Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 10001 af 21/06/2022 (Gældende)

Handel med bitcoins anset for spekulation. Afvisning af spørgsmål om den skattemæssige behandling af bitcoin modtaget som vederlag

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 21-0613071

Handel med bitcoins anset for spekulation. Afvisning af spørgsmål om den skattemæssige behandling af bitcoin modtaget som vederlag

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgerens aktivitet vedrørende gennemført og påtænkt handel med bitcoins var indkomstopgørelsen uvedkommende, men derimod, at der var tale om spekulation. Skatterådet afviste på grund af usikkert faktum at svare på spørgsmålet om, hvorvidt en bitcoin modtaget som vederlag var indkomstopgørelsen uvedkommende.

Skatterådsmøde 21. juni 2022 - SKM2022. 355. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at en realiseret kursgevinst eller et realiseret kurstab, som Spørger vil opnå ved salg af sine bitcoins, som beskrevet nedenfor, ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at bitcoin, som beskrevet nedenfor, modtaget som vederlag beskattes på tidspunktet for betaling, og at en senere kursstigning er skatteopgørelsen uvedkommende?

Svar

1. Nej
2. Afvises

Spørgers beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger har interesseret sig for kryptovaluta siden 2012 og erhvervede 73,18141219 bitcoins for 5.015 kr. den 1. august 2012 fra handelsplatformen Mt. Gox.

Spørger overførte anskaffelsesbeløbet fra sin bankkonto i Danmark til Mt. Gox og erhvervede herefter bitcoins for hele beløbet. Denne anmodning om bindende svar vedrører alene de i denne anmodning nævnte beholdninger af kryptovalutaer og ikke eventuelle øvrige beholdninger.

Spørger erhvervede kryptovalutaen Dash i 2015. Walletadressen samt den private nøgle er gået tabt. Det er ukendt hvor mange penge, der blev erhvervet for.

Spørger har modtaget Bitcoin Cash, Bitcoin SV samt Bitcoin Gold som følge af, at der er opstået hardforks på bitcoin-blockchainen.

Forudsætningen for, at en offentlig blockchain kan fungere, er, at der mellem noderne på blockchainen er konsensus om reglerne på den pågældende blockchain, herunder måden hvorpå nye blokke i blockchainen genereres, og transaktioner valideres. Der har historisk set været situationer, hvor der ikke har været denne konsensus mellem noderne. Dette har resulteret i en ny selvstændig blockchain med selvstændige regler, en ny selvstændig kryptovaluta og en fortsat bevarelse af den oprindelige blockchain med anvendelse af de oprindelige regler. Denne situation, hvor der oprettes en ny selvstændig blockchain med en ny selvstændig kryptovaluta, kaldes en hardfork. I forbindelse med en hardfork vil en indehaver af den kryptovaluta, der tilhører den bevarede blockchain, vederlagsfrit modtage et tilsvarende antal kryptovalutaer tilhørende den nye blockchain.

Spørger har erhvervet bitcoins, og der har undertiden været en række hardforks på bitcoin-blockchainen, hvoraf den væsentligste er Bitcoin Cash med den tilhørende kryptovaluta med samme navn. Der har

efterfølgende været en hardfork af Bitcoin Cash-blockchainen, hvor Bitcoin SV blev skabt. Derudover har der også være en hardfork, hvor kryptovalutaen Bitcoin Gold blev skabt.

En person, der på tidspunktet for disse hardforks havde et bestemt antal bitcoins og Bitcoin Cash, har således vederlagsfrit modtaget samme antal Bitcoin Cash, Bitcoin SV og Bitcoin Gold. Spørger har derfor uden noget ønske herom modtaget ovenstående tre kryptovalutaer.

Den 2. september 2012 registrerede Spørger sig på forummet bitcointalk.org, som var det primære samlingspunkt for bitcoininteresserede på daværende tidspunkt. Spørger havde længe fulgt forummet, men tilmeldte sig som nævnt i september 2012.

Kort efter sin tilmelding på forummet bitcointalk.org publicerede Spørger et af Spørger udarbejdet værk, som Spørger havde konstrueret i sin fritid. En bruger ved navn PW kontaktede Spørger, da han ønskede at anvende Spørgers illustration i en præsentation i forbindelse med et oplæg, PW skulle afholde i London. PW betalte én bitcoin til Spørger som betaling for værket. Betalingen i bitcoin skete på PW's foranledning. Spørgers bitcoin walletadresse var oplyst på Spørgers profil.

Spørger var i 2011-2012 stor tilhænger af nationaløkonomiske teorier og særligt den østrigske skole. Tilhængere af den østrigske skole støtter idéen om, at en kapitalistisk økonomi dybest set er i balance, idet den uden statslig indgriben vil have en naturlig tendens til stabilitet, velstand og fuld beskæftigelse. Spørger blev derfor grebet af idéen om en fri global valuta i form af bitcoin, som ikke var styret af statslig indgriben, men derimod udelukkende styret af markedskræfterne. Spørger ville støtte denne globale valuta og ønskede derfor at erhverve sig bitcoins, som Spørger senere kunne anvende som betalingsmiddel.

Til trods for Spørgers planer om at anvende sine bitcoin som betalingsmiddel var antallet af butikker og webshops, der accepterede bitcoins, så småt, at Spørger ikke fik dem anvendt. Det var derfor ikke muligt for Spørger at anvende sine bitcoins som betaling, og de forblev således på handelsplatformen Mt. Gox.

I 2013 er der på forummet bitcointalks.org mistanke om, at handelsplatformen Mt. Gox har sikkerheds- og likviditetsproblemer. Spørger vælger derfor at flytte sine bitcoins fra Mt. Gox 18. april 2013.

Den første wallet blev anvendt, da Spørger overførte sine bitcoin fra Mt. Gox den 18. april 2013 til wallet nr. 1.

Efterfølgende er Spørgers bitcoins overført til wallet nr. 2 den 19. januar 2014

Den 4. marts 2021 har Spørger overført 52,9605 bitcoin til wallet nr. 3.

Spørger har samme dag overført 0,32 bitcoin til Coinify. Dette er gjort ved at overføre til wallet nr. 4.

Den 30. marts 2021 blev der overført 19,49986 bitcoin til wallet nr. 5.

Ovenstående er alle wallet-adresser, som Spørger har anvendt i forbindelse med sin erhvervelse af bitcoin.

Spørger modtog den 11. september 2012 én bitcoin som donation. Denne bitcoin blev overført til wallet nr. 6.

Herefter er bitcoins blevet rykket til følgende forskellige wallets: 7, 8, 9 og 10.

De er afslutningsvist blevet overført til følgende konti, hvor de fortsat er opbevaret i dag: 11 og 12

Spørger foretog først sin første realisering 4. marts 2021. Her realiserede Spørger 0,24 bitcoins til fiatvaluta gennem den danske handelsplatform Coinify. Spørger har herefter foretaget to delrealiseringer

henholdsvis 1. april og 7. maj 2021 på i alt 0,24 bitcoin. Spørger har således foretaget tre realiseringer og først ca. 9 år efter den oprindelige erhvervelse.

Spørger har endvidere ikke gjort sig afhængig af kursstigningerne på sine bitcoins, ligesom at Spørger ikke har indrettet sine livsforhold efter en forventet eller faktisk indtjening på sine bitcoins. Dette gøres blandt andet klart ved, at Spørger har købt et hus i henhold til sin privatøkonomi.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Ad spørgsmål 1.

Det centrale juridiske spørgsmål i dette forhold er, hvorvidt Spørger har erhvervet sine bitcoins i spekulationsøjemed.

Det er Spørgers opfattelse, at Skattestyrelsen finder, at bitcoin - og andre kryptovalutaer - skal betragtes som et betalingsmiddel, der gør det muligt at gennemføre transaktioner i en decentral digital alternativ valuta, som ikke reguleres af en centralbank, og hvor dagskursen ved den enkelte transaktion fastsættes på baggrund af udbud og efterspørgsel. På denne baggrund betragter Skattestyrelsen ikke bitcoin som en officiel valuta. Efter Skattestyrelsens opfattelse er bitcoin endvidere ikke en fordring, en gæld eller en finansiel kontrakt. Det skyldes, at transaktioner med bitcoin ikke omfatter en kreditor og en debitor.

Derfor har Skattestyrelsen og Landsskatteretten i deres relevante praksis, senest SKM. 2021.240. LSR, der uddybes nedenfor, konkluderet, at kursgevinstloven ikke regulerer kurssvingninger ved handel med kryptovalutaer, herunder avancer ved køb og salg af kryptovalutaer som bitcoin. Når ingen af kapitalgevinstlovene finder anvendelse, finder statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a, anvendelse, hvorefter avancer realiseret ved salg som hovedregel er fritaget for beskatning. Dog skal avancer medregnes til den skattepligtige indkomst, såfremt de hidrører fra salg foretaget som led i næring eller i spekulationsøjemed. I overensstemmelse hermed opfatter Skattestyrelsen kryptovalutaer som en formuegenstand. Det bemærkes i den forbindelse, at formueforøgelser, der fremkommer ved, at en formuegenstand stiger i værdi, ikke skal henregnes til den skattepligtige indkomst, hvis erhvervelsen af formuegenstanden ikke er foretaget som led i næring eller er foretaget i spekulationsøjemed, jf. statsskattelovens § 5, litra a. Dette gælder, hvad enten avancen er realiseret eller ej.

Det følger af Skattestyrelsens juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. C. 2.1.3.3.2 om næring, at der ved næring forstås den professionelle, omfattende og systematiske omsætning af en type aktiv, som sker med videresalg for øje, og med det formål at opnå et samlet økonomisk overskud. Det er ikke Spørgers opfattelse, at der i nærværende tilfælde er handlet i næring.

Spekulationsbegrebet indebærer derimod, jf. afsnit C. C. 2.1.3.3.3 om spekulation, at det pågældende aktiv skal være erhvervet med det formål at opnå fortjeneste ved videresalg. Betingelserne om videresalgshensigt og om, at videresalget skal ske med henblik på at opnå fortjeneste, skal være opfyldt allerede ved erhvervelsen, og begge betingelser skal være opfyldt.

Eftersom ovenstående juridiske betragtning forudsætter et subjektivt kriterie om formål og hensigt, skal vurderingen være baseret på de objektive omstændigheder ved erhvervelsen. Landsskatteretten har i SKM. 2021.240. LSR truffet afgørelse i en sag med et faktum, der minder om Spørgers. Her fandt Landsskatteretten, at en person var skattefri af sine gevinster opnået på bitcoins. Sagen vedrørte en person, der havde erhvervet bitcoins i 2012 for et anskaffelsesbeløb på 149 kr. Formålet med erhvervelsen var at anvende bitcoins som betalingsmiddel, hvilket klager ligeledes havde gjort, ligesom klager først havde foretaget en delvis realisering ca. 5 år efter erhvervelsen.

Landsskatteretten fandt, at erhvervelsen af bitcoins i 2012 ikke var foretaget i spekulation. Landsskatteretten lagde i sin vurdering vægt på, (i) at der blev købt bitcoins for et beskedent beløb, (ii) at købet blandt andet skete med henblik på at betale et foreningskontingent, (iii) at de erhvervede bitcoins var blevet anvendt som betaling, hvilket var formålet ved erhvervelsen, samt (iv) at salg af de erhvervede bitcoins først var foretaget ca. 5 år efter erhvervelsen.

På den baggrund fandt Landsskatteretten, at der ikke forelå spekulation ved den konkrete erhvervelse, og at en eventuel gevinst således var omfattet af statsskattelovens § 5, litra a, og dermed skattefritaget.

Landsskatteretten har ligeledes haft lejlighed til at vurdere spørgsmålet om spekulation i SKM2020. 85. LSR. Her fandt Landsskatteretten at en person som havde erhvervet bitcoins for samlet 412.844,65 kr. i medio 2013 var skattepligtig af avancerne. Der blev i sagen lagt afgørende vægt på, (i) bitcoins "voldsomme kursudvikling før Spørgers køb og den begyndende medieomtale af bitcoins i 2013 og (ii) Spørgers ikke ubetydelige anskaffelsessum.

Spørger har erhvervet sine bitcoins for 5.015 kr. i 2012 og har ikke realiseret før 4. marts 2021, hvorefter Spørger foretager tre delvise realiseringer.

Endeligt har Skattestyrelsen også vurderet spørgsmålet i et ikke-offentligt bindende svar af 2. juli 2017. I den konkrete sag havde Spørger i perioden 15. marts 2017 - 26. maj 2017 foretaget 25 køb af i alt ca. 475 stk. ether for en samlet anskaffelsessum på 346.000 kr., og Spørger havde efterfølgende foretaget en delvis afståelse af disse.

I sin vurdering lagde Skattestyrelsen vægt på, (i) at der var foretaget 25 transaktioner med køb af virtuelle valuta, samt (ii) at der ikke var solgt ud af beholdningen. På den baggrund fandt Skattestyrelsen, at der ikke forelå næring eller spekulation med de konkrete beholdninger, og at en eventuel gevinst således var omfattet af statsskattelovens § 5, litra a, og dermed skatteopgørelsen uvedkommende.

Med udgangspunkt i ovenstående praksis fra Landsskatteretten og Skattestyrelsen på området, skal der lægges særlig vægt på følgende momenter ved vurderingen af den skattemæssige behandling af Spørgers bitcoins:

- at Spørger har haft en personlig interesse for ideologien bag bitcoins,
- at Spørger erhvervede bitcoins på et så tidligt tidspunkt, at der ingen nævneværdig medieomtale var, hverken om bitcoin eller blockchain i almindelighed,
- at Spørger har foretaget én erhvervelse af bitcoins,
- at Spørger kun har foretaget en mindre realisering ca. 9 år efter erhvervelsen,
- at Spørger ikke har indrettet sig efter de avancer, Spørger har opnået på sine bitcoins,
- at Spørger har oppebåret en løbende indtægt, der har været uafhængig af hans avancer på sine bitcoins og Spørger har dermed ikke indrettet sine livsforhold efter en forventet eller faktisk indtjening på sine bitcoins.

