

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Günter Narat über die Beschwerde vom 28. Mai 2021 des Beschwerdeführers ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** Steuernummer: ***BF1StNr1***, vertreten durch die Eco Wirtschaftstreuhand Steuerberatung – ecostb GmbH, Hietzinger Hauptstraße 122, 1130 Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 25. August 2020 betreffend **Einkommensteuer 2015, 2016 und 2018** zu Recht:

I)

Der Beschwerde wird gem. § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Nach einer beim Beschwerdeführer (in weiterer Folge kurz BF) durchgeführten Außenprüfung wurde von der belangten Behörde ua die bekämpften Bescheide betreffend Einkommensteuer 2015, 2016 und 2018 erlassen. Seitens der belangten Behörde wurden die vom BF erzielten Einkünfte aus der Teilnahme am Spiel N Game auf der Online Spieleplattform L sowie die Einkünfte aus Spekulation mit Fremd- und Kryptowährungen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst.

Mit Schreiben vom 28.05.2021 wurde vom BF eine – als Vorlageantrag bezeichnete – Beschwerde bei der belangten Behörde eingebracht. Aufgrund der vorliegenden Indizien seien die Argumente, die laut der belangten Behörde für die Gewerblichkeit aller Einkünfte sprechen würden, nicht haltbar. Aufgrund der Art und Weise des nötigen Zeitaufwandes sei einzig die Tätigkeit als Terminplaner seit Herbst 2017 als Beruf (Hauptberuf) zu werten. Weder das N Game noch die davon völlig getrennt zu sehende Spekulation mit Fremd- und Kryptowährungen würden in der Gesamtbetrachtung die Erfordernisse der Gewerblichkeit erfüllen. Aufgrund der Spielregeln des N Games könne klar dargelegt werden, dass die Anzahl der getätigten Spielzüge nicht mit aktiven Spielzügen gleichgesetzt werden könne und sei damit der geringe mit dem Spiel verbundene Zeitaufwand erklärbar. Ein weiteres Indiz für die private Vermögensverwaltung (bloße Vermögensverwaltung aus der Spekulationseinkünfte erwachsen) sei die Tatsache, dass ausschließlich eigenes, eigenfinanziertes Vermögen verwaltet würde. Erst eine bankentypische Tätigkeit würde einen Gewerbebetrieb begründen, wobei im Fall vom BF in keinsten Weise von einer bankentypischen Tätigkeit die Rede sein könne. Auch werde der Online Wertpapierhandel vom heimischen PC grundsätzlich zur privaten Vermögensanlage gezählt. Die unwesentliche Nutzung eines nicht genutzten Raumes würde keine Bürostruktur darstellen. Die besuchten Veranstaltungen von L seien aufgrund der Erkrankung des BF ein Versuch gewesen, ein berufliches Netzwerk aufzubauen, um selbständig tätig sein zu können. Sie hätten nicht dazu gedient, Branchenkenntnisse im Zusammenhang mit dem Spiel N Game zu erlangen, sondern vielmehr um Informationsveranstaltungen betreffend die mögliche selbständige Tätigkeit im Zusammenhang mit einer Kundenvermittlung für L im Rahmen eines Multi-Level-Marketingsystems zu besuchen. Es gebe weiters keinen Marktauftritt nach außen hin. Beim N Game laute der Account auf einen Nickname, die persönlichen Daten seien für andere Spielteilnehmer nicht bekannt. Der BF habe auch keinen direkten Einfluss auf die Preisbildungen beim N Game und bei seiner Spekulation mit Fremd- und Kryptowährungen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 10.02.2022 wurde die Beschwerde von der belangten Behörde als unbegründet abgewiesen. Im Wesentlichen wurde – neben der Wiederholung der Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht – darauf verwiesen, dass es sich bei den N jedenfalls um eigenständige Wirtschaftsgüter handle. Da der BF ohne persönliche Weisungsgebundenheit und ohne organisatorische Eingliederung in einen anderen Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr gehandelt und das Unternehmenswagnis getragen habe, liege das Merkmal der selbständigen Betätigung betreffend die Teilnahme des BF am N Game vor. Im konkreten Fall seien im Prüfungszeitraum 2015 bis 2018 N im Wert von € 133.674,08 in insgesamt 671 Transaktionen gekauft worden. Verkauft worden seien im Prüfungszeitraum 2015 bis 2018 N im Wert von € 359.356,81 in insgesamt 2.138 Transaktionen. Demnach liege Nachhaltigkeit ebenfalls vor. Das Gewinnerzielungsabsicht vorgelegen sei, sei unbestritten. Mit den durchgeführten Transaktionen habe sich der BF jedenfalls am wirtschaftlichen Verkehr beteiligt, da er durch die getätigten An- und Verkäufe Leistungen am Markt in Anspruch

genommen bzw angeboten habe. Es wäre unsachlich, die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr aus dem Grund zu verneinen, dass diese anonym mittels Nickname vorgenommen werde. Da sich über 100.000 User in diversen Ländern am N-Game beteiligt hätten, stellten die N eine am Markt nachgefragte Leistung dar.

Im Zeitraum von August 2014 bis November 2017 sei der BF keiner anderen Tätigkeit nachgegangen, weswegen der durch Beobachtung und Ausnutzung von Kursschwankungen gerichtete An- und Verkauf von N als Hauptberuf angesehen werden könne. Die Gewinne aus dem Verkauf der N seien die Haupteinnahmequelle des BF gewesen und hätten dadurch die Lebensdeckungskosten der Familie gedeckt werden können.

Der in der Beschwerde angegebene zeitliche Aufwand für das N Game sei unglaublich, da ähnlich wie bei Aktienkursen der Kurs der N in ständiger Bewegung und für eine gewinnbringende Realisierung eine regelmäßige Beobachtung des N-Kurses notwendig sei. Zur Anzahl der Spielzüge wurde ausgeführt, dass der BF durch Setzen entsprechender Kauf- bzw Verkaufsaufträge sehr wohl Einfluss auf die Transaktionen zu zahlender bzw zu erhaltender Optionspreise gehabt habe. Er habe dadurch auch die Möglichkeit gehabt, Limits zu setzen und hätte davon auch Gebrauch gemacht. Die durchgeführte Anzahl der An- und Verkäufe pro Jahr spreche für Gewerblichkeit. Hinsichtlich des Büros wurde festgehalten, dass es unglaublich erscheine, dass es eine räumliche Trennung hinsichtlich der für Teilnahme am N Game genutzten Privatwohnung und der für die Tradingtätigkeit genutzten Wohnung Adr 2 gegeben habe.

Als Handelsvermittler von L könne davon ausgegangen werden, dass der BF mehr Erfahrung mit dem N Game mitbringe, als ein durchschnittlicher Teilnehmer dieser Plattform. Durch die Teilnahme an diversen Veranstaltungen sei ua die Strategie bzw Taktik zu gewinnbringenden An- und Verkäufen sukzessive optimiert worden.

Im Beschwerdefall trete die Vermögensverwertung gegenüber der Vermögensnutzung ab 2015 in einem Maße in den Vordergrund, dass von einer bloßen Vermögensverwaltung nicht mehr die Rede sein könne.

Auch bei Kryptowährungen und Derivaten bestünden gewisse spekulative Einschätzungen betreffend die künftigen Kursentwicklungen. Eine weitgehende Überschneidung der Tätigkeit durch Beobachtung der Kurse und Wahl der optimal gewinnbringenden An- und Verkaufszeitpunkte bestehe ebenfalls.

Zwischen den ausgeübten Tätigkeiten bestehe nach Art, Inhalt, Zweck, Risiko und Strategie ein enger sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang, weshalb die Tätigkeiten betreffend des L N Games, dem Handel mit Fremd- und Kryptowährungen sowie der Tätigkeit als Handelsvermittler von L als einheitlicher Gewerbebetrieb zu sehen seien.

Mit Schreiben vom 17.03.2022 wurde vom BF ein Vorlageantrag bei der belangten Behörde eingebracht und in diesem überwiegend auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 28.05.2021 verwiesen.

Am 28.09.2022 wurde die Beschwerde von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Eingabe der steuerlichen Vertreterin vom 29.06.2023 wurde vom BF ein ergänzender Schriftsatz zum Vorlageantrag eingebracht.

