

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende *** Mag. R1 ***, den Richter *** Mag. R2 *** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LR1*** und ***LR2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Peter Löschl, Hasnerstraße 39, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 24. September 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 2. September 2021 betreffend Einkommensteuer 2017, Einkommensteuer 2018 und Wiederaufnahme § 303 BAO / ESt 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 24. Oktober 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin ***1*** zu Recht erkannt:

I.1 Die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer für 2017 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

I.2 Die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2017 und 2018 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II.1 Gegen Punkt I.1 dieses Erkenntnisses ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

II.2 Gegen Punkt I.2 dieses Erkenntnisses ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) reichte am 30. April 2019 auf elektronischem Weg via Finanzonline seine Einkommensteuerklärung für 2017 beim Finanzamt ***2*** ein. Neben Einkünften aus Gewerbebetrieb aufgrund seiner Tätigkeit als selbständiger Vermögensberater in Höhe von € ***3*** erklärte der Bf. auch Einkünfte aus Spekulationsgeschäften (§ 31 EStG 1988) in Höhe von € 71,27.

Ebenfalls am 30. April 2019 wurde über die Funktion „Sonstige Anbringen und Anfragen“ in Finanzonline betreffend die Steuererklärung 2017 folgendes mitgeteilt:

„Sehr geehrte Damen und Herren, zur auf elektronischem Weg eingebrachten Steuererklärung 2017 erhalten Sie per Post in den nächsten Tagen die Einnahmen-/Ausgabenrechnung sowie eine Stellungnahme zu unserer Sichtweise betreffend die Tauschbesteuerung von Kryptowährungen.“

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017 vom 3. Mai 2019 wurde der Bf. erklärungsgemäß veranlagt und wurden infolge Nichterreichens der in § 30 Abs. 4 EStG 1988 vorgesehenen Freigrenze keine Spekulationseinkünfte festgesetzt.

Am 10. Mai 2019 langte beim Finanzamt ***2*** ein mit 2. Mai 2019 datiertes Schreiben des steuerlichen Vertreters für den Bf. mit nachstehendem Inhalt ein, dem die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 2017 sowie eine Transaktionsliste von ***4*** für den Zeitraum 26.9.2017 bis 29.12.2017 angeschlossen war.

In der Transaktionsliste von ***4*** wären sämtliche Kryptowährungstransaktionen des Jahres 2017 erfasst und hinsichtlich etwaiger Kursgewinne ausgewertet worden.

Abweichend von der BMF-Meinung, dass auch jeder Tausch von Kryptowährung zu Kryptowährung eine Anschaffung und Veräußerung darstellt, wäre in der elektronisch eingereichten Steuererklärung lediglich der endgültige Umtausch einer Kryptowährung in Euro als Spekulationsgewinn erfasst und der Besteuerung unterzogen worden.

Diese Transaktion wäre farblich markiert und mit dem tatsächlich erwirtschafteten Gewinn in Höhe von EUR 71,27 als Einkünfte aus Spekulationsgeschäften erklärt worden. Ein Betrag von EUR 6.539,99 würde ausschließlich aus Tauschtransaktionen stammen, von einer Kryptowährung gegen eine andere Kryptowährung. Die Gewinne aus diesen Transaktionen wären nicht realisiert worden, beispielsweise wäre bei einigen Kryptowährungen ein direkter Kauf nur mit anderen Kryptowährungen und nicht durch die Hingabe von Euros möglich, weshalb hier wieder fiktive Gewinne zu versteuern sein würden.

Der Bf. würde auf dem Standpunkt stehen, dass eine Besteuerung analog zu den Fremdwährungskursgewinnen zu erfolgen hätte und eine Gewinnrealisierung erst beim tatsächlichen Umtausch der Kryptowährung in Euro zu erfolgen hätte, da bis zu diesem Zeitpunkt das idente Wirtschaftsgut „Kryptowährung“ bestehen bleiben würde. Eine andere Sichtweise wäre nach Meinung des Bf. unzulässig, da ansonsten Scheingewinne in erheblichem Ausmaß zu versteuern wären. Es würde hier auch auf die Rechtsprechung des VwGH verwiesen werden, wonach die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in eine andere, zum Euro wechselkurslabile Fremdwährung, im außerbetrieblichen Bereich nicht zu Einkünften gemäß § 30 EStG 1988 führen kann, weil der sich durch die Konvertierung ergebende

Vermögenszugang endgültig sein muss und durch die Konvertierung von einer Fremdwährung in eine andere dasselbe Wirtschaftsgut "Fremdwährung" bestehen bleibt (VwGH 24.09.2008, 2006/15/0255; VwGH 04.06.2009, 2004/13/0083), selbiges müsse hier auch für das Wirtschaftsgut „Kryptowährung“ gelten.

Am 3. November 2020 reichte der Bf. die Einkommensteuererklärung für 2018 beim Finanzamt ***2*** ebenfalls elektronisch ein, in der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € ***5*** erklärt wurden. Einkünfte aus Spekulationsgeschäften wurden für dieses Jahr keine erklärt.

Am 19. Jänner 2021 erließ das nunmehr zuständige Finanzamt Österreich einen Einkommensteuerbescheid für 2018, der zu keiner Änderung der erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb führte, sondern wurden die Einnahmen lediglich bei den Erlösen ohne § 109a EStG und Einnahmen/Erträgen gemäß § 109a EStG anders aufgeteilt (erklärte Erlöse ohne § 109a: € ***6***; Korrektur auf € ***7***; erklärte Einnahmen/Erträge gemäß § 109a EStG: € ***8***; Korrektur auf € ***9***).

2021 wurde durch das Finanzamt Österreich beim Bf. eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2017 bis 2019 sowie Zusammenfassende Meldungen 2017 bis 2019 durchgeführt.

Bei dieser Betriebsprüfung wurde folgende Feststellung getroffen (vgl. den Bericht gemäß § 150 BAO vom 3.9.2021):

Tz. 1 Tausch und Verkauf von Kryptowährung gem. § 31 EStG

Sachverhalt:

Der Bf. hätte im gesamten Prüfungszeitraum (2017, 2018 und 2019) Kryptowährungen verkauft und getauscht.

Dies würde aus der Aufstellung des Anbieters ***4*** hervorgehen.

Diese steuerrelevanten Vorgänge wären in der Einkommensteuererklärung 2017 nur in Höhe von 71,27€ (Verkauf) und in der Einkommensteuererklärung 2018 gänzlich nicht berücksichtigt worden.

Begründet wäre dies im Jahr 2017 durch folgenden Sachverhalt worden:

Der Steuerpflichtige hätte 2017 mehrere Kryptowährungstäusche durchgeführt. Diese wären in der Einkommensteuererklärung vom 30.4.2019 nicht berücksichtigt worden. Der Erstbescheid wäre am 3.5.2019 erklärungsgemäß ergangen. Am 10.5.2019 wäre eine Offenlegung erfolgt, bei der der steuerliche Vertreter angeführt hätte, dass die Täusche analog der VwGH-Rechtssprechung zu Fremdwährungsverbindlichkeiten zu beurteilen seien und daher keinen steuerlichen Vorgang darstellen würden.

rechtliche Würdigung:

Die Tauschvorgänge wären jedoch steuerbar und steuerpflichtig.

Eine Wiederaufnahme gem. § 303 (1) BAO hätte daher für das Jahr 2017 stattzufinden.

