



Berlin, 19. Juli 2021

# „Einzelfragen zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung von virtuellen Währungen und von Token“

Stellungnahme des Blockchain Bundesverband e.V.

Blockchain Bundesverband e.V.  
c/o Jolocom GmbH  
Waldemarstraße 37a  
10999 Berlin

## Einleitung

Der Blockchain Bundesverband begrüßt, dass das BMF zu der insbesondere technisch komplizierten Materie zunächst einen Entwurf veröffentlicht hat und bedankt sich für die Möglichkeit zur Stellungnahme.

Der Bundesverband hat bereits ab November 2019 konkrete Vorschläge zur ertragssteuerlichen Behandlung von virtuellen Währungen erarbeitet und übermittelt; jedoch ohne Antwort. (Siehe auch hier <https://bundesblock.de/de/aktionspapierbundesblock-1-steuern/> und <https://bundesblock.de/de/stellungnahme-der-ag-steuern-zur-kryptobesteuerung/>)

Der Zweck eines BMF-Schreibens besteht in einer bundesweit einheitlichen Umsetzung bestehenden Rechts in den Finanzbehörden und der grundsätzlichen Möglichkeit der Steuerpflichtigen, sich an diesen Vorgaben orientieren zu können. Daher sollten die dort beschriebenen – insbesondere technischen – Sachverhalte korrekt sein.

Außerdem darf ein BMF-Schreiben nur die Anwendung tatsächlich bestehender Gesetze auf konkrete Tatsachenkonstellationen beschreiben und für die Finanzverwaltung vorgeben. Gemäß dem Gewaltenteilungsprinzip i.S.v. Art. 20 Abs. 3 GG ist die Exekutive nicht befugt, in die Kompetenzen der Legislative einzugreifen oder sich gar eigenmächtig an deren Stelle zu setzen. Eine Ausnahme kann insoweit im Rahmen einer Ermächtigung auf Grundlage von Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG bestehen, die hier aber nicht ersichtlich ist.

Letztlich sollten diese Vorgaben sowohl für die Finanzverwaltung als auch für die potenziell Steuerpflichtigen praktikabel sein, oder wie es im Begleitschreiben (DOK 2021/0654070; GZ IV C 1 - S 2256/19/10003 :031) heißt: „Entwurf ..., der den Praktikern in Verwaltung und Wirtschaft, aber auch dem einzelnen Steuerpflichtigen einen Leitfaden zur ertragsteuerlichen Behandlung entsprechender Sachverhalte an die Hand geben soll.“

Die Untersuchungen müssen von den Finanzbehörden im laufenden Veranlagungsverfahren quantitativ und qualitativ bewältigbar sein, da der Amtsermittlungsgrundsatz (§ 88 AO) gilt, weswegen dem Steuerpflichtigen auch einseitig keine unzumutbaren Pflichten, insbesondere zur Erläuterung der für die Besteuerung wichtigen technischen Details, auferlegt werden dürfen. Diese Details hat sich die Finanzverwaltung – jedenfalls bzgl. der frei im Internet zugänglichen grundlegenden Informationen – selbst zu beschaffen, und zwar allein schon deshalb, um die Angaben der Steuerpflichtigen in eigener Kompetenz und dem Gesetz (Art. 20 Abs. 3 GG, §§ 85, 88 AO) verpflichtet, gewissenhaft überprüfen zu können. Letztlich hängt von dieser Prüfung auch die Einleitung von Verfahren nach §§ 369, 370 AO ab.

Wie das Finanzgericht Nürnberg in seinem Beschluss vom 08.04.2020 – 3 V 1239/19 ausdrücklich ausgeführt hat, dürfen die Finanzämter den Angaben des Steuerpflichtigen nicht einfach ungeprüft folgen, wenn es um eine „tatsächlich und rechtlich komplexe Beurteilung geht, wie im Streitfall um die Einordnung von Erträgen aus Geschäften mit verschiedenen Kryptowährungen als steuerpflichtige private Veräußerungsgewinne im Sinne des § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 EStG.“ Auch heißt es dort: „Da es sich hierbei um einen steuerhöhenden Sachverhalt handelt, trägt die Finanzbehörde insoweit die Feststellungslast.“ und verlangt: „Letztlich sollte bei der



Qualifizierung einer „Kryptowährung“ als Wirtschaftsgut schon möglichst klar sein - ... - worüber man eigentlich entscheidet.“

Die Mitarbeitenden in den Finanzbehörden sollen durch den Inhalt des BMF Schreibens in die Lage versetzt werden, die notwendigen Tatsachen, die erst den Tatbestand ergeben, über den zu entscheiden ist, und an den das Gesetz ggf. eine Leistungspflicht zur Steuerzahlung knüpft (§ 3 AO), zu verstehen und steuerrechtlich einzuordnen.

