

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch sh Schebesta Wirtschaftstreuhand Steuerberatung GmbH, Schreinerergasse 6, 3100 St. Pölten, über die Beschwerde vom 22. Februar 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 7. Februar 2017 betreffend Einkommensteuer 2015, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Streit zwischen den Verfahrensparteien besteht über die ertragsteuerliche Beurteilung der vom Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) erzielten Einkünfte aus dem ***1***.

Der Bf. legte mit Schreiben vom 04.11.2016 folgenden Sachverhalt offen:

Er sei seit dem Jahre 2010 Mitglied der Spielerplattform von ***2***. Auf dieser Plattform habe er auch am ***1*** teilgenommen. Dabei habe er die in den Beilagen angeführten ***5***-Kauftransaktionen unter den Kurzbezeichnungen ***3*** und ***4*** im Zeitraum 2010 - 2015 vorgenommen. Weiters habe er im Jahr 2015 die aus den Beilagen ersichtlichen ***5***-Verkaufstransaktionen durchgeführt und einen Verkaufserlös von insgesamt 59.399,38 Euro erzielt. Seiner Ansicht nach handle es sich um nicht der Einkommensteuer

unterliegende Erlöse bzw. Einkünfte, daher werde er diese auch nicht in seine Veranlagung für das Jahr 2015 aufnehmen.

In der am 25.01.2017 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 9.150,82 Euro und Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 3.657,53 Euro offengelegt. Der Einkommensteuerbescheid 2015 erging erklärungsgemäß am 27.01.2017.

Am 07.02.2017 hob die belangte Behörde den Bescheid gemäß § 299 BAO auf und erließ einen neuen Sachbescheid unter Berücksichtigung der Einkünfte im Zusammenhang mit dem ***1***. Daraus ergab sich eine Nachforderung von Einkommensteuer in Höhe von 14.850 Euro.

Gegen den neuen Sachbescheid erhob der Bf. fristgerecht Beschwerde und verwies auf eine bestehende Rechtsmeinung des BMF. Demnach lägen betreffend des ***6*** ***5***-Game-Handels Einkünfte aus Spekulationsgeschäften vor. Zusammengefasst brachte der Bf. vor, er habe die Fristenberechnung zwischen Anschaffung und Veräußerung eines ***5*** nach dem FIFO-Verfahren ermittelt. Sämtliche Verkäufe von ***3*** des Jahres 2015 könnten einem Kauf im Jahr 2010 zugeordnet werden, sodass diese Veräußerungserlöse außerhalb der Jahresfrist gem. § 31 EStG seien. Hinsichtlich der Transaktionen ***4*** ergäben sich steuerbare Verkaufserlöse in Höhe von 80,93 Euro, welchen Anschaffungskosten von 11,13 Euro gegenüberstehen würden. Der steuerbare Überschuss in Höhe von 69,80 Euro bleibe jedoch gem. § 31 Abs. 3 EStG steuerfrei, da dieser insgesamt im Kalenderjahr 440 Euro nicht übersteige. Der Bf. beantragte die Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 10.08.2017 wurde der Bescheid abgeändert. Die belangte Behörde ging davon aus, dass die gehandelten ***5*** selbstständig bewertbare bzw. eigenständige Wirtschaftsgüter darstellen und aufgrund der Häufigkeit und Intensität der Handelstransaktionen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen. Zur Ermittlung der Einkünfte seien die Erlöse aus den Verkäufen der ***5*** die Anschaffungskosten nach dem FIFO Verfahren gegenüberzustellen. Betreffend ***3*** seien von den Verkaufserlösen in Höhe von 10.113 Euro die Anschaffungskosten in Höhe von 203,70 Euro abzuziehen. Betreffend ***4*** seien von den Verkaufserlösen in Höhe von 49.286,38 Euro die Anschaffungskosten in Höhe von 8.537,92 Euro abzuziehen. Insgesamt ergäben sich somit Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Tätigkeit des ***5*** Handels in Höhe von 50.657,76 Euro. Die Einkommensteuer 2015 wurde in Höhe von 19.937 Euro festgesetzt.

Der Bf. stellte fristgerecht einen Vorlageantrag und nahm ausführlich zu den Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung Stellung. Vorgebracht wurde, dass die erzielten Einkünfte nicht unter die 7 Einkunftsarten fallen oder in eventu Einkünfte aus Spekulationsgeschäften vorliegen würden. Der bereits in der Beschwerde gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung wurde aufrechterhalten.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 22.01.2018 zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung im Sinne der Beschwerdeverentscheidung.