Zur Tätigkeit als Handelsvermittler bei L wurde ausgeführt, dass der BF beim N Game und den damit verbundenen Auszahlungen, so auch bei den geringen Provisionen, davon ausgegangen sei, dass diese Auszahlungen dem Glücksspiel zuzuordnen und deshalb steuerfrei seien. Deshalb habe der BF keinen Gewerbeschein gelöst und die Provisionszahlungen in den Steuererklärungen 2010 bis 2014 irrtümlich nicht erfasst. Geringfügige Provisionszahlungen habe es seit 2010 gegeben. Im Anschluss wurden die Provisionseinkünfte von L für den Beschwerdezeitraum aufgelistet. Für den Zeitraum 2019 bis 2022 wurde ausgeführt, dass der BF von 2019 bis 2021 von L nur geringe Provisionsauszahlungen erhalten habe, welche aus N-Bonuszahlungen für den eigenen Bestand stammten. 2022 habe es keine Provisionszahlungen mehr gegeben.

Zu den Einkünften aus dem N Game verwies der BF darauf, dass in der Gesamtbetrachtung aller Indizien weder die Teilnahme am N Game, noch die Spekulation mit Fremd- und Kryptowährungen zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen würden. Das N Game und die Spekulation mit Kryptowährungen würden zu Einkünften gem. § 31 EStG führen, die Einkünfte aus der Spekulation mit Fremdwährungen zu Einkünften gem. § 27 Abs 4 EStG. Die Verkäufe aus dem N Game im Beschwerdezeitraum seien in allen Jahren außerhalb der Spekulationsfrist des § 31 EStG erfolgt. In den Jahren 2015 und 2016, wo die höchsten Gewinne aus den N-Verkäufen generiert worden seien, sei kein Büro angemietet oder genutzt worden. Aufgrund des geringen Zeitaufwandserfordernisses und der Einfachheit der Spielzüge sei kein eigenes Büro und keine spezielle technische Ausstattung notwendig gewesen. Aus diesem Grund habe der BF auch für die Folgejahre kein eigenes Büro genutzt. In den Jahren 2019 bis 2022 habe der BF neben seinem zeitintensiven Hauptberuf als Terminplaner nur einige wenige N-Kauf-Spielzüge getätigt. Auch diese Käufe seien rein aus Eigenmitteln finanziert worden und hätten keiner eigenen, speziellen Infrastruktur (zB eigenes Büro, leistungsfähiger PC, ...) bedurft. Der Zeitaufwand pro Spielzug betrage maximal 5 bis 10 Minuten (einloggen, Spielzug setzen, ausloggen). In den Jahren 2019 bis 2022 seien zwar Spielzüge und Pflichtspielzüge, aber keine N-Verkäufe erfolgt.

Zur Tätigkeit als Terminplaner wurde ausgeführt, dass die Wohnung Adr 2 in der zweiten Jahreshälfte 2017 im Zuge der Vorbereitungen zur Wiederaufnahme dieser Tätigkeit betrieblich genutzt worden sei, da der BF neben seinen Kleinkindern (zum damaligen Zeitpunkt noch keine 2 Jahre und 6 Monate alt) nicht ungestört arbeiten (Suchen und Kontaktieren möglicher Auftraggeber, ...) hätte können. Auch im Jahr 2018 sei die Wohnung für die Tätigkeit als Terminplaner betrieblich genutzt worden und die Ausgaben für die Nutzung daher im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen dieser Jahre als Betriebsausgaben in Ansatz zu bringen.

Die Reisekosten M seien entsprechend dem Beschwerdevorbringen außer Ansatz zu lassen.

Zur Migräne Aura-Erkrankung des BF wurde vorgebracht, dass diese schon im Jahr 2005 begonnen habe. Im Jahr 2014 habe sich der BF intensiver mit dieser Krankheit auseinandergesetzt, da er bei stressiger und intensiver Arbeit vor dem Bildschirm plötzlich doppelt gesehen habe. Trotz mehrerer Arztbesuche müsse der BF sein Schielen selber ausgleichen, was ihn langsam und müde mache. Die nicht gelöste gesundheitliche Situation habe ihn seit Ende Oktober 2022 wieder in eine Überlastung gebracht, wodurch er seit Ende Februar 2023 arbeitsunfähig sei. Aufgrund der „Migräne Aura-Erkrankung“ sei der BF in den Jahren 2015 und 2016 arbeitsunfähig gewesen und hätte keiner Erwerbstätigkeit nachgehen können. In dieser Zeit seien die steigenden Preise der N bei L eine große Erleichterung für den BF gewesen und hätte dieser aus den N-Verkäufen seine Lebenserhaltungskosten finanzieren können.

Zur bestrittenen Gewerblichkeit der Einkünfte wurde abschließend ausgeführt, dass der BF weder die N-Käufe noch die Spekulationen mit Fremd- und Kryptowährungen fremdfinanziert habe. Er habe auch nur insoweit Einfluss auf die Höhe der Preise und auf die Kaufkonditionen gehabt, als er die Spielzüge bzw Order gesetzt habe bzw diese automatisiert gesetzt worden seien. Der BF sei nicht für Rechnung Dritter aufgetreten und habe auch kein für Dritte erkennbares, einschlägiges Büro unterhalten oder seine Händlerdienste angeboten. Der BF sei in keinsten Weise wie ein Wertpapierhändler aufgetreten. Sein Wissen aus seinem Hauptberuf als Terminplaner habe er weder auf das N Game noch auf seine Spekulationen mit Fremd- und Kryptowährungen anwenden können. Der BF habe auch nicht auf branchengleiche Kenntnisse zurückgreifen können. Weiters verwies der BF auf neue Judikatur des VwGH und Aussagen in den Einkommensteuerrichtlinien, die auch dafürsprechen würden, dass bezüglich der Einkünfte aus dem N Game und den Spekulationen mit Fremd- und Kryptowährungen keine Gewerblichkeit vorliege.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 03.07.2023 wurde die Eingabe des BF vom 29.06.2023 an die belangte Behörde weitergeleitet und dieser Gelegenheit gegeben, eine abschließende Stellungnahme abzugeben.

Mit Email des Bundesfinanzgerichtes vom 13.07.2023 wurde der BF aufgefordert, noch offene Fragen zu beantworten.

Mit Eingabe vom 01.08.2023 wurde von der belangten Behörde eine Stellungnahme an das Bundesfinanzgericht übermittelt. Die nunmehrigen Angaben des BF vom 29.06.2023 würden mit dem damaligen Sachverhalt im Laufe des Prüfungsverfahrens nicht mehr gänzlich übereinstimmen. Abgesehen von der Selbstanzeige vom 18.11.2019, wo eine Nutzung der Wohnung Adr 2 als Büro für Tradingtätigkeiten bekannt gegeben worden sei, gebe es keine Hinweise (betreffend N Game 2015 bis 2018 (Seite 4)). Der Sachverhalt für die Tätigkeit als Terminplaner sei im Rahmen der Selbstanzeige anders dargestellt worden als nun im ergänzenden Schriftsatz. Es sei auch im kompletten Prüfungsverfahren nie eingewendet worden, dass die gegenständliche Wohnung für die Tätigkeit als Terminplaner herangezogen worden sei. 2018 seien zudem Ausgaben für die Adresse Adr 3 als weiteres Büro geltend gemacht worden. Inwiefern die geschilderte Erkrankung des BF zu einer Arbeitsunfähigkeit geführt habe, könne seitens der belangten Behörde nicht beurteilt werden. Es sei jedoch seit 2014 keine Auszahlung von Krankengeld von der Sozialversicherung an die belangte Behörde gemeldet und vom BF auch keine Kosten für außergewöhnliche Belastung im Rahmen der Steuererklärungen geltend gemacht worden. Im Jahr 2015 habe sich die intensive Tätigkeit des BF im Zusammenhang mit L auch in den vermehrten Reisetätigkeiten und Präsentationen niedergeschlagen. Es sei jedenfalls eine intensive Beschäftigung mit dem Thema L dokumentiert.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 03.08.2023 wurde der BF aufgefordert, die mit Email des Bundesfinanzgerichtes vom 13.07.2023 gestellten Fragen zu beantworten und zur Eingabe der belangten Behörde vom 01.08.2023 eine entsprechende Stellungnahme abzugeben. Am 07.08.2023 wurde von der belangten Behörde eine weitere Stellungnahme an das Bundesfinanzgericht übermittelt, welche der steuerlichen Vertretung des BF mit Email vom 01.09.2023 zur Kenntnisnahme übermittelt wurde.

