

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	17
Erster Teil: Einleitung	25
§ 1: Einführung	25
§ 2: Ziel der Untersuchung	29
§ 3: Thematische Abgrenzung	29
§ 4: Gang der Untersuchung	30
Zweiter Teil: Die technischen und steuerrechtlichen Grundlagen der Untersuchung	33
§ 1: Die Krypto-Assets: Virtuelle Währungen und sonstige Token	33
A. Die Blockchain-Technologie	34
I. Die Konsensmechanismen	38
1. Proof of Work	39
2. Proof of Stake	40
II. Das Streben nach Anonymität	41
1. Die Privacy Coins	41
2. Der Bitcoin-Mixer	42
B. Die Kategorisierung von Krypto-Assets	42
I. Virtuelle Währungen	44
II. Sonstige Token	45
C. Die zivilrechtliche Einordnung von virtuellen Währungen	46
I. Die Abgrenzung zum zivilrechtlichen Geldbegriff, E-Geld und zu Fremdwährungen	46
II. Die sachenrechtliche Einordnung und Übertragbarkeit	48
III. Der zivilrechtliche Ausgangspunkt der Untersuchung	52
D. Die unterschiedlichen „Verwahrungsmöglichkeiten“	52
E. Die unterschiedlichen Handelswege	54
I. Per On-Chain-Transaktion	54
1. Mittels Kryptobörsen	54
a) Zentrale Kryptobörsen	55
b) Dezentrale Kryptobörsen	56

Inhaltsverzeichnis

2. Mittels außerbörslichen Handels	57
II. Per Off-Chain-Transaktion	59
§ 2: Die Besteuerung der Einkünfte aus der Veräußerung von virtuellen Währungen im Privatvermögen	60
A. Die materielle Besteuerung nach dem Einkommensteuergesetz	61
I. Die notwendige Zuordnung zu einer Einkunftsart des Einkommensteuergesetzes	61
1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb	62
2. Einkünfte aus Kapitalvermögen	67
3. Sonstige Einkünfte: Privates Veräußerungsgeschäft	70
a) Ein anderes Wirtschaftsgut iSd § 23 Abs. 1 EStG	70
b) Die Anschaffung und Veräußerung iSd § 23 Abs. 1 EStG	76
(1) Kauf bzw. Verkauf gegen ein gesetzliches Zahlungsmittel	78
(2) Tausch gegen eine andere virtuelle Währung	78
(3) Verwendung als Zahlungsmittel	79
(4) Mining bzw. Forging	82
(5) Airdrop	85
(6) Hard Fork	87
(7) Lending	89
(8) Passives Staking	90
c) Die Haltefrist iSd § 23 Abs. 1 EStG	90
(1) Keine Verlängerung der Haltefrist	91
(2) Verwendungsreihenfolge	92
d) Zwischenergebnis: Grundsätzlich ein privates Veräußerungsgeschäft	93
II. Die persönliche Zurechnung nach § 39 AO	94
1. Die denkbare Abhängigkeit durch einen 51 %- Angriff	95
2. Die Kenntnis über den Private Key durch mehrere Personen	96
3. Zwischenergebnis: Die Inhaberschaft des Private Keys als geeigneter Anknüpfungspunkt	97
III. Ergebnis: Besteuerung als privates Veräußerungsgeschäft iSd § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG	99

Inhaltsverzeichnis

B. Die materielle Besteuerung nach dem BMF-Schreiben vom 10. Mai 2022, BStBl. I 2022, 668	99
I. Die Wirkung eines BMF-Schreibens	100
II. Der Inhalt dieses BMF-Schreibens	100
1. Die Wirtschaftsgutqualität virtueller Währungen	101
2. Die Einkünfte aus der Veräußerung virtueller Währungen	101
a) Kauf bzw. Verkauf gegen ein gesetzliches Zahlungsmittel	102
b) Tausch gegen eine andere virtuelle Währung	103
c) Verwendung als Zahlungsmittel	104
d) Mining bzw. Forging	104
e) Airdrop	105
f) Hard Fork	106
g) Lending	106
h) Passives Staking	107
i) Zwischenergebnis: Grundsätzlich eine Anschaffung bzw. Veräußerung	107
3. Keine Verlängerung der Haltefrist	107
4. Die Verwendungsreihenfolge	108
5. Die Zurechnung beim wirtschaftlichen Eigentümer	108
C. Die materielle Besteuerung nach dem BFH-Urteil vom 14. Februar 2023, BFHE 280, 24	109
I. Der Sachverhalt	109
II. Die Gründe	111
1. Ein anderes Wirtschaftsgut iSd § 23 Abs. 1 EStG	111
2. Die persönliche Zurechnung nach § 39 AO	113
III. Das Urteil: Steuerbarkeit von Einkünften aus der Veräußerung von virtuellen Währungen	114
D. Ergebnis und ertragsteuerrechtlicher Ausgangspunkt der Untersuchung: Besteuerung grundsätzlich nach § 22 Nr. 2 iVm § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG	115
E. Das Veranlagungsverfahren zur Steuererhebung	115
I. Das Deklarationsprinzip: Die Steuererklärungs-, Mitwirkungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten	116
1. Die gesetzlichen Pflichten	116
a) Steuererklärungspflicht	116

