

---

**Datum:** 25.11.2021  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 14. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 14 K 1178/20  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2021:1125.14K1178.20.00

---

**Nachinstanz:** Bundesfinanzhof, IX R 3/22

---

**Tenor:**

Der Einkommensteuerbescheid 2017 vom 13.02.2019 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 23.04.2020 werden dahingehend abgeändert, dass die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften um 2.420 EUR gemindert werden. Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand:**

Streitig ist, ob die Gewinne aus der Veräußerung von Kryptowerten (hier: Bitcoin, Ethereum und Monero) nach Maßgabe der § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) als privates Veräußerungsgeschäft steuerpflichtig sind. 1 2

Die Geschäfte des Klägers mit Kryptowerten gingen nach seinen Erklärungen im Schriftsatz vom 06.09.2021 und in der mündlichen Verhandlung wie folgt von statten: Im Zeitraum vom 00.00.2014 bis zum 00.00.2016 habe er Bitcoins erworben und dazu auf der Handelsplattform „bitcoin.de“ ein Konto angelegt. Wegen der Einzelheiten der Erwerbe wird auf die Aufstellung auf S. 3 des Schriftsatzes vom 06.09.2021 Bezug genommen. Wenn er Bitcoins erworben habe, sei er mit dem Geld durch Überweisung des vereinbarten Geldbetrags auf das vom Verkäufer angegebene Konto in Vorleistung getreten, der Verkäufer habe dann die Bitcoins überwiesen. Bei den Namen dieser Personen habe es sich aber auch 3

nur um ein Pseudonym handeln können. Er habe selbst einen privaten Schlüssel hergestellt. Bei „bitcoin.de“ habe nur eine Zwischenadresse bestanden, darauf habe der Geschäftspartner die Bitcoins überwiesen. Er habe diese danach auf eine private Adresse transferiert. Nachdem in den Jahren 2014 bis 2016 viele Börsen und zwar auch in Asien wie etwa China und Südkorea entstanden waren, habe er auch Token getauscht, wobei er sich die seinerzeit bestehenden Preisunterschiede an den Börsen zunutze gemacht habe.

Weitere Bitcoins erwarb der Kläger im Zeitraum nach dem 00.00.2016 bis Ende 2016. Für diesen Zeitraum sei es dem Kläger nicht mehr möglich, nachvollziehbar zu rekonstruieren, wann er die in 2017 veräußerten Einheiten jeweils erworben habe. Die Vorgänge aus dem Jahr 2017 seien alle dokumentiert. 4

Zu Beginn des Streitjahres 2017 verfügte der Kläger über Bitcoins, die nach seinen Angaben zu diesem Zeitpunkt ca. 20.000 EUR wert waren. Am 2017 tauschte er diese in Einheiten Ethereum, die nach seinen Angaben zu diesem Zeitpunkt insgesamt 25.005,83 EUR wert waren. Aus dem Tausch der Bitcoins resultierte nach der Berechnung des Klägers ein Gewinn von 2.419,87 EUR. Am 2017 wurde das gesamte Ethereum in Einheiten Monero getauscht, die nach Angaben des Klägers zu diesem Zeitpunkt einen Wert von 1.039.487,67 EUR hatten. Für den Tausch des Ethereum errechnete der Kläger aus dem Saldo der vorgenannten Beträge von 1.039.487,67 EUR und 25.005,83 EUR einen Gewinn von 1.014.481,83 EUR. Ende des Jahres 2017 kam es, weil nach den Angaben des Klägers in der mündlichen Verhandlung ein Verkauf von Monero auf dem Handelsplatz „bitcoin.de“ nicht möglich war, zu zahlreichen Transaktionen von Monero in Bitcoins, so dass der Kläger am 00.00.2017 nur noch über Einheiten Monero mit einem Wert von 432.372,51 EUR verfügte. Insgesamt wurden auf diese Weise Bitcoins erworben, die noch im selben Jahr in kleinerer Stückelung vom Kläger über die Handelsplätze "bitstamp" und "bitcoin.de" wieder veräußert wurden. Wie schnell der Tausch zustande gekommen sei, sei vom Preis abhängig gewesen. Bei einem Angebot zum Tagesmittelwert sei ein Tausch innerhalb eines Tages möglich gewesen. Nachdem die Bitcoins bei ihm angekommen waren, habe er diese über „bitcoin.de“ verkauft. Bei einem vernünftigen, an den Markt angepassten Preis gebe es Käufer. Die Interessenten hätte sich bei „bitcoin.de“ gemeldet und „bitcoin.de“ sich wiederum bei ihm. Nach ca. zwei Tagen sei das Geld da gewesen. 5

Eine selbständige Begründung von Kryptowerten, das sog. „Mining“, erfolgte weder durch den Kläger allein noch unter seiner Beteiligung. 6

Aus diesen Bitcoin-Verkäufen ermittelte der Kläger Erlöse von 150.652,37 EUR ("bitstamp") und 2.880.822,78 EUR ("bitcoin.de"), denen er Anschaffungskosten von 607.115,16 EUR gegenüberstellte. Bei dem Betrag von 607.115,16 EUR, den der Beklagte nicht in Zweifel zieht, handelt es sich um den Saldo der vorgenannten Beträge von 1.039.487,67 EUR und 432.372,51 EUR. Bei den als Erlösen angesetzten Beträgen sind bereits die an die Handelsplattform entrichteten Gebühren abgezogen. Insgesamt ergab sich damit im Jahr 2017 ein Gewinn von 3.441.261,70 EUR. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die „Berechnung ...“ verwiesen. 7

Auf Nachfrage des Gerichts haben die Kläger vorgetragen, klar sei nur, dass der Kläger zu Beginn des Jahres 2017 über Bitcoins verfügt habe, was damals einem Wert von rund 20.000 EUR entsprochen habe. 8

In der gemeinsamen Einkommensteuererklärung 2017 der Kläger wurden für den Kläger aus den vorgenannten Geschäften Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften gemäß § 22 Nr. 2, § 23 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 EStG von insgesamt 3.441.261 EUR erklärt. 9

Der Beklagte setzte die Einkommensteuer 2017 zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 der Abgabenordnung - AO-) erklärungsgemäß fest. Mit dem hier streitgegenständlichen Bescheid vom 13.02.2019 hob der Beklagte den Vorbehalt der Nachprüfung auf. 10

Gegen den Bescheid vom 13.02.2019 legten die Kläger fristgerecht Einspruch ein. Zur Begründung führten sie im Wesentlichen aus, bei der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Kryptowerten bestehe ein strukturelles Erhebungsdefizit. Sie verwiesen auf das Urteil des Finanzgerichts (FG) Baden-Württemberg vom 02.03.2018 (5 K 2508/17, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 2018, 1167) zur Besteuerung von Gewinnen aus dem Verkauf von Champions League Tickets sowie auf das Urteil des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 09.03.2004 (2 BvL 17/02, Bundessteuerblatt - BStBl - II 2005, 56) zum strukturellen Erhebungsdefizit bei der Besteuerung von privaten Spekulationsgeschäften bei Wertpapieren. Nach ihrer Einschätzung liege bei den Veräußerungsgewinnen aus Kryptowerten ein vergleichbarer Sachverhalt vor, da die materielle Steuerpflicht nicht hinreichend durchgesetzt werden könne. Dies gelte insbesondere, wenn Kryptowerte in andere Kryptowerte getauscht würden. Aktionen (Erwerb/Handel/Tausch) in diesem Bereich seien nur mit einem hohen Maß an Know-how und Glück nachvollziehbar. Im Bereich Monero seien überhaupt keine Rückschlüsse möglich. 11

Das Einspruchsverfahren war erfolglos. Der Beklagte verwies u. a. darauf, dass die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) Kryptowerte als Rechnungseinheit im Sinne des § 1 Absatz 11 Satz 1 Nr. 7 des Kreditwesengesetzes (KWG) qualifiziert habe. Da diese Rechnungseinheiten mit Devisen vergleichbar seien, gälten für den Kauf/Tausch und Verkauf von Kryptowerten dieselben Grundsätze, die auch für Fremdwährungsgeschäfte maßgeblich seien. Die verfassungsrechtlich gebotene Gleichheit im Besteuerungsverfahren (Belastungsgleichheit) werde im Veranlagungsbereich in Ergänzung des Deklarationsprinzips durch das Verifikationsprinzip (Kontrollverfahren) gewährleistet. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung vom 23.04.2020 Bezug genommen. 12

Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage vom 25.05.2020. Die Kläger sind weiterhin der Ansicht, ein privates Veräußerungsgeschäft im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG liege nicht vor. Weder sei ein Wirtschaftsgut gegeben, noch sei ein solches veräußert worden. Selbst wenn man ein privates Veräußerungsgeschäft annähme, wäre die Besteuerung wegen eines strukturellen Vollzugsdefizits verfassungswidrig, und zudem würde der verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz verletzt. Die Kläger tragen im Wesentlichen vor: 13

Bei Kryptowerten handele es sich um über das Internet vertriebene digitale, notenbankunabhängige Zahlungsmittel, welche auf einem Algorithmus basierende, digitale Datensätze darstellten. Kryptowerte beruhten in der Regel auf einer sog. Distributed Ledger Technology (kurz: DLT). Frei übersetzt handele es sich dabei um eine Technologie verteilter Kassenbücher. Entscheidendes Charakteristikum sei die Dezentralität von Datenbanken zur Bestimmung und Legitimation veränderter Umstände. Ein Großteil der Kryptowerte basiere auf sog. Blockchains. Diese Technologie zeichne sich dadurch aus, dass Änderungen und Ergänzungen zur bestehenden dezentralen Datenbank grundsätzlich an alle Netzwerkteilnehmer weitergegeben würden. Es handele sich um Signaturketten in Blockchains. Die Blockchain-Technologie finde beispielsweise beim Bitcoin Anwendung. Es widerspreche allgemeinen Erfahrungssätzen, würde man eine Eintragung in irgendeinem Buchführungssystem (Luftbuchung) zu einem Wirtschaftsgut erklären. Ein Bitcoin sei für sich genommen nichts anderes als eine Zahlenfolge ohne inneren Gehalt. Unter dem 14

Gesichtspunkt der Greifbarkeit und der Abgrenzbarkeit, die das Wort „Wirtschaftsgut“ voraussetze, handele es sich um ein Nullum. Viele Kryptowerte seien nach kürzester Zeit in der Bedeutungslosigkeit verschwunden. Weder Banken noch Unternehmen seien in Deutschland verpflichtet, Kryptowerte zu akzeptieren. Um eine Währung handele es sich nicht. Der sog. Hashwert als dasjenige, was als Bitcoin bezeichnet werde, sei der Sache nach nichts anderes als ein Lottoschein mit Loszahlen.

