NWB Nr. 2 vom 14.01.2022 - NWB NAAAI-01214

S. 90

FG Baden-Württemberg zur Besteuerung von Kryptowährungen

Handel führt zu privaten Veräußerungsgeschäften

Dr. Hendrik Arendt und Dr. Martin Friedberg*

Das FG Baden-Württemberg (Urteil v. 11.6.2021 - 5 K 1996/19, NWB PAAAH-96502) hat im Juni 2021 entschieden, dass die Veräußerung von Kryptowerten zu sonstigen Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften führt. Weder bestehen für das Gericht Zweifel an der Qualifikation von Bitcoin und Co. als „andere Wirtschaftsgüter" noch verhindere ein strukturelles Vollzugsdefizit die Besteuerung. Dabei hat das Gericht die umfangreichen informationstechnischen Details und die daran ausgerichtete Argumentation des Klägers nicht gewürdigt, ließ aber wegen der grundlegenden Bedeutung die Revision zu (beim BFH unter dem Az. IX R 27/21 anhängig). Es handelt sich um das erste Urteil eines Finanzgerichts in einem Hauptsacheverfahren, das die Kryptobesteuerung zum Gegenstand hat.

FG Baden-Württemberg, Urteil v. 11.6.2021 - 5 K 1996/19, NWB PAAAH-96502

Eine Kurzfassung des Beitrags finden Sie hier.

I. Sachverhalt

Sohn verwaltet Kryptowerte für Vater

Seit dem Jahr 2015 investierte der Sohn des Steuerpflichtigen (Kläger) für sich persönlich in verschiedene Kryptowährungen (u. a. Bitcoin) über zentrale Handelsplattformen („Centralised Exchanges") im Internet. Im Jahr 2016 beteiligte sich der Kläger gegen eine erstmalige Zahlung in Höhe von 700 €, im April 2017 auch die geschiedene Frau des Klägers, an dem Portfolio des Sohnes.

Die Beteiligten wohnten in Deutschland und betrieben den Handel mit Kryptowerten von dort aus. Sie waren sich über die Beteiligungsquoten einig. Investitionsentscheidungen wurden gemeinsam abgesprochen. Jeder Beteiligte konnte investierte Beträge durch den anteiligen Verkauf des Portfolios realisieren, um das ursprüngliche Investment zurückzuerhalten.

Der Sohn des Klägers verwaltete das investierte Geld treuhänderisch und erwarb davon nach dem
S. 91 Tausch in US-Dollar Bitcoin. Teilweise tauschte er anschließend Bitcoin in andere Kryptowerte, u. a. auf den Exchanges „Poloniex" (Sitz: USA) und „Bittrex" (damaliger Sitz: Malta).

Finanzamt behandelt Veräußerungsgewinne erklärungsgemäß als private Veräußerungsgeschäfte

Im Streitjahr 2017 erwirtschaftete das Portfolio einen – anteilig auf den Kläger entfallenden – Veräußerungsgewinn in Höhe von 31.904 €, welchen das Finanzamt erklärungsgemäß als sonstige Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 22 Nr. 2 i. V. mit § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) berücksichtigte. Bereits im Zeitpunkt des Einkommensteuerbescheids im Mai 2019 entsprach diese steuerliche Einschätzung des Klägers bzw. des Finanzamts der gängigen Veranlagungs- bzw. Verwaltungspraxis (vgl. FinMin Hamburg, Erlass v. 11.12.2017, NWB SAAAG-72252; OFD NRW, Kurzinfo v. 20.4.2018 - ESt Nr. 04/2018, NWB LAAAH-23099; vgl. zusammenfassend: Arendt in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Kryp-

* Dr. Hendrik Arendt ist Rechtsanwalt und Dr. Martin Friedberg (LLM.) ist Rechtsanwalt, Steuerberater sowie Fachanwalt für Steuerrecht. Beide sind bei CMS Hasche Sigle tätig.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

towerte). Obgleich das Finanzamt der Steuererklärung des Klägers gefolgt war, legte er erfolglos Einspruch ein und erhob anschließend Klage zum Finanzgericht.

