

■ Steuerfragen von Kryptowährungen

7. Diskussionsveranstaltung der Young IFA Network Sektion Berlin-Brandenburg

Dr. David Hötzel, LL.M.
P+P Pöllath + Partners

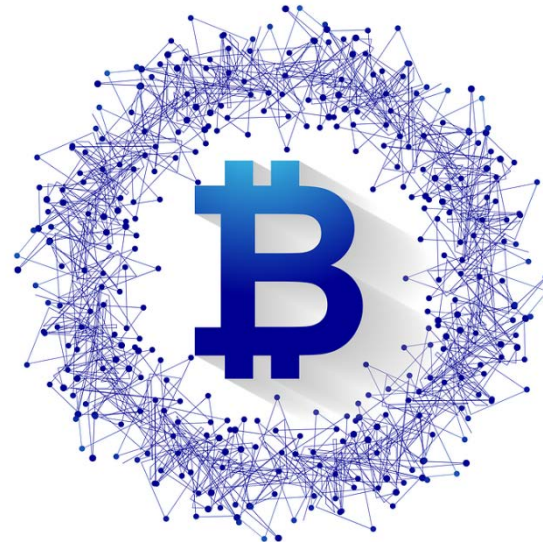
Dr. Tibor Schober
Finanzgericht Berlin-Brandenburg

Christoph Wicher, LL.M.
Bundesministerium der
Finanzen

Berlin | Frankfurt a. M. | München
www.pplaw.com

Agenda

1.	Fiskus trifft Kryptowelt	2
2.	Was wir (fast sicher) wissen	4
3.	Was wir gerne wüssten	13
4.	Diskussion	21



■ Finanzämter werden aktiver, denn ...

- Steigende Nutzer- / Anlegerzahlen
 - relevant für Finanzämter bundesweit
- Generell hohe Gewinne 2017
 - Ertragsteuerpotential > 700 Mio. €
- Steigende Tokenvielfalt
 - Currencytoken ≠ Utilitytoken ≠ Equitytoken
- Neue Geschäftsmodelle
 - z.B. Finanzdienstleistungen, Kryptotokenfonds



Agenda

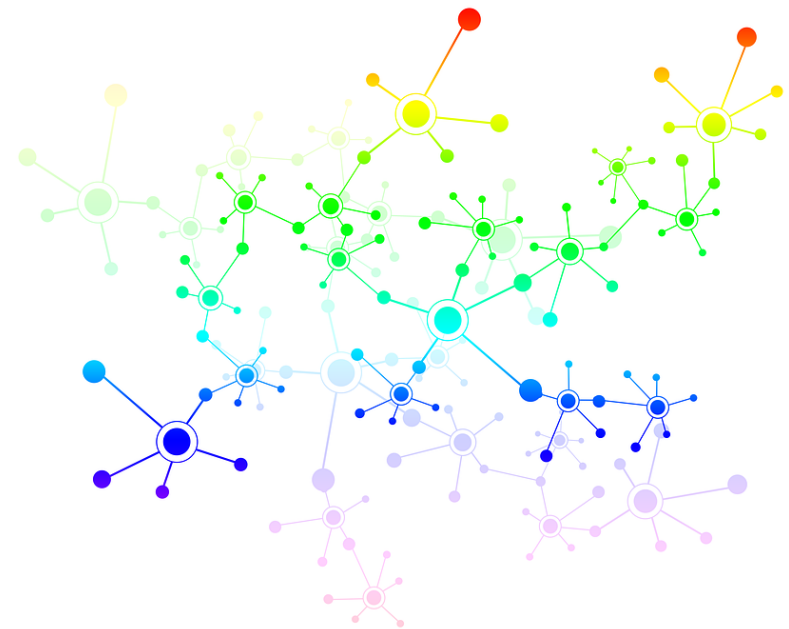
1.	Fiskus trifft Kryptowelt	2
2.	Was wir (fast sicher) wissen*	4
3.	Was wir gerne wüssten	13
4.	Diskussion	21

* Verlautbarungen von Gerichten oder aus der Finanzverwaltung bislang



Wirtschaftsgut

- Kryptowährung = Wirtschaftsgut
- Jeder Kryptotoken ist ein eigenes Wirtschaftsgut
 - vermögenswerter Vorteil
 - eigener Bewertung zugänglich
 - Übertragbarkeit / Verkehrsfähigkeit
 - [BT-Drs. 17/14530, S. 40 \(2013\)](#)
 - [BT-Drs. 19/370, S. 21 f. \(2018\)](#)