Det er Spørgers sammenfattende vurdering, at Spørger hverken har erhvervet sine bitcoins i nærings- eller spekulationsøjemed. Spørger skal således ikke medregne en realiseret kursgevinst eller et realiseret kurstab, som Spørger vil opnå ved realisering af sine bitcoins, til sin skattepligtige indkomst. En kursgevinst vil være skattefritaget og et potentielt kurstab vil være fradragsberettiget, jf. statsskattelovens § 5, litra a.

Ad spørgsmål 2

Det centrale juridiske tema er, hvorledes et vederlag modtaget i bitcoin skal opgøres skattemæssigt.

Spørger udarbejdede i 2012 en illustration som han modtog én bitcoin for, uden på forhånd at have anmodet herom. Spørger havde på denne baggrund udført personligt arbejde, som Spørger herefter

modtog betaling for. Det følger af statsskattelovens § 4, litra a, at vederlag for kunstnerisk arbejde skal medregnes til den skattepligtiges årsindtægter. Dette er uanset, at betalingen består i formuegoder af pengeværdi.

Det følger af praksis samt Skattestyrelsens juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. A. 1.2.1, at beskatning efter statsskattelovens § 4 skal ske på retserhvervelsestidspunktet. Den efterfølgende værdiforøgelse er herefter skatteopgørelsen uvedkommende.

Ved skatteopgørelsen bemærkes, at det er prisen på bitcoin den dag, hvor Spørger modtog sin bitcoin, der skal lægges til grund og som indgår i Spørgers skattepligtige indkomst. Den efterfølgende ændring i værdi er ikke skattepligtig, jf. SKM. 2019.10. SR.

SKM. 2019.10. SR vedrører en sag, hvor Spørger havde modtaget NMR, der er en kryptovaluta, som præmie ved deltagelse i en konkurrence. Spørger byttede herefter 1.000 NMR til 80 ether. 43,1 af disse 80 ether blev i løbet af de efterfølgende 24 dage byttet til bitcoins. Den resterende beholdning af NMR udgjorde herefter 36,9 ether, der blev anvendt som betalingsmiddel i de efterfølgende to dage. I perioden fra 23. juni 2017 til 27. juni 2017 byttede Spørger 6.657,19 NMR og 26,43 ether til 156,16 bitcoins.

Skatterådet fandt, at Spørger var skattepligtig på tidspunktet for modtagelse af NMR efter statsskatteloven § 4, litra f, men en efterfølgende værdistigning var skattefri, idet det blev lagt til grund, at disse ikke var erhvervet i spekulationsøjemed.

I nærværende sag har Spørger modtaget en bitcoin som vederlag for personligt arbejde, uden at have anmodet herom, hvorfor det kan lægges til grund, at Spørgers ene bitcoin ikke er erhvervet i spekulationsøjemed.

Det er Spørgers sammenfattende vurdering, at Spørger skal beskattes på tidspunktet for modtagelse af vederlag, og at en efterfølgende værdistigning er skatteopgørelsen uvedkommende.

Spørgers høringssvar af den 27. oktober 2021

Vi har som repræsentant for Spørger gennemgået Skattestyrelsens indstilling til bindende svar af 6. oktober 2021 i ovennævnte sag, som vi har følgende bemærkninger til.

Der henvises til det i anmodningen om bindende svar fremførte, som i det hele fastholdes og suppleres af nedenstående bemærkninger.

Sammenfattende gøres det af de nedennævnte årsager gældende, at Spørger ikke har

erhvervet de i sagen omtalte bitcoins i spekulation, og at realiserede gevinster og tab på disse dermed er Spørgers skattemæssige indkomst uvedkommende. Det bemærkes endvidere, at det gøres gældende, at Spørger ikke har udført hobbyvirksomhed med tegninger, under anbringende af at en enkeltstående tegning kan anses som værende tilhørende privatsfæren, og som er skatteopgørelsen uvedkommende.

De faktiske forhold

Det bemærkes indledningsvist, at Skattestyrelsen har angivet de faktiske forhold forkert i sit forslag til afgørelse. Spørger erhvervede i august 2012 72,18141219 bitcoins og ikke 73,18141219 bitcoins for 5.000 kr. Dermed erhvervede Spørger bitcoins til en pris på 69,3 kr. per bitcoin fra handelsplatformen Mt. Gox. Spørger modtog 11. september 2012 én bitcoin som tak for anvendelsen af en tegning, han havde udført. Spørger var således i besiddelse af 73,18141219 bitcoin, men erhvervede kun 72,181219 bitcoin.

Spørgsmål 1

Spørgsmål 1 omhandler, hvorledes Spørgers erhvervelse af ca. 72 bitcoins i august 2012, kan anses som værende foretaget i spekulation, og således om realisering heraf vil være omfattet af statsskattelovens § 5, litra a.

Skattestyrelsen bemærker helt korrekt, at spekulationsvurderingen ifølge Skattestyrelsens juridiske vejledning 2021-2 afsnit C. C. 2.1.3.3.3 indebærer, at det pågældende aktiv skal være erhvervet med det formål at opnå fortjeneste ved videresalg.

Både kravet om videresalgshensigt og kravet om, at videresalget sker med henblik på at opnå fortjeneste, skal være opfyldt ved erhvervelsen. Kun når begge disse betingelser er opfyldt, foreligger der spekulation i skattemæssig forstand.

Spørger erhvervede i 2012 sine bitcoins og har ikke foretaget en realisering før marts 2021, dvs. ca. 9 år efter, hvor Spørger realiserede 0,3 % af sin beholdning. På dette grundlag må det formodes, at Spørger ikke har haft en videresalgshensigt med sine bitcoins på tidspunktet for erhvervelsen. Såfremt dette var tilfældet, havde spørger formentlig realiseret sin beholdning, da beholdningen af bitcoins var steget 1.000 %, 10.000 % eller 100.000 % i forhold til erhvervelsestidspunket. Derimod har Spørger ikke solgt sine bitcoins, uanset hvor meget prisen på dem er steget. Det følger af ordlyden i statsskattelovens § 5, litra a, at for andre aktiver er formodningsreglen for spekulation en afståelse inden for to år fra erhvervelsestidspunktet. Det gælder bl.a. aktier, inden aktieavancebeskatningsloven blev vedtaget, og den skattemæssige behandling af kursændringer på aktier var reguleret efter statsskatteloven. I nærværende sag har Spørger beholdt sine bitcoins i ca. 9 år, og også herfor

må det have formodningen imod sig, at Spørger har erhvervet sine bitcoins i spekulation.

Skattestyrelsen skriver endvidere:

Det er i almindelighed tilstrækkeligt, at spekulationshensigten ikke var uvæsentlig ved erhvervelsen, og bitcoins anses efter Skatterådets afgørelser som udgangspunkt for at være et meget egnet spekulationsobjekt, se til eksempel bl.a. SKM2018. 104. SR og SKM2018. 130. SR.

Der er ingen holdepunkter for at antage, at der er sket spekulation i denne sag, og det mest bærende argument i den forbindelse er, at Spørger netop ikke har solgt sine bitcoins til trods for enorme værdistigninger.

Hertil kommer, at det både af Skattestyrelsens indstilling samt SKM2018. 130. SR fremgår, at spekulationshensigten "ikke var uvæsentlig ved erhvervelsen". Det vil sige, at spekulationshensigten skal have været væsentlig. Der er ingen holdepunkter, der taler for at antage, at spørgers spekulationshensigt var hverken væsentlig eller overhovedet til stede, og spørger ses da også at have ageret i overensstemmelse hermed.

Endvidere bemærker Skattestyrelsen:

"Ved vurderingen af om Spørger ved erhvervelsen af bitcoins har haft den fornødne subjektive spekulationshensigt, kan der blandt andet lægges vægt på sandsynligheden for fortjeneste, objektive omstændigheder, eller omstændighederne efter køb. Omstændigheder efter køb kan f.eks. være, at godet sælges med betydelig fortjeneste."

Ved vurderingen af de objektive omstændigheder bemærker Spørger, at vurderingen skal foretages på tidspunktet for erhvervelsen. Det er ikke relevant, at en spekulationshensigt kan opstå senere, men derimod er det tidspunktet for erhvervelsen af godet, der er relevant for vurderingen. Det var en umulighed

for 9 år siden at sætte sig ind i markedet for bitcoin og generelt samfundet for 9 år siden. Skattestyrelsen vedlægger ofte grafer over kursudviklingen på bitcoins, som argument for, at der har været større prisstigninger op til erhvervelsen, og dermed en antaget spekulationshensigt. I nærværende sag har Spørger erhvervet bitcoins på et så tidligt tidspunkt, at det ikke er muligt at finde prisgrafer. Dette understøttes af, at Skattestyrelsen netop ikke følger sin ellers faste praksis ved at indsætte grafer over kursudviklingen forud for Spørgers erhvervelse. Dette skaber ligeledes en formodning for, at der på daværende tidspunkt ikke var et handelsmarked for bitcoins, hvorfor det umuligt kunne have været at anse som et spekulationsobjekt.

På tidspunktet for Spørgers erhvervelse var bitcoins et ganske andet aktiv, end det er i dag, hvor bitcoins handlede på højteknologiske og brugervenlige handelsplatforme med muligheder for at geare.

Skattestyrelsen nævner afgørelsen SKM2021. 240. LSR, hvor landsskatteretten kom frem til, at spørger ikke havde erhvervet sine bitcoins ved spekulation. Dette var som følge af erhvervelsens størrelse, anvendelse samt tidspunktet for salg. Skattestyrelsen bør præcisere, at spørger i SKM2021. 240. LSR ikke anvendte alle sine bitcoins til betaling af kontingent, men kun en delvis mængde. Derudover nævner Skattestyrelsen ikke, at der var lagt vægt på, at salget først blev foretaget 5 år efter erhvervelsen. Landsskatteretten lagde særlig vægt på, at spørger ikke havde foretaget et salg før 5 år efter erhvervelsen. I nærværende sag har Spørger ikke solgt før ca. 9 år efter, ligesom Spørger kun solgte 0,3 % af sin samlede beholdning. Det

bør under alle omstændigheder inddrages og tillægges afgørende betydning til fordel for Spørger.

Det forhold, at Spørger ikke har realiseret mere end 0,3 % af sin beholdning af bitcoins, igennem 9 år og trods enorme værdistigninger, bør tillægges afgørende betydning i denne sag. Det er meget usædvanligt og bekræfter utvetydigt Spørgers ikke-spekulative hensigt med erhvervelsen.

I forlængelse heraf bemærkes, at spekulationshensigten imidlertid også kan opgives, selvom Skattestyrelsen måtte finde, at den var eksisterende på erhvervelsestidspunktet.

Af Karnovs note 18 til statsskattelovens § 5, litra a fremgår:

"spekulationshensigt, under visse omstændigheder, kan anses for opgivet, eksempelvis ved bortgivelse eller derved, at skatteyderen ved sine handlinger demonstrerer, at videresalgshensigten må anses for opgivet, f.eks. ved lang besiddelsestid, personlig anvendelse af det pågældende aktiv etc."

Spørger har været i besiddelse af sine bitcoins i ca. 9 år og har ikke solgt sine bitcoins, hverken da de var steget med 1.000 %, 10.000 % eller 100.000 %. Dette bekræfter, at Spørger ikke havde til hensigt at videresælge sine bitcoins på erhvervelsestidspunktet. Ønsket om en personlige anvendelse af bitcoins, var ligeledes til stede på erhvervelsestidspunktet, men blev ikke udnyttet af årsager, som Spørger ikke har indflydelse på, hvilket er uddybet nedenfor.

Spørger har oplyst Skattestyrelsen, at erhvervelsen blandt andet skete med henblik på at anvende bitcoins som betalingsmiddel, og som følge af ideologiske bevæggrunde. Hertil bemærker Skattestyrelsen:

Selvom Spørger fremhæver ideologiske bevæggrunde for erhvervelsen af bitcoins, kan denne omstændighed alene ikke føre til, at købet ikke anses for foretaget med spekulationshensigt. Det er ikke afgørende for vurderingen, at Spørger også har haft andre formål end spekulation ved erhvervelsen. Det afgørende er, at Spørger også havde spekulation for øje (vores markering).

Hertil bemærkes endnu engang, at det netop ikke er fremført, at det alene er dette, der skal føre til, at erhvervelsen er Spørgers skatteopgørelse uvedkommende, men det er tværtimod ét af flere momenter,

der skal indgå i vurderingen, og som taler herfor. Det fremføres, at det ifølge Skattestyrelsens juridiske vejledning 2021-2 afsnit C. C. 2.1.3.3.3 er afgørende, at Spørgers spekulationshensigt ikke var uvæsentlig. I nærværende tilfælde har Spørger ikke haft til hensigt til at tjene penge på sin erhvervelse. Hvis dette havde været tilfældet, ville Spørger have realiseret en betydelig del af sine beholdning, da værdien af Spørgers bitcoins steg med 1.000 % eller 100.000 %, hvilket Spørger ikke har gjort. Tværtimod har Spørger ageret i overensstemmelse med sine motiver for at erhverve bitcoins på erhvervelsestidspunktet.