Mit Schreiben vom 31.10.2023 wurde vom BF ein ergänzender Schriftsatz beim Bundesfinanzgericht eingebracht. Mit Email vom 09.11.2023 wurde von der steuerlichen Vertretung des BF eine Abänderung des Beschwerdebegehrens hinsichtlich der Kosten der als Büro genutzten (bislang vermieteten) Wohnung Adr 2 beim Bundesfinanzgericht eingereicht.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 13.11.2023 wurden der belangten Behörde der ergänzende Schriftsatz des BF vom 31.10.2023 samt Beilagen sowie das abgeänderte Beschwerdebegehren laut Email vom 09.11.2023 zur Kenntnisnahme übermittelt und diese aufgefordert, eine entsprechende Stellungnahme abzugeben und insbesondere auch bekannt zu geben, ob seitens der belangten Behörde – unabhängig von der von ihr vertretenen rechtlichen Position – Einwendungen der Höhe nach gegen die vom BF im Schriftsatz vom

29.06.2023 bzw. im Email vom 09.11.2023 ermittelten Bemessungsgrundlagen für die Beschwerdejahre 2015, 2016 und 2018 bestehen würden.

Mit Email vom 05.12.2023 wurde von der belangten Behörde vorgebracht, dass die vom BF ermittelte Aufteilung der Wohnung Adr 2 für die Tätigkeit als Terminplaner in Höhe von 36,49 % (Aufteilung nach erzielten Einnahmen) und die darauf entfallenden Kosten in Höhe von € 6.979,49 rechnerisch korrekt seien. Das tatsächliche Ausmaß der Nutzung des Büros in der Wohnung Adr 2 sei ohne vorliegender Aufzeichnungen nicht zweifelsfrei nachzuvollziehen bzw könne nicht festgestellt werden. Es werde jedoch darauf hingewiesen, dass 52 % der laut Ausgangsrechnungen verrechneten Stunden aus der Tätigkeit als Terminplaner im Zeitraum Oktober 2017 – Februar 2018 Termine beim Kunden vor Ort in O oder W betroffen hätten. Die übrigen Stunden in diesem Zeitraum müssten zum Teil in T (hier könne die Nutzung des Büros/der Wohnung in Adr 2 natürlich nicht ausgeschlossen werden) und zum Teil in W (Miete für Büro Adr 3 wurde in allen Monaten bezahlt und auch zu 100 % als betriebliche Ausgabe beim Terminplaner geltend gemacht) stattgefunden haben. Bei einer durchschnittlichen angenommenen Arbeitsleistung von 40 Stunden pro Woche wäre das jedenfalls eine Nutzung des Büros von unter 25 % der verrechneten Stunden in diesem Zeitraum. Das Ausmaß der Nutzung der Wohnung in Adr 2 anhand der Einnahmen zu ermitteln, stehe nach Ansicht der belangten Behörde der Tatsache entgegen, dass die Umsätze als Terminplaner zu einem guten Teil im Außendienst (O) und im dafür extra angemieteten Büro in der Adr 3 stattgefunden hätten. Die Einnahmen aus der anderen gewerblichen Tätigkeit seien zum größten Teil im zur Verfügung stehend Büro erzielt worden, ausgenommen vereinzelte Einsätze als L Handelsvermittler sein. Ganz allgemein wäre zudem zu hinterfragen, ob bei Aufteilung des Büros in Adr 2 nicht auch die Mietaufwendungen des Büros in der Adr 3 aufzuteilen wären.

Mit ergänzendem Schriftsatz vom 19.01.2024 brachte der BF vor, dass hinsichtlich der „Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 2015 – Provisionen L“ beantragt werde, die Reisekosten in Höhe von € 3.862,66 in Ansatz zu bringen und daher auf die Inanspruchnahme der Pauschalierung verzichtet werde. Bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 2018 seien die Reisekosten für M in Höhe von € 399,17 irrtümlich nicht außeracht gelassen worden, sodass sich richtigerweise ein Gewinn von € 12.443,89 ergebe. Betreffend die Einkünfte aus Kapitalvermögen für 2018 seien in der Beilage E1kv richtigerweise bei der Kennzahl 801 der Spekulationsverlust in Höhe von € - 1.822,59 und in der Kennzahl 982 die Einkünfte gem. § 27 Abs 4 EStG 1988 in Höhe von € 10.172,47 zu erfassen. Weitere Kapitaleinkünfte, außer den in Ansatz gebrachten, seien im Jahr 2018 nicht erzielt worden.

Weiters wurden die Anträge auf mündliche Verhandlung und Senatsentscheidung zurückgezogen.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 25.01.2024 wurde der belangten Behörde die Eingabe des BF vom 19.01.2024 zur Kenntnisnahme übermittelt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der BF erzielte im Beschwerdezeitraum (2015, 2016 und 2018) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Einkünfte als Handelsvermittler (Provisionszahlungen von der Fa. L), Einkünfte aus dem N Game sowie Einkünfte aus der Spekulation mit Fremd- und Kryptowährungen (nur 2018). Seit Herbst 2017 erzielt der BF zudem Einkünfte aus der Tätigkeit als Terminplaner.

Seit Herbst 2017 nutzte der BF die bislang vermietete Wohnung Adr 2 als Büro für die Einkünfte als Terminplaner, die Einkünfte aus dem N Game sowie die Einkünfte aus der Spekulation mit Fremd- und Kryptowährungen. Die Wohnung wurde im Beschwerdejahr 2018 nicht für die Tätigkeit als Handelsvermittler (Provisionen L) genutzt. In den Jahren 2015 und 2016 stand dem BF kein Büro zur Verfügung.

Die Wohnung Adr 2 wurde am 20.05.2019 verkauft.

Dass die Wohnung Adr 2 ab Herbst 2017 als Büro genutzt wurde, war nach außen nicht ersichtlich.

Ab 17.04.2017 mietete der BF an der Adresse Adr 3 ein Büro an. Dieses Büro wurde im Beschwerdejahr 2018 nur für die Tätigkeit als Terminplaner genutzt.

Der BF ist bei seiner Tätigkeit aus der Teilnahme am N Game bzw. dem Spekulieren mit Fremd- und Kryptowährungen nicht für Rechnung Dritter aufgetreten.

Die Käufe von N bzw von Fremd- und Kryptowährungen wurden nicht fremdfinanziert.

In den Jahren 2015 und 2016 ging der BF krankheitsbedingt keiner Erwerbstätigkeit nach. Der BF finanzierte in diesen beiden Jahren seine Lebenserhaltungskosten aus dem N Game (Verkauf von N).

Der BF leidet unter der „Migräne Aura Erkrankung“.

Einkünfte aus dem N Game

Der BF ist seit 2010 Mitglied der Online Spieleplattform von www.L.com. Der BF hat zu diesem Zweck auf der Homepage www.L.com im Jahr 2010 auf Basis eines Nickname ein Spielerkonto

angelegt. Der BF hat seine persönlichen Daten nur gegenüber L bekannt gegeben. Diese waren und sind für andere auf der Spieleplattform aktive Spieler nicht ersichtlich. Das Angebot auf www.L.com reicht von Sportwetten über Glücksspiele bis zu sonstigen Spielen. Der BF hat auf dieser Spieleplattform seit 2010 am sogenannten N Game teilgenommen.

Beim N Game handelt es sich um ein virtuelles Börsenspiel (Kombination aus Glück und Geschicklichkeit). Die von den Teilnehmern erzielten Ergebnisse („Kursgewinne oder -verluste“) hängen weitgehend vom Zufall ab. Für den einzelnen Teilnehmer ist nicht nachvollziehbar bzw. bestimmbar, wie sich der sogenannte „Kurs“ der N letztendlich bestimmt.