Für das Jahr 2018 würde eine Bescheidaufhebung gem. § 299 (1) BAO ergehen, da sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweisen würde.

Vorgänge um Kryptowährungen könnten zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, Kapitalvermögen oder Spekulationseinkünften führen (vgl. Geisler, Bitcoins und andere Kryptowährungen, SWK 20/21 2017).

Da in casu die Kryptowährungen keinem Betriebsvermögen angehören würden und sie nicht verzinst wären, könnten sie nur zu Spekulationseinkünften gem. § 31 EStG führen.

Voraussetzung für Spekulationseinkünfte wäre, dass zum Verkaufszeitpunkt die Anschaffung nicht länger als ein Jahr zurückliegt (vgl. Kirchmayer/Perl in D/K/M/Z EStG¹⁷, § 31 Rz 4).

Bezüglich Anschaffung und Veräußerung bei Spekulationsgeschäften würde Rz 6675 EStR auf die sinngemäße Anwendung der Regelung zu Grundstücken verweisen (Rz 6621 bis 6630). Gemäß EStR 6626 wäre ein Tausch grundsätzlich immer als Veräußerungsgeschäft zu werten, dies würde sich aber auch schon aus dem Gesetzestext des § 31 EStG selbst ergeben („Abs. 1 (..) Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.“)

Der Veräußerungspreis gemäß § 6 Z 14 lit. a EStG würde dabei dem Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes entsprechen. Ein Tausch würde folglich im Rahmen von Spekulationseinkünften stets so bewertet werden, dass als Veräußerungspreis der Wert des hingegebenen Objektes anzusetzen ist. Der Gewinn aus einem Tauschgeschäft zweier Kryptowährungen würde sich demnach aus dem Unterschied des Wertes der hingegebenen Kryptowährung zu deren Anschaffungskosten ergeben. Bei einem Tausch zwischen verschiedenen Kryptowährungen in einer Wallet, die zu unterschiedlichen Zeitpunkten angeschafft wurden, könne entweder der Steuerpflichtige, falls er die jeweiligen Assets hinsichtlich Anschaffung und Veräußerung lückenlos zuordnen kann, festlegen welche „Tranche“ der Kryptowährung eingetauscht wird, oder die Beurteilung würde nach dem First In/First Out Prinzip erfolgen.

Diese Rechtsansicht wäre vom BMF in SWK Jg 2017 Heft 23/24 veröffentlicht worden und würde sich auch aktuell auf der Homepage des BMF finden.

Die Argumentation des steuerlichen Vertreters bezüglich einer Vergleichbarkeit zu VwGH 2006/15/0255 und VwGH 2004/13/0083 wäre nicht schlüssig. In beiden Fällen (wie auch in 2006/15/0116, vom Bf. aber nicht angeführt) wären laufende Kredite in einer anderen Währung weitergeführt worden.

Der VwGH hätte in diesen Erkenntnissen ausgesprochen, dass eine Konvertierung eines laufenden Darlehens von einer Fremdwährung in eine andere Fremdwährung keine Änderung des Wirtschaftsgutes darstellt und daher kein Gewinn/Verlust realisiert wird. Wird ein Darlehen aber von einer Fremdwährung in Euro konvertiert, kommt es zu einer Änderung des Wirtschaftsgutes, und einer etwaigen Gewinn-/Verlustrealisierung.

Wollte man dies analog auf Kryptowährungstauschvorgänge anwenden, so hieße dies, dass unterschiedliche Kryptowährungen zB Bitcoin und Ethereum dasselbe Wirtschaftsgut wären.

Im Gegensatz zu einem Kreditvertrag, der auch nach Konvertierung mit demselben Vertragspartner unter den gleichen Bedingungen weiterläuft, könne man Kryptowährungen aber als eigenständige Wirtschaftsgüter in andere Wallets transferieren, oder auf anderen Börsen verkaufen/tauschen. Es würde sich also nicht um einen Vertrag handeln, sondern um ein selbständiges Wirtschaftsgut Bitcoin, Ethereum, Dogecoin usw.

betragsmäßige Auswirkung:

Aufgrund der ***4*** Aufstellungen der Jahre 2017, 2018 und 2019 würden sich aus der Veräußerung und dem Tausch der coins innerhalb der Spekulationsfrist des § 31 EStG folgende steuerpflichtige Einkünfte ergeben:

2017

realisierter Gewinn gesamt 7.052,36 €
 abzugsfähige Gebühren 441,10 €
 steuerpflichtiger Gewinn 6.611,26 €
 davon aus Tauschgeschäften 6.421,79 €
 davon Kauf und Verkauf 189,40 €
 im Jahr 2017 erklärt 71,27 €

2018

realisierter Gewinn gesamt 1.102,21 €
 abzugsfähige Gebühren 401,98 €
 steuerpflichtiger Gewinn 700,23 €
 davon aus Tauschgeschäften 2.046,59 €
 davon Kauf und Verkauf – 1.346,33 €
 im Jahr 2018 erklärt 0,00 €

Für das Jahr 2019 wäre lt. vorliegender Aufstellung die Freigrenze von 440 € nicht überschritten worden.

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2017	2018
Einkommensteuer E1	Euro	Euro
[801] Spekulationsgeschäfte (§ 30, ohne KZ 444, 409 und 448)	6.539,99	700,23

Bezüglich der Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2017 wurde auf diese Feststellung verwiesen und ergänzend folgendes ausgeführt:

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wären Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen. Die Kenntnis der in den bezeichneten Feststellung bzw. in der gesonderten Begründung angeführten Wiederaufnahmetatbestände (gem. § 303 Abs. 1 lit. a bis c BAO) hätte allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt.

Die Wiederaufnahme würde unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgen. Im vorliegenden Fall könnten die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung wäre dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren könne gem. § 303 (1) BAO von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Hierbei würde es darauf ankommen, dass die neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel im (abgeschlossenen) Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, entscheidend wäre somit, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente zum Zeitpunkt der Bescheiderstellung bekannt waren und sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Die Offenlegung der Tauschgeschäfte wäre erst nach Bescheiderlassung erfolgt, daher wären diese Tatsachen der Bescheid erlassenden Behörde zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht bekannt gewesen.

Mit Bescheid vom 2.9.2021 nahm das Finanzamt Österreich das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2017 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und verwies in der Begründung auf die im Betriebsprüfungsbericht vom 3.9.2021 getroffenen Feststellungen.

Ebenfalls am 2.9.2021 erließ das Finanzamt Österreich einen neuen Einkommensteuerbescheid für 2017, in dem der von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellung folgend Einkünfte aus Spekulationsgeschäften in Höhe von € 6.611,26 berücksichtigt wurden. Dieser Bescheid wurde wie folgt begründet:

„Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.“

Am 2.9.2021 wurde der Einkommensteuerbescheid für 2018 vom 19.1.2021 gemäß § 299 BAO aufgehoben und am selben Tag ein neuer Sachbescheid Einkommensteuer 2018 erlassen, in dem Einkünfte aus Spekulationsgeschäften entsprechend den Ergebnissen der Betriebsprüfung mit € 700,23 angesetzt wurden. Dieser Bescheid enthielt diesbezüglich die gleiche Begründung wie der Einkommensteuerbescheid 2017 vom 2.9.2021.