Der Beklagte habe die Frage, was im Streitzeitraum als Bitcoin bezeichnet worden sei, bislang nicht beantwortet. Er orientiere sich an Begriffen der „Realwelt“, wie „Anschaffung“, „Veräußerung“ etc., die auf die virtuelle Welt nicht übertragbar seien. Dies gelte auch für die anderen hier streitgegenständlichen Kryptowerte. Was heute als Kryptowert bezeichnet werde, müsse nach Ereignissen wie mehreren sog. Hard Fork, ausgelöst durch unausräumbare Differenzen der Nutzer, Wechsel der Anwender, die der üblichen Fluktuation geschuldet seien, und anderer äußerer Umstände (z. B. Finanzmarkterschütterungen) nicht dasselbe sein wie im Streitzeitraum. Ferner müsse die Frage beantwortet werden, wie sich Einflüsse wie eben jene Hard Fork, also die Spaltung eines ideellen Werts in verschiedene ideelle Werte, mit der Annahme eines einzigen gleichbleibenden Wirtschaftsguts Bitcoin seit Erstellung des Whitepaper im Jahr 2007 vereinbaren ließen. Dass es sich der Beklagte mit der Annahme zu leicht mache, dass der Bitcoin seit dem Jahr 2007 ein unverändertes Wirtschaftsgut sei, zeige der Vergleich mit dem Praxiswert. Seit jeher sei es herrschende Meinung, dass bei einer Unternehmensnachfolge der derivativ erworbene Praxiswert des ursprünglichen Praxisinhabers mit der Zeit abschmelze und durch einen selbstgeschaffenen Praxiswert des Erwerbers ersetzt werde. Es sei offensichtlich, dass mit dem Wechsel seiner Nutzer sich auch die Gestalt des Kryptowertes wandle. Soweit Ethereum und Monero in Streit seien, habe der Beklagte nicht einmal ansatzweise erläutert, was sich gegenständlich hinter diesen Begrifflichkeiten verberge. Unrichtig sei die Aussage des Beklagten, dass ein Wirtschaftsgut, der Beklagte beziehe es auf „virtuelle Währungen“, allein dadurch entstehe, dass es durch Hingabe von Geldmitteln angeschafft werde. Es könne auch nicht nachvollzogen werden, wieso der Beklagte unterstelle, dass es sich bei Kryptowerten um virtuelle Währungen handeln solle. Währungen zeichneten sich dadurch aus, dass sie von einer bestimmten, hierzu ermächtigten Institution ausgegeben würden und eine Verpflichtung zur Annahme als Zahlungsmittel bestehe. Dies sei bei keinem der genannten Kryptowerte der Fall. Soweit der Beklagte anführe, dass bestimmte Unternehmen eine Bezahlungsmöglichkeit in Kryptowerten vorsähen, werde übersehen, dass es sich bei der so bezeichneten Zahlungsmöglichkeit nicht um eine Bezahlungsmöglichkeit im eigentlichen Sinne, sondern um eine auf ein besonderes Zielpublikum maßgenau zugeschnittene Werbemaßnahme handele. Soweit der Beklagte ein Wirtschaftsgut annehme, da er – der Kläger – virtuelle Währungen u. a. durch Hingabe von Geldmitteln angeschafft habe, widerspreche dies in eklatanter Weise den Denkgesetzen. Das Hingeben von Geldmitteln beweiße nicht, dass ein Wirtschaftsgut angeschafft worden sei. Soweit die Hingabe von Geldmitteln für Vermögenswerte erfolgt sei, gelte immer noch die Definition des Großen Senats (GrS) des Bundesfinanzhofs (BFH), dass nicht jeder Vermögenswert auch ein Wirtschaftsgut sei (Beschluss vom 07.08.2000 GrS 2/99, BStBl II 2000, 632). Richtig sei, dass an Börsen, ähnlich einem Derivat, Abbilder von Kryptowerten gehandelt würden. Allein der Umstand, dass inner- oder außerbörslich Geld gezahlt werde, könne nicht die Eigenschaft als Wirtschaftsgut begründen. Hinzu komme, dass an den Börsen nicht der einzelne Kryptowert selbst, sondern nur Abbilder gehandelt würden. Diesen Umstand herauszuarbeiten und darzulegen, welches Wirtschaftsgut konkret angeschafft bzw. veräußert worden sei, bleibe der Beklagte schuldig. Letztlich sollte bei der Qualifizierung einer Kryptowährung als Wirtschaftsgut möglichst klar sein, worüber eigentlich entschieden werde. Der Beklagte würde nicht derart lax damit umgehen, wenn statt Gewinnen Verluste erwirtschaftet worden wären. Im Übrigen führe die Entscheidung eines

privaten Unternehmens (A) bzw. einer Seite, bei der mangels Impressum noch nicht einmal klar sei, wer und mit welcher Motivation hinter ihr stehe (<https://coinmarketca.com/de/>), nicht zwangsläufig zur Subsumierbarkeit unter ein vom Gesetzgeber geschaffenes Tatbestandsmerkmal. Genauso unzutreffend sei die undifferenzierte Aussage, dass virtuelle Währungen jederzeit in Euro und Dollar getauscht werden könnten. Bei manchen Kryptowerten könnten deren Abbilder tatsächlich in Fiat-Währungen getauscht werden. Bei anderen Kryptowerten sei dies nicht möglich. Dass einzelne Kryptowerte als Finanzinstrumente eingestuft würden, sei für die Einstufung als Wirtschaftsgut im Sinne des § 23 EStG bedeutungslos. Weder knüpfe § 23 EStG im Sinne einer Rechtsgrundverweisung an das Kreditwesengesetz an noch handle es sich dabei um ein Rahmengesetz für das EStG. Der Kontext sei im Übrigen ein anderer: Das Kreditwesengesetz verfolge das Ziel, den Rechtsverkehr vor Täuschung und Missbrauch durch betrügerische Manipulationen von Unternehmen zu schützen. Es sei dagegen nicht dessen Aufgabe, Wirtschaftsgüter im Sinne des § 23 EStG zu definieren.

Sofern es sich dennoch um ein Wirtschaftsgut handeln sollte, wäre zudem fraglich, wem dieses zuzurechnen sei. Da kein rechtliches Eigentum, Besitz oder eine andere sachenrechtliche Rechtsposition an Bitcoin, Ethereum, Monero usw. existiere, seien diese als nach § 194 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) anspruchlose Krypto-Assets zu bezeichnen. Folglich sei eine Zurechnung nach § 39 Abs. 1 AO nicht möglich. Wenn es keine Rechtsposition gebe, könne auch niemand mit einer solchen durch einen sog. wirtschaftlichen Eigentümer (§ 39 Abs. 2 AO) verdrängt werden. Nach Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) sei Eigentümer einer Kryptowährung der Inhaber des Rechts an der Kryptowährung (Antwort auf Frage 3, BT-Drucks. 19/28573). Im Gegensatz hierzu bestätige der Beklagte jedoch ihre Ansicht, dass virtuellen Währungen keine zivilrechtlich gesicherte Rechtsposition zukomme. Dies werde auch von der Bundesregierung so gesehen, weil keine Eigentums- und oder Besitzverhältnisse eingegangen würden oder entstehen könnten, obwohl schuldrechtlich Kaufrecht Anwendung finde (Antwort auf Frage 2, BT-Drucks. 19/21157). Sie – die Kläger – seien zu keiner Zeit Inhaber eines Rechts an einer Kryptowährung geworden, da sie diese von der Bundesregierung benannte Art von Kryptowährung, also eine Kryptowährung mit möglichem „Rechtsinhaber“, weder „erworben“ noch „veräußert“ hätten. Insofern könne ihnen auch kein – ggf. grundsätzlich mögliches Wirtschaftsgut – als wirtschaftliches Eigentum nach § 39 Abs. 2 AO zugerechnet werden.

16

Die Kryptowerte stammten nicht aus einem Anschaffungsvorgang. Folge der Qualifikation als Umbuchungen in einem Buchführungssystem sei, dass sämtliche vorschnellen Schlussfolgerungen, welche von einer „Anschaffung“ ohne genaue Prüfung der Voraussetzungen ausgingen, abzulehnen seien. Es wäre vom Beklagten nachzuweisen, von welchen Wallets der Verkauf erfolgt sei und ob die von diesen Wallets stammenden Kryptowerte entgeltlich angeschafft worden seien. Sie hätten nichts erworben und veräußert, was in einer Wallet aufbewahrt werden könne. Dies sei nach dem BMF-Schreiben vom 27.02.2018 jedoch zwingende Bedingung für eine sog. virtuelle Währung. Sie hätten auch an keinem Fork teilgenommen. Die Behauptung des Beklagten, mit der Anschaffung von Einheiten einer virtuellen Währung (Ursprungswährung) werde gleichzeitig die Möglichkeit erworben, im Zuge eines potentiellen Forks Einheiten einer neuen virtuellen Währung zu erhalten, widerspreche nicht nur den Denkgesetzen und den allgemeinen Erfahrungssätzen, sondern auch den Vorgaben des BFH, dass eine Anschaffung nur bzgl. eines bereits bestehenden Wirtschaftsgutes erfolgen könne. Der Behauptung des Beklagten, „Im Zuge der Spaltung erlangten die Inhaber, die dem Konzept der neuen virtuellen Währung folgen, ...“, sei entgegenzuhalten, dass es bereits an einer Inhaberschaft fehle, so dass fraglich sei, was

17

in diesem Zusammenhang unter „folgen“ zu verstehen sei. Der Beklagte gebe zu, dass es wohl zu einer zusätzlichen Aktion kommen müsse. Allein schon deshalb könne ein Anschaffungsvorgang bzgl. der neuen virtuellen Währung höchstens durch das „Folgen“ geschehen, was jedoch unentgeltlich wäre. Deshalb könnten die ggf. vorliegenden Anschaffungskosten der Ursprungswährung hier nicht aufgeteilt werden. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG komme nicht zur Anwendung, da es am Einzelrechtsnachfolger und am Rechtsvorgänger mangle, weil überhaupt keine Rechte an den in Streit stehenden Phänomenen existieren. Ferner lägen auch keine Veräußerungen im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG vor. Der Beklagte müsse konkret in jedem Einzelfall beweisen, dass die Vermögensmehrungen auf Veräußerungen basiert hätten. Dies sei bislang nicht einmal im Ansatz geschehen. Sie hätten den vollständigen Sachverhalt dargelegt und aufgezeigt, dass die Kryptothematik jede Menge Spielarten kenne, die ganz unterschiedliche Ausgestaltungen und damit rechtlich zu würdigende Unterschiede zur Folge hätten.

Es stelle sich auch die Frage, ob eine Leistungsfähigkeitssteigerung vorliege, die unter Berücksichtigung der übrigen Kriterien eine Besteuerung nach § 23 EStG begründen könne. Nach dem BFH-Urteil vom 02.05.2000 (IX R 73/98, BStBl II 2000, 614) könne im Privatvermögen eine Leistungsfähigkeitssteigerung erst durch Realisierung in einer realen Währung erfolgen und damit der Besteuerung unterliegen. Hierbei sei zu beachten, dass sog. virtuelle Währungen gerade keine andere Währung im Sinne dieses Urteils seien. Selbst wenn die Wirtschaftsguteigenschaft, die Anschaffung und Veräußerung eines Wirtschaftsgutes unterstellt würden, wäre nach ständiger Rechtsprechung des BFH mit der hier unterstellten Anschaffung (Virtualisierung) zunächst eine Leistungsfähigkeitsminderung gegeben. Zu einer Leistungsfähigkeitssteigerung käme es erst wieder zu dem Zeitpunkt, zu dem der Steuerpflichtige wieder eine reale Währung (oder ein reales Wirtschaftsgut) erhalten würde. Das wäre in der Regel der Zeitpunkt, zu dem eine echte Währung, z. B. Euro, auf seinem Bankkonto gutgeschrieben würde. Nur dieser Realisationszeitpunkt wäre für die Besteuerung maßgebend. Das bedeute weiterhin, dass zwischenzeitliche, fiktiv von dem Beklagten ggf. angenommene virtuelle Realisierungen, also die in Streit stehenden Phänomene, soweit sie ausschließlich in der virtuellen Welt stattfänden (z. B. Tausch einer Kryptowährung gegen andere Kryptowährung), mangels einer nicht tatsächlich realisierten Leistungsfähigkeitssteigerung nicht besteuert werden können.

