

Nils Gehrlein
Kaiserstraße 2a
69115 Heidelberg
nilsgehrlein@outlook.com
6. Fachsemester
Matrikelnummer: 4116086
geb. am: 30.07.2000
geb. in: Speyer

Heidelberg, den 27.04.2022

**Cryptocurrency income and gains across borders.
A comparative and tax treaty perspective**

Sommersemester 2022

12. Trilaterales Blockseminar im Steuerrecht
Capital Gains Taxation and Cryptocurrencies

-

Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Kryptowährungen

Seminararbeit

Gliederung

A.	EINLEITUNG	- 1 -
B.	KLÄRUNG DER BEGRIFFE	- 1 -
I.	Kryptowährung.....	- 1 -
II.	Coins und Token	- 2 -
1)	Payment Token	- 2 -
2)	Utility Token	- 3 -
3)	Security Token.....	- 3 -
4)	Blockchain	- 4 -
5)	Coins und Token.....	- 4 -
III.	Mining, Mining Pools und Forging	- 4 -
IV.	Initial Coin Offerings.....	- 4 -
V.	Wallet.....	- 5 -
C.	GRUNDSÄTZLICHE STEUERLICHE ASPEKTE.....	- 5 -
D.	VERGLEICHENDE ANSICHT UNTER STEUERVERTRAGLICHEN ASPEKTEN	- 5 -
I.	Allgemeines.....	- 5 -
II.	Steuerliche Einordnung der unterschiedlichen Token nach nationalem Recht.....	- 6 -
1)	Payment / Currency Token.....	- 6 -
2)	Utility Token	- 7 -
3)	Investment Token	- 7 -
III.	Steuerliche Behandlung des An- und Verkaufs von Token	- 8 -
1)	Private Vermögensverwaltung.....	- 8 -
a)	Private Veräußerungsgeschäfte.....	- 8 -
b)	Verwendungsreihenfolge	- 9 -
c)	Sonderfall Investment Token?.....	- 9 -
2)	Gewerblicher Handel mit Token	- 9 -
IV.	Mining / Forging von Token.....	- 10 -
1)	Gewerbliches Mining / Forging	- 10 -
2)	Privates Mining	- 11 -
V.	laufende Besteuerung von Erträgen aus Token.....	- 11 -
1)	Lending von Token	- 11 -
2)	Erträge aus Investment Token	- 12 -
VI.	§ 50d IX EStG	- 12 -
VII.	Einordnung in den USA.....	- 13 -
VIII.	Einordnung in Österreich.....	- 13 -

E.	MÖGLICHE FÄLLE DER DOPPELBESTEUERUNG	- 14 -
I.	Handel	- 14 -
II.	Mining	- 14 -
III.	Beispiele für grenzüberschreitende Fälle	- 15 -
1)	Mining in Island	- 15 -
2)	Wallet im Ausland	- 15 -
F.	ZUSAMMENFASSUNG	- 15 -

Literaturverzeichnis

- Andres, Joerg
Besteuerung von DLT – Systemen am Beispiel des Bitcoin ohne spezial – gesetzliche Grundlage zulässig?
In: Deutsches Steuerrecht 2021, S. 1630
(zitiert: *Andres* DStR 2021, 1630)
- Behrendt, Philipp / Janken, Sven
Kryptowährungen – das digitale Fremdwährungskonto
In: Deutsche Steuerzeitung 2018, S. 342
(zitiert: *Behrendt / Janken* DStZ 2018, 342)
- Bussac, Enée
Bitcoin, Ethereum & Co.
Dunod, 2018
(zitiert: Bussac)
- Haase, Florian
Internationales und Europäisches Steuerrecht
6. Auflage, Heidelberg, 2020
(zitiert: Haase)
- Heuel, Ingo / Matthey, Isabell
Steuerliche Behandlung von Kryptowährungen im Privatvermögen
In: NWB Steuer und Wirtschaftsrecht 2018, S. 1037
(zitiert: *Heuel/Matthey* NWB 2018, 1037)
- Heuermann, Bernd / Brandis, Peter
Blümich EStG – Kommentar
Stand März 2014, München
(zitiert: Blümich - *Bearbeiter*)

- Hönig, Michaela
 ICO und Kryptowährungen – Neue digitale
 Formen der Kapitalbeschaffung
 Wiesbaden, 2020
 (zitiert: Hönig)
- Krauß, Wilfried W. / Blöchle, Daniel
 Einkommensteuerliche Behandlung von di-
 rekten und indirekten Investments in Kryp-
 towährungen
 In: Deutsches Steuerrecht 2018, S. 1210
 (zitiert: *Kraus / Blöchle* DStR 2018, 1210)
- Krüger, Fabian
 Kryptowährungen: Gewinne aus Token –
 Verkäufen als Einkünfte aus privaten Veräu-
 ßerungsgeschäften
 In: Betriebsberater 2018, S. 1887
 (zitiert: *Krüger* BB 2018, 1887)
- Kube, Hanno / Reimer, Ekkehart
 Alternative Währungen: Herausforderungen
 des Finanz- und Steuerrechts
 Berlin 2020
 (*Autor*, HFSt (14) 2020)
- Maume, Philipp / Maute, Lena
 Rechtshandbuch Kryptowerte
 München, 2020
 (zitiert: *M/M – Bearbeiter*)
- Maume, Philipp / Maute, Lena / Fromberger,
 Mathias
 The law of Crypto Assets – A Handbook
 München, 2022
 (zitiert: *M / M / F – Bearbeiter*)
- Omlor, Sebastian / Link, Mathias
 Kryptowährungen und Token
 Frankfurt am Main, 2021
 (zitiert: *O / L - Bearbeiter*)

- Pielke, Walther
Besteuerung von Kryptowährungen – Ein
Überblick über die verschiedenen Steuerar-
ten
Wiesbaden, 2018
(zitiert: Pielke)
- Pinkernell, Reimar
Ertrag- und umsatzsteuerliche Behandlung
von Bitcoin – Transaktionen
In: Die Unternehmensbesteuerung 2015,
S. 19
(zitiert: *Pinkernell* UBG 2015, 19)
- Ronig, Roland
Kapitaleinkünfte – Aktuelles zum Jahres-
wechsel 2018 / 2019
In: NWB Erben und Vermögen 2018, S. 132
(zitiert: *Ronig* NWB-EV 2018, 132)
- Schmidt, Michael
Kryptowährungen, Bitcoin und Co.
Nürnberg, 2018
(zitiert: Schmidt)
- Schmidt, Otto
EStG – Kommentar
40. Auflage, München 2022
(zitiert: Schmidt EStG - *Bearbeiter*)
- Trinks, Beate / Trinks, Matthias
Besteuerung von Bitcoin und anderen Kryp-
towährungen
In: NWB Beilage 1/2018, S. 21
(zitiert: *Trinks / Trinks* NWB Beilage 1 2018,
21)

Vogel, Klaus / Lehner, Moris

Doppelbesteuerungsabkommen – Kommen-
tar

7. Auflage, München, 2021

(zitiert: V / L – *Bearbeiter*)

Werneburg, Martin

Steuerliche Behandlung von Erträgen aus
Security Token

In: Betriebsberater 2019, S. 2844

(zitiert: *Werneburg*, BB 2019, 2844)

Wighardt, Nils / Krekeler, Jan

Die Besteuerung blockchainbasierter Vermö-
genswerte

In: Der Steuerberater 2019, S. 16

(zitiert: *Wighardt / Krekeler* StB 2019, 16)

Grenzüberschreitende Einkünfte und Veräußerungsgewinne aus Kryptowährungen.