Mit Schreiben vom 24.9.2021 wurde vom Bf. Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 2.9.2021, mit dem das Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2017 wiederaufgenommen wurde, erhoben und wurde beantragt diesen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Ebenfalls wurde beantragt keine Beschwerdeverentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 BAO zu erlassen sowie dass über die Beschwerde der gesamte Beschwerdesenat gem. § 272 Abs. 2 Z 1 BAO entscheiden soll und eine mündliche Verhandlung gem. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO stattfindet.

In dieser Beschwerde wurde vorgebracht, dass sich diese gegen die Rechtswidrigkeit in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften richten würde, da ein Neuerungsstatbestand gem. § 303 Abs. 1 BAO, auf den sich die Abgabenbehörde stützt, nicht vorliegen würde. Es würde darauf verwiesen, dass bereits bei der elektronischen Einbringung der Steuererklärungen 2017 die abweichende steuerliche Beurteilung der Tauschtransaktionen von Kryptowährungen offengelegt worden wäre, womit im weiteren Verlauf keinerlei Neuerungsstatbestände vorgelegen wären, die die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden.

Begründung:

Sachverhalt

Im Zuge der elektronischen Einreichung der Steuererklärungen 2017 am 30.04.2019 wäre zeitgleich über Finanzonline unter den sonstigen Anbringen folgende Erläuterung übermittelt worden:

„Sehr geehrte Damen und Herren, zur auf elektronischem Weg eingebrachten Steuererklärung

2017 erhalten Sie per Post in den nächsten Tagen die Einnahmen-/Ausgabenrechnung sowie eine Stellungnahme zu unserer Sichtweise betreffend die Tauschbesteuerung von Kryptowährungen. Mit freundlichen Grüßen Mag. ***10***"

Die in diesem Anbringen angekündigte Offenlegung wäre dem Finanzamt, wie auch im Schlussbesprechungsprogramm vom 9.8.2021, Tz 1 vermerkt, am 10.05.2019 mit der Post zugestellt worden.

Der Steuerbescheid 2017 wäre am 3.5.2019 ausgefertigt worden, weshalb ein Stopp der Veranlagung unter Berücksichtigung des elektronischen Anbringens und einer entsprechenden Würdigung der Offenlegung jederzeit möglich gewesen wäre. Durch das zeitnahe Einlangen der Stellungnahme beim Finanzamt wäre auch die Möglichkeit einer genauen Beschäftigung mit dem Sachverhalt im Rahmen einer Nachbescheidkontrolle gegeben gewesen, die eine rechtskonforme Bescheidänderung innerhalb der Verjährungsfrist ermöglicht hätte.

Mit gesonderten Schreiben vom 24.9.2021 erhob der Bf. auch Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2017 und 2018 jeweils vom 2.9.2021, wobei die Begründungen dieser Beschwerden ident sind.

Die Beschwerden würden sich jeweils gegen die Annahme von Veräußerungsgewinnen aus dem Tausch von einer Kryptowährung in eine andere und somit die Besteuerung von Scheingewinnen in Höhe von EUR 6.639,99 (für 2017) bzw. EUR 700,23 (für 2018) richten.

Ebenfalls wurde beantragt keine Beschwerdeverentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 BAO zu erlassen sowie dass über die Beschwerde der gesamte Beschwerdesenat gem. § 272 Abs. 2 Z 1 BAO entscheiden soll und eine mündliche Verhandlung gem. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO stattfindet.

In diesen Beschwerden wurde vorgebracht, dass entgegen der BMF-Ansicht, dass auch jeder Tausch von Kryptowährung zu Kryptowährung eine Anschaffung und Veräußerung darstellt, der Bf. der Rechtsansicht wäre, dass eine Besteuerung analog zu den Fremdwährungskursgewinnen zu erfolgen hätte und eine Gewinnrealisierung erst beim tatsächlichen Umtausch der Kryptowährung in Euro zu erfolgen hätte, da bis zu diesem Zeitpunkt das idente Wirtschaftsgut „Kryptowährung“ bestehen bleiben würde. Eine andere Sichtweise wäre nach Meinung des Bf. unzulässig, da ansonsten Scheingewinne in erheblichem Ausmaß zu versteuern wären. Es würde hier auch auf die Rechtsprechung des VwGH verwiesen werden, wonach die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in eine andere, zum Euro wechselkurslabile Fremdwährung, im außerbetrieblichen Bereich nicht zu Einkünften gemäß § 30 EStG 1988 führen kann, weil der sich durch die Konvertierung ergebende Vermögenszugang endgültig sein muss und durch die Konvertierung von einer Fremdwährung in eine andere dasselbe Wirtschaftsgut "Fremdwährung" bestehen bleibt (VwGH 24.09.2008, 2006/15/0255; VwGH 04.06.2009, 2004/13/0083), selbiges müsse hier auch für das

Wirtschaftsgut „Kryptowährung“ gelten, welches ebenfalls bis zum endgültigen Tausch in Euro bestehen bleiben würde.

Es wäre vielfach auch so, dass Kryptowährungen nur mit anderen Kryptowährungen und nicht durch die Hingabe von Euros erworben werden können. Auch umgekehrt wäre eine Direktauszahlung in Euro oft nicht möglich, weshalb hier eine massive Besteuerung von Gewinnen entstehen würde, die weder realisiert worden wären noch zu einem entsprechenden Liquiditätszufluss geführt hätten.

Aus den zuvor angeführten Gründen würden sich daher folgende steuerliche Auswirkungen ergeben:

Einkünfte aus Spekulationsgeschäften iSd § 31 EStG in der Höhe von EUR 71,27 anstatt EUR 6.611,26 (für 2017) bzw. in der Höhe von EUR 0,00 (- EUR 960,14 weder ausgleichs- noch vortragsfähig) anstatt EUR 700,23 (für 2018). Tauschtransaktionen Kryptowährung zu Kryptowährung wären mangels Realisation wertmäßig nicht zu erfassen.

Mit Vorlagebericht vom 19.10.2021 legte das Finanzamt Österreich die Beschwerden vom 24.9.2021 betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer 2017 sowie Einkommensteuer 2017 und 2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor ohne vorher eine Beschwerdeentscheidung erlassen zu haben.

In der Stellungnahme zu den Beschwerden wurde vom Finanzamt Österreich folgendes vorgebracht:

Der Sachverhalt an sich wäre im gegebenen Verfahren unstrittig, einzig die Frage, ob Tauschvorgänge verschiedener Kryptowährungen ein Spekulationsgeschäft darstellen können, würde vom Bf. anders als von der bescheiderlassenden Behörde beurteilt werden.

Vom Tatbestand des § 31 EStG 1988 wären Veräußerungsgeschäfte sowohl von körperlichen als auch von unkörperlichen Wirtschaftsgütern umfasst (vgl. Kanduth-Kristen in Jakom, Einkommensteuergesetz 14. Aufl. § 31 Rz 7). Ein Tausch würde wegen des ausdrücklichen Verweises in § 31 Abs. 1 letzter Satz im Rahmen von Spekulationsgeschäften als Veräußerung gelten (vgl. Kirchmayer/Perl in D/K/M/Z, Einkommensteuer 17. Aufl. § 31 Rz 22). Dass bei Tauschgeschäften keine Realisierung in Euro erfolgt, wäre diesen systemimmanent, da es sich ansonsten um einen Verkauf handeln würde. Wirtschaftsgüter wären alle im wirtschaftlichen Verkehr und nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbaren Güter jeder Art (vgl. Marschner in Jakom, EStG 14. Aufl. § 4 Rz 66). Für alle vom Bf. getauschten Kryptowährungen würde es im allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr eine Bewertung geben, da für alle ständig Kurse veröffentlicht werden würden. Jede einzelne Position könne daher selbständig bewertet werden, es würde sich folglich bei jeder einzelnen Position um ein selbständiges Wirtschaftsgut handeln.

