

Geschäftsführung

RA Berthold Welling

VCI e.V.
Neustädtische Kirchstraße 8
10117 Berlin
Tel. (030) 20 05 99 10
Fax (030) 20 05 99 99
welling@vci.de

RA Dr. Andreas Richter

P+P Pöllath + Partners
Potsdamer Platz 5
10785 Berlin
Tel. (030) 253 53 653
Fax (030) 253 53 800
berliner.steuergespraech@pplaw.info

Online-Veranstaltung - 82. Berliner Steuergespräch

„Blockchain-basierte Zahlungsmittel im Ertragsteuerrecht“

Tagungsbericht von *Berthold Welling* und Dr. *Andreas Richter* LL.M.¹

Berlin, den 02. Mai 2022

Die Blockchain-Technologie ist eine der wichtigsten Innovationen zur Digitalisierung von Wirtschaft und Gesellschaft. Mit den zahlreichen Vorteilen (Fälschungssicherheit, Zuverlässigkeit und Dezentralität) und vielfältigen Einsatzgebieten dieses Verfahrens gehen auch neue rechtliche Fragestellungen einher. Digitale „Währungen“ wie Bitcoin beruhen auf der Blockchain, woraus steuerliche Implikationen folgen.

Der EuGH hat 2015 klargestellt, dass Digitalwährungen umsatzsteuerlich mit herkömmlichen Zahlungsmitteln gleichgestellt sind. Die ertragsteuerliche Klassifizierung hingegen gestaltet sich als komplexe Aufgabe. In der Wissenschaft und Finanzverwaltung werden dazu verschiedene Ansichten vertreten. Die Einordnung als Zahlungsmittel im konventionellen Sinne oder als geldnahes Wirtschaftsgut wird überwiegend abgelehnt. Während nach der BaFin virtuelle Währungen als Rechnungseinheit gelten, sehen das BMF und mehrere Literaturstimmen diese als „andere Wirtschaftsgüter“ im Sinne des § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG an, wenn sie Teil des Privatvermögens sind. Wenn die digitalen Zahlungsmittel zum Betriebsvermögen gehören, sollen allgemeine Bewertungs- und Bilanzierungsgrundsätze gelten.

Obwohl der Start der Bitcoin-Blockchain bereits über 13 Jahre zurückliegt und die Marktkapitalisierung des Bitcoins über 600 Mrd. Euro betrug (nebst hunderten weiteren Kryptotoken), lag bis vor kurzem noch keine umfassende Stellungnahme der deutschen Finanzverwaltung zu diesem Bereich der Digitalwirtschaft vor. Grundlage des 82. Berliner Steuergesprächs war der Entwurf eines BMF-Schreibens vom Juni 2021.

Steuerpflichtige stehen nicht selten vor der Herausforderung, überhaupt einen Steuerberater zu

finden, der es übernimmt ihre Einkünfte aus Geschäften mit Kryptotoken einer steuerlichen Bewertung zu unterziehen und für die Steuererklärung aufzubereiten. Wenn es dann gelingt, die Einkünfte dem Finanzamt offenzulegen, sieht sich der Steuerpflichtige gelegentlich der weiteren Hürde ausgesetzt, die Veranlagungsstelle oder den Betriebsprüfer in diese neue Welt einzuführen. Berater und Finanzverwaltung tragen auf dieser Weise oftmals nicht dazu bei, diese neue Technologie rechtssicher in das Steuerwesen zu integrieren.

Das 82. Berliner Steuergespräch, welches Dr. *Andreas Richter* LL.M. moderierte, bot den Referenten Prof. *Heribert-M. Anzinger*² und Mag. *Georg Brameshuber*³ sowie den Gästen der Podiumsdiskussion *Thomas Redert*⁴, *Malte Büschen*⁵, Dr. *Helder Schnittker*⁶ und Dr. *David Hötzel*⁷ einschließlich der Teilnehmenden eine Gelegenheit, einen Ausblick auf den status quo und die zukünftige Besteuerung von Blockchain-basierten Zahlungsmitteln zu werfen.

¹ *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Geschäftsführer des VCI e.V., Frankfurt am Main, und für Recht, Steuern und Nachhaltigkeit verantwortlich. Dr. *Andreas Richter*, LL.M. ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei POELLATH, Berlin. Beide Autoren sind geschäftsführende Vorstandsmitglieder des Berliner Steuergespräche e.V.

² Prof. Dr. *Heribert-M. Anzinger* ist seit 2012 Universitätsprofessor für Wirtschafts- und Steuerrecht im Institut für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung der Universität Ulm.

³ Mag. *Georg Brameshuber* ist Steuerberater und Universitäts-Assistent (prae doc) am Institut für Finanzrecht der Universität Wien.

⁴ Regierungsdirektor *Thomas Redert* ist Referent im Bundesministerium der Finanzen. Sein Aufgabengebiet sind die Kapitaleinkünfte, die privaten Veräußerungsgeschäfte und insbesondere das Investmentsteuergesetz.

⁵ Regierungsrat *Malte Büschen* ist seit 2019 Referent im Bundesministerium der Finanzen.

⁶ Dr. *Helder Schnittker* LL.M. ist Rechtsanwalt und Steuerberater bei YPOG und berät vor allem Private-Equity-Unternehmen zu Strukturierung und Vertrieb von Fonds.

⁷ Dr. *David Hötzel* LL.M. begleitet bei POELLATH Immobilientransaktionen aus Steuersicht sowohl auf Käufer- als auch Verkäuferseite (Asset und Share Deals). Ferner berät er zu Besteuerungsfragen im Zusammenhang mit Kryptotoken.

