

Научная статья**УДК 336.22****DOI: 10.25683/VOLBI.2022.58.159****Semen Konstantinovich Titorenko**

Postgraduate of the Department of International and Public Law,

Area of training: 12.00.04 “Financial law; tax law; budget law”,

Financial University

under the Government of the Russian Federation

Moscow, Russian Federation

titorenko96.st@gmail.com

Семен Константинович Титоренкоаспирант департамента международного права,
и публичного права,

направление подготовки 12.00.04 «Финансовое право; налоговое право; бюджетное право»,

Финансовый университет

при Правительстве Российской Федерации

Москва, Российская Федерация

titorenko96.st@gmail.com

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ОБОРОТА КРИПТОВАЛЮТЫ:
СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ
НАЛОГОВО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ
ФЕДЕРАТИВНОЙ РЕСПУБЛИКИ ГЕРМАНИЯ И РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

12.00.04 — Финансовое право; налоговое право; бюджетное право

***Аннотация.** В статье рассматриваются особенности налогово-правового регулирования криптовалюты в Федеративной Республике Германия и Российской Федерации.*

В статье поднимается проблема, связанная с выявлением пробелов правового регулирования Российской Федерации в части регулирования налогообложения оборота криптовалюты в сравнении с правовым регулированием оборота криптовалюты в Федеративной Республике Германия.

Объекты, которые были выделены автором в рамках настоящего исследования, определены на основе анализа теоретического и практического опыта Федеративной Республики Германия в налогово-правовом регулировании оборота криптовалют.

Проведено исследование законодательства Федеративной Республики Германия в части регулирования оборота криптовалют.

Проведено исследование подзаконных нормативно-правовых актов Федеративной Республики Германия в части регулирования оборота криптовалют.

Проведено исследование позиций ученых-правоведов Федеративной Республики Германия по проблеме налогово-правового регулирования оборота криптовалют.

Исследован опыт нормативно-правового регулирования оборота криптовалют в Российской Федерации.

В результате исследования автором выделено три пробела в правовом регулировании налогообложения криптовалюты в Российской Федерации в сравнении с правовым регулированием Федеративной Республики Германия.

Так, в законодательстве Российской Федерации не определен налогово-правовой режим процедуры первичного начисления криптовалют — майнинга, процедуры распределения криптовалют (токенов) в целях рекламы и привлечения инвестиций во вновь созданную криптовалюту — Airdrop и процедуры обновления системы Blockchain, на базе которой создана криптовалюта, в результате которой образуется новая версия криптовалюты — Fork. Отсутствие налогово-правового регулирования при проведении указанных процедур влечет необоснованное начисление налогов.

Перечисленные процедуры являются техническими особенностями криптовалют и не могут быть проигнорированы законодателем.

***Ключевые слова:** налогово-правовое регулирование, налогообложение, криптовалюта, блокчейн, токен, цифровой финансовый актив, цифровая валюта, майнинг, Airdrop, Fork, Федеративная Республика Германия, BaFin*

Для цитирования: Титоренко С. К. Правовое регулирование налогообложения оборота криптовалюты: сравнительно-правовое исследование налогово-правового регулирования Федеративной Республики Германия и Российской Федерации // Бизнес. Образование. Право. 2022. № 1 (58). С. 235—239. DOI: 10.25683/VOLBI.2022.58.159.

Original article

**LEGAL REGULATION OF TAXATION OF CRYPTOCURRENCY TURNOVER:
A COMPARATIVE LEGAL STUDY OF THE TAX AND LEGAL REGULATION
OF THE FEDERAL REPUBLIC OF GERMANY AND THE RUSSIAN FEDERATION**

12.00.04 — Financial law; tax law; budgetary law

***Abstract.** The article discusses the features of the tax and legal regulation of cryptocurrencies in the Federal Republic of Germany and the Russian Federation.*

The article raises the problem of identifying gaps in the legal regulation of the Russian Federation in terms of regulating

the taxation of cryptocurrency turnover in comparison with the legal regulation of cryptocurrency turnover in the Federal Republic of Germany.

The objects that were identified by the author within the framework of this study are determined based on the analysis

of the theoretical and practical experience of the Federal Republic of Germany in the tax and legal regulation of the turnover of cryptocurrencies.

The study of the legislation of the Federal Republic of Germany in terms of regulation of cryptocurrencies is conducted.