18

Selbst wenn ein privates Veräußerungsgeschäfts vorliegen sollte, wäre eine Besteuerung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG jedenfalls wegen eines strukturellen Vollzugsdefizits verfassungswidrig. Das FG Baden-Württemberg habe im Urteil vom 02.03.2018 (5 K 2508/17, EFG 2018, 1167) im Hinblick auf Kryptowerte angedeutet, dass ein strukturelles Vollzugsdefizit möglich sei. Aufgrund der Pseudoanonymität bzw. Anonymität seien Vermögensmehrungen für eine dritte Person schon nicht ersichtlich oder jedenfalls einer konkreten Person nicht zuzuordnen. Eine Sachverhaltsaufklärung sei ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen nicht möglich. Soweit der Beklagte vortrage, dass kein strukturelles Vollzugsdefizit bestehe, weil z.B. ein Sammelauskunftsersuchen jederzeit Kenntnis über die steuerrelevanten Vorgänge bringen würde, möge dies je nach Kryptowert eingeschränkt für sog. On-Chain-Geschäfte über Derivate der Kryptowerte, also Geschäfte über Handelsplattformen, gelten. Keinesfalls gelte dies für die zuhauf getätigten sogenannten Off-Chain-Geschäfte durch Weitergabe des privaten Schlüssels. Ein Eintrag in der Blockchain erfolgt bei diesen Off-Chain-Geschäften nicht. Darüber hinaus sei angemerkt, dass sich die Beurteilung des strukturellen Vollzugsdefizits nach den Erkenntnissen im streitgegenständlichen Veranlagungszeitraum richte. Nach einer Antwort auf eine kleine Anfrage von Abgeordneten (BT-Drucks. 19/11045) wiesen 74 Prozent der Handelsplattformen von Kryptoassets Mängel im Kampf gegen Geldwäsche auf. Die

19

Antworten der Bundesregierung offenbaren, dass derzeit keine gesicherten Erkenntnisse darüber vorliegen, wo Kryptowerte gehalten werden, wer sie halte, um welche Art Kryptowerte es sich handle und wie hoch der Anteil sei, der gegenüber der Finanzbehörde erklärt werde. Das Ausmaß bisher der Finanzverwaltung verborgen gebliebener Vorgänge sei folglich immens. Verschweige der Steuerpflichtige, Kryptowerte in einer Wallet zu halten, sei es nahezu ausgeschlossen, dass dieser Sachverhalt ans Licht komme. Ein Entdeckungsrisiko bestehe in der Regel nur im Falle strafrechtlicher Durchsuchungsmaßnahmen. Da Durchsuchungsmaßnahmen nicht ohne weiteres zulässig seien, blieben diese Sachverhalte in der Regel verborgen.

Dass bei der Besteuerung von Geschäften mit Krypto-Assets ein Vollzugsdefizit bestehe, sei nicht zu leugnen. Inzwischen habe sogar das Finanzministerium Hessen (angeblich) schriftlich bestätigt, dass bei der Besteuerung von Kryptowährungen ein Vollzugsmangel/Erhebungsdefizit existiere. Dass bis 2020 – und vermutlich auch noch heute (September 2021) – viele Akteure in der virtuellen Welt der DLT-Systeme aktiv seien, die sich niemals durch ein KYC-Verfahren (Know Your Customer) haben identifizieren lassen, sei jedem Kenner bekannt und liege auf der Hand. Für das Jahr 2017 habe das in noch erheblicherem Maße gegolten. Deshalb hätten heutige oder zukünftige Möglichkeiten der Finanzverwaltung zur Datenerlangung für die Beurteilung des hier in Streit stehenden Falls unberücksichtigt zu bleiben. Bei sog. Off-Chain-Aktionen außerhalb von Exchanges usw., bei denen also nur das kryptografische Schlüsselpaar einem anderen mitgeteilt werde, sei die Anonymität perfekt, da hier nichts aufgezeichnet werde und gerade auch nichts in der Blockchain gebucht werde. Ebenso sei in diesen Fällen auch keine Zurechnung des kryptografischen Schlüsselpaars zu einem bestimmten Steuerpflichtigen zu einem bestimmten Zeitpunkt durch die Finanzbehörde feststellbar. Die vom Beklagten behaupteten gestiegenen Ermittlungsmöglichkeiten würden bestritten. Nähme man diese an, müssten sämtliche Erpressungsfälle besser vom Finanzamt im Rahmen der regulären Veranlagungstätigkeit als von der Kriminalpolizei aufgeklärt werden könnten. Das Erhebungsdefizit sei auch strukturell, da in der Abgabenordnung im Kapitel „Steuerschuldverhältnis“ keine Zurechnungsregel zu finden sei, die das Problem der Zurechnung für substanz- und anspruchlose Krypto-Assets gesetzlich regule. Somit verhindere das Gesetz in der Ausprägung des aktuellen § 39 AO eine für die Besteuerung notwendige Zurechnung eines – ggf. als Wirtschaftsgut zu qualifizierenden – Bestandteils eines DLT-Systems bei neuen virtuellen Phänomenen. Strukturell sei es überdies, weil die Finanzbehörden über keine speziellen technischen Tools verfügen, die Angaben der Steuerpflichtigen zu überprüfen, wozu sie jedoch qua Gesetz – auch gerichtlich bestätigt – bei Kryptogeschäften in jedem Fall gezwungen seien. Das strukturelle Erhebungsdefizit sei dem Gesetzgeber zuzurechnen, da er trotz positiver Kenntnis des strukturellen Mangels, diesem seit dem Bestehen der DLT-Systeme in der Art von Bitcoin, also seit dem Jahr 2009, und auch nach mehrfacher Aufforderung nicht abgeholfen habe.

Da unklar sei, ob und bei welchen Kryptowerten es sich um Wirtschaftsgüter handle und ob die Voraussetzungen einer Veräußerung vorliegen, wäre eine Besteuerung zudem wegen Verstoßes gegen den Bestimmtheitsgrundsatz verfassungswidrig. Die Einschätzung, dass mit der Besteuerung von Kryptowerten das Bestimmtheitsgebot verletzt werde, ergebe sich aus den zahlreichen Fällen, in denen die Finanzämter den Angaben des Steuerpflichtigen ungeprüft Glauben geschenkt hätten. Auch im Streitfall seien die Angaben vom Beklagten ungeprüft übernommen worden. Im Zweifel werde der Beklagte nicht erklären können, wie der vermeintliche Veräußerungsgewinn ermittelt worden sei. Dies sei nach dem Beschluss des FG Nürnberg vom 08.04.2020 (3 V 1239/19, EFG 2020, 1074) nicht zulässig. Die Finanzämter müssten sicherstellen, dass Steuern nicht zu Unrecht erhoben werden. Da die

Finanzämter keine passenden Verifizierungstools hätten, sei dies nicht der Fall. Entgegen der Behauptung des Beklagten sei es notwendig, dass die Finanzbehörde jeden einzelnen Sachverhalt, der ein steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft sein könne, einzeln prüfen könne. Die von dem Beklagten behauptete Vornahme einer schlüssigen, nachvollziehbaren Überprüfung des erklärten Gewinns werde bestritten, ebenso die Behauptung, dass dieser Gewinn unstreitig sei. Es seien auch mehrere Fälle bekannt, in denen Anträge auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft zur Besteuerung dieser Phänomene abgelehnt worden seien, mit der Begründung, es gebe noch kein BMF-Schreiben. Ertragsteuerlich existiere selbst im September 2021 lediglich ein Entwurf zu „Einzelfragen zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung von virtuellen Währungen und von Token“, obwohl diese Phänomene bereits seit 2009 vorhanden seien. Dass das BMF sich mit dem Phänomen Kryptowährung nicht auseinandergesetzt habe, sei daran zu erkennen, dass bereits die grundlegende Definition der Einheit einer virtuellen Währung in dem Entwurf völlig unbestimmt sei, allen Denkgesetzen widerspreche und zu einem Zirkelschluss führe. Somit sei es bis zum heutigen Tag selbst dem BMF unklar, welche Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten dem potentiell Steuerpflichtigen bei dem Phänomen Kryptowährung zukämen. Wenn irgendwann BMF-Erläuterungen veröffentlicht sein würden, seien viele Jahre der Unbestimmtheit vergangen.

Für sämtliche Entscheidungserwägungen sei es erheblich, sich zu vergegenwärtigen, dass es sich bei dem Streitjahr um das Jahr 2017 handle. Dies betreffe insbesondere die Bereiche der Normenbestimmtheit für den Steuerpflichtigen, der fast nicht vorhandenen KYC-Pflicht und der sich daraus ergebenden Nichtverifizierbarkeit der Angaben der Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörden. Soweit der Beklagte darauf verweise, die Ansicht, dass es sich bei Bitcoins oder anderen Kryptowährungen um ein immaterielles Wirtschaftsgut handle, werde im Schrifttum ausnahmslos geteilt, sei dem entgegenzuhalten, dass die Wirtschaftsguteigenschaft lediglich unbegründet behauptet werde. Die Wirtschaftsguteigenschaft sei erstmals von Schroen (in Deutsches Steuerrecht - DStR - 2019, 1369) mit der notwendigen Gründlichkeit geprüft worden und habe nicht festgestellt werden können. Sie verwiesen auf eine im Betriebs-Berater (BB) 2021, 2133 ff., 2199 ff. und 2263 ff. erschienene Untersuchung von Schroen, die sie ausdrücklich zum Bestandteil des Klagevortrags machten.

Die eingereichte und bei der Veranlagung zugrunde gelegte Berechnung des Veräußerungsgewinns sei aus Vorsichtsgründen auf Basis der profiskalischsten Rechtsposition erstellt worden. Sie hätten bisher einen unzutreffenden Veräußerungsgewinn erklärt, da sie insbesondere einen Wechsel der Buchführung und/oder des Buchführungssystem als Anschaffung/Veräußerung erklärt hätten. Tatsächlich seien sämtliche Virtualisierungen vor 2018 in den Jahren 2014 bis Oktober 2016 erfolgt, indem hierfür reale Euro eingesetzt worden seien. Die Realisierungen in Euro seien erst im Jahr 2017 ab November erfolgt. Somit wären die Vorgänge, selbst wenn ein Wirtschaftsgut gegeben wäre und die in Streit stehenden Phänomene ihnen nach § 39 AO zuzurechnen wären, wegen Überschreitung der Jahresfrist des § 23 EStG nicht steuerbar bzw. nicht steuerpflichtig.

Wegen des weiteren Vorbringens der Kläger wird auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung und die in der mündlichem Verhandlung überreichte Papierdokumentation eines sog. „analogi-coin“ verwiesen.

Die Kläger beantragen,

den Bescheid vom 13.02.2019 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 23.04.2020 abzuändern und die Einkommensteuer 2017 unter Außerachtlassung des



Veräußerungsgewinns gemäß § 23 EStG von 3.441.261 EUR herabzusetzen.

Der Beklagte beantragt,	27
die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften um 2.420 EUR zu vermindern und im Übrigen die Klage abzuweisen.	28
Beide Beteiligten beantragen, die Revision zuzulassen.	29
Der Beklagte macht geltend, die Rechtsprechung vertrete einen weiten Wirtschaftsgutbegriff. Auf der Grundlage dieser Rechtsprechung habe das FG Berlin-Brandenburg virtuelle Währungen als Wirtschaftsgüter qualifiziert (Beschluss vom 20.06.2019 13 V 13100/19, BB 2020, 176). Die Ansicht, dass es sich bei Bitcoins bzw. anderen Kryptowährungen um ein immaterielles Wirtschaftsgut handele, werde soweit ersichtlich im Schrifttum ausnahmslos geteilt. Mit Urteil vom 29.10.2019 (IX R 10/18, BStBl II 2020, 258) habe der BFH seine Rechtsprechung zur Definition eines Wirtschaftsguts bestätigt, wonach sämtliche vermögenswerten Vorteile, deren Erlangung sich der Steuerpflichtige etwas kosten lasse und die einer selbständigen Bewertung zugänglich seien, unter den Wirtschaftsgutbegriff des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG zu subsumieren seien. Der Kläger habe virtuelle Währungen u. a. durch Hingabe von Geldmitteln angeschafft. Bei virtuellen Währungen handele es sich nicht um körperliche Gegenstände, ihnen komme auch keine zivilrechtlich gesicherte Rechtsposition zu. Allerdings könnten auch rein informelle Zustände, selbst soweit sie unabhängig von einem körperlichen Träger verfügbar und übertragbar seien, als eigenständige Wirtschaftsgüter anzuerkennen sein. Virtuelle Währungen seien unkörperliche vermögenswerte Vorteile, deren Erlangung sich der Kaufmann etwas kosten lasse. Sie seien mittels eines über Börsen, Handelsplattformen und Listen ermittelbaren Marktpreises einer selbständigen Bewertung zugänglich. So würden beispielsweise Einheiten der virtuellen Währungen Bitcoin, Bitcoin Cash, Ethereum, Litecoin und Ripple (XRP) an der Börse Stuttgart gehandelt. Die von den Klägern angeschafften Einheiten virtueller Währungen Bitcoin, Ethereum und Monero würden darüber hinaus zum Beispiel auf den Handelsplattformen Kraken, Coinbase oder Huobi Global, sog. digital Exchanges, gehandelt und seien zudem als virtuelle Währungen auf der Internetseite <a href="https://coinmarketcap.com/de/all/views/all/">https://coinmarketcap.com/de/all/views/all/</a> gelistet. Virtuellen Währungen komme zudem eine eigenständige ermittelbare Kaufkraft bzw. ein innerhalb der Gemeinschaft der Netzwerkteilnehmer marktüblicher Umtauschwert zu. Eine Liste darüber, wo beispielsweise Bitcoin gegen eine Ware oder eine Dienstleistung eingetauscht werden könne, finde sich unter: <a href="https://www.dioa.de/downloads/bitcoin/specials/hier-koennt-ihr-indeutschland-mit-bitcoin-bezahlen-mit-liste">https://www.dioa.de/downloads/bitcoin/specials/hier-koennt-ihr-indeutschland-mit-bitcoin-bezahlen-mit-liste</a> .	30
Der Einwand, dass der sog. Hashwert nichts anderes sei als ein Lottoschein mit Loszahlen, sei nicht nachvollziehbar. Beim Lotto handele es sich um ein reines Glückspiel. Dagegen habe nur der Inhaber des privaten Schlüssels Zugriff auf die virtuelle Währung. Nur er könne über die Einheiten virtueller Währung verfügen. Von seiner Entscheidung hänge ab, wann und an wen er die Einheiten zu welchem Preis veräußere. Zwar müsse die Transaktion für ihre Wirksamkeit von anderen Nutzern legitimiert werden. Dass die Transaktion legitimiert werde, hänge anders als beim Lottogewinn nicht vom Zufall ab. Wer die Transaktion legitimiere, sei für den Initiator der Transaktion nicht relevant. Darüber hinaus könne virtuelle Währung jederzeit in Euro oder eine andere staatliche Währung zurückgetauscht werden. Einen Überblick über die in der Vergangenheit bereits durchgeführten Transaktionen erhalte der Inhaber der virtuellen Währung mit Hilfe einer Software Wallet. Über die Software könne der Zeitpunkt des Zu- und Abgangs der virtuellen Währung verfolgt werden. Sofern Transaktionen virtueller Währungen über Handelsplattformen abgewickelt würden, könne dort	31