Der Bf. wurde vom Bundesfinanzgericht am 25.09.2024 aufgefordert, ergänzende Fragen zum Sachverhalt zu beantworten und weitere Unterlagen vorzulegen. Dieser Aufforderung ist der Bf. mit Schreiben vom 08.10.2024 nachgekommen. Das Bundesfinanzgericht hat der belangten Behörde die Eingabe des Bf. zur Kenntnisnahme übermittelt. Eine Stellungnahme wurde seitens der belangten Behörde nicht eingebracht.

Mit Schriftsatz vom 08.10.2024 hat der Bf. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. war seit dem Jahr 2010 Mitglied der Spielerplattform von ***2***. Das Angebot dieser Plattform reicht von Sportwetten über Glücksspiele bis zu sonstigen Spielen. Der Bf. hat auf dieser Plattform am sogenannten ***1*** teilgenommen. Dabei handelt es sich um eine Kombination aus Glück und Geschicklichkeit. ***6*** gibt keine Zusicherungen oder Gewährleistungen, dass das ***1*** ein realer Aktienmarkt ist, bei dem reale Aktien gehandelt werden, dass der virtuelle Markt im ***1*** durch reale Vermögenswerte gesichert ist, wie etwa dem voraussichtlichen Marktwert im ***1***, der Anzahl der virtuellen ***5*** im ***1***, der Anzahl von virtuellen ***5***, die im ***1*** zum Verkauf stehen könnten oder der Anzahl der Spieler, die zu irgendeinem Zeitpunkt virtuelle ***5*** kaufen wollen könnten. Die Teilnehmer handeln nach den vom Anbieter vorgegebenen Spielregeln untereinander mit ***5***. Der Anbieter kann jederzeit die Spielregeln des ***1*** ändern. Für die Teilnahme hat der Bf. die beiden Spielerkonten ***3*** und ***4*** angelegt.

Der Bf. hat auf dem Spielerkonto ***3*** erstmals am 09.10.2010 ***5*** gekauft. Im Beschwerdejahr wurden 4.113 ***5*** verkauft. Dafür ist dem Bf. ein Veräußerungserlös in Höhe von 10.113 Euro zugeflossen. Der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung betrug mehr als ein Jahr.

Auf dem Spielerkonto ***4*** hat der Bf. erstmals am 14.06.2014 ***5*** gekauft. Im Beschwerdejahr wurden 18.286 ***5*** verkauft. Dafür ist dem Bf. ein Veräußerungserlös in Höhe von 49.286,38 Euro zugeflossen. Bei insgesamt 49 Stück der verkauften ***5*** betrug der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung weniger als ein Jahr. Für die innerhalb der Jahresfrist verkauften ***5*** betrug der Veräußerungserlös 85,19 Euro abzüglich

Verkaufsspesen in Höhe von 4,26 Euro. Die Anschaffungskosten beliefen sich auf 17,25 Euro zuzüglich Ankaufsspesen in Höhe von 0,86 Euro.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung, dass der Bf. seit dem Jahr 2010 Mitglied von ***6*** war und für die Teilnahme am ***1*** die beiden Spielerkonten ***3*** und ***4*** angelegt hat, ergibt sich unstrittig aus den vorliegenden Aktenteilen. Die Feststellungen zu den Spielregeln bzw. dem Spielablauf des ***1*** folgen aus den Teilnahmebedingungen, die der Bf. in seiner Offenlegung vom 04.11.2016 vorgelegt hat.

Dass die auf dem Account ***3*** im Beschwerdejahr erfolgten Veräußerungen außerhalb der Jahresfrist erfolgten, ergibt sich aus den vom Bf. vorgelegten Listen. Aus diesen Ausdrucken des Spielerkontos sind folgende Transaktionen nachvollziehbar:

3	***5***
Kauf 2010	9.077
Verkauf 2010	0
Stand 31.12.2010	9.077
Einkauf 2011	1.260
Verkauf 2011	-4.234
Stand 31.12.2011	6.103
Kauf 2012	0
Verkauf 2012	0
Stand 31.12.2012	6.103
Kauf 2013	0
Verkauf 2013	-2.502
Stand 31.12.2013	3.601
Kauf 2014 (vor Split)	188
Stand vor Split	3.789
Stand nach Split 30.11.2014	80.249
Kauf 2014 (nach Split)	3
Verkauf 2014	0
Stand 31.12.2014	80.252
Kauf 2015	1.332
Verkauf 2015	-4.113
Stand 31.12.2015	77.471

Die Verkaufsvorgänge betreffend ***3*** wurden im Beschwerdejahr an 5 Tagen durchgeführt:

Verkauf ***3***	Menge
08.07.2015	1.334
24.06.2015	719
15.06.2015	746
26.02.2015	241
11.02.2015	1.073
	4.113

Unter Berücksichtigung des Splitfaktors können die im Beschwerdejahr verkauften ***5*** den im Jahr 2010 erfolgten Einkäufen zugeordnet werden (FIFO-Verfahren). Der mit Stichtag 30.11.2014 vorgenommene Split des ***5***kurses zu einem Faktor von 21,1795 wurde vom Bf. in seinem Schriftsatz vom 08.10.2024 für das Bundesfinanzgericht nachvollziehbar dargelegt.

