

Urteil vom 14. Februar 2023, IX R 3/22

Steuerbarkeit von Gewinnen aus der Veräußerung von verschiedenen Kryptowährungen (Bitcoin, Ether, Monero)

ECLI:DE:BFH:2023:U.140223.IXR3.22.0

BFH IX. Senat

EStG § 22 Nr 2, EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 39 Abs 1, GG Art 3 Abs 1, EStG VZ 2017

vorgehend FG Köln, 25. November 2021, Az: 14 K 1178/20

Leitsätze

1. Zu den (anderen) Wirtschaftsgütern, die Gegenstand eines privaten Veräußerungsgeschäfts i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sein können, gehören auch virtuelle Währungen in der Gestalt von Currency Token. Diese werden i.S. von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG angeschafft, wenn sie im Tausch gegen Euro, gegen eine Fremdwährung oder gegen andere virtuelle Währungen erworben werden; sie werden veräußert im Sinne der Vorschrift, wenn sie in Euro oder gegen eine Fremdwährung zurückgetauscht oder in andere Currency Token umgetauscht werden.
2. Bei der Erfassung und Besteuerung von Veräußerungsgeschäften mit Currency Token lag im Jahr 2017 kein normatives Vollzugsdefizit vor.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 25.11.2021 - 14 K 1178/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob Gewinne des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) aus der Veräußerung von verschiedenen Kryptowährungen (Bitcoin --BTC--, Ether --ETH--, Monero --XMR--) --auch "Currency Token", "Payment Token" oder "Coins" genannt-- (im Folgenden: Currency Token) im Streitjahr (2017) als private Veräußerungsgeschäfte i.S. der §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) der Besteuerung unterliegen.
- 2 In den Jahren 2014 bis 2016 erwarb der Kläger im Zuge von mehr als 17 Transaktionen BTC über die Handelsplattform "bitcoin.de"; das für die Ausübung von Transaktionen mit BTC erforderliche kryptographische Schlüsselpaar ("Public Key" und "Private Key") hatte der Kläger in seinem "Wallet" gespeichert. Der Kläger trat --eigenen Angaben zufolge-- im Erwerbsfall durch Überweisung eines mit dem jeweiligen Verkäufer vorab vereinbarten Geldbetrags auf das angegebene Konto in Vorleistung, sodann habe der Verkäufer die BTC auf eine vom Kläger bei "bitcoin.de" angelegte Zwischenadresse überwiesen. Anschließend habe er, der Kläger, die BTC auf eine private Adresse weitertransferiert.
- 3 Zu Beginn des Streitjahres verfügte der Kläger über 24,75825 BTC, welche zu diesem Zeitpunkt nach seinen eigenen Angaben einen Wert in Höhe von 22.585,96 € darstellten. Am 03.01.2017 tauschte der Kläger 24,75825 BTC in 2.660,19 ETH, die seinen Angaben zufolge zu diesem Zeitpunkt einen Wert in Höhe von 25.005,83 € repräsentierten. Aus dem Tausch der BTC gegen ETH erzielte der Kläger nach eigenen Berechnungen einen Gewinn in Höhe von 2.419,87 €. Am 13.06.2017 tauschte der Kläger 2.660,19 ETH gegen 20.678,09 XMR, die nach seinen Angaben zu diesem Zeitpunkt einen Wert von 1.039.487,67 € hatten. Aus dem Tauschvertrag "ETH gegen XMR" ermittelte der Kläger einen Gewinn in Höhe von 1.014.481,83 €. Da der Handel von XMR auf dem Handelsplatz "bitcoin.de" nicht

möglich war, tauschte der Kläger diese zwischen Ende November und Ende Dezember 2017 sukzessive in BTC zurück, so dass der Kläger am 31.12.2017 nur noch über 8.303,32 XMR mit einem Wert von 432.372,51 € verfügte. Die so erworbenen BTC veräußerte der Kläger im November und Dezember 2017 in kleinerer Stückelung über die Handelsplätze "bitstamp.net" und "bitcoin.de". Für das Streitjahr ermittelte der Kläger --unter Berücksichtigung der beim Handel mit den verschiedenen Currency Token anfallenden Gebühren-- einen Veräußerungsgewinn (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3 Satz 1 EStG) in Höhe von 3.441.261,70 €. Weder die Höhe des Gewinns noch die Grundlagen für seine Ermittlung werden von den Beteiligten in Zweifel gezogen. Andere Transaktionen --wie etwa die Erzeugung eines neuen Blocks in der Blockchain (sog. "Mining")-- hat der Kläger nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) nicht vorgenommen.