Laut Literatur wäre der Handel zwischen im Privatvermögen gehaltenen Krypto-Assets innerhalb der Jahresfrist als steuerpflichtiger Tauschvorgang anzusehen (vgl. Petritz/Wimmer/Deichsel, Kryptosteuerguide 2021 S. 23ff).

Der Bf. würde in seiner Beschwerde eine Verbindlichkeit aus einem Darlehensvertrag welcher in einer Fremdwährung abgeschlossen wurde mit "Fremdwährung" gleichsetzen, und würde dabei zu dem Schluss kommen, dass Tauschgeschäfte unterschiedlicher Währungen keine Änderung des Wirtschaftsgutes darstellen, und dies daher auch bei Kryptowährungen so sein müsse. Eine solche Aussage könne aber der angeführten Rechtsprechung des VwGH nicht entnommen werden. In 2004/13/0083 hätte das Höchstgericht ein Darlehen im Betriebsvermögen, welches ohne Tilgung innerhalb eines Jahres von Schilling zu einer Fremdwährung und wieder zurück in Schilling konvertiert worden wäre, als Spekulationsgeschäft behandelt. In 2006/15/0225 wäre ein in Schweizer Franken aufgenommenes Darlehen ohne Tilgung in Japanische Yen getauscht worden. Es wäre festgestellt worden, dass dies keinen Verbindlichkeitstausch darstellt, sondern das Wirtschaftsgut "Fremdwährungsschuld" weiter Bestand hatte, was dazu führte, dass bei der später erfolgten Tilgung in Schilling die Spekulationsfrist abgelaufen sei.

Im Gegensatz zu den vom VwGH beurteilten Sachverhalten, bei denen es sich immer um Änderungen innerhalb von einzelnen bestehenden Darlehensverträgen gehandelt hätte, würden im vorliegenden Sachverhalt aber Tauschvorgänge mit unterschiedlichen Wirtschaftsgütern vorliegen.

Zur Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid 2017 wäre festzuhalten, dass Voraussetzung für eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist, dass zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung der Behörde entscheidungswesentliche Tatsachen nicht bekannt waren. Maßgebend hierbei ist, ob der Behörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie bei richtiger Subsumtion zu der selben Entscheidung wie im wiederaufgenommenen Verfahren gelangt wäre (vgl. Ritz, BAO 6. Aufl., § 303 Rz 24). Der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 2017 wäre am 3. Mai 2019 erlassen worden. Zu diesem Zeitpunkt wäre der bescheiderlassenden Behörde nicht bekannt gewesen, dass, und in welcher Höhe, der Steuerpflichtige Tauschgeschäfte mit Kryptowährungen getätigt hätte, aber die Gewinne daraus nicht erklärt hätte.

Erst mit der am 10. Mai 2019 beim Finanzamt eingereichten Einnahmen-/Ausgabenrechnung, in deren Anhang die Aufstellung der Transaktionen aufscheint, hätte die bescheiderlassende Behörde umfassende Kenntnis vom Sachverhalt erlangt. Wenn der Bf. anführt, im Rahmen einer Nachbescheidkontrolle wäre "innerhalb der Verjährungsfrist" eine rechtskonforme Bescheidänderung möglich gewesen, so wäre dem entgegenzuhalten, dass genau dies geschehen wäre. Als Titel für eine solche Änderung würden nur eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO oder eine Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO in Betracht kommen. Diese

beiden würden aber in keinem Zusammenhang zueinander stehen und würden sich auch wechselseitig nicht ausschließen (vgl. Ritz, BAO 6. Aufl., § 303 Rz 89, § 299 Rz 68).

Am 24. Oktober 2023 fand die vom Bf. beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat statt und wird hinsichtlich deren Verlaufes auf die darüber aufgenommene Niederschrift verwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. reichte am 30. April 2019 auf elektronischem Weg via Finanzonline seine Einkommensteuererklärung für 2017 beim Finanzamt ***2*** ein. Neben Einkünften aus Gewerbebetrieb aufgrund seiner Tätigkeit als selbständiger Vermögensberater in Höhe von € ***3*** erklärte der Bf. auch Einkünfte aus Spekulationsgeschäften (§ 31 EStG 1988) in Höhe von € 71,27.

Ebenfalls am 30. April 2019 wurde über die Funktion „Sonstige Anbringen und Anfragen“ in Finanzonline betreffend die Steuererklärung 2017 dem Finanzamt folgendes mitgeteilt:

„Sehr geehrte Damen und Herren, zur auf elektronischem Weg eingebrachten Steuererklärung 2017 erhalten Sie per Post in den nächsten Tagen die Einnahmen-/Ausgabenrechnung sowie eine Stellungnahme zu unserer Sichtweise betreffend die Tauschbesteuerung von Kryptowährungen.“

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017 vom 3. Mai 2019 wurde der Bf. erklärungsgemäß veranlagt und infolge Nichterreichens der in § 30 Abs. 4 EStG 1988 vorgesehenen Freigrenze keine Spekulationseinkünfte festgesetzt. Das Finanzamt ***2*** hat vor Erlassung dieses Bescheides keine Ermittlungsschritte hinsichtlich des für die Einkünfteermittlung des Jahres 2017 relevanten Sachverhaltes gesetzt. Zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2017 vom 3.5.2019 war dem Finanzamt weder die Höhe der vom Bf. erzielten Einkünfte aus Spekulationsgeschäften im Zusammenhang mit Kryptowährungen noch die konkreten Umstände für die vom Bf. daraus im Jahr 2017 erzielten Einkünfte bekannt (Anschaffung von verschiedensten Kryptowährungen über entsprechende Handelsplattformen und Eintausch gegen andere Kryptowährungen).

Am 10. Mai 2019 langte beim Finanzamt ***2*** ein mit 2. Mai 2019 datiertes Schreiben des steuerlichen Vertreters für den Bf. mit dem im Verfahrensgang dargestellten Inhalt ein, dem die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 2017 sowie die Transaktionsliste von ***4*** für den Zeitraum 26.9.2017 bis 29.12.2017 angeschlossen war.