Die Teilnehmer am N Game (auf der L Homepage registrierte Spieler) handeln nach von den L vorgegebenen Spielregeln untereinander mit N. L kann jederzeit die Spielregeln des N Games ändern. L gibt keine Zusicherungen oder Gewährleistungen, dass das N Game ein realer Aktienmarkt ist, bei dem reale Aktien gehandelt werden, dass der virtuelle Markt im N Game durch reale Vermögenswerte gesichert ist, wie etwa dem voraussichtlichen Marktwert im N Game, der Anzahl der virtuellen N im N Game, der Anzahl von virtuellen N, die im N Game zum Verkauf stehen könnten oder der Anzahl der Spieler, die zu irgendeinem Zeitpunkt virtuelle N kaufen wollen könnten.

Bei den N handelt es sich um virtuelle Zähleinheiten. Der Preis dieser N entsteht mittels Angebot und Nachfrage.

Es bestehen ein Mandatory Konto und ein Gaming Konto. Das Mandatory Konto ist ein internes Konto, das nur zu Kauf von virtuellen N sowie zum Halten von Guthaben dient und wird mittels Echtgeld aufgeladen. Auf das Gaming Konto werden Erlöse aus den N-Verkäufen gutgeschrieben. Mit beiden Konten ist es möglich N zu erwerben. Möchte ein Spieler N kaufen, kann er im Rahmen eines von ihm ausgeführten Spielzuges (Kauforder) einen entsprechenden Kaufpreis angeben, zu dem er kaufen möchte. Dieses Kaufangebot ist für einen bestimmten Zeitraum (72 Stunden) aufrecht. Möchte ein Spieler N verkaufen, kann er im Rahmen eines von ihm ausgeführten Spielzuges (Verkaufsorder) einen entsprechenden Preis angeben, zu dem er verkaufen will. Dieses Verkaufsangebot ist ebenfalls für einen bestimmten Zeitraum (72 Stunden) aufrecht. Stehen sich auf der Online Spieleplattform für das N Game innerhalb der Frist ein Verkaufsangebot und ein Kaufangebot eines anderen Spielers mit gleichem Preis gegenüber, führt das System den Verkauf/Kauf automatisch durch. Wenn Angebot und Nachfrage nicht entsprechend vorhanden sind, ist ein neuer Spielzug in Form eines Kauf-/Verkaufsangebotes vom Spieler abzugeben, um die gewünschte Anzahl an N zu kaufen oder verkaufen. Ein Spielzug bei dem beispielsweise 100 N gekauft werden sollen, kann sich auf mehrere Transaktionen aufteilen. Die Spieler haben keinen Einfluss auf die Anzahl der einzelnen Transaktionen.

Auf den Konten sieht man auch aktuelle Verkaufs/Kauforder anderer Personen, welche man spontan kaufen oder verkaufen kann. Guthaben auf dem Mandatory Konto, das nicht innerhalb

von 72 Stunden nach dem Gutbuchen verwendet wird, wird automatisch zum Kauf von N zum momentanen Marktpreis verwendet, wenn Guthaben für mindestens 1 N vorhanden ist. Der Verkauf von N unterliegt mit Ausnahme der "Escrow Regel" keinen Beschränkungen. Die „Escrow Regel“ besagt, dass erworbene N erst nach 60 Tagen zu 50 % und nach 180 Tagen zu 100 % verkauft werden können. Danach können die N mittels Verkaufsoorder oder spontanen Verkäufen ohne Beschränkung verkauft werden. Die Händlergebühr von L beträgt 5 % je Kauf/Verkaufsoorder.

Den N liegt kein realer Wert zugrunde und können diese außerhalb der Online Plattform nicht verwendet werden. Die N können bei entsprechendem Guthabensstand gegen reales Geld (Auszahlung in Euro) eingetauscht werden.

Der BF hat über den Zeitraum von 2010 bis 2018 N in Wert von € 173.400,03 in insgesamt 1.161 Transaktionen eingekauft. Auf den Zeitraum 2015 bis 2018 entfallen hierbei Einkäufe in Höhe von € 133.674,08 in 671 Transaktionen. Verkauft wurden im Zeitraum 2010 bis 2018 N im Wert von € 374.476,00 in insgesamt 2.138 Transaktionen. Auf den Zeitraum 2015 bis 2018 entfallen Verkäufe von N im Wert von € 359.356,81 in 1.850 Transaktionen.

In den Jahren 2010 und 2011 hat der BF nur N-Käufe, aber keine N-Verkäufe getätigt. In den Jahren 2012 bis 2018 wurden N-Verkäufe getätigt, wobei die jeweilige Zeitspanne zwischen Kauf und Verkauf der N über einem Jahr auseinanderliegen.

Der BF hat keine Angestellten beschäftigt bzw kein nach außen erkennbares Büro unterhalten. Der BF nutzte keinen Markt unter Einsatz beruflicher Erfahrungen und verfügte er über keine spezifischen Branchenkenntnisse bzw Know-how.

Beim N Game handelt es sich um kein reines Glücksspiel, sondern um eine Mischung aus Glücksspiel und Geschicklichkeitsspiel. Das N Game findet außerhalb des normalen Wirtschaftskreislaufes statt und hängen die erzielten Gewinne weitgehend vom Zufall ab, da für den Teilnehmer nicht nachvollziehbar bzw bestimmbar ist, wie sich der sogenannte „Kurs“ der N letztendlich bestimmt.

Einkünfte als Handelsvermittler (Provisionen L):

Der BF ist seit 2010 auch als Handelsvermittler für L tätig. Der BF hat im Beschwerdezeitraum mehrere Events von L besucht bzw selbst Präsentationen abgehalten. Der BF hat im Rahmen dieser Tätigkeit neue „Investoren/Kunden“ für L akquiriert, die dann unter ihm im System von L eingeschrieben wurden und ihrerseits N erwerben konnten. Je nachdem wie viele N die „Investoren/Kunden“ erworben haben, hat der BF entsprechende Provisionen erhalten.

Einkünfte aus Fremd- und Kryptowährungen:

Der BF erzielte im Beschwerdejahr 2018 Einkünfte aus der Spekulation mit den nachfolgend angeführten Fremd- und Kryptowährungen:

Robomarkets: Das Trading erfolgte über ein Automatik-System. Der BF legte einen Account an und die Software führte automatisiert Buy-Orders und Sell-Orders durch. Einkünfte wurden in den Jahren 2018 bis 2020 erzielt.

Broker IG Markets: Der Account wurde am 30.04.2017 eröffnet und am 13.09.2019 geschlossen.

Kryptowährungen: Anzahl der Käufe und Verkäufe in den Jahren 2017 bis 2022:

2017: 19 Käufe 7 Verkäufe

2018: 14 Käufe 3 Verkäufe

2019: 5 Käufe 0 Verkäufe

2020: 6 Käufe 0 Verkäufe

2021: 9 Käufe 5 Verkäufe

1-6/2022: keine Käufe und Verkäufe

Interactive Brokers: Anzahl der Käufe und Verkäufe in den Jahren 2017 bis 2019:

2017: 8 Käufe 0 Verkäufe

2018: 18 Käufe 21 Verkäufe

2019: 0 Käufe 3 Verkäufe

Die Spekulation mit Fremd- und Kryptowährungen stellt nicht die Haupteinnahmequelle des BF dar. Der BF übte keinen auf den Umsatz von Wertpapieren bezogenen Beruf, insbesondere

jenen des Wertpapiermaklers, aus. Der BF hat keine Angestellten beschäftigt bzw kein nach außen erkennbares Büro unterhalten. Der BF nutzte keinen Markt unter Einsatz beruflicher Erfahrungen und verfügte er über keine spezifischen Branchenkenntnisse bzw Know-how. Der BF verwendete keine EDV-gestützte Simulationsmodelle und bot Wertpapier- oder Kryptowährungsgeschäfte nicht an eine breitere Öffentlichkeit an.

Der BF schloss keine Geschäfte auf fremde Rechnung ab. Es liegt keine planmäßige und nachhaltige Fremdfinanzierung der vom BF durchgeführten Spekulationen mit Fremd- und Kryptowährungen vor. Der BF hat keine Spezialhardware oder eigene Kühlgeräte erworben oder gebäudetechnische Adaptierungen (zB Elektroinstallationen, Lärmschutz) in der für die Spekulationsgeschäfte genutzten Wohnung vorgenommen.

