

Hier zeigt sich der systematische Unterschied zu Besteuerung der Erwerbsminderungsrenten aus der gesetzlichen Rentenversicherung. Diese Leibrenten werden „innerhalb eines bis in das Jahr 2039 reichenden Übergangszeitraums in die vollständige nachgelagerte Besteuerung überführt“²⁹. Der Besteuerungsanteil von gesetzlichen Leibrenten steigt von ursprünglich 50 % im Jahr 2005 an, um im Jahr 2040 die vollständige Besteuerung von 100 % zu erreichen.³⁰

Vielen Rechtsanwendern ist gar nicht bewusst, dass steuersystematisch u.a. die Leibrenten aus der gesetzlichen Rentenversicherung „eigentlich“ in voller Höhe steuerpflichtig sein „sollen“, jedoch wegen der nur langsam stei-

genden Abzugsfähigkeit der Altersvorsorgeaufwendungen diese enorm lange Übergangszeit geregelt werden musste.

**§15
FAO**

Selbststudium nach § 15 FAO mit dem EStB: Zu diesem Beitrag finden Sie eine Lernerfolgskontrolle online bis zum 30.6.2019 unter www.otto-schmidt.de/15FAO

29 BMF v. 19.8.2013 – IV C 3-S 2221/12/10010:004, IV C 5-S 2345/08/0001 – DOK 2013/0760735, BStBl. I 2013, 1087 Rz. 190 = EStB 2013, 339.

30 Es gilt nicht „nur“ ein 35-jähriges Übergangsrecht vom Jahr 2005 bis in das Jahr 2039. Die Regelung wird erst mit dem Tod des letzten Rentners erledigt sein, der vor dem Jahr 2040 in den Ruhestand eingetreten sein wird (*Kulosa*, DStR 2018, 1413 (1414)).

Im Privatvermögen gehaltene Kryptowährungen (II)

Spezialfälle und Abgrenzungskriterien zur Gewerblichkeit

von Ingo Heuel, FAS/StB und Dr. Isabell Matthey, LL.M., FAinSt*

Anleger konnten mit Kryptowährungen – insbesondere mit ihrer bekanntesten, dem Bitcoin – in den letzten Jahren teilweise beträchtliche Gewinne erzielen. In EStB 2018, 263 wurde auf Verkauf, Tausch und Schürfen (sog. Mining) von im PV gehaltenen Kryptowährungen eingegangen. Der vorliegende Beitrag widmet sich Spezialfällen sowie den Abgrenzungskriterien zur Gewerblichkeit. Die ertragsteuerlichen Folgen bei im BV gehaltenen Kryptowährungen werden in der folgenden Ausgabe des EStB beleuchtet.

I. Spezialfälle im Zusammenhang mit Kryptowährungen

Im Folgenden sollen einige Spezialfälle im Zusammenhang mit Kryptowährungen näher dargestellt werden. **Beachten Sie:** Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass hinsichtlich der verschiedenen Kryptowährungen bzw. Vorgänge

- größere Unterschiede bestehen und
- auch die Bezeichnungen häufig unterschiedlich verwendet werden.

Beraterhinweis

Somit ist jeder Einzelfall einer sorgfältigen steuerlichen Prüfung zu unterziehen. Ungeachtet dessen werden im Folgenden einige häufiger anzutreffende Fallkonstellationen steuerlich gewürdigt. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass in diesem Bereich

- **weder (höchststrichterliche) Rechtsprechung existiert**
- **noch die hier vertretene Ansicht durch Verwaltungsanweisungen gedeckt ist.**

1. GAS aus NEO

Im Wege des sog. *Claimings* ist die Generierung der Kryptowährung GAS – durch bloßes Halten von NEO in einer Wallet – aus der Kryptowährung NEO möglich.¹

Keine auf 10 Jahre verlängerte Spekulationsfrist: Nach hier vertretener Auffassung führt die Gutschrift von GAS nicht dazu, dass sich die Spekulationsfrist für die vorhandenen NEO Coins nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 4 EStG auf 10 Jahre verlängert. Die Norm soll lediglich der Missbrauchsbekämpfung dienen und muss u.E. daher entsprechend eingeschränkt ausgelegt werden.²

Kein § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, ...: Bei der Gutschrift von GAS handelt es sich nicht um Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Es liegen keine Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen vor, weil dies eine „auf eine Geldleistung gerichtete Forderung“ voraussetzt, wozu Coins einer Kryptowährung nicht zählen.

... sondern § 22 Nr. 3 EStG bei Gutschrift von GAS: Es liegen jedoch – im Zeitpunkt der Gutschrift – Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG vor. Im Rahmen dieser Vorschrift ist die Erbringung des Leistungsentgelts sowohl in Geld als auch in Sachwerten möglich. Mithin kann auch die Zahlung von Kryptowährungen als Leistungsentgelt herunter gefasst werden.

* FAS/StB Ingo Heuel ist Partner der Sozietät LHP in Köln/Zürich. FAinSt Dr. Isabell Matthey, LL.M. ist Mitarbeiterin bei LHP.

1 *Kanders/Thonemann-Mickers/Gräfe*, ErbStB 2018, 145 (149).

2 Vgl. dazu *Heuel/Matthey*, EStB 2018, 263 (266); BT-Drucks. 16/4841, 58; s. *Musil* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 23 EStG Rz. 165 (12/2017); *Heuel/Matthey*, NWB 2018, 1037 (1042).

Steuerfreie Veräußerung von GAS-Coins: Mangels (entgeltlichen) Anschaffungsvorgangs nach § 23 EStG³ ist die spätere Veräußerung der GAS Coins steuerfrei. Insbesondere kommt es – wie beim *Fork* (dazu nachfolgend unter 3.) von Bitcoin und Bitcoin Cash – nicht zu einem Substanzübergang.⁴

2. Initial Coin Offerings (ICO)

Initial Coin Offerings (ICO)⁵ stellt ein Finanzierungsmodell in Form eines virtuellen Börsengangs dar, bei welchem der Verkauf von sog. *Token* angeboten wird. Mithin kommt es zu einem Verkauf einer *neuen* gegen eine *andere* Kryptowährung. Diese Kryptowährung wird – wie unter den Punkten „Kauf und Verkauf von Kryptowährungen sowie „Tausch gegen andere Kryptowährungen“⁶ dargestellt – versteuert.⁷

3. Forks

Zusätzlicher Erhalt von Bitcoin Cash: Eine Abspaltung – ein sog. *Fork* – in Bezug auf Bitcoin fand am 1.8.2017 statt, bei dem jeder Bitcoin-Inhaber einen entsprechenden Betrag in Bitcoin Cash zusätzlich erhalten hat. Hintergrund war eine Diskussion innerhalb der Bitcoin-Gemeinde, welche verschiedene Änderungen des Bitcoin-Protokolls betraf, um die Währung zukunftssicher gestalten zu können.⁸

Analoge Anwendung der Regelungen zum Aktiensplit: U.E. finden – ungeachtet der technischen Besonderheiten – die Regelungen *analog* Anwendung, welche z.B. bei einem Aktiensplit greifen.⁹ Weil Kryptowährungen nicht unter § 20 EStG zu fassen sind, scheidet eine unmittelbare Anwendung aus.

a) Anschaffungsgesichtspunkte/§ 23 EStG

Die Anschaffungskosten

- der *ursprünglich* erworbenen Kryptowährung bleiben bei einem Fork unverändert.
- der *hinzugekommenen* Kryptowährung betragen Null Euro, da nichts aufgewendet wurde.