II. Sind Kryptowerte ein „anderes Wirtschaftsgut“?

BFH: Weite Auslegung des Begriffs „Wirtschaftsgüter“

Nach der Auffassung des Klägers soll es sich bei den veräußerten Kryptowerten nicht um andere Wirtschaftsgüter i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG handeln. Deren Veräußerung ist steuerpflichtig, sofern der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt und der erzielte Gesamtgewinn im Kalenderjahr 600 € übersteigt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist der Begriff der „Wirtschaftsgüter“ weit auszulegen (BFH, Urteil v. 12.3.2020 - IV R 9/17, BStBl 2021 II S. 226). Er umfasst neben Sachen und Rechten auch tatsächliche Zustände und konkrete Möglichkeiten, d. h. sämtliche vermögenswerten Vorteile, deren Erlangung sich der Steuerpflichtige etwas kosten lässt (BFH, Urteil v. 21.9.2004 - IX R 36/01, BStBl 2006 II S. 12) und die einer selbständigen Bewertung zugänglich sind (BFH, Urteil v. 29.6.2004 - IX R 26/03, BStBl 2004 II S. 995). Einer selbständigen Bewertung zugänglich ist ein Wirtschaftsgut, wenn 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 (BFH, Urteil v. 12.3.2020 - IV R 9/17, BStBl 2021 II S. 226).

1. Argumentation des Klägers: Kein anderes Wirtschaftsgut

Kranz, NWB-EV 5/2021 S. 169, 173 ff.

Nach Ansicht des Klägers könnte zwar die Software eines „Node“-Rechners ein Wirtschaftsgut darstellen, jedoch erlange derjenige, der mit Kryptowerten handele, diese Software nicht. Zudem betrieb der Kläger selbst auch keinen Node-Rechner.

Ebenso sei der „Public Key“ selbst kein Wirtschaftsgut, da dieser öffentlich bekannt und zugänglich sei. Eine konkrete Möglichkeit im Sinne der o. g. Definition sei damit nicht verbunden (vgl. zu den technischen Begriffen: Gessner, StB 2021 S. 379; Kranz, NWB-EV 5/2021 S. 169, 173 ff.).

„Wallet“ verschafft keine durchsetzbaren Rechte oder Ansprüche

Die Kombination aus Public Key und „Private Key“ solle ebenfalls keinen eigenen Wert aufweisen, da der Verfügende auf das „Mining“ als Konsensmechanismus im „Proof-of-Work“ angewiesen ist, welches er nicht beeinflussen könne, damit eine Transaktion zustande kommt. Auch habe der Inhaber einer „Wallet“ keine durchsetzbaren Rechte oder Ansprüche gegen den „Miner“ oder das Netzwerk selbst. Der Kläger habe lediglich zwei Buchstaben- und Zahlenreihen, die nur in Kombination mit einer von ihm nicht beeinflussbaren Software einen am Markt reflektierten wirtschaftlichen Wert ergäben.

Wirtschaftlicher Wert der Kryptowerte ... ... von fremden Dritten abhängig

S. 92

Kryptowerten werde auch nur solange ein wirtschaftlicher Wert zugeschrieben, wie die von einem Dritten unterhaltene und weiter entwickelte Software fortbestehe und damit auch die Datenblöcke weiter fortbestünden, in denen die Werteinheiten verzeichnet seien. Schlussendlich sei der wirtschaftliche Wert von fremden Dritten abhängig, mit denen der „Inhaber“ keinerlei vertragliche Beziehung habe.

Es liege im Wesen der „Distributed Ledger Technology“, dass der einzelne Teilnehmende des Netzwerks auf den Konsensmechanismus keinen Einfluss habe.

2. Argumentation des Finanzgerichts: Auf die technischen Details kommt es nicht entscheidend an

Andres/Stoffels, NWB 7/2020 S. 489

Auf die umfangreichen und detailliert technischen Ausführungen des Klägers erwiderte das Finanzamt allein unter Verweis auf den Leitsatz aus dem Beschluss des FG Berlin-Brandenburg (Be-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

schluss v. 20.6.2019 - 13 V 13100/19, NWB SAAAH-30297), dass es sich bei Bitcoin (und anderen Kryptowährungen) zweifelsfrei um ein immaterielles Wirtschaftsgut handelt. Dabei ließ das Finanzamt unbeachtet, dass es sich zum einen um eine Entscheidung im einstweiligen Rechtsschutz mit nur summarischer Prüfung handelte. Zum anderen knüpfte das Finanzgericht in seiner Entscheidung stets an Bitcoin an, wobei es sich im vorliegenden Fall um Ether handelte.

