

2022-09-09

Kammarrätten i Göteborg  
kammarratten.goteborg@dom.se

## **Yttrande i mål om omställningsstöd, mål nr ■■■■**

### **Yttrande**

Enligt BFN är det god redovisningssed att vid beräkningen av nettoomsättningen i kasinoverksamhet inte räkna med den del av insatserna i verksamheten som återgår till spelarna i form av vinster. Detta innebär att nettoomsättningen utgörs av insatserna efter avdrag för inlösta vinster.

### **Motivering**

I kasinoverksamhet finns – till följd av lagstiftning och liknande reglering – normalt en stark koppling mellan inbetalda insatser och utbetalda vinster. Vid en bedömning av den ekonomiska innebörden av speltransaktionerna i verksamheten framstår den del av insatserna som spelföretaget måste betala tillbaka till spelarkollektivet i form av vinster inte som en intäkt erhållen för företagets egen räkning. Mot den bakgrunden får det anses utgöra god redovisningssed att vid beräkningen av nettoomsättningen göra avdrag för utbetalda vinster.

### **Frågan**

I ett i Kammarrätten anhängigt mål om rätt till omställningsstöd har fråga uppkommit om nettoomsättningen i kasinoverksamhet ska beräknas på hela spelomsättningen utan avräkning för utbetalda vinster eller efter avdrag för inlösta vinster. Kammarrätten har begärt att Bokföringsnämnden ska yttra sig om hur nettoomsättning i kasinoverksamhet ska beräknas och bokföras enligt god redovisningssed.

### **Förutsättningarna**

Skatteverket avslag ett spelföretags ansökan om omställningsstöd med motiveringen att utifrån tillgängliga uppgifter hade företaget ett positivt täckningsbidrag som översteg summan av de fasta kostnaderna för stödperioden och att företaget därför inte var berättigat till omställningsstöd för stödperioden november – december 2020.

Spelföretaget överklagade Skatteverkets beslut. Enligt spelföretaget hade, vid beräkningen av täckningsbidraget, nettoomsättningen beräknats på ett felaktigt sätt, eftersom Skatteverket inte hade tagit hänsyn till hur kasinobranschen fungerar utan hade räknat hela spelomsättningen utan avdrag för inlösta vinster.

Förvaltningsrätten bedömde att nettoomsättningen i förevarande fall ska beräknas med avdrag för utbetalda vinster.

Skatteverket har i överklagan till kammarrätten yrkat att förvaltningsrättens dom ändras och att Skatteverkets beslut fastställs. I sak har Skatteverket sammanfattningsvis anfört att begreppet nettoomsättning är klart och tydligt definierat i förordningen (2021:126) om omställningsstöd för augusti 2020 – september 2021. Enligt Skatteverket ger ordalydelsen inget utrymme att utvidga innebörden av begreppet. Verket har också anfört att branschpraxis inte ska styra tolkningen av nettoomsättning i förordningen om omställningsstöd vid beräkningen av nettoomsättningen.

Skatteverket har vidare anfört, för det fall god redovisningssed och branschpraxis ska styra, att det är av yttersta vikt att Bokföringsnämnden som ansvarig för utvecklingen av god redovisningssed principiellt får uttala sig rörande hur begreppet nettoomsättning i bokföringslagen (1999:1078) och årsredovisningslagen (1995:1554) ska tolkas i relation till spelbranschen.

### **Lagregler och kompletterande normgivning m.m. inom redovisningsområdet**

Inom redovisningslagstiftningen definieras nettoomsättning i 1 kap. 2 § första stycket 10 bokföringslagen och 1 kap. 3 § första stycket 3 årsredovisningslagen som intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen.

Utöver definitionerna av nettoomsättning i bokföringslagen och årsredovisningslagen finns det inte någon kompletterande normgivning (allmänna råd) från Bokföringsnämnden som närmare anger hur nettoomsättning generellt beräknas. Bokföringsnämnden har inte heller i något annat sammanhang uttalat sig vad som specifikt gäller beträffande nettoomsättning i spelverksamhet.

