

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Schneeweiß & Kainz Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Wienerstraße 13, 3385 Prinzersdorf, über die Beschwerde vom 18. Oktober 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 25. September 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Einkommensteuer 2015 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet *abgewiesen*.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) *nicht zulässig*.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

(1) Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte im Streitjahr Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Daneben brachte das Finanzamt im angefochtenen **Bescheid** auch sonstige Einkünfte (aus Spekulationsgeschäften) iHv. € 48.422,- in Ansatz. In der Begründung wird auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen (Tz 1 des Prüfungsberichtes vom 27.9.2018):

„Bei sogen. ***L***-Nuggets handelt es sich um Wirtschaftsgüter. Bei Kauf und Verkauf dieser Wirtschaftsgüter innerhalb eines Jahres liegen daher Einkünfte aus Spekulation gem. § 31 EStG vor.

Für das Konto "***X1***" wurde im Jahr 2015 ein Spekulationsgewinn in Höhe von 48.422,62 ermittelt.

Der Steuerpflichtige wickelt seine Ein- und Verkäufe über drei Konten ab und ist davon ausgegangen, dass für die Spekulationsfrist alle Konten als eine Einheit zu sehen sind!“

(2) Dagegen richtet sich die vorliegende **Beschwerde**, die im Wesentlichen wie folgt begründet wird:

„(...) ***L*** bietet ein sogenanntes Nuggetgame an. Dieses Spiel wird auf einer Webseite betrieben. (...)

Bei dem sogenannten Nugget-Game (oder laut Prüfungsbericht) ***L***-Nuggets handelt es sich um ein Spiel bei dem „Nuggets“ gekauft und verkauft werden können. Je nach Kursentwicklung kann man gewinnen oder verlieren. Beim Einzahlen in das Spiel wird Geld in Nuggets getauscht, beim Aussteigen aus dem Spiel Nuggets in Geld. Die Käufe und Verkäufe im Spiel erfolgen im System ohne Wechsel in eine „echte“ Währung.

[Der Bf.] verfügt im ***L*** System insgesamt über drei ihm zurechenbare „Nuggetslagerplätze“ bzw. Konten. Im System haben diese die Bezeichnung ***Y2***, ***X1***, und ***Z3***. [Der Bf.] nimmt bereits seit dem Jahr 2010 an dem Spiel teil. Von Seiten der Betreiber des Spiels war immer von einem Spiel gesprochen worden, weshalb die Zufallsgewinne auch steuerfrei wären. Diese Aussage deckt sich auch mit der Aussage in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar Band II, zu § 29 TZ 41 S 30 wonach unter § 29 Z 3 nicht Preise auf Grund von Auslosungen, von Quizsendungen fallen. Weiters wird ausgeführt, dass Spiel-, Sport-, Wett- und Lotteriegewinne grundsätzlich nicht besteuert werden, weil es am Verhältnis Leistung zu Gegenleistung fehlt!

Weiters ist anzumerken, dass bei der Feststellung der Betriebsprüfung die Lagerplätze (***Y2***, ***X1*** und ***Z3***) wie einzelne Depots betrachtet wurden und nicht die Gesamtheit der „Lagerplätze“ [dem Bf.] zugerechnet wurden. Die von der Betriebsprüfung durchgeführte Berechnung für den Spekulationsgewinn erfolgte durch Anwendung eines sogenannten FIFO-Verfahren. [Der Bf.] ist immer von einer Zusammenrechnung der drei Lagerplätze ausgegangen, weshalb er im Jahr 2015 vom ***X1*** Verkäufe durchgeführt hat. Bei Beurteilung über alle drei Konten ist - aufgrund von hohen Anfangsbeständen bei den Konten ***Z3*** und ***Y2*** (älter als ein Jahr) - kein Spekulationsgewinn errechenbar. Alleine auf ***Z3*** befanden sich zum 1.1.2015 exakt 311.212 Nuggets, wovon 2015 nur 5 Stück verkauft wurden. Die Verkäufe von ***X1***, für welche im Rahmen der Betriebsprüfung ein Spekulationsgewinn errechnet wurden, haben nur 42.108 Nuggets betroffen! (...)