Schroen, NWB 24/2020 S. 1790

Das Finanzgericht gab dem Finanzamt recht. Die offen und transparent widersprechenden Überlegungen aus der gegenläufigen Entscheidung des FG Nürnberg (Beschluss v. 8.4.2020 - 3 V 1239/19, NWB HAAAH-48829), das an der Qualifikation als anderes Wirtschaftsgut durchaus Zweifel hegte, sowie die Entscheidung des BFH zu Champions-League-Finalkarten (BFH, Urteil v. 29.10.2019 - IX R 10/18, BStBl 2020 II S. 258) ließ das Finanzgericht unbeachtet.

Chance auf Wertsteigerung und ggf. Einsatz als Zahlungsmittel

Nach Auffassung des Finanzgerichts habe der Kläger mit dem Erwerb der Kryptowerte einen vermögenswerten Vorteil erlangt, da ihm innerhalb des Netzwerks verbindlich ein Anteil zugerechnet werde, der allein dem Inhaber des Public Key und Private Key zustehe. Mit dem Kryptowert sei die Chance auf eine Wertsteigerung und Möglichkeit des Einsatzes (sofern von den Marktteilnehmern zugelassen) als Zahlungsmittel verbunden. Insbesondere die Nachfrage an den Exchanges zeige, dass Kryptowerte einer gesonderten Bewertung zugänglich seien.

An dieser Stelle des Urteils lässt das Finanzgericht – ebenso wie das BMF in seinem Entwurf eines BMF-Schreibens zu Einzelfragen zur ertragsteuerlichen Behandlung virtueller Währungen und Token aus Juni 2021 (NWB BAAAH-81639; vgl. detailliert: Arendt/Friedberg, beck.digitax 2021 S. 243) – präzisere Ausführungen und eine Auseinandersetzung mit den kritischen Stimmen in der Literatur (bspw. Gessner, StB 2021 S. 379, 381; Andres, DStR 2021 S. 1630; Schroen, DStR 2019 S. 1369) vermissen. Es beruft sich vielmehr allein auf die Teile der überwiegenden Literaturauffassung (vgl. bspw. Siegel, FR 2018 S. 306; Krüger, BB 2018 S. 1887), ohne diese jedoch tatsächlich auch inhaltlich zu würdigen.

Grundlagen im Podcast „beigeSTEUERt", abrufbar unter: https://go.nwb.de/h9b2n

Nach Ansicht des erkennenden Senats komme es für die rechtliche Bewertung als Wirtschaftsgut auch nicht entscheidend auf die technischen Details an, da die in der Vergangenheit erzielten hohen Preise für Kryptowährungen deutlich zeigen, dass sich Marktteilnehmer den Erwerb der virtuellen Währung etwas kosten lassen. Damit macht sich das Finanzgericht die Argumentation des BMF aus der virtuellen Anhörung zum Entwurf des BMF-Schreibens (NWB BAAAH-81639) „was so viel kostet, ist auch ein Wirtschaftsgut" zu eigen (vgl. dazu Arendt/Friedberg im Podcast „beigeSTEUERt", abrufbar unter: https://go.nwb.de/h9b2n). Entweder hat der Senat die technischen Details nicht erfassen können oder war sich der Revisionseinlegung derart sicher, dass man dem BFH nicht vorgreifen wollte. Allerdings drängt sich dabei die Frage auf, ob das Finanzgericht als einzige Tatsacheninstanz des Finanzgerichtsprozesses in einem Hauptsacheverfahren § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO entsprochen hat und die weitere Würdigung allein dem BFH aufbürden kann.

S. 93

III. Kein strukturelles Vollzugsdefizit

Schroen, NWB 28/2019 S. 2084

Der Kläger berief sich zudem ausdrücklich auf ein strukturelles Vollzugsdefizit, da die Besteuerung der Veräußerungsgewinne allein von der Erklärungsbereitschaft des Steuerpflichtigen abhänge. Nach seiner Auffassung gebe es weder Mitteilungspflichten der Transaktionsbeteiligten noch Dokumentations- oder Auskunftspflichten der Exchanges, die der Finanzverwaltung eine Überprüfung der Transaktionen ermöglichen. Das geringe Entdeckungsrisiko führe zu einem Verstoß gegen den in Art. 3 Abs. 1 GG verankerten Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Der Gesetzgeber habe es seit dem Jahr 2011 unterlassen, den Handel mit Kryptowerten steuerlich zu regeln.

Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes bei Vollzugsdefizit

Nach Auffassung des Finanzamts führe die Bindung der Verwaltung an den verfassungsrechtlich in Art. 20 Abs. 3 GG verankerten Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes selbst bei einem strukturel-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

len Vollzugsdefizit dazu, dass § 23 EStG solange anzuwenden sei, bis das BVerfG festgestellt habe, dass die Norm nichtig sei.

Regelung einer technischen Entwicklung im politischen Ermessen des Gesetzgebers

Das Finanzgericht hielt Kryptowerte bis zum Jahr 2017 für eine Randerscheinung, sodass der Gesetzgeber nicht verpflichtet gewesen sei, die Besteuerung ausdrücklich zu regeln. Jedenfalls im Streitjahr hätten sich keine gravierenden Missstände der gleichmäßigen Besteuerung gezeigt (u. a. zu der Höhe der Steuereinnahmen ist derzeit eine kleine Anfrage der FDP anhängig: BT-Drucks. 19/31924). Daher stehe es im politischen Ermessen, ob der Gesetzgeber eine technische Entwicklung rechtlich regele. Zumindest im April 2021 erkannte das BMF auch keinen Bedarf für eine Änderung der gesetzlichen Rahmenbedingungen für die Ertragsbesteuerung von Kryptowährungen (BT-Drucks. 19/28573 S. 3).

Finanzämter haben ausreichend verfahrensrechtliche Instrumente

Selbst wenn eine Nachverfolgung möglich sei, wäre es der Finanzverwaltung nach Ansicht des Klägers aber infolge der Pseudonymisierung nicht möglich, die Transaktionen anderen Steuerpflichtigen zuzuordnen. Dem entgegnete das Finanzamt, dass sich die Nutzer einer Exchange mit persönlichen Daten registrieren müssten, sodass man mittels Auskunftsersuchens in der Lage sei, die betroffenen Personen zu identifizieren. Der Pseudonymisierung könne die Finanzverwaltung mit einem Sammelauskunftsersuchen (§ 93 Abs. 1, Abs. 1a Satz 1 AO) begegnen, so auch das Finanzgericht (vgl. dazu BFH-Urteil v. 29.10.2019 - IX R 10/18, BStBl 2020 II S. 258). Mit dieser Argumentation bewegt sich das FG Baden-Württemberg jedoch auf einer sehr theoretischen Basis und lässt die faktischen und praktischen Hürden der dezentralen Geschäftsmodelle („DeFi“ oder „Decentralised Finance“) nahezu vollständig außer Betracht.

Erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten

Einen verfassungsrechtlichen Verstoß erkannte das Finanzgericht daher nicht. Selbst wenn Rechts- und Amtshilfe (§ 117 Abs. 1 AO) – welche das Finanzgericht jedoch für anwendbar hielt – nicht erfolgversprechend seien, treffe den Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Verbleibende Vollzugsdefizite seien der nationalen Souveränität der Besteuerungshoheit geschuldet, was dem Gesetzgeber nicht angelastet werden könne (BFH, Urteil v. 18.2.1997 - VIII R 33/95, BStBl 1997 II S. 499). Damit stützt das Finanzgericht aber im Ergebnis die Argumentation des Klägers: Einzige wesentliche Erkenntnisquelle ist der Steuerpflichtige selbst. Jedoch stößt auch dieser bei der Sachverhaltsaufarbeitung nicht selten an seine Grenzen.

IV. Finanzverwaltung darf der schlüssigen Dokumentation des Steuerpflichtigen vertrauen

Feststellungslast des Finanzamts für steuererhöhende Tatsachen

In seinem Beschluss im einstweiligen Rechtsschutz merkte das FG Nürnberg zu Recht an, dass das Finanzamt unter Berücksichtigung von § 88 Abs. 1 AO für steuerhöhende Tatsachen die Feststellungslast trage (insbesondere wurden die Ermittlung der Veräußerungsgewinne und der Verwendungsreihenfolge bemängelt; vgl. FG Nürnberg, Beschluss v. 8.4.2020 - 3 V 1239/19, NWB HAAAH-48829, unter II, 3, a).