Skattestyrelsen lægger vægt på, at Spørgers ønske om at anvende sine bitcoins som betalingsmiddel ikke er udnyttet. Dette skal ses i sammenhæng med udviklingen i markedet samt samfundets accept af bitcoin. Bitcoins nød ingen nævneværdig omtale før 2014-2015, hvorfor virksomheder hverken havde kendskab til eller tillid til bitcoins som betalingsmiddel. Bitcoin og kryptovaluta har ligeledes været stærkt kritiseret af både medier, statslige myndigheder og nationalbanker i takt med udviklingen i markedet. Den Europæiske Central Bank skrev blandt andet i 2015:

Virtuel Currency Schemes present several drawbacks and disadvantages for users, i.e. lack of transparency, clarity and continuity; high dependency on IT and on networks; anonymity of the actors involved; and high volatility. In addition, users face payment system-like risks owing to their direct participation in the Virtuel Currency Schemes, as well as risks associated with certain intrinsic characteristics of Virtuel Currency Schemes, i.e. the counterparty risk associated with the anonymity of the payee, the exchange rate risk associated with high volatility and the risk of investment fraud associated, inter alia, with the lack of transparency. There are currently no safeguards to protect users against these risks.

Den store kritik og mistillid til bitcoin har medført, at det har været stort set umuligt for Spørger at anvende sine bitcoins som betalingsmiddel, idet meget få steder accepterede betaling i bitcoin. Det var umuligt for Spørger at forudse på tidspunktet for erhvervelsen. Det er først i nyere tid, og inden for det seneste år, at flere og flere virksomheder er begyndt at acceptere betaling i bitcoin, ligesom myndigheder og centralbanker har et mere positivt syn på bitcoin. Det er derfor væsentligt for forståelsen af denne sag, at Spørgers formål var til stede på erhvervelsestidspunktet, men grundet stærk kritik og udviklingen i markedet, som har været uden for Spørgers kontrol, har det ikke været muligt for Spørger at anvende sine bitcoins som ellers tiltænkt. Det var et forhold, som var umuligt for Spørger at forudse på erhvervelsestidspunktet. Det forhold, at Spørger ikke "lurepassede" for at observere udbredelsen af bitcoins og andre forhold, som ville bekræfte anvendelsen af bitcoin som betalingsløsning, bekræfter netop Spørgers motivation for at erhverve bitcoin.

Skattestyrelsen konkluderer sin indstilling med følgende:

Skattestyrelsen finder med henvisning til praksis om den manglende brug af bitcoins som betalingsmiddel, kursudviklingen på bitcoins før købet, og de anførte omstændigheder vedrørende Spørgers kendskab til bitcoins m.m., at der på købstidspunktet også har indgået overvejelser om videresalg med fortjeneste, hvorfor købet af bitcoins også anses for foretaget i spekulationsøjemed. At anskaffelsen også måtte være begrundet i ideologiske betragtninger, ændrer ikke herved.

Det bemærkes hertil igen, at Skattestyrelsen normalvis inddrager den forudgående kursudvikling, og understøtter argumentet ved anvendelsen af en graf. Se bl.a. SKM2018. 104. SR, SKM2018. 288. SR og SKM2019. 10. SR. I nærværende sag har

Skattestyrelsen valgt ikke at anvende forudgående kurser, hvilket primært kan begrundes i, at disse kurser ikke findes længere og ikke var tilgængelige - hverken for offentligheden eller Spørger - på tidspunktet for Spørgers erhvervelse. De største sider, hvorpå bitcoins historiske kurser fremgår, går ikke længere tilbage end 2013-2014. Skattestyrelsens eventuelle bemærkninger omkring kursudviklingen på tidspunktet for Spørgers erhvervelse er dermed "efterfabrikerede" og bør ikke lægges til grund i forbindelse med

vurderingen af Spørgers hensigt med erhvervelsen - alene af den simple årsag, at Spørger hverken var eller kunne være bekendt med disse data. Dette understøtter formodningen om, at Spørgers erhvervelse skete så tidligt, at man ikke engang kan finde kurshistorik - hvilket understreger, hvor tidligt i forløbet, erhvervelsen fandt sted.

Der er således ingen objektive omstændigheder, der taler for, at Spørger har erhvervet sine bitcoins i spekulation.

Det bemærkes i den forbindelse, at Spørgers interesse for kryptovaluta er drevet af Spørgers interesse for økonomi. Spørger har dermed ikke nærstuderet bitcoins teknisk eller andet, men Spørger anså alene bitcoins som et alternativ til penge, der er udstedt af en centralbank.

Afslutningsvis lægges følgende momenter til grund for, at Spørgers erhvervelse af bitcoin i august 2012 ikke var foretaget med spekulation for øje:
- at Spørger erhvervede bitcoins på et så tidligt tidspunkt, at der ingen nævneværdig medieomtale var, hverken om bitcoin eller blockchain i almindelighed,
- at Spørger har foretaget én erhvervelse af bitcoins,
- at Spørger kun har foretaget en mindre realisering, svarende til 0,3 % af beholdningen, ca. 9 år efter erhvervelsen,
- at Spørger ikke har realiseret sine bitcoins i takt med, at de er steget 1.000 %, 10.000 % eller 100.000 %,
- at Spørger ikke har indrettet sig efter de avancer, Spørger har opnået på sine bitcoins, samt
- at Spørger har oppebåret en løbende indtægt, der har været uafhængig af hans avancer på sine bitcoins og Spørger har dermed ikke indrettet sine livs-forhold efter en forventet eller faktisk indtjening på sine bitcoins.

Det bemærkes tillige, at der er væsentlige punkter, som adskiller denne sag fra Vestre Landsrets dom af 18. august 2021 ("Landsretsdommen") trykt som SKM2021. 443. VLR. Denne sag kan dermed ikke sammenlignes med Landsretsdommen. Det skyldes især, at sagsøger i landsretssagen studerede bitcoins meget intensivt, at han brugte "al sin fritid på" bitcoins, at han arbejdede med bitcoins og dermed havde et større kendskab til området, at han havde erhvervet bitcoins ad flere omgange og for et samlet beløb, der var væsentligt højere end Spørger, at han havde realiseret et meget betydeligt antal bitcoin løbende, samt at han havde

udviklet applikationer til bitcoin og dermed havde et større kendskab til området modsat Spørger.

Spørgsmål 2

Ved vurderingen af hvorledes Spørger er skattepligtig af eventuelle avancer på sin ene modtagne bitcoin, skal statsskatteloven § 5, litra a samt ligningslovens § 7 Å, ligeledes inddrages. Formuebevægelser samt indtægter ved afståelse af formuegenstande skal som udgangspunkt ikke medtages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, ligesom ydelser udført inden for privatsfæren som et udslag af almindelig gavmildhed er skattefritaget.

Det har været praksis, at en række økonomiske fordele, der opstår som led i menneskers sociale liv ikke undergives beskatning. De omfattede ydelser kendetegnes dels ved at være omsat på ikke kommerciel basis mellem familie, venner, naboer, kolleger etc., dels ved at omfatte forholdsvis begrænsede værdier som typisk ikke materialiserer sig i et særskilt omsætteligt formuegode. Det skal i forbindelse med denne sag i denne forbindelse inddrages, at handlen efterfølgende har vist sig at være en fordel. Det taler til Spørgers fordel i denne sag.

Det retlige grundlag for den tilbageholdende beskatning af og socialt motiverede økonomiske fordele må søges i statsskattelovens § 4's krav om, at en skattepligtig indtægt skal være »realiseret«. Modtagelsen af en ensidig formuefordel er således alene skattepligtig, såfremt det er åbenbart, at modtageren herved friholdes for en udgift, som modtageren med høj sandsynlighed alternativt ville have afholdt. Skattefriheden er positivt betinget af, at der foreligger en sædvanlig ydelse inden for privatsfæren som udslag af almindelig hjælpsomhed, gavmildhed eller socialt engagement og er negativt betinget af, at der ikke foreligger kommercielle ydelser, ikke sker organiseret byttehandel, ikke foreligger aftalt udveksling af ydelser eller ikke inkluderer betaling med kontanter eller andre likvide midler.

Spørger havde i sin fritid udarbejdet én tegning, i form af en tegneserie, vedrørende bitcoin. Spørger var følger af forummet bitcointalk.org, hvor folk fra hele verden delte deres tanker og interesser for kryptovalutaen.

Spørger tilmeldte sig forummet i september 2012 for at deltage i debatter og diskussioner. Ved sin oprettelse var det almindeligt, at folk oplyste deres walletadresse, idet dette blev karakteriseret som ens identitet på blockchain-netværket. Det kan sammenlignes med, at man har et "brugernavn" på Instagram og lignende på andre sociale platforme. Spørger gjorde naturligvis det samme, da dette var en del af processen i forbindelse med at oprette en bruger på forummet. Kort efter Spørger havde tilmeldt sig, offentliggjorde han sin tegning, som en del af hans interesse og bidrag til forummet. Der var tale om en sjov illustration om bitcoin. Det var helt almindeligt, at man lagde forskellige billeder og andet op online i forummet. En anden bruger ved navn PW kommenterede tegningen og skrev, at han gerne ville anvende Spørgers tegning til et oplæg, han skulle holde, og som gestus overførte PW én bitcoin til Spørger, svarende til ca. 70 kr. Spørger anså ikke hans tegning for værende Spørgers værk og havde på ingen måde anmodet PW om en betaling for anvendelsen. Overførslen var et udtryk for PW's taknemlighed og skete ingenlunde på opfordring fra Spørger. Spørger lagde tegningen op for at deltage i forummet og havde gjort dette, uanset om han modtog betaling eller ej. Det understreges, at Spørger på ingen måde opfordrede andre til at betale Spørger for tegningen, eksempelvis i form af en "betal"-knap eller lignende. "Køberen" af tegningen valgte af egen drift at anerkende Spørgers bedrift med tegningen ved at overføre 1 bitcoin til Spørger. Spørger havde ingen omkostninger forbundet med tegningen, eller PW's anvendelse heraf.

Beløbet, der blev overført, svarende til 70 kr., må ligeledes antages at være et ganske ubetydeligt beløb, og var således blot en tak og en måde at anvende deres fælles interesse, bitcoin.

Det følger af ligningslovens § 7 Å, at betingelserne for skattefrihed er, at ydelserne skal være (i) sædvanlige inden for privatsfæren, (ii) udslag af almindelig gæstfrihed, hjælpsomhed eller socialt engagement samt ikke (iii) være af kommerciel karakter, (iv) indgå i organiseret byttehandel, (v) bestå af forud aftalt udveksling af ydelser og (vi) inkludere betalinger med kontanter eller andre likvide midler.

Det følger af Karnovs note 227 til ligningsloven:

Med den foreslåede anvendelse af ordet »sædvanlig« sigtes til, at værdien af ydelsen ikke må stå i misforhold til, hvad der normalt ydes af tjenester mellem familie eller venner.

I nærværende tilfælde har PW overdraget én bitcoin svarende til 70 kr., hvilket kan antages ikke at stå i misforhold til, hvad der normalt ydes. Derudover var Spørgers ydelse en tegning, som han alligevel ville have lagt online, og som ikke kan karakteriseres som bestilt arbejde eller på anden måde være tilrettet andres ønsker og behov.

Spørger havde en interesse for bitcoins og var en aktiv del af forummet med andre interesserede. Han deltog således i et socialt engagement, hvori han ønskede at bidrage. Spørger har på intet tidspunkt søgt

at modtage betaling for sin tegning, ligesom han ikke havde anmodet, bedt eller forespurgt PW om betaling for anvendelsen. Denne gensidige ydelse var således hverken af kommerciel karakter, indgået i organiseret byttehandel eller som følge af forud aftalt udveksling af ydelser. Afslutningsvist bemærkes, at bitcoin er karakteriseret som et aktiv, og dermed ikke kontanter eller andre likvide midler, se bl.a. SKM2021. 240. LSR og SKM. 2014.226. SR. I almindelighed vil det være en betingelse for beskatningen af værdien af en gensidig "nabohjælp", at skattemyndighederne sandsynliggør, at alternativet til "nabohjælpen" var, at ydelsen blev udført af en erhvervsvirksomhed.

I nærværende tilfælde opdagede PW blot tegningen og ønskede at inkludere den i sin præsentation, hvorfor det ikke var planlagt at få udarbejdet en sådan tegning i første omgang.

På det foreliggende grundlag er det således Spørgers opfattelse, at den ene bitcoin falder under ligningslovens § 7 Å, hvorfor den er skatteopgørelsen uvedkommende.

Spørgers høringssvar af den 14. februar 2022

Indledende bemærkninger

Vi har som repræsentant for Spørger gennemgået Skattestyrelsens indstilling til bindende svar af 18. januar 2022 i ovennævnte sag, som vi har følgende bemærkninger til.

Der henvises til det i anmodningen om bindende svar fremførte, som i det hele fastholdes og suppleres af nedenstående bemærkninger.

Vedrørende spørgsmål 1 gøres det sammenfaldende gældende, at Spørgers erhvervelse af 73,18141219 bitcoins for 5.015 kr. i august 2012 ikke skete i spekulation, idet:
- at anskaffelsessum er særdeles lav, og både generelt og specifikt i henhold til Spørgers økonomiske forhold udgør et beskedent beløb,
- at erhvervelsen skete på et tidspunkt, hvor bitcoin ikke var alment kendt, og hvor medier ikke omtalte bitcoin specifikt eller kryptovaluta generelt,
- at Spørger alene har foretaget én erhvervelse af bitcoins,
- at Spørger kun har foretaget én mindre realisering på tidspunktet for indsendelse af anmodningen om det bindende svar, svarende til 0,3% af beholdningen, og denne realisering er sket ca. 9 år efter erhvervelsen,
- at Spørger ikke har realiseret sine bitcoins i takt med, at de er steget 1.000 %, 10.000 % eller 100.000 %,
- at Spørger ikke har indrettet sig efter de avancer, Spørger har opnået på sine bitcoins, samt
- at Spørger har oppebåret en løbende indtægt, der har været uafhængig af hans avancer på sine bitcoins og Spørger har dermed ikke indrettet sine livsforhold efter en forventet eller faktisk indtjening på sine bitcoins.

