

DER PRAKTISCHE FALL

## Wenn Kryptobesitzer ins Niedrigsteuerland ziehen: Achtung AStG

von StB Dipl.-Kfm. Matthias Langer, LL.M., und Johanna Müller, B.A.,  
Liechtenstein

| Das Fürstentum Liechtenstein stellt u. a. durch das weltweit erste Blockchain-Gesetz, das Token- und VT-Dienstleister-Gesetz (TVTG), einen attraktiven Standort für Unternehmen und private Krypto-Investoren dar. Die damit verbundene vermehrte Ansiedlung von etablierten Unternehmen und Start-ups mit Blockchain-basierten Geschäftsmodellen sowie die Spezialisierung von Rechtsanwälten oder Steuerberatern auf Krypto-Sachverhalte führt zu einer Bündelung von Experten-Know-how auf kleinstem Kreis. Eine Verlegung des Wohnsitzes nach Liechtenstein erscheint für einige kryptointeressierte Privatpersonen äußerst attraktiv. Vor allem deutsche Steuerpflichtige müssen jedoch bei einem Wegzug die Regelungen des AStG beachten. |

### 1. Musterfall

#### ■ Ausgangssachverhalt

Frau Schmitt ist deutsche Staatsbürgerin und wohnte ihr ganzes Leben bis zum 30.11.21 in Berlin. Zum 1.12.21 hat sie ihren deutschen Wohnsitz aufgegeben und ist ins Fürstentum Liechtenstein umgezogen. Frau Schmitt ist bekennende Krypto-Enthusiastin und hielt im Jahr 2021 und 2022 u. a. 120 Ether in ihrem Privatvermögen. Die 120 Ether hat sie am 31.7.21 angeschafft und davon 20 Stück am 23.3.22 mit Gewinn veräußert. Die restlichen Ether hält Frau Schmitt weiterhin in ihrem Privatvermögen und betreibt mit diesen seit April 2022 Staking (Krypto-Halter setzen ihre Coins dazu ein, die Blockchain fortzuschreiben – im Gegenzug erhalten sie eine Belohnung), sodass sie Einkünfte in Form von Staking-Rewards erzielt. Weiteres nennenswertes Vermögen besteht nicht.

Frau Schmitt möchte nun gerne wissen, ob sie trotz ihres Wegzugs aus Deutschland für das Jahr 2022 eine deutsche Steuererklärung abgeben muss und eine deutsche Steuerpflicht aus den Krypto-Transaktionen resultiert.

Steuerlicher Wegzug  
nach Liechtenstein  
mit privat gehaltenen  
Kryptowährungen

**Beachten Sie |** Die steuerliche Beurteilung des Sachverhalts wird unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 10.5.22 (Einzelfragen zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung von virtuellen Währungen und von sonstigen Token, IV C 1 - S 2256/19/10003 :001) vorgenommen.

### 2. Steuerpflicht in Deutschland

#### 2.1 Persönliche Steuerpflicht

Laut Sachverhalt hat Frau Schmitt mit ihrem Umzug nach Liechtenstein seit dem 1.12.21 weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland. Es liegt somit keine unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG im Jahr 2022 vor. Gemäß § 1 Abs. 4 EStG sind jedoch natürliche Personen,

Prüfung der  
beschränkten  
Steuerpflicht

die in Deutschland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, vorbehaltlich der Absätze 2 und 3 sowie des § 1a EStG beschränkt einkommensteuerpflichtig mit ihren inländischen Einkünften i. S. d. § 49 EStG.

Im vorliegenden Sachverhalt muss somit zunächst geprüft werden, ob Frau Schmitt inländische Einkünfte erzielt. Der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf von Ether sowie die durch Staking erzielten Einkünfte könnten als inländische Einkünfte nach § 49 EStG zu klassifizieren sein und somit i. V. m. § 1 Abs. 4 EStG als Steuerobjekt der deutschen Einkommensteuer unterliegen.