Einkünfte aus der Tätigkeit als Terminplaner:

Der BF erzielte im Beschwerdejahr 2018 Einkünfte aus der Tätigkeit als Terminplaner. Die Tätigkeit als Terminplaner wird vom BF seit Herbst 2017 ausgeübt. Das angemietete Büro an der Adresse Adr 3 wurde nur für die Tätigkeit als Terminplaner genutzt. Die Wohnung Adr 2 wurde anteilig für die Einkünfte als Terminplaner, die Einkünfte aus dem N Game sowie die Einkünfte aus der Spekulation mit Fremd- und Kryptowährungen genutzt. Die Kosten der Wohnung Adr 2 entfallen zu 36,49 % auf die Einkünfte aus der Tätigkeit als Terminplaner. Die auf die Wohnung Adr 2 entfallenden Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Terminplaner betragen somit € 6.979,49 (= 36,49 % der Gesamtkosten der Wohnung Adr 2 in Höhe von € 18.626,49).

2. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen:

Allgemeine Feststellungen:

Zu den Feststellungen hinsichtlich der Nutzung der bislang vermieteten Wohnung in Adr 2, welche vom BF ab Herbst 2017 bis zum Verkauf im Mai 2019 als Büro genutzt wurde, ist festzuhalten, dass der BF im Verwaltungsgeschehen vor der belangten Behörde bzw im bisherigen Verfahren beim Bundesfinanzgericht widersprüchliche Angaben getätigt hat. In der Selbstanzeige vom 18.11.2019 wurde ausgeführt, dass die Wohnung in Adr 2 in den Jahren 2017 und 2018 als Büro für die Tradingtätigkeit des BF genutzt worden sei. Im Schreiben vom

31.07.2020 wird seitens des BF ausgeführt, dass für die Teilnahme am N Game kein Büro unterhalten werde.

Seitens der belangten Behörde wurde im Bericht über die Außenprüfung die Ansicht vertreten, dass die gegenständliche Wohnung ab 2017 als Büro für die gewerbliche Tätigkeit (Einnahmen aus L, Forex und Bitcoin) gelte.

In der Beschwerde vom 28.05.2021 verweist der BF wiederum darauf, dass er das Büro in der Wohnung Adr 2 in den Jahren 2017 und 2018 für die Spekulationstätigkeit in Zusammenhang mit Fremd- und Kryptowährungen genutzt habe.

Im Schreiben vom 29.06.2023 führt der BF aus, dass die Wohnung Adr 2 in der 2. Jahreshälfte des Jahres 2017 im Zuge der Vorbereitungen zur Wiederaufnahme der Tätigkeit als Terminplaner betrieblich genutzt worden sei, da er neben seinen Kleinkindern nicht ungestört arbeiten hätte können. Auch im Jahr 2018 sei die Wohnung für die Tätigkeit als Terminplaner genutzt worden.

Im Email vom 09.11.2023 wird von der steuerlichen Vertretung vorgebracht, dass die Wohnung Adr 2 nach nochmaliger Rücksprache mit dem BF für alle Tätigkeiten genutzt worden sei, wobei der zeitliche Anteil der Nutzung für das N Game und Trading minimal im Vergleich zur Tätigkeit als Terminplaner sei.

Dass der BF die Wohnung Adr 2 wie im anfänglichen Vorbringen behauptet nur für die Spekulation mit Fremd- und Kryptowährungen genutzt habe, ist für das Bundesfinanzgericht nicht glaubhaft. Die diesbezüglich vom BF vorgebrachten Argumente („*Das N Game erfordere keine längere Konzentration oder spezifischen Fachkenntnisse.Das Trading mit Kryptowährungen erfordere jedoch hohe Konzentration*“) vermögen nicht zu überzeugen. Es erscheint für das Bundesfinanzgericht naheliegend, dass der BF die bislang vermietete Wohnung Adr 2 gleichermaßen für die Teilnahme am N Game wie für das Spekulieren mit Fremd- und Kryptowährungen sowie für die Tätigkeit als Terminplaner genutzt hat. Dafür spricht auch das Vorbringen des BF im Hinblick auf seine Krankheit (Migräne Aura Erkrankung) und den Umstand, dass er neben seinen Kleinkindern nicht ungestört arbeiten habe können. In seiner Eingabe vom 09.11.2023 geht der BF nunmehr auch davon aus, dass die Wohnung Adr 2 für alle Tätigkeiten genutzt worden sei. Dass die Wohnung im Jahr 2018 nicht für die Tätigkeit als Handelsvermittler (Provisionen L) genutzt wurde, ergibt sich für das Bundesfinanzgericht aus dem Umstand, dass laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 2018 lediglich Einnahmen in Höhe von € 324,07 erzielt wurden und dem – ausgenommen das Handelsvertreterpauschale – keine Ausgaben gegenüberstehen und auch in den Folgejahren 2019 bis 2022 nur mehr Provisionen aus N-Bonuszahlungen für den eigenen N-Bestand erzielt wurden (siehe Vorbringen des BF im Schriftsatz vom 29.06.2023).

Hinsichtlich der Berücksichtigung von Betriebsausgaben für die Kosten der Wohnung schließt sich das Bundesfinanzgericht der vom BF im Email vom 09.11.2023 vorgenommenen Aufteilung der Kosten anhand der erzielten Einnahmen an, da es mangels vorliegender Aufzeichnungen nicht möglich ist, auf andere Weise eine sachgerechte Lösung zu erzielen (siehe auch die diesbezüglichen Ausführungen unter Punkt 3). Der Argumentation der belangten Behörde in der Stellungnahme vom 05.12.2023 in Richtung einer Aufteilung der Betriebsausgaben entsprechend der verrechneten Arbeitsstunden kann seitens des Bundesfinanzgerichtes nicht gefolgt werden, da die Tätigkeit als Terminplaner nach dem Vorbringen des BF sowohl Außendiensttätigkeiten als auch Bürotätigkeiten umfasst hat, die er familiär bedingt (siehe oben) auch in der angeführten Wohnung geleistet hat.

Dass dem BF in den Jahren 2015 und 2016 kein Büro zur Verfügung gestanden ist, ergibt sich aus dem übereinstimmenden Vorbringen der Verfahrensparteien

Die Feststellungen, dass der BF bei seiner Tätigkeit aus der Teilnahme am N Game bzw dem Spekulieren mit Fremd- und Kryptowährungen nicht für Rechnung Dritter aufgetreten ist und die Käufe von N bzw von Fremd- und Kryptowährungen nicht fremdfinanziert wurden, gründen sich auf die diesbezüglich vom BF getätigten Angaben bzw vorgelegten Unterlagen, denen die belangte Behörde auch nicht entgegengetreten ist.

Die Feststellung, dass der BF in den Jahren 2015 und 2016 keiner Erwerbstätigkeit nachging und seinen Lebensunterhalt aus den Verkaufserlösen aus dem N Game finanzierte, ist unstrittig bzw wird dies vom BF selbst zugestanden. Dass der BF unter der „Migräne Aura Erkrankung“ leidet ergibt sich aus den vom BF vorgelegten Befunden.

Feststellungen N Game bzw Handelsvermittlertätigkeit (Provisionen L):

Die Feststellungen hinsichtlich der Spielregeln (Spielablaufes) des N Games ergeben sich aus den von den Verfahrensparteien vorgelegten Auszügen der L Homepage.

Die Feststellungen, dass es sich beim N Game um ein virtuelles Börsenspiel mit einer Kombination aus Glück und Geschicklichkeit handelt, dass den N kein realer Wert zugrunde liegt und diese außerhalb der Online Plattform nicht verwendet werden können und dass für den Spielteilnehmer nicht nachvollziehbar bzw bestimmbar ist, wie sich der sogenannte „Kurs“ der N bestimmt, lassen sich ebenso aus den von L diesbezüglich auf der Homepage

veröffentlichten Informationen entnehmen bzw gründen sich diese auf diverse Zeitungberichte über L („L: AK schaltet Staatsanwaltschaft ein“, „AK warnt vor N Game von L“ oder N Game fordert immer neue Geschädigte“).