Eine vergleichende und steuervertragliche Perspektive

A. Einleitung

Das Thema Kryptowährung ist ein immer mehr aufkommendes Thema, welches auch nicht vor dem Steuerrecht Halt macht. Insbesondere die Einordnung des Tokenhandels und die Besteuerung von den Veräußerungsgewinnen bringt erhebliche Rechtsunsicherheit mit sich. Dies liegt zum einen an der unklaren Einordnung in eine bestimmte Einkunftsart und zum anderen am stark schwankenden Kurs. Bei einem weltweiten Handelsvolumen von mehreren Milliarden Euro pro Tag¹ kommt ein nicht mehr unbeachtliches Einkommensteuerpotential zusammen. Problematisch ist dabei jedoch, dass es eine stetig steigende Anzahl von unterschiedlichen Tokens gibt, die jeweils eine eigene Funktionalität mitbringen. Aus diesem Grund ist eine auf den Einzelfall abgestimmte steuerliche Analyse unabdingbar.

Die folgende Arbeit wird sich mit der ertragsteuerlichen Behandlung von grenzüberschreitenden Einkünften im Zusammenhang mit Kryptowährungen befassen. Nach einer kurzen Klärung der wichtigsten Begriffe, befasse ich mich mit den grundlegenden steuerlichen Aspekten auf nationaler, sowie auf steuervertraglicher Ebene. Anschließend kläre ich die Frage, wie es überhaupt zu Fällen von Doppelbesteuerung bei Kryptowährungen kommen kann und was es mit dem nationalen Steuerrecht zu tun hat. Um einen Vergleich zu anderen Ländern nehmen zu können, nehme ich im Anschluss Bezug auf die Einordnung von Kryptowährungen auf nationaler deutscher Ebene. Dabei beziehe ich mich zunächst auf die Einordnung der unterschiedlichen Token und anschließend auf den An- und Verkauf und das Mining von Kryptowährungen. Als Vergleichsländer ziehe ich die USA und Österreich heran, da diese Länder bereits weiter bei einer offiziellen Einordnung von Kryptowährungen sind.

B. Klärung der Begriffe

Zunächst sind jedoch die einzelnen Begriffe genauer zu erläutern.

I. Kryptowährung

Bei Kryptowährungen handelt es sich vereinfacht um „virtuelle Währungen“. Dies ist unmittelbar einleuchtend bei Kryptowährungen, die, wie die gesetzlich geregelten Zahlungsmittel, dem Bezahlen von Gütern oder Dienstleistungen dienen.²

Problematisch ist der Begriff „Währung“ jedoch bei denjenigen Kryptowährungen, die entweder weitere Funktionen neben dem Bezahlen haben oder ganz andere Funktionen als die Zahlungsfunktion haben. Bei diesen Kryptowährungen ist der Begriff „Währung“ missverständlich

¹ <https://coinmarketcap.com/de/>.

² O/L-Brinkmann Kapitel 13, Rn. 1.

oder gar unzutreffend, wird jedoch trotzdem verwendet. Neben dem Begriff Kryptowährung gibt es noch weitere Begriffsbestimmungen wie beispielsweise altcoins, digital assets oder tokenized assets. Dabei handelt es sich jedoch nur um Begriffe, die synonym zum Begriff Kryptowährungen zu verstehen sind.³

Der Wortbestandteil „Krypto“ ist darauf zurückzuführen, dass kryptologische Methoden eingesetzt werden. Dabei handelt es sich typischerweise um asymmetrische Verschlüsselungsverfahren mit einem öffentlichen Schlüssel und einem privaten Schlüssel. Für die Auslösung einer Transaktion, also einer Übertragung von Token von einer Adresse zu einer anderen, benötigt man den privaten Schlüssel.⁴ Kryptowährungen lassen sich nach ihrer Ausgestaltung und Funktion in unterschiedliche Gruppen einordnen. Dabei ist jedoch zu beachten, dass sich in Deutschland insoweit noch keine einheitliche Typologie herausgebildet hat.

II. Coins und Token

1) Payment Token

Payment Token haben keinen anderen Zweck neben der Funktion als Zahlungsmittel bzw. Wertaufbewahrung. Sie sind vergleichbar zu einer Fremdwährung oder Edelmetallen. Es handelt sich bei Payment Token noch nicht um gesetzliche Zahlungsmittel. Ein gesetzliches Zahlungsmittel ist nämlich ein Zahlungsmittel, mit dem ein Zahlungsverpflichteter eine Geldschuld rechtswirksam tilgen kann.⁵ Zentralbanken wie die EZB überlegen derzeit wie ein digitales gesetzliches Zahlungsmittel (central bank digital currency) wie zum Beispiel ein digitaler Euro ausgestaltet sein könnte.⁶

Aufgrund der vermuteten langfristigen Wertsteigerungspotenzials und der hohen Volatilität verschob sich im Laufe der Zeit der Anwendungsbereich von Bitcoin von einem Zahlungsmittel hin zu einem Wertaufbewahrungsmittel. Da neben Bitcoin auch andere Payment Token einer für der Kryptowährungen typischen hohen Volatilität unterliegen, entstand das Bedürfnis der sogenannten „Stablecoins“. Diese sollen den Wert eines gesetzlichen Zahlungsmittels eins zu eins nachbilden und werden regelmäßig von einer Emittentin begeben. Sie sind vollständig oder teilweise mit dem nachzubilden gesetzlichen Zahlungsmittel hinterlegt. Beispiele sind USDT, USD Coin, DAI oder EURS.⁷ Dabei darf nicht übersehen werden, dass es sich bei diesen Kryptowährungen gerade nicht um gesetzliche Zahlungsmittel handelt, sondern insbesondere ein

³ O/L-Brinkmann Kapitel 13, Rn. 1.

⁴ O/L-Brinkmann Kapitel 13, Rn. 1.

⁵ O/L-Brinkmann Kapitel 13, Rn. 3.

⁶ Report on a digital euro, European Central Bank, October 2020, https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/Report_on_a_digital_euro~4d7268b458.en.pdf.