Unseres Erachtens kann dies mit dem bisherigen Text des Entwurfes leider nicht ermöglicht werden.

#### **Begründung:**

- Die technischen Darstellungen und Behauptungen sind einerseits teilweise für die steuerliche Beurteilung unnötig komplex und andererseits werden Begriffe sehr verallgemeinernd oder simplifizierend verwendet, was zwangsläufig zu willkürlichen und damit auch falschen Besteuerungsergebnissen führen würde.
- Nicht nur, dass die vermuteten Tatbestände häufig unzutreffend dargestellt werden, vielmehr werden auch einige steuerrechtliche Bewertungen ohne die erforderliche Begründung lediglich behauptet und teilweise werden sogar bestehende Steuergesetze in einer – dem ausdrücklichen Wortlaut widersprechenden Weise – bemüht, um profiskalische Effekte zu erzielen.
- Auf neuere Entwicklungen, insb. im DeFi-Bereich und bei NFTs wird überhaupt nicht eingegangen, obwohl diese teilweise auch bereits im Jahr 2019 existierten. Im Begleitschreiben (DOK 2021/0654070; GZ IV C 1 - S 2256/19/10003 :031) heißt es dazu zu unserem Erstaunen: „Die Verwaltungsanweisung setzt sich mit den bis Ende 2019 bekannten Erscheinungsformen von virtuellen Währungen und Token auseinander...“. Da außerdem auch schon Steuererklärungen für das Jahr 2020 bearbeitet werden müssen, könnte die Frage entstehen, ob es für die Besteuerung darauf ankommt, ob bestimmte „Erscheinungsformen“ existieren, oder ob und ggf. wem sie wann bekannt geworden sein müssen.
- Auf die bereits seit 2009 stattfindenden sog. „Off-Chain-Aktionen“, also solche, welche nicht in der Blockchain einsehbar sind, wird nicht eingegangen, z.B. Verkauf des kryptografischen Schlüsselpaares.
- Auf die bereits seit 2009 stattfindenden „On-Chain-Aktionen“, an denen keine „Exchange“ beteiligt ist, wird ebenso nicht eingegangen.
- Auf die bereits seit 2009 möglichen Verluste durch Hacks, 51%-Attacken, das Aussterben von Blockchains (dead coins) und durch andere Vorkommnisse wird auch nicht eingegangen.

Die genannten Punkte sollten vor der offiziellen Veröffentlichung des Schreibens überarbeitet und/oder ergänzt werden.

#### **Ergänzende Anregungen:**

1. In dem BMF-Schreiben sollte anhand der technischen Gegebenheiten unmissverständlich begründet werden, welcher Bestandteil des jeweiligen DLT-Systems als Wirtschaftsgut zu qualifizieren und was in diesem Zusammenhang als „Einheit“ der jeweiligen „virtuellen Währung“ zu verstehen sein soll, was also beispielsweise mit

dem Begriff „Ether“ konkret bezeichnet wird. Bei dieser Klärung wären die Anforderungen des BFH (BFH Beschluss v. 07.08.2000 - GrS 2/99 BStBl 2000 II S. 632) an ein Wirtschaftsgut vollständig zu prüfen und zu erfüllen. Im Anschluss daran müsste die Klärung der für eine Besteuerung unerlässlichen Zurechnung (§ 39 AO) erfolgen. In Rz. 1 wird ausgehend von dem Begriff „digital dargestellte Werteinheiten“ der Token als „digitale Werteinheit“ bezeichnet um dann später hieraus „Einheiten virtueller Währungen“ zu kreieren. Wie sind diese Begriffe inhaltlich zu unterscheiden?