- 4 Im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärten der Kläger und seine zusammen mit ihm zur Einkommensteuer veranlagte Ehefrau, die Klägerin und Revisionsklägerin, Einkünfte des Klägers aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. der §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG von insgesamt 3.441.261 €. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) veranlagte die Kläger erklärungsgemäß und setzte die Einkommensteuer 2017 --zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--)-- fest. Mit geändertem Bescheid über Einkommensteuer vom 13.02.2019 hob das FA den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Der hiergegen gerichtete Einspruch der Kläger hatte keinen Erfolg.
- 5 Das FG gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 677 veröffentlichten Urteil insoweit statt, als die festgesetzte Einkommensteuer auf einen Gewinn in Höhe von 2.419,87 € für den Tausch von BTC in ETH am 03.01.2017 entfalle, da sich nicht feststellen lasse, dass die an jenem Tag getauschten Currency Token innerhalb der Jahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG angeschafft und veräußert worden waren.
- 6 Im Übrigen entschied das FG, das FA habe zu Recht den vom Kläger erklärten und der Höhe nach unstrittigen Gewinn aus der Veräußerung von Currency Token (von 3.441.261,70 € ./ 2.419,87 € =) 3.438.841,83 € gemäß § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG der Einkommensteuer unterworfen. Das FG vertrat die Auffassung, dass es sich bei den vom Kläger gehandelten Currency Token BTC, ETH und XMR --unabhängig von dem Umstand, dass sie technisch betrachtet nur verschlüsselte Datenpakete bzw. "Signaturketten" darstellten-- um "andere Wirtschaftsgüter" im Sinne der genannten Vorschriften handele. Da die vom Kläger erklärten und vom FA der Besteuerung unterworfenen Veräußerungs- bzw. Tauschvorgänge innerhalb der Haltefrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG stattgefunden und zu einem Rechtsträgerwechsel geführt hätten, seien die Tatbestandsvoraussetzungen der maßgeblichen Normen erfüllt. Das Klageverfahren sei auch nicht wegen des von den Klägern geltend gemachten strukturellen Vollzugsdefizits auszusetzen; ein Widerspruch zwischen dem normativen Befehl der materiell pflichtbegründenden Steuerrechtsnorm und einer nicht auf Durchsetzung angelegten Erhebungsregelung bestehe nicht. Etwaige, von den Klägern behauptete Besteuerungslücken im Handel von Currency Token beruhten nicht auf einer bewusst vom Gesetzgeber hingenommenen normativen Ineffizienz, sondern allenfalls auf faktischen Schwierigkeiten einer steuerlichen Kontrolle, insbesondere im Handel mit Auslandsbezug. Die Steuerbelastung bei Geschäften mit Kryptowährungen beruhten auch nicht allein auf der Erklärungsbereitschaft des Steuerpflichtigen.
- 7 Hiergegen wenden sich die Kläger mit der --von ihrer Prozessbevollmächtigten, einer Steuerberatungsgesellschaft mbH, unter dem 07.02.2022 per Telefax übermittelten-- Revision.
- 8 Die Kläger rügen eine fehlerhafte Anwendung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG durch das FG; ferner habe das FG seine Sachaufklärungspflicht verletzt. Entgegen der Auffassung des FG seien Currency Token nichts anderes als eine Kette aus digitalen Signaturen, die in der "Blockchain" dokumentiert würden; sie würden nicht "übertragen", sondern durch eine Bestätigung vom letzten "Wallet-Ersteller" ("Owner") zur Transaktion freigegeben. Im angefochtenen Urteil habe das FG lediglich die Wirtschaftsguteigenschaften des Currency Token BTC, nicht aber die der Token ETH und XMR geprüft. Die zur Begründung der Wirtschaftsguteigenschaft herangezogene Rechtsprechung aus anderen Rechtsbereichen sei nicht geeignet, die Auffassung des FG zur Wirtschaftsguteigenschaft der genannten Token zu stützen. Currency Token vermittelten weder ein Recht noch hätten sie einen Nutzen, der über ihr bloßes Selbst hinausgehe; vor diesem Hintergrund seien die einzelnen Tatbestandsmerkmale des Wirtschaftsgutbegriffs nicht erfüllt. Auch eine Zurechnung der getauschten Currency Token zum Verfügungsbereich des Klägers sei im Streitfall weder nach § 39 Abs. 1 AO noch nach § 39 Abs. 2 AO möglich. Zu berücksichtigen sei schließlich, dass ein Veräußerungsgeschäft i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG erst beim Tausch von Currency Token gegen eine sog. Fiat-Währung vorliege; Tauschgeschäfte zwischen einzelnen Currency Token seien steuerlich unbeachtlich. Das FG habe ein strukturelles Vollzugsdefizit bei allen Currency Token gleichermaßen verneint, obwohl die unterschiedlichen Handelseigenschaften der drei Währungen

Einfluss auf die Nachverfolgbarkeit von Transaktionen und mithin auf die Vollziehbarkeit steuerrechtlicher Regelungen hätten. Zudem habe das FG unter Missachtung der Beweisanträge von Seiten der Kläger (Tatsachenaufklärung durch Sachverständigengutachten) in der Streitsache entschieden, ohne die technische Ausgestaltung der maßgeblichen Currency Token BTC, ETH und XMR zu ermitteln und die im Streitjahr erfolgte "Hard Fork" zu berücksichtigen. Die Tatsachenfeststellungen des FG zur Marktgängigkeit sowie zur Fälschungssicherheit der betroffenen Currency Token seien teilweise fehlerhaft.

- 9** Die Kläger beantragen,
das Urteil des FG Köln vom 25.11.2021 - 14 K 1178/20 aufzuheben und den Bescheid über Einkommensteuer 2017 vom 13.02.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.04.2020 dahin zu ändern, dass die Steuer unter Außerachtlassung eines Veräußerungsgewinns i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG in Höhe von 3.441.261 € festgesetzt wird.
- 10** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11** Zu Unrecht gingen die Kläger davon aus, dass das FG seine Sachaufklärungspflicht verletzt habe. Vielmehr habe das FG im Rahmen seiner Entscheidung sämtliche relevanten Argumente und alle entscheidungserheblichen Tatsachenfeststellungen einbezogen. Die Kläger hätten auch nicht dargelegt, inwieweit die von ihnen vorgetragene weiteren Argumente zu einer anderen Entscheidung des FG hätten führen können. Entgegen der Auffassung der Kläger seien die drei maßgeblichen Currency Token BTC, ETH und XMR als virtuelle Währungen in die gleiche Kategorie einzuordnen; damit sei bei der Frage der Beurteilung der Wirtschaftsguteigenschaft nicht zwischen den genannten Werten zu differenzieren. Die Kläger legten auch nicht dar, worin die aus ihrer Sicht relevanten Unterschiede der genannten Kryptowährungen bestünden, welche eine unterschiedliche Bewertung der Wirtschaftsguteigenschaft begründen könnten. So sei etwa der Umstand, dass die Currency Token XMR auf "bitcoin.de" nicht handelbar sei, keine entscheidungserhebliche Tatsache, die der generellen Handelbarkeit dieses Currency Token entgegenstehen würde; denn XMR werde auf anderen großen Plattformen gehandelt. Auch der Einwand der Kläger, dass der von ihnen schriftsätzlich vorgetragene "Hard Fork" nicht hinreichend berücksichtigt worden sei, spiele insoweit keine Rolle; denn auch nach der Aufspaltung eines Currency Tokens wiesen sowohl die bisherigen als auch die abgespaltenen Werte die Eigenschaften eines Currency Tokens auf. Entgegen der Auffassung der Kläger seien Currency Token auch als Zahlungsmittel verwendbar, auch wenn deren Einsatzmöglichkeiten naturgemäß variierten. Der Einwand der Kläger, es bestehe ein Vollzugsdefizit bei der Erfassung von Veräußerungsgeschäften mit Currency Token, treffe nicht zu.
- 12** Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Rechtsstreit beigetreten.
- 13** In seiner Stellungnahme vertritt das BMF die Auffassung, dass virtuelle Währungen ("Currency bzw. Payment-Token") als "andere Wirtschaftsgüter" i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anzusehen seien. Gewinne aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Einheiten einer virtuellen Währung --im Streitfall BTC, ETH und XMR-- seien Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne der genannten Vorschrift, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr betrage. Bei der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus den genannten virtuellen Währungen liege auch kein strukturelles Vollzugsdefizit vor.
- 14** Der Begriff des Wirtschaftsguts umfasse neben Sachen und Rechten auch tatsächliche Zustände sowie konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung sich ein Kaufmann etwas kosten lässt und die nach der Verkehrsauffassung einer gesonderten, selbständigen Bewertung zugänglich sind. Diese von der höchstrichterlichen Rechtsprechung geprägten Voraussetzungen seien nach herrschender Meinung bei virtuellen Währungen gegeben. Die hiergegen gerichteten Argumente der Kläger könnten nicht durchgreifen. Zu Unrecht verknüpften die Kläger die Frage der Wirtschaftsgutqualität und die Frage der Zurechnung eines Wirtschaftsguts nach § 39 AO; entgegen der klägerischen Auffassung sei die Zuordnung zu einem bestimmten Steuerpflichtigen keine Tatbestandsvoraussetzung der Definition des Wirtschaftsguts. Ungeachtet dessen lasse sich jedenfalls über § 39 Abs. 2 AO eine Zuordnung von Einheiten virtueller Währungen vornehmen. Denn nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO werde ein Wirtschaftsgut steuerrechtlich demjenigen zugeordnet, der den wirtschaftlichen Wert des Wirtschaftsguts uneingeschränkt für sich gebrauchen könne; dies sei bei virtuellen Währungen der Inhaber des privaten Schlüssels, der damit unabhängig von einer dinglichen zivilrechtlichen Einordnung über die Währungseinheiten uneingeschränkt verfügen könne, indem er durch einen Transfer auf die Fortschreibung der in der Blockchain niedergelegten Transaktionshistorie hinwirke und dabei den möglicherweise abweichenden zivilrechtlichen Eigentümer wirtschaftlich ausschließe. Entgegen der Auffassung der Kläger seien technische Details virtueller