⁷ <https://tether.to>; <https://www.centre.io/usdc>; <https://makerdao.com/en/whitepaper#thedai-stablecoin>; <https://eurs.stasis.net>.

Emittentenrisiko besteht.

2) Utility Token

Utility Token fungieren als Gutschein bzw. Rabattmarke, d. h. ermöglichen die (ggf. lediglich vergünstigte) Nutzung einer Dienstleistung oder den Erwerb von Gütern. Daneben können Utility Token zudem beispielsweise Mitsprache- oder Stimmrechte für die Ausgestaltung des Geschäftsmodells der Kryptowährung beinhalten.⁸ Darüber hinaus weisen Utility Token typischerweise keine weitere Funktion auf. Es existiert regelmäßig ein Rechtsträger als Emittent, dessen Produkte oder Leistungen mit dem Utility Token vergünstigt erworben oder in Anspruch genommen werden können. In diesem Sinne haben Utility Token ebenso wie Payment Token im Grunde einen Zahlungszweck, allerdings beschränkt und nur im Rahmen des von Emittenten vorgesehen bzw. errichteten „Ökosystems“ der jeweiligen Kryptowährung.⁹ Mit Utility Token investiert ein Steuerpflichtiger im Grunde wie mit Venture Capital oder Private Equity in ein Unternehmen in der Erwartung, dass der Utility Token aufgrund des Aufbaus des Geschäftsmodells in Zukunft im Wert steigt.

3) Security Token

Security Token repräsentieren ein Wertpapier („Security“). Sie dienen der Aufnahme von Eigen- oder Fremdkapital und gewähren dem Steuerpflichtigen Vermögensansprüche gegenüber der Emittentin. Insoweit wird gelegentlich als weitere Unterteilung von Equity Token und Debt Token gesprochen. Mit Security Token lassen sich theoretisch alle Rechten und Pflichten eines herkömmlichen Finanzinstruments abbilden.¹⁰ Allerdings sind die regulatorischen und gesellschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen zu beachten. Im Hinblick auf die mit Eigenkapital verbundene mitgliedschaftliche Gewinnbeteiligung scheidet zu mindestens in Deutschland bislang die Tokenisierung von Anteilen an Kapitalgesellschaften an der gesellschaftsrechtlichen Formbedürftigkeit.¹¹ Allenfalls über Konstruktionen wie eine Treuhand oder Unterbeteiligung wäre die Realisierung von tokenisierten gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen möglich. Dagegen existieren der Praxis bereits organisierte Namensschuldverschreibungen.¹² Über einen Namensschuldverschreibung muss - anders als bei einer Inhaberschuldverschreibung - keine Urkunde ausgestellt werden. Mit dem Gesetz zur Einführung von elektronischen Wertpapieren soll das Wertpapierrecht modernisiert und insbesondere die elektronische Begebung von Inhaberschuldverschreibungen ermöglicht werden.¹³

⁸ O/L-Brinkmann Kapitel 13, Rn. 5.

⁹ O/L-Brinkmann Kapitel 13, Rn. 5.

¹⁰ O/L-Brinkmann Kapitel 13, Rn. 6.

¹¹ Werneburg, BB 2019, 2844, 2846.

¹² Werneburg, BB 2019, 2844, 2846.

¹³ Entwurf eines Gesetzes zur Einführung von elektronischen Wertpapieren, BR-Drs. 8/21.

4) Blockchain

Die Blockchain ist ein digitales, chronologisch aufgebautes, dezentrales, verteiltes und nahezu fälschungssicheres Register, ähnlich einer Datenbank. Anders als bei einem Cloud-System werden die Daten auf jedem Rechner des Netzwerkes gespeichert und somit auf verschiedene Computer aufgeteilt. Dies erhöht die Sicherheit. Kommt es nämlich zum Verlust einer Kopie der Blockchain, kann der Verlierende die weiteren Netzwerkteilnehmer um erneute Zusendung bitten. Ein Anwendungsfall einer Blockchain ist beispielweise das Hinterlegen von Werteinheiten wie Bitcoins.¹⁴

5) Coins und Token

Die Werteinheiten, die auf einer Blockchain gespeichert werden, nennt man Token oder Coins. Diese Werteinheiten sind virtuelle Rechengrößen, denen von den Nutzern einer Blockchain ein gewisser Wert beigemessen wird.¹⁵

III. Mining, Mining Pools und Forging

Mit „Mining“, oder auch „Forging“ genannt, wird der ganze Vorgang des Fortführens der Blockchain bezeichnet.¹⁶ Dies ist eine Anspielung darauf, dass der erfolgreiche Netzwerkknoten als „Block Reward (=bestimmte Anzahl neu erzeugter Coins)“ neu geschaffene Coins erhält und dafür Rechenleistung erforderlich ist.¹⁷ Das Fortführen der Blockchain, also das Schaffen von Kryptowährungen, wird mithin mit der Metapher des Grabens/Schürfens im Bergbau bzw. des Schmiedens verbildlicht.

Unter „Mining-Pools“ versteht man Zusammenschlüsse von Netzwerkknoten. Dies wird getan, weil der Aufwand für die nicht erfolgreichen Netzwerkknoten vergebens ist und dadurch die Wahrscheinlichkeit steigt, dass ein beteiligter Netzwerkknoten erfolgreich ist. Der „Block Reward“ wird dann unter den beteiligten Netzwerkknoten aufgeteilt.¹⁸

IV. Initial Coin Offerings

Initial Coin Offerings (ICOs) sind Einheiten einer Digitalwährung in Form von Token, welche die Investoren dann als Zahlungsmittel oder als Wertanlage nutzen können. Diese werden anstatt Aktien im Gegenzug zum eingezahlten Geld von Firmen verteilt. Dieser Begriff referenziert eine Finanzierungsmöglichkeit, bei der Investoren Zugang zu einem künftigen Feature des finanzierten Projekts bekommen sollen. Bei ICO startet das Projekt im Gegensatz zu Initial Public Offerings (=Eigenkapitalausgabe durch Aktien) erst in der Zukunft.¹⁹

¹⁴ <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>; M/M-Fromberger/Zimmermann Kapitel 1, Rn. 1.

¹⁵ M/M-Fromberger/Zimmermann Kapitel 1, Rn. 4.

¹⁶ Schmidt Kapitel 2.1.2.

¹⁷ Bussac Kapitel 3.1.; M/M/F-Fromberger § 1, Rn. 80.

¹⁸ Behrendt/Janken DStZ 2018, 342.

¹⁹ Hönig Kapitel 1.1.