ebenfalls eine Transaktionsübersicht abgerufen werden.

Entgegen der Darstellung der Kläger führe ein Hard Fork nicht dazu, dass der ursprüngliche Konsens hinfällig werde und die erworbenen Einheiten virtueller Währung vernichtet würden. Fork bedeute Gabelung oder Aufspaltung einer virtuellen Währung. Dazu komme es, wenn die Regeln, die einer Blockchain zugrunde lägen, verändert würden. Virtuelle Währungen beruhten maßgeblich auf der „Open-Source-Idee“. Der Quellcode der virtuellen Währung werde veröffentlicht und sei kostenfrei nutz- und veränderbar. Innerhalb des Nutzer- und Entwicklernetzwerks könnten sich Meinungsverschiedenheiten zur weiteren Ausgestaltung der Blockchain herausbilden, die dem Open-Source-Prinzip folgend nur im Konsens gelöst werden könnten. Sofern kein Konsens gefunden werde, entstehe eine Aufspaltung der Blockchain. Dadurch entstehe eine zusätzliche Version der virtuellen Währung, die mit der alten Version zusammen koexistiere. Im Zuge der Spaltung erlangten die Inhaber, die dem Konzept der neuen virtuellen Währung folgten, zu der bisherigen Anzahl an Einheiten der alten virtuellen Währung die gleiche Anzahl von Einheiten an der neuen virtuellen Währung, ohne dafür eine Gegenleistung erbringen zu müssen. Nach einem Hard Fork blieben die Einheiten der alten virtuellen Währung erhalten und auch handelbar.

32

Die rechtliche Einordnung der Kryptowährungen als Wirtschaftsgut sowie die sich daraus ergebende Besteuerung führe auch nicht zu einem verfassungswidrigen Zustand. Das gelte auch im Hinblick auf ein strukturelles Vollzugsdefizit. Das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 02.03.2018 (5 K 2508/17, EFG 2018, 1167) sei vom BFH aufgehoben worden (Urteil vom 29.10.2019, IX R 10/18, BStBl II 2020, 258). Der BFH habe ausdrücklich klargestellt, dass § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht im Hinblick auf ein strukturelles Vollzugsdefizit zu beanstanden sei. Eine etwaig anonyme Veräußerung genüge nicht, um ein strukturelles, in der gesetzlichen Regelung selbst angelegtes Vollzugsdefizit zu begründen. Von Bedeutung sei vielmehr, dass – unabhängig von den Rahmenbedingungen der Veräußerung – für die Finanzbehörden regelmäßig unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit bestehe, z. B. im Rahmen von Sammelauskunftersuchen, die zur Feststellung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhalts erforderlichen Auskünfte auch bei Internethandelsplattformen einzuholen. Die Steuerbelastung bei privaten Veräußerungsgeschäften der vorliegenden Art beruhe somit nicht nahezu allein auf der Erklärungsbereitschaft des Steuerpflichtigen.

33

Durch die BaFin sei bereits im Jahr 2011 klargestellt worden, dass das Finanzaufsichtsrecht auf gewerbliche oder kaufmännisch betriebene Geschäfte mit bestimmten Kryptowerten, damals insbesondere Bitcoin, Anwendung finde. Zur weiteren Klarstellung habe der Gesetzgeber Kryptowerte als neue Kategorie von Finanzinstrumenten in § 1 Abs. 11 Satz 2 Nr. 10 KWG aufgenommen. Kryptowerte, die die Voraussetzungen von Finanzinstrumenten erfüllten, unterlägen zudem bereits jetzt den Common Reporting Standard (CRS), also dem Austausch von Finanzkonteninformationen. Auch die Europäische Union sei bestrebt, einen europaweit einheitlichen Rechtsrahmen für den Handel mit Kryptowerten (einschließlich virtuellen Währungen) zu schaffen. Von der Europäischen Kommission sei hierzu ein erster Entwurf für eine Verordnung vorgelegt worden, mit der ein rechtlicher Rahmen für den Handel mit Kryptowerten geschaffen werden solle. Ziel der Verordnung sei es, Rechtssicherheit zu schaffen, damit sich Krypto-Märkte innerhalb der EU entwickeln könnten. Von der Verordnung sollen Kryptowerte erfasst werden, die nicht bereits unter die bestehende europäisch harmonisierte Finanzmarktregulierung fielen. Ein weiteres Ziel des Verordnungsvorschlags sei es, ein angemessenes Maß an Verbraucher- und Anlegerschutz und Marktintegrität zu schaffen, da Kryptowerte, die von den bestehenden Rechtsvorschriften für Finanzdienstleistungen anders als im nationalen Finanzaufsichtsrecht noch nicht erfasst würden, vergleichbare Risiken aufwiesen wie traditionelle Finanzinstrumente. Des Weiteren

34

beschäftige sich die OECD mit den potentiellen Risiken für die Einhaltung der Steuervorschriften, die mit dem Aufkommen virtueller Vermögenswerte verbunden sind. Ziel sei es, Sachverhalte im Zusammenhang mit Kryptowerten, die nicht bereits den geltenden Austauschregeln unterlägen, einer wirksamen Steuerberichterstattung gemäß dem CRS oder im Rahmen eines vergleichbaren eigenständigen Berichtssystems für Dritte zu unterwerfen. Zusammenfassend sei festzuhalten, dass keinerlei Anhaltspunkte für das von den Klägern behauptete strukturelle Vollzugsdefizit vorlägen.

Im Gegensatz zur Rechtslage, die seinerzeit zum Urteil des BVerfG vom 09.03.2004 (2 BvL 17/02, BStBI II 2005, 56) geführt habe, verfügten die Finanzbehörden über ausreichende Mittel der Informationsbeschaffung. Das Verbot der Kontrollmitteilungen nach § 30a Abs. 3 AO a. F. sei inzwischen entfallen und durch die Einführung des § 93 Abs. 1a AO bestehe zudem die Möglichkeit, Sammelauskunftsersuchen an andere Personen als die Beteiligten zu stellen. Auch in der Literatur werde auf die gestiegenen Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung hingewiesen. So führe Steger in dem Praxishandbuch „Bitcoin und andere Kryptowährungen (currency token) Grundlagen der Besteuerung im Privat- und im Betriebsvermögen“ auf Seite 62 aus, dass die Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung deutlich größer seien, als dies üblicherweise dargestellt werde. Typische Zahlungstransaktionen wie auch eine Vielzahl von Trades fänden nicht anonym, sondern in Kenntnis des Zahlungsempfängers oder Zahlungsleistenden statt. Dass in den Finanzbehörden aktuell noch Erfahrungswissen fehle, führe nicht zu einer verfassungswidrigen Besteuerung. Es sei der Finanzverwaltung bei Einführung einer völlig neuen Technologie zuzubilligen, dass diese in den ersten Jahren Erfahrungswissen aufbaue und erst im Laufe der Zeit flächendeckend über entsprechendes Fachwissen verfüge.

**Entscheidungsgründe:** 36

I. Die Sache ist entscheidungsreif. Das Verfahren war nicht wegen des von den Klägern geltend gemachten strukturellen Vollzugsdefizits auszusetzen. Eine Entscheidung des BVerfG gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz GG über die Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Kryptowerten nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG war nicht einzuholen. Der Senat hält die Regelung nicht für verfassungswidrig. 37

1. Von einem Vollzugsdefizit, welches zu einer gleichheitswidrigen oder sonst rechtswidrigen Besteuerung führen würde, kann bei der Besteuerung von Kryptowerten nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG keine Rede sein. Steuerliche Vollzugsmängel allein führen noch nicht zur Verfassungswidrigkeit einer materiellen Steuernorm (vgl. BVerfG-Urteile vom 27.06.1991 2 BvR 1493/89, BStBI II 1991, 654 Leitsatz 4, Rz 111; vom 09.03.2004 2 BvL 17/02, BStBI II 2005, 56). Verfassungsrechtlich verboten ist lediglich der Widerspruch zwischen dem normativen Befehl der materiell pflichtbegründenden Steuernorm und der nicht auf Durchsetzung dieses Befehls angelegten Erhebungsregel. Die empirische Ineffizienz von Rechtsnormen führt daher nicht ohne weiteres zur Gleichheitswidrigkeit, sondern erst das normative Defizit des widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten Rechts (vgl. BVerfG-Urteile vom 09.03.2004 2 BvL 17/02, BStBI II 2005, 56; vom 10.01.2008 2 BvR 294/06, BFH/NV Beilage 8, 161; BFH-Urteile vom 04.06.1987 V R 9/79, BStBI II 1987, 653; vom 22.04.2008 IX R 29/06, BStBI II 2009, 296). 38

Ein solches sog. strukturelles Vollzugsdefizit liegt hier nicht vor. Der Umstand einer anonymen Veräußerung zwischen den Vertragsparteien genügt nicht, um ein strukturelles, in der gesetzlichen Regelung selbst angelegtes Vollzugsdefizit zu begründen. Besteuerungslücken im Handel mit Kryptowerten beruhen nicht auf einer bewusst hingenommenen normativen Ineffizienz, sondern auf den faktischen Schwierigkeiten einer 39

steuerlichen Kontrolle. Für die Finanzbehörden ist es schwierig, Kenntnis von den steuerrelevanten Sachverhalten zu erlangen, vor allem dann, wenn der Kryptohandel über ausländische Handelsplätze läuft. Vollzugsdefizite für sich allein genommen sind jedoch nicht geeignet, die Verfassungswidrigkeit der materiellen Steuernorm zu begründen. Dies gilt auch für durch einen Auslandsbezug bedingte Vollzugsdefizite (vgl. BFH-Entscheidungen vom 08.11.2005 II B 23/05, BFH/NV 2006, 612; vom 09.04.2008 II R 39/06, BFH/NV 2008, 1529). Gerade Normen mit Auslandsbezug bringen beschränkte Verifikationsmöglichkeiten mit sich. Wegen der damit verbundenen Erhebungsschwierigkeiten Sachverhalte mit Auslandsbezug von der Besteuerung auszunehmen, wäre unter dem Gesichtspunkt des Art. 3 Abs. 1 GG jedoch weit bedenklicher als die Hinnahme von Vollzugsdefiziten bei Auslandssachverhalten (vgl. BFH in BFH/NV 2008, 1529). Dass der Gesetzgeber gegenläufige Erhebungsregelungen getroffen hat und etwaige Vollzugsmängel ihm zurechenbar wären (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.2019 I R 59/17, BStBl II 2021, 270), ist im Hinblick auf die von den Klägern gerügten Vollzugsmängel nicht erkennbar. Die Festsetzung der Steuer auf Kryptogeschäfte ist nicht – wie etwa bei der Besteuerung von privaten Spekulationsgeschäften bei Wertpapieren in den Veranlagungszeiträumen 1997 und 1998 – aus einem Zusammenspiel ermittlungsbeschränkender und fehlender ermittlungsfördernder Normen geprägt (vgl. BVerfG in BStBl II 2005, 56 unter C.III.3.). Das Gesetz enthält keinerlei Vorschriften, welche die Verifikation der auch in diesen Fällen zu erklärenden Einkünfte hindern. Eine verfassungswidrige, nicht auf gleichmäßigen Belastungserfolg angelegte Gesetzeslage besteht somit selbst dann nicht, wenn zugrunde gelegt wird, dass Besteuerungslücken im Handel mit Kryptowerten auf wesentlichen Erhebungsdefizite im Sinne der Rechtsprechung des BVerfG beruhen sollten. Die gegenläufige Entscheidung des FG Baden-Württemberg (in EFG 2018, 1167) wurde vom BFH mit Urteil vom 29.10.2019 (in BStBl II 2020, 258) aufgehoben.

