

Är så kallade donationer via Twitch skattepliktiga inkomster?

– En utredande uppsats om hur de så kallade donationerna
erhållna vid streaming på Twitch skall hanteras vid svensk
beskattning

Are so-called donations via Twitch a taxable income?

*– A research essay on how so-called donations received via
streaming on Twitch will be handled within Swedish
taxation*

August Bergman

Samuel Dencker

Handledare: Maria Boyce

Examinator: Johannes Lerm

Sammanfattning

De så kallade donationer som erhålls via streaming på Twitch är ett område i svensk skatterätt där oklarhet fortfarande råder. Lagstiftning finns gällande hur gåvor skall behandlas skattemässigt, dock är vägledning till just dessa så kallade donationer som erhålls vid streaming begränsad. Den vägledning som finns i rättskällor är ett förhandsavgörande från Skatterättsnämnden, DNR 85-15/D. Där fastslog nämnden att donationer som erhålls vid streaming inte utgör benefika förvärv enligt 8:2 inkomstskattelagen (1999:1229) (IL) och att de utgör en skattepliktig inkomst. Det är just det som undersökts i denna uppsats. Skall så kallade donationer som erhålls från streaming via Twitch ses som en skattepliktig inkomst och, om så är fallet, hur bör de beskattas enligt svensk lag?

Uppsatsen beskriver vad Twitch är och dess ekonomiska aspekter. Efter det sker en genomgång av vad som utgör skattepliktiga inkomster. Därefter sker även en genomgång av vad som utgör skattefria inkomster samt gåvor enligt svensk rätt. Slutligen analyseras all den fakta som har samlats för att besvara problemformuleringen i denna uppsats.

I uppsatsen konstateras att de så kallade donationerna erhållna via streaming inte utgör skattefria inkomster enligt 8:2 IL, på grund av att överföringarna utgör ersättning för streamingen. Sedan undersöks det om överföringarna kan utgöra skattepliktiga inkomster enligt IL, då det inte utgör skattefria gåvor. Resultatet av analysen visar att överföringarna kan utgöra skattepliktiga inkomster i inkomstlagen näringsverksamhet och tjänst. Vilket inkomstslag de så kallade donationerna skall hänföras till beror på hur streamingen bedrivs.

Förkortningar

AGL	Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt
DCMA	Digital Millennium Copyright Act
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
Prop.	Regeringens proposition
RR	Regeringsrätten
RÅ	Riksåklagaren
SEK	Svenska kronor
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
TAP	Twitch Affiliate Program
TPP	Twitch Partner Program
USD	United States dollar

Definitioner

Eftersom många av de begrepp som används i uppsatsen hänför sig till ett speciellt språkbruk, definierar vi begreppen för att underlätta såväl förståelsen som läsningen. Många av begreppen hänför sig från det engelska språket.

Vi kommer att använda begreppet “utövare” istället för streamer. Valet av “utövare” grundar sig på att vi tror läsningen kommer bli enklare om inte utländska låneord används. Även vid användandet av streamer, märkte vi att stream av alla dess olika slag blev försvenskade, till exempel *streamer*, *streamern*, *streamen* osv. Det blev inte den enklaste av läsning och förvirrade även oss ibland. Därav valet att ha ett annat begrepp för streamer. Vi har även valt att benämna stream som “livesändning” av samma skäl. Begreppet streaming kommer dock förbli detsamma då det är ett mer vedertaget uttryck.

Amazon ett framgångsrikt detaljhandelsföretag som endast är internetbaserat.

Beta, Beta – version ett tidigt stadium av ett spel, hemsida eller liknande innan objektet blir helt klart.

Bits en virtuell valuta som kan överföras till en utövare. Bits går endast att använda på Twitch. De används för cheering (heja, uppmuntra) och visas som en diamant eller ädelsten på skärmen.¹

Donation en “*större gåva till allmännyttigt ändamål vanligen lagligen stadfäst*”². Då det inte är fastställt att de förmögenhetsöverföringar som kallas donationer i Twitch-kretsar faktiskt är donationer benämner vi dem som “så kallade donationer” i uppsatsen.

E-sport (Electronic sport) tävlingsverksamhet centrerad runt datorspel.³

Frontpage den första sidan som en besökare på Twitch.tv kommer till.

NBA (National Basketball Association) en amerikansk basketliga.

Playstation 4 en spelkonsol.

Stream (livesändning) kanalen på hemsidan som visar livesändningen.

¹ <https://www.twitch.tv/bits> (hämtad 2018-04-18).

² <https://www-ne-se.e.bibl.liu.se/uppslagsverk/ordbok/svensk/donation> (hämtad 2018-05-27).

³ <https://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/l%C3%A5ng/e-sport> (hämtad 2018-04-18).

Streaming en livesändning av visst innehåll som sker via internet. Nationalencyklopedin definierar streaming som *”i datorsammanhang, distribution av datafiler med ljud, bild och video för direkt uppspelning i dator eller mobiltelefon”*.⁴ Exempel på streaming kan vara att se på Svtplay.se eller lyssna på Spotify. Den definition som vi kommer använda för denna uppsats innebär att en person tittar på en livesändning på Twitch.tv i realtid.

Streamer (utövare) personen som spelar, målar, skapar musik eller liknande live via sin stream.

Prenumeration ett sätt för tittare att visa sin uppskattning för en utövare månadsvis. Med prenumeration kommer vissa fördelar, till exempel kan tittaren få möjlighet att spela med utövaren live, få möjlighet att använda speciella tecken och figurer som kan användas i chatten och så vidare.

Twitch.tv en hemsida för streaming.

Twitch Affiliate Program ett avtal mellan Twitch och utövaren, vilket resulterar att utövaren kan förvärva inkomster via sina livesändningar. Twitch Affiliate Program ges till utövare som är ny, eller som inte har en stor åskådarskara.

Twitch Partner Program ett avtal mellan Twitch och utövaren, vilket resulterar att utövaren kan förvärva inkomster via sina livesändningar. Twitch Partner Program erbjuds de utövare som är mer etablerade, och har en någorlunda stor åskådarskara.

Xbox One en spelkonsol.

⁴ <https://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/l%C3%A5ng/streaming> (hämtad 2018-04-18).

Innehållsförteckning

1. Inledning	7
1.1 Problembakgrund	7
1.2 Syfte	8
1.3 Problemformulering	8
1.4 Metod och material.....	8
1.5 Avgränsningar	8
1.6 Disposition.....	9
2. Twitch och donationer	10
2.1 Vad är Twitch?	10
2.2 De ekonomiska aspekterna av Twitch.....	11
2.3 Twitchs historia	12
2.4 Utövarnas syften.....	14
2.5 Donationer	15
3. Vad utgör skattepliktiga inkomster?	17
3.1 Inledande beskrivning	17
3.2 Inkomstslaget näringsverksamhet	18
3.2.1 Inledande kommentar	18
3.2.2 Avgränsningsregeln 13:1 IL.....	18
3.2.3 Bolagisering av inkomster.....	20
3.2.4 Omfångsregeln 15:1 IL.....	22
3.2.5 Byggmästarsmitta.....	22
3.3 Inkomstslaget kapital.....	23
3.4 Inkomstslaget tjänst	23
3.4.1 Allmänt om inkomstslaget.....	23
3.4.2 Hobbyverksamhet	25
4. Vad utgör skattefria inkomster?	26
5. Gåva	27
5.1 Gåvodefinitionen enligt svensk rätt.....	27
5.2 Gåva enligt svensk skatterätt.....	27
5.3 Mål C-16/93	29
6. Dricks	31
7. Skatterättsnämnden förhandsbesked DNR 85-15/D	32
8. Analys	34
8.1 Inledande kommentar	34

8.2 Är så kallade donationer erhållna via streaming på Twitch en skattefri inkomst enligt 8:2 IL? .	34
8.3 Varför kallas det donationer?	37
8.4 Dricks	37
8.5 Är de så kallade donationerna hänförliga till något inkomstslag?.....	38
8.5.1 Inledande kommentarer.....	38
8.5.2 Utövaren bedriver sin streaming via ett aktiebolag	38
8.5.3 Utövaren bedriver sin streaming som enskild näringsidkare.....	40
8.5.4 Utövaren bedriver inte sin streaming som en näringsverksamhet	41
Avslutande ord	43
Käll- och litteraturförteckning	44
Rättsfallsregister	49

1. Inledning

1.1 Problembakgrund

En ny underhållningsform har utvecklats på internet sedan ett par år tillbaka. Denna form av underhållning innebär att en person spelar ett spel, som sedan visas som en livesändning. Därefter väljer åskådaren som önskar att se ett specifikt spel eller en specifik utövare att titta på innehållet som visas. En hemsida som används för detta ändamål är Twitch.tv. Twitch är den största streamingtjänsten för personer som livesänder, och under april 2017 hade Twitch 2,2 miljoner unika utövare.⁵

Streaming har blivit mycket lönsamt, vilket kan visas genom att internetförsäljningsjätten Amazon förvärvade Twitch under 2014 för 970 miljoner USD.⁶ Hela E-sportindustrin förväntas ge vinster på 215 miljoner USD år 2019.⁷ Det är inte bara dessa hemsidor och industrin som erhåller inkomster via streaming, även personerna som utövar streaming kan erhålla inkomster. Vissa av dessa utövare erhåller tillräckligt med inkomster från streaming att de kan försörja sig via det. De inkomster som en utövare kan motta sker bland annat i form av prenumerationer, reklam och så kallade donationer.

De så kallade donationerna är inkomster av annan karaktär jämfört med prenumerationer och reklam, då det för åskådaren är en helt frivillig transaktion där utövaren inte måste göra något i utbyte. Donationerna ges ofta för att visa uppskattning och för att uppmuntra utövaren att fortsätta livesända. På sättet dessa donationer ges likställs de av många som gåvor, vilket enligt 8:2 IL, är en skattefri inkomst. Det framgår inte tydligt i dagsläget i svensk rätt hur denna typ av donationer skall beskattas. Bara för att transaktionen är frivillig och kan vara benefik behöver det inte skattemässigt vara en gåva. Det finns flera aspekter som måste övervägas innan den slutsatsen kan dras. Då många utövare som kommer i kontakt med denna form av intäkt har lite eller ingen erfarenhet av skatterätt är det lätt att situationen hanteras skattemässigt fel.

⁵ Perez, Sarah, *Twitch now has 27K+ Partners and 150K+ Affiliates making money from their videos*, Techcrunch, 2018-02-06, <https://techcrunch.com/2018/02/06/twitch-now-has-27k-partners-and-150k-affiliates-making-money-from-their-videos/> (hämtad 2018-02-28).

⁶ Gittleson, Kim, *Amazon buys video-game streaming site Twitch*, BBC NEWS, 2014-08-15, <http://www.bbc.com/news/technology-28930781> (hämtad 2018-02-28).

⁷ Riddell, Don, *ESports: Global revenue expected to smash \$1 billion by 2019*, CNN, 2016-05-25, <https://edition.cnn.com/2016/05/29/sport/esports-revolution-revenue-audience-growth/index.html> (hämtad 2018-02-28).

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att klargöra och undersöka hur donationer från streamingtjänsten Twitch skall behandlas skattemässigt. Vi skall först och främst klargöra om dessa donationer skall ses som en skattepliktig inkomst och därefter hur beskattning bör ske i något av de tre inkomstlagen i IL.

1.3 Problemformulering

Skall så kallade donationer som erhålls från streaming via Twitch ses som en skattepliktig inkomst och, om så är fallet, hur bör de beskattas enligt svensk lag?

1.4 Metod och material

Uppsatsens metod kommer vara en traditionell juridisk metod där vi kommer att använda de svenska rättskällorna enligt normhierarkin. Den lag vi kommer fästa stor vikt vid är IL. Vi kommer studera olika förarbeten för att få förståelse för tillämpningsområdet och ändamålet för den nämnda lagen. Även rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) och Regeringsrätten (RR) samt doktrin kommer användas för att skapa ytterligare förståelse inom området. Utöver det kommer vi använda oss av ett förhandsavgörande från Skatterättsnämnden (Dnr 85-15/D) och ett mål från EU-domstolen (C 16/93). För förklaring och beskrivning av Twitch och donationer kommer icke juridisk litteratur användas, såsom artiklar och Twitchs egna hemsida, då det saknas juridiska källor för just Twitch. Antalet icke juridiska källor kan vid första anblick vara överväldigande. Detta var dock ett måste för att ge en gedigen bild av Twitch. Litteratur rörande Twitch är väldigt begränsad och den litteratur som faktiskt finns innehåller som oftast inte så mycket information och utgivarnas pålitlighet kan i vissa fall ifrågasättas. För att motverka detta blev konsekvensen användandet av ett stort antal icke juridiska källor.

1.5 Avgränsningar

Vi kommer avgränsa oss till svensk inkomstskatterätt, och inte ta upp andra skattelagar som exempelvis mervärdesskattelagen. Ett undantag från detta är dock användandet av C 16/93, ett mål från EU-domstolen som berör moms. Vi använde inte målet för rättsföljden gällande momsfrågan. Målet behandlar förmögenhetsöverföringar liknande remuneratoriska gåvor vilket gör att en analogisk tolkning är möjlig om de så kallade donationer som erhållna via streaming är benefika förvärv. Vi väljer att göra en avgränsning mot andra streamingtjänster

på grund av att Twitch är den just nu största streamingtjänsten med detta problem. Resultatet från denna uppsats kan dock användas mot andra streamingtjänster med liknande problem. Vi kommer i uppsatsen att nämna andra inkomster som erhålls via Twitch, som bits och prenumerationer. De kommer dock inte att behandlas närmare än att en förklaring ges om vad de är.