V. Wallet

Ein Wallet ist eine digitale Geldbörse, in der die Coins bzw. Token aufbewahrt werden können.²⁰

C. Grundsätzliche steuerliche Aspekte

Zur Frage, ob Einkünfte aus Kryptowährungen überhaupt der deutschen Steuerpflicht unterliegen, ist zunächst zu klären, dass Personen mit deutschem Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichem Aufenthalt (§ 9 AO), bzw. Sitz (§ 11 AO) oder Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) in Deutschland mit ihrem Welteinkommen der deutschen Steuerpflicht unterliegen. Dahinter steckt das Welteinkommensprinzip. Dies gilt unabhängig davon, wo sich die Quelle befindet, von der der Token erworben wurde bzw. das Unternehmen sich befindet, das neue Token ausgibt.²¹ Damit es nicht zu einer mehrfachen, einer sogenannten Doppelbesteuerung kommt wird das deutsche Steuerrecht durch Doppelbesteuerungsabkommen beschränkt. Unter einer Doppelbesteuerung wird genauer die Besteuerung einerseits im Herkunftsland, dem sogenannten Quellstaat, und andererseits die Besteuerung im Zielland, dem sogenannten Wohnsitzstaat, verstanden, also wird eine Einkunft in zwei Ländern besteuert. Diese Doppelbesteuerungsabkommen werden mit jedem Staat einzeln geschlossen und folgen in der Regel dem Muster der OECD. Welcher Staat nach dem Abkommen besteuern darf, hängt davon ab, unter welche Einkunftsart die Einkünfte subsumiert werden. Dabei kommen Unternehmensgewinne, Dividenden, Zinsen oder Veräußerungen von Vermögen in Betracht.²² Die Einordnung der einzelnen Arten von Kryptowährungen wird unter D. behandelt. In der Regel ist es jedoch so, dass der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht erhält. Mithin wird bei in Deutschland ansässigen Personen in der Regel das deutsche Steuerrecht nicht beschränkt. Falls im Ausland bereits eine Steuer erhoben wurde, kann diese auf die deutsche Steuer angerechnet werden, Art. 23 II OECD Musterabkommen. Eine andere Möglichkeit ist das Freistellen, Art. 23A OECD-MA.

D. Vergleichende Ansicht unter steuervertraglichen Aspekten

Damit es zu einer Doppelbesteuerung überhaupt kommen kann, müsste es zunächst einmal nach deutschem Recht möglich sein, die Einnahmen und Veräußerungsgewinne zu besteuern. Aus diesem Grund wird nach dem Punkt Allgemeines zunächst die nationale Besteuerung von Kryptowährungen behandelt.

I. Allgemeines

Zunächst ist festzuhalten, dass sich die DBA aufgrund des durch sie gebildeten eigenen Rechtskreises verschiedener Begrifflichkeiten und dogmatischer Kategorien bedienen, die von denen

²⁰ Bussac Kapitel 5.1.1.

²¹ M/M-Kollmann Kapitel 5, Rn. 6.

²² M/M-Kollmann Kapitel 5, Rn. 7.

des nationalen deutschen Steuerrechts abweichen können. Für die Auslegung ist als erstes zu unterscheiden zwischen Begriffen, die das Abkommen selbst definiert (Beispiel: Definition der Betriebsstätte in Art. 5 OECD-MA) und solchen, die nicht definiert sind. Für den letzteren Fall bestimmt Art. 3 Abs. 2 OECD-MA bzw. vergleichbare Regelungen in den einzelnen DBA, dass dem Begriff diejenige Bedeutung zukommen soll, die ihm nach dem Verständnis des Rechts beider Vertragsstaaten zukommt, wobei das Recht des das Abkommen anwendenden Staates (sog. Anwenderstaat) vorrangig sein soll.²³

Der Rückgriff auf das nationale Gesetzesrecht ist als dynamische Verweisung zu verstehen und erleichtert die Anwendung. Dadurch wird sichergestellt, dass Änderungen im Begriffsverständnis des nationalen Rechts mittelbar auch auf die Anwendung des DBA durchschlagen.²⁴

Für die im Abkommen selbst definierten Begriffe gilt der Grundsatz der sogenannten autonomen bzw. authentischen Auslegung, dh. das DBA ist aus sich selbst heraus und nach dem übergeordneten Willen beider Vertragsparteien auszulegen.²⁵ Aus diesem Grund ist im Falle das Deutschland der Anwenderstaat ist, auf das nationale Steuerrecht zu schauen, wenn die Begriffe im DBA selbst nicht definiert sind. Im Falle von Kryptowährungen gibt es keine Definitionen im OECD-MA.

II. Steuerliche Einordnung der unterschiedlichen Token nach nationalem Recht

Bei Token handelt es aus nationaler steuerlicher Sicht um eigenständige Wirtschaftsgüter.²⁶ Diese Einordnung ist auch steuerbilanzrechtlich zu beachten. Demnach sind Token einer eigenständigen Bewertung zugänglich, was die Veräußerungsvorgänge grundsätzlich steuerlich beachtlich macht. Dabei folgt das Steuerrecht einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, woraus folgt, dass das Steuerrecht nicht in jedem Fall einer zivilrechtlichen Einordnung folgen muss, sondern steuerliche Normen nach ihrem wirtschaftlichen Sinn zu verstehen und anzuwenden sind.²⁷

1) Payment / Currency Token

Für Payment Token, auch Currency Token genannt, gibt es bislang als einzige Tokenart eine Einordnung der Finanzverwaltung. Das Bundesfinanzministerium sieht Currency Token als bloße Recheneinheit an.²⁸ Es handelt nach der Finanzverwaltung weder um elektronisches Geld noch um gesetzliche Zahlungsmittel und daher weder um Devisen noch um Sorten.²⁹ Die

²³ Haase Rn. 631.

²⁴ V/L-Vogel Grundlagen Rn. 182 ff.

²⁵ BFH-Urteil vom 27.1.1988, Az.: I R 241/83, BStBl. II 1988, 574 ff.

²⁶ Antwort der Bundesregierung auf Anfrage des Abgeordneten Frank Schäffler (FDP), BT-Drs. 17/14530, 40.

²⁷ M/M-Kollmann Kapitel 5, Rn. 9.

²⁸ Antwort der Bundesregierung auf Anfrage des Abgeordneten Frank Schäffler (FDP), BT-Drs. 17/14530, 40.

²⁹ M/M-Kollmann Kapitel 5, Rn. 10.

Literatur folgt dieser Meinung ebenfalls weitgehend.³⁰

Aus Ertragsteuerlicher Sicht werden Payment Token unter die „anderen Wirtschaftsgüter“ des § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG subsumiert. Bei „anderen Wirtschaftsgütern“ handelt es sich um Vermögensgegenstände, die einer selbständigen Bewertung zugänglich und von längerfristigem Nutzen sind.³¹ Hierunter fallen neben Gegenständen im Sinne des bürgerlichen Rechts (Sache und Rechte) auch tatsächliche Zustände und konkrete Möglichkeiten, für die der Steuerpflichtige Geld ausgibt.³² Da selbst Fremdwährungsguthaben darunter fallen³³, scheint eine Einordnung von Currency Token zu den „anderen Wirtschaftsgüter“ des § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG sinnvoll.