2. Im Übrigen beruht die Steuerbelastung bei Kryptogeschäften nicht nahezu allein auf der Erklärungsbereitschaft des Steuerpflichtigen. Es bestehen durchaus gewisse Kontrollmöglichkeiten. Mithilfe von Handelsplattformen, Suchmaschinen und sozialen Netzwerken können beispielsweise bestimmte Identifizierungen vorgenommen werden, so dass keine totale Anonymität besteht. Die Steuerfahndung kann versuchen, durch Sammelauskunftsersuchen an Handelsplattformen die zur Feststellung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhalts erforderlichen Auskünfte einzuholen, und die Besteuerung durch das ihr dann zur Verfügung stehende Kontrollmaterial in ausreichendem Maße sicherstellen (vgl. § 93 Abs. 1, Abs. 1a AO, dazu z. B. BFH-Urteil vom 16.05.2013 II R 15/12, BStBl II 2014, 225). So hat etwa das Niedersächsische FG einen Sammelauskunftsanspruch des Finanzamts auf Nutzerdaten einer Internethandelsplattform bestätigt (vgl. Urteil vom 30.06.2015 9 K 343/14, EFG 2015, 1662; BFH-Urteil vom 16.05.2013 II R 15/12, BStBl II 2014, 225). Über solche Auskunftsersuchen und ggf. auch einzelne Betriebsprüfungen kann die Finanzverwaltung auch Kenntnis über Vorgänge erlangen, in denen sog. Kryptowährungen als Zahlungsmittel eingesetzt wurden. Dem erkennenden Senat ist zudem aus der eigenen Gerichtspraxis bekannt, dass die Finanzbehörden etwa bei Ebay Daten abfragen (siehe dazu auch FG Baden-Württemberg Urteil vom 26.10.2017 1 K 2431/17, EFG 2018, 867; Sächsisches FG Beschluss vom 8 V 788/16, juris). Bei Kryptogeschäften kommt die Besonderheit hinzu, dass die Daten auf verschiedenen Rechnern gespeichert werden und die Technologie hinter der Blockbildung es nahezu unmöglich macht, eine Transaktion im Nachgang zu ändern (vgl. Krupar/Strassemeyer Kommunikation & Recht 2018, 746, 751). Es ist durchaus denkbar, dass die Finanzverwaltung die sich hieraus ergebenden Möglichkeiten früher oder später zunutze macht, indem sie retrospektiv versucht, die Blockchain auszulesen und die hinter den Transaktionen stehenden Personen zu identifizieren. Die Festsetzungsfrist von zehn Jahren

bei Steuerhinterziehung (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO) birgt für den Steuerpflichtigen das Risiko, noch innerhalb eines sehr langen Zeitraums entdeckt zu werden.

3. Jenseits eines normativen Erhebungsdefizits ist ein verfassungsrechtlich bedeutsames strukturelles Vollzugsdefizit ausnahmsweise nur dann denkbar, wenn die – eine effektive Erhebung ermöglichende – rechtliche Struktur aus politischen Gründen nicht vollzogen wird oder in einer Anlaufphase erkennbare Umsetzungsprobleme nicht gelöst werden (vgl. BFH-Urteil vom 29.11.2005 IX R 49/04, BStBl II 2006, 178; BFH-Beschluss vom 19.12.2007 IX B 219/07, BStBl II 2008, 382). Dies erscheint dem Senat fernliegend. Es handelt sich vielmehr um Vollzugsmängel, wie sie in vergleichbarer Weise auch bei bargeldintensiven Betrieben (siehe dazu BFH-Beschluss vom 16.06.2011 XI B 120/10, BFH/NV 2011, 1740; FG Baden-Württemberg Urteil vom 12.06.2018 8 K 501/17, EFG 2019, 173, nachfolgend BFH-Urteil vom 16.09.2021 IV R 34/18, DStR 2021, 2956) immer wieder vorkommen können und sich tatsächlich ereignen.

II. Die Klage ist bis auf einen geringen Teil unbegründet. 42

1. Der Klage war – was zwischen den Beteiligten nicht mehr streitig ist – insoweit stattzugeben, als die Einkommensteuer auf den Gewinn von 2.419,78 EUR für den Tausch der Bitcoins in Ethereum am 03.01.2017 entfällt, da sich nicht feststellen lässt, dass der Tausch innerhalb der Jahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG stattgefunden hat. 43

2. Im Übrigen hat der Beklagte den Gewinn aus der Veräußerung der Kryptowerte dem Grunde und der Höhe nach zu Recht gemäß § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG der Einkommensteuer unterworfen. 44

Nach § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG unterliegen private Veräußerungsgeschäfte bei anderen Wirtschaftsgütern als den in Nr. 1 der Vorschrift genannten Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten als sonstige Einkünfte der Einkommensteuer, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. 45

a) Die vom Kläger gehandelten Kryptowerte Bitcoin, Ethereum und Monero stellen Wirtschaftsgüter i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG dar. 46

aa) Der Begriff Wirtschaftsgut i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG entspricht grundsätzlich demjenigen der übrigen Einkunftsarten (vgl. BFH-Urteil vom 30.11.2010 VIII R 58/07, BStBl II 2011, 491). Der einkommensteuerrechtliche Begriff des Wirtschaftsguts ist weit zu fassen (vgl. BFH-Entscheidungen vom 02.03.1970 GrS 1/69, BStBl II 1970, 382 unter 2.; vom 08.04.1992 XI R 34/88, BStBl II 1992, 893 unter II.2.a) und auf der Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszulegen (vgl. BFH-Urteil vom 14.03.2006 I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 unter II.1.b). Er umfasst zum einen alle Gegenstände im Sinne des § 90 BGB (Sachen und Rechte), darüber hinaus aber auch sonstige Vorteile. Darunter sind tatsächliche Zustände sowie konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb zu verstehen, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind (vgl. BFH-Entscheidungen in BStBl II 1970, 382 unter 2.; in BStBl II 1992, 893 unter II.2.a, vom 05.06.2008 IV R 67/05, BStBl II 2008, 960 unter II.1.c). Das Merkmal der selbständigen Bewertbarkeit wird üblicherweise weiter dahingehend konkretisiert, 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 (vgl. BFH-Urteil vom 10.08.1989 X R 176-177/87, BStBl II 1990, 15 unter 1.b). Zum jeweiligen Stichtag muss ein

wirtschaftlich ausnutzbarer Vermögensvorteil vorliegen, der als realisierbarer Vermögenswert angesehen werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 09.07.1986 I R 218/82, BStBI II 1987, 14 unter 1.; vom 26.11.2014 X R 20/12, BStBI II 2015, 325 unter II.2.a).

Ausgehend von dieser Definition hat der BFH etwa in dem kommerzialisierbaren Teil des Namensrechts einer natürlichen Person unabhängig davon, ob dieser zivilrechtlich (endgültig) übertragbar ist, ertragsteuerrechtlich ein eigenständiges Wirtschaftsgut gesehen, weil die Rechtspraxis Wege gefunden habe, den kommerzialisierbaren Teil entgeltlich einem Dritten zu überlassen und dadurch wirtschaftlich zu verwerten (vgl. BFH-Urteil vom 12.06.2019 X R 20/17, BSBI II 2020, 3). Der BFH hat die Eigenschaft als Wirtschaftsgut aufgrund des Umstands bejaht, dass Dritte bereit seien, für die Überlassung der Nutzung des Namens einen bestimmten Betrag zu zahlen. Ebenso hat der BFH entschieden, dass eine Internet-Domain, obwohl es sich nur um eine technische Adresse im Internet handelt, ein immaterielles Wirtschaftsgut ist (vgl. BFH-Urteil vom 19.10.2006 III R 6/05, BStBI II 2007, 301). Der BFH hat dabei auf den wirtschaftlichen Gehalt der schuldrechtlichen Vertragsbeziehungen abgestellt, und ein Wirtschaftsgut angenommen, weil eine Wertbestätigung am Markt erfolgt sei. Auch Erfindungen, und zwar sowohl geschützte als auch ungeschützte, sind als immaterielle Wirtschaftsgüter angesehen worden (zu patentierter Erfindung BFH-Urteil vom 20.07.2005 X R 22/02, BStBI II 2006, 457; zu ungeschützter Erfindung – „Rezeptur“ z.B. BFH-Urteil vom 08.09.2011 IV R 5/09, BStBI II 2012, 122). Dabei ist für ungeschützte Erfindungen („Know-how“) der auch für die Qualifizierung als Wirtschaftsgut dem Grunde nach erforderliche (Markt-)Wert daraus abgeleitet worden, dass Spezialwissen einem Dritten vor Abschluss eines Vertrags mit dem Inhaber der Erfindung unbekannt ist (BFH-Urteil vom 10.03.1993 I R 116/91, BFH/NV 1993, 595). Auch Wärmeenergie wird, obwohl es sich im Ausgangspunkt steuerrechtlich nur um eine Eigenschaft des jeweiligen Stoffes (Energieträgers wie Wasser, Gas, Kohle) und damit um einen unselbständigen wertbildenden Faktor des jeweiligen Wirtschaftsguts handelt, nach der Rechtsprechung des BFH zu einem Wirtschaftsgut verselbständigt, sobald sie zur Nutzung in den Verkehr gebracht wird. Dies ist jedenfalls dann zu bejahen, wenn die Wärmeenergie über Wärmemengenzähler bestimmungsgemäß an einem Abnehmer geliefert oder für private Zwecke verbraucht wird (vgl. BFH-Urteil vom 12.03.2020 IV R 9/17, BStBI II 2021, 226). Die gleiche Beurteilung als gesondertes Wirtschaftsgut gilt für Gewinnaussichten aus einem schwebenden Geschäft, wenn für die Erlangung einer Gewinnaussicht oder fortlaufender Gewinnaussichten Aufwendungen geleistet werden und sich am Markt die Werthaltigkeit der Gewinnaussicht bestätigt hat (vgl. BFH-Urteil vom 29.11.2012 IV R 47/09, BStBI II 2013, 461).

48

bb) Gemessen an diesen Grundsätzen stellen Kryptowerte, auch wenn es sich technisch betrachtet nur um verschlüsselte Datenpakete oder, wie die Kläger geltend machen, „Signaturketten“ handelt, die auf verschiedenen Rechnern gespeichert sind, Wirtschaftsgüter dar.