Anschaffungszeitpunkt: Es ergibt sich zudem keine Änderung des Anschaffungszeitpunkts der *ursprünglich* erworbenen Kryptowährung infolge des Forks. Wie bei einem Aktiensplit entspricht der Anschaffungszeitpunkt der *zusätzlich* erhaltenen Kryptowährung u.E. jenem der ursprünglich gekauften.¹⁰

Kein privates Veräußerungsgeschäft: Hierbei handelt es sich u.E. – wie beim Aktiensplit – steuerrechtlich nicht um einen (neuen) Anschaffungsvorgang, so dass auch bei einer späteren Veräußerung der *zusätzlich* erhaltenen Kryptowährung kein privates Veräußerungsgeschäft vorliegen kann.¹¹ Es fehlt

- sowohl an einem beteiligten Dritten
- als auch an der notwendigen Entgeltlichkeit.¹²

Fehlende wirtschaftliche Identität: Insbesondere liegt auch die für ein einheitliches Wirtschaftsgut erforderliche wirtschaftliche Identität (Gleichartigkeit, Funktionsgleichheit und Gleichwertigkeit) zwischen

- den zunächst gekauften Bitcoins und
- den anschließend veräußerten Bitcoin Cash

nicht vor mit der Folge, dass auch aus diesem Grunde kein privates Veräußerungsgeschäft in Bezug auf die neue Währung gegeben ist.¹³

Beachten Sie: Unabhängig davon scheidet eine Gleichwertigkeit an den **erheblichen Wertdifferenzen** dieser beiden Währungen.¹⁴

Siegel¹⁵ will demgegenüber einen Anschaffungsvorgang der zusätzlich erhaltenen Kryptowährung annehmen, da er offenbar unterstellt, dass sich der Wert der ursprünglich erworbenen Kryptowährung durch den Fork reduziert (aufspaltet). Dies ist jedoch in der Regel nicht der Fall und war auch beim Fork von Bitcoin Cash (BCH) nicht der Fall. Der Kurs des Bitcoin ist nach dem Fork kaum gesunken. Im Gegenteil: schon drei Wochen nach dem Fork konnten Bitcoin-Altbesitzer einen Wertzuwachs von fast 20 % verzeichnen.¹⁶

Keine auf 10 Jahre verlängerte Spekulationsfrist: Zu einer Verlängerung der Frist auf zehn Jahre nach § 23 Abs. 1 Nr. 2 S. 4 EStG kommt es nicht, da keine „Nutzung“ der alten Kryptowährung zur Ertragserzielung gegeben ist. Weil kein Anschaffungsvorgang hinsichtlich der *zusätzlich* erhaltenen Kryptowährung vorliegt, beginnt auch nicht der Lauf einer neuen Frist i.S.d. § 23 EStG.

b) Weder § 22 Nr. 3 EStG noch § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

Kein § 22 Nr. 3 EStG: Es liegen auch keine Einkünfte aus sonstigen Leistungen nach § 22 Nr. 3 EStG vor, da hierfür ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich ist, welcher beim Fork jedoch fehlt.¹⁷ Das Verhalten des Steuerpflichtigen ist eher als bloßes „Nichtstun“ statt als (Gegen-)Leistung zu werten.¹⁸

Kein § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG: Auch scheidet eine Schenkung unter Lebenden nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG aus, da die Bereicherung des Steuerpflichtigen nicht zu Lasten eines Dritten erfolgte, so dass kein Vermögensübergang eines Dritten auf den Steuerpflichtigen gegeben ist.¹⁹

3 So im Ergebnis auch *Kanders/Thonemann-Mickers/Gräfe*, ErbStB 2018, 145 (149).

4 S. *Kanders/Thonemann-Mickers/Gräfe*, ErbStB 2018, 145 (149).

5 S. hierzu *Krüger/Lampert*, BB 2018, 1154 ff.

6 Vgl. dazu *Heuel/Matthey*, EStB 2018, 263.

7 *Heuel/Matthey*, NWB 2018, 1037 (1049).

8 *Richter/Augel*, FR 2017, 1131; *Heuel/Matthey*, NWB 2018, 1037 (1048).

9 So auch *Reiter/Nolte*, BB 2018, 1179 (1181).

10 *Heuel/Matthey*, NWB 2018, 1037 (1048).

11 *Heuel/Matthey*, NWB 2018, 1037 (1048); so auch *Richter/Augel*, FR 2017, 1131 (1132); *Kanders/Thonemann-Micker/Gräfe*, ErbStB 2018, 145 (149); im Ergebnis auch *Reiter/Nolte*, BB 2018, 1179 (1181); a.A. *Siegel*, FR 2018, 306.

12 *Richter/Augel*, FR 2017, 1131 (1132).

13 *Richter/Augel*, FR 2017, 1131 (1132).

14 *Richter/Augel*, FR 2017, 1131 (1132).

15 *Siegel*, FR 2018, 306.

16 <https://www.heise.de/ct/ausgabe/2018-9-Kryptogeldvermehrung-durch-Bitcoin-Forks-4014446.html>.

17 *Richter/Augel*, FR 2017, 1131 (1132).

18 *Richter/Augel*, FR 2017, 1131 (1132).

19 *Richter/Augel*, FR 2017, 1131 (1132).

4. Krypto Airdrops

Bei einem Krypto Airdrop werden der Krypto-Community Coins durch Blockchain-Projekte zur Verfügung gestellt zur Bekanntmachung dieser Projekte. Vergleichbar mit dem Fork bekommt derjenige, der eine bestimmte Kryptowährung hält, Coins einer anderen (neuen) Kryptowährung **kostenlos**.

a) Auswirkungen auf vorhandene Kryptowährung: Auf 10 Jahre verlängerte Haltefrist?