2. Da es sich bei der durch sog. „Mining“ entstehenden „Block-Reward“ lediglich um Buchungen (ohne Gegenkonto) in einem DLT-System handelt, welches beispielsweise bei Bitcoin automatisch alle ca. 10 Minuten stattfindet, wird durch Mining nichts hergestellt oder angeschafft, sondern nur ein Buchungssatz ohne Mittelherkunft lediglich „zur Entstehung gebracht“. Daher sind sämtliche vorschnellen Schlussfolgerungen, welche von „Anschaffung“ ohne genaue Prüfung von deren Voraussetzungen ausgehen, genauso abzulehnen, wie frühere offizielle Behauptungen der Exekutive, dass der Miner etwas „herstellen“ würde.<sup>1</sup>

Deshalb ist für die steuerrechtliche Beurteilung von Einheiten einer virtuellen Währung zunächst eine den Tatsachen entsprechende Analyse der Entstehung derselben vorzunehmen. Anschließend müsste geklärt werden, wem der zur Entstehung gebrachte Buchungssatz in dem DLT-System, das einem „Grundbuch ohne Grundstücke“ ähnelt, auf welcher konkreten Rechtsgrundlage jeweils zugerechnet werden darf.

3. Das Proof of Work Verfahren zeichnet sich dadurch aus, dass „durch Ausprobieren“, wie im Entwurf zutreffend dargestellt – also wie beim Glücksspiel – versucht wird, eine Zahl zu erraten und sodann zu überprüfen (= das „Ausprobieren“), ob eine richtige Zahl getippt wurde. Daher kann eine Besteuerung auf gegenwärtiger Rechtsgrundlage nur wie beim reinen Glücksspiel (Lotto) erfolgen, nämlich i.d.R. nicht. Das Gleiche gilt für Mining-Pools, da diese vergleichbar sind mit herkömmlichen Tippgemeinschaften beim Lotto, bei denen ein durch die Gruppe bedingter größerer Wetteneinsatz zwar die Erfolgsaussichten erhöht, aber dennoch keine Steuerpflicht für den einzelnen Teilnehmer auslöst. Auch liegt beim Mining keine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vor.
4. Die Ausführungen zum Staking erscheinen – gemessen an den komplexen bis dato insoweit schon bekannten Phänomenen – viel zu allgemein. Stattdessen sollten vor allem die technischen und rechtlichen „Wenn-Dann-Funktionen“ berücksichtigt und steuerrechtlich zutreffend gewürdigt werden. Damit das selbstgesteckte Ziel „den Praktikern in Verwaltung und Wirtschaft, aber auch dem einzelnen Steuerpflichtigen einen Leitfaden zur ertragsteuerlichen Behandlung entsprechender Sachverhalte an die Hand“ zu „geben“ zumindest in Ansätzen erreicht werden kann, sollte zu „Staking“ eine übersichtliche und nachvollziehbare Kategorisierung der unterschiedlichen Phänomene erfolgen. Dabei sollte auch auf nachfolgend aufgeführte Begriffe, Sachverhalte und Fragen explizit eingegangen werden: Unterschiede zwischen Cardano

---

<sup>1</sup> Vgl. hierzu u.a. BFH v. 02.05.2000 – IX R 73/98 BStBl 2000 II S. 614 zu einer Darlehensforderung, die der Kläger gerade nicht angeschafft, sondern nur zur Entstehung gebracht hat, denn unter Anschaffung ist der entgeltliche Erwerb eines bereits vorhandenen Wirtschaftsguts von einem Dritten zu verstehen.

(ADA), NEO, ICX, VITE und Polkadot (DOT); Nominator oder Validator;<sup>2</sup> verschiedene Arten von Nodes; Daedalus; verschiedene Bedingungen für Collaterals; welche Aufgaben übernimmt der Staker und wofür bekommt er ggf. eine Gegenleistung von wem?; Delegated PoS; liegt ggf. eine Verwässerung des Wertes durch Inflation vor; gibt es gegenläufig ggf. Burning?; je nach technischer Ausgestaltung existieren verschiedene Zuflusszeitpunkte für die Gegenleistungen (unbound); Claiming der Rewards.