Währungen --etwa soweit sie in einem sogenannten "Whitepaper" als der Verfassung einer Blockchain beschrieben seien--, für die Wirtschaftsguteigenschaft nicht von Relevanz. Da der Kläger im Streitfall die maßgeblichen Kryptowährungen BTC, ETH und XMR angeschafft und innerhalb der Haltefrist veräußert habe, sei der hieraus erzielte Gewinn nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG im Rahmen der Besteuerung zu erfassen. Dies sei verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden; denn entgegen der Auffassung der Kläger liege ein widersprüchliches, auf Ineffektivität angelegtes Recht nicht vor. Weder seien bei der Durchsetzung des Besteuerungstatbestands strukturell gegenläufige Erhebungsregeln zu konstatieren noch seien die Erhebungsregeln im Übrigen nicht auf die Durchsetzung der Steuernorm angelegt. Die Gleichheit im Belastungserfolg sei mithin --ungeachtet von real existierenden Schwierigkeiten im Vollzug der Besteuerung von virtuellen Währungen, welche im Streitfall nicht negiert werden sollen-- jedenfalls nicht prinzipiell verfehlt.

15 Das BMF hat keinen Antrag gestellt.

16 Der Senat hat durch Zwischenurteil vom 25.10.2022 - IX R 3/22 (BFHE 275, 151) über die Zulässigkeit der Revision entschieden.

Entscheidungsgründe

II.

17 Die Revision ist zulässig, jedoch nicht begründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

18 1. Die Revision ist zulässig.

19 Der Senat hat durch Zwischenurteil vom 25.10.2022 - IX R 3/22 entschieden, dass die Revision rechtzeitig innerhalb der Revisionsfrist und in zulässiger Weise per Telefax erhoben worden ist. Auf die Gründe des Zwischenurteils wird verwiesen.

20 2. Die Revision ist jedoch unbegründet; das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass der vom Kläger im Streitjahr erzielte Gewinn aus der entgeltlichen Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Currency Token nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG im Rahmen der Besteuerung der Kläger steuerbar ist.

21 a) Nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG sind private Veräußerungsgeschäfte bei anderen als den in Nr. 1 der Vorschrift genannten Wirtschaftsgütern Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Die Regelung in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG betrifft alle Wirtschaftsgüter im Privatvermögen, d.h. Sachen und Rechte im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB), tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und vermögenswerte Vorteile jedweder Art (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29.10.2019 - IX R 10/18, BFHE 266, 560, BStBl II 2020, 258, m.w.N.). Ausgenommen sind Veräußerungen von Gegenständen des täglichen Gebrauchs (vgl. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Die Einkünfteerzielungsabsicht ist nicht zu prüfen; sie wird durch die Jahresfrist in typisierender Weise objektiviert (z.B. BFH-Urteile vom 25.08.2009 - IX R 60/07, BFHE 226, 252, BStBl II 2009, 999, und vom 20.08.2013 - IX R 38/11, BFHE 242, 386, BStBl II 2013, 1021, m.w.N.).

22 Tauschvorgänge sind dabei Anschaffungs- und Veräußerungsvorgängen gleichgestellt (vgl. u.a. Kube in Kirchhof/Seer, EStG 21. Aufl., § 23 Rz 16; BeckOK EStG/Trossen, 14. Ed. [01.10.2022], EStG § 23 Rz 209; Schmidt/Levedag, EStG, 41. Aufl., § 23 Rz 51; Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 EStG Rz 91).

23 aa) Der Begriff des (anderen) "Wirtschaftsguts" i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG entspricht --wie auch bei den übrigen Einkunftsarten-- dem handelsrechtlichen Begriff des Vermögensgegenstands; er ist weit zu fassen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 02.03.1970 - GrS 1/69, BFHE 98, 360, BStBl II 1970, 382, unter 2. der Gründe; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 26.10.1987 - GrS 2/86, BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348, unter C.I.1.a aa der Gründe; BFH-Urteile vom 26.04.2018 - III R 5/16, BFHE 261, 326, BStBl II 2018, 536; vom 30.11.2010 - VIII R 58/07, BFHE 232, 337, BStBl II 2011, 491; vom 19.10.2006 - III R 6/05, BFHE 215, 222, BStBl II 2007, 301; Brandis/Heuermann/Ratschow, § 23 EStG Rz 62) und auf der Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszulegen (z.B. BFH-Urteile vom 29.11.2012 - IV R 47/09, BFHE 239, 428, BStBl II 2013, 324, Rz 33, und vom 14.03.2006 - I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812, unter II.1.b der Gründe). Mithin umfasst der Begriff des "Wirtschaftsguts" in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG nicht nur Gegenstände im Sinne des bürgerlichen Rechts