49

(a) Der Eigenschaft von Kryptowerten als Wirtschaftsgütern steht entgegen der Ansicht der Kläger nicht schon entgegen, dass diese nur virtuell seien und in der „realen Welt“ nicht existierten. Diese Betrachtung wird einerseits nicht den tatsächlichen Gegebenheiten, andererseits nicht der Weite des steuerrechtlichen Begriffs des Wirtschaftsguts gerecht. Die Kläger verkennen schon, dass die Begriffe des Virtuellen und des Realen insoweit keine Gegensätze bilden. Auch lediglich virtuelle Vorgänge sind solche der „realen Welt“. Virtuelle Vorgänge werden auf Datenträgern als Medien elektronisch erzeugt, ggf. verändert und gespeichert. Als elektronisch gespeicherte Vorgänge sind sie auslesbar, übermittelbar und ggf. reproduzierbar. Nur der technischen Erzeugung und Aufbewahrung, nicht aber ihrem

50

Charakter nach unterscheiden sie sich damit von anderen in Zahlen oder Texten auf anderen Medien, etwa Büchern oder magnetischen Tonträgern, festgehaltenen Vorgängen. Alle diese Vorgänge sind unabhängig von der Art des Mediums solche der „realen Welt“. Da der Wirtschaftsgutbegriff selbst – als solche nach heutigem Stand der Wissenschaft nicht auslesbare – Gedanken erfassen kann, sofern diese nur etwa als Erfindungen oder Rezepturen manifestiert und vermarktet werden, muss dies erst recht für elektronisch gespeicherte und auslesbare Vorgänge gelten, auch wenn es sich lediglich um „Signaturketten“ handelt. Entsprechend wird auch der Charakter etwa von unverbrieften Wertpapieren als Wirtschaftsgüter nicht in Zweifel gezogen, obgleich die Erzeugung, Erfassung und Übertragung heute in erster Linie virtuell bewirkt werden.

(b) Kryptowerte vermitteln im Rechtsverkehr konkrete Möglichkeiten und Vorteile. Diese Beurteilung beruht darauf, dass Kryptowerten aufgrund der Nachfrage auf Online-Handelsplattformen ein bestimmter Wert beigemessen werden kann und wird (vgl. z. B. Bünning/Park, BB 2018, 1835, 1836). Wer Kryptowerte erwirbt, erhält für die erbrachten Gegenleistungen klar definierte Geschäftschancen, auch wenn deren Realisierbarkeit ungewiss ist, weil Kryptowerten das Risiko eines Wertverfalls ebenso immanent ist wie die Chance auf eine erhebliche Werterhöhung durch steigende Kurse. Es bestehen konkretisierbare, reale Möglichkeiten, die Kryptowerte mit Gewinn weiter zu veräußern, wobei im Streitfall – wie die Höhe der vom Kläger erzielten Gewinne zeigt – die hieran geknüpften Erwartungen tatsächlich nicht enttäuscht wurden. Wenn für die Erlangung einer Gewinnchance Zahlungen geleistet werden, treten Gewinnaussichten als Wirtschaftsgut in Erscheinung (vgl. BFH-Urteil vom 29.11.2012 IV R 47/09, BStBl II 2013, 461 Rz. 37). Dass die Zahlungen, die der Kläger für die von ihm erworbenen Kryptowerte erbracht hat, Gegenleistungen für Gewinnchancen und nicht für an sich wertlose Transaktions- und Zahlenreihen waren, wird auch durch den Umstand belegt, dass die Zahlungen des Klägers sich an den damaligen Kursen auf den Handelsplattformen bemessen haben.

51

Der Einwand der Kläger, dass damit anspruchlose Kryptoassets ohne intrinsischen Wert, denen im Gegensatz zur Lotterie keinerlei Rechte zukommen, als Vorteil und Wirtschaftsgut behandelt werden, greift nicht durch. Kryptogeschäfte können – anders als die Kläger meinen – nicht "reinen" Glücksspielen wie etwa einer Lotterie gleicherachtet werden. Zwischen diesen und den Glücksspielen bestehen grundlegende Unterschiede, auch wenn Geschäfte mit Kryptowerten hoch spekulativ sind. Glücksspiele bieten nur eine zufallsabhängige Gewinnchance nach Maßgabe der jeweiligen Spielregeln, die in aller Regel unter Verlust des Spieleinsatzes untergeht, wenn das Spiel ausgetragen ist, ohne dass es zu einem Gewinn gekommen ist. Im Gegensatz dazu sind für Kryptowerte etablierte Märkte entstanden, die es ermöglichen, durch entsprechende geschäftliche Handlungen wirtschaftliche Vorteile zu erzielen. Kryptowerte werden vom Markt als Wert angesehen und können deswegen Wirtschaftsgüter sein. Sie verfallen weder durch Zeitablauf noch durch Einsatz als Spekulationsobjekte. Die von den Klägern vertretene gegenteilige Betrachtungsweise lässt die wirtschaftlichen Realitäten außer Acht.

52

(c) Unabhängig von der zivilrechtlichen Frage, wie Kryptowerte übertragen werden, weisen diese auch eine für Wirtschaftsgüter ausreichende Verkehrsfähigkeit auf.

53

Dem stehen weder die privatrechtliche Klassifizierung noch die tatsächliche Handhabung des Handels mit Kryptowerten entgegen. Zwar scheidet eine Qualifizierung der Geschäfte mit den Werten als Kaufverträge im engeren Sinne nach § 433 BGB an der fehlenden Geld- und Sacheigenschaft, da es sich mangels Körperlichkeit nicht um Sachen im Sinne von § 90 BGB handelt. Die Voraussetzungen von Bargeld, Buchgeld, Geldzeichen und E-Geld sind

54

ebenfalls nicht erfüllt (vgl. Ammann, Computer und Recht - CR - 2018, 379, 380). Es besteht aber weitestgehend Einigkeit, dass es sich um sonstige Gegenstände im Sinne von § 453 Abs. 1 Alt. 2 BGB handelt (vgl. Grunewald in: Erman, BGB, 16. Aufl. 2020, § 453 BGB Rz. 27; Leible/Müller in: Herberger/Martinek/Rüßmann/Weth/Würdinger, jurisPK-BGB, 9. Aufl., § 453 BGB, Stand: 01.02.2020, Rz. 20 mit zahlreichen weiteren Nachweisen). Eine Anwendung der kaufrechtlichen Vorschriften erfolgt damit über die Verweisung in § 453 Abs. 1 BGB, sofern Kryptowerte mit Geld erworben werden. Dafür, dass Kryptowerte auch übertragen werden können (zur Problematik der Übertragung von Bitcoins aus Erfüllungsgeschäftlicher Sicht siehe Ammann, CR 2018, 379, 381), spricht schon das – auch im Streitfall vollzogene – übliche Marktgeschehen. Danach werden nach dem Abschluss eines schuldrechtlichen Kaufvertrags i.S. des § 453 Abs. 1 Alt. 2 BGB die Erfüllungsgeschäfte durch Bezahlung des Kaufpreises seitens des Käufers und Übertragung der Kryptowerte seitens des Veräußerers vollzogen. Anstelle eines Kaufvertrags kann auch ein Tauschvertrag nach § 480 i.V.m. § 453 Abs. 1 Alt. 2 BGB stehen, nämlich wenn anstelle einer Bezahlung in Geld andere Kryptowerte als Gegenleistung gewährt werden oder Kryptowerte als Zahlungsmittel für Waren oder Leistungen eingesetzt werden.

Die Übertragbarkeit spiegelt sich auch in der Möglichkeit der Vollstreckung eines Anspruchs auf Übertragung von Bitcoin-Einheiten (vgl. Oberlandesgericht Düsseldorf vom 19.01.2021 I 7 W 44/20, Wertpapier-Mitteilungen Zeitschrift für Wirtschaft und Bankrecht - WM - 2021, 2082). Im Übrigen ist die definitorische Eigenschaft von Kryptowerten, übertragen werden zu können, seit dem 01.01.2020 sowohl in der Legaldefinition der Kryptowerte in § 1 Abs. 11 Satz 4 KWG („digitale Darstellungen eines Wertes, der [...] übertragen [...] werden kann“) als auch in der Legaldefinition des Kryptoverwahrungsgeschäfts in § 1 Abs. 1a Satz 2 Nr. 6 KWG („die Verwahrung, die Verwaltung und die Sicherung von Kryptowerten [...], die dazu dienen, Kryptowerte [...] zu übertragen) enthalten (vgl. Skauradszun, WM 2020, 1229, 1234). 55

Ungeachtet der zivilrechtlichen Beurteilung der Übertragung von Kryptowerten, sind diese jedenfalls verkehrsfähig. Nach der Rechtsprechung des BFH reicht es aus, dass der Rechtsverkehr Wege gefunden hat, Kryptowerte entgeltlich einem Dritten zu überlassen und dadurch wirtschaftlich zu verwerten (vgl. BFH in BStBl II 1992, 977 zur Internet-Domain; in BStBl II 2020, 2 zum kommerzialisierbaren Teil des Namensrechts). Diese Voraussetzung ist hier gegeben. Es steht außer Frage, dass Kryptowerte wirtschaftlich verwertet werden können, da über die zahlreichen Online-Handelsplattformen eine Veräußerung gegen Geld oder eine andere Kryptowährung möglich ist. Die ersten Handelsplätze gibt es seit 2010, so dass ab diesem Zeitpunkt öffentlich zugängliche Marktpreise beobachtbar sind (vgl. Kirsch/von Wieding BB 2017, 2731, 2732). In Nordrhein-Westfalen wurden am 25.10.2021 eine Online-Auktion zur Versteigerung beschlagnahmter Bitcoin durchgeführt und 215 sichergestellte Bitcoin, nach aktuellem Kurs gut 11,6 Millionen Euro, versteigert (vgl. Heckmann, jurisPR-ITR 22/2021 Anm. 1). Das Wirtschaftsleben hat daher trotz eventueller zivilrechtlicher Unsicherheiten Wege gefunden, Kryptowerte entgeltlich Dritten zu übertragen. Dabei wird die Handelsfähigkeit dadurch sichergestellt, dass Kryptowerte durch digitale Verschlüsselungstechniken sowohl ihrer Art, ihrem Umfang und ihrer Menge bzw. Teilmenge als auch ihrer Zuordnung zu bestimmten Konten bestimmter Inhaber nach individualisiert sind. Die darauf basierende Existenz eines funktionierenden Marktes spricht bei der im Steuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise für eine Verkehrsfähigkeit. 56

(d) Wenn im Rechtsverkehr – wie bei Kryptowerten – tatsächlich ein Entgelt für die Übertragung von Kryptowerten gezahlt wird, zeigt sich darin zugleich die selbständige Bewertbarkeit (vgl. BFH in BStBl II 2020, 2 zum kommerzialisierbaren Teil des Namensrechts). Bitcoins und vergleichbare gängige Kryptowährungen werden über spezielle 57



Internetplattformen gehandelt, auf denen sie mit Preisen und Kursen notieren, die ähnlich wie Rohstoffe und Aktien auf der Grundlage von Angebot und Nachfrage aktuell ermittelt werden (vgl. Güldü, GmbH-Rundschau 2019, 565, 569). Diese Preisbildung auf der Basis ständig aktualisierter Kurswerte lag auch den Geschäften des Klägers zugrunde. Ungeachtet der Frage, ob Kryptowerte als solche einen Anspruch (§ 194 BGB) verkörpern, belegt die Bewertung am Markt, dass ein entsprechend werthaltiges Wirtschaftsgut vorhanden ist. Die Verfestigung der Kryptowerte zu Wirtschaftsgütern hat sich allein dadurch erwiesen, dass sie den Gegenstand besonderer – offensichtlich ertragreicher – Vereinbarungen bilden. Der eigenständige Wert wird aber auch im Falle einer Verwendung der Kryptowährung im Geschäftsverkehr als Zahlungsmittel für Waren und Dienstleistungen realisiert. Bitcoins stellen zwar keine „Währung“ im klassischen Sinne dar, sind aber doch ein inzwischen bei verschiedenen Händlern faktisch verbreitetes Zahlungsmittel, dessen Legitimität teilweise schon durch die Akzeptanz als Zahlungsmittel bei staatlichen Unternehmen wie den Schweizerischen Bundesbahnen belegt wird (vgl. Lorenz, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht - ZIP - 2019, 1699, 1701, 1704) Auch in Venezuela hat sich der Bitcoin zwischenzeitlich als parallele Währung etabliert (vgl. Klöhn/Parhofer, ZIP 2018, 2093, 2094).