## 2.2 Sachliche Steuerpflicht

Liegt zwischen Kauf und Verkauf eines sonstigen Wirtschaftsgutes, welches keinen Gegenstand des täglichen Gebrauchs darstellt, weniger als ein Jahr, handelt es sich gemäß § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG um ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft.

**MERKE |** Die Kryptowährung Ether ist ein Coin auf der Ethereum-Blockchain. Bis dato besteht noch keine höchstrichterliche Entscheidung darüber, ob ein Coin respektive ein Token als Wirtschaftsgut zu qualifizieren ist. Das FG Baden-Württemberg (11.6.21, 5 K 1996/1, DStR 22, 143) ist ebenso wie das FG Köln (25.11.21, 14 K 1178/20) zu dem Entschluss gekommen, dass Kryptowährungen als sonstige Wirtschaftsgüter i. S. d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zu qualifizieren sind. Die Revisionen zu diesen beiden Urteilen sind derzeit noch beim BFH anhängig, jedoch gilt die Klassifikation als sonstiges Wirtschaftsgut laut herrschender Meinung als wahrscheinlich. Im aktuellen Schreiben des BMF vom 10.5.22 (IV C 1 - S 2256/19/10003 :001) wurden Token ebenfalls eindeutig als Wirtschaftsgüter klassifiziert. Das hätte zur Folge, dass der kurzfristige Handel von im Privatvermögen gehaltenen Kryptowährungen als privates Veräußerungsgeschäft steuerbar und steuerpflichtig wäre.

Folglich würde es sich auf Basis der herrschenden Meinung und der bisherigen Rechtsprechung bei der Veräußerung der Ether um ein privates Veräußerungsgeschäft gemäß § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG handeln, da zwischen dem Kauf und Verkauf der Ether weniger als ein Jahr liegt. Gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 8 Buchst. a) und b) EStG fallen zudem unter inländische Einkünfte i. S. d. beschränkten Einkommensteuerpflicht auch Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften, jedoch lediglich solche in Zusammenhang mit Grundstücken oder inländischen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

Dies ist bei Ether jedoch nicht der Fall, sodass der Veräußerungsgewinn der Ether nicht dem Katalog des § 49 EStG unterliegt. Folglich stellt der Veräußerungsgewinn insoweit keine inländischen Einkünfte dar.

Frau Schmitt erzielt zudem seit April 2022 Einkünfte aus dem Staking der Ether.

Steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG?

Kryptowährungen als sonstige Wirtschaftsgüter steuerpflichtig

Veräußerungsgewinn der Ether gelten nicht als inländische Einkünfte des § 49 EStG

**MERKE** | Unter Staking versteht man die Zurverfügungstellung von Coins respektive Token an das Netzwerk zur Validierung von Transaktionen. Durch die Zurverfügungstellung werden die Coins oder Token für einen gewissen Zeitraum „gesperrt“, sodass eine kurzfristige Veräußerung nicht mehr möglich ist. Dafür erhält der Stakende Staking-Rewards in Form von neuen Coins/Token. Die Zurverfügungstellung der Coins/Token an das Netzwerk wird derzeit häufig mit einer Darlehensüberlassung gleichgesetzt, wofür dem Stakenden „Zinsen“ durch Staking-Rewards zufließen.

Möglichkeit, durch das Halten von Kryptowährungen Rewards zu verdienen

Die „Zinszahlungen“ könnten den folgenden Einkunftsarten zugeordnet werden:

- Gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG)
- Kapitaleinkünfte (§ 20 EStG)
- Sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 3 EStG)

Die Staking-Rewards stellen nach herrschender Meinung jedoch keine Kapitaleinkünfte dar, da sich der Vorgang keiner Ziffer der abschließenden Aufzählung des § 20 EStG zuordnen lässt. Es handelt sich insbesondere nicht um eine sonstige Kapitalforderung, da hier keine Forderung in Geld besteht, sondern Ether zufließen.