Die Feststellungen hinsichtlich der Anzahl der vom BF im Beschwerdezeitraum (und davor) durchgeführten Transaktionen (Käufe und Verkäufe von N) gründen sich auf das diesbezüglich übereinstimmende Vorbringen der belangten Behörde (siehe Betriebsprüfungsbericht) und des BF. In der Begründung der Beschwerdevorentscheidung ist der belangten Behörde hier offensichtlich ein Schreibfehler unterlaufen, da auf Seite 3 angeführt wird, dass im Prüfungszeitraum 2015 bis 2018 N im Wert von € 359.356,91 in insgesamt 2.138 Transaktionen verkauft worden seien. Richtigerweise waren es 1.850 Transaktionen im Prüfungszeitraum (siehe Betriebsprüfungsbericht Tz 6).

Dass der BF keine Angestellten beschäftigt bzw nach außen erkennbares Büro unterhalten hat ergibt sich unzweifelhaft aus den vorgelegten Unterlagen sowie dem Vorbringen des BF, was von der belangten Behörde auch nicht angezweifelt wird.

Die Feststellung, dass der BF keinen Markt unter Einsatz beruflicher Erfahrungen nutzte bzw er über keine spezifischen Branchenkenntnisse bzw Know-how verfügt hat, ergibt sich für das Bundesfinanzgericht aus den zum N Game hinsichtlich des Spielablaufes bzw der Spielregeln getroffenen Feststellungen. Wenn die belangte Behörde ausführt, dass der BF aufgrund seiner Tätigkeit als Handelsvermittler der L Plattform mehr Erfahrung mit dem N Game mitbringe als ein durchschnittlicher Nutzer dieser Plattform und er im Laufe der Jahre durch die Teilnahme an Messen oder Systemschulungen zum Erwerb beruflicher Erfahrungen gekommen sei (zB Auszug aus Betriebsprüfungsbericht Tz 6: *„Aus einem Internetforumseintrag zur Europa L Tour 2017 sei etwa zu entnehmen, dass zumindest Tipps für die richtige Veranlagung gegeben würden. So sei beispielsweise der Bonuszins, den man bekomme, wenn man die N halte, thematisiert und rechnerisch dargestellt worden, ab wann sich so ein Verkauf lohnen würde.“*), so ist dies sicherlich richtig, führt jedoch nicht dazu, dass der BF einen Markt unter dem Einsatz beruflicher Erfahrung hätte ausnutzen können, hängen die zu erzielenden Gewinne bzw Verluste doch weitgehend vom Zufall ab, da es für den Teilnehmer, und zwar auch nicht für einen für L tätigen Handelsvermittler, nicht nachvollziehbar bzw bestimmbar ist, wie sich der sogenannte „Kurs“ der N letztendlich bestimmt.

Die Feststellungen betreffend den Inhalt der Tätigkeit des BF als Handelsvermittler für L (Akquirieren von neuen „Investoren/Kunden“ für L, die dann unter ihm im System von L eingeschrieben wurden und ihrerseits N erwerben konnten) bzw, dass je nachdem wie viele N von den „Investoren/Kunden“ erworben wurden, der BF entsprechende Provisionen erhalten hatte) gründen sich auf die vom BF diesbezüglich in der Vorhaltsbeantwortung (betreffend die Einkommensteuererklärung 2015) vom 29.11.2017 getätigten Angaben.

Feststellungen Spekulationen mit Fremd- und Kryptowährungen:

Dass der BF keinen auf den Umsatz von Wertpapieren bezogenen Beruf, insbesondere jenen des Wertpapiermaklers, ausgeübt hat, der BF keine Angestellten beschäftigt und kein nach außen erkennbares Büro unterhalten hat, keine EDV-gestützte Simulationsmodelle verwendet und Wertpapier- oder Kryptowährungsgeschäfte nicht an eine breitere Öffentlichkeit angeboten hat, ergibt sich aus ebenfalls aus dem Vorbringen des BF, dem die belangte Behörde nicht entgegengetreten ist. Unstrittig sind auch die Feststellungen, dass der BF keine Geschäfte auf fremde Rechnung abgeschlossen hat, keine planmäßige und nachhaltige Fremdfinanzierung der vom BF durchgeführten Spekulationen mit Fremd- bzw Kryptowährungen vorliegen und er keine Spezialhardware oder eigene Kühlgeräte erworben oder gebäudetechnische Adaptierungen (zB Elektroinstallationen, Lärmschutz) in der für die Spekulationsgeschäfte genutzten Wohnung vorgenommen hat.

Auch dass der BF keinen Markt unter Einsatz beruflicher Erfahrungen nutzte bzw er über keine spezifischen Branchenkenntnisse bzw Know-how verfügte ergibt sich zweifelsfrei aus dem glaubwürdigen Vorbringen des BF.

Feststellungen Einkünfte aus der Tätigkeit als Terminplaner:

Die Beweiswürdigung betreffend die Feststellungen der Nutzung der Wohnung in Adr 2 anteilig für die Einkünfte aus der Tätigkeit als Terminplaner wurde oben unter Punkt „Allgemeines“ vorgenommen.

Die Feststellung, dass das vom BF angemietete Büro in Adr 3, ausschließlich für die Tätigkeit als Terminplaner genutzt worden ist, gründet sich auf das glaubwürdige Vorbringen des BF. Wenn die belangte Behörde in der Email vom 05.12.2023 ausführt, dass es zu hinterfragen wäre, ob nicht auch die Mietaufwendungen dieses Büros aufzuteilen wären, ist zu erwidern, dass es diesbezüglich keinerlei Anhaltspunkte gibt, dass der BF im Büro in W seiner Tätigkeit aus den Verkäufen von N bzw. dem Spekulieren mit Fremd- und Kryptowährungen nachgegangen wäre.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gem. § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs 1 BAO).

Gem. § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb solche aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Gem. § 29 Z 2 EStG 1988 sind sonstige Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30) und aus Spekulationsgeschäften (§ 31).

Gem. § 31 Abs 1 EStG 1988 sind Spekulationsgeschäfte Veräußerungsgeschäfte von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, wenn die Einkünfte nicht gemäß § 27 oder § 30 zu erfassen sind und der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, erst dann gewerblich im Sinne des § 23 Z 1 EStG 1988, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Dies ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß übersteigt, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist, wenn also durch die Marktteilnahme nach Art und Umfang der Tätigkeit ein Bild erzeugt wird, das der privaten Vermögensverwaltung fremd ist (vgl VwGH 24.09.2014, 2012/13/0107; VwGH 24.03.2004, 2003/14/0096; VwGH 21.02.2013, 2009/13/0077).

Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt vor, wenn jemand nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben in Form des Güter- oder Leistungsaustauschs teilnimmt (VwGH 29.7.14, 2011/13/0060 zu § 22) und die nach objektiven Kriterien (VwGH 14.10.81, 2814/79) zu beurteilende Bereitschaft hat, die jeweilige Leistung jedermann anzubieten, der nach ihr Bedarf hat (vgl Jakom EStG¹⁶, § 23 Rz 36). Sie liegt insbesondere vor, wenn der

Steuerpflichtige werbend auftritt und Vorsorge trifft, dass die angebotene Leistung erbracht werden kann (VwGH 24.4.96, 92/15/0092).

Ob Vermögensnutzung von Privatvermögen (bloße Vermögensverwaltung) oder gewerbliche Vermögensverwertung vorliegt, ist immer eine Sachverhaltsfrage, die nach dem jeweiligen Gesamtbild des Einzelfalles zu prüfen ist (VwGH 13.05.1988, 84/14/0077; VwGH 26.07.2000, 95/14/0161). Welches Ausmaß der Verwaltung nach Art und Umfang üblich ist, richtet sich nach der jeweiligen Tätigkeit. In Zweifelsfällen wird jedoch darauf abzustellen sein, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht (VwGH 24.9.14, 2012/13/0107; VwGH 29.7.1997, 96/14/0115).

Wirtschaftsgüter sind alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbaren Güter jeder Art. Selbständige Bewertbarkeit wird angenommen, wenn im Rahmen des Gesamtaufpreises für ein Unternehmen ein besonderes Entgelt angesetzt zu werden pflegt (VwGH 21. 10. 1999, 94/15/0088).