Vedrørende spørgsmål 2 gøres det sammenfattende gældende, at Spørgers donation på 1 bitcoin skal beskattes på donationstidspunktet efter statsskattelovens § 4, litra a, og at den efterfølgende værdiforøgelse er skatteopgørelsen uvedkommende, idet:
- at donationen er sket uden Spørgers mellemkomst eller opfordring, og
- at tildelingen i form af donationen dermed ikke kan være sket i spekulationsøjemed.

Det gøres endvidere gældende vedrørende spørgsmål 2:
- at en afvisning i henhold til Skattestyrelsens indstilling af 18. januar 2022 vil være en skærpende praksisændring i strid med det forvaltningsretlige princip om lighedsgrundsætningen, samt
- at forholdene desuagtet dette er dokumenteret.

Bemærkninger til spørgsmål 1

Skattestyrelsen har fastholdt sin indstilling til besvarelsen af spørgsmål 1, alt imens der imidlertid er indsat ét nyt anbringende i begrundelsen for Skattestyrelsens indstilling til spørgsmålet, jf. følgende understregede uddrag:

"*Det er Skattestyrelsens opfattelse, at der ikke investeres for 5.015 kr. i bitcoins alene med det formål at støtte en bestemt ideologi og/eller en ny form for betalingsmiddel, når investeringen faktisk ikke bliver brugt hertil. I forbindelse hermed skal det bemærkes, at de købte bitcoins ikke blev lagt i Spørgers private wallet, men udgjorde et indestående hos vekslingstjenesten, og at dette angiveligt indebærer en knap så smidig måde at anvende bitcoins som betalingsmiddel på.*"

Det antages, at Skattestyrelsen med "vekslingstjenesten" mener Mt. Gox. Som det blev oplyst i anmodningen om det bindende svar, skete erhvervelsen af Spørgers 73,18141219 bitcoins via handelsplatformen Mt. Gox. Mt. Gox. var på daværende tidspunkt den mest gængse handelsplatform at erhverve bitcoins på. Foruden handel med bitcoins tilbød Mt. Gox. en wallet, hvorpå der kunne opbevares bitcoins. Det var ikke muligt at erhverve bitcoins på Mt. Gox. uden at opbevare dem på Mt. Gox. Ved Spørgers erhvervelse af bitcoins på Mt. Gox. blev de erhvervede bitcoins automatisk overført til Spørgers wallet på Mt. Gox. Der var tale om en wallet, som kun tilhørte Spørger, og som dermed var Spørgers "private wallet".

Anbringendet beror således på forudsætningerne om, (i) at bitcoins opbevaret på Mt. Gox. ikke sker på en "privat wallet", samt (ii) at det er valgfrit for en køber, her Spørger, om bitcoins erhvervet på Mt. Gox. skal overføres til den ene eller andet wallet. Begge forudsætninger er forkerte og må bero på en fejlopfattelse af, hvad Mt. Gox. er.

Det gøres således gældende, at bitcoins, der erhverves via Mt. Gox. automatisk blev overført til en wallet, som er Spørgers "private wallet".

Skattestyrelsen har på side 22f fremført styrelsens bemærkninger til Spørgers høringssvar af 27. oktober 2021.

Det følger af praksis, at et moment i spekulationsvurderingen er kursudviklingen på bitcoins forud for erhvervelsen heraf. Skattestyrelsen indsætter normalvis en graf over kursudviklingen af bitcoins forud for erhvervelsen. Dette er ikke sket i denne sag. Det er det ikke, fordi der ikke er tilgængelige grafer over kursen på eller forud for Spørgers erhvervelse af bitcoins. Disse er hverken tilgængelige nu, og hvad vigtigere er, så var de heller ikke tilgængelige på tidspunktet for Spørgers erhvervelse af bitcoins.

Det ses da heller ikke, at Skattestyrelsen har indsat en graf over kursudviklingen, som styrelsen plejer at gøre i sager vedrørende kryptovaluta. Skattestyrelsen anfører på side 24 i indstillingen om prisudviklingen på bitcoins, at "*Denne pris samt alle andre historiske, men også nu gældende priser med tilhørende grafer kan ses på www.blockchain.com.*"

Den historiske graf over kursudviklingen for bitcoin fra www.blockchain.com er indsat nedenfor.

Som det ses, starter grafen fra 19. august 2016. Det må således bero på en fejlopfattelse, når Skattestyrelsen anfører, at alle historiske priser med tilhørende graf kan ses på www.blockchain.com. Uanset dette gøres det gældende, at sådanne grafer eller lignende prisoplysninger ikke var tilgængelige på tidspunktet for Spørgers erhvervelse af bitcoin. Til støtte herfor gøres det gældende, at www.coinmarketcap.com, som er den mest gængse udbyder af data om prisudviklinger på kryptovaluta, blev stiftet i maj 2013 - altså, *efter* Spørgers erhvervelse af kryptovaluta. [1]

Det gøres således sammenfattende gældende, at Skattestyrelsen ikke har bevist, at der hverken på nuværende tidspunkt eller på tidspunktet for Spørgers erhvervelse af kryptovaluta hverken henholdsvis findes eller fandtes offentligt tilgængelige oplysninger vedrørende pris og kursudviklingen på bitcoins forud for Spørgers erhvervelse af bitcoin. Følgelig gøres det gældende, at kursudviklingen på bitcoin forud for Spørgers erhvervelse - uanset om den var opadgående, stilstående eller nedadgående - ikke har spillet nogen betydning for motivationen bag Spørgers erhvervelse af bitcoin.

Foruden ovenstående har Skattestyrelsen i sin indstilling fremført følgende bemærkning til Spørgers høringssvar af 27. oktober 2021:

"Landsretten udtaler endvidere, at den pågældende allerede fra købet af de første bitcoins i juni 2011 havde en betydelig indsigt i bitcoins, herunder i markedet for bitcoins og de store kursudsving med deraf følgende muligheder for betydelige fortjenester ved handel med bitcoins. Tilsvarende finder Skattestyrelsen, at Spørger ved sin interesse for blockchain og bitcoins har haft samme kendskab forinden købet af bitcoins ved handelsplatformen Mt. Gox." (vores understregning)

Som det er nævnt i Spørgers høringssvar af 27. oktober 2021, adskiller Landsretssagen, SKM2021. 443. VLR, sig med nærværende sag i en sådan grad, at de ikke kan sammenlignes. Det skyldes især, at sagsøger i Landsretssagen studerede bitcoins meget intensivt, at han brugte "al sin fritid på" bitcoins, at han arbejdede med bitcoins og dermed havde et større kendskab til området, at han havde erhvervet bitcoins ad flere omgange og for et samlet beløb, der var væsentligt højere end Spørger, at han havde realiseret et meget betydeligt antal bitcoin løbende, samt at han havde udviklet applikationer til bitcoin og dermed havde et større kendskab til området modsat Spørger.

Hertil kommer i øvrigt, at skatteyderen i Landsretssagen siden 2013 har levet af at lave software for Bitcoin-relaterede virksomheder. I 2014 var han medstifter af virksomheden Chainalysis, hvor hans titel var Chief Technology Officer. Chainalysis er i dag et af verdens største virksomheder inden for branchen, og skatteyder i den pågældende sag har som medstifter og en af de øverste ansatte haft en nøglerolle i virksomhedens udvikling. Virksomheden har en værdi på flere milliarder kroner, og er en pioner inden for branchen.

På den ene side har vi således en person, der har levet af en indtægt på kryptovaluta siden 2013, været med til at opbygge en unik og markedsledende virksomhed med en værdi på flere milliarder kroner og anerkendt som en af de dygtigste til kryptografi i verden. På den anden side har vi en privatperson, der, foruden et salg på 0,3% af sin beholdning af bitcoin aldrig har haft nogen indtægt på kryptovaluta, aldrig har beskæftiget sig professionelt med kryptovaluta og således er beskæftiget inden for et område, der er urelateret til branchen for kryptovaluta, og hvis erhvervelse i øvrigt ikke er båret af teknologiske interesser, i modsætning til skatteyderen i Landsretssagen. Spørgers motivation bag erhvervelsen af som beskrevet primært sket ud fra Spørgers interesse for økonomisk teori, herunder den østrigske skole inden for økonomisk teori.

Spørger havde med andre ord en interesse i at støtte økonomien omkring bitcoin som led i sin interesse for økonomisk teori. Den bedste måde, hvorpå Spørger kunne støtte økonomien var ved at erhverve bitcoins og benytte dem som almindelig forbruger ud fra tesen om, at man "stemmer med sin pengepung". Desværre udviklede markedet sig på en måde, hvorefter bitcoins var svært anvendelige som betalingsmiddel samtidig med, at kursen - mod forventning - viste sig at være så volatil, at bitcoins ikke var egnet som betalingsmiddel.

Hertil kommer, at Spørgers kone gik konkurs med sine to forretninger og fik stress samtidig med, at parret fik børn, hvilket gjorde, at andre ting fyldte i Spørgers hoved.

Anskaffelsessummen var det kompromis, Spørger lavede med sig selv, ud fra tankerne om, at der på den ene side ikke skulle være tale om et ubetydeligt beløb, mens Spørger heller ikke på den anden side skulle investere så meget, at det ville påvirke hans privatøkonomi.

Det gøres således gældende, at disse personers kendskab til bitcoin ikke kan sammenlignes, og at det således beror på en fejlagtig tilsnigelse, når Skattestyrelsen i sin indstilling anfører, at Spørger har haft "samme kendskab" til bitcoin som skatteyderen i Landsretssagen.

Endelig fremhæves Spørgers besiddelsestid som Spørgers anbringende til støtte for Spørgers påstand. Som det fremgår af sagsfremstillingen, har Spørger - foruden realiseringer svarende til 0,3% af beholdningen - ikke realiseret sine bitcoins. Dette er på trods af, at det er hele 9 år siden, at Spørger erhvervede sine bitcoins, og at prisen er steget markant siden Spørgers erhvervelse.

Som allerede nævnt i sagsfremstillingen gælder der efter statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a, en formodningsregel, hvorefter der som udgangspunkt ikke foreligger spekulation ved en afståelse af et formuegode inden 2 år efter erhvervelsen.

Om denne formodningsregel bemærker Skattestyrelsen i sin indstilling, at formodningsreglen "reelt er ophævet, idet de tre typer af formuegoder, der specifikt var omfattet af denne formodningsregel, nu er omfattet af særlovene".

Af artiklen "Det skatteretlige spekulationsbegreb", skrevet af Jane Ferniss og Kurt Rausgaard (U. 2020V. 215) fremgår det imidlertid:

"På trods af at den 2-årige formodningsregel i dag er erstattet af speciallovgivning og ikke længere har nogen betydning, fremgår den stadig af statsskatteloven, og der henvises også stadig hertil i praksis."

Det fremgår således af artiklen, at formodningsreglen fortsat anvendes i praksis.

Endvidere fremgår der af note 18 i statsskatteloven, som er kommenteret af professor Anders Nørgaard Laursen:

"Kort besiddelsestid er et indicium for spekulation, jf. nedenfor om den særlige to-års-bevisbyrderegel, som siden 1962 kun gjaldt fast ejendom. Lang besiddelsestid fører til en formodning om, at der enten ikke foreligger spekulation eller at en oprindelig spekulationshensigt er opgivet." (vores understregning)

Det gøres gældende, at Spørgers besiddelsestid ikke alene er "lang", men at den er så lang, som den teoretisk set overhovedet kan være, idet at Spørger har erhvervet bitcoins omkring det tidligst mulige tidspunkt, hvorpå der kunne erhverves bitcoins.

Det gøres således gældende, at Spørgers besiddelsestid er så lang, at det i afgørende grad taler for, at Spørger ikke har erhvervet bitcoins i spekulation.

Bemærkninger til spørgsmål 2

I Skattestyrelsens indstilling af 6. oktober 2021 lagde Skattestyrelsen op til, at den bitcoin, som Spørger modtog som donation, udgør et vederlag i Spørgers hobbyaktivitet, idet Spørgers udarbejdelse af illustrationen udspringer af Spørgers private interesse for kryptovaluta med henvisning til ovennævnte landsretsdom af 18. august 2021.

I Skattestyrelsens reviderede indstilling af 18. januar 2022 lægger Skattestyrelsen op til at afvise besvarelse af spørgsmålet, idet at "*faktum vedrørende spørgsmål 2 er et for usikkert grundlag at afgive et svar*

på med den sikkerhed, som et bindende svar forudsætter, og som der kan støttes ret på, men også at besvarelsen heraf bedst kan opnås ved en skattemæssig kontrol."

Skattestyrelsen indstiller således til at afvise besvarelse af spørgsmålet i henhold til skatteforvaltningslovens § 24.

Det har hidtil været skattemyndighedernes praksis at lægge oplysninger uprøvet til grund ved besvarelsen af et bindende svar. Det har tillige været tilfældet i sager vedrørende kryptovaluta.

Der kan i den forbindelse henvises til samtlige offentliggjorte afgørelser vedrørende emnet, herunder især SKM2019. 10. SR, der har centrale fællestræk med nærværende sag, og hvor det fremgår:

"Indledningsvist forudsætter Skattestyrelsen, at Spørger er retmæssig ejer af de i sagen omhandlede Numeraire, Ethereum og Bitcoins.

Det bemærkes, at Skattestyrelsen ikke har efterprøvet den af Spørger opgjorte fortjeneste."

Det gælder tillige i øvrige afgørelser vedrørende emnet, hvor det af skattemyndighederne indledningsvist lægges til grund, at spørger er den retmæssige ejer af de i sagen omhandlende kryptovaluta.