wie Sachen und Rechte, sondern auch tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt, die nach der Verkehrsanschauung einer besonderen Bewertung zugänglich sind, in der Regel einen Nutzen für mehrere Wirtschaftsjahre erbringen und zumindest mit dem Betrieb übertragen werden können (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 98, 360, BStBl II 1970, 382; vgl. auch BFH-Urteile vom 12.03.2020 - IV R 9/17, BFHE 268, 319, BStBl II 2021, 226, zur Wärmeenergie als Wirtschaftsgut; vom 12.06.2019 - X R 20/17, BFHE 265, 200, BStBl II 2020, 3, zum kommerzialisierbaren Teil des Namensrechts als Wirtschaftsgut, vgl. dazu auch Klenk/Labus/Lindner/Orth, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2023, 7; vom 26.11.2014 - X R 20/12, BFHE 248, 34, BStBl II 2015, 325, zu Verkaufsoptionen; vom 20.03.2003 - IV R 27/01, BFHE 202, 256, BStBl II 2003, 878, zum "Auffüllrecht" mit Klärschlamm, und vom 25.05.1984 - III R 103/81, BFHE 141, 289, BStBl II 1984, 617, zu Gebrauchsvorteilen). Das Merkmal der selbständigen Bewertbarkeit wird von der höchstrichterlichen Rechtsprechung dahin gedeutet, dass ein Erwerber des gesamten Betriebs in dem "Vorteil" einen greifbaren Wert sehen würde, für den er im Rahmen des Gesamtpreises ein ins Gewicht fallendes besonderes Entgelt ansetzen würde; das bedeutet, dass zum jeweiligen Stichtag ein wirtschaftlich ausnutzbarer Vermögensvorteil vorliegen muss, der als realisierbarer Vermögenswert angesehen werden kann (BFH-Urteil in BFHE 248, 34, BStBl II 2015, 325, m.w.N.).

- 24** bb) Mit Blick auf dieses Begriffsverständnis kann auch eine zivilrechtlich nicht oder nur beschränkt übertragbare (Rechts-)Position im Einzelfall steuerrechtlich als eigenständiges Wirtschaftsgut angesehen werden, wenn die Rechtspraxis Wege gefunden hat, den kommerzialisierbaren Teil der Rechtsposition entgeltlich einem Dritten zu überlassen und dadurch wirtschaftlich zu verwerten (BFH-Urteil in BFHE 265, 200, BStBl II 2020, 3; vgl. auch BFH-Urteil vom 16.12.2009 - I R 97/08, BFHE 228, 203, BStBl II 2010, 808). Der "Vorteil" für den Betrieb, welcher im Sinne der Begriffsdefinition des "Wirtschaftsguts" erforderlich ist, wird in diesem Zusammenhang nicht durch die Rechtsposition selbst (oder dem ihr innewohnenden "Nutzen") definiert, sondern bestimmt sich vielmehr durch den Geschäftsverkehr bzw. die konkrete Marktsituation, die dieser Position eine vermögensmäßige Relevanz --im Sinne einer Chance oder Möglichkeit (z.B. BFH-Beschluss vom 20.10.2011 - VIII S 5/11, BFH/NV 2012, 262, m.w.N.; s.a. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 41. Aufl., § 5 Rz 94)-- beimisst, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 215, 222, BStBl II 2007, 301).
- 25** Vor diesem Hintergrund können nach Auffassung des Senats zu den Wirtschaftsgütern grundsätzlich auch solche objektiv werthaltigen Positionen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 239, 428, BStBl II 2013, 324, zu Gewinnaussichten aus einem schwebenden Geschäft) gerechnet werden, bei deren Übertragung es auf dinglicher Ebene an einem Rechtsgeschäft fehlen könnte (s. hierzu Omlor, Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht 2019, 294, 327 f., zur Übertragung von Blockchain-basierten Zahlungsmitteln als Realakt), sofern ihnen im Geschäftsverkehr ein selbständiger Wert beigelegt wird und sie --allein oder mit dem Betrieb-- verkehrsfähig sind. Insoweit ist maßgeblich auf die Verkehrsanschauung der an diesen Geschäften beteiligten Kreise abzustellen.
- 26** b) Nach diesen Grundsätzen stellen die vom Kläger erworbenen, getauschten und wieder veräußerten Currency Token BTC, ETH und XMR Wirtschaftsgüter i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG dar.
- 27** aa) Die Currency Token BTC, ETH und XMR sind digitale Vermögenswerte. Während BTC als elektronische Münze ("electronic coin") in Gestalt einer "Kette von digitalen Signaturen" definiert wird (s. Satoshi Nakamoto, Bitcoin: Ein elektronisches Peer-to-Peer-Cash-System, www.bitcoin.org --sog. "Bitcoin- Whitepaper"--), versteht sich ETH als eine --auf der Blockchain-Technologie von BTC aufbauende-- Plattform für elektronische Verträge und dezentrale Anwendungen, welche die interne Währungseinheit ETH als Zahlungsmittel für Transaktionsverarbeitungen nutzt (Vitalik Buterin, A Next Generation Smart Contract & Decentralized Application Platform, www.ethereum.org --sog. "Ethereum-Whitepaper"--). Demgegenüber setzt die --auf der Technologie von ETH aufbauende, die CryptoNote Technologie (zu deren Eigenschaften s. Nicolas van Saberhagen, CryptoNote v 2.0, <https://bytecoin.org/old/whitepaper.pdf>) nutzende-- digitale Münze ("digital coin") XMR --im bewussten Gegensatz zu BTC-- verstärkt auf die Anonymität sowohl der Nutzer wie auch der Transaktionen; insgesamt führt dies zu einer uneinsehbaren Blockchain (s. Kurt M. Alonso, Zero to Monero: First Edition, A Technical Guide To A Private Digital Currency, www.getmonero.org; s.a. OxMonero: Privacy is Freedom, Whitepaper Revision 1.2, www.getmonero.org). Vor diesem Hintergrund kann XMR auch als "anonyme" Kryptowährung bezeichnet werden.
- 28** bb) Den Currency Token BTC, ETH und XMR ist gemeinsam, dass sie --wirtschaftlich betrachtet-- als "Zahlungsmittel" anzusehen sind (so auch Penner, Virtuelle Wirtschaftsgüter - ein Ansatz zur einkommensteuerlichen Erfassung von Einkünften aus virtuellen Welten, 2018, S. 42, zu BTC; zur Zweckverwendung der virtuellen Währung BTC als Zahlungsmittel vgl. auch Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union Hedqvist vom 22.10.2015 - C-264/14, EU:C:2015:718 sowie Erwägungsgrund 10 der Richtlinie (EU) 2018/843 des

Europäischen Parlaments und des Rates vom 30.05.2018 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2015/849 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung und zur Änderung der Richtlinien 2009/138/EG und 2013/36/EU, Amtsblatt der Europäischen Union L 156 vom 19.06.2018, S. 43, 45 --nachfolgend EURL 2018/843-- und in diesem Zusammenhang für direkt zwischen den Beteiligten abzuwickelnde "Bezahlvorgänge" Verwendung finden können (Hötzel, Virtuelle Währungen im System des deutschen Steuerrechts, 2018, S. 3).