■ Kryptowährung als Einkünfte Einkommensteuer

- Einkunftsart unabhängig vom „Objekt“ der Einkünfte
 - Café nimmt Bitcoin an? = Einkünfte aus Gewerbebetrieb
 - Vermietung gegen Bitcoin? = Einkünfte aus VuV
 - Darlehen mit Zinszahlung in Bitcoin? = Einkünfte aus Kapitalvermögen
 - [BT-Drs. 17/14062, S. 25](#)



Veräußerungsgewinne

Einkommensteuer | Gewerbesteuer

- **Gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG)**
 - innerhalb eines bestehenden Gewerbebetriebs
 - Gewerblicher Krypto-Händler bei „händlertypischer Organisation“
- **private Veräußerungsgeschäfte (§ 23 EStG)**
 - Anschaffung + Veräußerung innerhalb eines Jahres steuerbar (gilt für Gewinne & Verluste!)

- [BT-Drs. 19/370, S. 21 f. \(2018\)](#)
- [FinMin. Hamburg, Erlass vom 11.12.2017](#)
- Verw.-intern: FinMin. d. Länder, Vfg. v. 29.11.2017

Hinweis: Derzeit finden Erörterungen zwischen den obersten Finanzbehörden der Länder statt, ein gleichlautender Erlass steht hierzu aus.



■ Veräußerungsgewinne

Private Veräußerungsgeschäfte (§ 23 EStG)

- Anschaffung oder Veräußerung
 - €| \$ gegen Kryptotoken und umgekehrt
 - Tausch von Kryptotoken untereinander
 - Übertragungen auf Exchange oder zwischen Wallets bei „Inhaberwechsel“
 - Nutzung von Kryptowährung als Zahlungsmittel (a. A. im Schrifttum)
 - aber: Mining ist keine Anschaffung
- Einkünfte = Veräußerungspreis ./.. Anschaffungskosten ./.. Werbungskosten
 - Berechnungshinweis: Gebühr (in BTC / ETH) an Plattform ist auch Veräußerung
- Ermittlung der Jahresfrist
 - FiFo-Verfahren zulässig (wohl nicht obligatorisch, Wortlaut „Fremdwährung“)

Veräußerungsgewinne

Gewerbebetrieb | Bilanzierung (§ 5 EStG)

- Ansatz mit Anschaffungs- / Herstellungskosten
 - AK: Kaufpreis, Transaktionsgebühren
 - HK: Stromkosten für Mining
- grundsätzlich Umlaufvermögen
 - Anlagevermögen im Einzelfall

Aktiva	Passiva
<p>A. Anlagevermögen</p> <p>I. Immaterielle Anlagen</p> <p>II. Sachanlagen</p> <p> 1. Grundstücke und Bauten</p> <p> 2. Techn. Anlagen und Maschinen</p> <p> 3. Betriebs- u. Geschäftsausstattung</p> <p>III. Finanzanlagen</p> <p>B. Umlaufvermögen</p> <p>I. Vorräte</p> <p> 1. Rohstoffe</p> <p> 2. Fertigerzeugnisse</p> <p>II. Forderungen</p> <p> 1. Forderungen aLuL</p> <p> 2. Sonstige Vermögensgegenstände</p> <p>III. Wertpapiere des Umlaufvermögens</p> <p>IV. Liquide Mittel (Kasse, Guthaben)</p> <p>C. Aktive Rechnungsabgrenzung</p>	<p>A. Eigenkapital</p> <p>I. Gezeichnetes Kapital</p> <p>II. Gewinnrücklagen</p> <p>B. Rückstellungen</p> <p>1. Pensionsrückstellungen</p> <p>2. Steuerrückstellungen</p> <p>3. Sonst. Rückstellungen</p> <p>C. Verbindlichkeiten</p> <p>1. Verbindlichkeiten gg. Kreditinstituten</p> <p>2. Verbindlichkeiten aLuL</p> <p>3. Sonstige Verbindlichkeiten</p> <p>D. Passive Rechnungsabgrenzung</p>

Veräußerungen

Umsatzsteuer

- Zahlung mit Bitcoin für Leistung
 - Nur eine umsatzsteuerbare Leistung gegen Entgelt
 - Bitcoin = Entgelt i.H.d. Kurswerts
- Tausch € | \$ in Kryptowährung
 - Übertragung als solche kein umsatzsteuerbarer Vorgang
 - „Tauschdienstleistung“ im eigenen Namen ist steuerbar, aber befreit
- Kryptowährung ist wie Verwendung anderer Zahlungsmittel zu behandeln
- Achtung aber bei sonstigen Tokenarten!
- Begleitende Dienstleistungen steuerbar und -pflichtig (Walletgebühren, sonst. Finanzdienstleistungen)
 - [EuGH v. 22.10.2015 - C-264/14](#) (unmittelbar anwendbar?)
 - [BMF-Schreiben v. 27.02.2018](#)
 - [BT-Drs. 19/370, S. 22 \(2018\)](#)