Der Bf. hat auch in den Jahren 2017 und 2018 über Handelsplattformen Currency Token in der Form von verschiedensten Kryptowährungen verkauft und getauscht und zwar:

Bitcoins (BTC)
 Bitcoin Cash (BCH)
 Ethereum (ETH [Ether])
 NXT
 DASH
 Litecoin (LTC)
 Stellar Lumens (XLM)
 Cardano (ADA)
 Redd (RDD)
 Verge (XVG)
 SingularDTV (SNGLS)
 NEO
 XRP (entwickelt von Ripple)
 Circuits of Value (COVAL)
 Raiden Network Token (RDN)
 Tron (TRX)
 PAY
 Burstcoin (BURST)
 Syscoin (SYS)
 Substratum (SUB)
 Steem (STEEM)
 DigiByte (DGB)

Die meisten der Transaktionen des Jahres 2017 und 2018, die vom Bf. durch Vorlage aller mit der Software der Firma ***4*** erfassten und dokumentierten Transaktionen nachgewiesen wurden und deren Zeitpunkt und Höhe (Menge der hingegebenen bzw. erhaltenen Kryptowährungen sowie die Höhe der Anschaffungskosten und des Kurses der im Tauschweg hingegeben Kryptowährungen im Zeitpunkt des Tausches) zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens nicht strittig sind, haben einen Tausch einer vom Bf. gehaltenen Kryptowährung in eine andere betroffen und ist aus den vom Bf. vorgelegten Aufstellungen („Transaction Exports for 2017 und 2018“) der Firma ***4*** ersichtlich welche Menge der vom Bf. angeschafften Kryptowährung mit welchen Anschaffungskosten eingetauscht wurde und wird dies anhand von zwei Beispielen im Folgenden veranschaulicht:

1.) Anschaffung von Ethereum am 10.19.2017 (=Transaktion #11 und #12):

Datum	Zeit	Art	Anzahl	Anschaffungskosten
19.10.2017	03:11 Uhr	ETH	2,7583667	751,03
19.10.2017	03:13 Uhr	ETH	2,74559178	745,95

Verkauf			Anschaffungskosten hingeebene ETH	Wert hingeebene ETH	Differenz
Datum		Menge			
30.11.2017	BTC erhalten	3	(=Transaktion #18)		
	ETH hingeeben	2,7583667	751,03 (alle aus Transaktion #11)		
	ETH hingeeben	0,2416333	65,6493662 (Teil aus Transaktion #12)		
		Summe	816,679366	1098,12	281,440634

2.) Anschaffung von XVG am 6.12.2017 (=Transaktion #33)

Datum	Art	Anzahl	Anschaffungskosten
06.12.2017	XVG	9001	63,12

Verkauf

Datum			Anschaffungskosten hingeebene XVG	Wert hingeebene XVG	Differenz
	0,04332511 ETH erhalten (Transaktion #91)	251 XVG hingeeben	1,76015109	36,3	34,5398489

Alle vom Bf. durchgeführten bzw. veranlassten Tauschvorgänge von einer Kryptowährung in eine andere Kryptowährung sind in den Jahren 2017 und 2018 jeweils innerhalb eines Jahres ab Erwerb der jeweils eingetauschten Kryptowährung erfolgt.

Im Jahr 2017 sind drei Eintauschvorgänge von Kryptowährungen im Euro erfolgt woraus sich ein Überschuss von € 581,64 ergeben hat.

Insgesamt hat der Bf. – unter Einbeziehung der Überschüsse bzw. Verluste aus dem Verkauf von Kryptowährungen in Euro – im Jahr 2017 aus den Tauschvorgängen mit Kryptowährungen einen Überschuss von € 6.611,26 erzielt, wobei Gebühren von insgesamt € 441,10 angefallen sind.

Insgesamt hat der Bf. – unter Einbeziehung der Verluste aus dem Verkauf von Kryptowährungen in Euro – im Jahr 2018 aus den Tauschvorgängen mit Kryptowährungen einen Überschuss von € 700,23 erzielt, wobei Gebühren von insgesamt € 401,98 angefallen sind.

2. Beweiswürdigung

Der Ablauf der Erstveranlagung zur Einkommensteuer 2017 sowie, dass das mit 2. Mai 2019 datierte Schreiben betreffend die vom Bf. im Jahr 2017 durchgeführten Transaktionen mit diversen Kryptowährungen, erst nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 2017 vom 3. Mai 2019 beim Finanzamt ***2*** eingelangt ist, ergibt sich aus den vom Finanzamt Österreich mit Vorlagebericht vom 19.10.2021 diesbezüglich vorgelegten Schriftstücken und wird auch vom Bf. nicht in Abrede gestellt.

Dass alle vom Bf. durchgeführten bzw. veranlassten Tauschvorgänge von einer Kryptowährung in eine andere Kryptowährung in den Jahren 2017 und 2018 jeweils innerhalb eines Jahres ab Erwerb der jeweils eingetauschten Kryptowährung erfolgt sind, ergibt sich aus den vom Bf. für die Jahre 2017 und 2018 erfolgten Aufstellungen der Firma ***4*** („Transaction Export for 2017 und 2018“). Aus der Aufstellung für 2017 ist ersichtlich, dass der Erwerb aller 2017 vom Bf. eingetauschten Kryptowährungen erst im Jahr 2017 und zwar ab 26.9.2017 erfolgt ist. Die im Jahr 2018 eingetauschten Kryptowährungen stammen entweder aus Anschaffungen im Jahr 2018 oder aus Anschaffungen im Dezember 2017, wie sich aus dem Transaction Export für 2018 ergibt. Da der letzte Eintausch des Jahres 2018 am 4.9.2018 erfolgte (Transaction #120), sind auch alle Tauschvorgänge für Kryptowährungen des Jahres 2018 innerhalb eines Jahres ab Erwerb der jeweils eingetauschten Kryptowährung erfolgt.

Dass im Jahr 2017 drei Eintauschvorgänge von Kryptowährungen im Euro erfolgt sind, woraus sich ein Überschuss von € 581,64 ergeben hat, ergibt sich aus der vom Bf. vorgelegten Aufstellung der Firma ***4*** für 2017 (Transaktionen #16, #13 und #31).

Die festgestellten Überschüsse des Bf. in den Jahren 2017 und 2018 aus den von ihm veranlassten Transaktionen mit Kryptowährungen ergeben sich aus den vom Bf. vorgelegten Aufstellungen der Firma ***4*** für 2017 und 2018 und werden der Höhe nach auch vom Bf. nicht in Abrede gestellt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist betreffend die Direktvorlage der Beschwerden durch das Finanzamt Österreich ohne vorher eine Beschwerdeverentscheidung zu erlassen auf die Bestimmung des § 262 Abs. 2 BAO zu verweisen, wonach die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung zu unterbleiben hat,

- a) wenn dies in der Bescheidbeschwerde beantragt wird und
- b) wenn die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorlegt.

In allen drei Beschwerdeschriftsätzen wurde das Unterbleiben einer Beschwerdeverentscheidung beantragt und wurde die Beschwerde innerhalb der Dreimonatsfrist des § 262 Abs. 2 lit. b BAO dem Bundesfinanzgericht vom Finanzamt vorgelegt, weswegen zu Recht keine Beschwerdeverentscheidung ergangen ist und das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung über die Beschwerde zuständig ist.

3.1.1 Zur Beschwerde betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer 2017 mit Bescheid vom 2.9.2021:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
 - b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
 - c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,
- und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen iS des § 301 Abs. 1 lit. b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht geführt hätte wie beispielsweise Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. zB VwGH 24.5.2023, Ra 2021/15/0066). So stellt der Zufluss von steuerpflichtigen Einnahmen jedenfalls eine Tatsache iS des § 303 Abs. 1 lit. b EStG 1988 dar (vgl. VwGH 27.5.2003, 98/14/0072; VwGH 24.5.2023, Ra 2021/15/0066).

Dass der Zufluss von Einnahmen aus Spekulationsgeschäften mit Kryptowährungen sowie die Höhe dem Finanzamt bereits bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2017 vom 3.5.2019 bekannt gewesen wäre, wird vom Bf. nicht behauptet und ergibt sich auch aus dem festgestellten Sachverhalt nicht.