I 7 § förordningen (2021:126) om ordinarie omställningsstöd definieras nettoomsättning på motsvarande sätt som i redovisningslagstiftningen men

med den avvikelserna att intäkterna ska vara hänförliga till en näringsverksamhet som bedrivs i Sverige samt att intäkter från finansiella instrument och valutahandel inte ska ingå.

Att Bokföringsnämnden nedan redogör för vissa bestämmelser i årsredovisningslagen och i Bokföringsnämndens K3-regelverk Årsredovisning och koncernredovisning (BFNAR 2012:1) sammanhänger med att dessa regelverk ger uttryck för och innehåller redovisningsteoretiska principer samt också definitioner. Dessa bestämmelser har relevans och kan ge vägledning vid bedömningen hur nettoomsättning – i redovisningslagstiftningens mening – ska beräknas i spelverksamhet.

Inom redovisningen definieras intäkt på nedanstående sätt i punkten 2.16 i K3.

En intäkt är en ökning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av inbetalningar eller en ökning av tillgångars värde eller en minskning av skulders värde som medför en ökning av eget kapital. Tillskott från ägare som ökar eget kapital är inte en intäkt.

I K3-vägledningen i kommentaren till ovanstående punkt anges bl.a. att intäkter inom ett företags ordinarie verksamhet ska bruttoredo visas.

Värderingen av intäkter tas upp i punkten 23.2 i K3 som anger:

Det inflöde av ekonomiska fördelar som företaget erhållit eller kommer att erhålla för egen räkning ska redovisas som intäkt.

I kommentaren till punkten utvecklas närmare vad som är intäkt och vad som avses med ”för egen räkning”:

Belopp som erhålls för annans räkning, såsom omsättningsskatt, varu- och tjänsteskatte och mervärdesskatt, medför inte ekonomiska fördelar för företaget och ökar inte eget kapital och är därför inte en intäkt. På motsvarande sätt medför inte heller inflöden av ekonomiska fördelar som erhålls för en huvudmans räkning att företagets eget kapital ökar. Företagets intäkt är erhållen provision. Belopp som erhålls för en huvudmans räkning är däremot inte en intäkt.

Identifieringen av en transaktion tas upp i punkten 23.7 och i tredje stycket anges:

Två eller flera transaktioner ska redovisas tillsammans om de hör samman på ett sådant sätt att de utgör en affärshändelse vars ekonomiska innebörd inte kan förstås annars.

Kommentaren till tredje stycket anger:

Ett exempel på när två eller fler transaktioner ska redovisas tillsammans är när ett företag säljer varor och samtidigt ingår en överenskommelse om att köpa tillbaka varorna vid ett senare datum, vilket upphäver den ekonomiska effekten av den första transaktionen.

En grundläggande redovisningsprincip i årsredovisningslagen är kvittningsförbudet i 2 kap. 6 § första stycket 6 som bl.a. anger att intäkter och kostnader inte får kvittas mot varandra i resultaträkningen.

Därtill finns redovisningsprincipen ekonomisk innebörd framför juridisk form (substance over form) som i K3 kommer till uttryck i punkten 2.7:

Transaktioner samt andra händelser och förhållanden ska redovisas och presenteras i enlighet med sin ekonomiska innebörd.

### **Spelbranschen**

Spellagen (2018:1138) grundar sig på propositionen En omreglerad spelmarknad (prop. 2017/18:220). Propositionen föregicks av en utredning, Spellicensutredningen, som redovisade sina överväganden i betänkandet En omreglerad spelmarknad (SOU 2017:30).

I betänkandet finns definitioner, redogörelser med information samt statistik som rör spelbranschen. Det anges t.ex. att inom spelbranschen förekommer begreppet bruttoomsättning och då i betydelsen den ackumulerade summan pengar spelarna satsat på spel, dvs. den totala insatsen. Med bruttoomsättning menas summan av nettoomsättning och utbetalda vinster. Begreppet nettoomsättning används för att visa hur mycket pengar som är kvar efter utbetalda vinster och är därför ett mer produktneutralt mått än bruttoomsättning.

