

Udskriftsdato: 23. december 2025

AFG nr 9762 af 20/03/2018 (Gældende)

## Skattepligt af værdi af indløste spillepoint

---

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 17-1564365

## Skattepligt af værdi af indløste spillepoint

X er et mobilspil, som kan downloades gratis.

Spillet giver adgang til optjening af point, som kan indløses til værdibeviser, som kan benyttes til erhvervelse af forskellige produkter.

Skatterådet kan ikke bekræfte, at spørger er afgiftspligtig af de point, som kan optjenes ved at anvende online-spillet X.

Skatterådet bekræfter derimod, at der vil være skattepligt efter statsskattelovens § 4 for de spillere, der indløser de optjente point.

Skatterådet besvarer i tilknytning hertil nogle yderligere spørgsmål, herunder, at der ikke er tale om honorarindkomst for spillerne, og at værdien skal opgøres som den subjektive værdi for spillerne.

Skatterådet anfører hertil, at der ikke anses at være noget gode af økonomisk værdi, som skal beskattes, hvis spillerne kan opnå samme økonomiske fordele ved erhvervelse af produkterne gennem andre medlemskaber eller på anden måde.

I det omfang spillerne ikke kan opnå en tilsvarende økonomisk fordel ved erhvervelse af produktet andetsteds fra, udgør den skattepligtige værdi den opnåede prisreduktion.

Skatterådet afviser endelig et spørgsmål om, hvem goderne må anses som modtaget fra, da der ikke er tale om den skattemæssige virkning af en disposition.

*Skatterådsmøde 20. marts 2018 - SKM2018. 435. SR*

Afgørelsen er af hensyn til Skattestyrelsens tavshedspligt offentliggjort i en redigeret og forkortet form.

### Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at spørger (A A/S) er afgiftspligtig af point, som kan anvendes til erhvervelse af forskellige produkter såfremt spørger udbyder onlinespillet X?
2. Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende, kan det så bekræftes, at A A/S er afgiftspligtig af point, som kan anvendes til erhvervelse af reklamevarer, hvis A A/S udbyder onlinespillet X?
3. Såfremt spørgsmål 2 besvares bekræftende, kan det så bekræftes, at indkøbsprisen kan anvendes som grundlag for afgiften, hvis handelsværdien er ukendt?
4. Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende kan det så bekræftes, at A A/S er afgiftspligtig af point, som kan anvendes til erhvervelse af mængderabatter, hvis A A/S udbyder onlinespillet X?
5. Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende kan det så bekræftes, at det er virksomheden, som udbyder spillet – og ikke virksomheden som reklamerer for spillet – der er afgiftspligtig af gevinsten?
6. Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende kan det så bekræftes, at i tilfælde af, at de tildelte point eller værdibeviser, erhvervet gennem brug af X, er omfattet af reglerne om gevinstafgift, da vil der ikke være skattepligt efter statsskattelovens § 4 for de spillere, der indtjener eller indløser de optjente point?
7. Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende, og de tildelte point eller værdibeviser erhvervet gennem brug af X ikke er omfattet af reglerne om gevinstafgift, kan det så bekræftes, at der vil være skattepligt efter statsskattelovens § 4 for de spillere, der indtjener eller indløser de optjente point?
8. Hvis spørgsmål 7 besvares bekræftende, kan det så bekræftes, at der i tilfælde af skattepligt efter statsskattelovens § 4 ikke er tale om indkomst omfattet af reglerne for honorarindkomst?

9. Hvis spørgsmål 7 besvares bekræftende, kan det så bekræftes, at der i tilfælde af skattepligt efter statsskattelovens § 4, ikke er tale om, at de tildelte point er omfattet af reglerne for kontante eller kontantlignende indkomst?
10. Hvis spørgsmål 7 besvares bekræftende, kan det så bekræftes, at den skattepligtige værdi svarer til den rabat, der oppebæres på de enkelte køb ved brug af de anskaffede point?
11. Hvis spørgsmål 7 besvares bekræftende, kan det så bekræftes, at den skattepligtige indkomst ikke anses for erhvervet fra virksomheden, som reklamerer for spillet, men fra spiludbyderen?

### **Svar**

1. Nej
2. Bortfalder
3. Bortfalder
4. Bortfalder
5. Bortfalder
6. Bortfalder
7. Ja
8. Ja
9. Se indstilling og begrundelse
10. Ja, se dog indstilling og begrundelse
11. Afvises

### **Beskrivelse af de faktiske forhold**

Spørger (A A/S) har indgået et samarbejde med B A/S vedrørende spillet X, som udbydes i App Store.

Spillet udbydes via apps, som kan downloades fra internettet.

Spørger reklamerer for spillet/app'en på sin hjemmeside, hvor forudsætninger for deltagelse ligeledes beskrives.

I spiludbyderens materiale præsenteres spillet på følgende vis:

(udeladt)

Desuden angives det på hjemmesiden, at pointene er en særlig 'valuta' benyttet i X, der kan benyttes til at 'købe' rigtige produkter.

Sådan optjenes point:

Der optjenes point ved at spille X. Jo mere tid, der anvendes i spillet, jo flere point optjenes der. Mængden af optjente point afhænger altså udelukkende af, hvor meget tid, deltageren anvender i spillet. Jo længere tid en deltager anvender i spillet, jo flere point optjenes. Under spillet bliver deltageren eksponeret for reklamer for A A/S.

Deltagere i spillet kan se, hvor mange point, der er optjent.

Der kan maksimalt optjenes x antal point pr. dag.

Sådan benytter du point:

Deltagere i spillet kan benytte sine point til at 'købe' værdibeviser til rigtige produkter.

Alle værdibeviser findes i begrænset mængde.

Forudsætninger for deltagelse i spillet:

Deltagelse i spillet forudsætter, at deltageren downloader spilapp'en X i App Store samt at deltageren opretter en profil til spillet via sit Facebook login.

Derudover forudsætter deltagelse i spillet, at deltageren har en Android eller IOS enhed.

For Androidenheder, er det en forudsætning, at enheden indeholder styresystemet version 4.0.01, IOS 8.0 og minimum 256 RAM. For Apple enheder, er det en forudsætning for deltagelse, at der er tale om en Iphone 4 eller nyere model.

I vilkårene for brug af app'en, som kan findes på hjemmesiden, er det angivet:

(udeladt)

#### Indsats

Det er gratis at downloade X i App Store.

#### Gevinsten / point

I X optjenes point, som er et separat betalingsmiddel, der kan benyttes til erhvervelse af forskellige produkter, herunder ..... i enten .....

De værdibeviser, som pointene kan ombyttes til er eksempelvis:

(udeladt)

Vi har ikke kendskab til detaljerne i B A/S' indkomststrømme, men vi har forstået, at samarbejdspartnerne (her A A/S) dels betaler for at blive eksponeret i spillet, samt at det er B A/S, som indgår aftaler med de virksomheder, som spillerne kan købe værdibeviser til.

SKAT bedes således lægge til grund, at der ved brug af spillet er tale om følgende transaktionskæde:

- Spilleren benytter X og modtager i den forbindelse en række point fra B A/S
- Disse point indløses af spilleren på B A/S' hjemmeside til et eller flere værdibeviser.
- Spilleren kan anvende disse værdibeviser ved handel med tredjemand til at få nedsat prisen helt eller delvis ved køb af serviceydelser eller genstande. Denne handel foregår uafhængigt af B A/S.

Spilleren kan ikke på anden vis købe point, ligesom pointene hverken kan konverteres til kontanter, sælges eller overdrages på anden vis. Ubrugte point forældes efter et år.

### **Spørgers opfattelse og begrundelse**

#### Ad spørgsmål 1

Her forudsættes, at A A/S udbyder spillet.

#### Lovgrundlag

#### Lov om spil

Det følger af lov om spil § 3, stk. 1-2, at:

”Udbud eller arrangering af spil kræver tilladelse, medmindre andet følger af denne lov eller anden lovgivning. Udbud eller arrangering af spil, hvor der for deltagelse ikke betales en indsats, kræver ikke tilladelse”.

Det følger af lov om spil § 5, stk. 1, at:

"I denne lov forstås ved:

- 1) Spil: Lotteri, kombinationsspil og væddemål.
- 2) Lotteri: Aktiviteter, hvor en deltager har en chance for at vinde en gevinst, og hvor gevinstchancen udelukkende beror på tilfældighed.
- 3) Kombinationsspil: Aktiviteter, hvor en deltager har en chance for at vinde en gevinst, og hvor gevinstchancen beror på en kombination af færdighed og tilfældighed. [... ]
- 4) Onlinespil: Spil, der indgås mellem en spiller og en spiludbyder ved brug af fjernkommunikation"

#### Lov om afgifter af spil

Lov om afgifter af spil § 1 foreskriver, at:

"Udbud eller arrangement af spil er afgiftspligtigt, i det omfang det følger af reglerne i denne lov.