Det ses da også, at det af Skattestyrelsens indstilling af 6. oktober 2021 vedrørende spørgsmål 1 fremgik følgende:

"På baggrund heraf lægger Skattestyrelsen det uprøvet til grund, at Spørger i august 2012 købte 73,18141219 bitcoins for 5.015 kr."

Formuleringen er udtaget i Skattestyrelsens indstilling af 10. januar 2022, til trods for at der mellem Skattestyrelsens indstilling af 6. oktober 2021 og Skattestyrelsens indstilling af 10. januar 2022 ikke er fremlagt nogen dokumentation, der underbygger rigtigheden af oplysningerne vedrørende spørgsmål 1.

Skattestyrelsen lægger det således - fortsat - uprøvet til grund, at Spørger i august 2021 købte for 73,18141219 bitcoins for 5.015 kr.

Det gøres gældende, at det er en fast administrativ praksis, at skattemyndighederne i sager vedrørende kryptovaluta lægger det uprøvet til grund, at spørger er retmæssig ejer af de i sagen omhandlende kryptovaluta, idet der siden 2018 har været en række enkeltafgørelser, der tilsammen har dannet et mønster, hvoraf der kan udledes en regel, som disse enkeltafgørelser anses som et udslag af, jf. Høgsbro, M. H., *Skatte- og afgiftsprocessen*, side 75 og 361.

Såfremt Skatterådet træffer afgørelse i overensstemmelse med Skattestyrelsens indstilling, gøres det gældende, at der er tale om en skærpende praksisændring, hvilket det kun er muligt at iværksætte med virkning for fremtiden efter udmelding af et passende varsel, jf. pkt. A. A. 7.1.5 i Den Juridiske Vejledning 2022-1. En afgørelse i overensstemmelse med Skattestyrelsens indstilling vil således være i strid med det forvaltningsretlige princip om lighedsgrundsætningen, idet der ikke ses at være sket en sådan udmelding.

Uagtet ovenstående gøres det gældende, at det ér dokumenteret, at Spørger uopfordret har modtaget 1 bitcoin som donation for PW's uopfordrede brug af Spørgers tegning.

Der henvises til de fremlagte bilag samt til bemærkningerne herom i sagsfremstillingen.

Det er bevist ved bilag, at en bruger på forummet bitcointalk.org med brugernavnet PW sender en meddelelse til en bruger - med brugernavnet XX, hvilket er identisk med Spørgers efternavn - hvori PW

skriver, at han vil bruge Spørgers tegning (comic), og at PW som tak herfor har overført 1 bitcoin til Spørger.

Det bemærkes som noget nyt, at bilaget er en privatbesked mellem PW og Spørger. Beskeden, der er fremlagt, kan dermed ikke tilgås af tredjemænd.

Et særskilt bilag viser den tråd, i hvilken Spørger har oprettet og uploadet den omhandlende tegning. Tråden er dateret 9. september 2012. Der er således tidsmæssig sammenhæng mellem tråden, beskeden og blockchaintransaktionerne.

Derudover oplyses, at der er fremlagt særskilt bilag med den pågældende tegning.

Endvidere henvise til et udskrift fra hjemmesiden bitmex.com, hvor det er dokumenteret, at PW var oplægsholder til en konference, der startede 15. september 2012, altså blot et par dage efter PW's besked til Spørger.

Idet at det er bevist *at* Spørger har uploadet en tegning på bitcointalk.org, *at* PW skriver i en privatbesked til Spørger, at PW ønsker at bruge Spørgers tegning og som tak herfor overfører 1 bitcoin til Spørgers wallet, som er tilgængelig for PW på bitcointalk.org, *at* data på blockchain understøtter, at der blev overført 1 bitcoin samme dag, som PW skrev det til Spørger, samt *at* det er bevist, at Spørger er retmæssig ejer af den wallet, hvortil PW har overført 1 bitcoin, gøres det gældende, at PW har overført 1 bitcoin til Spørger som tak for brug af Spørgers tegning.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at en realiseret kursgevinst eller et realiseret kurstab, som Spørger vil opnå ved salg af sine bitcoins, ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst.

Begrundelse

Bitcoins er et formuegode, der ikke er omfattet af kursgevinstloven eller af anden særlovgivning på skatterettens område, jf. SKM2014. 226. SR.

Spørger ønsker bekræftet, at afståelser fra omhandlede beholdning af bitcoins erhvervet den 1. august 2012 er skattefrie efter statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a.

Til brug for en skattemæssig kvalifikation af påtænkte og/eller gennemførte dispositioner lægges det derfor til grund, at Spørger kan dokumentere købet af omhandlede bitcoins således, at

- betalingen herfor kan følges fra Spørgers konto i et pengeinstitut til omhandlede vekslingstjeneste
- vekslingstjenestens afregning udviser, at antallet af bitcoins kursværdimæssigt svarer til Spørgers betaling
- vekslingstjenestens opbevaring af bitcoins på konti tilhørende Spørger fremgår af en aftale eller lignende grundlag
- vekslingstjenestens videresendelse af de købte kryptovalutaer til Spørgers private og specifikke wallet(s) antalsmæssigt er i overensstemmelse hermed,

hvorefter Spørger må anses for retmæssig ejer af de omhandlede bitcoins.

Efter statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a, henregnes ikke til indkomsten indtægter, som hidrører fra salg af den skattepligtiges ejendele, for så vidt disse salg ikke henhører til vedkommendes næringsvej eller er foretaget i spekulationsøjemed.

Spørger har oplyst, at der er købt 72,18141219 bitcoins for 5.015 kr. i august 2012.

Efter det oplyste om Spørgers aktivitet med bitcoins lægger Skattestyrelsen det endvidere forudsætningsvist til grund, at Spørger ikke kan anses for at have drevet næringsvirksomhed med bitcoins eller anden kryptovaluta. Til brug for besvarelsen af det rejste spørgsmål, skal det derfor alene vurderes, om Spørger har erhvervet de omhandlede bitcoins med spekulationshensigt.

Ifølge Den juridiske vejledning afsnit C. C. 2.1.3.3.3 indebærer spekulationsbegrebet, at det pågældende aktiv skal være erhvervet med det formål at opnå fortjeneste ved videresalg.

Både kravet om videresalgshensigt og kravet om, at videresalget sker med henblik på at opnå fortjeneste, skal være opfyldt ved erhvervelsen. Kun når begge disse betingelser er opfyldt, foreligger der spekulation i skattemæssig forstand.

Spekulationsvurderingen for kryptovaluta er den samme som for andre spekulationsaktiver, men spekulationshensigten kan være vanskelig at afkræfte, da kryptovaluta kun forefindes elektronisk, og derfor ikke har samme praktiske anvendelsesmulighed som andre fysiske formuegoder.

Generelt er det efter domspraksis ikke en betingelse, at spekulationshensigten var den eneste årsag, der begrundede en erhvervelse af et formuegode. Det er end ikke en betingelse, at spekulation var hovedsigtet. Det er i almindelighed tilstrækkeligt, at spekulationshensigten ikke var uvæsentlig ved erhvervelsen, og bitcoins anses efter Skatterådets afgørelser som udgangspunkt for at være et meget egnet spekulationsobjekt, se til eksempel bl.a. SKM2018. 104. SR og SKM2018. 130. SR. Se også SKM2021. 443. VLR, der alle vedrører spekulation i bl.a. bitcoins.

Ved vurderingen af om Spørger ved erhvervelsen af bitcoins har haft den fornødne subjektive spekulationshensigt, kan der blandt andet lægges vægt på sandsynligheden for fortjeneste, objektive omstændigheder, eller omstændighederne efter køb. Omstændigheder efter køb kan f.eks. være, at godet sælges med betydelig fortjeneste.

I SKM2021. 240. LSR fandt Landsskatteretten efter en konkret vurdering, at erhvervelsen af bitcoins for 149 kr. i 2012 ikke blev anset for erhvervet med spekulationshensigt. Afgørelsen er konkret begrundet, og der blev bl.a. lagt særlig vægt på, at der kun blev købt bitcoins for 149,50 kr., at købet blandt andet skete med henblik på betaling af et kontingent, og at betalingen også blev gennemført, idet klageren i 2013 faktisk brugte 1 bitcoin til kontingentbetaling.

I SKM2018. 130. SR fandt Skatterådet, at gevinst og tab ved afståelse af bitcoins og ether skulle medregnes til den skattepligtige indkomst i situationer, hvor køb og salg var foretaget med spekulationshensigt.

Ligeledes fandt Skatterådet i SKM2018. 104. SR, at gevinst ved afståelse af bitcoins ikke var indkomstopgørelsen uvedkommende, idet erhvervelsen ansås for sket med spekulationshensigt. Skatterådet kunne derudover bekræfte, at tab ved afståelse af bitcoins erhvervet med spekulationshensigt var fradragsberettiget i den skattepligtige indkomst.

Spørger har om hensigten med erhvervelsen af bitcoins anført, at det blandt andet skete med henblik på at anvende bitcoins som betalingsmiddel, og at Spørger i 2011-2012 var stor tilhænger af den nationaløkonomiske teori, særligt den østrigske skole, og gerne ville støtte en fri global valuta, som ikke var styret af statslig indgriben.

Selvom Spørger fremhæver ideologiske bevæggrunde for erhvervelsen af bitcoins, kan denne omstændighed ikke alene føre til, at købet ikke anses for foretaget med spekulationshensigt. Det er ikke afgørende

for vurderingen, at Spørger også har haft andre formål end spekulation ved erhvervelsen. Det afgørende er, at Spørger også havde spekulation for øje.

Spørger har også anført, at hans køb af bitcoins blandt andet skete med henblik på at anvende bitcoins som betalingsmiddel. Til trods herfor ses Spørger ikke at have anvendt denne mulighed i de 9 år, som Spørger har haft sine bitcoins.

Spørger har anført, at anmodningen om bindende svar alene vedrører det anførte køb af bitcoins i august 2012, men ikke eventuelle øvrige beholdninger. Således ønsker Spørger ikke svar på eventuel handel med Bitcoin Cash, Bitcoin SV og Bitcoin Gold, som oplyses for erhvervet ved såkaldte hardforkes. Ligeledes er det oplyst, at Spørgers køb af kryptovalutaen Dash er tabt som følge af, at både walletadressen og den private nøgle er gået tabt. Der er ikke oplyst nærmere om andre beholdninger, ligesom det ikke er oplyst, om Spørger har foretaget andre handler med kryptovaluta.

Spørger er ikke i stand til at dokumentere selve købet af 72,18141219 bitcoins for 5.015 kr. i august 2012, da det ikke har været muligt at fremskaffe dokumentation for købet eller antallet af købte bitcoins.

Spørger har udarbejdet en illustration i sin fritid, som en person var interesseret i at anvende ved en præsentation i London, for hvilket Spørger efter det oplyste blev vederlagt med 1 bitcoin den 11. september 2012. Denne bitcoin blev overført til Spørgers wallet, da walletadressen var oplyst på Spørgers profil. Således havde Spørger allerede etableret en wallet i 2012.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at der ikke investeres for 5.015 kr. i bitcoins alene med det formål at støtte en bestemt ideologi og/eller en ny form for betalingsmiddel, når investeringen faktisk ikke bliver brugt hertil. I forbindelse hermed skal det bemærkes, at de købte bitcoins ikke blev lagt i Spørgers private wallet, men udgjorde et indestående hos vekslingstjenesten, og at dette angiveligt indebærer en knap så smidig måde at anvende bitcoins som betalingsmiddel på.

På den baggrund findes erhvervelsen af bitcoins også for foretaget med et element af en mulighed for videresalg med fortjeneste. Dette understøttes efter Skattestyrelsens opfattelse endvidere af Spørgers interesse i bitcointalk.org, hvilket forum Spørger længe forinden købet i august 2012 havde fulgt.

Skattestyrelsen finder med henvisning til praksis om den manglende brug af bitcoins som betalingsmiddel, kursudviklingen på bitcoins før købet, og de anførte omstændigheder vedrørende Spørgers kendskab til bitcoins m.m., at der på købstidspunktet også har indgået overvejelser om videresalg med fortjeneste, hvorfor købet af bitcoins også anses for foretaget i spekulationsøjemed. At anskaffelsen også måtte være begrundet i ideologiske betragtninger ændrer ikke herved.

Spørgers gevinst eller tab ved afståelse af bitcoins skal derfor medregnes til den skattepligtige indkomst.

Skattestyrelsen kan på den baggrund ikke tiltræde Spørgers opfattelse af, at fortjeneste eller tab ved afståelse af omhandlede bitcoins er indkomstopgørelsen uvedkommende.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at bitcoin modtaget som vederlag beskattes på tidspunktet for betaling, og at en senere kursstigning er skatteopgørelsen uvedkommende.

Begrundelse

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1, at enhver kan få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for Spørgeren af en disposition, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetencen til at afgøre spørgsmålet.

Det kan være om en disposition, som Spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage. Anmodningen skal således vedrøre en konkret disposition, og den skal indeholde alle de oplysninger, der er af betydning for svaret.

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2, at told- og skatteforvaltningen respektive Skatterådet i særlige tilfælde kan afvise at give et bindende svar, hvis spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse.

Det er oplyst, at Spørger den 2. september 2012 oprettede en bruger på forummet bitcointalk.org., og at Spørger kort tid efter publicerede en illustration på forummet. Spørger blev 9 dage efter, dvs. den 11. september 2012, kontaktet af en bruger af forummet, PW, som ønskede at bruge Spørgers værk i forbindelse med et oplæg.