- 29** Zwar fallen sie weder unter den zivilrechtlichen Begriff des "Geldes" --worunter umlaufende, allgemein als Universaltauschmittel anerkannte, gesetzliche Zahlungsmittel verstanden werden (z.B. Staudinger/Omlor (2021), Vorbem zu §§ 244 bis 248 Rz A84, m.w.N.; Erman/Martens, BGB, 16. Aufl., § 244 Rz 2)--, noch sind sie als elektronisches Geld (sog. "E-Geld") zu klassifizieren (s. etwa Eckert, Der Betrieb --DB-- 2013, 2108, 2109; Pinkernell, Die Unternehmensbesteuerung 2015, 19; Krüger, Betriebs-Berater --BB-- 2018, 1887, 1889; Kollmann in Maume/Maute, Rechtshandbuch Kryptowerte, Kap. 5 Rz 10; BMF-Schreiben vom 10.05.2022, BStBl I 2022, 668, Rz 1; Erwägungsgrund 10 EURL 2018/843), worunter jeder elektronisch, darunter auch magnetisch gespeicherte monetäre Wert in Form einer Forderung an den Emittenten verstanden wird, welcher gegen Zahlung eines Geldbetrags ausgestellt wird, um damit Zahlungsvorgänge i.S. des § 675f Abs. 4 Satz 1 BGB durchzuführen, und der auch von anderen natürlichen oder juristischen Personen als dem Emittenten angenommen wird (§ 675c Abs. 3 BGB i.V.m. § 1 Abs. 2 Satz 3 des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes). Jedoch sind die genannten Currency Token BTC, ETH und XMR wie reale Zahlungsmittel einzeln übertragbar bzw. tauschbar. Sie sind überdies --wie gerade auch der Streitfall zeigt-- in kleinere Untereinheiten teilbar. Sie werden --wie reale Währungseinheiten-- auf speziellen Handelsplattformen bzw. Börsen (sog. "Exchanges") gehandelt und verfügen über jederzeit abrufbare zeitaktuelle Kurse. Der dort für den jeweiligen Token und die jeweilige Transaktion ermittelte (Kurs-) "Wert" belegt dessen Realisierbarkeit (Penner, a.a.O., S. 42; Höring, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2022, 520, 524).
- 30** cc) In diesem Kontext stellen sich die vom Kläger erworbenen, getauschten und wieder veräußerten Currency Token BTC, ETH und XMR als objektiv werthaltige, im Sinne des Wirtschaftsgutsbegriffs "selbständig bewertbare" Positionen (im Sinne einer "Chance" bzw. einer "Möglichkeit", s. BFH-Beschluss in BFH/NV 2012, 262) dar. Dies gilt jedenfalls für den Zeitpunkt, in dem der Kläger diese aus der Gesamtmenge des ihm insgesamt zur Verfügung stehenden "Token-Portfolios" --welches zusammengefasst (d.h. gespeichert) ist in dem dem Kläger zuzurechnenden "Konto" (sog. "Public Key") des jeweiligen Distributed-Ledger-Technologie-Systems (DLT-System; s. hierzu Schroen, BB 2021, 2133, 2139)-- herausgelöst und in handelbare Untereinheiten wirtschaftlich "verselbständigt" (d.h. tatsächlich abgespalten, vgl. BFH-Urteil in BFHE 239, 428, BStBl II 2013, 324) hatte. Dies zeigt sich schon daran, dass die Erwerber tatsächlich ein Entgelt für die Übertragung der vom Kläger in handelbare Untereinheiten "verselbständigten" Token gezahlt haben (BFH-Urteil in BFHE 265, 200, BStBl II 2020, 3, Rz 51, zum kommerzialisierbaren Teil des Namensrechts als Wirtschaftsgut).
- 31** Soweit die Kläger einwenden, dass es sich bei den im Streitfall maßgeblichen Currency Token um "Signaturketten ohne intrinsischen Nutzen, also lediglich einer Bestätigung ihrer selbst" oder "digitale Buchungsschnipsel" handele, und ihr Schaffensprozess letztlich nichts anderes als ein "Glücksspiel" --bzw. der einzelne Kryptowert nur ein (nicht steuerbarer) "Lottogewinn"-- sei, folgt der Senat dem nicht. Insoweit berücksichtigen die Kläger nicht, dass sich --unbeschadet der im Einzelnen komplexen technischen Zusammenhänge des jeweiligen DLT-Systems-- für den Inhaber eines Currency Token ein wirtschaftlich ausnutzbarer Vermögensvorteil ergibt. Denn die insoweit maßgebliche, von den Investoren (Erwerbern) hinsichtlich derartiger virtueller Währungen geprägte Verkehrsanschauung ergibt einen greifbaren, mit einem ins Gewicht fallenden besonderen Entgelt zu bemessenden, marktüblichen (Handels- oder Umtausch-)Wert und damit ein diesen Token innewohnendes Spekulationspotential (vgl. Sanning, DB 2022, 1409, 1410; Höring, DStZ 2022, 520, 524; Arendt/Friedberg, DStR 2022, 1137, 1139; Hötzel, a.a.O., S. 132; kritisch Penner/Zawodsky/Thoß, DStZ 2022, 551, 553).
- 32** Auch der Einwand der Kläger, derartige (hochspekulative) Investitionen in Krypto-Assets würden auf unregulierten Märkten stattfinden, auf denen es an der Durchsetzbarkeit "enttäuschter Geschäfte" fehle, zwingt nicht zu dem Schluss, dass es insoweit an einer objektiv werthaltigen Position fehle. Gerade die in Erwartung einer kurzfristigen Wertsteigerung getätigte spekulative Investition findet --auch in Ansehung anderer Spekulationsobjekte-- nicht selten auf unregulierten Zweitmärkten (oder "Schwarzmärkten", vgl. BFH-Urteil in BFHE 266, 560, BStBl II 2020, 258) statt (ebenso Arendt/Friedberg, DStR 2022, 1137, 1139).
- 33** dd) Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass die vom Kläger erworbenen, getauschten und wieder veräußerten Currency Token BTC, ETH und XMR die für Wirtschaftsgüter erforderliche Verkehrsfähigkeit --im Sinne einer (abstrakten) wirtschaftlichen Übertragbarkeit (s. z.B. BFH-Urteile vom 22.03.2022 - IV R 13/18, BFHE 276, 139,

BStBl II 2022, 656; vom 14.12.2011 - I R 108/10, BFHE 236, 117, BStBl II 2012, 238)-- aufweisen (ebenso Höring, DStZ 2022, 520, 524).