Bejahend: Sofern man Airdrops innerhalb der Haltefrist von einem Jahr erhält, wird – zumindest in Internetforen – die Ansicht vertreten, dass es zu einer Verlängerung der Haltefrist des § 23 EStG auf zehn Jahre hinsichtlich der bereits gehaltenen Kryptowährung komme. Dies wird mit der Nutzung dieses Wirtschaftsgutes zur Einkünfteerzielung mindestens in einem Kalenderjahr nach § 23 Abs. 1 Nr. 2 S. 4 EStG begründet.

Verneinend: Nach der hier vertretenen Auffassung ist dies jedoch unzutreffend. Es liegt kein zweckgerichteter Erwerb der bereits gehaltenen Kryptowährung zur Erzielung zusätzlicher Erträge (z.B. in Form von Airdrops) vor, welche eine Existenzgrundlage bilden können und eine bloße Vermögensverwaltung eindeutig überschreiten. Mit hin verbleibt es bei der **einjährigen Haltefrist** nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG hinsichtlich der **vorhandenen Kryptowährung**.²⁰

b) Behandlung der neuen Coins

aa) Zeitpunkt des Zuflusses

§ 22 Nr. 3 EStG (**Einkünfte aus Leistungen**)? Fraglich ist, ob im Zeitpunkt des Zuflusses ein steuerpflichtiger Erwerb der neuen (geschenkten) Coins mit dem zu diesem Zeitpunkt gültigen gemeinen Wert vorliegt. Hier könnte es sich lediglich um Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG (Einkünfte aus Leistungen) handeln.

Eine (sonstige) Leistung i.S.d. § 22 Nr. 3 EStG ist „jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das weder eine Veräußerung noch einen veräußerungsähnlichen Vorgang im Privatbereich betrifft, Gegenstand eines *entgeltlichen* Vertrags sein kann und eine Gegenleistung auslöst“.²¹ Ferner ist bei der Auslegung des Begriffs der „Leistungen“ i.S.d. § 22 Nr. 3 EStG zu unterstellen, dass die Aufgabe dieser Vorschrift lediglich in der **Ergänzung der anderen Einkunftsarten** zu sehen ist, nicht jedoch in der lückenlosen Erfassung aller Leistungen.²² Von der Besteuerung nach Nr. 3 sollen u.E. nur solche Tatbestände umfasst sein, welche eine wirtschaftliche Entsprechung hinsichtlich der anderen Einkunftsarten haben, ohne diesbezüglicher formeller Übereinstimmung.²³

Bezug von neuen Coins im Rahmen eines Krypto Airdrop = kein § 22 Nr. 3 EStG: U.E. handelt es sich bei dem Bezug von neuen Coins im Rahmen eines Krypto Airdrop nicht um steuerpflichtige Leistungen nach § 22 Nr. 3 EStG.²⁴ Dieser Vorgang (der Airdrop) ist *unentgeltlich* und ist, soll bzw. kann (in Form einer Schenkung) kein Gegenstand eines entgeltlichen Vorgangs i.S.d. o.g. BFH-Rechtsprechung sein.

Diese Einordnung findet auch bei den Fällen Anwendung, bei welchen der Inhaber der schon existierenden Kryptowährung in irgendeiner Form eine Tätigkeit entfalten muss (z.B. durch die Registrierung auf einer Plattform). Bei dieser Tätigkeit (z.B. der Registrierung) handelt es sich nicht um eine Leistung, welche wirtschaftlich eine Entsprechung in einer anderen Einkunftsart des EStG findet.²⁵ Die Tätigkeit bewirkt keine Veränderung des Charakters der Unentgeltlichkeit des Airdrop.

Beachten Sie: Es ergibt sich somit keine Steuerpflicht nach dem EStG für den Bezug der neuen Coins.

Beraterhinweis

Unabhängig von der hier vertretenen Ansicht dürfte dieser Frage in der überwiegenden Anzahl der Fälle lediglich eine akademische Bedeutung zukommen, weil die Bewertung der „verschenkten“ Coins im Zuflusszeitpunkt nach § 11 EStG (z.B. Eingang in der Wallet) mit dem üblichen Endpreis am Abgabeort nach § 8 Abs. 2 S. 1 EStG erfolgt, welcher zumeist sehr gering sein dürfte.²⁶

bb) Spätere Veräußerung

Kein § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG ...: Sofern es zu einer späteren Veräußerung der im Rahmen eines Airdrops erhaltenen Coins kommt, könnte dieser Vorgang unter § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG fallen. Voraussetzung für die Anwendbarkeit dieser Vorschrift ist allerdings eine Anschaffung, welche bei einem entgeltlichen Erwerb eines Wirtschaftsguts von einem Dritten vorliegt.²⁷

... mangels (eigenen oder zugerechneten) Anschaffungsvorgangs: Wer Coins im Rahmen eines Airdrops kostenlos erlangt, hat diese aufgrund der Unentgeltlichkeit nicht selbst angeschafft. § 23 Abs. 1 S. 3 EStG sieht für den Fall des unentgeltlichen Erwerbs vor, dass eine Zurechnung der Anschaffung beim Einzelrechtsnachfolger durch den Rechtsvorgänger erfolgt, was auch eine Zurechnung des Anschaffungszeitpunktes für die Fristenberechnung impliziert. Ein Anschaffungsvorgang ist jedoch in der Regel nicht gegeben, da die Verteiler der Coins im Rahmen eines Airdrop diese grds. selbst geschaffen bzw. hergestellt haben.²⁸

20 Heuel/Matthey, NWB 2018, 1037 (1049).

21 BFH v. 24.4.2012 – IX R 6/10, EStB 2012, 245 = BStBl. II 2012, 581; v. 21.9.2004 – IX R 13/02, EStB 2005, 11 = BStBl. II 2005, 44.

22 Killat in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 22 EStG Rz. 390 (12/2017).

23 Killat in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 22 EStG Rz. 390 (12/2017); so auch RFH v. 2.3.1932, RStBl. 1932, 511.

24 Heuel/Matthey, NWB 2018, 1037 (1049).

25 Heuel/Matthey, NWB 2018, 1037 (1049).

26 Heuel/Matthey, NWB 2018, 1037 (1050).

27 BFH v. 16.6.2015 – IX R 21/14, EStB 2015, 445 = BFH/NV 2015, 1567.

28 So in Bezug auf Mining auch FinMin. Hamburg v. 11.12.2017 – S 2256 – 2017/003-52, EStB 2018, 101 = DStR 2018, 527; Pinkernell, Ubg 2015, 19 (22); Richter/Augel, FR 2017, 937 (948).

