

# E N T W U R F – Stand Juli 2022 -

+ UAL IV C zu 1.

1.

## Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

Einzelfragen zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung von virtuellen Währungen und von sonstigen Token

Inhaltsverzeichnis

(...)

III. Steuererklärungs-, Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten

1. Allgemeines
2. Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten im Betriebsvermögen
3. Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten im Privatvermögen

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die ertragsteuerrechtliche Behandlung von virtuellen Währungen und von sonstigen Token Folgendes:

(...)

### **III. Steuererklärungs-, Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten**

#### **1. Allgemeines**

- x1 Die Angaben in den Steuererklärungen sind wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu machen (§ 150 Absatz 2 AO).
  
- x2 Die Steuerpflichtigen sind zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts verpflichtet (vgl. §§ 90, 93 und 97 AO). Werden Einheiten einer virtuellen Währung oder sonstigen Token über die Handelsplattform eines ausländischen Betreibers erworben oder veräußert, wird dadurch nach § 90 Absatz 2 AO eine erweiterte Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen bei der Ermittlung des Sachverhalts und der Beschaffung der Beweismittel begründet. Entsprechendes gilt, wenn Einheiten einer virtuellen Währung oder sonstigen Token über dezentralisierte Handelsplattformen erworben oder veräußert werden (sogenannte Decentralized Exchanges (DEX)), welche ihren Teilnehmenden den direkten Austausch von Einheiten einer virtuellen Währung ermöglichen, ohne dabei selbst als Vermittler aufzutreten.
  
- x3 Machen Steuerpflichtige keine ausreichenden Angaben und kann das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen deshalb nicht ermitteln, hat das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 Absatz 2 AO zu schätzen.

#### **2. Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten im Betriebsvermögen**

- x4 Steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ergeben sich sowohl aus der Abgabenordnung (z. B. § 90 Absatz 3, §§ 141, 143 bis 145 AO) als auch aus Einzelsteuergesetzen (z. B. § 22 UStG, § 4 Absatz 3 Satz 5 und § 41 EStG) oder außersteuerlichen Normen (z. B. §§ 238 ff. HGB).
  
- x5 Neben den außersteuerlichen und steuerlichen Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen zu Geschäftsvorfällen sind von gewerblichen Unternehmern, selbständig Tätigen und Land- und Forstwirten alle Unterlagen aufzubewahren, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sind (BMF-Schreiben vom 28. November 2019, BStBl I 2019 S. 1269, Rn. 5). Dazu zählen neben Unterlagen in Papierform auch alle Unterlagen in Form von Daten, Datensätzen und elektronischen Dokumenten, die dokumentieren, dass die Ordnungsvorschriften umgesetzt und deren Einhaltung überwacht wurde.
  
- x6 Es sind auch die Ordnungsvorschriften der §§ 146 und 147 AO zu beachten. Wer seine Bücher oder sonst erforderlichen Aufzeichnungen mittels eines Datenverarbeitungssystems führt, hat die Vorschriften zum Datenzugriff nach § 146 Absatz 5 sowie § 147 Absatz 4 und 6 AO zu beachten. Ergänzend hierzu sind die Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und

Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff - GoBD - (BMF-Schreiben vom 28. November 2019, a. a. O.) ergangen.

- x7 Damit die Steuerpflichtigen ihrer Mitwirkungspflicht bei der Ermittlung ihrer Einkünfte nachkommen können, haben sie die Einzelaufzeichnungspflicht des § 146 Absatz 1 Satz 1 AO zu beachten.
- x8 Die begründenden Belege können, wenn keine anderen Möglichkeiten bestehen, auch z. B. in Form von Screenshots oder Ausdrucken aufgezeichnet werden.
- x9 Nutzen Steuerpflichtige für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Zusammenhang mit virtueller Währung und sonstigen Token spezielle Software, ist für diese eine Verfahrensdokumentation zu erstellen, vgl. Rn. 32 und 151 ff. des BMF-Schreibens vom 28. November 2019, a. a. O. Darüber hinaus sind die Anforderungen an die Unveränderbarkeit zu beachten (Rn. 107 ff. des BMF-Schreibens vom 28. November 2019, a. a. O.). Auch diese Software fällt unter den Datenzugriff der Finanzverwaltung nach § 147 Absatz 6 AO, wenn und soweit damit Aufzeichnungs- oder Aufbewahrungspflichten erfüllt werden.

### **3. Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten im Privatvermögen**

- x10 Steuerpflichtige, deren Überschusseinkünfte mehr als 500.000 € im Kalenderjahr betragen, haben die Aufbewahrungsvorschriften des § 147a AO zu beachten. Dies bedeutet, dass die bestehenden Aufzeichnungen und Unterlagen sechs Jahre aufzubewahren sind und, sofern ein Datenverarbeitungssystem oder eine spezielle Software zur Erfüllung der Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten eingesetzt werden, auch ein Datenzugriff nach § 147 Absatz 6 i. V. m. § 147a Absatz 1 Satz 5 AO verlangt werden kann.
- x11 Unterhalb dieser Schwelle gelten im Privatvermögen lediglich die allgemeinen Mitwirkungspflichten der Randnummern x1-x2. Die Finanzämter können die Steuerpflichtigen unter Beachtung der allgemeinen Beweislastregeln jedoch zur Nachweisführung auffordern, siehe Rn. x3. Ermöglichen es die von den Steuerpflichtigen freiwillig vorgehaltenen Unterlagen nicht, die Angaben in den Steuererklärungen zu überprüfen, ist das Finanzamt zur Schätzung berechtigt, § 162 Absatz 2 AO. Der Nachvollziehbarkeit der Angaben der Steuerpflichtigen durch die Finanzämter können dabei insbesondere die folgenden Daten und dazugehörigen Belege dienlich sein:
  - Wallet-Adressen und genutzte (Handels-)Plattformen
  - Wallet-Bestände zum 31.12. des Veranlagungszeitraums und des Vorjahres

- Anschaffungszeitpunkt und Art des Anschaffungsvorgangs (Kauf/Tausch, ICO, Mining/Forging, Staking, Lending etc.), bei Airdrop alternativ Darstellung des Nichtvorliegens einer Leistung
- Anschaffungskosten in Euro, ggfs. mit Angabe des Marktkurses
- Anschaffungsneben- (z. B. Transaktionsgebühren) und sonstige Kosten (z. B. für die Einrichtung eines Accounts) in Euro
- Veräußerungszeitpunkt
- Veräußerungserlös in Euro, ggfs. mit Angabe des Marktkurses
- Veräußerungskosten (z. B. Transaktionsgebühren) in Euro
- Dokumentation der gewählten Einzelbetrachtung, Durchschnitts- oder FiFo-Methode
- Summen der Einkünfte nach § 22 Nr. 3 und §§ 22 Nummer 2 in Verbindung mit § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 EStG (Überschreiten der Freigrenzen)