Stk.2. Loven finder anvendelse her i landet, i internationalt farvand og luftrum, når en transport heri er nødvendig for drift mellem en dansk havn eller lufthavn og rutens endelige destination, og på danske fartøjer, der befinder sig i andre landes farvande, såfremt aftale herom er indgået med det pågældende land".

Lov om afgifter af spil § 15 foreskriver, at:

"der skal af gevinster vundet i spil, der i henhold til § 3, stk. 2, i lov om spil kan udbydes uden tilladelse eller anmeldelse til spilmyndigheden, og som må anses for offentlige, betales en afgift på 17,5 pct. beregnet af den del af gevinstens værdi eller gevinstbeløbet, der overstiger 200 kr."

Lov om afgifter af spil § 16 foreskriver, at:

"den afgiftspligtige er den person eller det selskab m.v. (juridisk person), der afholder spillet".

Lov om afgifter af spil § 26, stk. 3 foreskriver, at:

"Personer og selskaber m.v. (juridiske personer), der udbyder spil, hvoraf der skal betales gevinstafgift på 17,5 pct., skal beregne afgiften på grundlag af det udbetalte gevinstbeløb eller, hvis der er tale om en varegevinst, gevinstens handelsværdi ved salg til forbrugere".

#### Juridisk vejledning

Det følger af Juridisk vejledning, version 2.7 - 31.01.2017, afsnit E. A. 9.12, at

"Det er den, der udbyder spillet, der skal betale afgiften og skal indeholde afgiften før udbetaling af gevinsten til vinderen".

Endvidere følger det af Juridisk vejledning version 2.7 – 31.01.2017, afsnit E. A. 9.12, at

"Spil, hvor deltagerne indirekte betaler for deltagelse ved en modydelse, eller hvor deltagelse er betinget af køb, er ikke omfattet af reglen om spil uden indsats i spilafgiftsloven § 15, hvis det må antages, at modydelsen eller købet er foretaget for at opnå deltagelse i spillet".

#### Retspraksis

Skatterådet har i SKM2012. 681. SR, afgivet bindende svar i en sag, som omhandlede en konkurrence, hvor vinderen, var den deltager der hurtigst indsendte et rigtigt svar på et spørgsmål i relation til informationssamling via sms.

Skatterådet udtalte, at:

”En tidsbegrænsning udelukker ikke, at spillet har et element af tilfældighed, når blot der gives en rimelig tid til besvarelsen. Er tidsfristen imidlertid så kort, at kun deltagere med helt særlige evner, viden eller lignende reelt har mulighed for at vinde gevinsten, er der ikke et element af tilfældighed i spillet, og det er derfor ikke omfattet af reglen i SPILAL § 15. Præmier opnået ved at deltage i konkurrencer af litterær, kunstnerisk, videnskabelig eller teknisk karakter samt prisbelønninger for at besvare opgaver af denne art, er ikke omfattet af reglen i SPILAL § 15. Det vil sige i situationer, hvor der kræves særlig viden, egenskaber eller præstationer. Fx vil en præmie vundet ved en sportspræstation, i en dansek konkurrence eller lignende ikke være omfattet af reglen”.

Skatterådet udtalte endvidere, at

”At spillet skal være offentligt tilgængeligt betyder fx, at gevinster fra spil i en forening for medlemmerne ikke er omfattet af reglen. Offentlig tilgængelighed er fx tilstede, hvor udvælgelse sker på baggrund af en statistisk udvælgelse. Hvis udvælgelse til at deltage i et spil foregår ud fra besvarelse af tilfældige lettere spørgsmål indenfor almen viden, anses spillet for offentligt tilgængeligt, og spillet/konkurrencen omfattes derfor af reglen i SPILAL § 15, hvis der ikke betales et indskud for deltagelse”

Skatterådet udtalte, at

”Deltagelse i spillet kræver download af konkurrence-app'en. Download er gratis, og det koster almindelig sms takst at deltage i konkurrencen. På den baggrund er der tale om et spil uden indsats efter spilleafgiftslovens § 15, stk. 1. Betingelse nr. 1 er opfyldt”.

### Begrundelse

For at være omfattet af lov om afgift på spil § 15 skal tre betingelser opfyldes.

- Der skal være tale om et spil uden indsats.
- Der skal være et element af tilfældighed i spillet eller konkurrencen.
- Spillet skal være offentligt tilgængeligt

### Spil uden indsats

I nærværende sag, foregår spillet via en app, som udbydes af B A/S. App'en er gratis at downloade, og alle der ejer eller på anden vis har adgang til en Android smartphone eller Iphone (version 4 eller nyere) og Facebook, kan deltage i spillet.

Det er på denne baggrund og sammenholdt med SKM2012. 681. SR - hvor der ligeledes var tale om en konkurrence afholdt via en gratis app - vores opfattelse, at der er tale om et spil uden indsats, når point anvendes til erhvervelse af produkterne.

### Element af tilfældighed

I nærværende sag, er der tale om et spil, hvor gevinstchancen udelukkende afhænger af, hvor meget tid, der anvendes i spillet. Det er ikke en forudsætning for deltagelse i spillet, at deltageren besidder særlige færdigheder eller evner.

Idet en tidsbegrænsning ikke udelukker, at spillet har et element af tilfældighed, jf. SKM2012. 681. SR, er det vores opfattelse, at et spil, hvor gevinstchancen udelukkende beror på, hvor lang tid, der anvendes i spillet også indeholder et element af tilfældighed.

#### Offentlig tilgængelighed

Idet Facebook og Android- eller IOS-enheder er yderst udbredt i Danmark, og størstedelen af Danmarks befolkning har adgang til internettet og IOS/Android-enheder er det vores opfattelse, at spillet er offentligt for alle. Deltagelse i konkurrencen, er således ikke begrænset til en nærmere bestemt kreds af personer.

Spørger er på baggrund af ovenstående af den opfattelse, at spørgsmål 1, må besvares med ”JA”.

#### Ad spørgsmål 2

Her forudsættes, at A A/S udbyder spillet.

Der henvises til lovgrundlag m.m. ovenfor.

Reklamevarer har en værdi for forbrugeren, jf. lov om afgifter på spil § 26, stk. 3.

Spørger er på denne baggrund af den opfattelse, at spørgsmål 2 bør besvares med et ”JA”.

#### Ad spørgsmål 3

Der henvises til lovgrundlag m.m. ovenfor.

Hvis handelsværdien er ukendt kan indkøbsprisen lægges til grund for beregning af afgiften.

Spørger er på denne baggrund af den opfattelse, at spørgsmål 3 bør besvares med et ”JA”.

#### Ad spørgsmål 4

Her forudsættes, at A A/S udbyder spillet.

Der henvises til lovgrundlag m.m. ovenfor.

Spil hvor deltagelse indirekte er betinget af køb, herunder hvor indløsning af gevinsten er betinget af køb af en bestemt vare med rabat, kan efter vores opfattelse ikke betragtes som et spil ’uden indsats’.

Spørger er på denne baggrund af den opfattelse, at spørgsmål 4 må besvares med et ”NEJ”.

#### Ad spørgsmål 5

Her forudsættes, at A A/S udbyder spillet.

Lov om afgifter af spil § 16 foreskriver, at:

”den afgiftspligtige er den person eller det selskab m.v. (juridisk person), der afholder spillet”.

Lov om afgifter af spil § 26, stk. 3 foreskriver, at:

”Personer og selskaber m.v. (juridiske personer), der udbyder spil, hvoraf der skal betales gevinstafgift på 17,5 pct., skal beregne afgiften på grundlag af det udbetalte gevinstbeløb eller, hvis der er tale om en varegevinst, gevinstens handelsværdi ved salg til forbrugere”.

Den afgiftspligtige er den person eller det selskab, der afholder/udbyder spillet, jf. lov om afgifter af spil §§ 16 og 26, stk. 3. I loven henvises der ikke til den virksomhed, der blot reklamerer for spillet.

Den udbydende virksomhed er i denne situation den virksomhed, der indgår aftale om "køb" af spilapp'en med deltageren og den virksomhed, der har den økonomiske risiko ved spillet.

Spørger er på denne baggrund af den opfattelse, at spørgsmålet besvares med et 'JA'.

#### Ad spørgsmål 6

Her forudsættes, at A A/S udbyder spillet.

Det følger af Bekendtgørelse af lov om afgifter af spil, § 1, stk. 3, at indkomst og gevinster omfattet af denne bekendtgørelse ikke indregnes i den skattepligtige indkomst.

"Gevinster fra spil, der er omfattet af denne lov, medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst".

Derfor vil der ikke være skattepligt efter statsskattelovens § 4 for de spillere, der indtjener eller indløser de optjente point.

Det er på denne baggrund spørgers opfattelse, at spørgsmål 6, bør besvares med et "JA".