A. Einleitung von Dr. Andreas Richter

Herr Dr. *Andreas Richter* begrüßte zunächst die Gäste des 82. Berliner Steuergesprächs. Danach führte er in das Thema „Blockchain-basierte Zahlungsmittel im Ertragsteuerrecht“ ein. Dabei thematisierte er zunächst allgemeine Aspekte von Kryptowährungen und skizzierte die letzten rechtspolitischen Entwicklungen, vor allem ging er auf den Entwurf des BMF-Schreibens mit dem Titel „Einzelfragen zur ertragsteuerlichen Behandlung von virtuellen Währungen und von Token“ vom 17. Juni 2021 ein. Zum Abschluss seiner Einleitung stellte er die beiden Redner Mag. *Georg Brameshuber* und Prof. *Heribert-M. Anzinger* sowie die Podiumsgäste *Thomas Redert*, *Malte Büschen*, Dr. *Helder Schnittker* und Dr. *David Hötzel* vor.

B. Referate

I. Einführungsreferat von Mag. Georg Brameshuber

Ziel seines Vortrags sei es gewesen, den status quo der (steuer-)rechtlichen Behandlung von Kryptowährungen in Österreich darzustellen und die Gäste in die technischen Grundlagen sowie die Kryptoökonomie einzuführen.

1. Einleitung

Mag. *Georg Brameshuber* ging auf ein Interview („Das System, das für Aktien logisch klingt, ist einfach nicht auf Krypto anwendbar“) mit den Bitpanda-Gründern (österreichisches FinTech im Bereich Kryptowährungen) Eric Demuth und Paul Klanschek ein, die sich im Vorfeld des ÖkoStRefG 2022¹ zu diesem geäußert hätten. Neben grundsätzlichem Lob für das nun implementierte Gesetz, bemängelten sie die rückwirkende Besteuerung und die Pflicht zum Abführen von Kapitalertragsteuer durch das FinTech.

2. Materiell-rechtliche Grundlagen in Österreich idF ÖkoStRefG 2022: Ertragsteuerrechtliche Bewertung und Einordnung

Mag. *Georg Brameshuber* erläuterte die materiell-rechtlichen Grundlagen in Österreich und gab eine ertragsteuerliche Bewertung und Einordnung. Nach ihm sei durch das ÖkoStRefG 2022 Rechtssicherheit in Österreich geschaffen worden. Auch die faktische Nähe von Kryptowährungen zu Kapitalvermögen, die durch das ÖkoStRefG 2022 Einzug gefunden habe, sei zu begrüßen. Das ab dem 01. März 2022 geltende Grundkonzept des ÖkoStRefG 2022 besteuere laufende Einkünfte mit einem besonderen Steuersatz i.H.v. 27,5%. Genauso würden realisierte Wertsteigerungen (Substanzgewinne) unabhängig von der Haltedauer besteuert. Ein Einbezug in den Verlustausgleich von Kapitalvermögen sei möglich, wenn die Kryptowährung

¹ Das **ÖkoStRefG 2022** ist ein österreichisches Bundesgesetz, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Umgründungssteuergesetz, das Umsatzsteuergesetz 1994, das Elektrizitätsabgabegesetz, das Transparenzdatenbankgesetz 2012, das Investmentfondsgesetz 2011 und das Finanzausgleichsgesetz 2017 geändert wurden sowie das Nationale Emissionszertifikatehandelsgesetz 2022 erlassen wurde.

sondersteuersatzfähig wäre (ausgenommen seien Sparsbuchzinsen und Stiftungszuwendungen). Ein verpflichtender KESt-Abzug werde unter bestimmten Voraussetzungen mit Abgeltungswirkung ab 2024 eingeführt.

3. Nomenklatur und Definition von „Kryptowährungen“ gem. § 27b Abs. 4 öEStG

Mag. *Georg Brameshuber* führte sein Einführungsreferat sodann mit der Darstellung der Token-Typologie fort. Dabei nutzte er eine Einordnung der ITSA (International Token Standardization Association), die zwischen vier verschiedenen Token unterscheidet (Utility Token, Security Token, Digitale Währung und Asset-backed Token). Utility Token gewähren Zugang zu einem Netzwerk und haben einen Nutzwert in diesem. Security Token hätten dagegen Wertpapier-Charakter und seien als Investitionsmittel anzusehen. Oft sei eine gewinnbringende Komponente enthalten. Als Digitale Währung würden alle Token bezeichnet, die als Wertaufbewahrungsmittel dienen. Sie hätten allein einen intrinsischen Wert. Die Asset-backed Token seien an ein bestimmtes Anlagegut geknüpft (z.B. Rohstoffe oder Real Estate). Anschließend erläuterte Mag. *Georg Brameshuber* die verschiedenen möglichen Layer einer Blockchain (Blockchain Development Stack). Layer 1 sei die sog. Protocol Layer, gefolgt von der Networking Layer und evtl. einer Application Layer. Die Protocol Layer könne dabei als Grundlage für das ganze Netzwerk gesehen werden. Im Networking Layer liefen alle Vorgänge ab, die mit Verbindungen zwischen Netzwerken zu tun hätten. Auf der Application Layer könnten verschiedene Anwendungen auf die Blockchain zugreifen und mit ihr interagieren. Digitale Währungen hätten ihren Ursprung in der Protocol Layer. Utility Token könnten ihren Ursprung sowohl in der Protocol als auch der Networking Layer haben. Security und Asset Token hätten ihren Ursprung in der Application Layer – eine Ausnahme gelte dann, wenn der gesamte Stack als emittierende Rechtsgesamtheit interpretiert werde. Mag. *Georg Brameshuber* verwies diesbezüglich auf den US-amerikanischen Prozess Ripple vs. SEC. Mag. *Georg Brameshuber* stellte sodann die österreichische Definition der Kryptowährung gem. § 27b Abs. 4 öEStG vor: *„Eine Kryptowährung ist eine digitale Darstellung eines Werts, die von keiner Zentralbank oder öffentlichen Stelle emittiert wurde oder garantiert wird und nicht zwangsläufig an eine gesetzlich festgelegte Währung angebunden ist und die nicht den gesetzlichen Status einer Währung oder von Geld besitzt, aber von natürlichen oder juristischen Personen als Tauschmittel akzeptiert wird und die auf elektronischem Wege übertragen, gespeichert und gehandelt werden kann.“*