Beachten Sie: Es ergibt sich somit keine Steuerpflicht nach dem EStG hinsichtlich der späteren Veräußerung von im Rahmen eines Airdrop erhaltenen Coins.²⁹

5. Proof of Stake

Methode zur Konsensfindung: Bei der Überprüfung von Transaktionen und der Findung des nächsten Blocks kommen verschiedene Methoden zur Konsensfindung zum Einsatz. Das derzeit bekannteste – auch bei Bitcoin eingesetzte – Verfahren ist der sog. *proof of work*.

a) Hintergrund

Wie beschrieben³⁰ müssen die Miner hierbei mit Hilfe von Rechenleistung mathematische Algorithmen lösen, um den jeweiligen Block zu minen sowie die anteiligen Transaktionskosten zu erhalten. Durch die zunehmende Anzahl an Minern wird jedoch die benötigte Rechenleistung immer größer und der Stromverbrauch nimmt weiter zu. Um weiterhin

- die Echtheit von Transaktion zu garantieren und
- den zunehmenden Energieverbrauch zu verhindern,

setzen daher viele Kryptowährungen auf die Konsensfindung mit Hilfe des sog. *proof of stake* (so z.B. Dash, NEO und vermutlich bald auch Ethereum). **Beachten Sie:** Ausschlaggebend ist der Stake eines Nutzers, also sein Anteil an der gesamten Menge an Tokens, die existieren. Je größer sein Anteil ist, desto wahrscheinlicher ist es, dass dieser Nutzer ausgewählt wird, um den nächsten Block zu minen.

b) Schaffung einer zusätzlichen Einkunftsquelle durch das sog. *Staking*

Ein Anreiz zum sog. *proof of stake* wird auch dadurch geschaffen, dass Investoren nicht nur an Kursgewinnen partizipieren, sondern durch das sog. *Staking* eine zusätzliche Einkunftsquelle geschaffen wird. **Beachten Sie:** Die bei der Blockgenerierung als Belohnung

- geschaffenen Coins und
- einbehaltene Transaktionsgebühren

werden zufällig und periodisch über die Coin-Besitzer **ausgeschüttet**.

c) Steuerliche Aspekte

Steuerlich stellt sich auch hier die Frage, ob sich durch die Einnahmen in Form von neuen Coins die Spekulationsfrist für die *vorhandenen* Coins nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 4 EStG auf zehn Jahre verlängert.

Darüber hinaus ist fraglich, wie

- die Gutschrift der *neuen* Coins und
- die etwaige spätere Veräußerung der *neuen* Coins

steuerlich zu behandeln sind.

Beachten Sie: Diesbezüglich kann vollumfänglich auf die o.g. **Ausführungen zur Gutschrift von GAS beim Halten von NEO**³¹ verwiesen werden: Nach der hier vertretenen Auffassung

- führt die Gutschrift von neuen Coins nicht dazu, dass sich die Spekulationsfrist für die *vorhandenen* Coins

nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 4 EStG auf zehn Jahre verlängert.

- Bei der Gutschrift der *neuen* Coins liegen im Zeitpunkt der Gutschrift Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG vor. Mangels eines (entgeltlichen) Anschaffungsvorgangs nach § 23 EStG ist die spätere Veräußerung der *neuen* Coins nach Ablauf der Fristen des § 23 EStG steuerfrei.

II. Gewerblicher Kryptohandel

Die Vorschrift des § 23 EStG wird nach dessen Abs. 2 nur angewendet, sofern die Einkünfte nicht einer anderen Einkunftsart unterfallen. Hier kann es sich je nach Tätigkeitsumfang um Einkünfte nach § 15 Abs. 1 EStG handeln.

1. Keine private Vermögensverwaltung

„**Gesamtbild der Verhältnisse/Verkehrsanschauung**“: Voraussetzung für dessen Vorliegen ist nach der BFH-Rechtsprechung zunächst im negativen Sinne, dass keine private Vermögensverwaltung gegeben sein darf. Maßgeblich für den BFH³² sind das „Gesamtbild der Verhältnisse und die Verkehrsanschauung“. Entscheidend ist dabei, „ob die Tätigkeit dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmacht“,³³ wobei allerdings die artspezifischen Besonderheiten der jeweils „gehandelten Ware“ berücksichtigt werden müssen.

2. Existierende Abgrenzungskriterien bei bestimmten Wirtschaftsgütern

Fraglich ist daher, welche Abgrenzungskriterien hier maßgeblich sind. In Bezug auf einige Wirtschaftsgüter hat der BFH hierbei bereits **Fallgruppen** entwickelt.

Drei-Objekt-Grenze bei Grundstücken: Hinsichtlich des Handels mit Grundstücken existiert die sog. *Drei-Objekt-Grenze* des BFH.³⁴ Demnach wird der Bereich der privaten Vermögensverwaltung i.d.R. überschritten, wenn zwischen dem Kauf und Verkauf von mehr als drei Objekten nicht mehr als fünf Jahr vergangen sind.

Wertpapiere: Bezüglich des Handels mit Wertpapieren³⁵ ist der BFH hingegen **deutlich großzügiger**. Die Umschichtung von Wertpapieren ist nach der Verkehrsauffassung auch regelmäßig noch der privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen, da die Bestandsveränderung bei Wertpapieren in der Natur der Sache liegt, um insbesondere zur Realisierung von Kursgewinnen gute Papiere zu erwerben und schlechte wieder zu verkaufen.³⁶ **Nur ausnahmsweise gewerblicher Wertpapierhandel:** Mithin

²⁹ Heuel/Matthey, NWB 2018, 1037 (1050).

³⁰ Vgl. dazu Heuel/Matthey, EStB 2018, 263 (264).

³¹ Vgl. obige Ausführungen unter I 1.

³² BFH v. 10.12.2001 – GrS 1/98, EStB 2002, 133 = BStBl. II 2002, 291.

³³ BFH v. 15.3.2005 – X R 39/03, EStB 2005, 283 = BStBl. II 2005, 817.

³⁴ Vgl. BFH v. 10.12.2001 – GrS 1/98, EStB 2002, 133 = BStBl. II 2002, 291.

³⁵ S. hierzu auch Kanders/Thonemann-Micker/Gräfe, ErbStB 2018, 145 (146).

³⁶ BFH v. 11.7.1968 – IV 139/63, BStBl. II 1968, 775.

liegt lediglich in Ausnahmefällen ein gewerblicher Wertpapierhandel vor, wenn besondere Umstände („professionelle Konturierung“) gegeben sind. Hierzu zählt z.B.