(1) Entgegen der Auffassung der Kläger steht der Verselbständigung zu einem Wirtschaftsgut nicht der Beschluss des Großen Senats des BFH vom 07.08.2000 (GrS 2/99, BStBl II 2000, 632) hinsichtlich der phasengleichen Aktivierung von Dividendenansprüchen entgegen. Im Fall des BFH ging es um die Aktivierung einer Dividendenforderung vor Fassung eines Gewinnverwendungsbeschlusses der ausschüttenden Gesellschaft. Der Große Senat des BFH hat es in diesem Beschluss als entscheidend angesehen, dass vor der Fassung des Gewinnverwendungsbeschlusses grundsätzlich auch zivilrechtlich noch keine Dividendenansprüche entstanden seien. Dieser Fall ist indes mit dem Streitfall schon deshalb nicht vergleichbar, weil im Streitfall der Kläger und seine Handelspartner durch den Abschluss von Kaufverträgen nach § 453 BGB zivilrechtlich Ansprüche und Verpflichtungen begründet hatten. Insbesondere existieren aber für Kryptowerte anders als für mangels Gewinnverwendungsbeschlusses zivilrechtlich noch nicht entstandene Dividendenforderungen funktionierende Märkte, die die Wirtschaftsguteigenschaft der Kryptowerte belegen. 58

(2) Soweit das FG Nürnberg in einem Aussetzungsverfahren (Beschluss vom 08.04.2020 3 V 1239/19, EFG 2020, 1074) Zweifel an der Besteuerung von privaten Veräußerungsgeschäften mit Bitcoins geäußert hat, weil unklar sei, was eigentlich besteuert werde, verkennt es nach Auffassung des Senats, dass ausgehend von der maßgeblichen einkommensteuerrechtlichen Bestimmung Kryptowerte jedenfalls dann zum Wirtschaftsgut werden, wenn über sie verfügt wird. Ebenso wie Wärmeenergie, obwohl es sich – wie der BFH prägnant zum Ausdruck gebracht hat – physikalisch nur um kinetische Energie von Atomen oder Molekülen oder anderen Teilchen eines Stoffes handelt, zu einem Wirtschaftsgut verselbständigt wird, sobald sie in den Verkehr gebracht und über Wärmemengenzähler tarifiert wird (BFH in BStBl II 2021, 226), verselbständigen sich die als elektronische Daten aus elektrischen Spannungen bestehenden Kryptowerte jedenfalls dann zu einem Wirtschaftsgut, wenn sie – wie hier – zum Gegenstand eines Erwerbsvorgangs gemacht werden. Dies ist steuerrechtlich Folge der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Entgegen der Auffassung der Kläger liegt auch kein Verstoß gegen den Bestimmtheitsgrundsatz vor, wenn Kryptowerte unter den Begriff des Wirtschaftsguts gefasst werden. Es bestehen nämlich keine Unklarheiten, was Gegenstand eines Wirtschaftsguts ist. Die Einordnung von Kryptowerten als Wirtschaftsgüter ist lediglich als Anwendung des „alten“ Wirtschaftsgutbegriffs auf neuartige Sachverhalte zu verstehen. Dementsprechend haben zutreffend bereits das FG Berlin-Brandenburg (Beschluss vom 20.06.2019 13 V 13100/19, 59

BB 2020, 176) und das FG Baden-Württemberg (Urteil vom 11.06.2021 5 K 1996/19, juris) jeweils unter Bezugnahme auf umfangreiche Nachweise aus dem Schrifttum Kryptowerte als Wirtschaftsgüter i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG angesehen.

cc) Auch die sonstigen Einwände der Kläger greifen nicht durch:

60

(a) Die von den Klägern geäußerte Auffassung, es liege kein Wirtschaftsgut vor, weil andernfalls mangels einer zivilrechtlichen Eigentumsposition ungewiss wäre, wem dieses nach § 39 AO zuzurechnen wäre, beruht auf einem Denkfehler, nämlich einem Zirkelschluss. Die Anwendung des § 39 AO setzt gerade voraus, dass ein Wirtschaftsgut vorliegt. Die entscheidende Frage, ob ein Wirtschaftsgut vorliegt oder nicht, kann nicht dadurch beantwortet werden, dass ein Wirtschaftsgut unterstellt wird, um in den Anwendungsbereich des § 39 AO zu gelangen und die sich aus der Anwendung der Norm angeblich ergebenden Folgen – keine Zurechnung über das zivilrechtliche Eigentum nach § 39 Abs. 1 AO und das wirtschaftliche Eigentum nach § 39 Abs. 2 AO – als Indiz gegen das Vorliegen eines Wirtschaftsguts anzusehen. Die Zurechnung ist vielmehr eine Rechtsfolge der Wirtschaftsguteigenschaft, nicht deren Voraussetzung.

61

(b) Soweit die Kläger in der mündlichen Verhandlung die Papierdokumentation eines sog. "analogi-coin" vorgelegt und die Auffassung vertreten haben, dass dann auch analoge Signaturketten die Voraussetzungen eines Wirtschaftsguts erfüllen würden, ist dies nicht entscheidungserheblich. Davon abgesehen handelt es sich auch nicht um vergleichbare Fälle, denn für analoge Signaturketten haben sich weder Märkte etabliert noch werden diese vertraglich als Zahlungsmittel anerkannt; im Gegensatz zur Blockchain-Technologie sind analoge Signaturketten regelmäßig auch nicht fälschungssicher. Im Übrigen würden „analogi-coins“ indes – wie Kryptowerte – zu Wirtschaftsgütern, wenn sich ein Markt für sie etablieren würde.

62

dd) Dafür, dass es sich bei Kryptowerten um Wirtschaftsgüter im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG handelt, spricht schließlich auch die strukturelle Vergleichbarkeit mit Fremdwährungen (vgl. Reiter/Noltem BB 2018 1179, 1180), die ebenfalls Gegenstand eines privaten Veräußerungsgeschäfts sein können (vgl. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG; siehe auch BFH-Urteile vom 02.05.2000 IX R 74/96, BStBl II 2000, 469; IX R 73/98, BStBl II 2000, 614; vom 30.11.2010 VIII R 58/07, BStBl II 2011, 337; vom 22.01.2014 IX R 11/13, BStBl II 2014, 385). Zwar handelt es sich bei Kryptowerten nicht um Währungen im engeren Sinne, da sie weder von einer Zentralbank noch einer öffentlichen Behörde emittiert oder garantiert werden. Dennoch sind Kryptowerte mit Devisen vergleichbar, weil Personen bereit sind, gegen technisch ihrem Nutzerkonto zuzuordnende Recheneinheiten Geld, Dienstleistungen oder Sachwerte zu tauschen (vgl. Gillen/Schubert, jurisPR-BKR 9/2021 Anm. 4). Bitcoins haben sich inzwischen sogar zu einer weitverbreiteten Komplementärwährung entwickelt (vgl. Djazayeri, jurisPR-BKR 1/2019 Anm. 2). Auch wenn diese nicht von einer zentralen Stelle herausgegeben werden und mit Bitcoins nur innerhalb des Netzwerks bezahlt werden kann, so können diese doch zumindest auf zahlreichen Börsen in gesetzliche Zahlungsmittel umgetauscht werden (vgl. Djazayeri, jurisPR-BKR 1/2019 Anm. 2). Diese Umtauschmöglichkeit ist auch bei Devisen gegeben. An einer Vergleichbarkeit mit Devisen ändert nichts, dass Bitcoins starken, nicht vorhersehbaren Schwankungen unterliegen, da auch Devisen starken Wertschwankungen unterliegen können. Als Beispiel seien hier nur die Währungen von Argentinien und in jüngerer Zeit von Venezuela und der Türkei genannt. Die Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen hat sich in einer Kurzinformation vom 20.04.2018 (Der Betrieb 2018, 1185) darauf berufen, dass Bitcoins und andere Kryptowährungen durch die BaFin aufsichtsrechtlich als – mit Devisen

63

vergleichbare – Rechnungseinheiten im Sinne des § 1 Abs. 11 Satz 1 Nr. 7 KWG qualifiziert würden und damit dieselben Grundsätze gälten, die auch für Fremdwährungsgeschäfte maßgeblich seien. Umsatzsteuerlich hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) für Zwecke der Steuerbefreiung Bitcoins in ihrer Funktion als Zahlungsmittel konventionellen Währungen gleich behandelt (vgl. EuGH-Urteil vom 22.10.2015 C-264/14 Hedqvist, BStBl II 2018, 211). Eine gewisse Anerkennung von Kryptowerten als Währung entspricht auch der Auffassung des europäischen Gesetzgebers. Dies wird in Erwägungsgrund 8 der Änderungsrichtlinie deutlich, wo Fiat-Geld und virtuelle Währungen in einem Zuge als Zahlungs- und Tauschmittel genannt werden (Richtlinie (EU) 2018/843 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 30.5.2018 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 („Änderungsrichtlinie“).

ee) Im Streitfall hat der Kläger nur Geschäfte mit solchen Kryptowerten getätigt, die in öffentlich zugänglichen Märkten nach Tageskursen gehandelt werden, nämlich mit Bitcoin, Ethereum und Monero. Dabei hat er sich in markttypischer Weise betätigt. Er hat über digitale Handelsplattformen entweder Kaufverträge als Käufer mit Anbietern bestimmter Kryptowerte als Verkäufern zu aktuellen Kursen oder Tauschverträge, bei denen er eigene Kryptowerte als Gegenleistung eingesetzt hat, geschlossen. Die Erfüllungsgeschäfte wurden dabei wie folgt vollzogen: Bei Kaufverträgen das Erfüllungsgeschäft seitens des Klägers durch Überweisung des vereinbarten Kaufpreises auf das vom Verkäufer angegebene Konto, das Erfüllungsgeschäft seitens des Verkäufers durch Überweisung der Kryptowerte an den Kläger als Käufer, z.B. auf sein Konto bei der Handelsplattform bitcoin.de. Bei Tauschgeschäften wurde entsprechend verfahren. Die Weiterveräußerungen seitens des Klägers erfolgten in gleicher Weise.

64

Angesichts der ausschließlich markttypischen Abwicklung, die keinen Zweifel an der Eigenschaft der gehandelten Gegenstände als Wirtschaftsgüter lässt, bedarf es keiner weiteren Klärung, ob Kryptowerte bereits mit ihrer Schaffung, dem sog. Mining, die Eigenschaft von Wirtschaftsgütern haben. Der Kläger war an Vorgängen des Minings nicht beteiligt.

65

b) Die sonstigen Tatbestandsvoraussetzungen des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG sind ebenfalls erfüllt. Ein Anschaffungs- und Veräußerungsvorgang im Sinne des § 23 EStG ist für jedes einzelne der erfassten Geschäfte gegeben.

66

aa) Die in § 23 EStG 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 im Sinne des § 23 EStG ist danach der entgeltliche Erwerb und die entgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts auf eine andere Person zu verstehen (vgl. BFH-Urteile vom 08.04.2003 IX R 1/01, BFH/NV 2003, 1171; vom 08.11.2017 IX R 25/15, BStBl II 2018, 518; vom 06.02.2018 IX R 33/17, BStBl II 2018, 525; vom 23.07.2019 IX R 28/18,). Eine Veräußerung setzt daher nicht nur die Entgeltlichkeit des Übertragungsvorgangs voraus, sondern auch, dass sich aufgrund der zugrunde liegenden schuldrechtlichen Vereinbarungen ein Rechtsträgerwechsel an dem veräußerten Wirtschaftsgut vollzieht (vgl. BFH-Urteil vom 23.08.2011 IX R 66/10, BStBl II 2013, 1002). Eine Anschaffung bzw. Veräußerung kann auch im Wege des Tausches erfolgen (vgl. BFH-Urteile vom 19.08.2008 IX R 71/07, BStBl II 2009, 13; vom 06.04.2011 IX R 41/10, BFH/NV 2011, 1850).