Zunächst stellte Mag. *Georg Brameshuber* die Nähe zur deutschen Definition der Kryptowährung heraus. Gleichzeitig sei die österreichische Definition an die geldwäscherechtlichen Bestimmungen gem. RL(EU) 2018/843 „angelehnt“ (AMLD5). Speziell ging Mag. *Georg Brameshuber* auf die Akzeptanz als Tauschmittel als Teil der Definition ein – dies impliziere ein „öffentliches Angebot“ der Kryptowährung. Gerade die Verkehrsfähigkeit (Fungibilität) müsse gewährleistet sein – eine Abgrenzung geschehe hier zu den sonstigen Wirtschaftsgütern i.S.d. § 31 öEStG. Nach der österreichischen Definition seien auch Stablecoins umfasst. Non-Fungible Token (NFTs) und „Asset-Token“ seien nicht erfasst.

4. Das „Wirtschaftsgut“

Unter seinem dritten Gliederungspunkt behandelte Mag. *Georg Brameshuber* das Thema (Kryptowährung als) „Wirtschaftsgut“. Im Ergebnis wurde das öESTG durch das ÖkoStRefG 2022 durch „vier verschiedene Wirtschaftsgüter“ erweitert. Zunächst müsse die Vorfrage gestellt werden, ob ein Wirtschaftsgut überhaupt vorliege. Um folgende vier Tokenarten wurde das öESTG demnach erweitert: Utility Token/Sonstiges Wirtschaftsgut (§ 31 öESTG), Security Token (§ 27 öESTG), Digitale Währung/Kryptowährung (§ 27b Abs. 4 öESTG) und Asset Token/Derivate (§ 27 Abs. 4 öESTG). Einen Sonderfall normiere der § 27b Abs. 3 Z 2 öESTG – demnach sei der Tausch einer Kryptowährung in eine andere Kryptowährung keine Realisierung und stelle daher eine Ausnahme vom Grundsatz der Tauschbesteuerung gem. § 6 Z 14 öESTG und vom Vorliegen von Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen gem. § 27b Abs. 3 öESTG dar.

Nach der Regierungsvorlage sei das ÖkoStRefG 2022 an die österreichische VwGH-Rechtsprechung zu Fremdwährungen angelehnt, nach der die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in eine andere, zum Euro wechsellablabile Fremdwährung nicht zu Einkünften gem. § 31 öESTG führe, da der sich durch die Konvertierung ergebende Vermögenszugang endgültig sein müsse und durch die Konvertierung von einer Fremdwährung in eine andere dasselbe Wirtschaftsgut „Fremdwährung“ bestehen bleibe (VwGH 24.9.2008, 2006/15/0255; VwGH 4.6.2009, 2004/13/0083; EStR 2000 Rz. 6201).

Dies gelte jedoch nur für Kryptowährungen i.S.d. § 27b Abs. 4 öESTG und somit nicht für Utility Token als sonstige Wirtschaftsgüter gem. § 31 öESTG, nicht für Security Token gem. § 27 öESTG und nicht für Asset Token gem. § 27b Abs. 4 öESTG sowie nicht für Krypto-Assets nach der alten Rechtslage i.S.d. § 31 öESTG (Anschaffung vor 01.03.2021). Eine Übergangsbestimmung diesbezüglich sei in § 124b Z 384 öESTG enthalten.

5. Kryptoökonomie und technische Grundlagen: Mining, Staking, Lending, Airdrops, Bounties, Hardforks

In seinem letzten inhaltlichen Gliederungspunkt ging Mag. *Georg Brameshuber* vertieft auf die Kryptoökonomie und deren technische Grundlagen ein.

Die Begriffe Mining und Staking definierte Mag. *Georg Brameshuber* als technischen Prozess, bei dem Leistungen zur Transaktionsverarbeitung erbracht würden. In der Regel lägen dabei laufende Einkünfte (gesetzliche Fiktion) gem. § 27b Abs. 2 Z 2 öESTG, unabhängig von der konkreten Ausgestaltung/Konsensusalgorithmus im Einzelfall (Proof of Work) vor. Dies gelte für Block Rewards (originär erstellt) gleichermaßen wie für Transaktionsgebühren.

Eine Ausnahme zum Grundsatz von den laufenden Einkünften bilde das Staking gem. § 27b Abs. 2 Z 2 1. TS öESTG. Hier bestehe die Leistung zur Transaktionsverarbeitung vorwiegend im Einsatz von vorhandenen Kryptowährungen. Dies gelte auch für „Delegated Proof-of-Stake“. Es komme zu keiner Realisierung und es würden Anschaffungskosten mit „Null“ gem. § 27a Abs. 4 Z 5 öESTG angesetzt.