Inhaltsverzeichnis

b) Mitwirkungspflichten	117
c) Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten	120
2. Die Deklaration nach dem Entwurf des BMF-Ergänzungsschreiben vom 06. März 2024	121
II. Das Verifikationsprinzip: Die Kontrolle der Deklaration	125
Dritter Teil: Das strukturelle Vollzugsdefizit bei Veräußerungsgeschäften von virtuellen Währungen	127
§ 1: Das strukturelle Vollzugsdefizit im Steuerrecht	127
A. Das Zinsurteil, BVerfGE 84, 239	128
I. Die Ausgangslage	129
II. Die Entscheidungen der Gerichte der Finanzgerichtsbarkeit	133
1. FG Baden-Württemberg, EFG 1986, 451	133
2. Bundesfinanzhof, BFHE 156, 543	135
III. Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts	138
1. Die Grundlage	139
2. Die Belastungsungleichheit durch ein Vollzugsdefizit	142
3. Die Normativität des Vollzugsdefizits	143
4. Die Zurechenbarkeit des strukturellen Vollzugsdefizits	144
5. Die Entscheidung: Frist zur Nachbesserung	145
B. Das Spekulationsurteil, BVerfGE 110, 94	145
I. Die Ausgangslage	146
II. Die Entscheidungen der Gerichte der Finanzgerichtsbarkeit	148
1. FG Schleswig-Holstein, EFG 2000, 178	148
2. Bundesfinanzhof, BFHE 199, 451	150
III. Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts	153
1. Die Grundlage	153
2. Die Belastungsungleichheit durch ein Vollzugsdefizit	154
3. Die Normativität des Vollzugsdefizits	154
4. Die Zurechenbarkeit des strukturellen Vollzugsdefizits	158
5. Die Entscheidung: Verfassungswidrigkeit	159

C. Konkretisierungen der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	160
I. Die Zurechnung folgt keinen allgemein gültigen verfassungsrechtlichen Maßstäben	160
II. Der Beurteilungszeitraum infolge von Nachbesserungen	161
III. Die Rückwirkung von Nachbesserungen auf vorangegangene Veranlagungszeiträume	162
IV. Die Annahme eines tatsächlichen Erhebungsdefizits ist kein Eingeständnis eines strukturellen Vollzugsdefizits	164
D. Die aktuelle Rechtsprechung des BFH	165
I. Champions League-Tickets, BFHE 266, 560	165
II. Sportwetten, BFHE 274, 246 und 259	166
III. Bargeldintensive Betriebe, BFHE 274, 430	168
IV. Schenkungsteuerpflicht, BFHE 277, 466	169
E. Der Status quo der Rechtsprechung	170
I. Die dogmatische Begründung	171
II. Die Voraussetzungen eines strukturellen Vollzugsdefizits	173
1. Die Belastungsungleichheit	173
2. Die Normativität des Vollzugsdefizits	174
3. Die Zurechenbarkeit des Vollzugsdefizits	175
4. Die fehlende verfassungsrechtliche Rechtfertigung	176
III. Die Rechtsfolgen eines strukturellen Vollzugsdefizits	176
§ 2: Die Entscheidungen der Gerichte der Finanzgerichtsbarkeit zu virtuellen Währungen	177
A. FG Baden-Württemberg, EFG 2018, 1167	177
B. FG Berlin-Brandenburg, DStRE 2019, 1329	178
C. FG Nürnberg, EFG 2020, 1074	179
D. FG Baden-Württemberg, DStR 2022, 143	181
I. Seit 1999 kein strukturelles Vollzugsdefizit mehr	183
II. Erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten	183
III. Ermittlungsinstrumentarien gegen die Anonymität	184
IV. Keine Zurechenbarkeit des Vollzugsdefizits	184
V. Die Entscheidung: Kein strukturelles Vollzugsdefizit	185
E. FG Köln, EFG 2022, 677	185
I. Keine die Verifikation verhindernde Regelung	186
II. Durchaus gewisse Kontroll- und Ermittlungsmöglichkeiten	187
III. Keine politischen Gründe	188