The study of bylaws of the Federal Republic of Germany in terms of regulation of cryptocurrency turnover is carried out.

The positions of legal scholars of the Federal Republic of Germany on the problem of tax and legal regulation of cryptocurrency turnover are investigated. The experience of normative-legal regulation of cryptocurrency turnover in the Russian Federation is studied.

As a result of the study, the author identifies three gaps in the legal regulation of cryptocurrency taxation in the Russian Federation, in comparison with the legal regulation of the Federal Republic of Germany.

For citation: Titorenko S. K. Legal regulation of taxation of cryptocurrency turnover: a comparative legal study of the tax and legal regulation of the Federal Republic of Germany and the Russian Federation. *Business. Education. Law*, 2022, no. 1, pp. 235—239. DOI: 10.25683/VOLBI.2022.58.159.

Введение

Изученность проблемы. На сегодняшний день отсутствует полноценное сравнительно-правовое исследование правового регулирования налогообложения криптовалюты в Российской Федерации и Федеративной Республики Германия.

Актуальность. Правовое регулирование налогообложения оборота криптовалюты не урегулировано ни в одной стране мира в настоящий момент. В связи с этим необходимо учитывать иностранный опыт правового регулирования налогообложения оборота криптовалюты, в том числе опыт Федеративной Республики Германия.

Проблема заключается в том, что в настоящий момент так и не приняты поправки в НК РФ, которые урегулировали бы налогообложение оборота криптовалюты в Российской Федерации.

Целесообразность. Опыт правового регулирования налогообложения Федеративной Республики Германия позволяет определить, какие сферы не были урегулированы законодательством Российской Федерации и какие необходимо учесть при принятии соответствующего закона.

Научная новизна заключается в выявлении пробелов правового регулирования налогообложения оборота криптовалюты в Российской Федерации путем сравнения с налогово-правовым регулированием оборота криптовалют в Федеративной Республике Германия. Ранее подобное исследование не проводилось.

Цель — выявить преимущества правового регулирования налогообложения оборота криптовалюты Федеративной Республики Германия, которые могут быть имплементированы в правовую систему Российской Федерации.

Задачи:

– проведение анализа действующего законодательства Российской Федерации, касающегося криптовалюты и токенов;

– проведение анализа действующего законодательства Федеративной Республики Германия, касающегося криптовалюты и токенов;

– выявление особенностей правового регулирования налогообложения оборота криптовалюты Федеративной Республики Германия, которые могут быть применены в Российской Федерации.

Thus, the legislation of the Russian Federation does not define the tax and legal regime of the procedure for the initial accrual of cryptocurrencies — “mining”, the procedure for distributing cryptocurrencies (tokens) for the purpose of advertising and attracting investment in the newly created cryptocurrency — Airdrop, and the procedure for updating the Blockchain system on the basis of which the cryptocurrency was created, as a result of which a new version of the cryptocurrency — Fork — is formed. The absence of tax and legal regulation during these procedures entails unjustified accrual of taxes.

The listed procedures are technical features of cryptocurrencies and cannot be ignored by the legislator.

Keywords: tax and legal regulation, taxation, cryptocurrency, blockchain, token, digital financial asset, digital currency, mining, Airdrop, Fork, Federal Republic of Germany, BaFin

Теоретическая и практическая значимость

исследования заключается в предложении нововведений для правового регулирования налогообложения оборота криптовалюты Российской Федерации.

Основная часть

В настоящий момент в Российской Федерации до сих пор не принят закон, который ввел бы в правовое регулирование налогообложение оборота криптовалюты. Правительством РФ 1 декабря 2020 г. в Государственную Думу РФ внесен законопроект № 1065710-7 [1], который был принят в первом чтении 17 февраля 2021 г.

Исходя из положений НК РФ, у лиц, участвующих в обороте криптовалюты, есть обязанность уплачивать налог при проведении операций с криптовалютой в любом случае.

Кроме того, в Российской Федерации однозначно решен вопрос о правовом статусе криптовалют: так, любой вид криптовалюты не может признаваться средством платежа.

Особенностью правового регулирования оборота криптовалюты в Российской Федерации является наличие Федерального закона от 31.07.2020 г. № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» [2] (далее — Закон о ЦФА), который подтвердил обязанность участников оборота криптовалюты уплачивать налоги независимо от характера проводимой операции и особенностей видов криптовалюты.