Ohne diese Differenzierungen könnte von den Mitarbeitenden in der Finanzverwaltung unter der Bezeichnung „Staking“ alle möglichen Geschäfte verstanden werden, deren Besteuerung zu hoch oder auch zu niedrig, in beiden Fällen aber offensichtlich ohne hinreichende gesetzliche Grundlage (gemessen an den Vorgaben des § 85 AO) ausfallen würde. Hierbei ist auch die Anregung 5. zu beachten.

5. Bei der „Verlängerung der Veräußerungsfrist auf zehn Jahre“ ist klarzustellen, in welchen Fällen konkret ein Wirtschaftsgut gegeben sein soll, „aus dessen Nutzung als Einkunftsquelle zumindest in einem Kalenderjahr Einkünfte erzielt werden“.

Hierfür muss zunächst die Frage in Anregung 1 beantwortet werden.

Wie im BFH-Urteil vom 02.05.2000 (BStBl 2000 II S. 614) und durch das LfSt Bayern, in seiner Verfügung v. 10.3.2016, S 2256.1.1 – 6/6 St 32 festgestellt wurde, kann es sich darüber hinaus auch um mehrere Wirtschaftsgüter handeln („Fremdwährungsguthaben“ und „Darlehensforderung“).

Einmal angenommen, die Frage in Anregung 1 kann beantwortet werden, d.h. es kann festgestellt werden, was das Wirtschaftsgut „Einheit einer virtuellen Währung“ sein soll, so wäre dann ergänzend zu klären, ob dieses Wirtschaftsgut auch das ist, was beispielsweise beim Staking oder Lending als Einkunftsquelle genutzt wird und aus dieser Nutzung Einkünfte erzielt werden, oder ob es sich um ein erst bspw. durch Staking oder Lending „zur Entstehung gebrachtes neues Wirtschaftsgut“ z.B. eine Sachleistungsforderung handelt. Wenn Letzteres zuträfe, würde sich die Veräußerungsfrist für das ggf. mögliche Wirtschaftsgut „Einheit einer virtuellen Währung“, genauso wie in den Fällen, dass lediglich eine Kautions hinterlegt wird, nicht auf zehn Jahre verlängern.

Selbst wenn kein weiteres Wirtschaftsgut entstanden sein sollte, so würde die teleologische Auslegung von § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 4 EStG nicht dazu führen, dass sich die Veräußerungsfrist auf zehn Jahre verlängert, da es sich hier nicht um abnutzbare Wirtschaftsgüter handelt, welche – wie bei der Nutzung von Schiffscontainern – zunächst steuermindernde Wirkungen durch Abschreibungen entfalten.

6. Airdrops sind Marketingmaßnahmen. Hierbei ist zu beachten, dass diese in den meisten Fällen ohne – bzw. ohne die über KYC hinausgehende – Hingabe von personenbezogenen Daten, „die über die Informationen hinausgehen, die für die schlichte technische Zuteilung/Bereitstellung erforderlich sind“ stattfinden. Selbst wenn solche Daten hingegeben (wohin eigentlich?) würden, wäre es eine unzumutbare Aufgabe für die Mitarbeitenden in den Veranlagungsstellen der Finanzämter diese Abgrenzung jeweils vorzunehmen. Auch wenn dies funktionieren würde, wäre eine Besteuerung von Airdrops gleichheitswidrig (Art. 20 Abs. 3 GG, §§ 85, 88 AO) und somit auch grundgesetzwidrig, da bei sozialen Netzwerken der „Verkauf“ von „wertvollen Kundendaten“ / „personenbezogenen Daten“ gegen die Nutzungsmöglichkeit der Inf-

---

<sup>2</sup> Vgl. zu Polkadot: „Validators in Polkadot will participate in a lottery in every slot that will tell them whether or not they are the block producer candidate for that slot.“

rastruktur des jeweiligen sozialen Netzwerks, trotz Wiederholungsabsicht unbesteuert bleibt. Wenn die Airdrop-Einheiten ausnahmsweise doch entgeltlich erworben wurden, sind die Anschaffungskosten für die Airdrop-Einheiten anzusetzen, das wären die Werte der hingegebenen Daten und nicht die Werte der erhaltenen Airdrops. Auch für eine schenkungsteuerliche Prüfung von Airdrops muss für die Besteuerungsmöglichkeit nach dem ErbStG geprüft werden, welcher Lebende auf seine Kosten, als der Zuwendende, an welchen Lebenden, als den Bedachten, willentlich eine freigebige Zuwendung erbracht hat und in welcher Höhe Ersterer dadurch entreichert und Letzterer dadurch bereichert wird. Diese Kriterien werden in vielen Fällen nicht erfüllt sein.