Bei den sog. Lending und „DeFi-Vorgängen“ handle es sich um Entgelte für die Überlassung von Kryptowährungen. Dabei komme es zu einem Zuordnungswechsel, die Vergütung sei pro rata temporis gestaltet. Es lägen laufende Einkünfte gem. § 27b Abs. 2 Z1 öEStG vor. Unerheblich sei, in welcher „Währung“ das Entgelt erfolge.

Bei Airdrops und Bounties würden Kryptowährungen unentgeltlich oder für lediglich unwesentliche sonstige Leistungen übertragen gem. § 27b Abs. 2 Z 2 2. TS öEStG. Bei Hardforks dagegen gingen dem Steuerpflichtigen Kryptowährungen im Rahmen einer Abspaltung von der ursprünglichen Blockchain gem. § 27b Abs. 2 Z. 2 3. TS öEStG zu.

Airdrops, Bounties und Hardforks stellten keine laufenden Einkünfte dar. Besteuert würden diese Ereignisse nach § 27b Abs. 2 Z 2 3. TS öEStG. Es liege keine Realisierung vor und ein Ansatz von Anschaffungskosten mit „Null“ gem. § 27a Abs. 4 Z 5 öEStG sei vorzunehmen.

6. Conclusio

Abschließend fasste Mag. *Georg Brameshuber* die wichtigsten Punkte seines Vortrags zusammen. Besonders hob er die grundsätzliche Einordnung von Krypto-Assets in das (materielle) Ertragsteuerrecht durch das ÖkoStRefG 2022 hervor. Zudem machte er auf das Zusammenspiel von Vollzug, Abgabensicherung und Rechtssicherheit aufmerksam. Umgesetzt werde dies in Österreich durch Selbsterklärung, Veranlagung und Abzugssteuer. Ebenfalls stellte er zum Abschluss die verwaltungsvereinfachenden Vorschriften und „Systembrüche“ durch das ÖkoStRefG 2022 vor, die Einzug in das österreichische Steuerrecht gefunden hätten. Zu nennen seien in diesem Zusammenhang insbesondere die Krypto-Krypto-Besteuerung und die Ausnahmen von den Grundsätzen der laufenden Besteuerung (bspw. Staking).

II. Referat von Prof. Heribert-M. Anzinger

1. Blockchain-basierte Zahlungsmittel in der Welt von Kryptowährungen und Token

Nach einer kurzen Begrüßung begann Prof. *Heribert-M. Anzinger* mit einer alternativen Möglichkeit bestehende Token zu kategorisieren, die er der etablierten Taxonomie gegenüberstellte. Nach seinem Alternativvorschlag könnten Kryptowerte in intrinsische/originäre Kryptowerte und extrinsische/derivative Kryptowerte untergliedert werden. Dabei träten die intrinsischen Token an die Stelle von Rechten und dienten als reine Anlage-/ Zahlungsmittel. Als Beispiel hierfür könne der Bitcoin genannt werden. Die extrinsischen Kryptowerte seien dagegen Token, die Rechte repräsentierten. Darunter könnten in der Regel Utility/Security/Debt/Non Fungible und Asset Token fallen. Prof. *Heribert-M. Anzinger* sieht in seinem Alternativvorschlag zur Kategorisierung eine bessere Einleitung, um über steuerrechtliche Themen im Hinblick auf Token zu sprechen.

2. Definition in § 1 Abs. 11 Satz 3 und 4 KWG

Prof. *Heribert-M. Anzinger* erläuterte folgende Definition von Kryptowerten nach § 1 Abs. 11 Satz 3 und 4 KWG: *Kryptowerte im Sinne dieses Gesetzes sind digitale Darstellungen eines Wertes, der von keiner Zentralbank oder öffentlichen Stelle emittiert wurde oder garantiert*

wird und nicht den gesetzlichen Status einer Währung oder von Geld besitzt, aber von natürlichen oder juristischen Personen aufgrund einer Vereinbarung oder tatsächlichen Übung als Tausch- oder Zahlungsmittel akzeptiert wird oder Anlagezwecken dient und der auf elektronischem Wege übertragen, gespeichert und gehandelt werden kann. Keine Kryptowerte im Sinne dieses Gesetzes sind

1. E-Geld im Sinne des § 1 Absatz 2 Satz 3 des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes oder
2. ein monetärer Wert, der die Anforderungen des § 2 Absatz 1 Nummer 10 des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes erfüllt oder nur für Zahlungsvorgänge nach § 2 Absatz 1 Nummer 11 des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes eingesetzt wird.

Dabei verwies er auf das EuGH-Urteil „Hedqvist“ aus dem Jahr 2015.

3. Kosmos der Kryptowährungen

Unter dem Stichwort „Kosmos der Kryptowährungen“ verdeutlichte Prof. *Heribert-M. Anzinger* die Reichweite von Kryptowährungen. Diese ergebe sich vor allem aus der enormen Marktkapitalisierung und der Anzahl der verschiedenen Kryptowährungen. Daher sei die Prüfung im Einzelfall wichtig – eine pauschalisierende Betrachtung verbiete sich bzw. sei schwer möglich.

4. Potentiell ertragsteuerlich relevante Geschäfte mit Kryptowährungen

Um zu identifizieren, ob ein ertragsteuerlich relevantes Geschäft vorliege, müsse zunächst gefragt werden, ob ein Realisationsvorgang gegeben sei. Daraufhin erklärte Prof. *Heribert-M. Anzinger* die verschiedenen dargestellten und potentiell ertragsteuerlich relevanten Geschäfte. Auf der einen Seite differenzierte er zwischen Handel/Produktion/Dienstleistungen/Kapitalüberlassung und auf der anderen Seite etwas kryptospezifischer zwischen Tauschgeschäften/Mining/Staking/Yield Farming/Lending.