Законом о ЦФА предусмотрено два вида криптовалют — «цифровой финансовый актив» и «цифровая валюта», каждый из которых предусматривает особый правовой режим. Выделение данных видов криптовалюты продиктовано фактическими обстоятельствами, так как в практике выделяются как непосредственно криптовалюты, так и токены [3].

Основным нормативно-правовым актом, регулирующим оборот криптовалюты в Федеративной Республике Германия, является Gesetz über das Kreditwesen [4] (далее — Закон о банковской деятельности Германии). Криптовалюта определяется как «цифровой финансовый актив, который не эмитирован и не гарантируется центральным банком либо государственным органом и также не признается валютой или валютной ценностью, но принимается физическими или юридическими лицами в качестве платежного средства или средства обмена или является объектом

инвестиционной деятельности, цифровой финансовый актив, в соответствии с соглашением или установившейся практикой, может передаваться, храниться и продаваться в электронном виде».

Предприятиям и лицам, которые организуют приобретение криптовалюты, продают или покупают криптовалюту на коммерческой основе или оказывают основные брокерские услуги по приобретению криптовалюты через онлайн-торговые платформы, среди прочего, как правило, требуется заранее получить разрешение Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht, BaFin (далее — Федеральный орган финансового надзора Германии).

Майнинг и продажа добытых или приобретенных токенов, как правило, не являются транзакциями, требующими авторизации от Федерального органа финансового надзора Германии. Однако дополнительные факторы могут привести к обязательству получения предварительного разрешения, например в пуле майнинга.

Важно разъяснить, что в Федеративной Республике Германия на уровне подзаконных актов выделяется майнинг как способ первичного приобретения криптовалюты. В Российской Федерации уже неоднократно высказывались инициативы по подготовке законопроекта для установления правового регулирования майнинга криптовалюты, однако в настоящий момент законопроект не был подготовлен [5].

Однако выделение майнинга как отдельного способа приобретения криптовалюты имеет значение при налогообложении операций с использованием криптовалюты.

В Российской Федерации получение криптовалюты признается доходом, в связи с чем приобретение криптовалюты, в том числе путем майнинга, подлежит обложению налогом, НДФЛ для физических лиц и налогом на прибыль организаций для юридических лиц, никаких льгот не предусмотрено.

Федеральное Министерство финансов Германии в руководстве, опубликованном в 2018 г. [6], постановило, что майнинг биткоинов не облагается налогом в соответствии с законом о налоге на добавленную стоимость. Что касается режима налогообложения прибыли от майнинга, то Федеральным Министерством финансов и налоговыми органами немецких земель в настоящее время обсуждается этот вопрос, и соответствующие рекомендации будут опубликованы после достижения соглашения.

При этом на сегодняшний день приобретение криптовалюты в ходе майнинга не подлежит налогообложению в Федеративной Республике Германия, что, по мнению автора, объясняется техническими особенностями системы Blockchain.

Отсутствие центрального контрагента в системе Blockchain заменяется вычислительной мощностью отдельных участников системы, в результате чего производится начисление участнику криптовалюты. Следовательно, майнинг является необходимой частью системы оборота криптовалюты, без которой этот оборот не возникнет.

Федеральным Министерством финансов Германии в 2018 г. было опубликовано руководство по порядку правового регулирования налогообложения оборота криптовалют в части обложения налогом на добавленную стоимость. В соответствии с данным руководством, операции по обмену криптовалюты на денежные средства и наоборот влекут возникновение добавленной стоимости, которая подлежит налогообложению, по аналогии с договором

купли-продажи, но на добавленную стоимость, возникшую в результате конвертации криптовалюты, распространяется льготный режим налогообложения НДС. При этом если криптовалюта используется исключительно в качестве платежного средства, то такие операции вообще не облагаются НДС [7]. Виртуальные игровые деньги, т. е. внутриигровые валюты, особенно в онлайн-играх, не освобождаются, поскольку они не являются платежным средством по смыслу закона [8].