Auch ist es sehr einfach und fast ohne finanziellen Aufwand möglich, eigene Token (z.B. ERC-20), z.B. „100.000.000“ erfundene Einheiten, zu programmieren und dann mittels eines Airdrops teilweise auf andere „public-keys“ umbuchen zu lassen. Einmal angenommen, alle anderen Kriterien zur Schenkung wären erfüllt, so würde allein die Antwort auf die Frage nach der Höhe der Entreicherng/Bereicherung i.d.R. zu keiner Steuer führen.

7. Angenommen es kann festgestellt werden, was das Wirtschaftsgut „Einheit einer virtuellen Währung“ sein soll (siehe Anregung 1), so finden sich zur Bilanzierung im Entwurf auch einige zu überdenkende Behauptungen. Bisher wurden Einheiten von virtuellen Währungen – auch von Seiten der Exekutive – als immaterielle Wirtschaftsgüter bezeichnet. Bei diesen gelten andere handelsrechtliche und steuerrechtliche Bilanzierungsregeln als bei materiellen Vermögensgegenständen/Wirtschaftsgütern. Unzutreffend wird im Entwurf an mehreren Stellen (u.a. zu Airdrops/Mining) behauptet, dass Anschaffungsvorgänge vorlägen. Von welchen veräußernden Rechtsvorgängern eigentlich?

Aus diesem angeblichen Tauschgeschäft erfolgt dann eine „Ableitung aus § 6 Absatz 6 EStG“ (Rz.32). Selbst wenn eine Anschaffung und Anschaffungskosten für die „zugeteilten“ Einheiten gegeben wäre, so wird der oben erwähnte „§ 6 Absatz 6 EStG“, der lautet:  
“(6) Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut im Wege des Tausches übertragen, bemessen sich die Anschaffungskosten nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts.”

im Entwurf nicht korrekt, sondern genau gegenteilig umgesetzt.

Zu fragen ist: Was hat der Betreiber des Miners dem Tauschpartner hingegeben? Nichts!

Der Miner hat vielleicht Energie verbraucht, weswegen der Stromanbieter für den verbrauchten Strom Geld verlangt. Eine Realisation am Markt hat nicht stattgefunden.

Um das virtuelle Mining mit dem realweltlichen Mining zu vergleichen, so würde es zum Zeitpunkt des Kohleabbaus auch nicht zu einer Realisation zu Verkaufspreisen beim Bergbauunternehmen kommen.

8. Zur Einnahmenüberschussrechnung ist geklärt, dass “§ 4 Absatz 3 Satz 4 EStG” eine Ausnahme vom Zufluss-/Abflussprinzip des § 11 EStG darstellt. Ausnahmen sind eng begrenzt. Laut BFH-Urteil IV R 10/14 (dort insbes. in Rz. 36) wird klargestellt, dass “§ 4 Absatz 3 Satz 4 EStG” ausschließlich “für Wertpapieren vergleichbare nicht verbrieft Forderungen und Rechte” anzuwenden ist, weswegen die Anschaffungskosten von Einheiten einer virtuellen Währung nicht erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses abziehbar sein dürften.

9. Angenommen es kann festgestellt werden, was das Wirtschaftsgut „Einheit einer virtuellen Währung“ sein soll (siehe Anregung 1), wird u.a. aus Praktikabilitäts- und Verifikationsgründen Folgendes angeregt: Da eine Verifikation ausschließlich beim Übergang von der Realwelt in die virtuelle Welt (Virtualisierung) und umgekehrt (Realisierung) möglich ist, also i.d.R. nur bei der Anschaffung bzw. Veräußerung von Einheiten einer virtuellen Währung bei Einzahlung und Auszahlung von gesetzlichen Zahlungsmitteln auf/von einem Bankkonto, sollte auf die eventuell zulässige Besteuerung von Tauschvorgängen von Einheiten einer virtuellen Währung gegen Einheiten einer anderen virtuellen Währung verzichtet werden; allein schon zur Vermeidung eines strukturellen Vollzugsdefizits.