In rechtlicher Hinsicht ist alleine entscheidend, ob im Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 3.5.2019 für das Jahr 2017 dem Finanzamt der entscheidungserhebliche Sachverhalt bekannt war oder nicht. Da der Umstand, dass dem Bf. durch Tauschvorgänge von verschiedenen Kryptowährungen im Jahr 2017 Einkünfte aus Spekulationsgeschäften zugeflossen sind, erst durch das mit 2.5.2019 datierte Schreiben bekannt wurde, das erst am 10.5.2019 beim Finanzamt eingelangt ist, war dem Finanzamt im Zeitpunkt der Bescheiderlassung der entscheidungswesentliche Sachverhalt nicht bekannt und ist die Wiederaufnahme daher zu Recht erfolgt. Daran ändert entgegen dem Vorbringen des Bf. in der mündlichen Verhandlung am 24.10.2023 die Ankündigung eines entsprechenden Schreibens über Finanzonline am 2.5.2019 nichts. Auch das Vorbringen die Offenlegung wäre vor Einreichung der Einkommensteuererklärung 2017 nicht möglich gewesen, schließt eine Wiederaufnahme nicht aus. Im Übrigen wäre es dem Bf. unbenommen gewesen zunächst das mit 2.5.2019 datierte Schreiben per Post oder Fax beim Finanzamt einzureichen und erst nach Bestätigung des Erhaltes die Einkommensteuererklärung für 2017 einzubringen.

Soweit in der Beschwerde ausgeführt wird, man hätte aufgrund des Einlangens der Ankündigung, dass eine Stellungnahme zur Sichtweise des Bf. zur Tauschbesteuerung von Kryptowährungen ergehen werde, die Veranlagung „stoppen“ können, ist festzuhalten, dass ein solcher „Stopp“ nicht erfolgt ist. Dass bei einem „Stopp“ der Veranlagung, die mit Schreiben vom 2.5.2019 vorgelegten Unterlagen, hätten gewürdigt werden können, führt nicht dazu, dass die Wiederaufnahme nicht zulässig gewesen ist, weil ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen die amtswegige Wiederaufnahme nicht ausschließt (vgl. zB VwGH 13.11.2019, Ra 2019/13/0102).

Soweit in der mündlichen Verhandlung am 24.10.2023 offenbar vom Bf. die Ansicht vertreten wird, dass eine Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 3.5.2019 für das Jahr 2017 nur gemäß § 299 BAO und zwar im Rahmen einer „Nachbescheidkontrolle“ zulässig gewesen wäre, ist festzuhalten, dass das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO nicht die Anwendbarkeit der Regelungen über die Wiederaufnahme ausschließt (vgl. VwGH 19.9.1989, 89/14/0183; VwGH 25.4.2019, Ro 2019/13/0014).

Auch die übrigen Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens liegen vor, weil die erst mit dem am 10.5.2019 eingelangten Schreiben dem Finanzamt bekanntgewordenen Umstände betreffend die Transaktionen mit Kryptowährungen, mit denen der Bf. sowohl Verluste als auch Überschüsse innerhalb der Jahresfrist des § 31 Abs. 1 EStG 1988 im Jahr 2017 realisiert hat, neu für die Abgabenbehörde hervorgekommen sind

(nova reperta), sie die Freigrenze des § 31 Abs. 4 EStG 1988 überstiegen haben und damit entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente gewesen sind.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist bei der Ermessensübung betreffend die amtswegige Wiederaufnahme eines Verfahrens dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, Tz 67 zu § 303 mwN). Auch können die Auswirkungen der Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 2017 angesichts einer Erhöhung der Einkünfte um € 6.539,99 gegenüber den erklärten weder als absolut noch relativ geringfügig angesehen werden (vgl. zB VwGH 30.6.2021, Ra 2019/15/0125, wonach eine steuerliche Auswirkung von 746 € nicht als geringfügig angesehen werden kann; im beschwerdegegenständlichen Fall hat sich die Einkommensteuer 2017 um 3.306,00 € erhöht)

Die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer 2017 mit Bescheid vom 2.9.2021 war daher als unbegründet abzuweisen.

3.1.2 Zur Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2017 und 2018 (Bescheide vom 2.9.2021):

§ 31 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 22/2012 lautet wie folgt:

Absatz 1: 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. Bei unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

Absatz 2: Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen.

Absatz 3: Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften bleiben steuerfrei, wenn sie insgesamt im Kalenderjahr 440 Euro nicht übersteigen.

Absatz 4: Führen Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, ist dieser nicht ausgleichsfähig (§ 2 Abs. 2).

§ 31 EStG 1988 erfasst die Veräußerung sowohl von körperlichen als auch von unkörperlichen Wirtschaftsgütern (vgl. JAKOM/Kanduth-Kristen, EStG, 2023, § 31 Rz 7).

Eingangs ist daher zu prüfen, ob Kryptowährungen als Wirtschaftsgüter im Sinn des § 31 Abs. 1 EStG 1988 anzusehen sind. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH sind Wirtschaftsgüter alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbare Güter jeder Art (vgl. zB VwGH 21.10.1999, 94/15/0088). Selbständige

Bewertbarkeit ist anzunehmen, wenn dafür im Rahmen des Gesamtaufpreises des Unternehmens ein besonderes Entgelt angesetzt werden kann (vgl. VwGH 31.1.2001, 95/13/0281). Zu den Wirtschaftsgütern gehören auch immaterielle Werte und zeitlich begrenzte Rechte. Wirtschaftsgüter können auch rechtliche und tatsächliche Zustände sein (VwGH 22.1.1992, 90/13/0242). Auch muss eine Übertragungsmöglichkeit gegeben sein, um die Wirtschaftsguteigenschaft bejahen zu können (vgl. zB Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷, Tz 32 zu § 4 EStG). Da die vom Bf. angeschafften und getauschten Kryptowährungen auf entsprechenden Plattformen handelbar und damit auf andere Personen übertragbar sind, ist die Verwertbarkeit gegeben und ist demnach die Wirtschaftsguteigenschaft von Kryptowährungen zu bejahen. Dieser Ansicht, dass es sich bei Kryptowährungen um unkörperliche Wirtschaftsgüter handelt, entspricht auch die herrschende Meinung in der Literatur (vgl. zB Hirschler/Stückler in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg), Digitalisierung im Konzernsteuerrecht, S. 119 unter Punkt 3.1.1; Polivanova-Rosenauer, taxlex 2017, 376 (378) unter Punkt 2.; Deichsel/J. Knesl/P. Knesl in Hofstätter/Reichel, Rz 2 zu § 27b EStG; Varro/Sturma in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel (Hrsg), Digitalisierung im Konzernsteuerrecht, S. 131). Auch der deutsche Bundesfinanzhof sieht bei in diesem Bereich vergleichbarer Rechtslage in Deutschland Kryptowährungen als Wirtschaftsgüter im Sinne des Ertragsteuerrechts an (BFH 14.2.2023, IX R 3/22). In diesem Zusammenhang hat der BFH im Einklang auch mit der Rechtsprechung des VwGH zum Wirtschaftsgutbegriff ausgesprochen, dass auch eine zivilrechtlich nicht oder nur beschränkt übertragbare (Rechts)-Position ein eigenständiges Wirtschaftsgut darstellt, soweit es möglich ist, den Wert dieser Rechtsposition entgeltlich einem Dritten zu überlassen und dadurch wirtschaftlich zu verwerten, weil die Kryptowährungen – wie auch vom Bf. vorgenommen – auf speziellen Handelsplattformen bzw. Börsen (sogenannten „Exchanges“) gehandelt werden können und über jederzeit abrufbare zeitaktuelle Kurse verfügen. Der dort für den jeweiligen Token (in den Aufstellungen der ***4*** der „Unit Price“) und die jeweilige Transaktion ermittelte Kurs(Wert) belegt die Realisierbarkeit (Verwertbarkeit) von Kryptowährungen (vgl. Rdnr. 28 ff der BFH-Entscheidung 14.2.2023, IX R 3/22). Daher steht auch das Vorbringen in der mündlichen Verhandlung vom 24.10.2023, dass man nicht mit jeder Kryptowährung verbrauchbare körperliche Wirtschaftsgüter erwerben könne bzw. dass man bestimmte Kryptowährungen nur erwerben kann, wenn man Bitcoins bzw. Ethereum hingibt, der Wirtschaftsguteigenschaft der vom Bf. erworbenen und getauschten Kryptowährungen nicht entgegen, weil den Kryptowährungen auf den Handelsplattformen ein entsprechender Wert beigelegt wird, was sich durch die Handelbarkeit auf diesen Plattformen/Börsen ausdrückt und auf die Verkehrsanschauung der an diesen Geschäften beteiligten Kreise abzustellen ist. Daraus folgt, dass es nicht darauf ankommt, ob die eingetauschte Kryptowährung ohne einen Zwischenschritt – wie zB den Eintauch in Bitcoin – zur Bezahlung von Konsumgütern verwendet werden kann zumal es sich bei den Kryptowährungen gar nicht um gesetzliche Zahlungsmittel handelt. Die maßgebliche von den Investoren (Erwerbern) in/von Kryptowährungen geprägte Verkehrsanschauung ergibt