5. Gewerbliche Betätigung vs. Private Vermögensverwaltung

Anschließend gab Prof. *Heribert-M. Anzinger* den Zuhörerinnen und Zuhörern Möglichkeiten an die Hand, eine gewerbliche Betätigung im Kryptobereich von einer privaten Vermögensverwaltung im Kryptobereich abzugrenzen. Dafür stellte er zunächst die beiden unvollkommenen Definitionen des Gewerbebetriebs (§ 15 Abs. 2 EStG) und der privaten Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) vor. Für einen ersten Abgrenzungsversuch bemühte er die Fruchtziehungsformel. Anschließend ging er über und sprach zu der Abgrenzungsmöglichkeit nach „Typusbegriff und Gesamtbild der Verhältnisse“. Folgend thematisierte er bereits vorhandene bereichsspezifische Ausprägungen in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis. Dies seien namentlich die Drei-Objekte-Regel, Wertpapierhändler und Private Equity Fonds.

Laut Prof. *Heribert-M. Anzinger* gäbe es im Kryptoraum wenig gewerbliche Betätigung. Fest stehe, dass neue Möglichkeiten der Erfassung gefunden werden müssten.

6. Betriebsvermögensvergleich Wirtschaftsgut und Zurechnung

Nachfolgend beschäftigte sich *Prof. Heribert-M. Anzinger* mit der weiten Definition des Wirtschaftsgutes in der Rechtsprechung. Dazu zitierte er u.a. folgende Entscheidungen: FG Berlin-Brandenburg v. 20.06.19 – 13 V 13100/10 und FG Stuttgart v. 11.6.21 – 5 K 1996/19. Im Fokus standen insbesondere die von den Gerichten geforderten Eigenschaften, wonach [die Kryptowährung] nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich, aber beispielsweise auch ungeschützte Erfindungen inkludiert sein müssten. Bei Betrachtung des handelsrechtlichen Begriffs des Vermögensgegenstands, stünden sowohl der Gläubigerschutzgedanke als auch die Verwertbarkeit in Einzelzwangsvollstreckung oder im Insolvenzverfahren im Vordergrund. Im Rahmen der Frage nach der Zurechenbarkeit stellte *Prof. Heribert-M. Anzinger* fest, dass § 39 AO nicht unmittelbar anwendbar sei, da es sich nicht um eine Eigentumsposition handle. Vielmehr liege eine positive Nutzungs- oder negative Ausschlussmacht vor. Verfügungsbefugnis vermittele der Kryptoverwahrer oder die „Schlüsselgewalt“.

7. Ansatz und Ausweis

Prof. Heribert-M. Anzinger bejahte eine abstrakte Aktivierungsfähigkeit bei originären Kryptowährungen. Für die konkrete Aktivierungsfähigkeit müsse die Kryptowährung dem Steuerpflichtigen und dem Betriebsvermögen zugeordnet werden, wobei kein Aktivierungsverbot nach § 5 Abs. 2 EStG bestehen dürfe.

Im Zuge der letzten Voraussetzung warf *Prof. Heribert-M. Anzinger* die Frage auf, ob es sich bei Kryptowährungen um ein immaterielles Wirtschaftsgut oder einen monetären Wert handle und wie hoch die Bedeutung einer solchen Einordnung sei – Relevanz erlange dies vor allem bei der Qualifikation als Anlagevermögen im Hinblick auf § 5 Abs. 2 EStG. Ein Ausweis könne trotzdem im Anlage- oder Umlaufvermögen erfolgen.

8. Zugangs- und Folgebewertung

Beim Thema Zugangsbewertung fragte *Prof. Heribert-M. Anzinger*, ob eine Anschaffung oder eine Herstellung vorliege. Unter Zugrundelegung der gängigen Definition wurde dies durch *Prof. Heribert-M. Anzinger* auch im Hinblick auf Mining und Staking diskutiert. Zudem wurde auf den Tausch i.S.d. § 6 Abs. 6 EStG eingegangen, für den der gemeine Wert maßgeblich sei – dieser könne ihm zufolge in dem Börsenkurs gesehen werden. Mit Hilfe dieser Punkte wurden verschiedene Möglichkeiten zur Durchführung der Zugangsbewertung aufgezeigt.

Wichtig für die Folgebewertung sei das Thema Teilwertabschreibung.

Laut *Prof. Heribert-M. Anzinger* könne die Rechtsprechung zur Teilwertabschreibung bei börsennotierten Aktien nicht entsprechend angewendet werden. Vielmehr sei wie bei Fremdwährungsschwankungen zu verfahren und eine Änderung von Fundamentaldaten für die Teilwertabschreibung zu fordern.

9. Realisation beim Tausch zwischen Kryptowerten?

Sodann stellte Prof. *Heribert-M. Anzinger* die Frage, ob es beim Tausch zwischen Kryptowerten eine Realisation gäbe. Er definierte Tausch als Hingabe eines Gutes gegen Überlassung eines anderen. Den Vorgang an sich bezeichnete er als marktoffenbar. Aufgeworfen wurde die Frage, ob die vom BFH entwickelten Grundsätze des Tauschgutachtens fortgelten könnten. Die vom Gericht aufgestellten Voraussetzungen wurden von Prof. *Heribert-M. Anzinger* dargelegt. Diskutable Punkte seien neben der wirtschaftlichen Identität von Kryptowährungen die folgenden Fragen: „Wie ist der Vorgang zu bewerten, wenn beim Liquidity Mining automatisch Handelspaare umgeschichtet werden? Liegt eine Realisation in diesem Fall vor?“