Det er oplyst, at PW skrev en besked til Spørger. Beskeden er ifølge det oplyste dateret den 11. september 2012. Af beskeden fremgår følgende:

"Hello,

at the Bitcoin conference in London next week, I'm giving a presentation about challenges for Bitcoin in the near future. I'll discuss blockchain pruning, and as an illustration I'd like to use this comic (link). Are you ok with that? I assume you intended it in a different context (lightweight clients?), but it's still appropriate.

PS: I sent you 1 BTC tip."

Som det fremgår af beskeden, modtog Spørger 1 bitcoin allerede i forbindelse med spørgsmålet om muligheden for at bruge illustrationen.

Af www.blockchain.com fremgår det, at der den 11. september 2012 er overført 1 bitcoin til wallet 1, som efter det oplyste tilhører Spørger.

Ifølge Skattestyrelsens oplysninger, er denne bitcoin overført fra vekslingstjenesten Mt. Gox, som også blev brugt som bank, hvor ejerne kunne opbevare sine kryptovalutaer på konti. Det fremgår imidlertid ikke, hvem der har købt den omhandlede bitcoin hos Mt. Gox og dermed heller ikke, hvem der ejede indeståendet hos Mt. Gox.

Den 14. oktober 2012 blev den omhandlede bitcoin overført fra wallet 1 til wallet 2, som i følge det oplyste også tilhører Spørger. Tilsvarende overførsel skete for de i spørgsmål 1 anskaffede bitcoins, idet disse dog først blev overført fra Mt. Gox i 2013, blot til andre wallets.

På den baggrund finder Skattestyrelsen, at det ikke med den fornødne sikkerhed kan lægges til grund, at PW skulle have sendt en bitcoin til Spørgers wallet under de oplyste omstændigheder. Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at det ikke entydigt kan lægges til grund for besvarelsen af spørgsmål 2, at Spørger har modtaget den nævnte bitcoin som en donation.

Skattestyrelsen har herved henset til det i spørgsmål 1 oplyste om den manglende dokumentation for antallet af købte bitcoins hos Mt. Gox i august 2012, men også til, at det efter det oplyste ikke er muligt at dokumentere indeståendet hos Mt. Gox.

Endvidere har Skattestyrelsen fundet, at det bør tillægges vægt, at der i spørgsmål 1 alene er spurgt til de i august 2012 anskaffede bitcoins, men ikke til andre beholdninger fra før og/eller efter anskaffelsen af denne beholdning.

Det bemærkes, at Skattestyrelsen ikke finder, at der som ved spørgsmål 1 kan anlægges en forudsætning i spørgsmål 2 om en gennemført overdragelse ved donation, når det ikke efterfølgende er muligt at dokumentere dette forhold.

Efter skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2, kan Skatterådet i sådanne tilfælde afvise at give et bindende svar, når spørgsmålet ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse.

Af forarbejderne til skatteforvaltningslovens § 24 fremgår det, at det ved administrationen af reglerne om bindende svar må indgå, at der er spørgsmål, der ikke egner sig for den forenklede og borgerstyrede sagsbehandling, der ligger i ordningen med bindende svar. Det vil derfor ske, at en anmodning om bindende svar må afvises med henvisning til, at det pågældende spørgsmål har en sådan karakter, at det enten ikke kan besvares med den hast, som spørgeren ønsker, eller at det ikke kan besvares løsrevet fra andre skattemæssige forhold vedrørende den pågældende. Et bindende svar binder jo skattemyndighederne i op til 5 år.

Skattestyrelsen finder, at faktum vedrørende spørgsmål 2 er et for usikkert grundlag at afgive et svar på med den sikkerhed, som et bindende svar forudsætter, og som der kan støttes ret på, men også at besvarelsen heraf bedst kan opnås ved en skattemæssig kontrol.

Skattestyrelsen indstiller derfor spørgsmål 2 afvist, jf. skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Afvist".

Skattestyrelsens bemærkninger til høringssvar af 27. oktober 2021

Ad spørgsmål 1

Skattestyrelsen skal bemærke, at formodningsreglen i statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a, hvorefter der som udgangspunkt foreligger spekulation ved en afståelse af et formuegode inden 2 år efter erhvervelsen, reelt er ophævet, idet de tre typer af formuegoder, der specifikt var omfattet af denne formodningsregel, nu er omfattet af særlovene, dvs. ejendomsavancebeskatningsloven, aktieavancebeskatningsloven og kursgevinstloven.

Spørger gør bl.a. gældende, at omhandlede bitcoins er erhvervet på et så tidligt tidspunkt, at Skattestyrelsen ikke kan finde prisgrafer og således ikke kender kursudviklingen forud for Spørgers erhvervelse, hvilket skaber en formodning for, at

der på daværende tidspunkt ikke var et handelsmarked for bitcoins, hvorfor køb af bitcoins på daværende tidspunkt umuligt kunne anses for et spekulationsobjekt.

Endvidere fremhæver Spørger, at Skattestyrelsen har valgt ikke at anvende forudgående kurser, hvilket efter Spørgers opfattelse primært kan begrundes i, at disse kurser ikke findes længere og ikke var tilgængelige hverken for offentligheden eller Spørger på tidspunktet for Spørgers erhvervelse i august 2012. Derudover bemærker Spørger, at Skattestyrelsens eventuelle bemærkninger omkring kursudviklingen på tidspunktet for Spørgers erhvervelse er efterfabrikerede og ikke bør lægges til grund i forbindelse

med vurderingen af Spørgers hensigt med erhvervelsen, alene af den grund, at Spørger hverken var eller kunne være bekendt med disse data.

Heroverfor skal Skattestyrelsen henvise til offentlig tilgængelig artikel af 27. maj 2011 i tidsskriftet Ingeniøren, som i kraftigt ekstraheret udgave kan gengives således:

"I løbet af blot to år er Bitcoins blevet til en slags guldstandard for digitale penge. De kan bruges til at købe alt fra puslespil til porno, handles stort på internetbørser, og er i de sidste par måneder steget i værdi fra under en dollar til over syv dollar pr. Bitcoin.

Bedre end guld

Fysisk udveksling af varer - eller af hård valuta som guld og sølv - har været det eneste, folk kunne vende tilbage til, når inflationen hærgede, men problemet er, at guld- og sølvbarrer er dårligt egnede til at betale med på internettet.

Ifølge fortalerne har Bitcoins de samme gode egenskaber som guld og sølv uden at have disses dårlige egenskaber.

Internetøkonomen Adam Cohen fra billetsøgetjenesten SeatGeek er for eksempel overbevist om, at Bitcoins er fup og fidus. De vil aldrig blive brugt til at købe og sælge varer på nettet, fordi deres begrænsede antal gør, at folk i stedet vil spekulere i, at de stiger i værdi."

Artiklen, som udgives over 1 år før spørgers køb i august 2012, beskriver meget andet, herunder også andre kryptovalutaer både før bitcoins opståen og efterfølgende. Endvidere kan henvises til tilsvarende artikler i landsdækkende aviser.

Skattestyrelsen lægger på baggrund heraf til grund, at der før Spørgers køb i 2012 var et alment kendskab til såvel bitcoins som andre kryptovalutaer, og som det også fremgår af ovennævnte artikel, steg bitcoins værdi med mere end 700 pct. på blot 2 måneder allerede i 2011.

Spørger har henvist til, at det ikke er muligt at se prisudviklingen på bitcoins på tidspunktet før spørgers køb, og at Skattestyrelsen af den grund ikke har illustreret dette i indstillingen.

Hertil skal Skattestyrelsen bemærke, at Skatterådet i SKM2014. 226. SR netop har angivet værdisvingningerne på bitcoins for den omhandlede periode. Afgørelsen omfatter både en graf siden påbegyndelsestidspunktet for handel med bitcoins i 2009 og en tabel udvisende de markante svingninger. Tabellen skal derfor gengives:

Bitcoin	Værdi af 1 bitcoin i kr.
September 2010	0,4230
Januar 2011	1,5450
Juni 2011	154,7541
September 2012	72,1683
Maj 2013	947,3145
Juli 2013	416,7581
September 2013	768,3700
Oktober 2013	1.174,5272
November 2013	6.616,5000
December 2013	4.323,0000

Som kommentar til grafen og tabellen blev det i Skatterådets afgørelse bemærket:

"Som det fremgår, har udviklingen været meget lidt svingende i perioden fra januar 2009 til maj 2011, men fra januar 2013 begynder værdien at stige meget kraftigt for derefter at falde forholdsvist meget ved udgangen af 2013.

Værdistigningen på Bitcoins er bemærkelsesværdigt sammenfaldende med tidspunktet for den markante interesse i at deltage i "mining"-aktiviteten, som efter chat-siderne tiltager i juni 2011."

De nævnte chatsider udgør et forum på internettet, hvor mining-interesserede drøftede mulighederne med bitcoins m.m.

Af tabellen fremgår en markant gennemsnitlig stigning i værdien af bitcoins i anførte periode, men også meget volatilitet. I juni 2011 udgør værdien indtil da sit hidtil højeste, nemlig ca. 155 kr. pr. bitcoin, hvorimod prisen i september 2012 er faldet til ca. 72 kr.

Denne pris samt alle andre historiske, men også nu gældende priser med tilhørende grafer kan ses på www.blockchain.com. Således fremgår også prisen pr. 4. januar 2022 til 47.428 US-dollars, eller ca. 312.000 danske kr. pr. bitcoin.

Det bemærkes endvidere, at Spørger kun kan antages at have haft kendskab til Mt. Gox, hvor de omhandlede bitcoins blev købt. Også Mt. Gox havde historiske og gældende priser for bitcoins, ligesom hjemmesiden endvidere gav adgang til mange andre muligheder, fx køb af værdifulde aktiver med bitcoins.

Spørgers høringssvar giver ikke Skattestyrelsen anledning til en ændret opfattelse af volatilitet og kursudvikling før Spørgers køb i august 2012 til 69 kr. pr. bitcoin.

Skattestyrelsen skal om den fremhævede landsretsdom, SKM2021. 443. VLR, bemærke, at dommen angik en person, som fra juni 2011 til juni 2012 ved seks køb havde anskaffet i alt ca. 359 bitcoins for ca. 12.000 kr., hvilket af Vestre Landsret blev anset for spekulation. Derudover omhandlede dommen også personens modtagelse af 49 bitcoins i 2011 og 2012, hvilket landsretten fandt udgjorde vederlagsnæring i personens hobbyvirksomhed.

Landsretten udtaler endvidere, at den pågældende allerede fra købet af de første bitcoins i juni 2011 havde en betydelig indsigt i bitcoins, herunder i markedet for bitcoins og de store kursudsving med deraf følgende muligheder for betydelige fortjenester ved handel med bitcoins. Tilsvarende finder Skattestyrelsen, at Spørger ved sin interesse for blockchain og bitcoins har haft samme kendskab forinden købet af bitcoins ved handelsplatformen Mt. Gox.

For så vidt angår bemærkningen om, at der ikke har foreligget spekulationshensigt på erhvervelsestidspunktet, og at dette understøttes af, at der ikke er sket afståelse, selv om værdien er steget flere gange og med op til 100.000 gange, skal det bemærkes, at sådanne situationer efter Skattestyrelsens opfattelse netop udgør en væsentlig del af substansen af spekulation, nemlig spørgsmålet om det rette salgstidspunkt.

I forbindelse hermed anføres det i høringssvaret, at det af Skattestyrelsens indstilling fremgår, at spekulationshensigten "ikke var uvæsentlig ved erhvervelsen", hvilket af Spørger udlægges til, at spekulationshensigten således skal have været væsentlig.

Dette er efter Skattestyrelsens opfattelse en misforstået udlægning af betegnelsen "ikke uvæsentlig". Det skal derfor fremhæves, at hovedsigtet med erhvervelsen af omhandlede bitcoins efter det oplyste konkret er angivet til, at disse skulle anvendes som betalingsmiddel. Når dette er tilfældet, kan der efter Skattestyrelsens opfattelse kun være indgået overvejelser om, at erhvervelsen eventuelt kunne risikere at falde i værdi, men også at den kunne stige i værdi.

Dette anser Skattestyrelsen som en naturlig og ikke uvæsentlig overvejelse ved en hver anskaffelse af kryptovaluta, når disse på et efterfølgende tidspunkt skal anvendes som betalingsmiddel eller tilbagesælges.

Ad spørgsmål 2

Spørger henviser i sit høringssvar til ligningslovens § 7 Å, og gør i den forbindelse gældende, at betingelserne i bestemmelsen er opfyldte, hvorfor vederlæggelsen i form af 1 bitcoin er skattefri på modtagelsestidspunktet.

Af bestemmelsen fremgår det, at værdien af sædvanlige ydelser, der udføres inden for privatsfæren som et udslag af almindelig hjælpsomhed, gavmildhed eller socialt engagement (familie- og vennetjenester) ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst.

Af Den juridiske vejledning, afsnit C. A. 2.5.2.29 fremgår det uddybende, jf. også forarbejderne, LFF 2012-04-25 nr. 170, at der skal være tale om opgaver, som det er almindeligt at udføre i og omkring hjemmet og i familielivet, fx indkøb, rengøring, havearbejde eller småreparationer. Det kan også være tømning af postkasse i forbindelse med ferierejser, snerydning, hjælp til fældning af træer i naboens have eller pasning af dyr.

Ligeledes fremgår det, at det er en betingelse for skattefriheden, at der er tale om ulønnet arbejde. Udover kontanter vil også check, gavekort, tilgodebevis eller lignende, som kan veksles til kontanter, udgøre løn, som der skal betales skat af.

Skattestyrelsen finder på den baggrund, at enhver form for vederlæggelse, der nemt kan veksles til kontanter, herunder med bitcoins, ikke er omfattet af ligningslovens § 7 Å, stk. 1, da sådan vederlæggelse ikke kan anses for ulønnet arbejde i bestemmelsens forstand.