- eine erhebliche Fremdfinanzierung,
- das Nutzen von Büroräumen,
- persönlicher Arbeitseinsatz,
- überwiegendes Handeln auf fremde Rechnung,
- entsprechender Beruf,
- Fremdverwaltung,
- Offerieren an Dritte oder
- die Beschäftigung von Hilfskräften.³⁷

Gold/Edelmetalle: Der Handel mit Gold/Edelmetallen³⁸ zählt in der Regel auch zur privaten Vermögensverwaltung.³⁹ Das FG München⁴⁰ befürwortet in diesem Zusammenhang eine Übertragung der höchstrichterlichen Rechtsprechungsgrundsätze, welche für den Wertpapierhandel entwickelt wurden, auf den Handel mit Gold mittels Handelsplattformen. Der BFH⁴¹ hingegen hat in 2017 im Rahmen einer Entscheidung zum „Goldfingermodell“ entschieden, dass die Grundsätze des Wertpapierhandels nicht auf Gold übertragbar sind. Physisches Gold sei ein „fruchtloses“ Wirtschaftsgut, mit dem sich ein Ertrag ausschließlich durch dessen Veräußerung erzielen lasse. Der Goldhandel erfordere daher bereits dem Grunde nach einen anderen konzeptionellen Geschäftsansatz als der Handel mit Wertpapieren, um ein rentierliches Ergebnis erzielen zu können. Das häufige und kurzfristige Umschichten ist der vermögensverwaltenden Goldanlage fremd.

3. Mögliche Abgrenzungskriterien für Handel mit Kryptowährungen

Heranziehen der Maßstäbe des gewerblichen Wertpapierhandels: Zwar existieren für den Handel mit Kryptowährungen bislang noch keine Kriterien für dessen Einordnung⁴², jedoch sind u.E. hier die Maßstäbe des gewerblichen Wertpapierhandels heranzuziehen.⁴³

Gewerblichkeit nur in Ausnahmefällen: Kryptowährungen sind vergleichbar mit Wertpapieren als fungibel und volatil einzustufen, so dass Gewerblichkeit nur in Ausnahmefällen zu bejahen ist, sofern besondere Umstände gegeben sind:

- Anbieten von Wertpapiergeschäften gegenüber einer breiteren Öffentlichkeit,
- Umfang der Geschäfte,
- Ausnutzen eines Marktes unter Einsatz beruflicher Erfahrungen,
- Unterhalten eines Büros oder einer Organisation zur Durchführung von Geschäften sowie
- andere für eine private Vermögensverwaltung ungewöhnliche Verhaltensweisen

stellen **Beweisanzeichen** für eine Zuordnung zum „Bild des Wertpapierhandels“ dar.⁴⁴

Gewichtige Anhaltspunkte für eine gewerbliche Tätigkeit: Es sind jedoch die einzelnen Beweisanzeichen gegeneinander abzuwägen und zu gewichten, da das *Gesamtbild* maßgeblich ist und sich eine isolierte Abstellung auf einzelne Merkmale verbietet.⁴⁵ Nach der BFH-Rechtspre-

chung stellen gewichtige Anhaltspunkte für eine gewerbliche Tätigkeit dar:

- das Handeln auf eigene Rechnung und unmittelbar gegenüber den Marktteilnehmern als Haupttätigkeit (Leitbild des Finanzunternehmens) oder
- das Tätigwerden für fremde Rechnung (Orientierung am Leitbild des Wertpapierhandelsunternehmens).

Weniger bedeutsame Aspekte: Nicht ausreichend hingegen sei ein Abstellen auf die bloße Anzahl von An- und Verkäufen (Umschlagshäufigkeit). Nur noch eine eingeschränkte Bedeutung komme dem Einsatz von beruflicher Erfahrung, der Organisation zur Durchführung der Geschäfte oder dem Unterhalten eines Büros zu.⁴⁶ Gar keine Bedeutung wird hingegen dem Kriterium der Kreditfinanzierung beigemessen.

III. Mining – Abgrenzung zur Gewerblichkeit

Auch beim sog. *Mining*, dem Schürfen von Kryptowährungen, ist – ebenso wie beim umfangreichen Handel mit Kryptowährungen – fraglich, wann die Grenze zur Gewerblichkeit überschritten ist, so dass gewerbliche Einkünfte nach § 15 EStG und alle daraus sich ergebenden Konsequenzen zu bejahen sind.

Notwendige Differenzierung: Bei der Tätigkeit als Miner muss differenziert werden zwischen

- dem privaten, also gelegentlichen Mining ohne Gewinnerzielungsabsicht und
- dem gewerblichen Mining.

Beraterhinweis

Vor dem Hintergrund fehlender fester Abgrenzungskriterien und entsprechender Rechtsprechung markiert dies einen der schwierigsten Punkte im Zusammenhang mit der steuerlichen Einordnung von Erträgen im Zusammenhang mit Kryptowährungen. Folglich gehen die

37 BFH v. 19.8.2009 – III R 31/07, EStB 2010, 174 = BFH/NV 2010, 844; Wacker in Schmidt, ESt, 36. Aufl. 2017, § 15 Rz. 91.

38 S. hierzu auch *Kanders/Thonemann-Micker/Gräfe*, ErbStB 2018, 145 (147).

39 FG München v. 29.6.2015 – 7 K 928/13, BeckRS 2015, 95680; Rev. eingelegt. Az. des BFH: I R 62/15.

40 FG München v. 29.6.2015 – 7 K 928/13, BeckRS 2015, 95680; Rev. eingelegt. Az. des BFH: I R 62/15.

41 BFH v. 19.1.2017 – IV R 50/14, EStB 2017, 175; s. hierzu auch *Kanders/Thonemann-Micker/Gräfe*, ErbStB 2018, 145 (147).

42 *Kanders/Thonemann-Micker/Gräfe*, ErbStB 2018, 145 (146) ziehen es unter Verweis auf die Überschrift eines Erlasses des FinMin. Hamburg v. 11.12.2017 – S 2256-2017/003-52, EStB 2018, 101 = DStR 2018, 527, dass bei Kryptowährungsgeschäften regelmäßig von privater Vermögensverwaltung auszugehen sei.

43 So auch *Heuel/Matthey*, NWB 2018, 1037 (1051); *Kanders/Thonemann-Micker/Gräfe*, ErbStB 2018, 145 (147) ff.; *Reiter/Nolte*, BB 2018, 1179 (1183); verneinend bezüglich des gewerblichen Wertpapierhandels *Ronig*, NWB-EV 2018, 132 (134 f.).