Staking-Rewards gelten nicht als Kapitaleinkünfte

Vielmehr wird derzeit, bezogen auf den Einzelfall, eine Qualifizierung als gewerbliche Einkünfte nach § 15 EStG oder eine Qualifizierung als sonstige Einkünfte gemäß § 22 Nr. 3 EStG vorgenommen. Das BMF hat in seinem Schreiben vom 10.5.22 (IV C 1 - S 2256/19/10003 :001) dargelegt, dass natives Staking in Zusammenhang mit der Validation von Transaktionen in der Regel als gewerbliche Einkünfte nach § 15 EStG angesehen wird. Dazu müssen jedoch die folgenden in § 15 Abs. 2 S. 1 EStG aufgezählten fünf Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

Gewerbliche Tätigkeit unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 S. 1 EStG

- Selbstständigkeit,
- Nachhaltigkeit,
- Gewinnerzielungsabsicht,
- Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr sowie
- Nichtvorliegen einer Ausübung von Land- und Forstwirtschaft, eines freien Berufs oder einer anderen selbstständigen Tätigkeit

In der Praxis wird Staking oftmals über die Teilnahme an Staking-Pools betrieben, bei der die Teilnehmenden nicht direkt als Validatoren auftreten, sondern ihre Coins respektive Token einem Validator zur Verfügung stellen. Laut BMF-Schreiben vom 10.5.22 (IV C 1 - S 2256/19/10003 :001) wird die Teilnahme an Staking-Pools regelmäßig nicht als Mitunternehmerschaft angesehen. Vielmehr werden die Einkünfte aus der Teilnahme an Staking-Pools als Einkünfte im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung angesehen, wodurch sie als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG zu versteuern sind.

Teilnahme an Staking-Pools innerhalb privater Vermögensverwaltung

**MERKE** | Das BMF hat zudem in seinem Schreiben vom 10.05.2022 (IV C 1 - S 2256/19/10003 :001) klargestellt, dass durch Staking die schädliche Veräußerungsfrist des § 23 nicht auf zehn Jahre verlängert wird, sondern bei einem Jahr bestehen bleibt.

Gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG zählen zu den inländischen Einkünften u. a. auch sonstige Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 3 EStG, soweit es sich um Einkünfte aus der Nutzung beweglicher Sachen im Inland handelt. Hierbei stellt sich zum einen die Frage, ob Coins/Token als bewegliche Sachen zu qualifizieren sind, und zum anderen, wo die Coins/Token belegen sind.

Derzeit wird stark diskutiert, ob es sich bei Kryptowährungen um eine bewegliche Sache i. S. d. § 90 BGB handelt. Es ist daher bereits insoweit fraglich, ob der Anwendungsbereich der Norm hier erfüllt ist. Unabhängig davon stellt sich zudem die Frage, wo die Coins/Token überhaupt belegen sind. Vor allem, da Frau Schmitt keinen Bezug mehr zu Deutschland hat und die Coins/Token nicht über ein zentrales Netzwerk mit deutschem Server gehostet werden, ist es überaus strittig, ob hier ein Inlandsbezug unterstellt werden kann. In weiterer Folge wird detailliert auf das Thema Inlandsbezug eingegangen werden.

Vorläufig wird jedoch die Auffassung vertreten, dass die Staking-Rewards insoweit keine inländischen Einkünfte darstellen. Im Zusammenhang mit Wegzugsfällen in Niedrigsteuerländer ist jedoch zu beachten, dass nicht nur der Anwendungsbereich des § 49 EStG zu prüfen ist, sondern auch die Voraussetzungen des § 2 AStG erfüllt sein könnten, was zu einer erweiterten beschränkten Steuerpflicht führen würde.