1.6 Disposition

I kapitel 2 ges en beskrivning av Twitch och de så kallade donationerna. Kapitlet börjar med en sammanfattning av vad Twitch är, sedan presenteras de ekonomiska aspekterna med tjänsten och även en kort historisk redovisning görs. Utöver det redovisas utövarnas olika syften och tillvägagångssätt samt själva donationsprocessen förklaras.

Kapitel 3 belyser vad skattepliktiga inkomster är. De tre inkomstskattelagen som finns i svensk skatterätt presenteras. Avgränsningen mellan de tre inkomstlagen och rekvisiten för vad som krävs för att en inkomst skall hänföras till något av inkomstlagen redogörs.

Kapitel 4 tar upp att alla inkomster inte är skattepliktiga. I kapitlet presenteras några av de undantag som finns där inkomster inte skall beskattas.

Kapitel 5 belyser begreppet gåva enligt svensk rätt. Till en början presenteras den civilrättsliga betydelsen av gåva. Därefter ges en redovisning av gåva enligt svensk skatterätt, med de skatteregler som finns för gåvor samt rekvisiten för dessa regler.

Kapitel 6 beskriver, utifrån Skatteverkets ställningstaganden, vad begreppet dricks är och hur de behandlas skatterättsligt.

I kapitel 7 redogörs Skatterättsnämndens förhandsbesked DNR 85-15/D där en utövare ansökt om att få klargjort hur de så kallade donationerna skall hanteras skatterättsligt.

I kapitel 8 sammanfattas, bearbetas och analyseras den information som presenterats i referensramen för att svara på den ställda problemformuleringen.

2. Twitch och donationer

2.1 Vad är Twitch?

“Don’t just watch, join in!

*Welcome to a community where millions of people and thousands of interests collide in a beautiful explosion of video games, pop culture, and conversations. With chat built in every stream, you don’t just watch on Twitch, you’re part of the show. From classic tv show marathons to esports tournaments, if you can imagine it, it’s probably live on Twitch right now”.*⁸

Twitch är en internetbaserad streamingtjänst som visar och sänder livesändningar av diverse innehåll. Twitch är även världens största gemenskap för dator/tv-spelande.⁹ På Twitch visas allt från spel, livesändningar för musikskapande, målning och talkshows. Twitch sänder även många välgörenhetsevent och har ett eget spelkonvent som heter TwitchCon. Twitch ägs av Twitch Interactive, som i sin tur ägs av Amazon.¹⁰

Twitch fungerar genom att en utövare som spelar spel eller gör något annat, som till exempel skapar konst, sänder ut innehållet som en livesändning. Vanligtvis kommenterar även utövaren innehållet som visas, och har en aktiv konversation med en chatt som finns på livesändningen.

När besökaren kommer till Twitch.tv:s frontpage (startside) visas särskilda eller utvalda utövare som livesänder.¹¹ Besökaren kan om den önskar klicka sig vidare till kategorier.¹² Där kan besökaren välja mellan ett stort antal spel, talkshows, skapande med mera. När besökaren har funnit något att titta på klickar denna på den valda livesändningen, och förs över till den specifika kanalen som livesändningen visas på. På kanalen visas en livevideo av innehållet. Vanligtvis har även utövaren en webbkamera som hen använder för att visa sig för publiken.

Till höger om denna livevideo finns ett kommentarsfält, där åskådaren kan föra en konversation med utövaren eller med andra åskådare. För möjligheten att chatta måste

⁸ <https://www.twitch.tv/p/about> (hämtad 2018-04-18).

⁹ Stephenson, Brad, *What is Twitch? Here's Everything You Need to Know*, Lifewire, 2018-02-19, <https://www.lifewire.com/what-is-twitch-4143337> (hämtad 2018-04-18).

¹⁰ Gittleson, Kim, *Amazon buys video-game streaming site Twitch*, BBC NEWS, 2014-08-15, <http://www.bbc.com/news/technology-28930781> (hämtad 2018-04-16).

¹¹ <https://www.twitch.tv/> (hämtad 2018-04-12).

¹² <https://www.twitch.tv/directory> (hämtad 2018-04-12).

åskådaren registrera ett konto på Twitch. Under livevideon brukar utövaren ha lite information om sig själv, till exempel vem utövaren är, vad och när utövaren brukar sända, vilka datorkomponenter utövaren använder, och om utövaren har samarbetspartners visas ofta information om dem där.

Det är gratis att besöka Twitch och se det som visas. Den som önskar att titta på Twitch kan göra det på flera olika sätt. Det går att se via hemsidan Twitch.tv, men även via applikationer för både Apple och Android telefoner, samt via Playstation 4 och Xbox One.¹³

2.2 De ekonomiska aspekterna av Twitch

Utövare kan bli väldigt omtyckta av sina åskådare. Åskådarna visar ofta sin uppskattning via chatten, men även monetära medel används för att göra det. De vanligaste formerna av monetära mottaganden sker genom donationer, prenumerationer och bits.

Hur erhållandet av de så kallade donationer sker kommer behandlas i ett eget avsnitt (2.5). Prenumeration är ett sätt för en åskådare att visa sin uppskattning mot en utövare på mer kontinuerlig basis. Prenumerationer kan tecknas månadsvis, den förnyas inte automatiskt, utan åskådaren måste medvetet ge en utövare en ny prenumeration varje månad. Prenumeration kostar en givare antingen 4.99, 9.99 eller 24.99 USD per månad. Denna inkomst fördelas 50/50 mellan utövaren och Twitch.¹⁴

Bits är en "virtuell valuta" som en åskådare kan köpa från Twitch. Bits används som en form av överföring till en utövare, dock sker det via Twitch (en skillnad från de så kallade donationer som sker utan Twitch medverkan). Användandet av bits kallas cheering (hejande, uppmuntrande) och visas som en juvel med beloppet på livesändningen när det mottas av utövaren. Bits kan köpas på Twitch från 1.75 till 385 USD. Beroende på vilket belopp som används vid köpet av bits, erhåller köparen olika antal bits. Vid ett köp för 1.75 USD får köparen 100 bits att ge bort.¹⁵ Utövaren erhåller sedan 1 cent för varje bits som erhålls. 100 bits leder alltså till att en utövare mottar 1 USD.¹⁶

För att kunna erhålla prenumerationer och bits måste utövaren vara en Twitch Partner eller Twitch Affiliate.¹⁷ Twitch Partner Program (TPP) och Twitch Affiliate Program (TAP) är två

¹³ <https://www.twitch.tv/p/platforms/> (hämtad 2018-04-16).

¹⁴ <https://www.twitch.tv/p/legal/affiliate-agreement/> (hämtad 2018-04-12).

¹⁵ <https://www.twitch.tv/bits> (hämtad 2018-04-18).

¹⁶ Ibid.

¹⁷ <https://www.twitch.tv/p/legal/affiliate-agreement/> (hämtad 2018-04-09).

olika avtal där utövaren och Twitch ingår ett avtal med varandra. Genom detta avtal erhåller utövaren nya möjligheter, som till exempel möjligheten att erbjuda sina åskådare prenumerationer, och utövaren erhåller intäkter från den reklam som visas på kanalen.¹⁸ Även andra funktioner som behandlar kvaliteten med livesändningen, till exempel videokvalitén, skapa klipp och reklamfria sändningar erbjuds via dessa avtal.¹⁹

För att ingå ett avtal gällande TPP måste en utövare ansöka om det. Twitch sätter allmänna riktlinjer som; regelbundet schema med sändningar minst tre gånger i veckan, att sändningen uppfyller Twitches uppföranderegler, användarvillkor och DCMA-riktlinjer (Digital Millennium Copyright Act), samt att utövaren har en växande publik som engagerar sig i chatten, dock är det endast allmänna riktlinjer.²⁰

TAP erbjuds de utövare som är nya inom streaming eller inte har många åskådare. För att få ta del av TAP måste en ansökan skickas till Twitch. Vissa krav skall vara uppfyllda, bland annat skall utövaren inte vara med i TPP, utövaren skall ha minst 50 följare, under de senaste 30 dagarna livesänt minst 500 minuter vid sju unika sändningsdagar och haft en genomsnittlig tittarskara på minst tre stycken personer.²¹ Utöver bits och prenumerationer kan Twitch Affiliates även erhålla intäkter genom försäljning av spel och spelinnehåll (med spelinnehåll menas komponenter som kan användas i spelen). Affiliates tjänar fem procent av försäljningssumman på det sålda objektet.²²

2.3 Twitches historia

Under 2005 startade Justin Kan och Emmet Shear streamingtjänsten Justin.tv. Idén bakom hemsidan var att skapa en tjänst där människor kunde livesända sina liv. Den ursprungliga responsen för innehållet som visades var inte lovande.²³ Intresset för deras streamingtjänst var dock högt, framförallt teknologin bakom den. Även den del av streamingtjänsten som visade personer som spelade datorspel var populär.²⁴ Justin.tv lyckades erhålla en mindre investering

¹⁸ Stephenson, Brad, *What is Twitch? Here's Everything You Need to Know*, Lifewire, 2018-02-19, <https://www.lifewire.com/what-is-twitch-4143337> (hämtad 2018-04-09).

¹⁹ <https://www.twitch.tv/p/sv-se/partners/> (hämtad 2018-04-16).

²⁰ <https://www.twitch.tv/partner/signup> (hämtad 2018-04-13).

²¹ <https://affiliate.twitch.tv/> (hämtad 2018-04-09).

²² Ibid.

²³ Cook, James, *Twitch Founder: We Turned A 'Terrible Idea' Into A Billion-Dollar Company*, Business Insider, 2014-10-20, <http://www.businessinsider.com/the-story-of-video-game-streaming-site-twitch-2014-10?r=US&IR=T&IR=T> (hämtad 2018-04-16).

²⁴ Lynley, Matthew, *Live-streaming site Justin.tv buffing up for e-sports channels*, VentureBeat, 2010-03-10 <https://venturebeat.com/2011/03/10/justin-tv-esports-channel/> (hämtad 2018-04-13).

under 2005, men även en investering på 8 miljoner USD under 2007.²⁵ I juni 2011 skedde en stor förändring gällande Justin.tv. Den del av streamingtjänsten som visade spelande av datorspel bröts ut från Justin.tv och lanserades som betaversionen av Twitch. Samtidigt skapades även ett eget bolag för Twitch.²⁶

Sedan Twitch lansering 2011 har tjänsten utvecklats markant. Twitch lyckades erhålla riskkapital för vidareutveckling i flera omgångar. Under 2012 erhöll Twitch 15 miljoner USD från *Bessemer Venture Partners* för vidareutveckling av sina E-sportsändningar.²⁷ Twitch själva sa att riskkapitalet skulle hjälpa dem att expandera deras tekniska team och även förbättra deras streamingtjänster.²⁸ Ytterligare 20 miljoner USD investerades i Twitch under 2013 från *Thrive and WestSummit* och *Take-Two Interactive*. Investeringen var till för att förbereda Twitch för lanseringen av Playstation 4 och Xbox One.²⁹

Februari 2014 ändrade Twitch moderbolag Justin.tv sin firma till Twitch Interactive. Orsaken var Twitch enorma utveckling och moderbolaget beslutade att Twitch skulle bli deras huvudverksamhet.³⁰ Under 2014 förekom det rykten och bekräftelser att Google, genom sitt dotterbolag Youtube förvärvat Twitch för 1 miljard USD. Det visade sig dock att Google ej hade genomfört affären. Istället köpte Amazon Twitch för 970 miljoner USD under 2014.

²⁵ Sliwinski, Alexander, *Twitch receives \$15 million investment to expand eSports broadcasts*, engadget, 2012-09-20

<https://www.engadget.com/2012/09/20/twitch-receives-15-million-investment-to-expand-esports-broadca/> (hämtad 2018-04-17).

²⁶ Wilhelm, Alex, *Twitch.tv: Justin.tv's killer new esports project*, The Next Webb, 2011-06-06

<https://thenextweb.com/media/2011/06/06/twitchtv-justin-tvs-killer-new-esports-project/> (hämtad 2018-04-16)

M. Ewalt, David, *The ESPN Of Video Games*, Forbes, 2013-11-13

<https://www.forbes.com/sites/davidewalt/2013/11/13/the-espn-of-video-games/#342a57e53dd7> (hämtad 2018-04-17).

²⁷ Takahshi, Dean, *Making every gamer famous, Twitch raises \$15M to expand its eSports webcasts*, VentureBeat, 2012-09-19, <https://venturebeat.com/2012/09/19/making-pro-gamers-famous-twitch-raises-15m-to-expand-its-esports-webcasts/> (hämtad 2018-04-17).

²⁸ Sliwinski, Alexander, *Twitch receives \$15 million investment to expand eSports broadcasts*, engadget, 2012-09-20 <https://www.engadget.com/2012/09/20/twitch-receives-15-million-investment-to-expand-esports-broadca/> (hämtad 2018-04-17).

²⁹ Sarkar, Samit, *Twitch secures \$20M investment to prepare for PS4, Xbox One*, Polygon, 2013-09-30, <https://www.polygon.com/2013/9/30/4786450/twitch-series-c-20m-investment-ps4-xbox-one> (hämtad 2018-04-17).

³⁰ Truong, Alice, *As Twitch Grows, Justin.tv Inc. Is Renamed Twitch Interactive*, Fast Company, 2014-02-10, <https://www.fastcompany.com/3026207/as-twitch-grows-justintv-inc-is-renamed-twitch-interactive> (hämtad 2018-04-17).