■ Mining (Proof of Work)

Einkommensteuer | Gewerbesteuer

- Gewerbebetrieb (§ 15 EStG)
 - Gewerblicher Miner
Indizien: Nutzung mehrerer Server,
Nutzung Großkundenstromtarife
- sonstige Leistung (§ 22 Nr. 3 EStG)
 - nur gelegentliches Mining
bei Coin-Reward scheinbarer
Dissens: BMF + | FinM Länder -
- Mining-Pools | Cloud Mining
 - gilt entsprechend bei Einkünften aus Pool-/Cloudmining
 - [BT-Drs. 19/370, S. 21 f. \(2018\)](#)
 - verwaltungsintern: FinMin. d. Länder, Vfg. v. 29.11.2017



■ Mining (Proof of Work)

Umsatzsteuer

- Mining ist ein nicht umsatzsteuerbarer Vorgang
 - Umsatzsteuerbare Leistung setzt identifizierbarem Leistungsempfänger voraus
 - Kein konkret zuordenbares Leistungstauschverhältnis
 - Gilt für Coin-Reward ebenso wie für Transaktionsgebühren
 - [BMF Schreiben v. 27.02.2018](#)



■ Agenda

1.	Fiskus trifft Kryptowelt	2
2.	Was wir (fast sicher) wissen	4
3.	Was wir gerne wüssten	13
4.	Diskussion	21



■ Darlegungs- und Beweislast Steuerverfahren

- Welcher Maßstab gilt bzgl. Darlegungslast für Kryptosachverhalte (Handelshistorie, verwendete Token, Eigenschaften der Token)?
 - allgemeine Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 1 AO)
oder
 - erhöhte Darlegungslast (§ 90 Abs. 2 AO), da bei dezentralen Kryptowährungen immer „Vorgänge außerhalb des Geltungsbereichs“ der AO betroffen sind?



- Hinweis: Sachverhalt ist dem Finanzamt immer vollständig offenzulegen.

■ Abgrenzung Gewerbebetrieb zu Vermögensverwaltung?

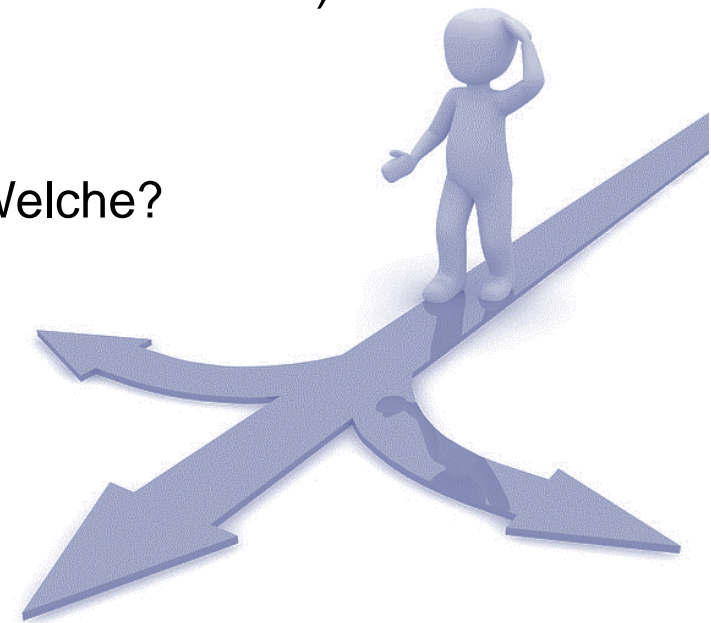
Einkommensteuer | Gewerbesteuer

- Abgrenzung relevant bei Day-Tradern | institutionellen Anlegern | Fonds
 - Ist die Rechtsprechung für gewerblichen Wertpapierhandel anwendbar?
 - Sind die Kriterien des sog. Private Equity-Erlasses anwendbar?
- Indizien für Gewerblichkeit
 - Einsatz von Fremdmitteln / Leverage
 - (Büro-)Organisation vorgehalten
 - Marktausnutzung durch berufliche Erfahrungen
 - Anbieten von Leistung auch ggü. Dritten
 - Eigene Tätigkeit in den Token ausgebenden Gesellschaften
 - Nur kurzfristige Beteiligungen (gewogenes Mittel 3-5 Jahre)?
 - Reinvestition von Veräußerungserlösen?