Enligt betänkandet skiljer sig priset på spel i vissa avseenden från normalfallet där priset enkelt uttryckt utgörs av det som en köpare betalar för en vara eller tjänst. För speltjänster definieras i stället priset som köparens förväntade förlust som andel av det köparen satsar. Detta är detsamma som att säga att priset är den andel av insatsen som inte återbetalas till spelaren, dvs. den andel av insatsen som spelarrangören behåller.

I avsnittet om inkomstbeskattning i betänkandet tas redovisning i spelföretag upp (del 2 s. 230). Där anges att utredningen har tagit del av årsredovisningar från spelföretag och noterat att spelintäkter redovisats netto samt att utredningen anser, i avsaknad av normgivning på området, att det är rimligt att nettoredovisa spelintäkter.

Spelinspektionen är förvaltningsmyndighet för frågor om spel och i information på webbplatsen används begreppet nettoomsättning i betydelsen "Nettoomsättningen är omsättningen efter utbetalda vinster till spelarna." Begreppet bruttoomsättningen anges som "Omsättningen innan utbetalda vinster, bruttoomsättningen".

I statistik som Spelinspektionen presenterar på sin webbplats anges nettoomsättning som spelarnas insatser minus vinster.

### **Redovisningspraxis m.m.**

I kontakter med företrädare för redovisnings- och revisorsbranschen har uppgetts att ”netto” är det som redovisas som nettoomsättning i spelverksamhet. Detta bekräftas också av den genomgång av årsredovisningar som Bokföringsnämnden har gjort.

I analyser av spelföretag och spelmarknaden används NGR (Net Gaming Revenues) som baseras på underlaget för spelskatt, alltså ”nettot”.

### **Bedömning**

BFN uppfattar kammarrättens fråga så att den avser vad som utgör god redovisningssed när det gäller redovisning av insatser och vinster i kasinoverksamhet som är reglerad enligt lag, förordning, föreskrifter eller på annat sätt med motsvarande effekt.

Definitionen av nettoomsättning i bokföringslagen och årsredovisningslagen ger inte någon närmare vägledning när det rör frågan hur intäkten ska beräknas i kasinoverksamhet. Det finns inte heller några allmänna råd eller andra uttalanden från Bokföringsnämnden.

Vid bedömningen av vad som utgör god redovisningssed får det därför avgörande betydelse om det finns en förekommande och allmänt vedertagen praxis i kasinoverksamhet om hur nettoomsättningen ska beräknas och – om så är fallet – huruvida denna praxis kan godtas och bedömas som god redovisningssed.

Det som har framkommit genom Spellicensutredningens betänkande och genom den information som Bokföringsnämnden har erhållit (se ovan) tyder på att huvudsaklig praxis är att spelintäkter i spelföretag redovisas ”netto” i nettoomsättningen, dvs. spelarnas insatser med avdrag för spelarnas vinster.

Frågan blir då om denna praxis kan godtas som god redovisningssed.

I kasinoverksamhet finns – till följd av lagstiftning och liknande reglering – normalt en stark koppling mellan inbetalda insatser och utbetalda vinster. Vid en bedömning av den ekonomiska innebörden av speltransaktionerna framstår därför enligt Bokföringsnämndens mening den del av insatserna som spelföretaget måste betala tillbaka till spelarkollektivet i form av vinster inte som en intäkt erhållen för företagets egen räkning. Mot den

bakgrunden får det anses utgöra god redovisningssed att vid beräkningen av nettoomsättningen göra avdrag för utbetalda vinster.

Bokföringsnämnden tar genom detta yttrande inte ställning till frågan hur ett spelföretag ska hantera insatser och vinster i den löpande bokföringen.

### **Sammanfattande bedömning**

Enligt Bokföringsnämnden är det god redovisningssed att – vid beräkningen av nettoomsättningen i kasinoverksamhet – göra avdrag för den del av insatserna som återgår till spelarna i form av vinster.

Detta yttrande har beslutats av Bokföringsnämnden i plenum.

Sten Andersson  
ordförande

Catarina Ranta  
föredragande