Sollten sich bei dem Spiel Nugget Game Gewinne ergeben, handelt es sich um Spielgewinne, welche grundsätzlich nicht besteuert werden. Selbst wenn dieser Auffassung nicht gefolgt wird, ist kein Spekulationsgewinn entstanden, da alle drei „Lagerplätze“ der Nuggets als eine Einheit anzusehen sind und aus diesem Grund nach dem FIFO Verfahren kein Spekulationsgewinn entstanden ist.“

Daher werde beantragt, die Spekulationsgewinne mit € 0,- festzusetzen.

(3) Die abweisende **Beschwerdevorentscheidung** erging am 21.11.2018:

„Die ***L***-Nuggets sind Wirtschaftsgüter, bei Kauf und Verkauf der selbigen innerhalb eines Jahres liegen daher Einkünfte aus Spekulation gem. § 31 EStG vor.

Die Lagerplätze (***Y2***, ***X1***, ***Z3***) stellen einzelne Depots dar und die Ermittlung der Spekulationseinkünfte bezieht sich jeweils auf das einzelne Depot. Die Annahme, dass alle drei Lagerplätze zusammengerechnet werden und als eine Einheit anzusehen sind, geht ins Leere, da sich die Ermittlung der Verbrauchsreihenfolge nur auf das einzelne Depot beziehen kann.

Wirtschaftsgüter unterliegen grundsätzlich der Einzelbewertung, es ist das Identitätspreisverfahren (vgl. EStR 2000 Rz 2313) anzuwenden. Gleichartige Wirtschaftsgüter können zur Vereinfachung abweichend von diesem Grundsatz mit einem Durchschnittspreis (vgl. EStR 2000 Rz 3215) bzw. einer Verbrauchsreihenfolge (zB First-In-First-Out) bewertet werden. Die Verbrauchsreihenfolge darf nicht den tatsächlichen Gegebenheiten widersprechen (zB FIFO bei Schüttkohlelager). Die Finanzanlagen, Vorratsvermögen und Wertpapiere werden im betrieblichen Bereich in erster Linie mit dem gewogenen Durchschnittspreis bewertet (Jakom (2017), § 6 Rz. 19).

Bei den Spekulationseinkünften geht es neben der Frage der Anschaffungskosten vor allem um den Anschaffungszeitpunkt. Dabei ist die im betrieblichen Bereich präferierte Durchschnittspreismethode nicht zweckdienlich. Sofern keine andere Verbrauchsreihenfolge nachgewiesen wird, wird für die Spekulationseinkünfte die Verbrauchsreihenfolge FIFO angewendet werden.“

(4) Dagegen wurde fristgerecht der **Vorlageantrag** eingebracht.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Beschwerde macht geltend, Gewinne aus Spielen würden nicht unter § 29 Z 3 EStG 1988 fallen und wären daher nicht zu besteuern. Überdies seien alle drei „Lagerplätze“ der Nuggets als eine Einheit anzusehen, weshalb nach dem FIFO-Verfahren kein Spekulationsgewinn entstanden sei.

Zunächst ist festzuhalten, dass das Finanzamt die strittigen Einkünfte als solche aus Spekulationsgeschäften unter § 31 EStG 1988 – und damit unter § 29 Z 2 EStG – subsumiert hat: Einkünfte nach § 31 EStG unterliegen der Z 2 des § 29 EStG – und nicht der Z 3.

Hat eine Leistung Wirtschaftsgutcharakter, liegt ein Veräußerungsvorgang und keine Leistung vor (*Mayr/Hayden* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG Kommentar II 20. Auflage, § 29 Tz 95). Veräußerungstatbestände fallen nicht unter den Begriff der sonstigen Leistung, sodass eine Anwendung des § 29 Z 3 EStG von vornherein ausscheidet (VwGH 20.10.2010, 2007/13/0059; VwGH 23.5.2000, 95/14/0029). § 29 Z 3 EStG ist subsidiär zu den anderen Einkunftsarten (*Mayr/Hayden*, aaO, § 29 Tz 91, und die dort zitierte Rechtsprechung). Einkünfte aus

Leistungen nach § 29 Z 3 liegen daher nur dann vor, wenn sie weder unter Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 noch unter § 29 Z 1, § 30, § 31 oder § 29 Z 4 EStG zu subsumieren sind.