■ Offene Fragen zur Bilanzierung Einkommensteuer | Gewerbesteuer

- Formelle Bilanzposition (§ 266 Abs. 2 HGB)?
- Jährliche Realisierung (entsprechende Anwendung § 256a HGB)?
- Steuerliche Teilwertabschreibung (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG)?
 - Voraussichtlich dauerhafte Wertminderung?
- Verbrauchsfolgeverfahren bei Veräußerung? Welche?
 - LiFo (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG)?
 - Durchschnittsbewertung?



■ Hard-Forks

Einkommensteuer | Gewerbesteuer

– Private Vermögensverwaltung

- Realisierung / Veräußerung durch Abspaltung (§ 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG)?
- Zufluss des neuen Token als sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 3 EStG)?
- „nur“ Anschaffung des neuen Token (i.S.d. § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG)? Fortführung bisherige Anschaffungskosten und bisheriges Anschaffungsdatum?
- Nicht steuerbar?

– Bilanzierung

- Realisierender Aktivtausch in bisherigen Token und neuen Token?
- Steuerneutrale Aufteilung der Bilanzposition (Fußstapfentheorie, Rechtsgedanke § 20 Abs. 4a EStG)?

■ Staking (Proof of Stake) | Lending | Airdrops Einkommensteuer

- Schenkung?
- Denkbare Einkunftsarten für die erzielten Token
 - Sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 3 EStG)?
 - Anschaffung (i.S.v. § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG) → nachgelagerter Besteuerung?
 - Nicht steuerbar?
- Konsequenz bei späterer Veräußerung der erzielten Token
 - Privates Veräußerungsgeschäft (§ 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG)?
 - Nicht steuerbar (im Privatbereich)?
- Hinweis: Einzelfallentscheidung je nach technischem Vorgang

■ Erträge aus Equity Token

Einkommensteuer

- Erträge, die funktional Dividende / Zins ähnlich sind
- Denkbare Einkunftsarten
 - Einkünfte aus Kapitalvermögen (analog § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 7 EStG)?
 - Sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 3 EStG)?
 - Anschaffung (i.S.v. § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG) → nachgelagerte Besteuerung?
- Konsequenz für Einkunftsart bei Veräußerung der Equity Token
 - Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 EStG)
 - Privates Veräußerungsgeschäft, **10-Jahresfrist** (§ 23 Abs. 1 Nr. 2 S. 4 EStG)?
- Hinweis: Einzelfallentscheidung je nach technischer Ausgestaltung

■ **Behandlung von ICOs (Überblick)**

Ertragsteuer | Umsatzsteuer | Verkehrssteuern

– Ertragsteuern

- Pre-ICO: Aktivierung eines neu generierten Tokens (§ 5 Abs. 2 EStG)?
- Emission: Aktivierung der eingenommenen Token? Bewertung?
Kapitalertragsteuereinbehalt?
- Gegenläufige Passivierung möglich? Verbindlichkeit? Rückstellung?

– Umsatzsteuer

- Emission: Umsatzsteuerbare sonstige Leistung?

– Sonstige Verkehrssteuern?

Agenda

1.	Fiskus trifft Kryptowelt	2
2.	Was wir (fast sicher) wissen	4
3.	Was wir gerne wüssten	13
4.	Diskussion	21



■ Dr. David Hötzel, LL.M. (USD)



Rechtsanwalt Associate

P+P Pöllath + Partners Berlin
david.hoetzel@pplaw.com
Tel.: +49 (30) 253 53 220

Tätigkeitsschwerpunkte:

- Nationales und internationales Steuerrecht
- Immobiliensteuerrecht / -transaktionen
- Steuerstrukturierung
- Besteuerung virtueller Währungen

Zur Person

- Studium der Rechtswissenschaften in Potsdam (Promotion 2017) und San Diego (USA, LL.M. 2017)
- Wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Universität Potsdam (2011-2014)
- Zulassung als Rechtsanwalt 2014
- bei P+P Pöllath + Partners seit 2014

Aktuelle Veröffentlichungen zum Thema

- [Virtuelle Währungen im System des deutschen Steuerrechts](#) (2018)
- [Kryptotoken-Fonds – ein lukratives Investitionsvehikel?](#) VC Magazin 3/2018

Sprechen Sie uns gerne an

P+P Berlin

Potsdamer Platz 5 | 10785 Berlin

Tel.: +49 30 25353-0 | Fax: +49 30 25353-999

E-Mail: ber@pplaw.com

P+P Frankfurt a. M.

An der Welle 3 | 60322 Frankfurt a. M.

Tel.: +49 69 247047-0 | Fax: +49 69 247047-30

E-Mail: fra@pplaw.com

P+P München

Hofstatt 1, Eingang Färbergraben 16 | 80331 München

Tel.: +49 89 24240-0 | Fax: +49 89 24240-999

E-Mail: muc@pplaw.com