### 3. Erweiterte beschränkte Steuerpflicht nach § 2 AStG

#### 3.1 Voraussetzungen

§ 2 AStG enthält eine Regelung zur sog. erweiterten beschränkten Steuerpflicht. Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht umfasst alle Einkünfte i. S. d. § 2 EStG mit Ausnahme der ausländischen Einkünfte gemäß § 34d EStG. Der Einkünftecatalog des § 49 EStG spielt insoweit keine Rolle. Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht nährt sich vielmehr der unbeschränkten Steuerpflicht an.

In § 2 AStG werden die folgenden kumulativen Voraussetzungen genannt, deren Vorliegen zu einer erweiterten beschränkten Steuerpflicht führt:

- Natürliche Person
- Deutsche/r Staatsbürger/in
- Innerhalb eines Zehnjahreszeitraums vor Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht muss die Person für mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen sein.

Sonstige Einkünfte aus der Nutzung beweglicher Sachen im Inland?

Nach derzeitiger Auffassung liegen keine inländischen Einkünfte vor

Erweiterte beschränkte Steuerpflicht umfasst alle Einkünfte i. S. d. § 2 EStG

In mind. fünf von zehn Jahren vor dem Wegzug unbeschränkt steuerpflichtig

- Ansässigkeit in einem ausländischen Staat, in dem sie mit ihrem Einkommen einer niedrigen Besteuerung unterliegt. Diese liegt gemäß § 2 Abs. 2 AStG vor, wenn die im ausländischen Staat zu entrichtende Steuer auf ihr Einkommen nicht mindestens 2/3 der deutschen Einkommensteuer entspricht, die sich bei unbeschränkter Steuerpflicht auf dieses Einkommen ergeben würde.
- Wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland. Diese liegen gemäß § 2 Abs. 3 Nr. 2 AStG u. a. vor, wenn die Einkünfte einer Person, die keine ausländischen Einkünfte nach § 34d EStG sind, 30 % sämtlicher Einkünfte dieser Person betragen oder insgesamt 62.000 EUR übersteigen. Wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland liegen auch vor, wenn das Vermögen, aus dem Einkünfte generiert werden, die bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht keine ausländischen Einkünfte i. S. d. § 34d EStG wären, einen mindestens mehr als 30%igen Anteil am Gesamtvermögen hat oder den Betrag von 154.000 EUR übersteigt.

Bezogen auf den vorliegenden Sachverhalt ergibt sich Folgendes:

- **Persönliche Voraussetzungen:** Frau Schmitt ist eine natürliche Person und zudem deutsche Staatsbürgerin. Da sie vor ihrem Umzug nach Liechtenstein stets in Berlin einen Wohnsitz hatte, war sie in den letzten zehn Jahren vor ihrem Wegzug unbeschränkt einkommensteuerpflichtig in Deutschland. Die Voraussetzungen sind somit erfüllt.
- **Niedrigere Besteuerung:** Eine Vergleichsrechnung der Steuerbelastung zeigt, dass die Steuerlast in Liechtenstein die deutsche Besteuerung um mehr als 1/3 unterschreitet. Es liegt somit eine niedrige Besteuerung im Sinne der Norm vor.
- **Wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland:** Da Frau Schmitt ausschließlich Ether hält und daraus Einkünfte erzielt, ist somit für den Anwendungsbereich des § 2 AStG entscheidend, ob es sich hierbei um wesentliche wirtschaftliche Interessen i. S. d. AStG handelt.

### 3.2 Wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland

Im vorliegenden Sachverhalt ist somit im Hinblick auf die Anwendung einer erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG zu überprüfen, ob die Einkünfte von Frau Schmitt als ausländische Einkünfte i. S. d. § 34d EStG zu qualifizieren sind. Denn wenn es sich hier um Einkünfte handeln würde, die bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte i. S. d. § 34d des Einkommensteuergesetzes sind, wäre der Anwendungsbereich eröffnet und diese Einkünfte wären dann im Jahr 2022 weiterhin in Deutschland steuerpflichtig.