2017 ingick Twitch och National Basketball Association (NBA) ett avtal med varandra, gällande att visa NBA G League på Twitch. Därmed visas inte enbart e-sport på Twitch, utan även vanlig traditionell sport.³¹

Under februari 2018 publicerades Twitches egna siffror för 2017. Rapporten kunde antingen ses som en miniserie³² eller genom ett faktablad.³³ Följande siffror angavs på faktabladet:

- Två miljoner utövare under 2017
- Över 27 000 partnerutövare
- Över 150 000 affiliateutövare
- 355 miljarder minuter livesändning sågs under 2017
- 15 miljoner dagliga “unika” besökare
- 30 miljoner insamlade för välgörenhetsändamål
- 233 % fler utövare tjänade pengar via Twitch än 2016

Siffrorna visar hur populärt tittande på Twitch har blivit, och att väldigt många personer tjänar pengar via streaming på Twitch. Sammanlagt (enligt de ovan nämnda siffrorna) är över 172 000 utövare antingen med i TPP eller TAP, vilket skapar möjligheter för över 172 000 att erhålla inkomster via Twitch.

2.4 Utövarnas syften

Med de över två miljoner utövare som finns på Twitch, finns det många olika mål och syften till varför de bedriver streaming.³⁴ Många gör det bara för nöjes skull och om de skulle tjäna något på det är det bara ett plus. Med så många personer som utövar streaming är det långt ifrån alla som erhåller någon ersättning. Men med de många sätt det finns att tjäna pengar på via streaming finns det de som, delvis om inte bara, gör det för vinstsyftet. Vissa livesänder för att få en extra inkomst varje månad utöver andra jobb och/eller studier, och det finns de som bedriver livesändningar som ett heltidsjobb som deras enda inkomstkälla.³⁵

³¹ Wolf, Jacob, *NBA to broadcast G League games on Twitch*, ESPN, 2017-12-13, http://www.espn.com/nba/story/_/id/21752221/nba-broadcast-g-league-games-twitch (hämtad 2018-04-18).

³² <https://www.twitch.tv/year/2017/> (hämtad 2018-04-17).

³³ <https://www.twitch.tv/year/2017/factsheet.jpg> (hämtad 2018-04-17).

³⁴ <https://www.twitch.tv/p/partners/faq/> (hämtad 2018-04-18).

³⁵ Johnson, Mark R & Woodcock, Jaime, *It's like the gold rush': the lives and careers of professional video game streamers on Twitch.tv*, *Information Communication And Society* 1-16, 2017-10-16, <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/1369118X.2017.1386229> (hämtad 2018-04-18).

Hur dessa utövare går tillväga när de sköter sin streaming, skiljer sig åt. Vissa lägger ingen tid på hur de gör det utan de livesänder när de känner för det eller har tid. De som gör det mer professionellt och ser på det mer som ett jobb bedriver det ofta som en verksamhet. I Skatterättsnämndens förhandsavgörande DNR 85-15/D, ser vi hur en person först bedrev sin streaming som en enskild näringsidkare och senare via ett aktiebolag. Om en utövare sköter sin streaming via ett bolag är det ofta bolaget som är avtalspart med Twitch om ett sådant avtal (TAP eller TPP) som beskrivits tidigare skulle föreligga, vilket är fallet i DNR 85-15/D. Detta innebär att alla inkomster de erhåller från Twitch på grund av avtalet går via deras bolag.³⁶

2.5 Donationer

Med det stora antalet utövare som finns på Twitch sköts de överföringar som kallas donationer på många olika sätt. Vi kommer här ta upp det vanligaste sättet de hanteras på.

De så kallade donationerna som ges till de som livesänder på Twitch görs till största del genom olika så kallade “payment gateways”.³⁷ Dessa gateways är en form av förmedlare mellan utövaren och donatorn. På så vis behöver inte utövaren ge ut kontouppgifter till en massa okända personer samt de som donerar slipper ge ut betalningsinformation till utövaren direkt. Detta gör processen både säkrare och smidigare för alla parter. Förmedlarna tar ofta en avgift för tjänsten de erbjuder. Twitch är inte inblandade i donationsprocessen mer än att den är plattformen utövaren och donatorn träffats på och får således inga andelar av transaktionerna. Det finns flera olika förmedlare men en av de största och mest kända är Paypal. Paypal tar vid varje överföring en standardavgift på 0,3 USD och 2,9 % av överföringsbeloppet. Att ta emot dessa donationer via Paypal är mycket lätt. Det enda som krävs är ett Paypal-konto med korrekt ifylld information.³⁸

För att visa att de tar emot donationer har utövaren ofta en “donationsknapp” i informationen om sig själva på Twitch.³⁹ Denna knapp är en länk som tar den som vill donera till förmedlarens sida där denne fyller hur mycket den vill ge, ett meddelande till utövaren samt

³⁶ Johnson & Woodcock, <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/1369118X.2017.1386229> (hämtad 2018-04-18) och Skatterättsnämndens förhandsbesked DNR 85-15/D.

³⁷ <https://www.bigcommerce.com/ecommerce-answers/what-is-a-payment-gateway-and-what-is-its-role-in-ecommerce/> (hämtad 2018-04-09).

³⁸ <https://www.paypal.com/us/webapps/mpp/fundraising> (hämtad 2018-04-09) och https://www.paypal.com/vn/webapps/mpp/ua/useragreement-full#exhibit_A (hämtad 2018-04-09).

³⁹ https://developer.paypal.com/docs/classic/paypal-payments-standard/integration-guide/donate_step_1/ (hämtad 2018-04-09).

hur donationen skall betalas. Efter det sköter förmedlaren resten och donationen förs över till utövaren eller dennes bolag. Även om en utövare har ett bolag så är det inte givet att de tar donationerna via det, utan de kan även ta det direkt till ett privat konto.⁴⁰

Många utövare har olika funktioner kopplat till de överföringar som görs via donationsknappen. Dessa funktioner är allt från att meddelandet donatorn skickade med donationen kommer upp i livesändningen, att olika animationer spelas upp när donationer ges, till att donatorn via donationer får välja musik eller videos som skall spelas upp i livesändningen. Utöver detta är det vanligt att utövare har en så kallad "hall of fame", vilket är en lista där de rangordnar de som donerat mest, eller att de har olika donationsmål de vill uppnå. Allt detta skiljer sig dock mycket från utövare till utövare.⁴¹

⁴⁰ Skatterättsnämndens förhandsbesked DNR 85-15/D.

⁴¹ Stephenson, Brad, *How to Set Up Donations on Twitch*, Lifewire, 2018-04-10, <https://www.lifewire.com/setup-donations-on-twitch-4150141> (hämtad 2018-04-09).

3. Vad utgör skattepliktiga inkomster?

3.1 Inledande beskrivning

Skattepliktiga inkomster kan erhållas på flera olika sätt. Det kan röra sig om förvärvsarbete, avkastning på aktier eller försäljning av varor i en näringsverksamhet med mera.⁴² Det som avgör om en inkomst är skattepliktig, är om den faller in under något av de tre inkomstlagen som finns i svensk skatterätt. De tre inkomstlagen som finns är tjänst, kapital och näringsverksamhet. Denna indelning av inkomstlagen introducerades i 1991 års skattereform där sex inkomstslag slogs ihop till tre. Inkomstlagen tjänst och kapital var redan etablerade begrepp men ändrades och gjordes om till viss grad i samband med reformen medans inkomstlaget näringsverksamhet var ett helt nytt begrepp och bildades av en sammanslagning av de tidigare inkomstlagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse.⁴³ Några av målen med skattereformen var att sänka skattesatserna och bredda skattebasen via en mer likformig beskattning.⁴⁴ Ett annat centralt mål med skattereformen var att göra skattereglerna enklare och mer överskådliga. Det ansågs att personer med mindre information, kontakter och resurser kunde missgynnas av onödigt komplicerade regler.⁴⁵

Det första som avgör i vilket inkomstslag en inkomst potentiellt kan hamna under är skattesubjektet. Uppdelningen i tre inkomstslag är först och främst för fysiska personer.⁴⁶ Fysiska personer är skatteskyldiga i alla tre inkomstslag så länge de har inkomster som härledas till dem, enligt 1:3 1 st. IL. Juridiska personers inkomster är däremot bara skattepliktiga i inkomstlaget näringsverksamhet enligt 1:3 2 st. IL. Det finns dock undantag i kap. 5 IL, till exempel om handelsbolag. Enligt 5:1 IL skall inte handelsbolag beskattas självständigt för sina inkomster utan de skall beskattas hos delägarna. För fysiska personer blir en genomgång av de olika inkomstlagen aktuell för att avgöra om inkomsten kan hänföras till någon av dem. En sådan genomgång börjar som oftast med inkomstlaget näringsverksamhet. Detta sker då inkomstlaget näringsverksamhet är överordnad de andra inkomstlagen, vilket framgår av 41:1 IL, där det står att inkomster som beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet inte skall beskattas i inkomstlaget kapital, och av 10:1 1 st.

⁴² Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. Del 1, Sextonde upplagan*, Studentlitteratur, Lund, 2017, s. 32–33.

⁴³ Prop. 1989/90:110, *Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning*, s. 292–295.

⁴⁴ SOU 1989:33:1, *Reformerad inkomstbeskattning*, s. 60.

⁴⁵ *Ibid.* s. 72.

⁴⁶ *Ibid.* s. 73.

IL där det står att inkomster som beskattas i de två andra inkomstslagen inte skall beskattas i inkomstslaget tjänst. Skall en inkomst inte beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet går bedömningen vidare till kapital. Sker inte beskattning i inkomstslaget kapital går bedömningen till sist vidare till tjänst. Inkomstslaget tjänst är på så vis utformat som en uppsamlingsplats för inkomster som hittills inte beskattats i någon av de andra inkomstslagen.⁴⁷

3.2 Inkomstslaget näringsverksamhet

3.2.1 Inledande kommentar

Inkomstslaget näringsverksamhet etablerades i 1991 års skattereform och ändrades inte med inkomstskattelagens introducering på 2000-talet.⁴⁸ I inkomstslaget finns två huvudregler, 13:1 IL, som är en avgränsningsregel, och 15:1 IL, som är en omfångsregel. Dessa huvudregler avgör om en inkomst är hänförlig till inkomstslaget eller ej.

3.2.2 Avgränsningsregeln 13:1 IL

Enligt 13:1 IL skall inkomster, som är på grund av näringsverksamhet, tas upp i inkomstslaget. I 13:1 1 st. IL definieras näringsverksamhet och de rekvisit som ställs för att näringsverksamhet skall anses föreligga. De rekvisiten är; att det skall vara en *förvärvsverksamhet*, som är *självständig*, och *bedrivs yrkesmässigt*. Dessa rekvisit kan återfinnas i definitionen av näringsverksamhet som gjordes i proposition 1989/90:110.⁴⁹ Innebörden har således varit densamma sedan inkomstslaget näringsverksamhet infördes i början på 90-talet. Vad som exakt krävs för att dessa rekvisit skall vara uppfyllda, framgår inte mer än att det i 2 st. i 13:1 IL, som lades till 2009,⁵⁰ tas upp att i bedömning om uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt, skall det tas i särskild beaktning hur beroende uppdragstagaren är av uppdragsgivaren, hur avtal mellan dem ser ut och hur inordnad uppdragstagaren är i uppdragsgivarens verksamhet. Enligt prop. 1989/90:110 skall rekvisiten anslutas till de krav som gällande rätt ställer för att rörelse skall anses föreligga. Vidare tas det upp att det är efter rådande praxis inom området som berörs, som det skall avgöras om näringsverksamhet föreligger.⁵¹

⁴⁷ Prop. 1989/90:110 s. 295.

⁴⁸ Prop. 1999/2000:2, *Inkomstskattelagen*, s. 160.

⁴⁹ Prop. 1989/90:110 s. 648.

⁵⁰ Prop. 2008/09:62, *F-skatt åt fler*, s. 1.

⁵¹ Prop. 1989/90:110 s. 648.

Rekvisitet förvärvsverksamhet finns för att begränsa inkomstslaget till subjekt som bedriver en verksamhet med förvärvssyfte, att någon form av ekonomiskt utbyte sker tillika någon form av vinstsyfte finns. Detta innebär inte att en verksamhet måste gå med vinst varje år, utan det innebär att det skall finnas ett underliggande vinstsyfte. Bedömning om vinstsyfte finns skall göras objektivt, vilket innebär att en undersökning om det är en verksamhet som normalt brukar ha ett vinstsyfte skall göras.⁵² En generell regel enligt Skatteverket är dock att om en verksamhet genererar större intäkter än kostnader föreligger vinstsyfte. Detta rekvisit fungerar som avgränsning mot hobbyverksamhet, vilket är en verksamhet som uppfyller de andra två rekvisiten för näringsverksamhet men saknar vinstsyfte, och vars överskott beskattas i inkomstslaget tjänst.⁵³ Hobbyverksamhet tas upp närmare i avsnitt 3.4.2.

Rekvisitet att det skall bedrivas yrkesmässigt innebär att verksamheten skall bedrivas regelbundet, varaktigt och att en viss omfattning skall föreligga. När det talas om detta rekvisit brukar Skatteverket ta upp värdet av varaktighetsrekvisitet. Det skall inte vara fråga om enstaka affärshändelser utan det skall vara flera affärshändelser av liknande karaktär i löpande tidsföljd. Detta rekvisit fungerar som en avgränsning mot inkomstslaget kapital och är också av värde när det kommer till att avgöra vilka beräkningsregler inom inkomstslaget näringsverksamhet som skall användas.⁵⁴

Det slutgiltiga rekvisitet om självständighet fungerar som en avgränsning mot inkomstslaget tjänst och grundar sig i att en verksamhet inte skall bedrivas som en anställning.⁵⁵ Något som brukar läggas stor vikt på vid bedömning av detta rekvisit är hur många uppdragsgivare en uppdragstagare har. Det finns ingen fast gräns utan bedömning görs utifrån rådande praxis i området.⁵⁶ Detta rekvisit gjordes något vidare 2009 med tillägget av 13:1 IL:s 2 st. som tar upp vikten av relationen i det enskilda fallet mellan uppdragstagare och uppdragsgivare i bedömning om självständighet. Ändringen gjordes med skälen att enskilda lättare skall kunna anses bedriva näringsverksamheten och på så vis inte nekas F-skatt på grund av det.⁵⁷ Skatteverket lyfter i ett ställningstagande fram att betydelsen av kravet på fler uppdragsgivare

⁵² Andersson, Mari, Saldén-Enéus, Anita & Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen: en kommentar*, Utgåva 2017, Wolters Kluwer, Stockholm, 2017 s. 414.