#### Ad spørgsmål 7

I tilfælde af, at de tildelte point ikke er omfattede af reglerne om gevinstafgift, vil det være relevant at vurdere, hvorvidt der i stedet er en skattepligt for de brugere af X, der modtager og/eller bruger point.

I den sammenhæng er der efter vores vurdering flere forhold, som bør inddrages i overvejelserne – både i forhold til kvalifikation af skattepligten, men også af hensyn til den senere håndtering

- Er goderne omfattet af statsskattelovens § 4?
- Er pointene et honorar for brug af spillet?
- Er der tale om et kontantlignende gode eller om et naturaliegode, som modtages?
- Hvordan skal pointene i givet fald værdiansættes, hvis de udnyttes?
- Hvem indkomsten i givet fald erhverves fra?

Dette er et område, hvor der pt. alene findes ganske sparsom, kendt praksis fra SKATs side. Endvidere er der kun i begrænset omfang i selve lovgivningen givet bidrag, der muliggør en klar fastlæggelse af de skatteretlige rammer.

Det er således i vid grad nødvendigt at vurdere situationen ud fra de faktiske forhold sammenholdt med de generelle principper, som fremgår af anden skatteretlig praksis. Nedenfor gennemgår vi de overvejelser, som vi mener bør inddrages i vurderingerne.

Det følger af statsskattelovens § 4, at skatteyderne som udgangspunkt er skattepligtige af enhver økonomisk fordel, som de måtte modtage. En økonomisk fordel skal her forstås bredt – idet der her både er tale om goder man får uden betaling, men også besparelser mv.

Som modsætning hertil står besparelser og rabatter, som man får via almindelig handel med uafhængig tredjemand, dvs. der er ikke skattepligt, blot fordi man gør et godt køb (i hvert fald så længe rabatterne ikke er udtryk for andre, bagvedliggende transaktioner, dvs. en modydelse for andre retsforhold).

I den forbindelse er vi opmærksomme på, at de tildelte point i vid udstrækning kan benyttes til rabatter/nedslag i pris. Disse rabatter/nedslag er imidlertid ikke udtryk for en lavere pris end normalt, men

for, at man (via B A/S) har købt sig adgang til nedslag i pris, som man ikke ville få under normale omstændigheder.

I en skattemæssig sammenhæng mener vi derfor ikke, at situationen kan sidestilles med almindelige mængderabatter eller andre handelstilbud - særligt fordi disse rabatter forudsætter køb og indløsning af point.

Der kan heller ikke være tale om skattefrihed på linje med loyalitetsprogrammets bonuspoint (som eksempelvis hos Matas eller SAS), idet der i denne situation netop ikke er tale om, at rabatterne er udtryk for tidligere køb hos den samme leverandør, men derimod en købt adgang via tredjemand (B A/S).

På den baggrund er det vores vurdering, at der jf. SL § 4 er tale om et skattepligtigt gode af økonomisk værdi, når spillerne modtager eller benytter point i forbindelse med X .

I den sammenhæng er det værd at bemærke, at godernes værdi sandsynligvis er forholdsvis begrænset – fra ganske få kroner til et par hundrede. Dette gør dog ikke de modtagne goder mindre skattepligtige.

Derfor mener vi, at spørgsmål 7 bør besvares med et ”JA”.

#### Ad spørgsmål 8

Som det fremgår under faktiske forhold, skal man i forbindelse med anvendelsen af app'en acceptere en række vilkår for brugen. Efter vores opfattelse kan disse vilkår ikke sidestilles med en aftale om arbejde i tjenesteforhold, men til gengæld kan det diskuteres, om de ydede point kan anses for et honorar modtaget i aftaleforhold – dvs. om de ydede point er en modydelse for, at spillerne anvender spillet og i den forbindelse bl.a. lader sig eksponere for reklamerne fra A A/S.

Dette har en ikke uvæsentlig betydning for, hvordan den eventuelle skattepligt skal håndteres, herunder om der eventuelt måtte være indberetningspligt for nogen andre parter end spillerne selv. Det vil endvidere i teorien have betydning for modtagerens adgang til fradrag for udgifter knyttet til erhvervelse af indkomsten.

Der er ikke lovgivningsmæssigt sat grænser for, hvornår der er tale om et egentligt honorar, herunder hvor lidt eller meget der skal være ydelse og modydelse.

I forbindelse med den givne situation er vi opmærksomme på;

- At der er tale om et aftalereguleret forhold, idet brugeren ved download af app'en accepterer en række vilkår.
- At spillerne leverer en ydelse i form af brug af spillet og eksponering for reklamer.
- At der på baggrund af anvendt tid leveres en ydelse i form af point.
- At der i skatteretlig praksis er andre situationer, hvor det, at man lader sig udsætte for input mod betaling, indebærer et honorarforhold - eksempelvis vil forsøgspersoner, der modtager kompensation for forsøgsdeltagelse, herunder svie/smerte/ubehag, blive betragtet som honorarmodtagere. Tilsvarende viser SKM2003. 167. VLR og SKM2011. 681. SR, at betaling for at lade sin bil udsætte for reklamer, kan udgøre et skattepligtigt gode (om end disse afgørelser ikke vedrører sondringen mellem honorar/ikke honorar).

Disse elementer peger efter vores opfattelse i retning af, at der kan være et honorarforhold, dvs. indkomst indtjent som led i en aftale uden for et ansættelsesforhold. Samtidig er det dog vores opfattelse, at der særligt bør lægges vægt på

- At der ikke i vilkårene er fastsat nogen nærmere mindstekrav om kvalifikationer, indsats eller tidsforbrug.

- At spillernes anvendelse af app'en kun indirekte giver spiludbyderen nogen værdi (via annonceindtægter fra A A/S samt omsætning af værdipapirer).
- At værdien af de ydede point må siges at være ganske bagatelagtig i forhold til den ydede tid/indsats med at spille X - der er således markant disproportionalitet mellem tidsanvendelse og betaling (....) .
- At ”betalingen” dermed alene kan anses som rent accessorisk i forhold til app'ens primære formål om at underholde spillerne og gøre (...) mere spændende.

På den baggrund mener vi, at de tildelte point – til trods for at spillerne lader sig eksponere for reklamer – ikke kan siges at være erhvervet honorarindkomst.

Derfor mener vi, at spørgsmål 8 bør besvares med et ”JA”.

#### Ad spørgsmål 9

Idet der ikke er tale om indkomst inden for et ansættelsesforhold, er der ikke tale om A-indkomst, men B-indkomst.

Det har dog væsentlig betydning for den skattemæssige behandling, herunder både selve værdifastsættelsen samt eventuelle indberetningspligter, om der er tale om en kontantlignende indkomst eller blot en naturalieydelse.

Det følger af skatteretlig praksis, at det ikke kun er udbetalinger af kontanter, som skattemæssigt behandles som kontantindkomst

Derimod vil gavekort, værdibeviser osv. også skulle håndteres som kontantindkomst, hvis disse kan benyttes på samme vis som kontanter. Dette er eksempelvis tilfældet, hvis sådanne beviser kan veksles til kontanter, eller hvis de kan anvendes på så mange forskellige måder/til forskellige køb, at der reelt er anvendelsesmuligheder som penge

I SKM2007. 756. SR tilbød en udbyder at arbejdsgivere kunne give en gave i form af et gavekort med en pålydende værdi på 500 kr., som medarbejderne via en webportal kunne investere i forrentede mikrolån til afrikanske erhvervsvirksomheder. Skatterådet bemærkede, at kortet havde ”karakter af et gavekort, som medarbejderen skal beskattes af, idet kortet giver ret til køb af en investering i et af de projekter, der er tilgængelige via portalen”. Det er i den sammenhæng værd at bemærke, at Skatterådet med sin argumentation fastslog, at den modtagne gave var kontanter til investering og ikke den investering, som kom ud af gavekortets brug.

Tilsvarende i SKM2009. 536. SR, hvor gavekort med kontantværdi blev anset for skattepligtig for modtagerne, idet dette af Skatterådet blev sidestillet med rede penge

Endelig bør man være opmærksom på SKM2012. 193. SR, der drejede sig om en gavekortportal. Skatterådets begrundelse for, at der var tale om en kontantlignende ydelse, var:

”Skatteministeriet skal således fremhæve, at gavekort fra A i henhold til selskabets egen hjemmeside giver adgang til en bred vifte af gaver i form af mad, drikke, restaurationsbesøg, kro- og hotelophold, diverse former for wellness, adgang til diverse sportsaktiviteter m.m.

Skatteministeriet bemærker i den forbindelse, at de ansatte i øvrigt får en mulighed for at supplere op og lægge flere oplevelsesgavekort sammen, hvis oplevelsesgavekortets beløb er mindre end den oplevelse modtageren ønsker.