44 S. hierzu BFH v. 4.3.1980 – VIII R 150/76, BStBl. II 1980, 389; v. 6.12.1983 – VIII R 172/83, BStBl. II 1984, 132; v. 31.7.1990 – I R 173/83, BStBl. II 1991, 66; v. 29.10.1998 – XI R 80/97, BStBl. II 1999, 448; v. 29.10.1998 – XI R 80/97, BStBl. II 1999, 448.

45 BFH v. 20.12.2000 – X R 1/97, EStB 2001, 214 = BStBl. II 2001, 706 m.w.N.

46 BFH v. 30.7.2003 – X R 7/99, BStBl. II 2004, 408.

vorhandenen Literaturstimmen entsprechend weit auseinander.

1. Abgrenzung zu gewerblicher Tätigkeit

Fehlende Nachhaltigkeit? Einerseits findet sich in der Literatur⁴⁷ die Auffassung, dass es hinsichtlich der Einordnung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb bereits am Merkmal der Nachhaltigkeit fehle, da hierfür eine nachhaltige Tätigkeit mit Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorliegen muss.

Marktbeteiligung? Selbst wenn man die Erzeugertätigkeit bejahe, sei keine notwendige Marktbeteiligung gegeben, solange der Miner nicht nach außen in Erscheinung tritt, um die Coins „seiner“ Kryptowährung Dritten entgeltlich anzubieten. **Beachten Sie:** So sei für die Bejahung einer Steuerpflicht eine **eigene Vermarktungstätigkeit** des Steuerpflichtigen erforderlich, welche entweder resultiert

- aus der Zurverfügungstellung eines Miningpools gegen Entgelt,
- oder aus dem Verkauf über eine Börse
- oder aus dem Vertrieb eines Mining-Pools.

Widerlegbare Vermutung für die Nachhaltigkeit? Einige Vertreter der Finanzverwaltung – so z.B. die **OFD NRW**⁴⁸ – vertreten hingegen dem Vernehmen nach wohl die Ansicht, dass vor dem Hintergrund der inzwischen **hohen Anfangsinvestitionskosten** für das Mining eine widerlegbare Vermutung dahingehend bestünde, dass der Betrieb des Minings nur nachhaltig – und somit gewerblich – erfolgen könne. Sie beziehen sich hiermit wohl auf das inzwischen sehr aufwendige und demzufolge auch sehr teure Schürfen von Kryptowährungen.

Beraterhinweis

Jedoch verbietet sich diesbezüglich eine Pauschalisierung:⁴⁹ So existieren auch Kryptowährungen, zu denen z.B. verge oder XVG zählen, bei welchen das Mining (noch) mit relativ geringem Ressourcenaufwand betrieben werden kann.

Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr? Nach Ansicht der **OFD NRW**⁵⁰ ist das Merkmal der selbständigen Tätigkeit verwirklicht, wenn eine eigene Entscheidung des Steuerpflichtigen hinsichtlich des Umfangs der eingesetzten Rechnerleistung gegeben ist (zu speziellen Miningvorgängen wie *Cloudmining* und *Pool-Mining* s.u.). Eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sei zu bejahen, wenn der Einsatz der geminten Kryptowährung als Zahlungsmittel erfolgt bzw. sie getauscht oder veräußert werden.

Was macht nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb aus? Auch hier ist zutreffenderweise – wie bereits oben beim gewerblichen Händler – fraglich, „ob die Tätigkeit dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmacht“.⁵¹ So ist ebenfalls hinsichtlich des Minings die Frage nach **Abgrenzungskriterien** zu stellen. Wie bereits *Pinkernell*⁵² dargelegt hat, müsse eine **Marktbeteiligung** vorliegen, wobei diese nicht schon in den Jahren des Minings selbst gegeben sein muss. Anderenfalls bestünde für große Mining-

pools die Möglichkeit, mehrere Jahre später in einem einzigen Zug mit großer Gewinnmarge eine ertragssteuerfreie Veräußerung der geminten Coins vorzunehmen, nachdem viele Jahre lang eine Investition von zahlreichen Millionen Euro stattgefunden hat – und nicht schon durch die Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielt wurden, z.B. als GmbH oder GmbH & Co. KG. **Beachten Sie:** Hiermit würde jedoch u.E. dem Bild eines Gewerbetreibenden in Form eines **gewerblichen Produzenten** entsprochen.

Beraterhinweis

- Erforderlich ist mithin eine Einzelfallbetrachtung, die grds. eine **erkennbar geplante umfangreiche Marktbeteiligung** notwendig macht.⁵³ Eine geplante Marktbeteiligung kann widerlegbar unterstellt werden, je höher sich die Investitionskosten darstellen – z.B. durch Vorhalten von zahlreichen Servern.
- Die Nutzung von Stromtarifen für Großkunden dürfte ein weiteres Indiz darstellen.⁵⁴

Aspekte der Liebhaberei bei Versteuerzielung: Sofern es jedoch durch die Tätigkeit zur Erzielung von Verlusten kommt, erweist sich dessen Einordnung als gewerbliche Tätigkeit für Mandanten als positiv. Betrachtet man die teilweise hohen Miningkosten (Anschaffung von Hardware, Strom etc.), kann es durchaus zu Verlusten kommen. Allerdings ist bei solchen Verlusten mit der Diskussion der Finanzverwaltung zu rechnen, ob die Voraussetzung einer steuerrechtlich unbeachtlichen **Liebhaberei** mit der Folge eines Verlustabzugsverbots gegeben ist.⁵⁵ Einen Orientierungsmaßstab stellt dabei der **Totalgewinn** dar, so dass Verluste grds. höchstens nur in einer **fünfjährigen Anlaufphase** toleriert werden.⁵⁶

Kein § 18 EStG: Die Voraussetzungen des § 18 EStG sind in Bezug auf das Mining u.E. nicht erfüllt.⁵⁷ Auch wenn hochkomplexe Rechenaufgaben gelöst werden, geschieht dies vollautomatisiert durch den Einsatz von Kapital in Form von Computern und nicht – wie für § 18 EStG erforderlich – mittels persönlicher Arbeitsleistung.

2. Einkünfte aus sonstigen Leistungen

Kein privates Veräußerungsgeschäft mangels Anschaffungsvorgang: Lehnt man im konkreten Einzelfall im Zusammenhang mit der Miningtätigkeit die Gewerblichkeit ab, führt dies nicht zwingend dazu, dass eventuell hieraus resultierende Einkünfte nicht steuerpflichtig sind. Bei dem Verkauf von selbst geschürften Kryptowährungen

⁴⁷ *Pinkernell*, Ubg 2015, 19 (21).

⁴⁸ Kurzinformation ESt Nr. 4/2018 v. 20.4.2018, DB1269856; kritisch auch *Ronig*, NWB-EV 2018, 132 (135).