Die Feststellungen zum Spielerkonto ***4*** gründen auf die vom Bf. vorgelegten Listen, aus denen folgende Transaktionen nachvollziehbar sind:

4	***5***
Kauf 2014 (vor Split)	
14.06.2014	89
08.07.2014	17
15.08.2014	87
19.08.2014	1.078
20.08.2014	1
22.08.2014	1
23.08.2014	1
17.09.2014	1
24.09.2014	1
29.10.2014	25
Stand vor Split	1.301
Stand nach Split	27.555
Kauf 2014 (nach Split)	109
Verkauf 2014	0
Stand 31.12.2014	27.664
Kauf 2015	6.150
Verkauf 2015	-18.286
Stand 31.12.2015	15.528

Die Verkaufsvorgänge betreffend ***4*** wurden im Beschwerdejahr an 11 Tagen durchgeführt:

Verkauf ***4***	Menge
11.12.2015	1.436
09.12.2015	8.270
23.11.2015	1.003
21.11.2015	1.500
11.11.2015	1.023
22.10.2015	558
15.09.2015	1.527
24.08.2015	1.320
03.08.2015	1.600
01.03.2015	23
02.02.2015	26
	18.286

Unter Berücksichtigung des Splitfaktors ergibt sich, dass die Verkäufe vom 02.02. und 01.03.2015 innerhalb eines Jahres nach Anschaffung erfolgten (FIFO-Verfahren). Die Feststellung zu Anschaffungskosten, Veräußerungserlös und Spesen betreffend dieser Transaktionen gründet auf die Angaben des Bf. im Schriftsatz vom 08.10.2024. Seitens der belangten Behörde wurde dazu keine Stellungnahme eingebracht.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 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.

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

Spekulationsgeschäfte sind gemäß § 31 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 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. Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften bleiben steuerfrei, wenn sie insgesamt im Kalenderjahr 440 Euro nicht übersteigen.

Im vorliegenden Beschwerdefall vertrat die belangte Behörde die Ansicht, dass die gehandelten ***5*** selbständig bewertbare bzw. eigenständige Wirtschaftsgüter darstellen und aufgrund der Häufigkeit und Intensität der Handelstransaktionen keine bloße Vermögensverwaltung sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen. Dieser Auffassung kann vom Bundesfinanzgericht nicht gefolgt werden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Tätigkeit 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. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht (VwGH 24.09.2014, 2012/13/0107 mwN.)

In einer ähnlich gelagerten Beschwerdesache hat das Bundesfinanzgericht die Entscheidung getroffen, dass bei Einkünften im Zusammenhang mit dem ***1*** nach dem objektiven Gesamtbild eine gewerbliche Tätigkeit nicht vorliegt, da die ausgeübte Tätigkeit weder ihrem Umfang noch ihrer Art nach dem Bild von gewerblichen Einkünften entspricht (BFG 01.02.2024, RV/7102888/2022). Die Einkünfte aus dem ***1*** sind somit als Einkünfte aus Spekulationsgeschäften zu erfassen, sofern die Veräußerung der ***5*** innerhalb der Jahresfrist des § 31 EStG 1988 erfolgt.

Wie vom Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung festgestellt wurde, erfolgten beim Spielerkonto ***3*** sämtliche Veräußerungen im Beschwerdejahr außerhalb der Jahresfrist. In Bezug auf das Spielerkonto ***4*** konnte festgestellt werden, dass die Veräußerungen vom 02.02.2015 und 01.03.2015 innerhalb der Jahresfrist erfolgten. Der Erlös für die verkauften ***5*** betrug 85,19 Euro. Abzüglich Anschaffungskosten in Höhe von 17,25 Euro und Werbungskosten in Höhe von 5,12 Euro ergeben sich somit Einkünfte gemäß § 31 EStG in Höhe von 62,82 Euro.

Vor diesem Hintergrund sowie angesichts der obigen Sachverhaltsfeststellungen war der Beschwerde teilweise stattzugeben und der angefochtene Bescheid abzuändern. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich an der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und des Bundesfinanzgerichtes, wobei entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 19. Dezember 2024