Im Privatbereich ist die Besteuerung, wie auch bei der handelsrechtlichen Gewinnrealisierung (Realisationsprinzip), an die tatsächliche Realisation von Wertzuwachsen in der Realwelt anzuknüpfen. (Französische Lösung: „Keine Steuern für Krypto-zu-Krypto-Trades“ <https://bitcoinblog.de/2019/09/12/frankreich-keine-steuern-fuer-krypto-zu-krypto-trades/>). Zur fehlenden Umrechnungspflicht von Fremdwährungsbeträgen in die staatliche Währung im Privatvermögen ist auch das BFH-Urteil vom 02.05.2000 (BStBl 2000 II S. 614) aufschlussreich. Darüber hinaus haben Kunden einer Exchange zunehmend Realisationsprobleme, sich Euros von dort auf ihr bisheriges Bankkonto überweisen zu können. Entweder wird dies von ihrer Bank überhaupt nicht ermöglicht oder es wird Ihnen nach einmaligem Zufluss das Bankkonto ohne Begründung gekündigt (GWG). Diese Realisationsprobleme dürften auch für die vom BFH für die Bewertung einer virtuellen Währung als „anderes Wirtschaftsgut“ geforderte „objektiv werthaltige Position“ von Bedeutung sein (Anregung 1).

10. Gerade die von uns unter Anregung 9 abgelehnte Besteuerung von Tauschvorgängen von Einheiten einer virtuellen Währung gegen Einheiten einer anderen virtuellen Währung ist auch unter dem Gesichtspunkt der fehlenden Einheitlichkeit der Berechnungstools und der mangelnden Überprüfungsmöglichkeit der Berechnungen angezeigt. Unserer Erfahrung nach gibt es zurzeit ca. zehn verschiedene Programme zur Berechnung der von den Finanzämtern bislang geforderten Angaben zu den Veräußerungsgewinnen. Diese Programme berechnen irgendetwas, häufig ist nicht nachvollziehbar, wie das jeweils erfolgt, was zu dem ernüchternden Ergebnis führt, dass der Steuerbetrag, der zu entrichten ist, selbst bei gleichem Dateninput von dem jeweils genutzten Programm und den jeweiligen individuellen Einstellungen abhängt. Da die Veranlagungsstellen in den Finanzämtern keine Möglichkeit besitzen, die Berechnungen im Detail zu überprüfen oder selbst zu berechnen, werden die Ergebnisse i.d.R. einfach ungeprüft übernommen, was das FG Nürnberg für Krypto-Sachverhaltsangaben ausdrücklich für nicht zulässig erklärt hat (FG Nürnberg, Beschluss v. 08.04.2020 – 3 V 1239/19).
11. Im Abschnitt „c) Token als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit“ fehlt die Klarstellung, dass für den Beginn der Veräußerungsfrist und den Wert des Sachbezugs der „Bestelltag“ maßgebend ist. Dieser ist anhand der Wertverhältnisse des bei Abschluss des für beide Seiten verbindlichen Veräußerungsgeschäfts zu bestimmen. (BFH Urteil v. 07.05.2014 – VI R 73/12 BStBl 2014 II S. 904 und Schreiben: BMF v. 10.3.2003, BMF v. 16.5.2013 und StEK EStG § 8 Nr. 572 (679. Lfg. – Dezember 2017). Außerdem könnte § 19a EStG sinngemäß ergänzt werden.
12. Bei der Besteuerung von neuartigen Phänomenen im Kryptowährungsbereich ist für rechtliche und steuerrechtliche Folgerungen darauf zu achten, ob und ggf. welche einseitigen und/oder zweiseitigen Willenserklärungen abgegeben werden können

und auch abgegeben werden. Häufig geschehen irgendwelche „Aktionen“ ohne erkundbaren Urheber und ohne, dass der ggf. Steuerpflichtige diese beeinflussen könnte (Forks, Zwangs-Staking, Airdrops, DAO, smart-contracts). Eine Besteuerung von „Leistungen“ i.S.v. § 22 Nummer 3 EStG, die in einem Tun, Dulden oder Unterlassen bestehen können, kann jedoch nur erfolgen, wenn der potenziell Steuerpflichtige sich auch gegen ein Tun, Dulden oder Unterlassen entscheiden kann. Das ist in diesen Fällen häufig nicht möglich.