⁴⁹ *Heuel/Matthey*, NWB 2018, 1037 (1053).

⁵⁰ Kurzinformation ESt Nr. 4/2018 v. 20.4.2018, DB1269856.

⁵¹ BFH v. 15.3.2005 – X R 39/03, EStB 2005, 283 = BStBl. II 2005, 817; *Heuel/Matthey*, NWB 2018, 1037 (1053).

⁵² *Pinkernell*, Ubg 2015, 19 (21).

⁵³ *Heuel/Matthey*, NWB 2018, 1037 (1053).

⁵⁴ *Heuel/Matthey*, NWB 2018, 1037 (1053).

⁵⁵ S. *Wacker* in Schmidt, EStG, 36. Aufl. 2017, § 15 Rz. 24 f.

⁵⁶ *Wacker* in Schmidt, EStG, 36. Aufl. 2017, § 15 Rz. 30 f.

⁵⁷ *Heuel/Matthey*, NWB 2018, 1037 (1053).

handelt es sich richtigerweise nicht um ein privates Veräußerungsgeschäft, weil unter § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nicht selbst hergestellte, sondern nur zuvor angeschaffte Wirtschaftsgüter fallen.⁵⁸

Einkünfte aus „sonstigen Leistungen“ nach § 22 Nr. 3 EStG? Wie auch der Parlamentarischen Staatssekretär auf Nachfrage der Bundestagsabgeordneten Paus am 29.12.2017⁵⁹ bestätigte, können allerdings hieraus resultierende Einnahmen Einkünfte aus „sonstigen Leistungen“ nach § 22 Nr. 3 EStG darstellen. Allerdings nannte der Parlamentarischen Staatssekretär keine diesbezüglichen Kriterien, wann dies der Fall sei. Zwar soll § 22 Nr. 3 EStG „das System der Einkunftsarten“ schließen, allerdings ist es gegenüber anderen Einkunftsarten *subsidiär*.⁶⁰ Eine (sonstige) Leistung i.S.d. § 22 Nr. 3 EStG ist „jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das weder eine Veräußerung noch einen veräußerungsähnlichen Vorgang im Privatbereich betrifft, Gegenstand eines entgeltlichen Vertrags sein kann und eine Gegenleistung auslöst“.⁶¹ Zu Recht nimmt Pinkernell⁶² hier eine Unterscheidung vor zwischen

- der Verifikation von Transaktionen und
- dem Mining selbst.⁶³

a) Mining

Kein § 22 Nr. 3 EStG, da allein der Zufall entscheidet ...: Die Voraussetzungen des § 22 Nr. 3 EStG sind u.E. beim Mining selbst nicht gegeben.⁶⁴ So bekommt nur derjenige „neue“ Coins als eine Art Prämie, wer in dem oben beschriebenen „Wettbewerb“ des Mining die Aufgabe als erster löst; alle übrigen Teilnehmer gehen „leer aus“. Entscheidend ist alleine der Zufall, kombiniert mit dem Umfang der eingesetzten Rechnerleistung, *nicht* hingegen Geschicklichkeit.

... und damit keine Anwendung der Rechtsprechung zu Onlinepokerspielen: Die Rechtsprechung zur Steuerpflicht von sog. *Onlinepokerspielen*⁶⁵ kann mithin nicht übertragen werden, da dort maßgeblich ist, dass die Geschicklichkeit der Spieler das Zufallselement⁶⁶ übertrifft. Der BFH betont allerdings in der Urteilsbegründung, dass „bei einem reinen Glücksspiel (z.B. Lotterie) keine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorliegt“, weil es an der Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung fehle. Denn dort stellen weder die Spieltätigkeit noch der Spieleinsatz Leistungen dar, die durch den Spielgewinn vergütet werden.“ Folglich existiere auch keine Leistungsbeziehung zu einer anderen Person. Weil die „neuen“ Coins, die die Prämie darstellen, weder von anderen Wettbewerbsteilnehmern noch von einer zentralen Stelle zugeteilt werden, liegt auch keine Gegenleistung vor.⁶⁷

Kein privates Veräußerungsgeschäft mangels Anschaffungsvorgangs: Werden die durch Hobby-Mining generierten Kryptowährungen später veräußert, ist der ggf. entstehende Veräußerungsgewinn auch nicht nach § 23 EStG steuerbar, da es – wie oben ausgeführt – an einer Anschaffung fehlt.⁶⁸

b) Verifikation von Transaktionen

§ 22 Nr. 3 EStG: Bei der Verifizierung von Transaktionen erhält der Miner ein Entgelt als Gegenleistung einer anderen – wenn auch ihm unbekannt – Person. Diese Gegenleistung in Form von Kryptowährungen stellt einen Vermögensvorteil nach § 8 Abs. 1 EStG dar, so dass dieser Vorgang steuerlich unter § 22 Nr. 3 EStG subsumiert werden kann. Als WK abziehbar sind nach § 9 Abs. 1 EStG jene mit der Verifizierung im Zusammenhang stehenden Kosten wie z.B. Anschaffung von Hardware, Stromkosten etc. Sofern die **Freigrenze** nach § 22 Nr. 3 S. 2 EStG von 256€ pro Kalenderjahr überschritten ist, sind die Einkünfte zu versteuern.⁶⁹

3. Spezielle Formen des Minings

Vor dem Hintergrund, dass das Bitcoin-Mining immer aufwendiger wird, haben sich spezielle Formen des Mining entwickelt, bei dem sich mehrere Personen zusammenschließen, wie

- das Cloudmining und
- das Pool-Mining.

a) Cloudmining

Beim Cloudmining erfolgt der Hardwareeinsatz durch den **Erwerb einer gewissen Rechenleistung von einem entsprechenden Anbieter**. Entsprechend der erworbenen Rechenkapazität bekommt der Nutzer anteilig geschürfte Bitcoins, wobei eine Rückzahlung des zum Einsatz gebrachten Kapitals zumeist nicht erfolgt.⁷⁰

Die Steuerbarkeit des Cloudmining wird unterschiedlich beurteilt. So wird

- einerseits vertreten, dass es sich auch beim Cloudmining um eine **gewerbliche Tätigkeit** mit Gewinnerzielungsabsicht handelt⁷¹ mit der Folge, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern sind.

58 So auch FinMin. Hamburg v. 11.12.2017 – S 2256 - 2017/003-52, EStB 2018, 101 = DStR 2018, 527; Pinkernell, Ubg 2015, 19 (22); Reiter/Nolte, BB 2018, 1179 (1181); Richter/Augel, FR 2017, 937 (948); im Ergebnis auch OFD NRW, Kurzinformation ESt Nr. 4/2018 v. 20.4.2018, DB1269856; Kanders/Thonemann-Mickers/Gräfe, ErbStB 2018, 145 (149).