Selv om beviset i intet tilfælde helt eller delvist kan konverteres til kontanter, er det Skatteministeriets vurdering, at gavebeviset i dette tilfælde reelt kan sidestilles med kontanter, idet det eneste, der begrænser de ansattes valgmuligheder, er begrænsninger i spørgers udbud/assortiment”.

Omvendt har flere afgørelser anset gaver/goder som naturalieydelser, uanset at der var tale om valg mellem flere ydelser - normalt fordi udvalget var begrænset. (SKM2009. 302. LSR, hvor et valg mellem 25 forskellige gaver på en hjemmeside, som hverken kunne byttes til kontanter eller konverteres til andre goder, blev anset for naturaliegaver).

I henhold til skatteretlig praksis skal spørgsmålet om indkomstens karakter afgøres ud fra en konkret vurdering.

Ved vurderingen af denne sag mener vi, at der bør lægges vægt på,

- At den betaling, som brugerne modtager, falder i form af point - dvs. det, der opnås er ikke rabatter eller værdibeviser til rabatter, men point til køb af produkter. Disse point kan efterfølgende efter modtagernes valg og præferencer anvendes til at købe de ovennævnte værdibeviser, dvs. at pointene fungerer som betalingsmiddel for et udvalg af forskellige produkter.
- At det må lægges til grund, at de erhvervede point må anses for at have en økonomisk værdi, og at dette som udgangspunkt ikke adskiller sig meget fra at blive tildelt et gavekort med kontantværdi til eksempelvis Magasin eller en anden butik med et (større) udvalg af mærker og varetyper.
- At siden med præmier indeholder et varieret udvalg af produkter både til ... (udeladt).
- At de ubrugte point kan gemmes til senere og anvendes til andre anskaffelser
- At spillerne dermed er i en situation, hvor pointene i visse situationer kan bruges på kontantlignende vis.

Samtidig mener vi dog, at det i overvejelserne også bør inddrages i overvejelserne med væsentlig tyngde;

- At de tildelte point kan ikke konverteres til kontanter og tilsvarende kan pointene heller ikke købes for kontanter - pointene kan alene optjenes ved brug af de spil B A/S tilbyder spillerne.
- At da de givne point alene giver ret til goder til reduceret (eller ingen) pris, vil der altid blive ydet naturaliegoder for de givne point.
- At pointene alene har værdi i forholdsvis kort tid – 12 måneder
- At pointene ikke kan overdrages - der er således tale om en helt personlig ret til udnyttelse af pointene.
- At der ved brugen af point kun i begrænset omfang er parallelitet i værdien. Eksempelvis vil ... point kunne veksles til et ... (værdi ... kr.), mens blot ... point vil udløse en kontantrabat på ... kr. hos ... .
- At det således ikke er muligt at sætte en fast værdi på hvert enkelt point.
- At der trods det varierede udvalg alene er tale om en relativt begrænset række af forskellige produkter.

På baggrund af SKAT og Skatterådets praksis vedrørende afgrænsningen af naturalieydelser versus kontantlignende ydelser, herunder praksis om gavekort og julegaver mv., er det på den baggrund vores vurdering, at de tildelte point ikke kan sidestilles med kontanter – primært fordi der er adskillige elementer, der adskiller de ydede point fra andre pointordninger, og fordi udvalget af goder trods alt er ret begrænset.

Derfor mener vi, at spørgsmål 9 bør besvares med et ”JA”.

#### Ad spørgsmål 10

Som angivet ovenfor er det vores opfattelse, at hvis ikke der er tale om gevinstafgiftsbetaling, vil spillerne være skattepligtige af den værdi, som de modtager.

Imidlertid kan det diskuteres, hvilken skattepligtig værdi, som der tales om – og hvornår beskatningstidspunktet er.

Da der i denne situation er tale om goder, som utvivlsomt er erhvervet uden for ansættelsesforhold (dvs. uden for LL § 16), vil den skattepligtige værdi for spillerne derfor som udgangspunkt skulle baseres på en subjektiv vurdering af, hvad de modtagne goder er værd for den enkelte modtager - hvis altså der er tale om modtagelse af naturaliegoder.

I modsætning hertil vil skattepligtige kontanter og kontantlignende goder blive værdiansat til pålydende, dvs. at der anvendes et objektivt værdiansættelseskriterium.

Det er vores forventning, at skattepligten som udgangspunkt må opstå, når det skattepligtige gode er retserhvervet. Som angivet oven for mener vi, at det modtagne gode retserhverves ved tildelingen/erhvervelse af pointene.

Imidlertid må vi samtidig konstatere, at de erhvervede point, jf. ovenfor, ikke har en fast pris, idet de ikke kan købes eller afstås. Samtidig kan pointene anvendes til værdibeviser, som har ganske forskellig værdi (i form af potentiel besparelse) – vel at mærke på en vis, hvor der kan være ganske stor forskel på, hvor stor eller lille besparelse hver enkelt point udløser. I eksemplerne ...(udeladt).

Endelig er det et faktum, at erhvervede, men uudnyttede point bortfalder efter 12 måneder, dvs. at spillerne ikke nødvendigvis vil få nogen økonomisk gevinst ud af de tildelte point. Som det fremgår af materialet, skal spillerne erhverve en vis mængde point, før der er mulighed for udnyttelse. For den del af spillerne, der måske kun en enkelt gang og/eller kortvarigt prøver spillet, vil der således næppe være nogen mulighed for at veksle de få point til et værdibevis.

På den baggrund er det vores opfattelse, at det først er på det tidspunkt, at man udnytter de pågældende point ved at veksle dem til et værdibevis, at der realiseres en økonomisk fordel – og at det først er der, at værdien kan gøres op. (Mistes værdibeviset efterfølgende, eller går virksomheden, som værdibeviset kan bruges hos, konkurs, vil dette skulle behandles efter KGL's regler).

I den sammenhæng er vi som nævnt ovenfor opmærksomme på, at der ved naturalieindkomst uden for arbejdsforhold skal ske beskatning på baggrund af godets subjektive værdi. Den subjektive værdi er i den sammenhæng den værdi, som det må antages at godet har for den pågældende person – hvilket rummer mulighed for ganske varierende opgørelsesmåder.

De pågældende point giver dog som overvejende hovedregel adgang til en helt konkret besparelse, som nøje kan opgøres ud, for eksempel ...(udeladt). I lyset af dette mener vi, at den værdi, som adgangen til disse besparelser giver via værdibeviset, må svare til selve den erhvervede besparelse – idet den konkrete, tætte sammenhæng mellem henholdsvis anskaffelse af et værdibevis og at oppebære en rabat ikke tilsiger, at værdibeviset kan have en værdi, som afviger meget fra rabatten.

Derfor mener vi, at spørgsmål 10 bør besvares med et "JA".

#### Ad spørgsmål 11

Som angivet oven for mener vi, at spillerne er skattepligtige af den værdi, som de modtager i forbindelse med udnyttelse af point modtaget i forbindelse med spillet X.

Dette gælder, uanset hvem de modtager værdien fra.

Det kan dog i visse situationer (herunder vedrørende eventuelle indberetningspligter eller indkomstkvalifikationen) eventuelt have betydning for parterne, hvem godet anses for modtaget fra. Derfor beder vi om, at SKAT hjælper med (også) at få dette afklaret.

Her forudsættes, at X et spil, der udbydes af B A/S i samarbejde med A A/S - forstået på den måde, at A A/S har givet tilladelse til at spillet, pointjemmesiden mv. benytter A A/S navn, samt at spillet undervejs eksponerer spillerne for annoncemateriale fra A A/S.

Det forudsættes, at det dog er B A/S, som udbyder spillet, som har den økonomiske risiko ved spillet, som har fuld bestemmelsesret over produkterne og som de enkelte spillere indgår en retskraftig aftale med ved accept af app'ens vilkår.

A A/S er derimod alene forbundet til X via navn og reklamer, og der er ikke sammenfaldende ejerinteresser i de to virksomheder.

Det er muligt, at spillerne ikke har nogen klar fornemmelse af, om de entrerer med A A/S via spillet eller B A/S, men vilkårene tilsiger ensidigt, at spillerne har indgået en civilretligt gyldig aftale med B A/S, mens der ikke er nogen aftale med A A/S.

I det omfang, at der er tale om skattepligtige goder, når spillerne udnytter point, er det derfor på baggrund af almindelige skatteretlige principper vores opfattelse, at godet må anses for modtaget fra B A/S og ikke A A/S.

Derfor mener vi, at spørgsmål 11 bør besvares med et "JA".

#### Spørgers bemærkninger til indstilling og begrundelse

##### "Ad SKATs indstilling og begrundelse - spørgsmål 9

Vi er ikke enige med SKAT i, at det er irrelevant for den skattemæssige behandling, herunder for værdiansættelse samt eventuelle indberetningspligter, om der er tale om kontantlignende indkomst eller en naturalieydelse, jf. vores begrundelse i spørgsmål 9 i anmodning om bindende svar.