- 34** Wie das FG in diesem Zusammenhang zu Recht ausführt, genügt es nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung für die Annahme der Verkehrsfähigkeit, dass der Rechtsverkehr --unabhängig von den in der Fachliteratur sowie von Seiten der Kläger aufgeworfenen zivil- und vertragsrechtlichen Fragen, die sich im Zusammenhang mit der Übertragung von Currency Token stellen mögen (s. etwa Schroen, BB 2021, 2133, 2136, zur fehlenden Rechtsgeschäftlichkeit)-- Wege gefunden hat, derartige Currency Token entgeltlich einem Dritten zu überlassen und dadurch wirtschaftlich zu verwerten (vgl. etwa BFH-Urteil vom 26.08.1992 - I R 24/91, BFHE 169, 163, BStBl II 1992, 977, zum eigenständigen Transfermarkt für Lizenzfußballspieler; s.a. Höring, DStZ 2022, 520, 524). Dies ist für den Kläger --wie der Streitfall zeigt-- auch bereits im Streitjahr über die von ihm verwendeten Handelsplattformen objektiv möglich gewesen. Der diesbezügliche Einwand der Revision, dass die Zahl der Kryptowerte seit 2017 gestiegen sei und sich der Handel mit diesen Werten heute anders darstelle als im Streitjahr, verfängt insoweit nicht.
- 35** Da sich die Currency Token BTC, ETH und XMR nach dem Verständnis und dem Konsens des maßgeblichen Nutzerkreises als Zahlungsmittel verstehen (s. oben unter II.2.b bb), sind sie mit Blick auf die grundsätzlich bestehende Verkehrsfähigkeit auch nicht nur einzeln übertrag- bzw. tauschbar; vielmehr besteht eine Übertragbarkeit ohne Zweifel auch zusammen mit einem Betrieb.
- 36** ee) Der Auffassung der Vorinstanz ist auch insoweit zu folgen, als sie die Wirtschaftsguteigenschaft der im Streitfall maßgeblichen Currency Token BTC, ETH und XMR --zumindest mittelbar-- aus ihrer strukturellen Vergleichbarkeit mit Fremdwährungen gefolgert hat, welche nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ebenfalls Gegenstand eines privaten Veräußerungsgeschäfts i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sein können (z.B. BFH-Urteile vom 02.05.2000 - IX R 74/96, BFHE 192, 88, BStBl II 2000, 469, und IX R 73/98, BFHE 192, 435, BStBl II 2000, 614, jeweils zu Kursgewinnen aus dem Rückumtausch von Fremdwährungsguthaben in DM; s. hierzu auch BFH-Urteil in BFHE 232, 337, BStBl II 2011, 491, zur Unbeachtlichkeit von Währungskursschwankungen im Privatvermögen bei Nichterfüllung des Tatbestands eines privaten Veräußerungsgeschäfts; s. ferner BFH-Urteil vom 21.01.2014 - IX R 11/13, BFHE 244, 44, BStBl II 2014, 385, zum Tausch von Wertpapieren gegen Fremdwährungsguthaben, sowie BMF-Schreiben vom 08.02.2016, BStBl I 2016, 85, Rz 131; zustimmend auch Gessner, BB 2022, 1367). Nach den Grundsätzen dieser ständigen Rechtsprechung werden Fremdwährungsbeträge angeschafft i.S. von § 23 EStG, wenn sie gegen Umtausch von Euro oder einer anderen Fremdwährung (Fiat-Währung) erworben werden; sie werden veräußert im Sinne dieser Vorschrift, wenn sie in Euro zurückgetauscht oder in eine andere Fremdwährung umgetauscht werden. Unbeschadet des Umstands, dass Currency Token weder unter den zivilrechtlichen Begriff des "Geldes" fallen noch als "E-Geld" zu klassifizieren sind (s. oben unter II.2.b bb), sind sie mit Fremdwährungen jedenfalls insoweit vergleichbar, als Dritte bereit sind, diese --zum marktüblichen Umtauschwert-- gegen Geld, Dienstleistungen oder Sachwerte zu tauschen (so auch Reiter/Nolte, BB 2018, 1179, 1180; Brinkmann in Omlor/Link, Kryptowährungen und Token, Kap. 13 Rz 49; Hötzel, a.a.O., S. 132; vgl. auch Gillen/Schubert, juris PraxisReport Bank- und Kapitalmarktrecht 9/2021 Anm. 4, zu Kryptowährungen in der Zwangsvollstreckung).
- 37** c) Die im Streitfall vom Kläger erworbenen, getauschten und wieder veräußerten Currency Token BTC, ETH und XMR stellen nach alldem "andere Wirtschaftsgüter" i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG dar; diese waren dem Kläger nach § 39 Abs. 1 AO auch zuzurechnen.
- 38** aa) Nach § 39 Abs. 1 AO sind Wirtschaftsgüter dem Eigentümer zuzurechnen. "Eigentümer" im Sinne dieser Vorschrift ist der zivilrechtliche Eigentümer oder der Inhaber des Wirtschaftsguts. Abweichend hiervon ist einem anderen als dem Eigentümer das Wirtschaftsgut nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO zuzurechnen, wenn dieser die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann (wirtschaftlicher Eigentümer).
- 39** bb) Im Streitfall waren dem Kläger die von ihm durch Kauf oder Tausch erworbenen Currency Token nach § 39 Abs. 1 AO zuzurechnen.
- 40** Da die Bestimmung des § 39 Abs. 1 AO aus der Sicht des BGB "unjuristisch" formuliert ist und vom engen Eigentumsbegriff des Zivilrechts abweicht, ist "Eigentümer" eines Wirtschaftsguts i.S. des § 39 Abs. 1 AO der nach Maßgabe des Privatrechts Berechtigte (Drüen in Tipke/Kruse, § 39 AO Rz 4, 20). Mit Blick auf dieses, dem Zweck der Bestimmung folgend weit auszulegende Begriffsverständnis (Klein/Ratschow, AO, 16. Aufl., § 39 Rz 13) kann auch eine zivilrechtlich nicht oder nur beschränkt übertragbare, wirtschaftlich jedoch werthaltige Position einer

natürlichen Person als "Eigentümer" zugerechnet werden, wenn dieser eine faktische Berechtigung (im Sinne einer "unbeschränkten Herrschaftsmacht") an der als Wirtschaftsgut zu qualifizierenden Position zukommt (s. hierzu die Ausführungen unter II.2.a bb, sowie BFH-Urteil in BFHE 265, 200, BStBl II 2020, 3 Rz 49 ff.; s.a. Klein/Ratschow, a.a.O., § 39 Rz 13).