67

bb) Das Rechtsgeschäft, das auf die Übertragung des rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums der Kryptowerte gerichtet war, ist im Streitfall in dem Tausch gegen andere

68

Kryptowerte bzw. in dem späteren Rücktausch in Euro zu sehen. Da Kryptowerte mit Devisen vergleichbar sind, gelten für den Kauf und Verkauf von Kryptowerten dieselben Grundsätze, die auch für Fremdwährungsgeschäfte maßgeblich sind. Fremdwährungsbeträge werden angeschafft, indem sie gegen Umtausch von nationaler Währung erworben werden, und veräußert, indem sie in die nationale Währung zurückgetauscht oder in eine andere Fremdwährung umgetauscht werden (vgl. BFH-Urteil vom 02.05.2000 IX R 74/96, BStBl II 2000, 469). Mit dem Tausch gegen andere Kryptowerte bzw. dem Rücktausch in Euro sind die Kryptowerte auf andere Personen übergegangen, so dass ein Rechtsträgerwechsel stattgefunden hat. Ein rein buchungstechnischer Vorgang, wie die Kläger dies beurteilen, kann darin nicht gesehen werden, da der Kläger durch den Tausch bzw. den Rücktausch die Verfügungsmacht tatsächlich verloren hat und die erhaltenen Kryptowerte bzw. das Geld ein anderes Wirtschaftsgut darstellen. Dies bedeutet, dass der Kläger Kryptowerte angeschafft und veräußert hat und zwar – nachdem der Beklagte an der Besteuerung des Gewinns von 2.419,97 EUR aus der Veräußerung der vor dem Jahr 2017 erworbenen 24,76 Bitcoins nicht mehr festhält – innerhalb der Jahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG. Damit hat er den Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG verwirklicht.

cc) Der sowohl für die Anschaffung als auch für die Veräußerung erforderliche Rechtsträgerwechsel kann im Streitfall nicht - wie die Kläger meinen - mit der Annahme in Frage gestellt werden, ihm seien die Kryptowerte nicht nach § 39 AO zuzurechnen gewesen. Nach § 39 Abs. 1 AO sind Wirtschaftsgüter dem Eigentümer zuzurechnen. „Eigentümer“ im Sinne dieser Vorschrift ist der zivilrechtlichen 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). Ausreichend ist für eine Anschaffung im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG bereits die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums gemäß § 39 AO (vgl. BFH-Urteil vom 27.06.2006 IX R 47/07, BFH/NV 2008, 2001).

69

Nach diesen Grundsätzen waren dem Kläger die Kryptowerte steuerlich zuzurechnen. Der Kläger hatte eine Rechtsposition inne, die es ihm erlaubte, über die Kryptowerte zu verfügen und diese zu tauschen bzw. gegen Zahlung eines Kaufpreises zu übertragen. Die Verfügungsbeschränkungen, die sich für den einzelnen Inhaber aus einem dem System immanenten sog. 51%-Angriff ergeben können, d. h. daraus dass ein Angreifer, der mehr als 50% der Rechenleistung kontrolliert, einzelne Teilnehmer ausschließt, indem er deren Transaktionen blockiert (vgl. <https://de.wikipedia.org/wiki/Bitcoin>), können – anders als die Kläger meinen – der Zurechnung nicht entgegengehalten werden; denn ungeachtet dieses Risikos kann nur der Kläger, niemand sonst, als Inhaber des ihm zustehenden Kryptowerte angesehen werden. Der rein theoretischen Möglichkeit eines 51%-Angriffs kann keine entscheidende Bedeutung für die steuerrechtliche Zurechnung beigemessen werden. Auch bei anderen Wirtschaftsgütern, selbst bei materiellen Wirtschaftsgütern, können sich den Beteiligten eines Veräußerungsgeschäfts zunächst nicht bekannte Veräußerungshindernisse ergeben oder sogar die mangelnde rechtliche Veräußerungsbefugnis oder die rechtliche oder wirtschaftliche Unmöglichkeit der Erfüllung seitens eines Veräußerers herausstellen, ohne dass dies der Qualifizierung des Vertragsgegenstands als Wirtschaftsgut entgegenstände. Im Falle eines sog. 51%-Angriffs wäre rechtlich und wirtschaftlich objektiv stets auch eine Veräußerung unter Mitwirkung der 51%-Mehrheit möglich. Ob ein Verkäufer subjektiv diese Möglichkeit herbeiführen kann, ist für die Qualifizierung von Kryptowerten als Wirtschaftsgüter unerheblich.

70

Schließlich hat der Kläger nicht vorgetragen, dass im Streitzeitraum ein solcher 51%-Angriff konkret eines seiner geplanten Geschäfte verhindert hat oder ein solcher Angriff geplant war oder gedroht habe. Im Übrigen hat es auch schon Angriffe gegen klassische Fremdwährungen – wie etwa gegen das britische Pfund im Jahr 1992 – gegeben (vgl. Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Spekulationsattacken gegen Währungen, Sachstand WD 4 - 3000 - 047/18), ohne dass die Wirtschaftsguteigenschaft von Fremdwährungen bzw. die Zurechnung nach § 39 AO in Frage gestellt wurden.	71
c) Zwischen den Anschaffungen und Veräußerungen lag in jedem Einzelfall – mit Ausnahme derjenigen unter Ziff. II.1 der Entscheidungsgründe – ein Zeitraum von nicht mehr als einem Jahr.	72
Mit dem Tausch von Bitcoins hat der Kläger am 00.00.2017 Einheiten Ethereum angeschafft und diese am 00.00.2017 wiederum im Wege des Tauschs in Einheiten Monero veräußert.	73
Im Dezember des Streitjahres 2017 schaffte der Kläger wiederum Bitcoins an, indem einen Teil der am 00.00.2017 angeschafften Einheiten Monero eintauschte. Diese Bitcoins verkaufte er noch im Streitjahr 2017 über die Börsen "bitstamp" und "bitcoin.de" wieder.	74
d) Der Kläger hat aus den Kryptogeschäften auch Gewinne i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, Abs. 3 Satz 1 EStG erzielt.	75
aa) Nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG ist Gewinn oder Verlust aus Veräußerungsgeschäften nach Absatz 1 der Unterschied zwischen Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits. Im Falle des Tauschs ist Veräußerungspreis der Wert des als Gegenleistung erworbenen Tauschgegenstands am Tag der Veräußerung; entsprechendes gilt für die Ermittlung der Anschaffungskosten im Fall der Anschaffung im Wege des Tauschs (vgl. zu Tausch von DM in Fremdwährung BFH-Urteil in BStBl II 2000, 469).	76
bb) Die Veräußerung der Einheiten Ethereum am 00.00.2017 erfolgte zu einem Veräußerungspreis von 1.039.487,67 EUR, nämlich dem Wert der durch Tausch erworbenen Einheiten Monero zu diesem Zeitpunkt. Die Anschaffungskosten am 00.00.2017, nämlich der Wert der zu diesem Zeitpunkt als Gegenleistung der Anschaffung hingegebenen Bitcoins, betrug 25.005,83 EUR, so dass eine Differenz von 1.014.481,83 EUR verbleibt. Da Gebühren der Handelsplattform bereits vom Veräußerungspreis abgezogen sind und der Kläger weitere Werbungskosten nicht geltend macht, ist dieser Betrag der anzusetzende – und insoweit auch von den Klägern erklärte – Veräußerungsgewinn aus dem Geschäft vom 00.00.2017.	77
Die erzielten Veräußerungspreise in Geld aus der Veräußerung der Bitcoins Ende 2017 betragen 150.652,37 EUR ("bitstamp") und 2.880.882,78 EUR ("bitcoin.de"). Die Gebühren der Handelsplattform sind dabei bereits vom Veräußerungspreis abgezogen. Die Anschaffungskosten der veräußerten Bitcoin, nämlich der Wert der als Gegenleistung eingetauschten Anteile an den am 00.00.2017 erworbenen Monero betrug nach der Aufstellung des Klägers 607.115,16 EUR. Zwar hat der Kläger in dieser Liste die Anschaffungskosten nicht exakt tagesgenau ermittelt. Da die möglichen Abweichungen von taggenauen Werten jedoch relativ gering sind und der Beklagte insoweit keine Einwendungen erhebt, hält der Senat es für sachgerecht, den vom Kläger ermittelten Wert im Wege der Schätzung nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. § 162 AO zugrunde zu legen. Da weitere Werbungskosten nicht geltend gemacht worden sind, verbleibt danach – wie vom Kläger erklärt – insoweit ein Veräußerungsgewinn von 150.652,37 EUR zuzüglich 2.880.882,78 EUR abzüglich 607.115,16 EUR.	78

cc) Soweit der Kläger die von ihm selbst erklärten Beträge nunmehr in Zweifel zieht, handelt es sich entgegen dem von ihm verwandten Begriff nicht um ein Bestreiten von Tatsachen im prozessrechtlichen Sinn, sondern lediglich um eine von derjenigen des Beklagten und Senats abweichende rechtliche Würdigung der Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäfte. Sollte der Kläger gleichwohl beabsichtigt haben, die von ihm selbst vorgetragene(n) Tatsachen hierzu, die der Beklagte nicht bestritten und an denen der Senat keine Zweifel hat, zu bestreiten, wäre dies als bloßes unqualifiziertes Bestreiten zurückzuweisen. Dem Kläger war bekannt bzw. hätte bekannt sein müssen, zu welchen Preisen er die Kryptowerte angeschafft bzw. veräußert hat. Er muss sich daher an seinen Aufzeichnungen festhalten lassen. Das Finanzamt braucht eindeutigen Steuererklärungen nicht mit Misstrauen zu begegnen, sondern kann regelmäßig von deren Richtigkeit und Vollständigkeit ausgehen (vgl. BFH-Beschluss vom 17.01.2005 VI B 4/04, BFH/NV 2005, 834 m.w.N.).

79

e) Insgesamt entspricht der Gewinn damit dem erklärten Betrag von 3.441.261,76 EUR abzüglich des nach Ziff. I.1. der Entscheidungsgründe nicht berücksichtigungsfähigen Gewinns von 2.419,78 EUR und berechnet sich im Einzelnen wie folgt:

80

		Depotwert	Gewinn Kläger	Gewinn lt. FG
00.00.2017	Bitcoin	22.585,96 €		
00.00.2017	Tausch Bitcoin in Ethereum	25.005,83 €	2.419,87 €	---
00.00.2017	Tausch Ethereum in Monero	1.039.487,67 €	1.014.481,83 €	1.014.481,83 €
00.00.- 00.00.2017	Tausch eines Teils Monero in Bitcoin / Anschaffungskosten Bitcoin	./.. 607.115,16 €	./.. 607.115,16 €	./.. 607.115,16 €
00-00 2017	Verkauf Bitcoin		150.652,37 €	150.652,37 €
00-00 2017	Verkauf Bitcoin		2.880,822,78 €	2.880,822,78 €
00.00.2017	Bestand Monero	432.372,51 €	3.441.261,70 €	3.438.841,82 €
Gewinn lt. Bescheid				<u>3.441.261,70</u> €
Differenz				€

81

Die Berechnung der Steuer wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dem Beklagten auferlegt.

82

- f) Der Einwand des Klägers, dass es mit dem ertragsteuerlichen Grundprinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit nicht vereinbar wäre, wenn ihm Einkünfte zugerechnet würden, obwohl er an den Kryptowerten keine zivilrechtlich gefestigte Position gehabt habe, liegt neben der Sache. Der Kläger konnte über die Kryptowerte verfügen und hat aus diesen Verfügungen auch die von ihm erzielten beträchtlichen Gewinne in EUR erzielt. Im Streitfall wird daher eine Leistungsfähigkeitssteigerung der Besteuerung unterworfen, die beim Kläger tatsächlich eingetreten ist. 83
3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. 84
4. Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen, weil die Frage der Besteuerung von Geschäften mit Kryptowerten nach § 23 EStG eine Vielzahl von Fällen betrifft und höchstrichterlich nicht geklärt ist. 85
-