Vi må i den sammenhæng særligt bemærke, at afgrænsningen mellem kontant/kontantlignende ydelser ikke kun er relevant i ansættelsessituationer og LL § 16, stk. 3, men også i situationer, hvor andre personer modtager kontanter/kontantlignende goder. For honorarmodtagere har dette således betydning for en virksomheds indberetningspligter, og for alle andre modtagere må det i forhold til opgørelse af subjektiv værdi af det modtagne gode generelt antages, at kontanter og kontantlignende goder sandsynligvis skal værdisættes til nominel værdi (dvs. den subjektive værdi af kontanter er kontantværdien, mens ikke-kontantlignende goder rummer mulighed for en noget mere individuel fastsættelse af den subjektive værdi). Den foreslåede begrundelse synes således baseret på en for snæver vurdering af de mulige, relevante problemstillinger, som spørgsmålet er rettet imod - særligt fordi vi ikke i vores anmodning har anført at spørgsmålet er rettet mod ansættelsessituationer.

Grundet SKATs indstilling og begrundelse i spm. 8 og spm. 10, finder vi det dog ikke relevant at kommentere yderligere på denne del af sagen.

#### Andet

Vi har ikke yderligere bemærkninger til SKATs udkast til bindende svar."

#### **SKATs indstilling og begrundelse**

##### Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at A A/S er afgiftspligtig af point, som kan anvendes til erhvervelse af nogle produkter, såfremt A A/S udbyder onlinespillet X.

### *Begrundelse*

Det er SKATs opfattelse, at A A/S ikke vil være afgiftspligtig af point, som anvendes til erhvervelse af produkter. Spillet kan ikke anses som et spil uden indsats, jf. reglerne i lov om afgifter af spil § 15.

Det er SKATs opfattelse, at der ikke er tale om et "spil" i spilleafgiftslovens forstand. Hvis dette skulle være tilfældet, ville det forudsætte, at chancen for at opnå en gevinst skulle bero helt eller delvist på tilfældighed. Dette følger af at spilleloven definerer "spil" som enten lotteri (tilfældighed), kombinationsspil (kombination af tilfældighed og færdighed) eller væddemål. Definitionen af "spil" i spilleafgiftsloven er den samme som i spilleloven.

Spillet i den foreliggende sag sker gennem spilapp'en X. Spillet indebærer, at der optjenes point. Jo mere tid, der anvendes i spillet, jo flere point optjenes der. Mængden af optjente point afhænger udelukkende af, hvor meget tid deltagerne anvender i spillet. Der er ikke tale om lodtrækning eller anden tilfældig udvælgelse for at få point i spillet, men alene at der kan opnås point, som kan anvendes til at indløse gevinster, når man benytter app'en. Der er en direkte sammenhæng mellem optjente point og hvor meget tid deltagerne anvender i spillet. Dette medfører efter SKATs opfattelse, at spillet ikke kan anses for at have et element af tilfældighed. Derimod er der en sikkerhed for, at jo mere der spilles, jo flere point optjenes der. Der er dermed ikke tale om et "spil" i spilleafgiftslovens forstand, men om et optjeningssystem, som er baseret på benyttelse af en app.

Der er dermed heller ikke tale om "spil uden indsats" efter spilleafgiftslovens § 15. Denne bestemmelse omfatter typisk gratis spil og konkurrencer i markedsføringsøjemed, hvor gevinstchancen beror på lodtrækning/tilfældighed.

Af den juridiske vejledning afsnit E. A. 9.12 fremgår, at spil, som er omfattet af lov om afgifter af spil § 15 ("spil uden indsats"), er spil:

- " a) hvor der ikke opkræves en indsats for at deltage i spillet
- b) hvor der skal være et element af tilfældighed til stede i spillet/konkurrencen
- c) der er offentlige, og deltagelsen derfor ikke må bero på en casting/udvælgelse af deltagerne.

Alle tre betingelser skal være opfyldt"

Til punkt b) element af tilfældighed fremgår:

"Et spil skal desuden indeholde et element af tilfældighed for at være omfattet af reglen om "spil uden indsats" i SPILAL § 15. Et sådant element af tilfældighed er fx til stede, når vinderen af en gevinst udvælges ved lodtrækning eller under lignende tilfældige omstændigheder".

X er et spil, hvor der ikke opkræves en indsats for at deltage. Spillet er tilgængeligt for alle, som downloader spillet og opretter en profil til spillet via Facebook. På denne baggrund anses spillet for offentlig tilgængeligt.

Det fremgår endvidere af den juridiske vejledning afsnit E. A. 9.12, at:

" En tidsbegrænsning udelukker ikke, at spillet har et element af tilfældighed, når blot der gives en rimelig tid til besvarelsen. Er tidsfristen imidlertid så kort, at kun deltagere med helt særlige evner, viden

eller lignende reelt har mulighed for at vinde gevinsten, er der ikke et element af tilfældighed i spillet, og det er derfor ikke omfattet af reglen i SPILAL § 15”.

Det er SKATs vurdering, at det ikke kan konkluderes, at når en tidsbegrænsning ikke udelukker, at spillet har et element af tilfældighed, kan et spil, hvor gevinstchancen udelukkende beror på, hvor lang tid, der anvendes i spillet også indeholde et element af tilfældighed. Derimod er det SKATs opfattelse, at X ikke har element af tilfældighed, men alene er et spil, hvor der alt efter, hvor længe der spilles, kan optjenes point, som kan anvendes til at indløse gevinster.

X er ikke omfattet af § 15 i lov om afgift af spil.

### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Nej”.

### Spørgsmål 2 -6

Spørgsmål 2-6 bortfalder

### Spørgsmål 7

Hvis spørgsmål 1 besvares benægtende og de tildelte point eller værdibeviser erhvervet gennem brug af X ikke er omfattet af reglerne om gevinstafgift, kan det så bekræftes, at der vil være skattepligt efter statsskattelovens § 4 for de spillere, der indtjener eller indløser de optjente point.

### *Begrundelse*

X er et mobilspil, som er gratis at downloade.

Spillet giver efter det oplyste adgang til optjening af point, som kan indløses til værdibeviser, der kan benyttes til erhvervelse af forskellige produkter.. (udeladt). Pointene kan ikke veksles til kontanter og forældes efter et år.

(Udeladt)

En forudsætning for optjening af point er, at spilleren opretter en profil gennem Facebook.

Point optjenes ved at gennemføre spillets ”baner”, og jo mere der gennemføres baner, jo flere point optjenes der.

Indtægter ved lotterispil samt andet spil og væddemål skal som udgangspunkt medregnes ved indkomst-opgørelsen, jf. statsskattelovens § 4, litra f.

Visse gevinster er dog ikke indkomstskattepligtige, idet der i stedet svares en afgift til staten, jf. spilleafgiftsloven.

Det fremgår af besvarelsen til spørgsmål 1, at de tildelte point opnået ved anvendelsen af spillet X ikke er omfattet af spilleafgiftsloven.

Spørgsmålet er herefter, om værdien af pointene må anses for indtægter, omfattet af statsskattelovens § 4, litra f, eller om de må anses for ikke skattepligtige rabatter ved køb af varer.

Almindeligvis opnås rabatter i forbindelse med køb af varer eller ydelser, enten som mængderabat eller som et nedslag i prisen. Sådanne rabatter eller besparelser er ikke skattepligtige.

Ved at spille X optjener spilleren point, som – afhængig af hvor mange point, der er opnået - kan indløses til værdibeviser, der giver spilleren nogle fordele.

Optjeningen af point sker i forbindelse med spil af X og er ikke forbundet med køb af en vare eller en ydelse.

Indløsningen af de point, der er optjent ved at spille X til værdibeviser, der fx ...(udeladt) .., er heller ikke forbundet med køb af en vare eller ydelse.

Situationen kan derfor, efter SKATs opfattelse, ikke sidestilles med, at der ydes en skattefri rabat i et kundeforhold i forbindelse med køb af en vare eller ydelse.

SKAT er således enig med rådgiver i, at der ikke er tale om en skattefri rabat.

SKAT er endvidere enig med rådgiver i, at situationen ikke kan sidestilles med optjening af skattefri bonuspoint i forbindelse med loyalitetsprogrammer, som eksempelvis anvendes af forskellige flyselskaber, hvor der ved køb af varer hos en leverandør, optjenes point til opnåelse af rabat ved senere køb hos den pågældende leverandør eller dennes samarbejdspartnere.

I den foreliggende situation er der, efter SKATs opfattelse, ikke tale om, at der ved køb af en vare eller ydelse optjenes point til opnåelse af rabat ved senere køb.