einen greifbaren, mit einem ins Gewicht fallenden in Entgelt zu bemessenden, marktüblichen Handels- bzw. Umtauschwert und ein diesen Kryptowährungen innewohnendes Spekulationspotential (vgl. Rdnr. 31 der BFH-Entscheidung 14.2.2023, IX R 3/22).

Entgegen der vom Bf. offenbar vertretenen Ansicht können verschiedene Kryptowährungen nicht als ein einheitliches Wirtschaftsgut angesehen werden, sondern handelt es sich jeweils um einzelne Wirtschaftsgüter, die sowohl betreffend die Anschaffungszeitpunkte bzw. Anschaffungskosten und auch betreffend die Veräußerungszeitpunkte/Tauschzeitpunkte bzw. die daraus erzielten Erlöse (Überschüsse/Verluste) jeweils für sich allein zu betrachten sind. Dies entspricht dem Grundsatz, dass jedes Wirtschaftsgut für sich selbst zu bewerten ist.

Wie sich aus der dargestellten Bestimmung des § 31 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 ergibt, fallen auch Tauschvorgänge unter die Regelung des § 31 EStG 1988, dh. die Übertragung eines Wirtschaftsgutes als Gegenleistung für ein anderes Wirtschaftsgut führt innerhalb der Spekulationsfrist zu Einkünften aus Spekulationsgeschäften (vgl. zB Kirchmayr/Perl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷, Tz 22 zu § 31 EStG; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2023, § 31 Rz 6; Loukota/Urtz in Hofstätter/Reichel, Rz 35 zu § 31 EStG).

Soweit in der Beschwerde die Ansicht vertreten wird, dass solange eine Kryptowährung nicht „endgültig“ in Euro „getauscht“ wird, keine Einkünfte iS des § 30 EStG 1988 vorliegen können (Anmerkung: offenbar gemeint Einkünfte iS des § 31 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 22/2012) und sich dies aus der Rechtsprechung des VwGH zur Konvertierung von Fremdwährungskrediten ergeben würde, ist zunächst festzuhalten, dass der „Tausch“ einer Kryptowährung gegen Euro kein Tausch iS des § 6 Z 14 EStG 1988 ist, sondern eine Veräußerung nämlich ein Verkauf.

In Übereinstimmung mit der Ansicht der belangten Behörde führt aber der Tausch einer Kryptowährung gegen eine andere Kryptowährung, dass ein Wirtschaftsgut nämlich zum Beispiel Bitcoin gegen ein anderes Wirtschaftsgut Ethereum eingetauscht wird, dazu, dass der Bf. nach diesem Tausch die Verfügungsmacht am bisherigen Wirtschaftsgut verloren und an einem anderen erhalten hat, dh. es zu einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums vom Bf. auf eine andere Person und umgekehrt gekommen ist, dh. die Personen, denen die getauschten Kryptowährungen bisher zugerechnet wurden, gewechselt haben (vgl. zB Loukota/Urtz, aaO, Rz 34 zu § 31 EStG; VwGH 8.2.1989, 88/13/0049 f; VwGH 20.11.1997, 96/15/0256).

Die vom Bf. geforderte Gleichbehandlung mit den steuerlichen Auswirkungen einer Konvertierung einer Fremdwährungsverbindlichkeit von einer wechselkurslabilen Währung in eine andere nicht über einen fixen Wechselkurs zum Euro gleichgeschaltete Währung – nämlich, dass dadurch noch keine Gewinnauswirkung eintritt bzw. auch keine Spekulationseinkünfte vorliegen – ist nicht zulässig, weil nach der Rechtsprechung des VwGH bei der eben skizzierten Konvertierung der Fremdwährung eines Fremdwährungsdarlehens das Wirtschaftsgut „Fremdwährungsverbindlichkeit“ nicht veräußert bzw. gegen ein anderes Wirtschaftsgut

„Fremdwährungsverbindlichkeit“ getauscht wird, sondern weiterhin lediglich mit einer Modifikation hinsichtlich der Währung, in der diese zurückzuzahlen ist, bestehen bleibt. Dies zeigt sich besonders deutlich in den diesbezüglichen Ausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 27.8.2008 (VwGH 27.8.2008, 2008/15/0127):

„Der einkommensteuerliche Begriff des Wirtschaftsgutes hat im Rahmen der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich den gleichen Inhalt wie im Rahmen der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Die Beurteilung, unter welchen Voraussetzungen die Änderung der Modalitäten einer Verbindlichkeit zu einem "anderen Wirtschaftsgut" führt, hat daher in Bezug auf die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich in gleicher Weise zu erfolgen wie für die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Solcherart hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt, indem sie im angefochtenen Bescheid - in Bezug auf die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich - in der Konvertierung der Verbindlichkeit von einer wechselkurslabilen in eine andere nicht über einen fixen Wechselkurs zum Euro gleichgeschalteten Währung den Erwerb eines "anderen Wirtschaftsgutes" erblickt und als Folge dessen einen Tausch von Wirtschaftsgütern angenommen hat. Die Vereinbarung, dass eine bestehende Kreditverbindlichkeit statt in der einen Fremdwährung in einer anderen Fremdwährung berechnet wird, ändert nichts am Wirtschaftsgut "Fremdwährungsverbindlichkeit".

