 i Oslo tingrett. Saksnummer 13-148361TVI-OTIR/06.

Forarbeider:

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

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

Skattedirektoratets uttalelser:

USKD-2006-18 – UTV-2006-339.

USKD-2006-20 – UTV-2006-495.

USKD-2011-7 – UTV-2011-278.

USKD-2014-14 – UTV-2014-575.

Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, avgitt 8 november 2005. (BFU 60/05).