- 41** Dieses im Wege teleologischer Extension weit gefasste Verständnis führt im Streitfall dazu, dem Kläger die von ihm erworbenen Currency Token schon deshalb nach § 39 Abs. 1 AO zuzurechnen, weil ihm mittels des "Private Key" in tatsächlicher Hinsicht die Berechtigung zukam, über die erworbenen Token (im Sinne einer unbeschränkten Herrschaftsmacht) zu verfügen. Dies entspricht auch dem Grundverständnis derjenigen DLT-Systeme, welche für die im Streitfall maßgeblichen Currency Token geschaffen wurden: Denn dort wird die Inhaberschaft des "Private Key" --auch begrifflich-- mit einer "Eigentümerstellung" gleichgesetzt. So spricht das Bitcoin-Whitepaper (Satoshi Nakamoto, Bitcoin: Ein elektronisches Peer-to-Peer-Cash-System, a.a.O.) vom "Eigentümer" --dem Inhaber des Schlüsselpaars-- und vom (Zahlungs-)Empfänger als den an einer Transaktion beteiligten Personen. Auch das Monero-Whitepaper (Kurt M. Alonso, Zero to Monero: First Edition, A Technical Guide To A Private Digital Currency, a.a.O.) spricht vom "owner of a private key"; die insoweit zur Anwendung gelangende CryptoNote Technologie stellt in diesem Zusammenhang heraus, dass der Nutzer seine Eigentümerstellung ("ownership") sowie seine Transaktionen anonym gestalten kann (Nicolas van Saberhagen, CryptoNote v 2.0, a.a.O.). ETH, das sich als eine auf der Blockchain-Technologie von BTC aufbauende, jedoch weiterentwickelte Plattform für elektronische Verträge und dezentrale Anwendungen versteht (Vitalik Buterin, A Next Generation Smart Contract & Decentralized Application Platform, a.a.O., S. 13), erlaubt es den Nutzern, die Regeln für die Eigentümerstellung selbst zu definieren ("... allowing anyone to write smart contracts and decentralized applications where they can create their own arbitrary rules for ownership ...").
- 42** d) Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass die von den Klägern erklärten und zwischen den Beteiligten nicht streitigen Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge im Streitjahr zu einem Gewinn des Klägers aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3 Satz 1 EStG) in Höhe von 3.438.841,83 € geführt haben, der der Einkommensteuer unterliegt.
- 43** aa) Zweck des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist es, innerhalb der Haltefrist von einem Jahr realisierte Werterhöhungen eines "anderen Wirtschaftsguts" im Privatvermögen der Einkommensteuer zu unterwerfen. Die in der maßgeblichen Vorschrift verwendeten Begriffe "Anschaffung" und "Veräußerung" erschließen sich aus den Bestimmungen des § 6 EStG, des § 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs und der §§ 135, 136 BGB. Unter Anschaffung bzw. Veräußerung i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG ist danach der entgeltliche Erwerb und die entgeltliche Übertragung eines anderen Wirtschaftsguts auf eine andere Person zu verstehen (s. etwa BFH-Urteil vom 03.09.2019 - IX R 12/18, BFHE 266, 182, BStBl II 2020, 94, zur Einziehung einer Forderung, m.w.N.).
- 44** bb) Zu den (anderen) Wirtschaftsgütern, die Gegenstand eines privaten Veräußerungsgeschäfts i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sein können, gehören --wie unter II.2. der Gründe dargelegt wurde-- (jedenfalls) auch virtuelle Währungen in der Gestalt von Currency Token (ebenso Reiter/Nolte, BB 2018, 1179, 1181; Brinkmann in Omlor/Link, a.a.O., Kap. 13 Rz 49; Kollmann in Maume/Maute, Rechtshandbuch Kryptowerte, Kap. 5 Rz 11). Danach werden Currency Token i.S. von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG angeschafft, wenn sie im Tausch gegen Euro, gegen eine andere Fremdwährung oder gegen andere virtuelle Währungen erworben werden; sie werden veräußert im Sinne der Vorschrift, wenn sie in Euro (bzw. in eine Fremdwährung) zurückgetauscht oder in andere virtuelle Währungen umgetauscht werden (so zutreffend BMF-Schreiben in BStBl I 2022, 668, Rz 54). Die Grundsätze des zur Umsatzsteuer ergangenen BFH-Urteils vom 18.11.2021 - V R 38/19 (BFHE 274, 355 zur Steuerbarkeit spielinterner Umsätze) haben für den Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG keine unmittelbare Bedeutung.
- 45** Der Kläger hat mithin durch den entgeltlichen Erwerb von BTC gegen Euro, den anschließenden Tausch gegen andere Currency Token (BTC gegen ETH; ETH gegen XMR) sowie den Rücktausch von XMR gegen BTC und die Veräußerung von BTC gegen Euro in jedem Einzelfall den Tatbestand eines privaten Veräußerungsgeschäfts i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verwirklicht, soweit der jeweilige Anschaffungsvorgang sowie der jeweilige Veräußerungsvorgang innerhalb der maßgeblichen Haltefrist von einem Jahr stattgefunden haben. Zu Recht hat das FG insoweit die Festsetzung von Einkommensteuer auf einen Gewinn in Höhe von 2.419,87 € für den Tausch von BTC in ETH am 03.01.2017 als rechtswidrig angesehen, da sich --was zwischen den Beteiligten auch nicht streitig ist-- nicht feststellen ließ, dass die an jenem Tag getauschten Currency Token innerhalb der Jahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG angeschafft und veräußert worden waren. Soweit das FG indes im Übrigen die Festsetzung von Einkommensteuer auf einen Gewinn des Klägers aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von 3.438.841,83 € als rechtmäßig angesehen hat, ist dies nach den nicht mit Revisionsrügen angegriffenen und damit

den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG hinsichtlich des Zeitpunkts, des Umfangs und des wirtschaftlichen Erfolgs der vom Kläger durchgeführten (und von ihm in seiner Einkommensteuererklärung auch so erklärten) Transaktionen revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