⁵³ <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.3/331005.html> (hämtad 2018-04-13).

⁵⁴ <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.3/1292.html> (hämtad 2018-04-17) och <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.3/331005.html> (hämtad 2018-04-17).

⁵⁵ Andersson, Saldén-Enéus, Tivéus s. 416.

⁵⁶ <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.3/331005.html> (hämtad 2018-04-13).

⁵⁷ Prop. 2008/09:62 s. 24.

minskat då 2 st. 13:1 IL lyfter fram relationen mellan uppdragstagaren och uppdragsgivaren.⁵⁸ Några punkter som Skatteverket tar upp som centrala i bedömningen huruvida uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivare är: ”

- *uppdragstagarens avsikt med verksamheten*
- *om uppdragstagaren står under uppdragsgivarens arbetsledning*
- *uppdragstagarens rätt att anlita medhjälpare*
- *möjlighet att anta andra uppdrag och att tacka nej till erbjudna uppdrag*
- *uppdragstagarens rätt att låta någon annan utföra arbetet*
- *antalet uppdragsgivare*”⁵⁹

Några punkter som Skatteverket anser är centrala i bedömning av hur inordnad uppdragstagare är i uppdragsgivarens verksamhet är: ”

- *om verksamheten utförs i uppdragsgivarens lokaler och med dennes verktyg*
- *ansvarsfördelning mellan parterna*
- *ekonomiskt risktagande*
- *om verksamheten avser utförande av ålagda arbetsuppgifter efter hand*
- *om arbetsuppgifterna ingår i uppdragsgivarens ordinarie verksamhet*
- *uppdragets varaktighet*”⁶⁰

Med dessa punkter som hjälp kan en bedömning göras kring uppdragstagarens och uppdragsgivarens relation och om rekvisitet självständighet i ljuset av 2009 års ändring är uppfyllt eller ej.

3.2.3 Bolagisering av inkomster

Något som till stor del påverkas av rekvisitet om självständighet är frågan om bolagisering av inkomster. Bolagisering är främst när en enskild verksamhetsutövare låter ett helägt aktiebolag fakturera inkomsterna från en personlig verksamhet. Aktiebolag och aktieägare är olika rättssubjekt tillika olika skattesubjekt. Grundregeln är att inkomster som hänförs till bolaget skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet men i vissa fall görs undantag och

⁵⁸ Skatteverkets ställningstagande, dnr: 131 751308-08/111.

⁵⁹ <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.3/331005.html> (hämtad 2018-04-17).

⁶⁰ Ibid.

aktieägaren blir istället skattesubjektet med beskattning i inkomstslaget tjänst. Lagstiftning inom detta område är begränsad och därmed har omfattande rättspraxis utformats.⁶¹

Utgångspunkten i denna fråga är att det finns tre situationer där aktiebolag kan frångås som skattesubjekt. Dessa situationer har lyfts fram i SOU 2002:52, *Beskattning av småföretag*, och är:

1. Bolaget är inte den civilrättsliga betalningsmottagaren
2. Självständighet föreligger ej
3. Uppdrag av personlig natur⁶²

Första situationen belyser problemet när aktieägaren är den civilrättsliga betalningsmottagaren tillika skattesubjektet, och inte aktiebolaget. Ett av de mest prominenta rättsfallen som tar upp detta är RÅ 1969 ref. 19, där artisten Owe Thörnqvist hade ett aktiebolag dit hans gager och royaltyintäkter fördes. Dåvarande Regeringsrätten anförde att problemet i detta mål inte var att hans artistverksamhet bedrevs via ett aktiebolag, utan att intäkterna tillfallit honom innan de förts till bolaget. Innebörden av detta var att han själv var avtalspart mot tredje man och inte hans bolag, och därmed borde han ses som skattesubjektet. Att intäkterna faktisk fördes till bolaget av honom påverkar inte detta faktum.⁶³

Andra situationen belyser om själva rekvisitetet självständighet är uppfyllt. Ovan i avsnitt 3.2.2 har rekvisitetet redan beskrivits. Ett exempel på när rekvisitetet självständighet inte uppfyllts är RÅ 1981 1:17, där enmansbolaget X hyrde ut läkaren G till ett annat företag varje onsdag cirka 13.00-18.00. G var förutom läkaren som hyrdes ut också den enda ägaren i aktiebolaget. Detta var bolag X:s första och enda åtagande och G jobbade normalt som läkare på ett annat bolag. RR ansåg utifrån detta att rekvisitetet inte var uppfyllt och inkomsterna borde tillfalla G, och inte dennes bolag och således beskattas i inkomstslaget tjänst.⁶⁴

Tredje och sista situationen tar upp de situationer där verksamheten avser uppdrag av personlig natur. Denna fråga brukas delas upp i två delar. Första delen är där uppdragsgivaren vill ha just en person på grund av dennes specifika egenskaper, så kallade fria yrken. Med

⁶¹ Burmeister, Jari, *Gränsdragningen mellan näringsverksamhet och tjänst i ljuset av HFD 2017 ref. 41*, Svensk skattetidning Nummer 1 2018, s.36.

⁶² SOU 2002:52, *Beskattning av småföretag*, s.190–194 och Burmeister, s. 36.

⁶³ Burmeister, s. 37.

⁶⁴ *Ibid.* s. 37–38.

rådande praxis⁶⁵ är det är dock ytterst sällan bolag frångås som skattesubjekt i denna typsituation. Andra delen är där enligt lag uppdrag bara får utföras av fysisk person, som till exempel VD- och styrelseledamotuppdrag. Men med den ändring som kom med tillägget av 13:1:s 2 st. i IL blev det även möjligt att hänföra styrelsearbete till inkomstslaget näringsverksamhet.⁶⁶ 2017 kom dock ett rättsfall som gjort rättsläget något oklart. I HFD 2017 ref. 41 ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att lagändringen 2009 inte medfört någon ändring av rättsläget när det gäller beskattning av styrelsearvoden. HFD ansåg att den praxis som skapats innan 2009 års lagändring fortfarande skall ses gälla i frågan hur styrelsearvoden skall beskattas, vilket innebär att styrelsearvoden skall beskattas personligen och inte i inkomstslaget näringsverksamhet förutom vid särskilda situationer.

3.2.4 Omfångsregeln 15:1 IL

Om 13 kapitlets syfte är att avgränsa till inkomstslaget näringsverksamhet är 15 kapitlets syfte att visa vad som skall tas upp till beskattning i inkomstslaget. Huvudregeln i 15:1 1 st. IL lyder *“ersättning för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamhet skall tas upp som intäkt”*. Detta innebär att i princip alla inkomster som avgränsats till inkomstslaget skall tas upp som intäkt. Denna paragraf är utformad på samma sätt som motsvarande paragrafer, 42:1 2 st. IL och 11:1 IL, i inkomstlagen kapital och tjänst. Liknande bestämmelser har funnits sedan kommunalskattelagens (1928:370) (KL) tillkomst 1928. En markant skillnad mot gamla KL:s bestämmelse var att där fanns ett rekvisit om att inkomsten normalt är att räkna med och ingår som ett led i verksamheten. I dagens läge finns dock den avgränsningen i 13:1 IL.⁶⁷

3.2.5 Byggnästarmitta

Så kallad byggnadsmästarmitta är en smitta som påverkar de som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Smittan fungerar på så vis att alla fastigheter som dessa personer förvärvar blir lagertillgångar, oavsett vad det faktiska syftet med fastigheten är. Fastigheter som normalt skulle beskattas som kapitaltillgångar i inkomstslaget kapital blir istället lagertillgångar som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Själva byggnadsrörelsen smittar således alla fastigheter byggnästaren förvärvar och flyttar beskattningen till ett annat inkomstslag. Byggnästarmittan härstammar från praxis inom området innan 1984 års

⁶⁵ RÅ 1993 ref. 55 och RÅ 1969 ref. 19.

⁶⁶ Kleist, David, *Inkomstallokering mellan ägare och bolag*, Skattenytt Akademisk Årsskrift 2016, s. 26 och Burmeister, s. 39–41.

⁶⁷ Andersson, Saldén-Enérus & Tivéus, s. 473.

taxering. I SOU 1977:86 gjordes en sammanställning av, till den tidpunkten, rådande praxis inom området och utgjorde några år senare mycket av grunden för när reglerna infördes i KL i början på 80-talet. Idag finns reglerna om byggmästarsmitta i 27:2–7 IL.⁶⁸ Vi valde att placera stycket om byggmästarsmitta här för att när smittan är aktuell är det beskattning inom inkomstslaget näringsverksamhet som gäller för de påverkade tillgångarna.

3.3 Inkomstslaget kapital

Om en inkomst inte fångas upp i inkomstslaget näringsverksamhet går bedömningen vidare till inkomstslaget kapital. De grundläggande avgränsningarna för inkomstslaget kapital finns i 41:1 IL. Enligt första stycket i paragrafen skall inkomster som är på grund av innehav av tillgångar och skulder och i form av kapitalvinster och kapitalförluster tas upp i detta inkomstslaget. Andra stycket i paragrafen tar upp att de inkomster som räknas till inkomstslaget näringsverksamhet inte skall räknas till inkomstslaget kapital, detta för att sätta en tydlig gräns mellan inkomstlagen.⁶⁹

Som nämnt skall juridiska personers inkomster, bortsett från tidigare nämnda undantag, bara beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Inkomster som erhålls av löpande avkastning, kapitalvinster och kapitalförluster på tillgångar och skulder skall enligt 13:2 IL för juridiska personer hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet. Samma inkomster skulle för en fysisk person hänföras till inkomstslaget kapital enligt 41:1 IL. Denna uppdelning kom vid 1991 års skattereform. Innan detta var inte juridiska personer bara skattskyldiga i ett inkomstlag.⁷⁰

3.4 Inkomstslaget tjänst

3.4.1 Allmänt om inkomstslaget

Om en inkomst inte kan hänföras till något av inkomstlagen näringsverksamhet eller kapital skall den med största sannolikhet hamna under inkomstslaget tjänst. Bestämmelserna i IL gällande inkomstslaget tjänst finns i kapitlen 10–12. Kap. 10 IL behandlar grundläggande bestämmelser samt avgränsar inkomstslaget, kap. 11 IL behandlar vad som skall tas upp i inkomstslaget och slutligen i kap. 12 IL vad som får dras av i inkomstslaget.

⁶⁸ SOU 1977:86, *Beskattning av företag*, s. 302–303 och [https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/\\$currentEditionId/331560.html](https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/$currentEditionId/331560.html) (hämtad 2018-05-03).

⁶⁹ Prop. 1989/90:110 s.698.

⁷⁰ Andersson, Saldén-Enérus & Tivéus, s. 427.

I förarbetena angavs det att det finns två huvudkategorier när det gäller inkomst av tjänst. Den första kategorin gäller inkomster från ett anställningsförhållande, antingen ett tillfälligt eller ett permanent sådant. Den andra kategorin som angavs var inkomster från tillfällig bedriven verksamhet. Som exempel angavs vetenskapliga, litterära eller konstnärliga art, tillfälliga uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av tillfällig natur.⁷¹

Tack vare att inkomstslaget innefattar annan inkomstgivande verksamhet benämns det ofta som en ”uppsamlingsplats” av inkomster som inte direkt kan hänföra sig till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital.⁷² Denna benämning av inkomstbegreppet skedde via SOU 1954:18 och prop. 1955:59, där det angavs att inkomstslaget blev en ”*uppsamlingsplats för inkomster som erhållits på grund av en utförd prestation och som uppfyller de grundläggande kriterierna för att bli föremål för inkomstbeskattning, men som inte kan hänföras till något annat inkomstslag*”.⁷³

Skattereformen 1991 ledde till en ytterligare utvidgning av inkomstslaget. I prop. 1989/90:110⁷⁴ angavs det att de redan gällande principerna i KL för inkomstslaget skulle förbli desamma. KL:s lydelse var att en inkomst var tvungen att falla under något av inkomstlagen för att kunna bli föremål för beskattning. Det ansågs dock nödvändigt med en utvidgning av inkomstslaget. Denna utvidgning innebar att ”*alla ersättningar som kan anses hänförliga till eget arbete eller egna prestationer skall bli föremål för beskattning*”.

Som det anges i förarbetena kan andra inkomster som inte direkt hänför sig från ett anställningsförhållande hamna under inkomstslaget tjänst. Det anges även uttryckligen i förarbetena att ett uppdragsförhållande inte behöver föreligga för att inkomsten skall bli föremål för inkomstbeskattning i inkomstslaget tjänst.⁷⁵

Huvudregeln 11:1 IL anger att följande inkomster skall beskattas i inkomstslaget tjänst; ”*löner, arvode, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt*”. Det görs ingen skillnad om inkomsten

⁷¹ Prop. 1989/90:110 s. 306.

⁷² Ibid. s. 305, 308.

⁷³ Ibid. s. 306.

⁷⁴ Ibid. s. 305–308.