So sind die in diesem Entwurf u.E. häufig unbegründete Behauptungen, dass Anschaffungs-/ Veräußerungsvorgänge gegeben seien (z.B. Mining, Forks) unzutreffend, denn, so der BFH: „Der entgeltliche Erwerb – die Anschaffung – und die entgeltliche Übertragung des nämlichen Wirtschaftsguts auf eine andere Person – die Veräußerung – müssen wesentlich vom Willen des Steuerpflichtigen abhängen“ (Urteil vom 23. Juli 2019, IX R 28/18).

Da demgemäß bei einem Fork gleich unter mehreren Gesichtspunkten tatsächlich keine Anschaffung vorliegen kann, können auch keine ursprünglichen Anschaffungskosten nachträglich auf die neuen Fork-Einheiten umverteilt werden.

13. Im Entwurf der „Verwaltungsanweisung“ werden Festlegungen getroffen und teilweise der Verwaltung Vorgaben gemacht, ohne dass dafür die gesetzlichen Grundlagen vorhanden sind. Das gilt nicht nur für die Versuche, viele der angesprochenen Sachverhalte pauschal – jedoch dann inkonsistent – zu Anschaffungen zu (will)küren und dann die Anschaffungskosten contra legem festzulegen, nur um später eine Veräußerung nach § 23 EStG besteuern zu können.

Auch bei den Verbrauchsfolgeverfahren wird, obwohl es sich bei Einheiten virtueller Währungen gerade nicht um Fremdwährungen (bei BTC bis 6.9.2021) handelt (Rz.1), FiFo vorgeschrieben (Rz. 44, 50).

Bei anderen Sachverhalten „wird widerlegbar vermutet“ (Rz. 28) oder es „kann widerlegbar vermutet werden“ (Rz. 81). Hier stellt sich die Frage, wer zwingend vermuten muss (Rz. 28) oder lediglich vermuten kann (Rz. 81)? Soll es im Ermessen der Mitarbeitenden in den Finanzämtern stehen, ob sie vermuten oder nicht? Kann auch der Steuerpflichtige etwas vermuten und auf Widerlegung bestehen?

14. Wie erfolgt der ggf. notwendige Wechsel der steuerlichen Berücksichtigung von Bitcoin, wenn Bitcoin ab dem 7. September 2021 die einzige eigene Währung (neben dem US-Dollar) in El Salvador sein wird?

Stellt Bitcoin dann auch keinen sog. Kryptowert i.S. des KWG und des GWG mehr dar, weil ein „Kryptowert“ gerade „nicht den gesetzlichen Status einer Währung oder von Geld besitzt“?

15. Da sich bezüglich der Phänomene im Kryptowährungsbereich zahlreiche zivilrechtliche Probleme zeigen, welche auch auf die Besteuerung Einfluss haben, sollten diese Phänomene ggf.in einem eigenen Kryptogesetz und/oder Kryptosteuergesetz oder als Ergänzungen vor allem im BGB und den Steuergesetzen durch die Legislative laufend angepasst werden.

16. Der Wirtschaftsstandort Deutschland ist durch die fehlende Klarheit bei der ertragsteuerrechtlichen Behandlung von virtuellen Währungen schon heute im internationalen Vergleich geschwächt. Insbesondere Nachbarländer wie Frankreich haben praxistaugliche Lösungen geschaffen, welche die Nutzung und das Ausprobieren von Kryptowährungen durch Bürger:innen und Unternehmen begünstigt. In Deutschland begeben sich Nutzer:innen von Kryptowährungen derzeit in einen undurchdringli-





chen Dschungel aus Regeln, die niemand, auch nicht die Mitarbeitenden in den Finanzämtern verstehen bzw. auf die fraglichen Sachverhalte anwenden können. Wir appellieren an das BMF und die künftige Bundesregierung, gemeinsam mit allen Stakeholdern eine sachgemäße Lösung zu entwickeln, welche das Potenzial der Technologie für alle Bürger:innen und Unternehmen in Deutschland zugänglich macht.