2) Utility Token

Das eben dargelegte kann ebenfalls auf die Utility Token angewandt werden. Wenn ein eigenständig bewertbares Wirtschaftsgut unter keine vorangegangene Spezialnorm fällt, kann es subsidiär von § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG erfasst werden.³⁴ Dies gilt für Utility Token, die als andere Wirtschaftsgüter zu Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften führen können.

3) Investment Token

Bei Investment Token dürfte es sich um Kapitalvermögen im Sinne des § 20 EStG handeln. Je nach Charakteristika der Token können Gewinnanteile (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG), Beteiligungen einer stillen Gesellschaft bzw. partiarische Darlehen (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG) oder andersartige Kapitalforderungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG) vorliegen. Eine allgemeingültige Aussage zur Einordnung von Equity und Security Token zu treffen ist vor dem Hintergrund der unzähligen möglichen Ausgestaltungsarten nicht möglich. Eine Einzelfallprüfung ist unumgänglich.³⁵ Dazu muss man sich die einzelnen in Betracht kommenden Nummern des § 20 EStG genauer anschauen.

§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfasst Bezüge aus den im Gesetz aufgezählten Beteiligungsverhältnissen mit denen das Recht am Gewinn und Liquiditätserlös einer Kapitalgesellschaft verbunden ist. Darunter fallen auch GmbH-Anteile. Ist ein Investment Token als Equity Token ausgestaltet und vermittelt demnach Ausschüttungen aus einer Körperschaft oder verraten Einigung, ist der Druck im Regelfall als Gewinnanteil im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG anzusehen.³⁶

Nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG umfasst sind die Einnahmen aus Investment Token, wenn sie aus

³⁰ *Pinkernell* UBG 2015, 19; *Heuel/Matthey* NWB 2018, 1037; *Krüger* BB 2018, 1887.

³¹ *Blümich-Ratschow* § 23, Rn. 62.

³² *Blümich-Ratschow* § 23, Rn. 62.

³³ BFH BStB1. II 2000, 614; BMF 18.1.2016, BStB1. I 2016, 85 Rn. 39, 131.

³⁴ *Blümich-Ratschow* § 23, Rn. 28, 62.

³⁵ *M/M-Kollmann* Kapitel 5, Rn. 13.

³⁶ *Blümich-Ratschow* § 23, Rn. 61; *M/M-Kollmann* Kapitel 5, Rn. 13.

der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus patriarischen Darlehen stammen. Charakteristisch für eine derartige Beteiligung ist eine Verzinsung des zur Verfügung gestellten Kapitals in Abhängigkeit vom Gewinn des Handelsgewerbes.³⁷ Der stille Gesellschafter oder patriarchalische Darlehensgeber darf nicht als Mitunternehmer anzusehen sein, also kein Mitunternehmer-Risiko und keine Mitunternehmer-Initiative zeigen.³⁸

Der Auffangtatbestand § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG deckt Kapitalerträge ab, die das Gesetz in § 20 Abs. 1 Nr. 1 – 6 EStG nicht aufgezählt hat. Voraussetzung ist, dass die Kapitalerträge aus einer Kapitalforderungen entstammen, genauer aus einer auf Geld gerichteten Forderung.³⁹ Debt Token mit fixierter Verzinsung ohne Beteiligung am Verlust werden daher üblicherweise als andersartige Kapitalforderungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG anzusehen sein.⁴⁰

III. Steuerliche Behandlung des An- und Verkaufs von Token

Bei der Veräußerung von Token kommt Art. 13 OECD-MA in Betracht. Nach Art. 13 I OECD-MA können Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens im Sinne des Art. 6 bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, im anderen Staat besteuert werden. Nach Art. 6 I OECD-MA hat der Ausdruck „unbewegliches Vermögen“ die Bedeutung, die ihm nach dem Recht des Vertragsstaats zukommt, in dem das Vermögen liegt. Mithin ist auf nationaler Ebene zu prüfen, ob es sich um unbewegliches Vermögen handelt (wurde bereits oben erläutert) und zum anderen, wie die Vorgänge allgemein auf nationaler Ebene einzuordnen sind.⁴¹

Nach einer breit gefestigten Literaturmeinung und der Verwaltungsauffassung handelt sich bei Veräußerungsgewinnen aus dem Verkauf von Token entweder um Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1, Abs. 2 EStG oder Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.⁴²

1) Private Vermögensverwaltung

a) Private Veräußerungsgeschäfte

Gegen die Vermutung der meisten wahrscheinlich handelt es sich bei dem Handel mit Token, mit der Ausnahme von Investment Token, nicht um Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 EStG.⁴³ § 20 EStG regelt die Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen nämlich nur in den anschließend aufgezählten Einnahmen. Currency und Utility Token lassen sich nicht

³⁷ Blümich-Ratschow § 23, Rn. 199.

³⁸ M/M-Kollmann Kapitel 5, Rn. 13.

³⁹ Blümich-Ratschow § 23, Rn. 308.

⁴⁰ M/M-Kollmann Kapitel 5, Rn. 13.

⁴¹ FG Nürnberg DStR 2020, 1243.

⁴² Andres DStR 2021, 1630.

⁴³ Ronig NWB-EV 2018, 132; Trinks/Trinks NWB Beilage 1 2018, 21.

unter eine der aufgezählten Alternativen subsumieren und erfüllen auch nicht den Begriff der Fremdwährung.⁴⁴ Daraus folgt, dass die Erträge aus privaten Veräußerungen nicht der Abgeltungssteuer unterliegen, vgl. §§ 43 ff. EStG.

Werden Token als Spekulationsobjekt im Privatvermögen genutzt, kommt eine Besteuerung von Veräußerungserlösen gemäß § 22 Nr. 2 EStG in Verbindung mit § 23 EStG innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist in Betracht, weil Token im Grundsatz als „andere Wirtschaftsgüter“ im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr 2 EStG anzusehen sind.⁴⁵

Gemäß § 23 Abs. 1 Nr.2 Satz 2 EStG sind Veräußerungsgewinne aus Gegenständen des täglichen Gebrauchs nicht steuerpflichtig. Diese Vorschrift ist für Token jedoch nicht einschlägig, denn sie soll lediglich verhindern, dass Verluste, die typischerweise mit Gegenständen des täglichen Gebrauchs erzielt werden, steuerlich berücksichtigt werden können.⁴⁶ Token unterliegen jedoch im Regelfall keiner wirtschaftlichen Abnutzung und damit einhergehenden Werteverlust, womit die Ausnahme nicht greift.

b) Verwendungsreihenfolge

Sollten Token in mehreren Tranchen erworben worden sein, stellt sich die Frage, welche angeschafften Token zuerst veräußert werden. Dies ist insbesondere auch für die Bestimmung der Haltefrist von einem Jahr interessant, da es nur mit erheblichem technischem Aufwand möglich ist beim Halt einer Vielzahl von Token mittels derselben Wallet Transaktion eines einzelnen Token nachzuweisen.⁴⁷ Nach Auffassung der Finanzverwaltung findet die Fifo-Methode Anwendung.⁴⁸

c) Sonderfall Investment Token?