Aus diesem Grund schließt sich das Bundesfinanzgericht auch den nachstehend wiedergegebenen Ausführungen des Finanzamtes im BP-Bericht vom 3.9.2021 an: Wollte man die Rechtsprechung des VwGH zur Konvertierung von Fremdwährungskrediten analog auf Kryptowährungstauschvorgänge anwenden, so würde dies bedeuten, dass unterschiedliche Kryptowährungen zB Bitcoin und Ethereum dasselbe Wirtschaftsgut wären. Im Gegensatz zu einem Kreditvertrag, der auch nach Konvertierung mit demselben Vertragspartner unter den gleichen Bedingungen weiterläuft, kann man Kryptowährungen aber als eigenständige Wirtschaftsgüter in andere Wallets transferieren, oder auf anderen Börsen verkaufen/tauschen.

Soweit man überhaupt eine Parallele zur Rechtsprechung des VwGH zur Konvertierung von Fremdwährungskrediten in Form des Wechsels von einer kurslabilen Währung in eine andere (VwGH 15.1.2008, 2006/15/0116; VwGH 27.8.2008, 2008/15/0127; VwGH 24.9.2008, 2006/15/0255; VwGH 4.6.2009, 2004/13/0083) ziehen kann, wäre der Eintausch einer Kryptowährung gegen eine andere als eine „Tilgung“ der bisher gehaltenen anzusehen und würde dies jedenfalls zur Bejahung eines Spekulationsgeschäftes führen, weil nach dem Tausch der Bf. über die bisher in seiner Verfügungsmacht befindliche Kryptowährung nicht mehr verfügen kann und es zu einem Rechtsträgerwechsel gekommen ist.

Da sohin bei den festgestellten Tauschvorgängen über Handelsplattformen der Bf. jeweils eine Kryptowährung gegen eine andere eingetauscht hat, unterliegen diese Vorgänge dem § 31 EStG 1988, weil gemäß § 6 Z 14 lit. a EStG 1988 jeweils die hingegebene Kryptowährung veräußert und die erhaltene angeschafft wird. Dass der Tausch einer Kryptowährung gegen eine andere Kryptowährung im außerbetrieblichen Bereich zu Einkünften aus Spekulationsgeschäft führt, wenn dies innerhalb eines Jahres ab Anschaffung der jeweils eingetauschten Kryptowährung erfolgt, entspricht auch der in der Literatur diesbezüglich vertretenen Ansicht (Gewessler/Heilinger, taxlex 2018, 145 unter Punkt F.; Petritz/Wimmer/Deichsel, Kryptosteueruide 2021, S. 29 unter Punkt 3.1.2.). Auch der deutsche Bundesfinanzhof hat zur im Österreich vergleichbaren Rechtslage in Deutschland (zu § 23 dEStG) entschieden, dass der Tausch einer Kryptowährung (Currency Token) gegen eine andere Kryptowährung zu Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften führt (BFH 14.2.2.2023, IX 3/22, Rdnr. 36 ff).

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, haben alle in den Jahren 2017 und 2018 in der Aufstellung der Firma ***4*** angeführten Transaktionen innerhalb der Jahresfrist des § 31 Abs. 1 EStG 1988 stattgefunden, sodass der Bf. die festgestellten Einkünfte aus Spekulationsgeschäft in Höhe von € 6.611,26 (2017) und € 700,23 (2018) erzielt hat. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften waren die dem Bf. durch die Transaktionen (Tausch von einer Kryptowährung in eine andere; Erwerb einer Kryptowährung; Veräußerung einer Kryptowährung) erwachsenen Spesen und Gebühren (€ 441,10 2017 und € 401,98 2018) als Werbungskosten in Abzug zu bringen.

Abschließend ist auf die Neuregelung der Besteuerung von Einkünften aus Kryptowährungen durch BGBl I Nr. 10/2022 (ÖkoStRefG 2022) einzugehen:

§ 27b Abs. 3 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 10/2022 lautet wie folgt:

Zu den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kryptowährungen gehören Einkünfte aus

1. der Veräußerung sowie
2. dem Tausch gegen andere Wirtschaftsgüter und Leistungen, einschließlich gesetzlich anerkannter Zahlungsmittel. Der Tausch einer Kryptowährung gegen eine andere Kryptowährung stellt keine Realisierung dar; damit in Zusammenhang stehende Aufwendungen sind steuerlich unbeachtlich. Die Überlassung einer Kryptowährung im Sinne des Abs. 2 Z 1 stellt keinen Tausch dar. § 27 Abs. 6 Z 1 gilt sinngemäß.

Werden Kryptowährungen nach dem 31. Dezember 2021 und vor dem 1. März 2022 steuerpflichtig realisiert, können die Einkünfte auf Antrag des Steuerpflichtigen bereits als Einkünfte im Sinne des § 27b behandelt werden. (§ 124b Z 384 lit. c EStG 1988).

Daraus folgt, dass die durch das ÖkoStRefG 2022 für die Besteuerung von Kryptowährungen geschaffene Rechtslage für die beschwerdegegenständlichen Jahre nicht anzuwenden ist.

Aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich, dass die Nichtsteuerbarkeit des Tausches einer Kryptowährung gegen eine andere Kryptowährung eine Neuregelung gegenüber der bisherigen Rechtslage darstellt und nicht bloß eine Klarstellung (vgl. die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage, 1293 der Beilagen XXVII. GP, S. 11 f zur Artikel I zu Ziffer 13 und 28):

„In Abs. 3 sollen die Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen näher geregelt werden. Dazu sollen sowohl die Einkünfte aus der Veräußerung gegen Euro sowie die Einkünfte aus dem Tausch von Kryptowährungen gegen andere Wirtschaftsgüter und Leistungen zählen, wobei auch ein Verkauf gegen gesetzlich anerkannte Fremdwährungen einen solchen steuerpflichtigen Tauschvorgang auslösen soll. Der Tausch von Kryptowährungen in andere Kryptowährungen soll hingegen – in Anlehnung an die höchstgerichtliche Rechtsprechung zu Fremdwährungen – keinen Realisierungsvorgang darstellen. Zudem sollen aus Vereinfachungsgründen Aufwendungen, die mit solchen Tauschvorgängen in Zusammenhang stehen, steuerlich unbeachtlich sein. Durch diese Regelung soll einerseits sichergestellt werden, dass die Begleichung von tauschbedingten Transaktionskosten in Kryptowährungen selbst keinen steuerpflichtigen Realisationsvorgang hinsichtlich der für die Zahlung verwendeten Kryptowährungseinheiten auslöst. Andererseits soll durch die Regelung bewirkt werden, dass diese tauschbedingten Transaktionskosten auch keine Werbungskosten oder nachträgliche Anschaffungsnebenkosten für die getauschten Kryptowährungseinheiten darstellen.“

Daher waren die Beschwerden betreffend Einkommensteuer 2017 und 2018 als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Zu Punkt II.1: Die Entscheidung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2017 steht im Einklang mit der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes weswegen diesbezüglich keine Revision zulässig ist.

Zu Punkt II.2: Da bis dato keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob ein Tausch einer Kryptowährung gegen eine andere innerhalb der Frist des § 31 Abs. 1 Satz 1 EStG

1988 bis zum Inkrafttreten des ÖkoStRefG 2022 zu Einkünften aus Spekulationsgeschäften führt, vorliegt, war die Revision zuzulassen.

Linz, am 24. Oktober 2023