10. Einnahmen-/Überschussrechnung – Goldfinger – Zweiter Teil?

Unter der genannten Überschrift diskutierte Prof. *Heribert-M. Anzinger* das Vorhandensein eines Zahlungsmittelabflusses i.S.d. § 4 Abs. 3 i.V.m. § 11 Abs. 1 EStG bei der Anschaffung von Kryptowährungen sowie insbesondere das Vorliegen von Anschaffungskosten/Herstellungskosten für i.S.d. § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG „vergleichbare nicht verbrieft Forderungen und Rechte“. Nach seiner Ansicht sei dies nicht der Fall. Des Weiteren fragte er, ob ein Steuerstundungsmodell i.S.d. § 15b Abs. 3a EStG und damit eine Übereignung ohne körperliche Übergabe durch Besitzkonstitut nach § 930 BGB oder durch Abtretung des Herausgabeanspruchs nach § 931 BGB gegeben sein könne. Auch diese Frage verneinte er. Eine grenzüberschreitende Goldfinger-Gestaltung durch § 32b Abs. 2 Nr. 2 Lit. c) EStG sei ausgeschlossen.

11. Private Veräußerungsgeschäfte – Wirtschaftsgut und Haltedauern

Prof. *Heribert-M. Anzinger* erachtet Kryptowährungen als anderes Wirtschaftsgut i.S.d. § 23 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG und plädierte für eine einheitliche Auslegung des Begriffs. Danach ging er auf die stark diskutierte Verlängerung der Haltedauer auf 10 Jahre durch Staking, Lending, Liquidity Mining etc. ein. Vor allem die Entstehungsgeschichte und der Zweck des § 23 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 EStG würden neben dem offenen Wortlaut nicht ausreichen, um eine Kürzung der Haltedauer zu rechtfertigen. Darüber hinaus seien Kryptowährungen mit verzinslichen Fremdwährungskonten vergleichbar.

12. Mining, Staking, Lending und Liquidity Mining

Erträge aus Mining-Aktivitäten seien Einkünfte aus gewerblicher Betätigung oder aus sonstigen Leistungen i.S.d. § 22 Nr. 2 EStG. Ob die Beteiligung an Mining Farmen eine Mitunternehmerstellung begründe, stellte er als Frage in den Raum. Das aktiv durchgeführte Staking durch Validierung und Blockerstellung („Validating“, „Forging“) sei in der Regel als gewerbliche Dienstleistung zu qualifizieren. Eine sonstige Leistung sei es dann, wenn dieses passiv durch Überlassung an Validatoren durchgeführt werde. Erträge des Lendings seien seiner Meinung nach keine Einkünfte aus Kapitalvermögen aus Überlassung einer Kapitalforderung, sondern auch Erträge aus einer sonstigen Leistung. Liquidity Mining generiere Erträge aus einem Pairing-Ausgleichsalgorithmus, welche als privates Veräußerungsgeschäft anzusehen seien.

Erträge aus der Überlassung müssten nach Ansicht von Prof. *Heribert-M. Anzinger* als sonstige Leistung wie beim Lending qualifiziert werden.

13. Strukturelles Vollzugsdefizit

Im Anschluss daran befasste sich Prof. *Heribert-M. Anzinger* mit der Frage, ob im Bereich der Kryptobesteuerung ein strukturelles Vollzugsdefizit gegeben sei. Er beleuchtete den gleichheitsrechtlichen Ausgangspunkt, der den Grundsatz der Lastengleichheit und die Rechtssetzungs- und Rechtsanwendungsgleichheit umfasse. Infolgedessen skizzierte er einschlägige Rechtsprechung zu den Themen Zinsbesteuerung, Spekulationsgeschäfte und bargeldintensive Betriebe. Um die Problematik des strukturellen Vollzugsdefizits zu konkretisieren, definierte er den Maßstab, der ein normatives Defizit eines widersprüchlich auf Ineffizienz angelegten Rechts voraussetze. Bei der öffentlich einsehbaren Blockchain läge jedoch keine Beschränkung der Anzeige-, Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Erklärungspflichten sowie keine Einschränkung der Ermittlungsbefugnisse für Kryptowährungsgeschäfte vor. Aus diesem Grund gebe es aus seiner Sicht aktuell kein Vollzugsdefizit in der Besteuerung von Kryptowährungen. Er merkte indessen an, dass Defizite aus fehlender Anordnung gesetzlicher Mitwirkungspflichten mittelfristig zu einem strukturellen Vollzugsdefizit führen könnten.

14. Mitwirkungspflichten

Folgend skizzierte Prof. *Heribert-M. Anzinger* die Mitwirkungspflichten der AO, beginnend mit der allgemeinen Mitwirkungspflicht. Aus § 90 AO könnten keine Aufzeichnungs- und Beweisvorsorgepflichten jenseits gesetzlich geregelter Pflichten abgeleitet werden. Auch die Vorlagepflicht nach § 97 AO statuiere keine Pflicht zur Erstellung von Aufzeichnungen, Auflistungen und Kontrollrechnungen. Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten aus den §§ 140 ff. AO würden nur bei unternehmerischer Tätigkeit verlangt. Ob Aufbewahrungspflichten aus § 147a AO abgeleitet werden könnten, sei umstritten. Eine Ansicht sehe in dem Paragraphen keine Pflicht zur Aufzeichnung. Eine andere Ansicht leite aus dieser Norm eine allgemeine Pflicht zur Erstellung von Aufzeichnungen zur Ermittlung der Überschusseinkünfte ab. Im Ergebnis seien jedoch nach Prof. *Heribert-M. Anzinger* keine in Frage stehenden Aufzeichnungspflichten in der AO vorhanden.