⁷⁵ Prop. 1989/90:110, s. 306–307.

erhålls i form av kontanter eller på något annat sätt.⁷⁶ Om en inkomst inkommer i utländsk valuta skall den omräknas till SEK.⁷⁷

Det bör kanske poängteras att även om inkomstslaget tjänst är en uppsamlingsplats för olika inkomster, betyder det inte att alla inkomster som ett skattesubjekt erhåller utgör skattepliktiga inkomster. Det förekommer allmänna och särskilda regler som fastställer skattefrihet för vissa inkomster.⁷⁸

3.4.2 Hobbyverksamhet

Under inkomstslaget tjänst faller även hobbyverksamhet. Hobbyverksamhet är skattemässigt sett en tillfällig eller varaktig verksamhet som bedrivs självständigt men saknar vinstsyfte.⁷⁹ Hobbyverksamhet var före skattereformen 1991 undantagen skatt, eftersom det rörde sig om en varaktig och självständig verksamhet utan vinstsyfte. Med reformen utvidgades dock inkomstbegreppet att även innefatta hobbyverksamhet. Anledningen till denna utvidgning var den nya formen av "uppsamlingsplats" som tjänst skulle komma att utgöra. Men det förelåg även sedan tidigare svårigheter att avgränsa hobbyverksamhet mot näringsverksamhet, framförallt när det gällde vinstsyftet. Det ansågs lämpligt att verksamheter av en mer varaktig natur utan påvisat vinstsyfte skulle upptas för beskattning.⁸⁰ En ytterligare anledning var att vidga skattebasen för att kunna genomföra skattesänkningar.⁸¹

Hobbyverksamheter som lyckas att generera ett överskott från sin verksamhet skall tas upp för beskattning. Det är överskottet som är beskattningsbart. Avdrag får göras på beskattningsårets kostnader från de skattepliktiga intäkterna, dock till det maximala beloppet av de skattepliktiga intäkterna som erhålls via hobbyverksamheten, 12:37 1 st. IL. Varje hobbyverksamhet skall räknas var för sig, vilket innebär att över- eller underskott inte får kvittas mot tjänsteinkomster eller andra hobbyverksamheter.⁸² Enligt Skatteverket är i princip alla inkomster från en hobbyverksamhet skattepliktiga.⁸³ Underskott som uppstår i en hobbyverksamhet får rullas då 12:37 2 st. utgör ett avsteg från kontantprincipen.

⁷⁶ Lodin, et al., s. 133.

⁷⁷ Andersson, Saldén-Enérus & Tivéus, s. 312.

⁷⁸ Andersson, Saldén-Enérus & Tivéus, s. 307.

⁷⁹ Ibid. s. 311-312.

⁸⁰ Prop. 1989/90:110, s. 310.

⁸¹ Sou. 1989:33:1, s. 60

⁸² Ibid. s. 311.

⁸³ SKV 344 utgåva 13 s. 3.

4. Vad utgör skattefria inkomster?

Vissa inkomster undantags beskattning. Dessa inkomster behandlas i 8 kap. IL eller i specifika paragrafer i de olika inkomstlagen, till exempel personalvårdsförmåner i 11:11 IL. Skillnaden mellan de skattefria inkomsterna i 8 kap. IL och de skattefria inkomsterna i de olika inkomstlagen är att 8 kap. IL gäller för alla inkomstlagen, medan de specifika skattefria inkomsterna i inkomstlagen endast gäller för de inkomstlagen reglerna finns i. 8 kap. IL behandlar bland annat förvärv genom gåva, testamente, arv och bodelning i 8:2, tävlingsvinster och lotterivinster i 8:3, stipendier i 8:5, bidrag till kostnader för barn i 8:9, blodgivning i 8:29, med mera.

Många av dessa skattefria inkomster har tagits med som förtydligande att de utgör skattefria inkomster. Andra inkomster har undantagits för att det skulle vara för svårt att genomdriva skatteplikten i praktiken, till exempel vid svamp och bärplockning i 8:28 IL. Vissa inkomster som det tidigare rådde osäkerhet om det skulle tas upp för beskattning har undantagits, till exempel hittelön i 8:30 IL. Några statliga bidrag, till exempel barnbidrag, har undantagits beskattning på grund av att om skatteplikt skulle föreligga skulle bidragsbeloppet behövas höjas i motsvarande mån som skatten.⁸⁴

8 kap. IL om skattefria inkomster gäller som nämnt för alla inkomstlagen.⁸⁵ Vid tillkomsten av IL, ansåg svenska revisorsamfundet att 15:1 IL skulle omformuleras. Lydelsen (som inte har ändrats) skulle eventuellt resultera i att skattefria inkomster enligt 8 kap. IL skulle kunna tas upp i inkomstlagen näringsverksamhet, enligt huvudregeln 15:1 IL. Som svar till svenska revisorsamfundet, skrev kommittén att så skulle inte fallet bli, på grund av att skattefria inkomster faller utanför inkomstlagen genom avgränsningsbestämmelserna i 13 kap. IL.⁸⁶ Även ett ställningstagande⁸⁷ från Skatteverket anger detta. Ställningstagandet behandlade frågan om gåvor från enskilda personer till näringsdrivande stiftelse inte skulle bli skattepliktiga inkomster även om gåvan används för att täcka avdragsgilla kostnader.

⁸⁴ Lodin, et al., s. 89–90.

⁸⁵ Prop. 1999/2000:2 del 2, s. 190–191.

⁸⁶ Ibid, s. 190–191.

⁸⁷ Skatteverkets ställningstagande, dnr: 131 230825-07/111.

5. Gåva

5.1 Gåvodefinitionen enligt svensk rätt

Någon klar definition för en gåva existerar inte i svensk rätt. Göran Englund och Christer Silfverberg menar i sin bok⁸⁸ att avsaknaden av en klar gåvodefinition i civilrätten gör att man får söka efter definitionen i rättslig doktrin.⁸⁹ *“I doktrin har man sedan länge insett att det inte är möjligt att bestämma gåvobegreppet på ett enhetligt sätt i alla civilrättsliga avseenden utan att gåva kan ges något olik innebörd beroende på i vilket rättsligt sammanhang begreppet används. Det hindrar inte att det finns vissa gemensamma rekvisit som alltid återkommer när gåva föreligger”*.⁹⁰

De gemensamma rekvisiten för gåva är att en förmögenhetsöverföring skall ske, förmögenhetsöverföringen måste vara frivillig och förmögenhetsöverföringen måste ske med gåvoavsikt.⁹¹ Innebörden av dessa rekvisit är att förmögenhetsöverföringen skall leda till att givarens förmögenhet minskar, samtidigt som mottagarens förmögenhet ökar. Överföringen skall vara frivillig och den får inte grunda sig på någon förpliktelse för mottagaren att prestera. Det är frivillighetsrekvisitet som skiljer gåvor från skadestånd. Ett skadestånd utgår alltid efter att en plikt har fastställts att motparten skall utge skadestånd för en skada. Gåvoavsikten tar sikte på att berika mottagaren ekonomiskt. Gåvoavsikten bedöms utifrån objektivt iakttagbara förhållanden. Eftersom gåvodefinitionen hänför sig från civilrätten, skall de civilrättsliga kraven för en gåva vara uppfyllda för att en gåva skall föreligga skattemässigt.⁹²

5.2 Gåva enligt svensk skatterätt

Gåvor behandlas i 8:2 IL. Här anges det att *“förvärv genom gåva, arv, testamente och bodelning är skattefria”*. Gåvor togs upp som skattepliktiga inkomster i KL. Gåvor och arv överfördes senare till specifika skattelagar, först genom 1914 års förordning om arvsskatt och skatt på gåva, och sedan i lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt (AGL).⁹³

⁸⁸ Englund, Göran & Silfverberg, Christer, *Beskattning av arv och gåva*, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2001

⁸⁹ Ibid. s. 104.

⁹⁰ Ibid. s. 104.

⁹¹ Englund & Silfverberg, s. 104 och Bengtsson, Bertil, *Om gåvobegreppet i civilrätten*, SvJT 1962, s. 694.

⁹² Englund & Silfverberg, s. 103 och SOU 1939:18, *Betänkande med förslag till förordning om arvs- och gåvoskatt m. m.* s. 139 ff.

⁹³ Englund & Silfverberg, s. 16.

Vid tillkomsten av dessa lagar ansågs det ej nödvändigt att behandla gåvor i KL.⁹⁴ Enligt 36 § AGL var gåvor skattepliktiga. Lagen upphävdes den första januari 2005 genom lag (2004:1341) om upphävandet av lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt. Sedan dess har gåvor varit befriade från skatt. Upphävandet skedde på grund av att skatten under flera år hade kritiserats och det fanns stora möjligheter till skatteplanering.⁹⁵

Ett benefikt förvärv är en skattefri inkomst. Det är förvärvet av gåvan, arvet eller liknande benefika förvärv som utgör skattefri inkomst. Löpande avkastning och värdeökningen efter förvärvet skall tas upp för beskattning enligt kontinuitetsprincipen och realisationsprincipen.⁹⁶

Inom skatterätten som i civilrätten kan det föreligga svårigheter att avgöra om en ren gåva föreligger eller om det rör sig om en gåva som grundar sig på en prestation eller liknande. En definition för en sådan gåva är remuneratorisk gåva. En remuneratorisk gåva föreligger när en person vill belöna någon annan för en insats som denna har gjort. Vid en remuneratorisk gåva uppfylls inte en del av det andra rekvisitet för gåva (överföringen får inte grunda sig på att mottagaren skall prestera). Detta resulterar i att det egentligen inte rör sig om en gåva. Därför utgör de en beskattningsbar inkomst.⁹⁷ Enligt Skatteverket är gåvor utan någon motprestation mellan privatpersoner skattefria inkomster.⁹⁸ Skatteverket anger även att ersättning för utfört arbete eller annan motprestation gör gåvan skattepliktig för mottagaren.⁹⁹

Remuneratoriska gåvor är inte helt ovanliga vid ett anställningsförhållande. En gåva som erhålls från en arbetsgivare skall vanligtvis ses som en arbetsersättning.¹⁰⁰ I RÅ 1980 1:61 erhöll en ledamot i ett aktiebolag av styrelsen en penninggåva på ledamotens 70-årsdag. Gåvan ansågs utgöra en skattepliktig inkomst, då det enligt stadgad praxis ansågs att penninggåvor som erhålls på grund av ett anställningsförhållande skall beskattas. Det blir dock inte alltid fråga om en remuneratorisk gåva vid ett anställningsförhållande. I RÅ 1989 ref. 21 blev utfallet en skattefri inkomst vid ett arbetsförhållande. En son som var anställd på sin faders företag fick en penninggåva om 2 000 kr av sin fader. Dåvarande Regeringsrätten angav att vid erhållandet av en gåva från en arbetsgivare föreligger det en presumtion om att

⁹⁴ Englund & Silfverberg, s. 22.

⁹⁵ Prop. 2004/05:25, *Slopad arvsskatt och gåvoskatt*, s. 22.

⁹⁶ Lodin, et al., s. 91.

⁹⁷ Lodin, et al., s. 92.

⁹⁸

<https://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteochinkomst/formaner/gavor.4.7459477810df5bccdd4800014379.html> (hämtad 2018-04-27).

⁹⁹ <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.3/2620.html> (hämtad 2018-04-13).

¹⁰⁰ Lodin, et al., s. 92.

gåvan utgör en skattepliktig inkomst. RR angav dock att om presumptionen kan brytas, utgör det en skattefri inkomst. Domslutet i detta mål blev att presumptionen bröts på grund av det nära släktskapet mellan givaren och mottagaren, samt hade även en broder som ej var arbetstagare i företaget fått en penninggåva om samma belopp.

5.3 Mål C-16/93

I mål C-16/93 (som behandlar en situation som liknar den för remuneratorisk gåva) mellan herr Tolsma och Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden (Nederländerna) ställdes frågan om erhållandet av gåvor som herr Tolsma mottog när han spelade gatumusik utgjorde momspliktig inkomst. Herr Tolsma som var en gatumusikant, spelade på diverse motorvägar i Nederländerna. Under hans musikuppträdanden hade herr Tolsma en burk som förbipasserande och åhörare kunde ge en gåva för uppträdandet. Men herr Tolsma gick även till affärer och hem och frågade om donationer, utan att kunna hänföra något krav på motprestation.

På grund av herr Tolsmas mottagande av gåvor vid sitt spelande av gatumusik, erhöll han krav på att dessa gåvor utgjorde momspliktig inkomst. Herr Tolsma som motsade sig detta momskrav, hävdade att inkomsterna inte utgjorde någon momspliktig inkomst på grund av de förbipasserande inte var tvungna att lämna honom någon ersättning för hans spelande, och om åhörarna lämnade något var det helt upp till dem vad storleken på detta belopp skulle vara. Inspektören menade dock att det fanns ett samband mellan herr Tolsmas spelande och gåvorna.

EU-domstolen började med att undersöka om ”provision of services against payment” (tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag) enligt andra artikeln rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) var aktuellt. Domstolen menade att i detta fall att rekvisiten för andra artikeln; det skall föreligga ett avtal mellan den som utger tjänsten och mottagaren, och det skall föreligga ett utbyte av prestationer, inte hade uppfyllts.

För det första förelåg det inget avtal mellan parterna, eftersom åhörarna gav donationen frivilligt och de bestämde själva till vilket belopp de önskade ge. För det andra förelåg det inget nödvändigt samband mellan givandet och den musikaliska tjänsten. De förbipasserande krävde inte att musiken skulle spelas för dem. Den summa som gavs kanske inte grundade sig i den musikaliska tjänsten utan kunde ha ett subjektivt syfte som sympati. Vissa stannade och lyssnade på musiken, medan andra gav en summa pengar och gick sedan vidare. Domstolen

ansåg även att syftet att spela musik och samla in pengar inte spelade någon roll för att avgöra syftet med artikel 2. Med dessa grunder ansåg EU-domstolen att det inte utgjorde momspliktig inkomst enligt artikel 2 rådets sjätte direktiv (77/388/EEG).