§ 31 Abs. 1 EStG 1988 in der hier maßgeblichen Fassung normiert: *„Spekulationsgeschäfte sind Veräußerungsgeschäfte von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, wenn die Einkünfte nicht gemäß § 27 oder § 30 steuerlich zu erfassen sind und der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt.“*

§ 31 EStG erfasst die Veräußerung von körperlichen und unkörperlichen Wirtschaftsgütern. Eine Steuerpflicht besteht objektiv und unabhängig von einer Spekulationsabsicht dann, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt (zB *Kirchmayr/Perl* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG Kommentar II 20. Auflage, § 31 Tz 4). Forderungsrechte, Wertpapiere, virtuelle Zahlungsmittel uä. zählen jedenfalls als Wirtschaftsgüter (nochmals zB *Kirchmayr/Perl*, aaO, § 31 Tz 94, mwN).

Bei sukzessiver Anschaffung und Veräußerung von Wirtschaftsgütern, ist für die Frage der einjährigen Veräußerungsfrist sowie die Ermittlung allfälliger Spekulationseinkünfte entscheidend, ob eine eindeutige Zuordnung der Wirtschaftsgüter (zB Wertpapiere oder – wie hier – Nuggets) möglich ist. Ist eine (faktische oder rechnerische) Zuordnung möglich, richtet sich die Besteuerung nach der vom Steuerpflichtigen vorgenommenen Zuordnung. Der Veräußerungserlös ist den jeweils korrespondierenden Anschaffungskosten gegenüberzustellen (zB *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG, 2011, § 30 Rz 18 sowie 51, mit Verweis auf *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 30 Rz 25).

Dass es sich bei den „Nuggets“ um Wirtschaftsgüter handelt, ergibt sich aus nachfolgend angeführten Umständen - und wird zudem selbst vom Bf. nicht bestritten:

In den „Nugget Game Regeln“ (Version 7.0, 30.11.2014) von ***L*** heißt es ua.:

„1. Das Nugget Game ist eine Kombination aus Glück und Geschicklichkeit. ***L*** gibt keine Zusicherungen (...), dass das Nugget Game ein realer Aktienmarkt ist, (...) dass der virtuelle Markt im Nugget Game durch reale Vermögenswerte gesichert ist, wie etwa dem voraussichtlichen Marktwert im Nugget Game, die Anzahl der virtuellen Nuggets im Nugget Game, der Anzahl von virtuellen Nuggets, die im Nugget Game zum Verkauf stehen könnten, oder der Anzahl der Spieler zu irgendeinem Zeitpunkt, die virtuelle Nuggets kaufen wollen könnten. (...)

4. Jegliche Firmeneinheit in Zusammenhang mit dem Nugget Game ist fiktiv. (...)

6. Der Verkauf und Kauf von virtuellen Nuggets im Nugget Game kann nur entsprechend dem Ablauf, der auf der Nugget Game Seite sowie in diesen Regeln erklärt ist, ermöglicht werden. Sie bestätigen und erklären sich damit einverstanden, dass für Ihre Nuggets im Nugget Game ein Markt existieren oder nicht existieren könnte und dass die Möglichkeit, solche virtuellen

Nuggets zu einem vorgegebenen Preis und in einer vorgegebenen Menge zu kaufen oder zu verkaufen, völlig von Angebot und Nachfrage anderer Mitglieder abhängt, die das Nugget Game spielen. ***L*** garantiert nicht, den Betrag, den Sie im Nugget Game investiert haben, wieder zurück zu erlangen. (...)

13. Wenn Sie erfolgreich virtuelle Nuggets verkauft haben, wird das Guthaben abzüglich der Handelsgebühr auf Ihr Nugget Konto überwiesen. (...)"

In einer aktuelleren Version (11.5.2019) dieser Regeln führt Punkt 2. aus: „Alle User (Spieler und Teampartner) können am Nugget Game teilnehmen, indem sie mit Guthaben auf ihrem Gaming Konto Nuggets (virtuelle Waren) kaufen und verkaufen.“

Im Weiteren wird erläutert, wie Käufe und Verkäufe von Nuggets abgewickelt werden (insbes. unter Pkt. 2.2. und 2.3.).