§ 31 EStG 1988 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, EStG²², Kommentar II 20. Auflage, § 31 Tz 4). Virtuelle Zahlungsmittel uä. zählen als Wirtschaftsgüter (nochmals zB Kirchmayr/Perl, aaO, § 31 Tz 94, mwN).

Im gegenständlichen Fall vertritt die belangte Behörde die Ansicht, dass bei den Einkünften aus dem N Game und auch bei den Einkünften aus der Spekulation mit Fremd- und Kryptowährungen alle Kriterien für einen Gewerbebetrieb (Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht und Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr) erfüllt seien und die Tätigkeit des BF über die Vermögensverwaltung hinausgehe.

Nach der Rechtsprechung des VwGH kommt es entscheidend auf das objektive Gesamtbild an (VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159; 14.11.1984, 82/13/0242). Betrachtet man den objektiven Geschehensablauf, hat der BF sowohl bei den Einkünften aus dem N Game als auch bei den Einkünften aus der Spekulation mit Fremd- und Kryptowährungen keine über die Vermögensverwaltung hinausgehende Tätigkeit verwirklicht.

Zu den Einkünften aus der Spekulation mit Fremd- und Kryptowährungen:

Bei der Verwaltung von Wertpapierbesitz gehören die Umschichtungen von Wertpapieren, somit Kauf und Verkauf durch Einschaltung von Banken, grundsätzlich noch zur privaten Vermögensverwaltung; bei Wertpapieren liegt es in der Natur der Sache, den Bestand zu verändern, schlechte Papiere abzustoßen, gute zu erwerben und Kursgewinne zu realisieren (vgl VwGH 26.7.2005, 2003/14/0050, VwSlg. 8047/F). Dies gilt ebenso für sonstige nicht verbriefte Finanzinstrumente. Bei der Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verschiedene Kriterien zu prüfen, wie etwa die Anzahl der jährlichen An- und Verkäufe oder der Umstand, ob Transaktionen auf fremde Rechnung durchgeführt werden. Nicht unbedeutend ist schließlich der Umstand, ob der den Handel mit Wertpapieren betreibende Steuerpflichtige einen auf den Umsatz von Wertpapieren bezogenen Beruf, insbesondere jenen des Wertpapiermaklers, ausübt (vgl VwGH 03.05.2021, Ra 2019/13/0124; VwGH 21.12.2005, 2003/14/0046).

Im Privatvermögen liegen bei zinstragender Veranlagung von Bitcoins Wirtschaftsgüter des § 27 Abs 3 EStG 1988 vor, bei nicht zinstragender Veranlagung können Spekulationsgeschäfte gegeben sein (vgl Jakom, EStG¹⁶, § 2, Rz 20 mit Verweis auf Petutschnig ÖStZ 14, 35).

Nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen wurde der Handel mit Fremd- und Kryptowährungen (Spekulationen mit Fremd- und Kryptowährungen) erst ab 2017 ausgeübt und haben diese Einnahmen im Jahr 2018 nicht die Haupteinnahmequelle für den BF dargestellt (die Haupteinnahmequelle des BF im Jahr 2018 waren die Einkünfte aus der Tätigkeit als Terminplaner).

Der BF hat auch keinen auf den Umsatz von Wertpapieren bezogenen Beruf, insbesondere jenen den Wertpapiermakler, ausgeübt.

Die Anzahl der jährlichen An- und Verkäufe und der Umstand, dass die vom BF getätigten Transaktionen nicht auf fremde Rechnung durchgeführt wurden, sprechen neben den sonstigen Sachverhaltsfeststellungen (wie etwa keine Beschäftigung von Angestellten, kein nach außen erkennbares Büro, keine spezifischen Branchenkenntnisse bzw Know-how oder kein Anbieten der Wertpapier- oder Kryptowährungsgeschäfte an eine breitere Öffentlichkeit) nicht für eine gewerbliche Tätigkeit.

Es kann seitens des Bundesfinanzgerichtes somit nicht erkannt werden, dass im Beschwerdefall im Bereich der Einkünfte aus der Spekulation mit Fremd- und Kryptowährungen durch eine Marktteilnahme nach Art und Umfang der vom BF ausgeübten Tätigkeit ein Bild erzeugt worden wäre, das der privaten Vermögensverwaltung fremd sei.

Zu den Einkünften aus dem N-Game:

Von der belangten Behörde wurde hinsichtlich des Vorliegens eines Gewerbebetriebes ins Treffen geführt, dass der BF die Tätigkeit als Hauptberuf ausgeübt, er ein eigenes Büro für die Ausübung der Tätigkeit unterhalten und eine Organisation (L Partner Programm) zur Durchführung der Geschäfte genutzt sowie einen Markt unter Einsatz beruflicher Erfahrung als Handelsvermittler der L-Plattform ausgenutzt habe. Weiters untermaure die Anzahl der getätigten An- und Verkäufe die als Voraussetzung für Gewerblichkeit genutzte Nachhaltigkeit der Tätigkeit.

Anhand der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergibt sich, dass es sich bei den N um Wirtschaftsgüter handelt. Die N stellen einen relevanten Vermögenswert dar, da sie - bei entsprechendem Guthabensstand - gegen reales Geld (Euro) getauscht werden können. Die Teilnehmer am N Game kaufen und verkaufen untereinander virtuelle Objekte (N), 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. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass auch der BF in seinem ergänzenden Schriftsatz vom 29.06.2023 die Wirtschaftsguteigenschaft der N nicht mehr bestreitet, da er darin ausführt, dass die Einkünfte aus dem N Game Einkünfte gem. § 31 EStG 1988 darstellen.

Beim N Game handelt es sich um ein virtuelles Börsenspiel (Kombination aus Glück und Geschicklichkeit), wobei der BF in seiner Spieltätigkeit nach außen hin – ausgenommen mit seiner Tätigkeit als Handelsvermittler – nicht in Erscheinung (Teilnahme am N Game mit einem Nickname) getreten ist. Die Käufe der N waren nicht fremdfinanziert und ist der BF auch nicht für Rechnung Dritter aufgetreten.

Es ist zutreffend, dass die Haupteinnahmequelle des BF in den Jahren 2015 und 2016 aus den Verkaufserlösen der vom BF erworbenen N resultierte. Bei den Einkünften aus dem N Game handelt es sich jedoch um keinen Beruf des BF, vielmehr hat dieser an einem virtuellen Börsenspiel teilgenommen. Auch wenn der BF als Handelsvermittler für die Fa. L tätig war, er das N Game in Ausübung dieser Tätigkeit konkret beworben und daraus Provisionserlöse bezogen hat, hat dies – wie bereits ausgeführt – nicht zur Folge, dass er dadurch zur Ausnutzung eines Marktes unter Einsatz beruflicher Erfahrung gekommen wäre. Beim N Game handelt es sich zwar um kein reines Glücksspiel, sondern um eine Mischung aus Glücksspiel und Geschicklichkeitsspiel, jedoch findet dieses außerhalb des normalen Wirtschaftskreislaufes statt und hängen die erzielten Gewinne weitgehend vom Zufall ab, da für den Teilnehmer, und

somit auch für den BF, nicht nachvollziehbar bzw bestimmbar ist, wie sich der sogenannte „Kurs“ der N letztendlich bestimmt.

Das Vorbringen, dass ein eigenes Büro für die Ausübung der gewerblichen Tätigkeit unterhalten worden wäre, geht insofern ins Leere, als in den Jahren 2015 und 2016, wo der BF den größten Teil der Erlöse aus dem N Game erzielt hat, die Wohnung Adr 2 noch nicht als Büro genutzt wurde. Im Zeitraum ab 2017, in dem der BF die Wohnung als Büro für seine diversen Tätigkeiten genutzt hat, wurden einerseits nur mehr geringe Erlöse aus dem N Game erzielt und andererseits war nach außen, also für einen fremden Dritten, nicht erkennbar, dass die gegenständliche Wohnung für die Teilnahme am N Game genutzt wurde.