15. Gesetzgeberische Optionen: Level Playing Field aus der Binnen- und Außenperspektive

In seinem letzten Themenschwerpunkt zeigte Prof. *Heribert-M. Anzinger* den Zuhörerinnen und Zuhörern gesetzgeberische Optionen auf, wie eine Kryptobesteuerung gestaltet werden könne. Option 1 sei die Einbeziehung in Einkünfte aus Kapitalvermögen. Dadurch würde ein Gleichlauf zwischen Fremdwährungen und Kryptowährungen erreicht. Tausch-/Veräußerungsgewinne wären in dieser Konsequenz von der Haltedauer unabhängig. Erträge aus Staking, Lending, Liquidity Mining etc. stellten Erträge aus Kapitalüberlassung dar. Dies bringe jedoch auch Problemstellungen mit sich. Diese Option trage zwar einerseits zu einem internationalen Steuerwettbewerb bei (CH und FL: Keine Besteuerung privater Veräußerungsgewinne). Dem

stünde jedoch das Welteinkommensprinzip und eine abkommensrechtliche Zuweisung der Veräußerungsgewinne an den Ansässigkeitsstaat gegenüber, was das aufgeworfene Problem eindämme. Option 2 sei die standortfreundliche Herstellung von Rechtssicherheit. Dazu müssten vor allem die Haltedauern in § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG und die Einkünfte aus sonstigen Leistungen in § 22 Abs. 1 Nr. 2 EStG präzisiert werden. Fraglich sei allerdings, ob dies eine Privilegierung gegenüber anderen Kapitalanlageformen zur Folge hätte. In beiden Fällen erscheine eine gesetzliche Präzisierung der Mitwirkungspflichten (§ 141a AO) empfehlenswert.

16. Zusammenfassung

Zusammenfassend gab Prof. *Heribert-M. Anzinger* den Zuhörerinnen und Zuhörern auf den Weg, dass die ertragsteuerliche Behandlung von Kryptowährungsgeschäften Systembrüche im Dualismus der Einkunftsarten, im zersplitterten Einkunftsartenkatalog und im System der Kapitaleinkommensbesteuerung verdeutliche. Vor allem die Abgrenzung gewerblicher Betätigung von privater Vermögensverwaltung bilde im internationalen Vergleich eine übliche Herausforderung. Der Gesetzgeber solle Rechtsunsicherheiten im Bereich der Erträge bei der privaten Vermögensverwaltung einhegen. Folgerichtig wäre aus Sicht von Prof. *Heribert-M. Anzinger* eine gemeinsame Zuordnung von privaten Fremd- und Kryptowährungsgeschäften zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Ferner bedürfe es spezifischer gesetzlicher Regelungen für Mitwirkungspflichten, insbesondere das Erstellen von Erträgnisaufstellungen über Kryptogeschäfte.

C. Podiumsdiskussion

Malte Büschen stellte den Entwurfscharakter des BMF-Schreibens klar und schilderte den umfangreichen Entstehungsprozess. Aufgrund der Wichtigkeit des Schreibens und des umfangreichen Prozesses sei es dem BMF wichtig gewesen, schnellstmöglich einen Entwurf zu veröffentlichen. Bewusst habe man das Thema „DeFi“ (Decentralized Finance) ausgeklammert. Im Hinblick auf die zum Zeitpunkt der Veranstaltung erwartete Finalisierung des Schreibens gab er zu erkennen, dass auch in der finalen Fassung die Randnummern zur Mitwirkungspflicht weiter frei bleiben würden, da zu diesem Thema im Sommer 2022 weitere Anhörungen stattfinden sollen. An der im Entwurf vertretenen Haltefristverlängerung auf 10 Jahre werde im finalen Schreiben nicht festgehalten. Ein weiterer großer Unterschied zum Entwurf werde sich in der umfassenden Überarbeitung zeigen, die einen Schwerpunkt auf die Abgrenzung der Konsensmechanismen untereinander setze. Bei dem problematisierten Thema der Zugangsbewertung werde von der Forderung des Durchschnitts von drei Handelsplätzen abgerückt. Zukünftig werde bereits ein Kurs eines Handelsplatzes als ausreichend erachtet. Beim Konsensmechanismus nehme man keine Gewerblichkeit, sondern private Vermögensverwaltung an.

Thomas Redert kam noch einmal auf die Gewerblichkeit im Allgemeinen zu sprechen. Aus seiner Sicht könne das Erstellen eines Rechenblocks keine Gewerblichkeit darstellen. Der sogenannte Block Reward sei aus seiner Sicht kein Herstellungs-, sondern ein Anschaffungsvorgang. Dies ergebe sich schon allein aus der festgelegten Limitierung bei z.B. Bitcoin auf 21 Milliarden Bitcoins. In einem solchem Fall werde faktisch nichts „Neues“ geschaffen. Ebenfalls teilte er die Auffassung,

dass ein Tauschgeschäft einen Realisationsvorgang darstelle. Dies könne gegebenenfalls später aus Gründen der Praktikabilität anders gehandhabt werden. Der Tausch einer Kryptowährung in einen Stablecoin stelle ebenfalls eine Realisation dar. Bei dem Thema Kryptowährung als Lohn oder Mitarbeiterbeteiligung sieht *Thomas Redert* einen Zufluss nur bei Handelbarkeit als gegeben. Bei Veräußerung sei stets ein Zufluss zu bejahen. Die Themenfelder DeFi, Liquidity Mining, NFT sowie die Erweiterung von Konsensmechanismen sollen in der nächsten Erweiterung des Schreibens ergänzt werden. Im Anschluss an den Redebeitrag von *Thomas Redert* wurde nach einem Zeitplan zu NFTs und deren steuerrechtlicher Behandlung gefragt. Er erwiderte, dass es weder einen konkreten Zeitplan, noch Zeitvorgaben gebe – dies könne zum aktuellen Zeitpunkt noch nicht sicher gesagt werden, da es vom Findungsprozess abhängе.