In den auf der Website von ***L*** abrufbaren AGB heißt es unter Punkt 5. („Auszahlungen“):

„5.1. Sie können jederzeit eine Auszahlung des gesamten oder eines Teils des auf Ihrem Gaming Konto bestehenden Guthabens verlangen, vorausgesetzt alle Zahlungseingänge wurden bestätigt und alle auf Ihr Gaming Konto eingezahlten Beträge wurden zumindest einmal eingesetzt, es sei denn es gelten besondere Regeln, und sofern alle notwendigen Überprüfungen, insbesondere hinsichtlich KYC und Geldwäscheprävention zu ***L*** Zufriedenheit abgeschlossen wurden. Auszahlungen werden abgelehnt, wenn das Guthaben auf Ihrem Gaming Konto noch nicht für Produkte verwendet wurde.

5.2. Sie können jederzeit eine Auszahlung des gesamten oder eines Teils des auf Ihrem Benefit Konto bestehenden Guthabens verlangen, sofern keine besonderen Regeln gelten und sofern alle notwendigen Überprüfungen, insbesondere hinsichtlich KYC und Geldwäscheprävention, zu ***L*** Zufriedenheit abgeschlossen wurden .

5.3. Auszahlungen können mittels der verschiedenen auf der Website angebotenen Zahlungsarten vorgenommen werden. (...)"

Auf seiner Homepage bewirbt ***L*** das Nugget Game ua. wie folgt:

„Wenn dich der Umgang mit strategischen Entscheidungen und das Zusammenspiel von Angebot und Nachfrage interessiert, dann ist das Nugget Game das Richtige für dich. Mit über 100.000 Usern ist dieses Spiel eine Liga für sich.

Verfolge die Entwicklung deiner Nuggets live im ***L*** Nugget Game

Beobachte Käufe und Verkäufe von Mitspielern

Entwerfe Strategien für den optimalen Zeitpunkt Nuggets zu kaufen oder zu verkaufen

Spiele ein einzigartiges Spiel

Der Markt bleibt somit ständig in Bewegung und bietet daher den Team Partnern dauerhafte Vorteile.“

Auf Grund der oa. Regeln sowie der AGB ergibt sich, dass die Nuggets einen relevanten Vermögenswert darstellen, da sie – bei entsprechendem Guthabensstand – gegen reales Geld (Euro) getauscht werden können. Dabei spielt es keine Rolle, dass – ähnlich einer „realen Börse“ – neben Geschicklichkeit auch Glück erforderlich ist. Die Teilnehmer am Nugget Game, das sich nach den Inhalten der ***L***-Website (s. oben) als eine Art „virtuelle Börse“ darstellt, kaufen und verkaufen untereinander virtuelle Objekte („Nuggets“), wobei sich der Preis nach Angebot und Nachfrage richtet. Dass die jeweiligen „Firmeneinheiten“ bzw. „Waren“ rein fiktiv sind, ändert an deren Werthaltigkeit nichts, ist doch nach Aufbau eines entsprechenden Guthabens ein Tausch gegen „echtes Geld“ (Auszahlung) und somit ein „realer“ Gewinn möglich. Preise auf Grund von Auslosungen, Quizsendungen oder Sport- und Lotteriegewinne sind damit nicht vergleichbar, da diesen keine Veräußerungsvorgänge im oa. Sinne zugrunde liegen.

Im Übrigen bestreitet auch der Bf. die Eigenschaft der Nuggets als Wirtschaftsgüter ohnehin nicht.

Er bringt im Weiteren jedoch vor, er sei von einer Zusammenrechnung aller drei Lagerplätze bzw. Konten ausgegangen. Diese seien als eine (einzige) Einheit anzusehen und nicht als drei einzelne Depots. Diesem - allgemein gehaltenen - Vorbringen ist zu erwidern:

Im Falle der sukzessiven Anschaffung und Veräußerung gleichartiger Wirtschaftsgüter kommt es darauf an, ob die angeschafften Güter faktisch unterscheidbar sind. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn die Wirtschaftsgüter (wie zB Aktien, Nuggets oä.) auf verschiedenen Depots gehalten werden. Ist eine Unterscheidung nicht (mehr) möglich, werden die Wirtschaftsgüter durch Erteilung eines entsprechenden Verkaufsauftrages bestimmt. Der Steuerpflichtige kann selbst entscheiden, welche Wirtschaftsgüter er verkauft. Soweit eine eindeutige – faktische oder rechnerische – Zuordnung möglich ist, richtet sich die Besteuerung nach der vom Pflichtigen vorgenommenen Zuordnung. Soweit für den Anleger eine Unterscheidung nicht möglich ist, sind die ältesten Wirtschaftsgüter als zuerst verkauft anzusehen (FIFO-Methode) (s. zB *Gruber* in *SWK* 28/2007, S 761; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 30 Tz 25; *Kirchmayr*, Besteuerung von Beteiligungserträgen, 109f.).