Hinsichtlich der weiters angeführten großen Anzahl an Transaktionen (*„im Prüfungszeitraum 2015 bis 2018 seien N im Wert von € 133.674,08 in insgesamt 671 Transaktionen gekauft und N im Wert von € 359.356,81 in insgesamt 1.850 Transaktionen verkauft worden“*) ist auszuführen, dass die vom BF getätigten Käufe und Verkäufe allesamt auf eigene Rechnung und ohne Fremdfinanzierung durchgeführt wurden. Die hohe Anzahl der durchgeführten Transaktionen ist für die Einstufung der daraus erzielten Einkünfte nicht ausschlaggebend, da eine hohe Anzahl der getätigten Ankäufe und Verkäufe für sich genommen in gleicher Weise auf eine gewerbliche wie auf eine spekulative Betätigung hinweisen kann und ändert letztlich nichts daran, dass es sich beim N-Game um ein „Spiel“ handelt, wo die Ergebnisse größtenteils vom Zufall abhängen und es L in der Hand hat, dieses „Spiel“ auch zu manipulieren.

Bei der Teilnahme des BF am N Game in den streitgegenständlichen Jahren fehlt es damit schon an der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, da der BF nicht nach außen hin erkennbar (Teilnahme am N Game lediglich mit einem Nickname ohne Bekanntgabe persönlicher Daten) am Wirtschaftsleben teilgenommen hat und eine Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung nicht erkennbar ist.

Selbst bei einer Bejahung der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (eine solche kann auch im Rahmen einer bloßen Vermögensverwaltung gegeben sein (VwGH 22.6.1983, 81/13/0157) entspricht die vom BF im Zusammenhang mit dem N Game ausgeübte Tätigkeit aufgrund der vorherigen Ausführungen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht jenem Bild, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht.

Dass der BF für einen kurzen Zeitraum (ab Herbst 2017 bis ca. Mai 2019) eine bislang vermietete Wohnung als nach außen nicht erkennbares Büro nicht nur für die neu aufgenommene Tätigkeit als Terminplaner, sondern auch für die hier strittigen Tätigkeiten (N Game, Spekulieren mit Fremd- und Kryptowährungen) genutzt hat bzw die Einkünfte aus dem N Game in den Jahren 2015 und 2016 seine Haupteinnahmequelle waren, treten als für das Vorliegen von gewerblichen Einkünften sprechende Umstände in den Hintergrund.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass aufgrund der getroffenen Feststellungen sowohl hinsichtlich der Einkünfte aus dem N Game als auch hinsichtlich der Einkünfte aus der Spekulation mit Fremd- und Kryptowährungen nach dem objektiven Gesamtbild eine gewerbliche Tätigkeit nicht vorliegt, da diese vom BF ausgeübten Tätigkeiten weder ihrem Umfang noch ihrer Art nach dem Bild von gewerblichen Einkünften entsprechen.

Die Einkünfte aus dem N Game stellen sohin grundsätzlich Einkünfte gem. § 31 EStG 1988 dar. Da sämtliche für den Beschwerdezeitraum maßgeblichen Veräußerungen der N unstrittig außerhalb der Jahresfrist des § 31 EStG 1988 erfolgt sind, kommt eine Erfassung als Einkünfte gem. § 31 EStG 1988 nicht in Betracht. Eine Beurteilung der Frage, ob N als unkörperliche Wirtschaftsgüter eingestuft werden können, kann daher entfallen (vgl. diesbezüglich Kanduth-Kristen, in Jakom EStG¹⁶, § 31, Rz 9).

Zu den Einkünften aus der Tätigkeit als Terminplaner:

Hinsichtlich des Anteiles der als Betriebsausgaben zu berücksichtigenden Kosten der Wohnung Adr 2 ist auszuführen, dass Aufwendungen, die teilweise mit der betrieblichen Sphäre, teilweise mit der privaten Sphäre oder einer Liebhabereibetätigung im Zusammenhang stehen, entsprechend der jeweiligen Nutzung, erforderlichenfalls im Schätzungswege, aufzuteilen sind. In gleicher Weise hat eine Aufteilung auf verschiedene Einkunftsquellen zu erfolgen. Es begegnet keinen Bedenken, diese Aufteilung im Verhältnis der aus den jeweiligen Einkunftsquellen geflossenen Einnahmen vorzunehmen (Jakom, EStG¹⁶, § 4, Rz 275 mit Verweis auf VwGH 21.7.21, Ra 2021/13/0016 bzw. auf VwGH 24.10.05, 2001/13/0272).

Aufgrund des Umstandes, dass hinsichtlich der konkreten Nutzung der Wohnung Adr 2 keine Aufzeichnungen bestehen und aufgrund der getroffenen Feststellungen aber klar ist, dass die Wohnung anteilig für die Einkünfte als Terminplaner, die Einkünfte aus dem N Game sowie die Einkünfte aus der Spekulation mit Fremd- und Kryptowährungen genutzt wurde, erscheint die vom BF gewählte Berücksichtigung von Betriebsausgaben entsprechend der erzielten Einnahmen – ausgehend von der vorhin angeführten – Judikatur durchaus als sachgerecht. Dem diesbezüglichen Vorbringen der belangten Behörde in der Eingabe vom 05.12.2023, wonach die Umsätze als Terminplaner zu einem guten Teil im Außendienst und im dafür extra angemieteten Büro in Adr 3 stattgefunden hätten, kann daher nicht gefolgt werden, da – wie die belangte Behörde selbst ausführt – die zeitliche Nutzung der Wohnung Adr 2 entsprechend der ausgeübten Tätigkeiten nicht festgestellt werden kann. Bei dieser Ermittlung der anzusetzenden Betriebsausgaben anhand der auf die einzelnen Tätigkeiten entfallenden Einnahmen sind die Einnahmen aus der Tätigkeit als Handelsvermittler (Provisionen L im Jahr

2018 in Höhe von € 324,07) außer Ansatz zu lassen, da entsprechend den getroffenen Feststellungen die Wohnung nicht für diese Tätigkeit genutzt wurde.

Zur Ermittlung der Einkünfte

Die bislang vom BF unter den Einkünften aus selbständiger Arbeit erklärten Einkünfte aus der Tätigkeit als Handelsvermittler (Provisionen L) sind als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen.

Die Einkünfte aus dem N Game und aus der Spekulation mit Fremd- und Kryptowährungen stellen keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar. Die Einkünfte aus dem N Game sind auch nicht bei den Einkünften aus Spekulationsgeschäften zu erfassen, da die für den Beschwerdezeitraum maßgeblichen Veräußerungen der N unstrittig außerhalb der Jahresfrist des § 31 EStG 1988 erfolgt sind (siehe oben).

Die Einkünfte aus der Spekulation mit Fremdwährungen im Jahr 2018 sind als Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 27 Abs 4 EStG 1988 entsprechend der getroffenen Regelbesteuerungsoption nach § 27a Abs 5 EStG 1988 anzusetzen (siehe Aufstellung in den Schriftsätzen des BF vom 29.06.2023 und 19.01.2024). Der Spekulationsverlust aus dem Handel mit Kryptowährungen im Jahr 2018 ist gem. § 31 EStG 1988 nicht ausgleichsfähig.

Hinsichtlich der im Jahr 2015 betreffend die Einkünfte als Handelsvermittler (Provisionen L) bzw im Jahr 2018 betreffend die Einkünfte aus der Tätigkeit als Terminplaner weiters vorzunehmenden Änderungen wird auf die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen sowie die Ausführungen des BF im ergänzenden Schriftsatz vom 19.01.2024 (Nichtanwendung der Basispauschalierung bei den Provisionen L im Jahr 2015, Außerachtlassung der Reisekosten M (Einkünfte aus der Tätigkeit als Terminplaner) verwiesen).

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide sind entsprechend den beiliegenden Berechnungsblättern abzuändern.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH vom 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Die im Beschwerdefall strittige Frage, ob die vom BF ausgeübten Tätigkeiten (Einkünfte aus dem N Game bzw aus der Spekulation mit Fremd- und Kryptowährungen) als gewerblich iSd § 23 Z 1 EStG 1988 einzustufen sind, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu beantworten ist (vgl zB VwGH 29.7.2010, 2008/15/0093) und die als solche einer Revision nicht zugänglich ist.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen:

3 Berechnungsblätter

Linz, am 1. Februar 2024