В руководстве Федерального Министерства финансов Германии от 2018 г. указано, что майнинг биткоинов не облагается налогом. В нем отмечалось, что майнеры выполняют услугу, которая имеет центральное значение для поддержания системы биткоинов. Они предоставляют свои вычислительные мощности пулу майнинга, записывают транзакции в «блок» и впоследствии добавляют его в систему Blockchain. Федеральное Министерство финансов Германии заявило, что комиссия за транзакции, которую майнеры могут получать от других пользователей системы, выплачивается на добровольной основе и напрямую не связана с услугами, предоставляемыми майнерами. Далее было добавлено, что получение нового биткоина из системы Blockchain (вознаграждение за блок) не может быть классифицировано как оплата услуг майнинга, поскольку обмен услугами отсутствует, поскольку для этого требуется идентифицируемый бенефициар [6].

Иными словами, майнеры оказывают услугу всем участникам системы Blockchain, но при этом данная услуга не подлежит налогообложению, поскольку неизвестно, каким именно участникам системы Blockchain данная услуга была оказана.

Einkommenssteuergesetz, EStG (далее — Закон Федеративной Республики Германия о подоходном налоге) облагает налогом доходы, полученные в течение календарного года от сельского и лесного хозяйства, предпринимательской деятельности, деятельности самозанятого, занятости на иждивении, основных средств, аренды, а также других доходов, как указано в разделе 22 Закона Федеративной Республики Германия о подоходном налоге [9]. Под предпринимательской деятельностью Закон Федеративной Республики Германия о подоходном налоге понимает деятельность, которая осуществляется с целью получения прибыли, является устойчивой, признается частью экономического оборота, а также осуществляется самостоятельно.

В феврале 2020 г. Свободной демократической партией (СВДП) был направлен парламентский запрос Федеральному правительству относительно режима налогообложения доходов от деятельности, связанной с криптовалютами. Федеральное правительство заявило, что Федеральное Министерство финансов и налоговые органы немецких земель в настоящее время обсуждают налогообложение добычи криптовалюты и иные связанные с этим вопросы. Как только будет достигнуто соглашение, Федеральное Министерство финансов опубликует соответствующее руководство.

В декабре 2017 г. парламентский статс-секретарь Федерального Министерства финансов Майкл Майстер в ответ на письменный вопрос члена Партии зеленых относительно режима налогообложения доходов от майнинга и вознаграждений за блок заявил, что иногда выполнение майнинга может квалифицироваться как «иной доход» по смыслу раздела 22, номер 3 Закона о подоходном налоге. Такой

доход подлежит налогообложению только в том случае, если он превышает 256 евро (около 310 долларов США) в календарном году [10].

С другой стороны, если криптовалюты приобретаются или генерируются в ходе осуществления предпринимательской деятельности, с целью получения прибыли, доходы от продажи или обмена представляют собой налогооблагаемый доход в соответствии с заявлением парламентского статс-секретаря. Расходы, понесенные в связи с деятельностью по добыче полезных ископаемых, подлежат вычету. Прибыль рассчитывается с использованием метода первоначальной стоимости запасов.

Налоговый орган немецкой земли Северный Рейн-Вестфалия опубликовал руководство и постановление, согласно которым майнинг криптовалют, как правило, следует рассматривать как предпринимательскую деятельность, в частности из-за требуемой высокой вычислительной мощности и затрат на электроэнергию [11]. Однако налоговый орган отмечает, что между Федеральным Министерством финансов и налоговыми органами земель продолжают обсуждаться относительно статуса операций с использованием криптовалют.

Согласно решениям судов, которые занимаются разрешением налоговых споров, суды не согласны с режимом налогообложения криптовалюты подоходным налогом, поскольку Федеральный налоговый суд еще не вынес решения по этому вопросу. Финансовый суд в Берлине-Бранденбурге, например, постановил, что прирост капитала от криптовалюты, без сомнения, подлежит налогообложению в соответствии со статьями 22 и 23 Закона Федеративной Республики Германия о подоходном налоге, поскольку термин «товар» должен толковаться широко [12]. Финансовый суд в Нюрнберге, с другой стороны, заявил, что не все виды криптовалют признаются товаром в целях налогообложения [13].

Официального отдельного разъяснения в отношении налогового режима криптовалюты, приобретаемой на торгах, не существует. Однако немецкими правоведами высказана позиция, что доход, полученный от операций с криптовалютой на торгах, следует рассматривать как иной доход, который подлежит налогообложению только в том случае, если он превышает 256 евро [14].

Отдельной проблемой, которую выделяют немецкие правоведа, является квалификация двух процедур в целях налогообложения.