Spørger bemærker, at der i Vestre Landsrets dom af 18. august 2021, SKM2021. 443. VLR, er forbindelse ("afsmitning") mellem de hobbyrelaterede aktiviteter og sagsøgerens professionelle erhverv som computerprogrammør, og at dette ikke er tilfældet i denne sag, idet Spørger hverken arbejder som kunstner, animator eller andet, der tilnærmelsesvist er beslægtet med fremstilling af tegninger.

Skattestyrelsen skal hertil bemærke, at spørgers uddannelsesmæssige baggrund ikke er oplyst, men det fremgår, at Spørger i 2009 har registreret en enkeltmandsvirksomhed omfattende computerprogrammering under firmanavnet LionSteps, hvorfor Skattestyrelsen finder, at Spørger har haft programmeringskendskab. Omhandlede virksomhed er efter godt 7 måneders levetid dog også angivet til at være ophørt.

<u>Skattestyrelsens bemærkninger til Spørgers høringssvar af 14. februar 2022</u>

Spørger har gentaget sine betragtninger om prisudviklingen på bitcoins og bemærket, at Skattestyrelsen fortsat ikke er i stand til at finde historiske værdier for bitcoins og dermed heller ikke i stand til at afbilde grafer herom. Skattestyrelsen skal derfor atter henvise til blockchain.com, hvor alle værdier fremgår, således fx nedenstående:

Det bemærkes, at Skattestyrelsen siden 2012 har anvendt denne mulighed til konstatering af værdisvingerne over tid. I tilføjelse hertil bemærkes, at blockchain.com, så vidt Skattestyrelsen har forstået, løbende samler handelsværdierne op hos de største vekslingstjenester, hvis ikke dem alle.

Således er her skitseret værdierne, siden handlen med bitcoins startede, og grafen er interaktiv, således at det er muligt at vælge bestemte datoer eller perioder og se volatilitet og priser. Som det ses, er grafen meget flad fra starten i 2009 og frem til 2016, hvilket imidlertid ikke er udtryk for, at der i denne periode

ikke var tale om volatilitet. Der kan således zoomes ind eller vælges specifikke datoer på grafen også i denne periode, og det konstateres herved en ganske pæn volatilitet, jf. også Skattestyrelsens ovenstående bemærkninger til Spørgers høringssvar af 27. oktober 2021.

Som det fremgår udgjorde prisen den 31. juli 2012 for en bitcoin 9,22 $.

Nedenfor ses prisen den 18. august 2012 på 15,37 $, hvilket svarer til en prisstigning på 6,15 $ eller ca. 67 pct. på blot 18 dage. Selv om grafen er fuldstændig flad i perioden fra 2009 og frem til december 2013 er bitcoins meget volatil i denne periode.

Med hensyn til det almene kendskab til bitcoin, dens volatilitet og værdi kan endvidere henvises SKM2021. 441. VLR, hvoraf følgende fremgår:

"Der er for landsretten fremlagt en række artikler om bitcoins, herunder avis-1s artikel "Hvordan virker Bitcoins? " offentliggjort den 27. maj 2011 (bilag C), avis-1s artikel "Bitcoins: Økonomisk revolution eller ny it-boble? " offentliggjort samme dato (bilag D) og avis-2s netavis' artikel "Ny digital valuta kan ikke spores" offentliggjort den 31. maj 2011 (bilag J). Der er desuden fremlagt udskrift fra internetarkivet "waybackmachine" for G4's hovedside pr. 12. juni 2011 (bilag A) og for G4's underside "Trade data" pr. samme dato (bilag B)."

Som det fremgår har der været en ganske omfattende dækning af bitcoins allerede i 2011 og dermed mere end 1 år før, at Spørger tilmeldte sig bitcointalk med egen wallet og efter det oplyste købte bitcoins hos Mt. Gox i august 2012. Som tidligere virksomhedsejer med computerprogrammering sammenholdt med den store interesse for bitcointalk, er det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger følgelig også har haft indgående kendskab til såvel bitcoin som dennes volatilitet.

Spørger gør med henvisning til artikel i UfR for 2020, nr. 40, om det skatteretlige spekulationsbegreb, gældende, at den 2 årige formodningsregel i statsskattelovens § 5 fortsat anvendes i praksis. Dette er efter Skattestyrelsens opfattelse en fejlslutning, idet det klart fremgår af artiklen, at formodningsreglen i dag er erstattet af speciallovgivningen, og at den ikke længere har nogen betydning.

Det anføres i artiklen, at den omhandlede praksis udgøres af den skattepligtiges opfattelse, hvilket fremgår af den i artiklen indsatte note 113, hvoraf det ses, at den praksis der herved omtales, er den skattepligtiges opfattelse og ikke Skattestyrelsens. Der bliver i denne forbindelse henvist til SKM2020. 85. SR som eksempel herpå.

Der kan endvidere henvises til SKM2021. 443. VLR, hvor Landsretten fandt, at bitcoins erhvervet i 2011 og solgt i 2018, dvs. 7 år efter og dermed langt ud over den ophævede formodningsregel på 2 år, blev anset for erhvervet med spekulationshensigt, hvorved fortjenesten ved salget skulle medregnes til den skattepligtige indkomst.

Endvidere kan det tilføjes, at den anførte formodningsregel ikke omfattede formuegoder generelt, men alene formuegoder omfattet af den nuværende særlovgivning, hvorfor spekulationshandler med kryptovaluta ikke på noget tidspunkt kunne blive omfattet af denne formodningsregel.

Spørger har i høringssvaret endvidere anført visse betragtninger angående handlen hos den daværende vekslingstjeneste Mt. Gox. Skattestyrelsen skal hertil bemærke, at det ikke ud fra de afgivne oplysninger med tilstrækkelig sikkerhed kan fastslås, at den i spørgsmål 2 omhandlede bitcoin er givet som donation. Dette skyldes, at omhandlede bitcoin kommer fra Mt. Gox, hvor Spørger også selv har købt bitcoins, jf. spørgsmål 1, hvilket køb Spørger dog ikke er i stand til at dokumentere nærmere.

I den forbindelse fremhæver spørger, at Skattestyrelsen har ændret praksis, når det ikke uprøvet bliver lagt til grund, at Spørger har modtaget 1 bitcoin som donation i 2012. Af den grund finder Spørger, at der er tale om en skærpende praksisændring, som kun kan have virkning for fremtiden efter udmelding af et passende varsel.

Dette synspunkt kan ikke tiltrædes, da Skattestyrelsen i nærværende situation konkret har fundet, at det ikke med tilstrækkelig sikkerhed kan fastslås, at den pågældende bitcoin er modtaget som donation, eller om den er købt af Spørger selv. Der skal i denne forbindelse henvises til den manglende dokumentation for købet af de i spørgsmål 1 omhandlede bitcoins.

Der er således tale om en konkret vurdering af det rejste spørgsmål, hvilket ikke udgør nogen praksisændring.

Spørger har i sammenhæng hermed anført, at Skattestyrelsen til brug for besvarelsen af spørgsmål 1 i denne konkrete sag i sin første indstilling til afgørelse af 6. oktober 2021 har lagt det uprøvet til grund, at Spørger var retmæssig ejer af de omhandlede 73 bitcoins.

Opmærksomheden skal derfor henledes på, at dette blev ændret ved fremsendelse af denne indstilling af den 18. januar 2022. Således fremgår det heraf følgende:

"Til brug for en skattemæssig kvalifikation af påtænkte og/eller gennemførte dispositioner lægges det derfor til grund, at Spørger kan dokumentere købet af omhandlede bitcoins således, at
- *betalingen herfor kan følges fra Spørgers konto i et pengeinstitut til omhandlede vekslingstjeneste*
- *vekslingstjenestens afregning udviser, at antallet af bitcoins kursværdimæssigt svarer til Spørgers betaling*
- *vekslingstjenestens opbevaring af bitcoins på konti tilhørende Spørger fremgår af en aftale eller lignende grundlag*
- *vekslingstjenestens videresendelse af de købte kryptovalutaer til Spørgers private og specifikke wallet(s) antalsmæssigt er i overensstemmelse hermed,*

hvorefter Spørger må anses for retmæssig ejer af de omhandlede bitcoins."

Der er således indlagt en forudsætning for Skattestyrelsens indstilling, som præciserer de betingelser, der skal opfyldes, for at der kan støttes ret på et bindende svar. Denne forudsætning og præcisering adskiller sig indholdsmæssigt ikke fra situationer, hvor anskaffelsen af bitcoins, betaling herfor og ejerskabet hertil lægges uprøvet til grund.

Imidlertid finder Skattestyrelsen ikke, at tilsvarende gør sig gældende, når bitcoins modtages som gave eller vederlag, da betalingsstrømme mv. ikke kan dokumenteres tilsvarende.

Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at spørgsmål 2 ikke kan besvares med den for et bindende svar fornødne sikkerhed. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at Spørger kan støtte ret på et bindende svar i 5 år, hvorfor faktum ikke må udgøre et usikkert grundlag.

Der kan henvises til Skatterådets afvisninger i fx SKM2021. 680. SR og SKM2016. 153. SR om usandsynligt ejerskab til henholdsvis dogecoins og immaterielle aktiver. For begge nævnte afgørelser gælder samme forhold som for nærværende anmodnings spørgsmål 2, at de nærmere omstændigheder for erhvervelse af ejerskabet er af afgørende betydning for et svar.

Spørgers høringssvar giver således ikke Skattestyrelsen anledning til at ændre sin indstilling til afgørelse af hverken spørgsmål 1 eller 2.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltrådte Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Personskattelovens § 3

Personlig indkomst omfatter alle de indkomster, der indgår i den skattepligtige indkomst, og som ikke er kapitalindkomst. (…)

Statsskattelovens § 4

Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi, således f eks:

a) af agerbrug, skovbrug, industri, handel, håndværk, fabrikdrift, søfart, fiskeri, eller hvilken som helst anden næring eller virksomhed, så og alt, hvad der er oppebåret for eller at anse som vederlag for videnskabelig, kunstnerisk eller litterær virksomhed eller for arbejde, tjeneste eller bistandsydelse af hvilken som helst art;

b) af bortforpagtning, bortfæstning eller udleje af rørligt og urørligt gods, såvel som af vederlagsfri benyttelse af andres rørlige eller urørlige gods. Lejeværdien af bolig i den skattepligtiges egen ejendom beregnes som indtægt for ham, hvad enten han har gjort brug af sin beboelsesret eller ej; værdien ansættes til det beløb som ved udleje kunne opnås i leje af vedkommende ejendom eller lejlighed, dog af den, når særlige forhold måtte gøre denne målestok mindre egnet, kan ansættes skønsmæssigt;

c) af et embede eller en bestilling, såsom fast lønning, sportler, embedsbolig, naturalydelser, emolumenter, kontorholdsgodtgørelse (med hensyn til kontorudgifter jf. § 6 b), samt pension, ventepenge, gaver (jf. dog herved bestemmelsen i § 5 b), understøttelser, klosterhævning, livrente, overlevelsesrente, aftægt og deslige;

d) af tiender;

e) af rente eller udbytte af alle slags obligationer, aktier og andre inden- eller udenlandske pengeeffekter, så og af udestående fordringer og af kapitaler, udlånte her i landet eller i udlandet, med eller uden pant, mod eller uden forskrivning. Som udbyttet af aktier og andelsbeviser skal anses alt, hvad der af vedkommende selskab er udbetalt aktionærer eller andelshavere som en del af det af selskabet i sidste eller i tidligere regnskabsår indtjente overskud, hvad enten udbetalingen finder sted som dividende, som udlodning ved selskabets likvidation eller lignende eller ved udstedelse af friaktier. Friaktier, der tildeles et selskabs aktionærer, bliver at henregne til modtagerens indkomst med et beløb, svarende til deres pålydende, og i tilfælde, hvor aktier udstedes mod vederlag, som dog er mindre end deres pålydende, skal et beløb, svarende til forskellen mellem tegningskursen og aktiernes pålydende, ligeledes medregnes til modtagerens skattepligtige indkomst.

f) af lotterispil, samt andet spil og væddemål.

Statsskattelovens § 5

Til indkomsten henregnes ikke:

a) formueforøgelse, der fremkommer ved, at de formuegenstande, en skattepligtig ejer, stiger i værdi - medens der på den anden side ikke gives fradrag i indkomsten for deres synken i værdi -, eller indtægter, som hidrører fra salg af den skattepligtiges ejendele (herunder indbefattet værdipapirer) for så vidt disse salg ikke henhører til vedkommendes næringsvej, for eksempel handelsvirksomhed med faste ejendomme, eller er foretaget i spekulationsøjemed, i hvilke tilfælde den derved indvundne handelsfortjeneste henregnes til indkomsten, ligesom også eventuelt tab kan fradrages i denne. Ved salg af fast ejendom samt aktier og lignende offentlige værdipapirer, der er indkøbt efter 1. januar 1922, anses spekulationshensigt at have foreligget, når salget sker inden 2 år efter erhvervelsen, medmindre det modsatte godtgøres at være tilfældet;

b) gaver, der falder ind under afsnit II i lov om afgift af dødsboer og gaver, samt formueforøgelse, som hidrører fra arv og forskud på falden arv eller fra indgåelse af ægteskab, udbetaling af livsforsikringer, brandforsikringer og deslige;

c) de indtægter, der hidrører fra kapitalforbrug eller optagelse af lån;

d) (Ophævet).

e) - - -

Den under a og b omhandlede formueforøgelse, ligesom også den formueformindskelse, der fremkommer ved formuegenstandes synken i værdi, kommer derfor kun i betragtning, for så vidt som formuens udbytte derved er blevet forøget eller formindsket, og da kun med beløbet af den således fremkomne udbytteforøgelse eller udbytteformindskelse

Den juridiske vejledning

Afsnit C. C. 2.1.3.3.3.