6. Dricks

Dricks eller drickspengar är en summa pengar som ges utöver vad en konsument eller liknande behöver betala enligt avtal/nota. Drickspengar regleras inte specifikt i IL, utan faller under de allmänna reglerna om skattepliktiga inkomster. Då dricks är en form av ersättning för tillhandahållen tjänst eller utfört arbete blir det en skattepliktig inkomst. Det spelar ingen roll hur drickspengarna benämns, eller om det mottagandet sker kontant eller via en kontoöverföring.¹⁰¹

Enligt de allmänna reglerna om skattepliktiga inkomster som finns i IL, kan dricks falla under inkomstlagen näringsverksamhet eller tjänst. Dricks som ges direkt till anställd personal från gäster eller kunder utgör en skattepliktig inkomst och skall tas upp i inkomstlaget tjänst. Detta utgör inte en affärshändelse som påverkar företaget och skall inte redovisas som lön. Om en arbetsgivare, chef eller liknande dock samlar in och fördelar ut dricksen till sina anställda utgör det en affärshändelse och påverkar företagets ekonomi, och utdelandet utgör en löneutbetalning till anställda. Om dricks ges till enskild näringsidkare skall det tas upp i inkomstlaget näringsverksamhet. Rör det sig om ett handelsbolag där delägaren tar hand om dricksen faller det också under inkomstlaget näringsverksamhet. För aktiebolag utgör dricks inkomst i företag och faller under inkomstlaget näringsverksamhet om det råder sådana omständigheter där personalen inte får ta hand om dricksen.¹⁰²

¹⁰¹ Skatteverkets ställningstagande, dnr: 131 184388-16/111.

¹⁰² Ibid.

7. Skatterättsnämnden förhandsbesked DNR 85-15/D

I dagsläget finns det inga prejudicerande domar eller avgöranden från underinstanser kring Twitch och donationer. Det finns dock ett förhandsavgörande från Skatterättsnämnden av värde. 2016-06-29 kom beskedet i ett förhandsavgörande där en utövare ansökte om att få klargjort om donationer erhållna via streaming skall beskattas eller om det skulle ses som en skattefri gåva enligt 8:2 IL.

Utövare A var ensam ägare och enda anställda i bolaget X AB. Bolagets huvudsakliga verksamhet bestod av streaming där A spelade och kommenterade olika dataspel på Twitch. X AB var part i ett avtal med Twitch Interactive, vilka, som nämnt i avsnitt 2.1, äger Twitch. A var själv part i avtalet när hen bedrev enskild näringsverksamhet men vid skapandet av X AB låtit bolaget ta sin plats i avtalet med Twitch Interactive.

X AB fick ersättning av Twitch Interactive i form prenumerationer- och reklamintäkter. Beloppet X AB fick varje månad berodde på antalet tittare den månaden. Närmare beskrivning hur detta fungerar har givits tidigare i uppsatsen, se avsnitt 2.2.

På den Twitch-sida där X AB tillhandahöll livesändningarna som A medverkade på, fanns möjligheten att överföra pengar till A via en donationsknapp. Denna knapps funktion beskrevs i avsnitt 2.5. Det konto som donationsknappen var kopplat till var A:s privata konto. Överföringarna var vanligtvis i storlekarna 2–5 USD. Twitch Interactive reglerade inte om X AB fick ha en sådan länk mer än att det inte var förbjudet enligt deras "Content Guidelines". Utöver de redan nämnda intäkterna fick även X AB sponsorintäkter från andra uppdragsgivare och intäkter från tävlingar och castings där bolaget företrädes av A.

A och X AB önskade som sagt ha svar om överföringarna via donationsknappen var skattepliktiga inkomster. Om så var fallet vill de veta i vilket av inkomstslagen intäkten skulle tas upp i.

A och X AB hade som grundinställning att överföringarna utgjorde en sådan skattefri gåva som avses i 8:2 IL. A och X AB angav att oavsett om överföringar gjordes eller inte skulle underhållningen fortfarande tillhandahållas och det var på så sätt inte talan om en remuneratorisk gåva. Om skatteplikt skulle föreligga ansåg de att intäkterna borde hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet då det i så fall utgjorde en form av ersättning för bolagets tjänster.

Skatterättsnämnden började med att ta ställning till om det var X AB eller A som var mottagare av betalningarna. Sökandena själva ansåg att det var X AB som var mottagare. Skatterättsnämnden ansåg att rekvisiten för 13:1 IL var uppfyllda när det gällde hur verksamhetens bedrevs. De intäkter som kom till X AB var således hänförliga till inkomstslaget näringsverksamhet. Även de inkomster som erhöles via donationsknappen skulle räknas till inkomstslaget näringsverksamhet, då de mottogs på grund av den underhållning som X AB tillhandahöll.

Efter att Skatterättsnämnden konstaterade detta lyfte de frågan om det var fråga om gåva. De ansåg att de överföringar som gjorts via donationsknappen ostridigt var en direkt följd av den underhållning X AB tillhandahöll på Twitch och därmed utgjorde de inte en skattefri gåva enligt 8:2 IL.

Det fanns en avvikande mening till Skatterättsnämndens anförande. En ledamot ansåg att donationerna inte borde tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. I och med att X AB skulle tillhandahålla underhållningen oberoende av donationerna och att donationerna fortfarande gick till A:s konto, borde det inte anses utgöra ersättning för bolagets tjänster. Ledamoten ansåg att betalningarna gjorts på grund av det material som bolaget tillhandahållit Twitch där A framträdde. Vidare ansåg ledamoten att betalningarna var av drickskaraktär för den underhållning A medverkat i och kunde därmed inte utgöra den gåvoavsikt som gör gåvor skattefria enligt 8:2 IL. Betalningarna skulle därför beskattas i inkomstslaget tjänst.

Ingen av parterna överklagade förhandsbeskedet och därmed vann det laga kraft. Motpart i alla förhandsbesked är Skatteverket, enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, 11 §. Besked från Skatterättsnämnden är dock bara bindande under en viss period samt bara om sökande yrkar på det, enligt samma lag, 16 §. Om en sökande yrkar på att ett besked skall vara bindande blir det bindande för Skatteverket och allmänna förvaltningsdomstolar, men bara i förhållande till den beskedet angår.¹⁰³

¹⁰³ Prop. 1997/98:65, *Reformerat förhandsbesked i skattefrågor, m.m.*, s. 40.

8. Analys

8.1 Inledande kommentar

I kapitel 2–7 har olika fakta om Twitch och donationer, samt rättsliga bestämmelser om vad som ingår i de tre inkomstlagen och vad gåva är utifrån civilrätt och skatterätt presenterats. I detta kapitel skall den informationen bearbetas och analyseras för att besvara den ställda problemformuleringen.

8.2 Är så kallade donationer erhållna via streaming på Twitch en skattefri inkomst enligt 8:2 IL?

Donationer som är att likställa med gåvor, är enligt 8:2 IL en skattefri inkomst. När det gäller erhållandet av de så kallade donationer via Twitch, är frågan om det rör sig om ett benefikt förvärv. Även om en handling anges som donation innebär det inte att den verkliga innebörden utgör ett benefikt förvärv. För att det skall röra sig om en gåva eller donation måste rekvisiten för gåva vara uppfyllda. För det första måste det röra sig om en förmögenhetsöverföring. För det andra skall förmögenhetsöverföringen grunda sig på en frivillig basis och inte grunda sig på krav att pretera. För det tredje skall det ske med en gåvoavsikt.¹⁰⁴

De första och tredje rekvisiten kan fastställas att de uppfylls. En faktisk förmögenhetsöverföring sker vid dessa donationer, den minskar givarens ekonomiska ställning samtidigt som den stärker mottagarens. Gåvoavsikten kan fastställas genom slutsatsen att givaren inte skulle ge något till mottagaren om hen inte önskade det. Det andra rekvisitet gällande att förmögenhetsöverföringen sker frivilligt kan fastställas. Det är ingen som tvingar åskådaren att genomföra förmögenhetsöverföringen.

Det svåra att fastställa med det andra rekvisitet är om frivilligheten grundar sig på en motprestation. Genomförandet av en förmögenhetsöverföring från en åskådare till en utövare bör grunda sig i att utövaren sänder sina livesändningar. Samtidigt är det helt gratis att se på livesändningar på Twitch.tv. Det finns inget uppmanande från varken Twitch eller utövaren att en ekonomisk ersättning måste utges för att kunna se innehållet som visas.

¹⁰⁴ Se avsnitt 5.1.

I Skatterättsnämndens förhandsavgörande¹⁰⁵ angav de sökande att de ansåg att de erhållna donationerna utgjorde skattefria inkomster enligt 8:2 IL. Som grund för det ställningstagandet angav de sökande att det är helt frivilligt att genomföra en förmögenhetsöverföring på kanalen, och bolaget visar sina livesändningar med eller utan dessa förmögenhetsöverföringar. Därför kunde det inte röra sig om en remuneratorisk gåva enligt de sökande. Skatterättsnämnden angav som svar att *“det är ostridigt att donationen skedde på grund av den underhållning som visades”*.

Det hade varit önskvärt att Skatterättsnämnden skulle ha utvecklat sitt ställningstagande mer noggrant, ändock är vi av samma mening. Eftersom det är gratis att besöka Twitch.tv och se livesändningar, föreligger det inget krav från åskådarna att berika en eller flera utövare. Därför blir en förmögenhetsöverföring ett aktivt och frivilligt val att berika utövaren. Det är även ett aktivt val att trycka på donationsknappen så att förmögenhetsöverföringen sker. Dessa aktiva val måste grund sig på något. Om till exempel livesändningen inte skulle visas, skulle det inte finnas någon faktiskt möjlighet att genomföra en förmögenhetsöverföring, men det skulle heller inte finnas någon grund att berika utövaren. Det talar för att förmögenhetsöverföringen sker just på grund av livesändningen och den underhållning som visas.

Argumentet att förmögenhetsöverföringen skulle utgöra ett benefikt förvärv på grund av att livesändningar skulle ske med eller utan dem håller inte enligt vår mening. Om den sökande inte skulle livesända, skulle ingen förmögenhetsöverföring ske. Den sökande kanske skulle fortsätta att livesända, men åskådaren genomför förmögenhetsöverföringen vid livesändningarna. Den förutsättningen att en utövare skulle fortsätta med sina livesändningar med eller utan förmögenhetsöverföringarna, talar för att utövaren gör det frivilligt, och det är gratis att se innehållet som visas. Men frågan är vad som ligger till grund för förmögenhetsöverföringen från åskådarna, inte huruvida den sökande fortsätter att livesända eller inte. Det är fortfarande utövarens underhållning på livesändningen som ligger till grund för förmögenhetsöverföringen.

Eftersom de så kallade donationerna enligt vår mening grundar sig på en motprestation kan det röra sig om remuneratoriska gåvor. Som det nämndes i avsnitt 5.2 är inte en remuneratorisk gåva egentligen en gåva, eftersom inte alla gåvorekvisiten är uppfyllda. Det angavs i bland annat RÅ 1980 1:61 och RÅ 1989 ref. 21 att det vid penninggåvor från en

¹⁰⁵ Se avsnitt 7.

arbetsgivare till en arbetstagare föreligger en presumtion att gåvan grundar sig i arbetsprestationer. En sådan presumtion kan inte föreligga i fallet mellan utövaren och åskådaren, då det inte finns ett anställningsavtal mellan parterna. En anledning till att gåvan ansågs utgöra ett benefikt förvärv i RÅ 1989 ref. 21 var det närstående förhållandet mellan givaren och mottagaren. Vissa utövare mottar ett stort antal förmögenhetsöverföringar. Det är högst osannolikt att alla dessa överföringar skulle ske från antingen bekanta eller närstående till utövaren. Därför kan inte en sådan omständighet tala för att överföringen sker som ett benefikt förvärv.

I mål C-16/93¹⁰⁶ handlade rättstvisterna om den aktuella inkomsten utgjorde momspliktig inkomst, men argumentationen som EU-domstolen använde kan vara till hjälp för att besvara om de så kallade donationer via Twitch är benefika förvärv. Enligt EU-domstolen rörde det sig om ett benefikt förvärv till herr Tolsma, på grund av givandet av en summa pengar som var helt frivilligt och givaren bestämde beloppet som den önskade att ge bort. Sedan angav EU-domstolen att det inte fanns något samband mellan givandet och den musikaliska tjänsten. När de vidareutvecklade att sambandet inte förelåg, menade de att vissa som ger pengar stannar och lyssnar en stund, medan andra bara ger en summa pengar och går vidare.

Första grunden stämmer även för en förmögenhetsöverföring på Twitch. Det är helt frivilligt att genomföra en förmögenhetsöverföring och givaren bestämmer själv vilket belopp den önskar ge. Det finns inget krav från åskådarna att utövaren skall livesända för dem. Men till skillnad från en gatumusikant som är mer mobil än en utövare, kan inte utövaren röra sig fritt. Utan det finns en bestämd plats där en åskådare kan se innehållet som visas. Därför bör det inte finnas något inslag av slumpmässighet enligt vår mening.

Den andra grunden att det inte fanns ett samband mellan givandet och den musikaliska tjänsten har vi svårt att se skulle kunna tillämpas för det vi undersöker. Vid en förmögenhetsöverföring till en utövare måste åskådaren aktivt klicka sig till rätt utövare och klicka på dess donationsknapp. Det talar för att det inte sker slumpmässigt som EU-domstolen verkar göra gällande för givandet vid gatumusik. Antagligen finns det personer som genomför en förmögenhetsöverföring till en utövare och rör sig vidare men med tanke på hur aktiv personen måste vara för att genomföra förmögenhetsöverföringen, bör det inte föreligga någon slumpmässighet som i herr Tolsmas fall.