Optjening og indløsning af point til værdibeviser, der fx .. (udeladt) ..., knytter sig udelukkende til spil af X og ikke til køb af varer eller ydelser, og kan efter SKATs opfattelse, ikke sidestilles med skattefrie rabatter eller nedslag i pris ved almindelig fri handel.

SKAT finder derfor, at der herved principielt er tale om et skattepligtigt gode efter statsskattelovens § 4, litra f.

### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 7 besvares med ”Ja”.

### Spørgsmål 8

Hvis spørgsmål 7 besvares bekræftende, ønskes det bekræftet, at der i tilfælde af skattepligt efter statskattelovens § 4 ikke er tale om indkomst omfattet af reglerne om honorarindkomst.

### *Begrundelse*

Honorar er et vederlag for personligt arbejde, som optjenes i eller uden for et tjenesteforhold, jf. Den juridiske vejledning, afsnit C. A. 3.1.2.

Spilleren anvender frivilligt sin tid på spillet af hensyn til sin egen interesse og der ydes ikke nogen arbejdsindsats i forhold til nogen ”modpart/modtager”.

X fremtræder som et markedsføringsspil, hvis formål er at brande A A/S.

Selvom spilleren herudover lader sig udsætte for øvrige reklamer for A A/S mv. under spillet - og spilleren har accepteret disse vilkår ved download af spillet - finder SKAT ikke, at spilleren yder en arbejdsindsats i forhold til A A/S eller B A/S.

Værdien af pointene anses derfor ikke for at udgøre et honorar for at spille X og blive udsat for disse reklamer.

### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 8 besvares med ”Ja”.

### Spørgsmål 9

Hvis spørgsmål 7 besvares bekræftende, ønskes det bekræftet, at der i tilfælde af skattepligt efter statsskattelovens § 4 ikke er tale om, at de tildelte point er omfattet af reglerne for kontanter eller kontantlignende indkomst.

### *Begrundelse*

Det fremgår af statsskattelovens § 4, at alle indtægter af økonomisk værdi er skattepligtige, uanset om der er tale om kontanter eller naturalier, og uanset om den økonomiske fordel har form af en éngangsindtægt eller er af tilbagevendende karakter.

Efter ligningslovens § 16, stk. 3, 3. punktum, er goder, herunder julegaver i form af naturalier, imidlertid skattefrie, hvis den samlede værdi af disse goder ikke overstiger et grundbeløb på 1.100 kr.

Det har derfor i ansættelsesforhold en betydning, om et gode kan anses som en kontant værdi, eller der er tale om et naturaliegode.

I denne sag er der ikke tale om, at spillerne af X er i et ansættelsesforhold eller har indgået aftale om personligt arbejde i øvrigt, hvorfor spillerne er skattepligtige af værdien af godet, uanset det har karakter af kontanter eller naturalier.

### SKATs bemærkninger til spørgers høringssvar

Spørgers høringssvar giver ikke anledning til bemærkninger, da spørger finder de ønskede spørgsmål besvaret under spørgsmål 8 og 10.

### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 9 besvares med ”Se indstilling og begrundelse”.

### Spørgsmål 10

Hvis spørgsmål 7 besvares bekræftende, ønskes det bekræftet, at den skattepligtige værdi svarer til den rabat, der oppebæres på de enkelte køb ved brug af de anskaffede point.

### *Begrundelse*

Som det fremgår af besvarelsen af spørgsmål 7 finder SKAT, at spillerne principielt er skattepligtige af værdien af point optjent i spillet X, da der er tale om indtægt fra spil, jf. statsskattelovens § 4, litra f.

Beskatningen indtræder på retserhvervelsetidspunktet, jf. Den juridiske vejledning, afsnit C. A. 1.2.1, hvilket efter SKATs opfattelse først sker, når spilleren indløser de optjente point til værdibeviser.

SKAT henser herved til, at først ved opnåelse af et vist antal point har spilleren mulighed for at indløse disse til værdibeviser og herudover, at de enkelte værdibeviser kun findes i et begrænset omfang. Spilleren er således ved optjeningen af point ikke sikret at kunne erhverve værdibeviser og dermed opnå en indtægt. Retserhvervelsen sker således først ved indløsningen, på hvilket tidspunkt spilleren får et retskrav på godet; dvs. først på det tidspunkt har spilleren krav på at få produktet fra ... til den angivne pris.

Værdien af de pågældende point afhænger også af, hvilke produkter de skal anvendes til køb af.

(Udeladt)

Den pris der skal betales for visse af produkterne i forbindelse med udnyttelsen af værdibeviserne, ses ikke at afvige væsentligt fra den pris produkterne kan købes til, ved at benytte såkaldte rabatkoder fra internettet eller gennem andre tjenester/medlemskaber.

Da beskattningen sker efter statsskattelovens § 4, skal værdien opgøres som den subjektive værdi for spilleren.

Såfremt den økonomiske fordel, som spilleren kan opnå via pointene, ligger i samme størrelsesorden, som den spilleren kan opnå ved køb af samme produkter gennem andre medlemskaber eller på anden måde, er det SKATs opfattelse, at der ikke foreligger et gode af økonomisk værdi, som er skattepligtig efter statsskattelovens § 4.

SKAT skal i den forbindelse henvise til afgørelsen i SKM2012. 508. SR, hvor nogle deltagere i et forskningsprojekt ikke skulle beskattes af nogle mobiltelefoner, dataabonnementer samt mobilapplikationer, som de havde fået til rådighed i forsøgsperioden. For så vidt angår applikationen, lagde Skatterådet bl.a. vægt på, at denne svarede til lignende applikation til forskellige motionsprogrammer, som kunne hentes gratis via Internettet. På bl.a. denne baggrund forelå der ikke et gode af økonomisk værdi, der var skattepligtig efter hovedreglen om skattepligtig indkomst i statsskattelovens § 4.

I det omfang spilleren ikke kan opnå en tilsvarende økonomisk fordel ved erhvervelse af produktet andetsteds fra, er det SKATs opfattelse, at værdien må svare til den opnåede prisreduktion.

*Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 10 besvares med ”Ja, se dog indstilling og begrundelse”.

### Spørgsmål 11

Hvis spørgsmål 7 besvares bekræftende, ønskes det bekræftet, at den skattepligtige indkomst ikke anses for erhvervet fra virksomheden, som reklamerer for spillet, men fra spiludbyderen.

*Begrundelse*

Det fremgår af sagens oplysninger, at der er tvivl om, hvem der er udbyder af spillet X, A A/S eller B A/S, og spørger ønsker en afklaring heraf.

Efter skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1, kan ”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.” Det kan være en disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage.

Det bindende svar skal således gives om den skattemæssige virkning af en disposition.

SKAT finder ikke, at spørgsmålet vedrører den skattemæssige virkning af dispositionen, hvorfor spørgsmålet afvises, jf. skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2.

*Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 11 besvares med ”Afvises”.

**Skatterådets afgørelse og begrundelse**

Skatterådet tiltræder SKATs begrundelser og indstillinger.

## **Lovgrundlag, forarbejder og praksis**

### Spørgsmål 1

#### *Lovgrundlag*

Af lovbekendtgørelse nr. 1494 af 6. december 2016 om spil § 3, fremgår:

”Udbud eller arrangering af spil kræver tilladelse, medmindre andet følger af denne lov eller anden lovgivning.

Stk. 2. Udbud eller arrangering af spil, hvor der for deltagelse ikke betales en indsats, kræver ikke tilladelse. Betaling i en gættekonkurrence i en radio- eller en tv-udsendelse, hvor afholdelse af gættekonkurrencen ikke udgør hovedindholdet, anses ikke for indsats, såfremt betalingen sker via en informations- og indholdstjeneste med integreret taksering eller en mobil betalingstjeneste og ikke overstiger en tillægstaksering på 5 kr. pr. telefonnummer pr. døgn.

Af § 5 fremgår:

I denne lov forstås ved:

- 1) Spil: Lotteri, kombinationsspil og væddemål.
- 2) Lotteri: Aktiviteter, hvor en deltager har en chance for at vinde en gevinst, og hvor gevinstchancen udelukkende beror på tilfældighed.
- 3) Kombinationsspil: Aktiviteter, hvor en deltager har en chance for at vinde en gevinst, og hvor gevinstchancen beror på en kombination af færdighed og tilfældighed.
- 4) Væddemål: Aktiviteter, hvor en deltager har en chance for at vinde en gevinst, og hvor der væddes om resultatet af en fremtidig begivenhed eller indtræffelse af en fremtidig hændelse.
- 5) Klasseslotteri: Lotteri, der er opdelt i flere klasser med særskilte trækninger i hver klasse.
- 6) Puljevæddemål: Væddemål, hvor hele eller dele af gevinsten afhænger af størrelsen af den samlede pulje af indsatser eller bliver delt mellem vinderne.
- 7) Gevinstgivende spilleautomater: Mekaniske eller elektroniske maskiner, der kan anvendes til spil, hvor spilleren kan vinde en gevinst.
- 8) Onlinespil: Spil, der indgås mellem en spiller og en spiludbyder ved brug af fjernkommunikation.
- 9) Landbaserede spil: Spil, der indgås, ved at en spiller og en spiludbyder eller spiludbyderens forhandler mødes fysisk”.