Auf den Redebeitrag von *Thomas Redert* folgte Dr. *Helder Schnittker*, der die aktuellen Probleme in der Praxis skizzierte. Vor allem die (lange) Zurückhaltung der Finanzverwaltung, sich überhaupt zu diesen Themen zu äußern, erhöhe die Rechtssicherheit nicht. Seiner Meinung nach ließen Stellungnahmen zu lange auf sich warten. Bezüglich der Abgrenzung Gewerblichkeit und private Vermögensveräußerung wies er darauf hin, dass die technische Analyse der Token immer aufwendiger werde. Das white paper allein reiche oft nicht aus. Diese Komplexität liege aber in der Natur der Sache und könne nicht einfach überwunden werden. Auffällig seien die starken Abwanderungstendenzen unter seinen Mandanten dieser Branche. Zum Thema Mitarbeiterbeteiligung widersprach er *Thomas Redert* und wies auf den Zeitpunkt des Zuflusses bei Aktienbeteiligungen hin. Dort reiche zur Bewertung die Einbuchung in das Depot. Auch beim Thema Block Reward widersprach er wieder *Thomas Redert* und hinterfragte, ob das Netzwerk als solches Dritter sein könne. Er halte dies für nicht möglich.

Dr. *David Hötzel* merkte an, dass eine endgültige Klärung durch den Entwurf des BMF-Schreibens nicht erreicht würde. Der Entwurf des BMF-Schreibens und die in Aussicht gestellte Finalisierung des Entwurfs seien zwar ein erster Schritt, weiterer Regelungsbedarf sei jedoch vorhanden. Positiv hob er die transparente Kommunikation hervor, die vom BMF mit der Krypto-Community gesucht werde. Zu dem problematisierten Wirtschaftsgutbegriff und der Zurechnung äußerte sich Dr. *David Hötzel* wie folgt: Laut FG Nürnberg solle stets klar sein, worüber entschieden wird – daher sei der Einzelfall maßgeblich. Die Entscheidung der Qualifikation als Wirtschaftsgut sei vorschnell getroffen worden. Vielmehr hätten zunächst stichhaltige Kriterien herausgearbeitet werden müssen, die für eine Abgrenzung unter Kryptowährungen geeignet wären. Die Zurechnung mithilfe des private keys sei zwar grundsätzlich gut, berge aber auch Problemfelder wie das des Verlustes. Eine eigentumsrechtliche Zurechnung sei unmöglich. Gegebenenfalls könne eine zivilrechtliche Zurechnung inter partes erfolgen.

Prof. *Heribert Anzinger* merkte die Relevanz des BMF-Schreibens an, wies zugleich darauf hin, dass dieses den Charakter von Leitlinien hätte. Ein Grund für die Qualifikation von Kryptowährungen als Wirtschaftsgut sei auch der Wert und die Handelbarkeit dieser. Die Zurechnung sei nach seiner Ansicht eine Frage des Zivilrechts – hier bedürfe es noch einiger Forschungsleistung. Spätestens bei Fragen im Bereicherungsrecht werde der Problematik der Zurechnung Bedeutung zukommen. Auf die Frage von Dr. *Helder Schnittker*, wer Dritter beim Thema Block Reward sein solle, erwiderte er, dass die Lösung im Layer zu suchen sei. Letztendlich komme es laut Prof. *Heribert Anzinger* auf eine konkrete Abgrenzung nicht unbedingt an, weil als

Herstellungskosten die Dienstleistung angesetzt werden könne.

Mag. *Georg Brameshuber* setzte die Einordnung als Wirtschaftsgut noch in Bezug zur Qualität der österreichischen Definition der Kryptowährung. Zumindest für die Einordnung sei sie hilfreich, auch wenn sie nach der herrschenden österreichischen Ansicht keine Möglichkeit der steuerrechtlichen Wandlung herbeigebe. Im Rahmen der Einordnung von hybriden Token gestand er eine gewisse Komplexität ein und plädierte für das Anlegen grundlegender Maßstäbe.

Thomas Redert entgegnete, dass er für die Qualifikation als Wirtschaftsgut die Werthaltigkeit als entscheidenden Faktor ansehe. Bei dem Thema der Zuordnung stellte er folgende Fragen in den Raum: „Gibt es ein Recht? Wenn ja, wie ist es einklagbar? Oder ist es eher eine tatsächliche Möglichkeit?“ Bezüglich des Block Rewards hinterfragte er kritisch: „Wer hat die Governance?“ Diese sollten seiner Meinung nach die Dritten haben.

Dr. *David Hötzel* stellte zum Abschluss der Runde noch klar, dass aus seiner Sicht Aufzeichnungspflichten bestünden, im Kern sei jeder realisierende Vorgang erfasst. Es komme jedoch auf Grund des riesigen Datenvolumens zu einem praktischen Erhebungsdefizit.

D. 83. Berliner Steuergespräch

Dr. *Andreas Richter* dankte den Referenten und Diskussionsteilnehmern und schloss die Diskussion mit dem Hinweis auf das 83. Berliner Steuergespräch zum Thema „Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen – Wissenschaftliches Symposium zum Gedenken an Professor Dieter Birk“, das am 30. Mai 2022 stattfinden wird (www.berlinersteuergespraech.de).