¹⁰⁶ Se avsnitt 5.3.

Enligt vår bedömning är inte de så kallade donationer i detta fall enligt 8:2 IL skattefria inkomster, då inte alla rekvisiten för gåva/donation är uppfyllda. Därmed är begreppet donation och dess innebörd som ett benefikt förvärv felaktigt. Den förmögenhetsöverföring som sker är ett oneröst fång, på grund av den motprestation som sker genom den underhållning som visas.

8.3 Varför kallas det donationer?

Varför överföringarna som kallas donationer faktiskt gör det kan komma från en av metoderna som används för att göra dessa förmögenhetsöverföringarna möjliga. Som nämnt tidigare i uppsatsen är Paypal en av de största och mesta använda förmedlarna vid sagda förmögenhetsöverföringar.¹⁰⁷ Paypal själva benämner tjänsten de erbjuder som ett sätt att lämna donationer, och använder även namnet donationsknapp för länken man kan trycka på för att genomföra förmögenhetsöverföringarna. Paypals syfte med den tjänst de erbjuder var först och främst inte att erbjuda en tjänst för utövarna att ta emot förmögenhetsöverföringar från sina åskådare, utan en tjänst för ideella non-profit organisationer att erbjuda donationer på. När tjänsten används i det syftet är namnet donation på förmögenhetsöverföringarna både civilrättsligt och skatterättsligt korrekt. På det sätt utövare använder tjänsten på blir dock namnet donation på förmögenhetsöverföringarna, som konstaterat ovan, både civilrättsligt och skatterättsligt fel.

8.4 Dricks

Då begreppen donation/gåva civilrättsligt och skatterättsligt inte är brukbart för de förmögenhetsöverföringar som görs från åskådare till utövare får det undersökas om ett mer korrekt begrepp för förmögenhetsöverföringarna existerar. Den beskrivning av dricks som Skatteverket givit¹⁰⁸ gör det till ett aktuellt begrepp. Dricks som är en form av ersättning som ges av personen som erhåller en tjänst, utöver vad som är avtalat, till den som tillhandahåller tjänsten, passar in bra på situationen i fråga. Som redan etablerat handlar det om en frivillig motprestation utöver vad som är avtalat för den tjänst utövaren erbjuder. Tjänsten utövaren erbjuder är gratis, vilket innebär att det inte finns något avtal om pris. Det råder dock ett undantag för prenumeranter då en avtalad prenumerationsavgift tillkommer. Dessa prenumerationsavgifter går, som beskrivits i avsnitt 2.2, via Twitch och delas mellan utövaren och Twitch. Vi anser utifrån detta att de separata förmögenhetsöverföringarna som ges från

¹⁰⁷ Se avsnitt 2.5.

¹⁰⁸ Se avsnitt 6.

åskådare direkt till utövare har en sådan drickskaraktär som beskrivits av skatteverket. Dricks regleras dock, som nämnt i avsnitt 6, inte på något speciellt vis skattemässigt och de är således beskattning enligt de allmänna skattereglerna i IL som blir aktuellt.

8.5 Är de så kallade donationerna hänförliga till något inkomstslag?

8.5.1 Inledande kommentarer

Efter vi nu konstaterat att förmögenhetsöverföringarna, eller de så kallade donationerna, inte är en skattefri inkomst enligt 8:2 IL, måste det undersökas hur de skall hanteras enligt de allmänna skattereglerna i IL. Det första som måste utredas är om förmögenhetsöverföringarna kan hänföras till något av de tre inkomstslagen. I avsnitt 3 presenteras de tre inkomstslagen och de regler och rekvisit som måste uppfyllas för att en inkomst skall hänföras till någon av dem. Det etablerades även där att inkomstslagets indelning bara är aktuellt för fysiska personer då juridiska personens inkomster bara är skattepliktig i inkomstslaget näringsverksamhet. Redan nu kan vi dock konstatera att de så kallade donationerna inte kan hänföras till inkomstslaget kapital då inkomsten inte är på grund av något innehav av tillgångar, skulder eller kapitalvinster / kapitalförluster, och vi kommer således inte ta upp det inkomstslaget mer i denna analys. Hur de olika utövarna bedriver sin streaming skiljer sig mycket och det går således inte att behandla alla situationer på samma sätt.¹⁰⁹ Att veta exakt hur alla utövare i Sverige bedriver sin streaming går dock inte heller. Vi har utifrån det valt tre situationer att utgå ifrån. Vi anser att denna indelning innefattar majoriteten av svenska utövarna och hur de bedriver sin streaming. Situationerna vi valt att utgå ifrån är:

- Utövaren bedriver sin streaming via ett aktiebolag.
- Utövaren bedriver sin streaming som enskild näringsidkare
- Utövaren bedriver inte sin streaming som en näringsverksamhet

8.5.2 Utövaren bedriver sin streaming via ett aktiebolag

Att en utövare bedriver sin streaming via ett aktiebolag innebär att det är bolaget står som avtalspart, om avtal föreligger, och att det är bolaget som ses tillhandahålla livesändningen, inte utövaren personligen. Aktiebolag är juridiska personer, vilka bara är beskattningsbara i inkomstslaget näringsverksamhet. 13:1 IL och 15:1 IL blir således aktuella. Om alla de som bedriver streaming genom ett aktiebolag uppfyller rekvisiten i 13:1 IL går inte svara på men

¹⁰⁹ Se avsnitt 2.4.

presumtionen är att aktiebolag uppfyller rekvisiten. Om en utövare startar ett aktiebolag att bedriva sin streaming igenom, kan också tänkas att utövarna överlag bedriver det på ett sådant sätt att rekvisiten borde uppfylls. I och med att 13:1 IL är uppfylld blir således den ersättning bolagen erhåller från varor och tjänster skattepliktigt, enligt 15:1.

I situationer där streamingen bedrivs genom ett aktiebolag finns det enligt oss två underkategorier som måste separeras för att fastlägga hanteringen av de så kallade donationerna. Det handlar om var förmögenhetsöverföringarna hamnar. Antingen är donationsknappen kopplat till ett konto som tillhör bolaget eller så kan det vara utövarens personliga konto som förmögenhetsöverföringarna hamnar på, som var fallet i förhandsbeskedet DNR 85-15/D.

Om förmögenhetsöverföringen går direkt till bolaget är det vid första syn ingen tvekan om att det är bolaget som är skattesubjektet. Men då många av utövares bolag kan vara enmansbolag blir frågan om bolagisering av inkomster aktuell. Om någon av de tre situationerna där bolagisering inte accepteras skulle föreligga, kommer bolaget frångås som skattesubjekt och tillgå utövaren istället. I detta fall är bolaget den civilrättsliga betalningsmottagaren, självständighetsrekvisitetet ses redan vara uppfyllt och utifrån den praxis som finns bör inte tredje situationen rörande uppdrag av personlig natur aktualiseras. Då de så kallade donationerna är en form av ersättning för den tillhandahållna livesändningen blir de således skattepliktiga inkomster för bolaget i inkomstslaget näringsverksamhet i enlighet med 13:1 och 15:1 IL.

Om förmögenhetsöverföringen går direkt till utövaren blir situationen något mer komplicerad. Det var detta förhållande som var aktuell i förhandsbeskedet DNR 85-15/D. Skatterättsnämnden ansåg att förmögenhetsöverföringarna, även om de gick direkt till utövaren, skatterättsligt skulle hänföras bolaget. En av ledamöterna ansåg dock att utövaren var skattesubjektet och beskattningen borde ske direkt i inkomstslaget tjänst. Att beskattningen bör ske i inkomstslaget näringsverksamhet håller vi med om. Att hänföra inkomsten till inkomstslaget tjänst när den erhålls på grund av en näringsverksamhet, även om den går till utövarens personliga konto, anser vi inte blir rätt. Att hänföra inkomsten till bolaget bryter dock mot först bolagiseringssituationen. Bolaget är inte mottagaren av inkomsten och enligt praxis skall det då inte heller vara skattesubjektet. En något oortodox lösning på hur beskattning av de så kallade donationerna i detta fall skulle kunna ske är att

anse att en form av "smitta" föreligger. Liknande den så kallade byggmästarsmitta¹¹⁰ skall streaming som bedrivs i enlighet med näringsverksamhetsrekvisiten smitta de inkomster som erhålls på grund av streaming och göra dem skattepliktiga i inkomstslaget näringsverksamhet. I detta fall då den så kallade donationen inte kan hänföras bolaget sker beskattning av överföringen mot utövaren i form av enskild näringsidkare. Om en inkomst erhålls på grund av en näringsverksamhet, bör den beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, oavsett om inkomsten skall hänföras ett bolag eller utövare.

8.5.3 Utövaren bedriver sin streaming som enskild näringsidkare

En utövare bedriver sin streaming som enskild näringsidkare när rekvisiten för näringsverksamhet är uppfyllda men inte bedriver det genom ett bolag. Enskilda näringsidkare beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet om rekvisiten är uppfyllda. Rekvisiten för näringsverksamhet i 13:1 IL är de samma oavsett om det är frågan om enskild näringsidkare eller ett aktiebolag. Samma presumtion om att rekvisiten är uppfyllda görs dock inte med enskilda näringsidkare. För att avgöra om rekvisiten faktiskt är uppfyllda måste således en mer noggrann undersökning göras.

Rekvisitet förvärvsverksamhet kan bli något krångligt att avgöra. Många av de utövare som bedriver sin streaming för nöjes skull anser antagligen subjektivt att de inte har ett vinstsyfte. Att göra en objektiv bedömning utifrån om streamingverksamheter normalt bedriver sin streaming i vinstsyfte blir då svårt. Majoriteten av utövare på Twitch tjänar inget av större värde på sin streaming. Majoriteten av dessa bedriver dock inte sin streaming som en verksamhet. Bedriver en utövare sin streaming som en verksamhet borde det generellt kunna anses att ett vinstsyfte föreligger. En sak som kan påverka denna bedömning är om utövaren har andra former av inkomster utöver streaming.

Rekvisitet om yrkesmässighet bygger på att en verksamhet bedrivs regelbundet och varaktigt. Bedriver utövaren således sin streaming regelbundet och varaktigt uppfylls rekvisitet. Vad som anses regelbundet och varaktigt för en utövare finns dock inte bestämt. Bedriver utövaren sin streaming minst en gång i veckan över längre perioder bör det tyckas kunna räcka för att uppfylla rekvisitet. De som är med i TAP eller TPP har avtalat att de måste livesända minst några gånger i veckan, vilket utan tvekan uppfyller rekvisitet.

¹¹⁰ Se avsnitt 3.2.5.

Rekvisitet om självständighet går inte att behandla på samma sätt som inom flera andra områden. Många av de som livesänder på Twitch.tv har det som sitt enda ställe de bedriver sin streaming på. På så vis har de utövarna bara en “uppdragsgivare”. Twitch kan dock inte ses som en vanlig uppdragsgivare. Twitch är en plattform som ger utövaren chansen att tillhandahålla sin streaming till en stor mängd människor över hela världen. Det finns således inget “uppdrag” utan utövarna livesänder när de vill. Det blir lite annorlunda om utövaren är med i TAP eller TPP. Då åtar de sig att de skall livesända några gånger i veckan och Twitch blir något mer av en uppdragsgivare, men fortfarande inte en sådan fullt ut. Utifrån 13:1 2 st. och de punkter Skatteverket tar upp går det inte se relationen mellan utövarna och Twitch som en anställning, även om TAP eller TPP skulle vara aktuella.

Det är således fullt möjligt för en utövare att bedriva sin streaming som en enskild näringsidkare så länge den anpassar sig efter rekvisiten. Skulle en utövare välja att göra det blir de så kallade donationerna skattepliktiga i inkomstslaget näringsverksamhet enligt 15:1 IL. Även här skulle en så kallad smitta ses föreligga. Beskattningen sker dock redan i inkomstslaget näringsverksamhet så applikationen av en smitta skulle inte ändra något skattemässigt.

8.5.4 Utövaren bedriver inte sin streaming som en näringsverksamhet

När det gäller en utövare som bedriver sin streaming utan att det är en näringsverksamhet av något slag, finner vi två underkategorier; antingen sker det som en del av tjänst utan ett anställningsförhållande eller som en hobbyverksamhet.

När utövaren inte uppfyller rekvisiten för näringsverksamhet kan den så kallade donationen bli en inkomst som räknas till inkomstslaget tjänst. Tjänst behöver inte betyda att det skall föreligga ett anställningsförhållande, som nämnts tidigare¹¹¹ står det uttryckligen i förarbetena att ett anställningsavtal inte behöver föreligga. Enligt förarbetena finns det två huvudkategorier av tjänst, antingen inkomst via ett arbetsförhållande eller tillfällig bedriven verksamhet. Även senare utvidgning som “uppsamlingsplats” kan eventuellt bli aktuellt.

Det kan inte bli fråga om tjänsteinkomster från ett anställningsförhållande, då det inte föreligger ett anställningsförhållande mellan en utövare och Twitch. TPP och TAP är inga anställningsavtal utan ett avtal om användandet av Twitch som streamingtjänst och därmed möjligheten att använda de funktioner som erbjuds via Twitch. Därmed blir det fråga om det

¹¹¹ Se avsnitt 3.3.1.

kan röra sig om tillfällig verksamhet, eller om funktionen som uppsamlingsplats kan bli aktuellt. De exempel som angavs i förarbetena för tillfällig verksamhet, verkar ha en form som grundar sig på ett uppdragsförhållande. Ett sådant uppdragsförhållande kan inte bli aktuellt, då Twitch inte ger en utövare i uppdrag att livesända.