Eine andere Einordnung sollte für Investment Token in Frage kommen. Diese sind als eher digital verbriefte Vergütungsansprüche für die Überlassung von Kapital einzuordnen und nicht als „andere Wirtschaftsgüter“ im Sinne des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Die Besteuerung von Veräußerungsgewinne aus Investment Token richtet sich demnach nach § 20 Abs. 2 EStG.⁴⁹

2) Gewerblicher Handel mit Token

Einkünfte bleiben nur dann privat im Sinne des Steuerrechts, wenn Sie der Verwaltung des eigenen Vermögens dienen, R 15. 7 EStR. Wird die Beschäftigung mit Kryptowährungen hingegen mit mehr als geringem Aufwand und Umfang betrieben, kann eine gewerbliche Tätigkeit im Sinne von § 15 EStG vorliegen. Das wäre gemäß § 15 Abs. 2 EStG der Fall, wenn die

⁴⁴ M/M-Kollmann Kapitel 5, Rn. 13.

⁴⁵ Schmidt EStG-Weber-Grellet § 23, Rn. 21.

⁴⁶ Blümich-Ratschow § 23, Rn. 67.

⁴⁷ M/M-Kollmann Kapitel 5, Rn. 24.

⁴⁸ OFD NRW 20.4.2018 Kurzinfor Est Nr. 04/2018; Pinkernell HfSt (14) 2020, § 3.

⁴⁹ M/M-Kollmann Kapitel 5, Rn. 27.

Beschäftigung mit Gewinnerzielungsabsicht, nachhaltig, durch teilnahmewirtschaftlichen Verkehr und selbstständig erfolgt. Die Beurteilung, ob eine Tätigkeit danach gewerblich ist, lässt sich nicht personalisieren. Die Finanzverwaltung stellt bei der Beurteilung auf das Gesamtbild ab.⁵⁰

Gewinnerzielungsabsicht erfordert die Absicht, Gewinne aus Kryptowährungen erzielen zu wollen. Die Absicht muss nicht Hauptzweck sein. Das dürfte regelmäßig der Fall sein. Etwas anderes gilt allerdings, wenn in den vorausgegangenen Jahren regelmäßig Verluste, zum Beispiel aus Mining, entstanden, H 15.3 EStR. In diesem Fall kann das Finanzamt eine sogenannte Liebhaberei unterstellen, also dass sie Tätigkeit gar nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet ist. Nachhaltigkeit bedeutet, dass die Tätigkeit auf eine gewisse Dauer erfolgt. Eine einmalige Investition reicht nicht aus.

Am wirtschaftlichen Verkehr beteiligt sich jeder, der nach außen erkennbar mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, Leistung oder Güter mit anderen austauscht, H 15.4 EStR. Der wirtschaftliche Verkehr muss dabei nicht groß sein, es reicht aus, dass man sich in einer kleineren Gruppe betätigt, zum Beispiel eine Community oder gar nur mit einem Geschäftspartner. Entscheidend ist der nach außen erkennbare Wille, gewerbliche Tätigkeit sein zu wollen.⁵¹

Selbstständig ist die Betätigung, wenn sie auf eigene Initiative und mit unternehmerischem Risiko erfolgt, H 15.1 EStR. Die Betätigung mit Kryptowährungen muss dazu selbstbestimmt und nicht weisungsgebunden, wie zum Beispiel in einem Anstellungsverhältnis, erfolgen.⁵²

IV. Mining / Forging von Token

Genau wie beim An- und Verkauf von Token stellt sich auch beim Mining die Frage, wann die Grenze zur Gewerblichkeit überschritten ist. Dies hätte zur Folge, dass Einkünfte nach § 15 EStG vorliegen. Maßgeblich für die Einordnung der Einkünfte sind vor allem die Intensität, der Ressourcenaufwand und der Erfolg der Tätigkeit.

1) Gewerbliches Mining / Forging

Die Finanzverwaltung vertritt die Meinung, dass Mining standardmäßig die Kriterien für die Gewerblichkeit erfüllt.⁵³ Dabei werden gemäß § 15 EStG Einkünfte selbstständig, nachhaltig, mit Gewinnerzielungsabsicht und unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erzielt. Die Selbständigkeit und die Nachhaltigkeit werden mit der im Regelfall für das Mining erforderlichen professionellen Soft- und Hardware, der hohen Rechenleistung und den damit einhergehenden hohen Investitionskosten begründet. Die Beteiligung am allgemeinen

⁵⁰ Pielke Kapitel 3.1.2.

⁵¹ Pielke Kapitel 3.1.2; *Krauß/Blöchle* DStR 2018, 1210.

⁵² *M/M-Kollmann* Kapitel 5, Rn. 31f.

⁵³ OFD NRW 20.4.2018 Kurzinfor Est Nr. 04/2018.

wirtschaftlichen Verkehr ist für die Finanzwartung dann gegeben, wenn die geschärften Token veräußert, getauscht oder als Zahlungsmittel eingesetzt werden.⁵⁴

Die Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr wird in der Literatur jedoch kritisch gesehen. Danach ist in Fällen, in denen der Miner die neugewonnenen Token nicht an Dritte entgeltlich anbietet und somit nicht nach außen in Erscheinung tritt keine Marktbeteiligung vorhanden. Folglich erzielt der Miner keine Einkünfte nach § 15 EStG, wenn er die Token nur als Anlage hält.⁵⁵

Allerdings muss die Marktbeteiligung nicht bereits in denselben Jahren stattfinden, in welchen das Mining betrieben wird. Es muss unter der Gesamtbetrachtung eine Marktbeteiligung bestehen.⁵⁶ Mithin ist im Einzelfall zu entscheiden.

2) Privates Mining

Eine Gewerblichkeit sollte zu verneinen sein, wenn bei nur gelegentlichem Mining mit überschaubarem Erfolg der eigene private Rechner genutzt wird. Dies bedeutet jedoch nicht automatische Steuerfreiheit der Einkünfte. Es stellt sich die Frage nach der Steuerbarkeit von Mining nach eventuellen Überschusseinkünften.