Sonstige Einkünfte könnten gemäß § 34d Nr. 8 Buchst. c) EStG zu ausländischen Einkünften führen, wenn Einkünfte aus Leistungen vorliegen und der zur Leistung Verpflichtete Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat. Sofern es sich um ein privates Veräußerungsgeschäft handelt und das Wirtschaftsgut nicht in Deutschland, sondern in einem an-

Nicht ausländische Einkünfte betragen u. a. mehr als 30 % der Gesamteinkünfte

Niedrigbesteuerung i. S. v. § 2 AStG in Liechtenstein

Einkünfte aus dem Staking als nicht ausländische/ausländische Einkünfte?

deren Staat belegen ist, handelt es sich gemäß § 34d Nr. 8 Buchst. b) EStG ebenfalls um ausländische Einkünfte.

Um die Frage zu klären, ob es sich um ausländische Einkünfte i. S. d. § 34d EStG handelt, sind also folgende zwei Kriterien entscheidend:

1. Wer ist zur Leistung (hier: Zahlung der Staking-Rewards) verpflichtet und wo ist dieser ansässig?
2. Wo sind die Coins respektive Token belegen?

Die Staking-Rewards werden dem Stakenden vom Netzwerk ausbezahlt. Das Hauptcharakteristikum von Krypto-Netzwerken ist deren Dezentralität. Das bedeutet, dass die Informationen auf verschiedenen Computern im Netzwerk gleichzeitig gespeichert werden und es keinen zentralen Ort gibt, an dem die Informationen gebündelt werden und von dem die Handlungen ausgeführt werden. Somit lässt sich de facto auch kein zentraler Emittent bestimmen, der die Leistung (hier in Form von Staking-Rewards) erbringt.

Dies hat wiederum zur Folge, dass weder ein konkreter Ort der Geschäftsleitung noch ein konkreter (Wohn-)Sitz bestimmbar ist. Unserer Ansicht nach würde es sich hier um ausländische Einkünfte i. S. d. § 34d Nr. 8 Buchst. c) EStG handeln, da das dezentrale Netzwerk als Leistender überwiegend in ausländischen Staaten belegen ist.

Die gleiche Argumentation wird hinsichtlich der Belegenheit der Coins/Token vertreten. Durch die dezentrale Ausgestaltung des Netzwerkes kann zwar einerseits kein konkreter Belegenheitsstaat der Coins/Token bestimmt werden, jedoch kann aufgrund der globalen Nodes daraus geschlossen werden, dass die Coins/Token überwiegend in ausländischen Staaten belegen sind. Somit würde es sich gemäß § 34d Nr. 8 Buchst. b) EStG um ausländische Einkünfte handeln, die nicht der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 2 AStG unterliegen.

#### FAZIT |

Es besteht somit weder eine unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG noch eine beschränkte Steuerpflicht, und auch der Anwendungsbereich der erweitert beschränkten Steuerpflicht des § 2 AStG ist nicht eröffnet.

Die Thematik eröffnet in der Praxis vielfältige Gestaltungsmöglichkeiten beispielsweise durch die gezielte Auswahl von Projekten oder indem der Standort der Nodes (Netzwerkknoten) in die Betrachtung einbezogen wird. Es empfiehlt sich daher, auch immer den technischen Hintergrund bei der Steuerplanung und Steuerberatung einzubeziehen, da nur so eine optimale Steuergestaltung erreicht werden kann.

**ZU DEN AUTOREN |** Matthias Langer ist Steuerberater und Partner der actus ag. Seine Beratungsschwerpunkte sind das liechtensteinische und deutsche Steuerrecht sowie grenzüberschreitende Steuergestaltungen. Zudem hat er sich auf die Beratung von Krypto-Assets und tokenbasierte Geschäftsmodelle spezialisiert. Johanna Müller ist Junior Tax Consultant & Business Processes im Tax Innovation & DLT-Team der actus ag.

Zwei Kriterien  
entscheidend

Dezentrales  
Netzwerk des  
Leistenden ...

... und Coins/Token  
sind überwiegend in  
ausländischen  
Staaten belegen