

## Einkommensteuer | Private Veräußerungsgeschäfte aufgrund der Übertragung von Currency Token (Kryptowährungen)

### Kernaussage des BFH:

Mit Urteil v. 14.2.2023 stuft der BFH Currency Token als Wirtschaftsgüter i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ein. Eine Anschaffung i. S. dieser Norm ist gegeben, wenn Currency Token im Tausch gegen Euro, gegen eine Fremdwährung oder gegen eine andere virtuelle Währung erworben werden. Eine Veräußerung i. S. der Norm liegt vor, wenn sie in Euro, in eine Fremdwährung oder in eine andere virtuelle Währung umgetauscht werden. Beträgt die Zeitspanne zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr, ist der Übertragungsvorgang steuerpflichtig. Ein normatives Vollzugsdefizit sieht der BFH weder für das Streitjahr 2017 noch zum gegenwärtigen Zeitpunkt als gegeben an.

### Einordnung:

Bei der Entscheidung des BFH handelt es sich um ein Grundsatzurteil. Zuvor lag keine höchststrichterliche Rechtsprechung zur steuerlichen Behandlung der Veräußerung von Kryptowährungen vor. Dabei bestätigt der BFH die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung, wie sie Niederschlag im BMF-Schreiben v. 10.5.2022 2 - IV C 1 - S 2256/19/10003 :001, BStBl 2022 I S. 668, gefunden hat, auf ganzer Linie: Nicht nur wird ausführlich begründet, warum mit Einheiten virtueller Währungen Wirtschaftsgüter gegeben sind (so auch Rz. 31 und 41 des BMF-Schreibens v. 10.5.2022, NWB GAAAI-61746), auch wird bestätigt, dass mit dem Erwerb von Einheiten einer virtuellen Währung im Tausch gegen Einheiten einer staatlichen Währung oder gegen Einheiten einer anderen virtuellen Währung ein Anschaffungsvorgang (so Rz. 54 des BMF-Schreibens v. 10.5.2022, NWB GAAAI-61746) und mit dem Tausch von Einheiten einer virtuellen Währung in Einheiten einer staatlichen Währung oder in Einheiten einer anderen virtuellen Währung eine Veräußerung i. S. der Norm gegeben ist (Rz. 55 des BMF-Schreibens v. 10.5.2022, NWB GAAAI-61746). Das Vorliegen eines strukturellen Vollzugsdefizits wird – so wie dies auch in erster Instanz das FG Köln mit Urteil v. 25.11.2021 – 14 K 1178/20, NWB JAAAI-57919, eingestuft hatte, vgl. dazu auch Urban, NWB 10/2022 S. 681, 688 f. – abgelehnt, da weder erkennbar sei, dass ein Umsetzungsdefizit bereits in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG angelegt sei, noch festzustellen sei, dass gehäufte oder gar systematische Verstöße nicht konsequent geahndet und unterbunden würden. Dem Gesetzgeber sei bei der Prüfung und Einführung neuer Kontrollmaßnahmen eine Reaktionszeit zuzugestehen, die weder im Streitjahr 2017 noch zum gegenwärtigen Zeitpunkt überschritten sei (Rz. 53 der Urteilsgründe).

Urban, NWB 10/2022  
S. 681

### Sachverhalt:

Der Kläger hatte in den Jahren 2014 bis 2016 im Zuge von mehr als 17 Transaktionen Bitcoins über die Handelsplattform „bitcoin.de“ erworben. Das für die Ausübung von Transaktionen mit Bitcoins erforderliche kryptographische Schlüsselpaar („Public Key“ und „Private Key“) hatte er in seinem „Wallet“ gespeichert.

Zu Beginn des Streitjahres 2017 verfügte er über 24,75825 Bitcoins, welche er am 3.1.2017 in 2.660,19 Einheiten der Kryptowährung Ether tauschte. Aus diesem Tausch erzielte er nach eigenen Berechnungen einen Gewinn i. H. von 2.419,87 €, der letztlich nicht besteuert werden musste, da

Detmering/Tetzlaff,  
Private Veräußerungsgeschäfte, Grundlagen, NWB  
IAAAE-41266

sich – was zwischen den Beteiligten auch nicht streitig war – nicht feststellen ließ, dass die hingebenen Bitcoins innerhalb der Jahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG angeschafft worden waren. Am 13.6.2017 tauschte der Kläger die Ether-Einheiten gegen 20.678,09 Monero-Einheiten. Diese hatten zu diesem Zeitpunkt einen Wert von 1.039.487,67 €. Da der Handel von Monero auf dem Handelsplatz „bitcoin.de“ nicht möglich war, tauschte der Kläger diese Einheiten weitgehend sukzessive in Bitcoins zurück, welche er im November sowie im Dezember 2017 in kleinerer Stückelung veräußerte. Für das Streitjahr ermittelte der Kläger einen Veräußerungsgewinn i. H. von 3.441.261,70 €. An der Erzeugung eines neuen Blocks in der Blockchain („Mining“) hatte er nicht teilgenommen.

S. 665

Das Finanzamt veranlagte erklärungsgemäß und hob sodann in einem Änderungsbescheid den Vorbehalt der Nachprüfung auf, wogegen sich der Kläger mit dem Einspruch wandte. Er vertrat dazu insbesondere, mit Currency Token lägen keine Wirtschaftsgüter vor, da sie weder ein Recht vermittelten noch einen Nutzen hätten, der über ihr bloßes Selbst hinausgehe. Zudem könne ein Veräußerungsgeschäft i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG erst beim Tausch von Currency Token gegen Euro oder eine Fremdwährung vorliegen; Tauschgeschäfte zwischen einzelnen Currency Token seien steuerlich unbeachtlich.