Med det angavs även annan inkomstgivande verksamhet som en del av "tillfällig natur". Enligt förarbetena rör det sig om alla ersättningar, som grundar sig på eget arbete eller egna prestationer. Det är framförallt inom denna kategori det kan bli möjligt att beskatta för inkomst av tjänst. Vi har fastställt att "donationerna" inte utgör benefika förvärv och därmed är de inte skattefria inkomster enligt 8:2 IL. Grunden som vi anser till denna slutsats var den motprestation som livesändningen utgör. Därmed blir förmögenhetsöverföringen en ersättning till utövaren. Då faller denna förmögenhetsöverföring inom "alla ersättningar", och utövaren genomför sina livesändningar som antingen eget arbete eller egna prestationer.

Hobbyverksamhet som uppfyller kraven för näringsverksamhet förutom vinstsyftet, hamnar under inkomstslaget tjänst. Frågan är hur bedömningen av vinstsyftet skall ske. Som nämnts tidigare kan en utövare hävda att livesändningarna utövas utan ett vinstsyfte och för nöjes skull. Enligt förarbetena skall det handla om en verksamhet utan påvisat vinstsyfte. En grund för bedömningen borde vara att se om utövaren även har andra inkomster. Om en utövare livesänder varaktigt och det inte utgör dennes huvudsakliga inkomst, bör inkomsten ses som en del av hobbyverksamhet. Om det är så att en utövare har streaming som sin primära inkomstkälla men inte uppbär tillräckligt med inkomster från det och således måste ha en tidsbegränsad anställning vid sidan om, bör streamingen inte anses utgöra hobbyverksamhet utan istället anses utgöra näringsverksamhet. Ett exempel kan vara att utövaren uppbär åttio procent av sina intäkter via streaming, och de resterande tjugo procenten via annat tillfälligt arbete. Är förhållandet som sådant bör det inte vara talan om hobbyverksamhet. Var gränsdragningen exakt skall gå kan vi inte besvara, utan det skulle vi i sådant fall hänskjuta till en rättstillämpare.

Beroende på om inkomsten faller under hobbyverksamhet eller allmänt som tjänst, får det olika konsekvenser. Om en utövare lyckas uppnå ett överskott i sin hobbyverksamhet skall denna inkomst tas upp till beskattning. Ett plus minus noll-resultat leder inte till någon beskattning. En skillnad från den "allmänna tjänsten", är att i hobbyverksamhet finns möjligheten att rulla ett underskott upp till 5 år.

Avslutande ord

De så kallade donationerna som erhålls via streaming på Twitch är en skattepliktig inkomst. Rekvisiten för gåva är inte uppfyllda då förmögenhetsöverföringen är en form av ersättning för den tillhandahållna underhållningen. Namnet donation är således ett missledande namn och begreppet dricks skulle vara en mer korrekt benämning. Beskattning av de så kallade donationerna bör ske i inkomstlagen näringsverksamhet eller tjänst. Till vilken av de två inkomstlagen inkomsten skall hänföras beror helt på hur utövaren bedriver sin streaming. Det går således inte säga att alla som bedriver streaming skall beskatta de så kallade donationerna i ett inkomstslag, utan det måste avgöras utifrån varje enskild situation då skillnaden i utförande bland utövarna är så pass stor. Generellt anser vi dock att de som på något vis bedriver sin streaming som en näringsverksamhet skall beskatta de så kallade donationerna i inkomstlaget näringsverksamhet, oavsett till vem förmögenhetsöverföringen går till.

Käll- och litteraturförteckning

Offentliga tryck

Författningar

Inkomstskattelag (1999:1229)

Kommunalskattelag (1928:370)

Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

Lag (2004:1341) om upphävandet av lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

Propositioner

Prop. 1955:59 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen

Prop. 1989/90:110 Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Prop. 1997/98:65 Reformerat förhandsbesked i skattefrågor

Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen

Prop. 2004/05:25 Slopad arvsskatt och gåvoskatt

Prop. 2008/09:62 F-skatt åt fler

Statens offentliga utredningar

SOU 1939:18 Betänkande med förslag till förordning om arvs- och gåvoskatt m. m.

SOU 1954:18 Förslag till förenkling av vissa beskattningsregler betänkande

SOU 1977:86 Beskattning av företag

SOU 1989:33:1 Reformerad inkomstbeskattning

SOU 2002:52 Beskattning av småföretag

Skatteverket

Skatteverkets ställningstaganden, 2007-04-04, dnr: 131 230825-07/111, *Gåva till näringsdrivande stiftelse.*

Skatteverkets ställningstaganden, 2008-12-11, dnr: 131 751308-08/111, *Skatteverkets information om godkännande för F-skatt m.m.*

Skatteverkets ställningstaganden, 2016-08-13, dnr: 131 184388-16/111, *Frågor om redovisning och beskattning av dricks – särskilt vid betalning med kontokort.*

SKV 344 utgåva 13, *Hobbyverksamhet.*

Litteratur

Andersson, Mari, Saldén-Enéus, Anita & Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen: en kommentar*, Utgåva 2017, Wolters Kluwer, Stockholm, 2017.

Bengtsson, Bertil, *Om gåvobegreppet i civilrätten*, SvJT 1962.

Burmeister, Jari, *Gränsdragningen mellan näringsverksamhet och tjänst i ljuset av HFD 2017 ref. 41*, Svensk skattetidning Nummer 1 2018.

Englund, Göran & Silfverberg, Christer, *Beskattning av arv och gåva*, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2001.

Kleist, David, *Inkomstallokering mellan ägare och bolag*, Skattenytt Akademisk Årsskrift 2016.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. Del 1*, Sextonde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2017.

Internetkällor

Artiklar

Cook, James, *Twitch Founder: We Turned A 'Terrible Idea' Into A Billion-Dollar Company*, *Business Insider*, 2014-10-20, <http://www.businessinsider.com/the-story-of-video-game-streaming-site-twitch-2014-10?r=US&IR=T&IR=T> (hämtad 2018-04-16).

Gittleston, Kim, *Amazon buys video-game streaming site Twitch*, BBC NEWS, 2014-08-15, <http://www.bbc.com/news/technology-28930781> (hämtad 2018-02-28).

Johnson, Mark R & Woodcock, Jaime, *It's like the gold rush': the lives and careers of professional video game streamers on Twitch.tv*, Information Communication And Society 1-16, 2017-10-16, <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/1369118X.2017.1386229> (hämtad 2018-04-18).

Lynley, Matthew, *Live-streaming site Justin.tv buffing up for e-sports channels*, VentureBeat, 2010-03-10

<https://venturebeat.com/2011/03/10/justin-tv-esports-channel/> (hämtad 2018-04-13).

M. Ewalt, David, *The ESPN Of Video Games*, Forbes, 2013-11-13

<https://www.forbes.com/sites/davidewalt/2013/11/13/the-espn-of-video-games/#342a57e53dd7> (hämtad 2018-04-17)

Perez, Sarah, *Twitch now has 27K+ Partners and 150K+ Affiliates making money from their videos*, Techcrunch, 2018-02-06, <https://techcrunch.com/2018/02/06/twitch-now-has-27k-partners-and-150k-affiliates-making-money-from-their-videos/> (hämtad 2018-02-28).

Riddell, Don, *ESports: Global revenue expected to smash \$1 billion by 2019*, CNN, 2016-05-25, <https://edition.cnn.com/2016/05/29/sport/esports-revolution-revenue-audience-growth/index.html> (hämtad 2018-02-28).

Sarkar, Samit, *Twitch secures \$20M investment to prepare for PS4, Xbox One*, Polygon, 2013-09-30, <https://www.polygon.com/2013/9/30/4786450/twitch-series-c-20m-investment-ps4-xbox-one> (hämtad 2018-04-17).

Sliwinski, Alexander, *Twitch receives \$15 million investment to expand eSports broadcasts*, engadget, 2012-09-20 <https://www.engadget.com/2012/09/20/twitch-receives-15-million-investment-to-expand-esports-broadca/> (hämtad 2018-04-17).

Stephenson, Brad, *How to Set Up Donations on Twitch*, Lifewire, 2018-04-10, <https://www.lifewire.com/set-up-donations-on-twitch-4150141> (hämtad 2018-04-09).

Stephenson, Brad, *What is Twitch? Here's Everything You Need to Know*, Lifewire, 2018-02-19, <https://www.lifewire.com/what-is-twitch-4143337> (hämtad 2018-04-09).

Takahshi, Dean, *Making every gamer famous, Twitch raises \$15M to expand its eSports webcasts*, VentureBeat, 2012-09-19, <https://venturebeat.com/2012/09/19/making-pro-gamers-famous-twitch-raises-15m-to-expand-its-esports-webcasts/> (hämtad 2018-04-17).

Truong, Alice, *As Twitch Grows, Justin.tv Inc. Is Renamed Twitch Interactive*, Fast Company, 2014-02-10, <https://www.fastcompany.com/3026207/as-twitch-grows-justintv-inc-is-renamed-twitch-interactive> (hämtad 2018-04-17).

Wilhelm, Alex, *Twitch.tv: Justin.tv's killer new esports project*, The Next Webb, 2011-06-06 <https://thenextweb.com/media/2011/06/06/twitchtv-justin-tvs-killer-new-esports-project/> (hämtad 2018-04-16).

Wolf, Jacob, *NBA to broadcast G League games on Twitch*, ESPN, 2017-12-13, http://www.espn.com/nba/story/_/id/21752221/nba-broadcast-g-league-games-twitch (hämtad 2018-04-18).

Hemsidor

<https://affiliate.twitch.tv/> (hämtad 2018-04-09).

<https://www.bigcommerce.com/ecommerce-answers/what-is-a-payment-gateway-and-what-is-its-role-in-ecommerce/> (hämtad 2018-04-09).

https://developer.paypal.com/docs/classic/paypal-payments-standard/integration-guide/donate_step_1/ (hämtad 2018-04-09).

<https://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/l%C3%A5ng/e-sport> (hämtad 2018-04-18).

<https://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/l%C3%A5ng/streaming> (hämtad 2018-04-18).

<https://www-ne-se.e.bibl.liu.se/uppslagsverk/ordbok/svensk/donation> (hämtad 2018-05-27).

<https://www.paypal.com/us/webapps/mpp/fundraising> (hämtad 2018-04-09).

https://www.paypal.com/vn/webapps/mpp/ua/useragreement-full#exhibit_A (hämtad 2018-04-09).

<https://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteochinkomst/formaner/gavor.4.7459477810df5bccdd4800014379.html> (hämtad 2018-04-27).

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.3/331005.html> (hämtad 2018-04-13).

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.3/1292.html> (hämtad 2018-04-17).

[https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/\\$currentEditionId/331560.html](https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/$currentEditionId/331560.html) (hämtad 2018-05-03).

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.3/2620.html> (hämtad 2018-04-13).

<https://www.twitch.tv/> (hämtad 2018-04-12).

<https://www.twitch.tv/bits> (hämtad 2018-04-18).

<https://www.twitch.tv/directory> (hämtad 2018-04-12).

<https://www.twitch.tv/partner/signup> (hämtad 2018-04-13).

<https://www.twitch.tv/p/partners/faq/> (hämtad 2018-04-18).

<https://www.twitch.tv/p/about> (hämtad 2018-04-18).

<https://www.twitch.tv/p/platforms/> (hämtad 2018-04-16).

<https://www.twitch.tv/p/legal/affiliate-agreement/> (hämtad 2018-04-09).

<https://www.twitch.tv/p/sv-se/partners/> (hämtad 2018-04-16).

<https://www.twitch.tv/year/2017/> (hämtad 2018-04-17).

<https://www.twitch.tv/year/2017/factsheet.jpg> (hämtad 2018-04-17).

Rättsfallsregister

Europadomstolen

Mål C-16/93, *R. J. Tolsma v Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden*.
ECLI:EU:C:1994:80

Högsta förvaltningsdomstolen (före detta Regeringsrätten)

RÅ 1969 ref. 19, *Fråga om skådespelares rätt att med verkan i beskattningshänseende bedriva verksamhet i aktiebolagets form. Fråga tillika huruvida skattskyldighet för uppburna intäkter skall anses åvila aktiebolaget eller dess huvudaktieägare*.

RÅ 1980 1:61, *Penninggåva från aktiebolag till ledamot av bolagets styrelse med anledning av dennes 70-årsdag har ansetts utgöra skattepliktig inkomst. Inkomsttaxering 1975*.

RÅ 1981 1:17, *Fråga om, sedan ett av läkare helägt aktiebolag avtalat med företag att ställa läkaren till företagets förfogande för utövande av företagshälsovård, ersättningen för verksamheten skulle anses utgöra inkomst för bolaget eller för läkaren personligen. Inkomsttaxering 1976*.

RÅ 1989 ref. 21, *Gåva av 2 000 kronor från fader till son, som var anställd i faderns rörelse, har i visst fall inte ansetts grundad i anställningsförhållandet och har därför inte inkomstbeskattats hos sonen. Inkomsttaxering 1984*.

RÅ 1993 ref. 55, *Ersättning som enligt avtal utbetalats till ett aktiebolag (fåmansbolag) för tjänster som dess hos bolaget anställde ägare under viss begränsad tid utfört som bl.a. verkställande direktör ("företagsdoktor") i andra aktiebolag har beskattats hos det förstnämnda bolaget och således inte hos dess ägare. Inkomsttaxering 1981 och 1982*.

HFD 2017 ref. 41, *En lagändring beträffande det inkomstskatterättsliga begreppet näringsverksamhet har inte påverkat hur styrelsearvoden ska beskattas. Förhandsbesked om inkomstskatt*.

Skatterättsnämndens förhandsbesked

DNR 85-15/D, 2016-06-29, *Donationer som inflyter på företagsledares konto har inte ansetts utgöra skattefria gåvor utan en skattepliktig inkomst i bolagets näringsverksamhet*.