Inhaltsverzeichnis

IV. Die Entscheidung: Kein strukturelles Vollzugsdefizit	188
F. Bundesfinanzhof, BFHE 280, 24	188
I. Kein widersprüchlich auf Ineffektivität angelegtes Recht	189
II. Reaktionszeit des Gesetzgebers selbst 2023 nicht überschritten	189
III. Die Entscheidung: Kein strukturelles Vollzugsdefizit	190
G. Der Status quo der Rechtsprechung: Kein strukturelles Vollzugsdefizit	190
§ 3: Anwendung der bundesverfassungsrechtlichen Rechtsprechung	191
A. Die grundsätzliche Anwendbarkeit der Argumentationsfigur	191
B. Die Belastungsungleichheit	192
C. Die Normativität des Vollzugsdefizits	195
I. Der typische Besteuerungssachverhalt	196
II. Die Ermittlungsinstrumente und ihre Hindernisse bei der Verifikation	199
1. Außenprüfung	199
2. Kontrollmitteilungen infolge von Erkenntnissen bei Dritten	201
a) Kryptobörsen	202
b) Kryptoverwahrer	203
c) Banken	204
d) Händler	205
e) Privatpersonen	205
f) Ergebnis: Keine ausreichende Verifikation durch Kontrollmitteilungen	206
3. Kontenabrufverfahren	206
4. Einzelauskunftsersuchen	208
5. Sammelauskunftsersuchen	210
a) Erfolgsfall in der Praxis	212
b) Hindernisse	213
c) Ergebnis: Insbesondere an inländische Kryptobörsen geeignet	215
6. Zwischenstaatliches Rechts- und Amtshilfeersuchen	216
7. Analyse der Blockchain mittels eines Block Explorers	220
a) Identifizierung des Steuerpflichtigen	221
b) Fehlende Informationen	222
c) Das Streben nach Anonymität	223
d) Ergebnis: Mit hohem Aufwand teilweise denkbar	223

Inhaltsverzeichnis

III. Die Gesamtschau der maßgeblichen Erhebungsregeln	225
1. Das normative Umfeld	225
a) Nur eingeschränkte Ermittlungsinstrumente	226
b) Ermittlungsbeschränkende Normen	228
c) Fehlende ermittlungsfördernde Normen	229
d) Faktische Hindernisse	230
e) Ergebnis: Kein ideal abgestimmtes normatives Umfeld	231
2. Das Entdeckungsrisiko	232
a) Aufgrund Informationen Dritter	232
b) Aufgrund Verlustverrechnungsmöglichkeiten	233
c) Aufgrund zukünftiger Ermittlungsinstrumente	234
d) Ergebnis: Nur ein geringes Entdeckungsrisiko	235
3. Ergebnis: Keine ausreichende Gewährleistung der Verifikation	235
IV. Ein alternatives Besteuerungsmodell mit einem Abzug an der Quelle: Ein Blick nach Österreich	236
1. Die Schaffung einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage	238
a) Zuordnung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen	239
b) Grundsätzliche Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz	242
2. Die Anwendung des Kapitalertragsteuerabzugs	243
3. Ergebnis: Quellenabzug wäre nur eingeschränkt möglich	246
V. Ergebnis: Normatives Vollzugsdefizit	246
D. Die Zurechenbarkeit des normativen Vollzugsdefizits	247
I. Historische Wertentwicklung	247
II. Kenntnis des Gesetzgebers	248
III. Nachbesserungen des Gesetzgebers	252
IV. Ergebnis: Dem Gesetzgeber bis dato nicht zurechenbar	253
E. Die fehlende verfassungsrechtliche Rechtfertigung	254
F. Ergebnis: Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung	255
§ 4: Ausblick: Der Einfluss durch die Regulierungsvorhaben	256
A. Die Bestrebungen der Europäischen Union	256
I. MiCAR: Die Verordnung über Märkte für Kryptowerte	257

Inhaltsverzeichnis

II. Das Gesetzespaket zur Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung	258
1. AMLR: Die Geldwäscheeverordnung	259
2. TFR: Die Neufassung der Geldtransferverordnung	260
III. DAC8: Die 7. Änderung der EU-Amtshilferichtlinie	262
1. Begriffsbestimmung	263
a) Meldepflichtiger Kryptowert	263
b) Meldender Anbieter von Krypto-Dienstleistungen (RCASP)	263
c) Meldepflichtige Transaktion	265
d) Meldepflichtiger Nutzer	266
2. Meldepflicht und meldepflichtige Informationen	266
3. DAC8 versus Vollzugsdefizit	268
4. Offene Punkte hinsichtlich der DAC8	270
B. Der neue Transparenzrahmen für Krypto-Assets der OECD	272
I. CARF: Das Crypto-Asset Reporting Framework	273
II. CRS: Die Änderungen der gemeinsamen Meldestandards	274
C. Die Auswirkungen auf das Vollzugsdefizit	275
D. Ein verbleibendes tatsächliches Vollzugsdefizit	276
Vierter Teil: Die Schlussfolgerungen der Untersuchung	281
Literaturverzeichnis	289