Det fremgår af lovbekendtgørelse nr. 337 af 4. juli 2016 om afgifter af spil § 1, stk. 3, at:

”Gevinster fra spil, der er omfattet af denne lov, medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Tilsvarende gælder for gevinster vundet i spil, der svarer til de spil, som er omfattet af denne lov, og som udbydes eller arrangeres i et andet EU- eller EØS-land og er tilladt i dette land”.

Af §15 fremgår, at:

” Der skal af gevinster vundet i spil, der i henhold til § 3, stk. 2, i lov om spil kan udbydes uden tilladelse eller anmeldelse til spillemyndigheden, og som må anses for offentlige, betales en afgift på 17,5 pct. beregnet af den del af gevinstens værdi eller gevinstbeløbet, der overstiger 200 kr.”.

Det fremgår af Lov nr. 149 af 4. oktober 1922 om indkomstskat til staten § 4, litra f:

”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.:

(...)

f) af lotterispil, samt andet spil og væddemål”.

*Forarbejder*

I forarbejderne til L203 af 26. marts 2010 om spil uden indsats er angivet følgende:

Almindelige bemærkninger

(...)

”3.10. Spil uden indsats

3.10.1. Gældende ret

Efter gevinstafgiftslovens § 1, stk. 1, litra f, skal der betales gevinstafgift af gevinster »ved her i landet afholdte præmie- og gættekonkurrencer, der må anses for offentlige.«

For at blive omfattet af gevinstafgiftsloven, skal der således være tale om en offentlig konkurrence, og konkurrencen skal have et element af tilfældighed. Desuden er det et krav, at deltagerne ikke har betalt et indskud for at deltage. Såfremt der er betalt et indskud, er der ikke længere tale om en tilfældighedskonkurrence, men om et egentligt spil.

For kontante gevinster udgør afgiften 15 pct. af den del af gevinstbeløbet, der overstiger 200 kr., og for andre gevinster udgør afgiften 17,5 pct. af den del af gevinstens værdi, der overstiger 200 kr., jf. gevinstafgiftslovens § 2, stk. 1.

3.10.2. Forslagets indhold

De eksisterende betingelser for at være omfattet af gevinstafgiften fastholdes. Der skal være tale om et spil, således som det er defineret i § 5 i forslaget til lov om spil, hvilket vil sige, at der skal være et element af tilfældighed til stede i spillet/konkurrencen. Desuden skal spillet være offentligt, og deltagelsen må derfor ikke bero på en casting. Det er fortsat et krav, at deltagerne ikke har betalt et indskud for at deltage.

Der skal således fortsat betales indkomstskat af gevinster vundet i spil uden indskud, som man kun kan deltage i via en egentlig casting.

Forslaget viderefører desuden de eksisterende regler for afgiftsgrundlaget og afgiftens størrelse”.

(...)

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

” Til spil uden indsats

## Til § 15

Spilleloven foreslås at omfatte lotteri, kombinationsspil og væddemål uanset, om der for deltagelse i spillet skal betales en indsats eller ikke. Kombinationsspil omfatter blandt andet gættekonkurrencer. For den nærmere definition af spiltyper henvises til punkt 4.3. i de almindelige bemærkninger til forslag til lov om spil.

I henhold til § 3, stk. 2, i forslag til spilleloven kan spil, hvor der ikke skal betales en indsats for deltagelse i spillet, imidlertid udbydes uden tilladelse fra eller forudgående anmelde af spillet til spillemyndigheden. I henhold til bemærkningerne til spillelovforslagets § 5, nr. 1, hvortil der henvises, anføres blandt andet, at et gebyr for deltagelse i et spil, som overstiger omkostningerne til teletransmission, postforsendelse m.v., anses for at være en indsats. Ligeledes anses indirekte betaling, som f.eks. medlemskontingent af en klub, forening og lignende for at være en indsats, såfremt et væsentligt formål med klubben m.v. er at afholde spil, og spillernes betaling helt eller delvist dækker omkostningerne med at etablere spillet – herunder finansiering af gevinsterne.

Det fremgår endvidere af bemærkningerne til spillelovforslagets § 5, nr. 1, at betaling for en avis, et ugeblad m.v., hvor muligheden for at deltage i et spil opstår sammen med købet, ikke anses for en indsats, medmindre der skal betales særskilt for deltagelsen i spillet.

Efter gevinstafgiftslovens § 1, stk. 1, skal der betales gevinstafgift af gevinster ved »ved her i landet afholdte præmie- og gættekonkurrencer, der må anses for offentlige.«

Det oprindelige lovgrundlag blev indført i 1955, og siden har ordlyden af bestemmelsen stort set været uændret. Udviklingen indenfor især TV-konkurrencer bevirkede, at SKAT i 2006 udsendte en meddelelse (SKM2006. 80. SKAT) omhandlende en præcisering af praksis. SKAT fastslår i denne meddelelse, at hvis en TV-konkurrence er karakteriseret ved, at alle kan tilmelde sig deltagelse i konkurrencen, men at stationen derefter foretager en udvælgelsesproces i form af casting på baggrund af personlige egenskaber, holdninger m.m., anses konkurrencen ikke for at være offentlig. Dette skyldes, at deltagerne reelt bliver valgt på baggrund af kriterier fastlagt af TV-stationen og ikke ud fra et tilfældighedsprincip eller lodtrækning. Konkurrencerne kan derfor ikke anses for offentligt tilgængelige, når alle ansøgere ikke har en reel chance for at deltage i selve konkurrencen. Ved en konkurrence, hvor udvælgelse til deltagelse i spillet foregår ud fra besvarelse af tilfældige lettere spørgsmål indenfor almen viden, sker udvælgelsen ud fra et tilfældighedsprincip, og konkurrencen omfattes derfor af spillelovgivningen – og den foreslåede § 15, hvis der ikke betales et indskud for deltagelse.

Den foreslåede § 15 ændrer ikke gældende praksis.

Rene færdighedskonkurrencer, som ikke indeholder et element af tilfældighed, jf. ovenfor, er ikke defineret som et spil i forslag til spilleloven, og er heller ikke omfattet af nærværende lov. Af gevinster vundet i sådanne konkurrencer skal der derfor betales indkomstskat. Dette svarer til gældende regler.

Det foreslås, at der af gevinster vundet i spil uden indsats skal betales gevinstafgift. Dette svarer til de gældende regler for de omhandlede typer af spil i § 1, stk. 1, litra e, og § 2 i gevinstafgiftsloven.

Afgiftsniveauet foreslås uændret, således at afgiften for kontante gevinster udgør 15 pct., beregnet af den del af gevinstbeløbet, der overstiger 200 kr., og for af andre gevinster udgør afgiften 17,5 pct., beregnet af den del af gevinstens værdi, der overstiger 200 kr. Værdien opgøres som handelsværdien, jf. forslagets § 26, stk. 3”.

## *Praksis*

SKM2010. 545. SR–

En region gennemførte en spørgeskemaundersøgelse blandt tilfældigt udvalgte borgere i regionen. Blandt deltagerne blev der trukket lod om nogle pengepræmier. Skatterådet traf afgørelse om, at spillet/konkurrencen var offentlig, fordi man lagde vægt på, at udvælgelsen til at deltage var sket ud fra et tilfældighedsprincip, og dermed havde alle borgere i regionen haft mulighed for at deltage. Der blev også lagt vægt på, at der var tale om en tilstrækkelig stor og objektiv defineret gruppe.

SKM2012. 681. SR–

En virksomhed udbød et spil via en app, hvor enhver gratis kunne deltage ved at downloade app'en til sin smartphone. Spillet gik ud på at løse nogle simple opgaver, som blev modtaget via sms, og som bestod i indsamling af oplysninger, hvorved den hurtigste deltager vandt. Muligheden for at kunne løse en konkret opgave afhang af deltagerens geografiske opholdssted på et givent tidspunkt, når opgaven blev stillet og var dermed tilfældig. Skatterådet anså spillet for omfattet af spilleafgiftslovens regler om spil uden indsats, idet det blev anset for offentligt tilgængeligt, og udfaldet af spillet eller konkurrencen afhang af tilfældighed.

Af SKATs juridiske vejledning, version 2017-2, afsnit E. A. 9.12 Spil uden indsats – visse lodtrækninger og konkurrencer mv. fremgår:

(...)