Spekulationsbegrebet indebærer, at det pågældende aktiv skal være erhvervet med det formål at opnå fortjeneste ved videresalg.

Både kravet om videresalgshensigt og kravet om, at videresalget sker med henblik på at opnå fortjeneste, skal være opfyldt allerede ved erhvervelsen. Kun når begge disse betingelser er opfyldt, foreligger der spekulation i skattemæssig forstand.

Ved bedømmelsen af, om der foreligger spekulationshensigt, ser man i praksis på, om det pågældende aktiv er et aktiv, der normalt kan forventes solgt med fortjeneste.

I SKM2020. 85. LSR fandt Landsskatteretten det ubetænkeligt at anse klagerens køb af bitcoins som spekulation. I SKM2018. 104. SR, SKM2018. 130. SR om kryptovalutaer, især bitcoins, fandt Skatterådet på baggrund af en lang række højesteretsdomme, at det efter praksis ikke er en betingelse, at spekulationshensigten var den eneste årsag, der begrundede erhvervelsen af et formuegode. Det var end ikke en betingelse, at spekulationen var hovedsigtet. Det er i almindelighed tilstrækkeligt, at spekulationshensigten ikke var uvæsentlig ved erhvervelsen.

Bemærk

Spekulation adskiller sig fra næring ved ikke at have den varige, systematiske karakter, idet spekulation er forbeholdt nogle få enkeltstående overdragelser.

Praksis

SKM2021. 443. VLR

En skattepligtig havde fra juni 2011 til juni 2012 ved seks lejligheder købt i alt ca. 359 bitcoins for ca.12.000 kr. Endvidere havde den skattepligtige i 2011 og 2012 modtaget donationer på i alt ca. 49 bitcoins.

Landsretten lagde til grund, at den skattepligtige allerede fra købet af de første bitcoins i juni 2011 havde en betydelig indsigt i bitcoins, herunder i markedet for bitcoins og de store kursudsving med deraf følgende muligheder for betydelige fortjenester ved handel med bitcoins.

Efter en samlet vurdering fandt landsretten herefter, at muligheden for at opnå fortjeneste ved et senere salg af bitcoins havde spillet en sådan rolle ved den skattepligtiges køb af bitcoins i 2011-12, at han måtte anses for at have foretaget købene i spekulationsøjemed. Den omstændighed, at den skattepligtige også foretog købene som følge af en faglig interesse i at forstå bitcoins og udvikle software hertil, kunne ikke føre til et andet resultat. Den skattepligtiges gevinst ved salg af de købte bitcoins var derfor skattepligtig i medfør af statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a.

Landsretten fandt endvidere, at de modtagne donationer i bitcoins måtte anses for at være knyttet direkte til den skattepligtiges hobbyvirksomhed, hvor han udviklede en særlig software til bitcoins, og at donationerne reelt måtte anses for eller sidestilles med vederlag for hans arbejde med softwaren til bitcoins, der blev stillet gratis til rådighed.

Landsretten fandt herefter, at fortjenesten ved det senere salg af de modtagne bitcoins under de foreliggende omstændigheder måtte anses for et tillæg til den oprindelige indkomst i den skattepligtiges hobbyvirksomhed, således at fortjenesten skulle indkomstbeskattes efter statsskattelovens § 4, litra a, svarende til principperne om beskatning ved vederlagsnæring i erhvervsvirksomhed.

Landsretten tog derfor Skatteministeriets frifindelsespåstand til følge.

SKM2021. 240. LSR

Sagen drejede sig om, hvorvidt klagerens fortjeneste ved handel med kryptovaluta var skattepligtig. Landsskatteretten fandt, at klageren ved købet af bitcoins i 2012 ikke havde spekulationshensigt. Der blev herved henset til, at der kun blev købt bitcoins for 149,50 kr., at klagerens forklaring om, at købet skete blandt andet med henblik på betaling af kontingent i en forening, var bestyrket ved, at klageren ifølge det oplyste i 2013 brugte 1 bitcoin til betaling af kontingent til foreningen, og at klageren derfor først foretog et salg af de i 2012 erhvervede bitcoins i 2017, dvs. ca. 5 år efter erhvervelsen. Klageren var derfor ikke skattepligtig af fortjenesten ved salget af bitcoins i 2017 og 2018.

SKM2018. 130. SR

Skatterådet fandt, at gevinst og tab ved afståelse af bitcoins og ether skulle medregnes til den skattepligtige indkomst i situationer, hvor køb og salg var foretaget med spekulationshensigt, og hvor bitcoins og ether var handlet på termin. Skatterådet fandt også, at der ikke ved disse handler kunne fradrages yderligere omkostninger i indkomstopgørelsen end de i forbindelse med handlerne direkte afholdte omkostninger. Skatterådet fandt endvidere, at spørgers anvendelse af et computerprogram til automatisk eksekvering af handlerne ikke kunne medføre et andet resultat.

SKM2018. 104. SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at gevinst ved afståelse af bitcoins var indkomstopgørelsen uvedkommende, idet erhvervelsen ansås for sket med spekulationshensigt. Skatterådet kunne bekræfte, at tab ved afståelse af bitcoins erhvervet med spekulationshensigt var fradragsberettiget i den skattepligtige indkomst.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Statsskattelovens §§ 4 og 5

Se bestemmelserne gengivet ovenfor under lovgrundlaget til spørgsmål 1

Ligningslovens § 7 Å, stk. 1

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes ikke værdien af sædvanlige ydelser, der udføres inden for privatsfæren som et udslag af almindelig hjælpsomhed, gavmildhed eller socialt engagement (familie- og vennetjenester). Ydelserne må ikke

1) være af kommerciel karakter,¬2) indgå i organiseret byttehandel,¬3) bestå i forud aftalt udveksling af ydelser eller¬4) inkludere betaling med kontanter eller andre likvide midler.

Skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1

Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet, jf. dog stk. 3. Det kan være om en disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage.

Skatteforvaltningslovens § 24

En anmodning om et bindende svar skal være skriftlig og indeholde alle de oplysninger af betydning for svaret, som står til rådighed for spørgeren. Skønner told- og skatteforvaltningen respektive Skatterådet, at spørgsmålet ikke er tilstrækkeligt oplyst, kan spørgeren anmodes om yderligere oplysninger eller dokumentation. Efterkommes anmodningen ikke inden for en rimelig frist, kan spørgsmålet afvises eller svaret begrænses til de forhold, der skønnes tilstrækkeligt oplyst.

Stk. 2. Told- og skatteforvaltningen respektive Skatterådet kan i øvrigt i særlige tilfælde afvise at give et bindende svar, hvis spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse.

Stk. 3. En afgørelse efter stk. 1 eller 2 kan ikke påklages administrativt

Forarbejder

LFF 2012-04-25 nr. 170 (om skattefrie familie- og vennetjenester)

Skatteministeriet har i rapporten af 4. november 2002 om »Vennetjenester/sort arbejde, eget arbejde, forbrug af egne varer, produkter og ydelser samt personalegoder« givet et bud på en afgrænsning af skattefri familie- og vennetjenester baseret på en kodificering af praksis. Herefter forstås skattefri vennetjenester som »sædvanlige ydelser mellem familie, venner og lignende, som skyldes almindelig hjælpsomhed, gavmildhed eller socialt engagement. Vennetjenester skal ydes uden for erhvervslivet og inden for privatsfæren, og de skal være af uformel og ikke-kommerciel natur. De må ikke bestå i samtidig udveksling af forskellige ydelser inden for de pågældendes erhverv eller i penge og lignende likvide midler. De må ikke udveksles på basis af deltagelse i klubber, foreninger og lignende eller på anden måde, hvor formålet helt eller delvist er at levere ydelser til hinanden«

LFF 2005-02-24 nr. 110 (Forslag til skatteforvaltningsloven)

Bemærkninger til de enkelte bestemmelser - § 24

Spørgeren har som udgangspunkt ansvaret for at oplyse de faktuelle forhold vedrørende den disposition, der ønskes et bindende svar om. Det har primært sammenhæng med, at spørgeren normalt har - eller bør have - et bedre kendskab til dispositionen end forvaltningen.

Forvaltningen har ansvaret for, at der kun gives et bindende svar, hvis spørgsmålet er tilstrækkeligt oplyst. Og forvaltningen har i øvrigt ansvaret for retsanvendelsen ved spørgsmålets besvarelse.

Told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, kan derfor anmode spørgeren om at belyse spørgsmålet nærmere, herunder om at dokumentere et forhold ved fremlæggelse af en vareprøve, og fastsætte en rimelig frist herfor. En sådan frist bør som udgangspunkt ikke være på under 14 dage.

I det omfang told- og skatteforvaltningen vurderer, at spørgsmålet ikke er oplyst tilstrækkeligt til, at det kan besvares, skal told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, afvise at give et bindende svar.

Efter stk. 2 kan told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, i særlige tilfælde afvise at give et bindende svar.

Ved administrationen af reglerne om bindende svar må det indgå, at der er spørgsmål, der ikke egner sig for den forenklede og borgerstyrede sagsbehandling, der ligger i ordningen med bindende svar. Det vil derfor ske, at en anmodning om bindende svar må afvises med henvisning til, at det pågældende spørgsmål har en sådan karakter, at det enten ikke kan besvares med den hast, som spørgeren ønsker, eller at det ikke kan besvares løsrevet fra andre skattemæssige forhold vedrørende den pågældende. Et bindende svar binder jo skattemyndighederne i op til 5 år.

Afvisning kan også komme på tale, eksempelvis hvis der pågår en kontrol eller revision af en skattepligtig, der omfatter den eller de dispositioner, der er stillet spørgsmål om. Der kan også være tale om, at anmodningen om et bindende svar har en sådan karakter, at told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, finder, at der bør foretages kontrol i virksomheden af dispositionen, f.eks. fordi virksomheden aldrig har været registreret i forhold til aktiviteten.

Afvisningsmuligheden er i øvrigt tænkt anvendt på spørgsmålet om en påtænkt disposition, hvis spørgsmålet er af mere teoretisk karakter.

Den juridiske vejledning

Afsnit C. A. 2.5.2.29

Værdien af sædvanlige ydelser, der udføres inden for privatsfæren mellem familie og venner, er skattefri. Se LL § 7 Å, stk. 1.

Det er en betingelse,
- at ydelsen er sædvanlig,
- at det sker inden for privatsfæren, og
- at det er et udslag af hjælpsomhed, gavmildhed eller socialt engagement.

Ydelserne må ikke være
- af kommerciel karakter,
- indgå i organiseret byttehandel,
- bestå i forud aftalt udveksling af ydelser, eller
- inkludere betaling med kontanter eller andre likvide midler.

Der skal være tale om opgaver, som det er almindeligt at udføre i og omkring hjemmet og i familielivet, fx indkøb, rengøring, havearbejde eller småreparationer. Det kan også være tømning af postkasse i forbindelse med ferierejser, snerydning, hjælp til fældning af træer i naboens have eller pasning af dyr. Hvis tjenesten ligger ud over, hvad det er almindeligt at hjælpe med, fx fordi det har en væsentlig økonomisk værdi for modtageren, skal der betales skat.

Det er ikke afgørende, om der er tale om en enkeltstående tjeneste eller en tilbagevendende ydelse. En fast aftale om løbende gensidig udveksling af tjenester kan dog få karakter af en kommerciel aftale, og den vil i så fald ikke være omfattet af skattefriheden i LL § 7 Å.

Hvis der betales for ydelsen i form af penge, eller hvis der byttes arbejdstjenester, skal der betales skat. Det er således en betingelse for skattefriheden, at der er tale om ulønnet arbejde. Udover kontanter vil også check, gavekort, tilgodebevis eller lignende, som kan veksles til kontanter, udgøre løn, som der skal betales skat af.

Lommepenge til hjemmeboende børn er skattefri, jf. nærmere nedenfor.

For at falde ind under bestemmelsen skal der være tale om personer, som har en personlig relation til hinanden. Det kan fx være familie, venner, naboer eller kolleger.

Det udelukker ikke nødvendigvis skattefrihed, at man udfører tjenesten inden for sit eget erhverv.

SKM2021. 680. SR

Skatterådet afviste at svare på, hvordan dogecoins vundet i en konkurrence skulle beskattes. Spørgerne havde i anmodningen forudsat, at Spørger 2 var ejer af alle de vundne dogecoins. Skatterådet fandt, at der var en række forhold, der indikerede, at det var usandsynligt, at det var Spørger 2, der var ejer af alle de vundne dogecoins. Det var blandt andet oplyst, at Spørgerne lavede videoen i fællesskab, at de i forbindelse med udarbejdelsen brugte lige meget tid, og at det var Spørger 1, der var udråbt som vinder af konkurrencen. Som sagen forelå oplyst, fandt Skatterådet derfor, at forudsætningen om, at Spørger 2 var ejer af alle de omhandlede dogecoins, måtte anses for overvejende usandsynlig. Det var derfor Skatterådets opfattelse, at spørgsmålene ikke kunne besvares med den fornødne sikkerhed.

SKM2016. 153. SR

Spørger har i anmodningen forudsat, at alle de immaterielle aktiver, der danner baggrund for aktiviteterne i A A/S, stadig ejes af det danske selskab. Baggrunden for afvisningen er, at Skatterådet finder det overvejende usandsynligt, at denne forudsætning er opfyldt, idet Skatterådet efter en samlet vurdering finder det overvejende sandsynligt, at immaterielle aktiver allerede er flyttet fra A A/S til det udenlandske moderselskab C. Det er samtidigt uklart, hvilket immaterielle aktiver, der præcist har været ejet af A A/S.