Im Gegensatz zum privaten An- und Verkauf von Token unterliegen selbst geschaffene Token im Privatvermögen nicht den Regelungen des § 23 EStG.⁵⁷ § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG erfasst lediglich zuvor angeschaffte, nicht aber selbst hergestellte Wirtschaftsgüter. Ein späterer Veräußerungsgewinn des selbst hergestellten Tokens ist demnach nicht steuerpflichtig.⁵⁸

Es kommt jedoch eine Steuerpflicht nach § 22 Nr. 3 EStG in Betracht. § 22 Nr. 3 EStG erfasst entgeltliche Leistung im Privatbereich, die keine Veräußerung und auch nicht veräußerungsähnlich sind. § 22 Nr. 3 EStG ist subsidiär zu anderen Einkunftsarten und erfasst als Leistung jedes Tun, Dulden oder Unterlassen gegen Entgelt.⁵⁹

V. laufende Besteuerung von Erträgen aus Token

1) Lending von Token

Im Regelfall wird bei Lending, also der entgeltlichen Überlassung von Token eine selbstständige und nachhaltige Tätigkeit angenommen, sodass von einer Gewerblichkeit ausgegangen werden kann. Zur Abgrenzung sind die oben genannten Kriterien heranzuziehen. Die Einkünfte sind dann nach § 15 EStG zu versteuern. Bei privatem Lending ist noch nicht abschließend geklärt, unter welche Norm die Einkünfte fallen. Einschlägig ist jedoch § 22 Nr. 3 EStG, der

⁵⁴ M/M-Kollmann Kapitel 5, Rn. 35.

⁵⁵ Pinkernell UBG 2015, 19.

⁵⁶ M/M-Kollmann Kapitel 5, Rn. 35.

⁵⁷ OFD NRW 20.4.2018 Kurzinfo Est Nr. 04/2018.

⁵⁸ M/M-Kollmann Kapitel 5, Rn. 41.

⁵⁹ M/M-Kollmann Kapitel 5, Rn. 41.

auch beim Privatmining von Token zur Besteuerung führt. Entgeltliche Leistungen im Privatbereich, wie auch die Nutzungsüberlassung, fallen darunter. Für die Steuerbarkeit spielt es keine Rolle, ob es Entgelt in Form von kommerziellen Währungen oder in Form von Sachwerten erbracht wird.⁶⁰

2) Erträge aus Investment Token

Bei Investment Token können je nach Ausgestaltung der Token neben Gewinnen aus der Veräußerung auch laufende Erträge erzielt werden. Die genaue einkommensteuerliche Behandlung hängt von den Charakteristika des Investment Token ab.

Erwirbt der Tokeninhaber echte Mitgliedschaftsrechte, werden Token als Equity Token eingeordnet.⁶¹ Dabei kann es sich unter anderem um klassische Gewinnanteile, Einnahmen aus einer typischen stillen Gesellschaft, aus einem patriarchalischen Darlehen bzw. schlichtweg aus Überlassung von Kapital handeln.⁶² Die laufende Einkünfte unterliegen demnach in aller Regel den Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 4 oder Nr. 7 EStG.⁶³ Der Emittent der Token unterliegt hierbei der Pflicht zur Einrichtung der Kapitalertragsteuer nach § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG bzw. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG, § 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, § 44 Abs. 1 S. 1 EStG.

VI. § 50d IX EStG

Ebenfalls erwähnenswert ist die Vorschrift des § 50d IX EStG. § 50d IX EStG bestimmt, dass wenn Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind, die Freistellung der Einkünfte ungeachtet des Abkommens nicht gewährt wird, soweit erstens der andere Staat die Bestimmungen des Abkommens so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können, zweitens die Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie von einer Person bezogen werden, die in diesem Staat nicht auf Grund ihres Wohnsitzes, ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Sitzes oder eines ähnlichen Merkmals unbeschränkt steuerpflichtig ist, oder drittens die Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie einer Betriebsstätte in einem anderen Staat zugeordnet werden oder auf Grund einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung die steuerliche Bemessungsgrundlage in dem anderen Staat gemindert wird. Daraus folgt, dass, wenn in einem Staat, mit dem ein DBA besteht, die Kryptowährung nicht

⁶⁰ Schmidt EStG-Weber-Grellet § 22, Rn. 142.

⁶¹ M/M-Kollmann Kapitel 2, Rn. 204ff.

⁶² M/M-Kollmann Kapitel 5, Rn. 58.

⁶³ Wighardt/Krekeler StB 2019, 16.

der Besteuerung unterliegt, obwohl der Staat grundsätzlich das Besteuerungsrecht nach dem DBA hat, Deutschland diese Einnahmen versteuert..

VII. Einordnung in den USA

In den USA wird der Besitz an Kryptowährungen zum Vermögen gezählt und steuerlich wie zum Beispiel Immobilienbesitz oder anderes Vermögen behandelt. Das heißt, dass in Bezug auf Besitz, Erwerb und Verkauf die gleichen Steuergrundsätze gelten.

Einerseits hat es sich der Gesetzgeber in den USA mit dieser Entscheidung relativ einfach gemacht. Andererseits entstehen dennoch eine Reihe von individuellen Fragen, da doch einige Unterschiede zwischen physischem und virtuellem Besitz bestehen. Das US-Finanzministerium hat darauf Bezug genommen in der Notice 2014-21 und der Publication 544 des Department of the Treasury IRS (Internation Revenue Service).

Darin wird geregelt, dass nach derzeit geltendem Recht virtuelle Währungen nicht als Währung behandelt wird, die für US-Bundessteuerzwecke zu Fremdwährungsgewinnen oder -verlusten führen könnten. Die Einordnung des Gewinns oder Verlusts eines Steuerpflichtigen bei dem Verkauf und Handel mit virtueller Währung hängt im Allgemeinen davon ab, ob die virtuelle Währung in den Händen des Steuerpflichtigen ein Kapitalwert ist. Ein Steuerpflichtiger realisiert gewöhnlicherweise Veräußerungsgewinne oder -verluste beim Verkauf oder Handel von virtuellen Währungen. Mithin besteht, ähnlich wie bei Aktien und ähnlichen Investitionsgütern ein Veräußerungserlös.

Beim Mining ist es so, dass wenn der Miner erfolgreich virtuelle Währungen schürft, der Marktwert der virtuellen Währung zum Zeitpunkt des Erhalts in das Bruttoeinkommen einzubeziehen ist. Wenn das "Mining" von Token durch den Steuerpflichtigen ein Gewerbe oder ein Geschäft darstellt, und die "Mining"-Tätigkeit vom Steuerpflichtigen nicht als Arbeitnehmer ausgeübt wird, ist der Nettoverdienst aus selbständiger Tätigkeit ein Einkommen aus selbständiger Tätigkeit.