- 46** c) Die Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge, mit denen der Kläger die jeweiligen Einheiten von Currency Token erworben, getauscht und wieder veräußert hat, haben jeweils zu einem Rechtsträgerwechsel geführt.
- 47** Der Senat geht davon aus, dass ein solcher Rechtsträgerwechsel den Übergang der (Verfügungs-)Berechtigung am Wirtschaftsgut vom Inhaber des "Private Key" auf den Erwerber voraussetzt (sog. inter-partes-Ansatz, s. etwa Jünemann/Wirtz, Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen, Heft 21 aus 2018, S. 27, 30; Schmidt/Levedag, a.a.O., § 23 Rz 26; Sanning, DB 2022, 1409, 1410; zu anderen Begründungsansätzen s.a. Gessner, BB 2022, 1367, 1368, m.w.N.). Nach den Feststellungen des FG hat der Kläger im Rahmen der jeweiligen Übertragungsvereinbarungen --einem Rechtsgeschäft sui generis (zutreffend Arendt/Friedberg, DStR 2022, 1137, 1138)-- den Übergang der jeweiligen Token auf sich selbst oder von sich auf andere Personen --d.h. "von Wallet zu Wallet" (s. Bachert, Computer und Recht 2022, 332, 333)-- bewirkt, indem er mit Hilfe eines eigens generierten "Private Key" die erworbenen bzw. getauschten Token über eine Zwischenadresse auf der Handelsplattform auf eine private Adresse transferiert hat bzw. die veräußerten Token an den Erwerber überwiesen hat. Dies führte in jedem Einzelfall --unbeschadet der im Fachschrifttum streitigen Frage, ob es sich dabei jeweils um die Übertragung einer Zivilrechtsposition de lege lata gehandelt hat-- jedenfalls zum Übergang der (faktischen) Berechtigung am Wirtschaftsgut auf einen anderen Rechtsträger.
- 48** 3. Entgegen der Auffassung der Revision liegt kein normatives Vollzugsdefizit vor.
- 49** a) Eine gesetzliche Besteuerungsgrundlage --hier § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG-- ist nur dann verfassungswidrig, wenn die Gleichheit im Belastungserfolg durch die rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens in prinzipieller Weise verfehlt wird. Eine Gleichheitswidrigkeit folgt dabei nicht schon ohne Weiteres aus der (vorgeblichen) empirischen Ineffizienz von Rechtsnormen, sondern nur aus einem normativen Defizit des widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten Rechts. Verfassungsrechtlich verboten ist mithin der Widerspruch zwischen dem normativen Befehl der materiell pflichtbegründenden Steuernorm und einer nicht auf Durchsetzung angelegten Erhebungsregel (Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 09.03.2004 - 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56).
- 50** Vor diesem Hintergrund genügt nicht schon jeder tatsächlich feststellbare Vollzugsmangel, um eine Abweichung von der erforderlichen Ausrichtung zu belegen. Nur wenn das Umsetzungsdefizit bereits in der Regelung selbst angelegt ist oder wenn gehäufte oder gar systematische Verstöße nicht konsequent geahndet und unterbunden werden, prägt dies die tatsächliche Handhabung der Regelung und lässt auf Defizite der normativen Sicherung schließen (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56, unter C.II.1.; BFH-Urteil vom 07.09.2021 - IX R 5/19, BFH/NV 2022, 131, Rz 65, m.w.N.).
- 51** b) Im Streitfall liegen keine Anhaltspunkte für ein strukturelles Vollzugsdefizit vor, das der Erhebung der Steuer entgegenstünde.
- 52** Insoweit fehlt es schon an widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten gesetzlichen Regelungen. Unbeschadet möglicher, auf die Anonymisierung des Handels --etwa bei dem Currency Token XMR-- oder die Verlagerung von Geschäften auf Handelsplattformen im europäischen oder außereuropäischen Ausland zurückzuführende Vollzugsschwierigkeiten bei der Besteuerung von Veräußerungsgeschäften mit Currency Token, liegt nach den insoweit maßgeblichen Feststellungen des FG keine der materiellen Regelung strukturell gegenläufige Erhebungsregelung vor. Auch eine bewusst geschaffene oder gesetzlich vorgegebene Kontrolllücke ist nach Auffassung des Senats nicht feststellbar (so auch BeckOK EStG/Trossen, 14. Ed. [01.10.2022], EStG § 23 Rz 199.7; Höring, DStZ 2022, 520, 524; kritisch Gessner, BB 2022, 1367, 1369; Arendt/Friedberg, DStR 2022, 1137, 1140; a.A. Schroen, BB 2021, 2263, 2167 f.).
- 53** c) Die dem Gesetzgeber zustehende Reaktionszeit bei der Prüfung und Einführung neuer --d.h. zusätzlicher-- Kontrollmaßnahmen ist nach Ansicht des erkennenden Senats weder im Streitjahr noch zum gegenwärtigen Zeitpunkt überschritten. Es besteht für Finanzbehörden --unabhängig von den Rahmenbedingungen der Veräußerung-- schon heute unter den maßgeblichen gesetzlichen Voraussetzungen die Möglichkeit, die zur Feststellung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhalts erforderlichen Auskünfte im Rahmen von Sammelauskunftsersuchen auch bei den Betreibern von Krypto-Handelsplattformen einzuholen (vgl. § 93 Abs. 1a AO, s. hierzu BFH-Urteil in BFHE 266, 560, BStBl II 2020, 258, Rz 36; kritisch im Hinblick auf dezentrale Krypto-

Exchanges Figatowski, juris PraxisReport Steuerrecht 6/2022 Anm. 3, und Arendt/Friedberg, DStR 2022, 1137, 1140). Zudem bestehen auf internationaler Ebene u.a. in Gestalt des "Crypto-Asset Reporting Framework" (CARF) der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung Bestrebungen, einen einheitlichen Rahmen für den internationalen Austausch steuerlich relevanter Daten zu Kryptowährungen zu schaffen. Damit sollen Vollzugserschwerisse auf internationaler Ebene vermieden werden.

- 54 4. Die von der Revision geltend gemachten Verfahrensmängel greifen nicht durch; der Senat sieht insoweit von einer weiteren Begründung ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).
- 55 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de