S. 94

Finanzamt kann von Vollständigkeit und Richtigkeit der Dokumentation des Steuerpflichtigen ausgehen

Der Kläger legte dar, es sei üblich, die auf einem Exchange erworbenen Kryptowerte auf einen eigenen Datenspeicher zu übertragen, um sie vor Cyberangriffen auf das Netzwerk zu schützen. Infolgedessen seien die Exchanges – bspw. im Rahmen eines vom Finanzgericht vorgeschlagenen Sammelauskunftsersuchens – gar nicht in der Lage, Anschaffungszeitpunkt und -kosten stets dokumentieren zu können. Für die Steuerpflichtigen entstehe – selbst bei gewöhnlicher Handelstätigkeit – eine sehr umfangreiche und detaillierte Dokumentationspflicht.

Nach der Rechtsprechung des BFH, die sich das Finanzgericht zu eigen gemacht hat, brauche das Finanzamt den eindeutigen Steuererklärungen nicht zu misstrauen, sondern kann grundsätzlich von deren Richtigkeit und Vollständigkeit ausgehen (BFH, Beschluss v. 17.1.2005 - VI B 4/04, NWB LAAAB-44563).

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Das Verfahren zeigt, wie hoch der Dokumentations- und Erklärungsaufwand für den Steuerpflichtigen ist. Er muss einen unverhältnismäßigen Aufwand betreiben, um eine vollständig gesetzeskonforme Einkommensteuererklärung abzugeben. Inwieweit eine Gesetzesinitiative nach österreichischem Vorbild Abhilfe schaffen könnte, ist derzeit nur schwer zu beurteilen.

Unverhältnismäßig hoher Erklärungsaufwand für den Steuerpflichtigen

V. Anhängige Revision

Das Finanzgericht hat erkannt, dass in dem gegenständlichen Verfahren wegen der grundsätzlichen Bedeutung der entscheidungserheblichen Fragen die Revision zuzulassen ist. Sie ist beim BFH unter dem Az. IX R 27/21 anhängig.

Az. der Revision: IX R 27/21

Fazit

Ertragsteuerliche Grundsatzfragen zur Besteuerung von Geschäften mit Kryptowerten werden mit der Revision erstmalig höchstrichterlich entschieden werden müssen. Es bleibt abzuwarten und zu hoffen, ob und dass sich der Senat mit den technischen Details und der Vielzahl an Argumenten in der steuerjuristischen Literatur eingehender auseinandersetzt, als es das FG Baden-Württemberg getan hat. Solange der Gesetzgeber an der bisherigen Besteuerungspraxis der Finanzverwaltung festhält und trotz der Vielzahl von Gesetzesinitiativen in europäischen Nachbarländern keinen Reformbedarf annimmt, ist u. a. die Frage der Qualifikation als anderes Wirtschaftsgut Grundlage der Besteuerung.
Steuerpflichtige, die Einkünfte aus der Veräußerung von Kryptowerten erzielt haben, sollten das weitere Verfahren im Blick behalten und Einkommensteuerbescheide ggf. durch einen Einspruch offenhalten.

AUTOREN

Dr. Hendrik Arendt
ist seit 2021 als Associate für CMS Hasche Sigle in der Praxisgruppe Steuerrecht am Standort Düsseldorf tätig. Er berät u. a. zu Fragen der Besteuerung von Kryptowerten und Blockchain basierten Geschäftsmodellen sowie zu finanzbehördlichen Rechtsbehelfs- und Auskunftsverfahren.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Dr. Martin Friedberg,
(LL.M.), ist seit 2014 für CMS Hasche Sigle in der Praxisgruppe Steuerrecht am Standort Düsseldorf tätig und wurde 2020 zum Counsel ernannt. Er berät mittelständische Unternehmen und internationale Konzerne im Bereich des nationalen und internationalen Unternehmenssteuerrechts sowie auf der Schnittstelle von Digitalisierung und Steuerrecht.

Fundstelle(n):
NWB 2022 Seite 90 - 94
NWB NAAAI-01214

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.