Mit beiden Gesichtspunkten drang der Kläger beim BFH nicht durch.

### **Anmerkung:**

Rechtliche Fragen, die mit der Schaffung („Mining“) und dem Tausch von Einheiten virtueller Währungen verbunden sind, sind noch weitgehend ungeklärt. So weist auch der BFH in Rz. 25 der Urteilsgründe darauf hin, bei der Übertragung von Einheiten virtueller Währungen könne es auf dinglicher Ebene an einem Rechtsgeschäft fehlen. Unabhängig davon sei jedoch zu konstatieren, dass der Rechtsverkehr Wege gefunden habe, Currency Token entgeltlich einem Dritten zu überlassen und dadurch wirtschaftlich zu verwerten (Rz. 34 der Urteilsgründe). In dieser wirtschaftlichen Verwertbarkeit sieht der BFH die Radix von Currency Token als Wirtschaftsgüter angelegt, da es sich um objektiv werthaltige, i. S. des Wirtschaftsgutbegriffs „selbständig bewertbare“ Positionen handele, sobald sie aus dem „Token-Portfolio“ herausgelöst und in handelbare Untereinheiten wirtschaftlich verselbständigt würden (Rz. 30 der Urteilsgründe). Diese Verselbständigung zum Wirtschaftsgut sei stets zu bejahen, wenn eine Kommerzialisierung denkbar sei. Der BFH verweist insofern auf die Entscheidung v. 12.6.2019 – X R 20/17, BStBl 2020 II S. 3, Rz. 51, wonach ein Entgelt für die Überlassung des kommerziell verwertbaren Teils eines Namenrechts die selbständige Bewertbarkeit dieses Rechts belege.

Der Begriff des Wirtschaftsguts wird somit auf der Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausgelegt: Hat die Rechtspraxis Wege gefunden, den kommerzialisierbaren Teil einer Rechtsposition entgeltlich einem Dritten zu überlassen und dadurch wirtschaftlich zu verwerten, liegt ein Wirtschaftsgut vor. Wirtschaftliche Realitäten dominieren damit etwaige rechtliche Zweifelsfragen. Insoweit hat der BFH auch den klägerischen Vortrag verworfen, bei den im Streitfall maßgeblichen Currency Token handele es sich lediglich um „Signaturketten ohne intrinsischen Nutzen, also lediglich eine Bestätigung ihrer selbst“ oder „digitale Buchungsschnipsel“; maßgeblich ist allein, dass sich – unbeschadet der im Einzelnen komplexen technischen Zusammenhänge – für den Inhaber eines Currency Token ein wirtschaftlich ausnutzbarer Vermögensvorteil ergibt.

Die Entscheidung des BFH ist ein wichtiger neuer Stein im Mosaik zum Wirtschaftsgutbegriff, vgl. zuletzt auch BFH, Urteil v. 22.3.2022 – IV R 13/18, BStBl 2022 II S. 656 (die Wirtschaftsguteigenschaft einer Sendelizenz nach dem Landesmediengesetz mangels ausreichender Übertragbarkeit verneinend), sowie Urteile des Hessischen FG v. 31.3.2022 – 8 K 589/20, NWB

Schroen, NWB 7/2022  
S. 439

Schroen, NWB  
29/2022 S. 2043

LAAAJ-19199, und 8 K 590/20, NWB EAAAJ-19200 (wonach nicht zur Einziehung erworbene eigene Anteile an einer Kapitalgesellschaft steuerlich als eigenständige Wirtschaftsgüter zu qualifizieren sind – gegen die Entscheidungen sind beim BFH Revisionsverfahren unter den Az. IV R 15/22 sowie IV R 16/22 anhängig). Gleichwohl bleiben noch viele Fragen offen: So hat sich der BFH nicht mit der Frage auseinandersetzen müssen, ob mit den Currency Token materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter vorliegen – nach Auffassung des BMF sind mit ihnen nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter materieller Art gegeben (Rz. 41 des BMF-Schreibens v. 10.5.2022, NWB GAAAI-61746), was bedingt, dass das Aktivierungsverbot für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens des § 5 Abs. 2 EStG beim „Mining“ keine Anwendung findet, vgl. dazu auch Schroen, NWB 29/2022 S. 2043, 2050. Auch blieb die Frage unbeantwortet, ob bei virtuellen Währungen die Verlängerung der Veräußerungsfrist nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG auf zehn Jahre zur Anwendung gelangt, was die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben v. 10.5.2022, NWB GAAAI-61746, unter Rz. 63 ausschließt (entgegen der Entwurfsfassung dieses BMF-Schreibens). Letztlich sind Rechtsfragen rund um das „Mining“ nicht zu beantworten gewesen, weil sich der Steuerpflichtige in diesem Bereich nicht tummelte. Fragen der Kryptobesteuerung bleiben deswegen weiterhin spannend.

[Steuerberater Dr. Martin Strahl, Mitherausgeber der NWB und Partner der c•k•s•s Carlé • Korn • Stahl • Strahl Partnerschaftsgesellschaft mbB in Köln]

► BFH, Urteil v. 14.2.2023 - IX R 3/22, NWB PAAAJ-34540

**Fundstelle(n):**

NWB PAAAJ-35094