Der skal betales afgift af gevinster vundet i spil, der i henhold til § 3, stk. 2, i lov om spil, kan udbydes uden tilladelse eller anmeldelse til Spillemyndigheden. Der er tale om spil, hvor spilleren ikke har betalt en indsats for at deltage, og som må anses for at være offentlige. Se SPILAL § 15.

Spiludbyderen skal betale en gevinstafgift på 17,5 pct. beregnet af den del af gevinstens værdi eller gevinstbeløbet, der overstiger 200 kr., se nærmere neden-for under afsnittet "Afgiftens størrelse og beregning".

SPILAL § 15 omfatter bl.a. en videreførelse af den tidligere gevinstafgiftslovs regler (tidligere lovbe- kendtgørelse nr. 1146 af 2. december 2005) om afgift af gevinster ved deltagelse i offentlige bortlodninger, gætte- og præmiekoncurrencer. Beregningsmetoden for afgiften af kontantgevinster er dog ændret.

Hvem er afgiftspligtig og hvilke spil er omfattet af reglen?

Det er den, der udbyder spillet, der skal betale afgiften og skal indeholde afgiften før udbetaling af gevinsten til vinderen. Se SPILAL § 16.

Spillene, der er omfattet af reglen, er spil

- a) hvor der ikke opkræves en indsats for at deltage i spillet
- b) hvor der skal være et element af tilfældighed til stede i spillet/konkurrencen
- c) der er offentlige, og deltagelsen derfor ikke må bero på en ca-sting/udvælgelse af deltagerne.

Alle tre betingelser skal være opfyldt, før spillet er omfattet af SPILAL § 15.

(...)

Ad b) Element af tilfældighed

Et spil skal desuden indeholde et element af tilfældighed for at være omfattet af reglen om "spil uden indsats" i SPILAL § 15. Et sådant element af tilfældighed er fx til stede, når vinderen af en gevinst udvælges ved lodtrækning eller under lignende tilfældige omstændigheder.

En tidsbegrænsning udelukker ikke, at spillet har et element af tilfældighed, når blot der gives en rimelig tid til besvarelsen. Er tidsfristen imidlertid så kort, at kun deltagere med helt særlige evner, viden eller lignende reelt har mulighed for at vinde gevinsten, er der ikke et element af tilfældighed i spillet, og det er derfor ikke omfattet af reglen i SPILAL § 15.

Præmier opnået ved at deltage i konkurrencer af litterær, kunstnerisk, videnskabelig eller teknisk karakter samt prisbelønninger for at besvare opgaver af denne art, er ikke omfattet af reglen i SPILAL § 15. Det vil sige i situationer, hvor der kræves særlig viden, egenskaber eller præstationer. Præmier vundet ved f.eks. en sportspræstation er heller ikke omfattet af afgiften. Sådanne færdigheds- og præstationskonkurrencer er ikke omfattet af SPILAL § 15, eller af SPILL i øvrigt.

### Eksempler

Gevinster og præmier vundet i f.eks. sportskonkurrencer, lystfiskerkonkurrencer, dansekonkurrencer, talentkonkurrencer o. lign. er ikke omfattet af afgiften. Præmier og gevinster er dermed indkomstskattepligtige for vinderne, se nærmere nedenfor.

(...)

### Bemærk

Der skal betales indkomstskat af gevinster eller præmier vundet i konkurrencer, som ikke er offentligt tilgængelige, eller som ikke indeholder et element af tilfældighed, og derfor ikke er omfattet af reglen i SPILAL § 15. Fx konkurrencer, som man kun kan deltage i via en egentlig casting, samt spil/konkurrencer uden et element af tilfældighed, samt de konkurrencer der kræver særlige egenskaber hos deltagerne.

Er spillet imidlertid ikke omfattet af SPILAL § 15, fordi der skal betales en indsats for at deltage i spillet, kan spillet kun lovligt udbydes, hvis der er tale om et spil, der er omfattet af en af bestemmelserne i lov om spil. Udbud heraf kræver oftest, at der opnås tilladelse fra Spillemyndigheden.

Det kræver ikke tilladelse at udbyde spil uden indsats omfattet af SPILAL § 15. Se SPILL § 3, stk. 1. Spil uden indsats, som ikke er åbne for offentligheden, kan endvidere afholdes uden tilladelse efter SPILL § 3, stk. 1, da bestemmelsen ikke indeholder noget offentlighedskrav. Derimod vil betingelserne for at spillet eller konkurrencen er omfattet af SPILAL § 15 ikke være opfyldt, når spillet eller konkurrencen ikke er offentligt tilgængelig. Det medfører, at gevinster eller præmier fra ikke-offentlige spil og konkurrencer vil være indkomstskattepligtige for vinderen".

### Spørgsmål 7-10

#### *Lovgrundlag*

#### 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:

1. (...)
2. (...)
3. (...)

4. (...)
5. (...)
6. af lotterispil, samt andet spil og væddemål.

### *Praksis*

#### Den juridiske vejledning:

##### Afsnit C. A. 1.2.1 (uddrag)

###### ” Retserhvervelsesprincippet

Retserhvervelsesprincippet indebærer, at beskatning som udgangspunkt sker på det tidspunkt, hvor en skattepligtig person får et formuegode. Det følger af, at ikke kun penge, men også "formuegoder af pengeværdi" er skattepligtige. Se SL § 4.

Allerede på det tidspunkt, hvor en person har et krav på fx en betaling, har vedkommende et formuegode i form af et retskrav på betaling. Efter retserhvervelsesprincippet sker beskatningen på det tidspunkt, hvor der er et sådant retskrav - uanset om personen faktisk får betalingen.

Er der en retstvist om retten til en indkomst, der ikke allerede er overdraget, vil indkomsten normalt først være endelig erhvervet, når rettens eksistens er fastslået ved dom eller forlig. Se blandt andet LRSM 1971.14, LRSM 1972.108, LRSM 1975.128, TfS 1997,11 LSR og TfS 2000,953 HRD.

I praksis kan det i mange situationer diskuteres, hvornår der endeligt er erhvervet ret til et formuegode. Retserhvervelsesprincippet giver dermed ikke altid et klart svar på, hvornår beskatningstidspunktet er. Desuden er retserhvervelsesprincippet på forskellig måde modificeret blandt andet af kildeskattelovens regler om udbetaling og indeholdelse af skat ved a-indkomst. ”

##### C. A. 3.1.2 (uddrag):

###### ”Begrebet honorar

Honorar, der udbetales som led i et konkret tjenesteforhold, adskiller sig ikke fra almindelig løn. Se afsnit C. A. 3.1.1 om løn.

Begrebet honorar omfatter imidlertid også vederlag for personligt arbejde, der udføres uden for tjenesteforhold, og som heller ikke stammer fra selvstændig erhvervsvirksomhed.

Den lovgivningsmæssige anerkendelse af honorarmodtagerbegrebet kan bl.a. ses af AML § 2, stk. 1, nr. 2, hvorefter der skal betales arbejdsmarkedsbidrag af bruttovederlaget, og af SKL § 7 A, stk. 2, hvorefter vederlaget skal indberettes, når honoraret er B-indkomst.

Kørselsgodtgørelse efter statens takster er ikke honorarer. Der er i stedet tale om en udgiftskompensation til at dække udgifter til transport i forbindelse med arbejdet, og der skal derfor ikke betales arbejdsmarkedsbidrag af godtgørelsen. Se SKM2003. 494. LSR, hvor der ikke skulle betales arbejdsmarkedsbidrag. Sagen vedrørte en fodboldommer, der ikke skulle betale arbejdsmarkedsbidrag af en udgiftsgodtgørelse for transport til kampene, opgjort i overensstemmelse med det daværende Ligningsråds satser for befordringsgodtgørelse. ”

###### **SKM2012. 508. SR**

Skatterådet bekræftede, at deltagerne i et forskningsprojekt om sundhedsfremme ikke skulle beskattes af de i forsøgsperioden modtagne mobiltelefoner, dataabonnementer samt mobilapplikationer.

Skatterådet bekræftede, at de omhandlede goder, som det forelå oplyst, var så begrænsede i deres anvendelse, at de alene kunne anvendes i det omhandlede projekt og ikke til øvrig privat brug overhovedet. Skatterådet lagde især vægt på, at det var oplyst, at telefonen ikke kunne anvendes som privat telefoni mv. fx med eget simkort eller til privat datatrafik m.v. samt at applikationen svarede til lignende applikation til forskellige motionsprogrammer, som kunne hentes gratis via Internettet. På baggrund heraf forelå der ikke et gode af økonomisk værdi, der var skattepligtig efter hovedreglen om skattepligtig indkomst i statsskattelovens § 4.

### Spørgsmål 11

#### *Lovgrundlag*

#### Skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1 og 2:

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 en disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage.

Stk. 2 Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for andre end spørgeren af en disposition, som spørgeren påtænker at foretage, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet, jf. dog stk. 3.

#### Skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2 og 3

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 imod en besvarelse.

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