59 BT-Drucks. 19/370 v. 5.1.2018, 21 f.

60 S. Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 36. Aufl. 2017, § 22 Rz. 130, 131.

61 BFH v. 24.4.2012 – IX R 6/10, EStB 2012, 245 = BStBl. II 2012, 581.

62 Pinkernell, Ubg 2015, 19 (22).

63 Heuel/Matthey, NWB 2018, 1037 (1054).

64 Heuel/Matthey, NWB 2018, 1037 (1054).

65 BFH v. 16.9.2015 – X R 43/12, EStB 2016, 4.

66 Auch Reiter/Nolte, BB 2018, 1179 (1181) lehnen mit Verweis auf das Zufallselement das Vorliegen von Einkünften nach § 22 Nr. 3 EStG ab.

67 Heuel/Matthey, NWB 2018, 1037 (1054).

68 So auch Kanders/Thonemann-Micker/Gräfe, ErbStB 2018, 145 (149); Ronig, NWB-EV 2018, 132 (135 f.).

69 So auch OFD NRW Kurzinformation ESt Nr. 4/2018 v. 20.4.2018, DB1269856.

70 Richter/Augel, FR 2017, 937 (947).

71 <https://www.btc-echo.de/kryptowaehrungen-und-steuern-was-jetzt-wichtig-wird>.

- Andererseits existiert die Ansicht⁷², dass meist die Grenze zur Gewerblichkeit nicht überschritten wird und, dass **Leistungen nach § 22 Nr. 3 EStG** vorliegen. Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit würden hingegen erst vorliegen, wenn die oben dargestellte Grenze zur privaten Vermögensverwaltung überschritten ist, was regelmäßig nicht der Fall sein dürfte.⁷³
- **Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG scheitern** an dem Umstand, dass das Cloudmining nicht einen Anspruch für „eine sonstige Kapitalforderung“ gewährt, sondern auf eine Bezahlung in Bitcoins, welche gerade keine Geldleistung darstellt.
- **Kein § 15 EStG und kein § 22 Nr. 3 EStG**: Schließlich wird auch das Vorliegen gewerblicher Einkünfte abgelehnt, ohne eine Steuerpflicht nach § 22 Nr. 3 EStG zu bejahen.⁷⁴ Begründet wird dies mit dem Argument, dass es an einer **Selbständigkeit fehle**, da der Einfluss des Steuerpflichtigen auf die Serverstruktur nicht ausreichend sei.

b) Pool-Mining

Gewerbliche Betätigung: Beim Pool-Mining erfolgt eine **Bündelung der jeweiligen Rechnerkapazitäten mehrerer Teilnehmer** über einen zentralen Dienstleister, so dass die Chancen auf einen sog. *Block-Reward* gesteigert werden.⁷⁵ Es liegt

- sowohl Mitunternehmerinitiative
- als auch Mitunternehmerrisiko des einzelnen Miners vor, da er
- zum einen Umfang und Art seiner Tätigkeit festlegen kann und
- zum anderen Einfluss auf seinen Erfolgsanteil durch seine getätigten Aktivitäten hat,

so dass er gewerblich i.S.d. § 15 Abs. 1, 2 EStG tätig ist.⁷⁶ Insbesondere ist auch das Merkmal der Nachhaltigkeit erfüllt, sofern der Steuerpflichtige nicht nur gelegentlich mint.

IV. Fazit/Ausblick

Bei speziellen Anschaffungsvorgängen im Zusammenhang mit Kryptowährungen ergibt sich in der Mehrheit der oben dargestellten Fälle bei einer Veräußerung keine Steuerpflicht mangels Anschaffungsvorgangs. Bei einzelnen Vorgängen wird bei Anschaffung § 22 Nr. 3 EStG bejaht.

Die Abgrenzung zum gewerblichen Mining erfolgt u.E. nach den vom BFH entwickelten Kriterien zum gewerblichen Wertpapierhandel, so dass Gewerblichkeit nur in Ausnahmefällen anzunehmen ist.

Insgesamt ist jedoch zu beachten, dass zu den dargestellten Themen bisher weder Rechtsprechung noch Verwaltungsanweisungen existieren, welche die hier vertretenen Ansichten decken würden.



Service: *Heuel/Matthey*, Im Privatvermögen gehaltene Kryptowährungen – Ertragsteuerliche Beleuchtung von Verkauf, Tausch und Schürfen von virtuellen Währungen, EStB 2018, 263 abrufbar unter steuerberater-center.de

⁷² Richter/Augel, FR 2017, 937 (947 f.).

⁷³ Richter/Augel, FR 2017, 937 (947 f.).

⁷⁴ Blank/Christ, StB 2018, 47 (50).

⁷⁵ Richter/Augel, FR 2017, 937 (947).

⁷⁶ So auch Blank/Christ, StB 2018, 47 (49).

Aktuelle FG-Rechtsprechung zum Ertragsteuerrecht

Vom FG entschiedene und zwischenzeitlich beim BFH anhängige Verfahren

von Dipl.-Finw. Karl-Heinz Günther*

Nachfolgend geben wir Ihnen einen Überblick über ausgewählte praxisrelevante Entscheidungen aus der FG-Rechtsprechung, die in der Zwischenzeit (seit der letzten Auswertung in EStB 2018, 178) beim BFH anhängig sind.

1. Gewinneinkünfte

a) Aufwandsentschädigung eines Freiberuflers für ehrenamtliche Vorstandstätigkeit

Erhält ein Freiberufler für seine ehrenamtliche Tätigkeit als Vorstandsmitglied einer Standesorganisation eine höhere Aufwandsentschädigung als nach § 3 Nr. 12 EStG steuerfrei gestellt wird, kann er im Einzelfall nachweisen, dass ihm höhere, nicht durch die steuerfreie Pauschale gedeckte tatsächliche Aufwendungen im Zusammenhang mit der ehrenamtlichen Tätigkeit entstanden sind. Ein

steuermindernder Abzug ist jedoch nur möglich, wenn diese Aufwendungen unmittelbar ausschließlich oder ganz überwiegend durch die ehrenamtliche Tätigkeit veranlasst sind.

Thür. FG v. 13.9.2017 – 3 K 170/17, EFG 2018, 543; Rev. eingelegt, Az. des BFH: VIII R 5/18

b) Besteuerung der Initiatoren von Private-Equity-Fonds

Die Besteuerung von Fondsinitiatoren richtet sich nach § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG. Dies gilt auch für gewerblich ge-

* Der Autor war stellvertretender Vorsteher bei einem FA.