Ausschlaggebend ist sohin die Individualisierbarkeit der vertretbaren Wirtschaftsgüter.

Der Aktenlage ist ebenso wie den Beschwerdeausführungen klar zu entnehmen, dass der Bf. seine Nuggets auf drei verschiedenen Konten gehalten hat. Allein dadurch konnten die auf einem bestimmten „Lagerplatz“ oder Konto/Depot gehaltenen Nuggets jedenfalls eindeutig von den auf den jeweils anderen Konten/Depots befindlichen Nuggets unterschieden und abgegrenzt werden.

Das ergibt sich auch aus dem Beschwerdevorbringen, wonach sich zum 1.1.2015 exakt 311.212 Nuggets auf „***Z3***“ befunden hätten und davon 2015 nur fünf Stück verkauft worden seien. Der Bf. weiter: *„Die Verkäufe von „***X1***“, für welche im Rahmen der Betriebsprüfung ein Spekulationsgewinn errechnet wurden, haben nur 42.108 Nuggets betroffen.“* Damit war selbst dem Bf. ohne Zweifel eine eindeutige und exakte Zuordnung der Nuggets („Verkäufe ***Z3*** ... nur fünf Stück“; „Verkäufe von ***X1***... 42.108 Nuggets“) möglich. Aus welchen Gründen immer hat er (binnen Jahresfrist) Nuggets vom Konto „***X1***“ verkauft. Demgegenüber hat er seinen Angaben zufolge im Streitjahr nur fünf Stück Nuggets vom Konto „***Z3***“ veräußert. Damit ist aber evident, dass er in der Lage war, die jeweiligen Nuggets der verschiedenen Konten klar voneinander zu unterscheiden. Durch Erteilung des Auftrages, Nuggets des Kontos „***X1***“ zu verkaufen, hat er eindeutig nachvollziehbar zum Ausdruck gebracht, (ausschließlich) Nuggets dieses Kontos – und nicht solche eines anderen Kontos – veräußern zu wollen. Die von diesem Veräußerungsauftrag umfassten Nuggets können daher nicht einem der beiden anderen Konten zugerechnet werden.

Ist eine eindeutige Zuordnung von gleichartigen Wirtschaftsgütern (zB Wertpapieren, sonstigen Beteiligungen, Forderungen oä., die auf verschiedenen Depots, Subdepots oä. gehalten werden) möglich, so ist diese Zuordnung jedenfalls für Zwecke der Besteuerung maßgeblich (s. nochmals zB *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG, 2011, § 30 Rz 18, mwN). Jene Nuggets, die den strittigen Spekulationseinkünften zugrunde liegen, konnten ohne Zweifel vom Bf. exakt identifiziert und von den auf den anderen Konten gehaltenen Nuggets unterschieden werden. Da eine Veräußerung dieser Nuggets innerhalb der Jahresfrist des § 31 EStG erfolgt ist, hat das Finanzamt im angefochtenen Bescheid zu Recht Spekulationseinkünfte angesetzt.

Nur soweit innerhalb der einzelnen „Depots“ eine Individualisierbarkeit der Nuggets nicht mehr möglich ist, kommt (innerhalb des jeweiligen Depots) die FIFO-Methode zum Tragen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zur Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht konnte sich bei seiner Entscheidung auf die zitierte Judikatur stützen. Soweit erkennbar, liegt bezüglich der Frage der Fristberechnung bei sukzessiver Anschaffung und Veräußerung keine explizite Rechtsprechung vor, doch ergibt sich die Lösung dieser Frage aus den oa. allgemein gültigen (Bewertungs- und Buchführungs)Grundsätzen.

Die Frage der Identifizierbarkeit der einzelnen Nuggets war zudem eine reine Sachverhaltsfrage (und keine Rechtsfrage), die schon allein auf Grund des Beschwerdevorbringens eindeutig geklärt werden konnte.

Graz, am 27. Mai 2020