VIII. Einordnung in Österreich

Im Gegensatz zu Deutschland gibt es in Österreich von der Wirtschaftskammer einen Leitfaden zu Krypto Assets.⁶⁴ Hierin werden die einzelnen Tokenarten genauer beschrieben und eingeordnet. Zudem werden die Fragen geklärt, wann Krypto Assets als Wertpapiere gelten oder ob sie E-Geld, Zahlungsinstrumente oder Zahlungsmittel sind. Als Wertpapier wird in der Regel ein Security eingestuft. Dabei werden folgende Kriterien aufgezählt: Verkörperung eines Rechts, Fungibilität und Standardisierung, Übertragbarkeit, Handelbarkeit, Fehlen einer Ausnahme vom Wertpapierbegriff als Zahlungsmittel und Vergleichbarkeit mit anderen

⁶⁴ <https://www.wko.at/branchen/information-consulting/finanzdienstleister/leitfaden-krypto-assets.pdf>.

Wertpapieren. Jedoch kann eine abschließende Einstufung auch hier nur im Einzelfall erfolgen. Ebenso bei der Einstufung als E-Geld, Zahlungsinstrument oder Zahlungsmittel kommt es auf den Einzelfall drauf an.

E. Mögliche Fälle der Doppelbesteuerung

Fraglich ist nun noch, wie es im Bereich der Kryptowährungen überhaupt zu Doppelbesteuerungen kommen kann.

I. Handel

Betrachtet man zunächst den Handel wird es schwierig sein, einen Fall der Doppelbesteuerung zu finden. Die Token bzw. Coins sind nämlich dezentral auf einer Blockchain gespeichert, die keinem exaktem Ort zugeordnet werden können, selbst wenn das Wallet in einem bestimmten Land gehostet wird. Mithin wird das Einkommen des Handels dort besteuert, wo der Händler unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Die Token werden diesem Ort zugerechnet und nach dem Welteinkommensprinzip auch dort versteuert. Lediglich im Falle einer erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG, käme eine Doppelbesteuerung durch Wegzug in Betracht.

II. Mining

Beim Mining sieht das schon etwas anders aus. Hierbei ist es möglich in einem Land unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu sein und in einem anderen Land seine Miningserver stehen zu haben. Der Grund dafür können beispielsweise niedrigere Stromkosten sowie günstigere Wartungsarbeiten sein. In einem solchen Fall könnte eine Serverbetriebsstätte nach Art. 5 OECD-MA im Land des Servers vorliegen. Die Voraussetzung an eine solche Betriebsstätte sind etwas enger, als die der gewöhnlichen Betriebsstätte. Gemäß Art. 5 I OECD-MA muss ein Server eine feste Geschäftseinrichtung sein, die die Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise ausübt. Zudem muss die Tätigkeit den Umfang von Hilfs- und Vorbereitungstätigkeiten übersteigen, Art. 5 IV OECD-MA. Der Musterkommentar zum OECD-MA unterscheidet zwischen materiellen und immateriellen Komponenten einer Server-Betriebsstätte. Daten und Software sind in diesem Zusammenhang immateriell und begründen keine Betriebsstätte. Darunter fällt beispielsweise eine Website in einem Land. Im Gegensatz dazu kann die Hardware des Servers eine feste Geschäftseinrichtung begründen. Zudem muss die Geschäftstätigkeit länger als sechs Monate bestehen. Des Weiteren muss der Server die eigentliche Unternehmenstätigkeit des Unternehmens ausüben oder zumindest „Kernfunktionen“ ausüben, die auf den Server ausgelagert werden.⁶⁵ Wie bereits oben erwähnt, reicht nach Art. 5 IV OECD-MA eine Ausübung von

⁶⁵ Nr. 42.8 EOCOD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010.

Hilfstätigkeiten nicht aus. Eine Anwesenheit von Personal ist jedoch nicht nötig.⁶⁶ Bezieht man dies auf die Realität ist immer im Einzelfall zu unterscheiden. In Betracht kommt eine solche Server-Betriebsstätte im gewerblichen Bereich, wenn dauerhaft über einen Zeitraum von über sechs Monaten Mining auf den Servern betrieben wird. Das Mining stellt dabei auch eine Kernfunktion dar.

III. Beispiele für grenzüberschreitende Fälle

1) Mining in Island

Ein deutscher Staatsbürger mit Wohnsitz in Deutschland betreibt auf Island Bitcoin-Mining in der Rechtsform einer isländischen LLC. Die Gewinne die dort erzielt werden sind eindeutig nur in Island zu besteuern. Bei der Ausschüttung an den deutschen Staatsbürger kann es jedoch zu einem Fall der Doppelbesteuerung kommen, wenn Island diese besteuern möchte. Deutschland möchte nämlich die Ausschüttung ebenfalls als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG. Im Doppelbesteuerungsabkommen ist dann festgehalten, ob der Deutsche freigestellt wird oder ob die in Island gezahlte Steuer auf die Ausschüttung bei der deutschen Steuer angerechnet werden kann.

2) Wallet im Ausland

Ein Wallet wird in einem Land gehostet, dass auf Einkünfte aus Kryptowährungen Steuern erhebt. Hierbei kommt mithin eine Besteuerung im Hostland, sowie die Besteuerung in Deutschland in Betracht.

F. Zusammenfassung

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass eine Einordnung der Einnahmen und Veräußerungsgewinne sich aktuell noch sehr schwer gestaltet. Dies liegt zum einen an unzählig verschiedenen Funktionen der Token, sowie an der Neuheit. Zudem kommen nur in vereinzelt Fällen überhaupt Fälle von Doppelbesteuerung in Betracht, da die Token auf einer Blockchain dezentral gespeichert sind und noch nicht geklärt ist, wo sich die Daten tatsächlich befinden. Beim Mining ist dies jedoch etwas leichter. Dabei kommt eine Server-Betriebsstätte nach Art. 5 I OECD-MA in Betracht. Alles in allem und vor allem im Vergleich zu anderen Ländern lässt sich sagen, dass das Thema noch einen großen Ausbaubedarf auf nationaler sowie internationaler Ebene hat und klare Kriterien zur Einordnung zu einer Einkunftsart benötigt. Lediglich Österreich hat einen ersten Versuch gestartet dies zu vereinheitlichen.

⁶⁶ V/L-Görl Art. 5, Rn. 29.

Versicherung

Hiermit versichere ich, Nils Gehrlein (Matr. Nr.: 4116086), dass ich die vorliegende Seminararbeit eigenständig verfasst und keine anderen als die angegebenen Hilfsmittel benutzt habe. Die Stelle der Hausarbeit, die anderen Quellen dem Wortlaut oder dem Sinn nach entnommen wurden, sind durch Angaben der Herkunft kenntlich gemacht. Des Weiteren versichere ich, dass die abgegebene Schriftfassung der hochgeladenen elektronischen Version entspricht.

Heidelberg, den 27.04.2022

A handwritten signature in black ink that reads "N. Gehrlein". The letters are cursive and slightly slanted to the right.

Nils Gehrlein