Первая — так называемый Airdrop. В данном случае лицо, проводящее первичный выпуск криптовалюты, передает криптовалюту новым участникам системы в целях популяризации нового токена. В настоящий момент немецкие правоведа предлагают квалифицировать Airdrop

как пожертвование, о котором необходимо сообщать налоговым органам.

Вторая правовая неопределенность касается ситуации с Fork. Это техническая процедура, в результате которой возникает новая версия криптовалюты. Самым известным примером Fork является обновление Bitcoin в 2017 г., в результате которой возник Bitcoin Cash. Участники системы получают кредит, эквивалентный количеству криптовалюты в предыдущей версии криптовалют до обновления. Среди ученых-правоведов нет единого мнения относительно того, как квалифицировать Fork.

Некоторые утверждают, что новая версия криптовалюты не была «приобретена», а старая версия криптовалюты не была «продана» по смыслу раздела 23 Закона Федеративной Республики Германия о подоходном налоге, что привело к нейтральному для налогообложения событию. Они рассматривают ситуацию как аналогичную налогообложению дробления акций при дополнительной эмиссии, что означает, что новая версия криптовалюты не облагается налогом после проведения Fork. Для целей исчисления налога на прибыль организаций датой приобретения криптовалюты является дата приобретения версии криптовалюты на дату ее приобретения. Кроме того, затраты на приобретение распределяются между общим портфелем криптовалюты в соответствии с соотношением старой и новой версии криптовалют. Другие утверждают, что эти доходы также не облагаются налогом, поскольку старые и новые версии криптовалют не идентичны и получение обновленной криптовалюты происходит без активного участия налогоплательщика [15].

Заключение

Опыт Федеративной Республики Германия показывает, что при налогообложении операции с криптовалютой важно учитывать технические особенности оборота криптовалют.

Майнинг как вычислительная процедура, направленная на поддержание оборота криптовалют, должна быть освобождена от уплаты налогов, независимо от размера полученной криптовалюты.

Процедура Airdrop должна быть определена в налоговом законодательстве и ей должна быть дана оценка, в настоящий момент ее определение отсутствует в Законе о ЦФА.

Кроме того, в налоговом законодательстве необходимо разъяснить порядок учета криптовалют, полученных в результате проведения процедуры Fork, для целей налогообложения.

Таким образом, законодательство Федеративной Республики Германия не является универсальным, однако оно содержит положения, которые необходимо отразить в налоговом законодательстве Российской Федерации.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ : законопроект № 1065710-7. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/1065710-7>.
2. О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации : федер. закон от 31.07.2020 г. № 259-ФЗ. URL: pravo.gov.ru.
3. Титоренко С. К. Криптовалюта как объект налогообложения // Бизнес. Образование. Право. 2021. № 4(57). С. 283—288. DOI: 10.25683/VOLBI.2021.57.475.
4. Gesetz über das Kreditwesen [KWG], Sept. 9, 1998, Bundesgesetzblatt [BGBl.] I at 2776, § 1, para. 11, sentence 1, no. 10. URL: <https://perma.cc/2VEN-DEUU> (original), <https://perma.cc/8HGS-J4MZ> (unofficial English translation, updated through July 15, 2014).
5. Дерипаска призвал ЦБ заняться криптовалютой. URL: <https://ria.ru/20211021/kriptovalyuta-1755546773.html>.
6. Bundestags-Drucksache [BT-Drs.] 19/17024, at 3, questions no. 6b & 6c. URL: <https://perma.cc/7JJW-ZT6E>.

7. Bundesministerium der Finanzen [BMF], BMF-Schreiben. Umsatzsteuerliche Behandlung von Bitcoin und anderen sog. virtuellen Währungen; EuGH-Urteil vom 22. Oktober 2015, C-264/14, Hedqvist (BMF letter), Feb. 27, 2018, at 1 & 2. URL: <https://perma.cc/NMB8-6WYV>.

8. Umsatzsteuer-Anwendungserlass [UStAE], Oct. 1, 2010, Bundessteuerblatt [BStBl] I at 846, as amended, 4.8.3, para. 3a. URL: <https://perma.cc/5MFR-PS7N>.

9. Einkommensteuergesetz [EStG], Oct. 8, 2009, BGBl. I at 3366, 3862, as amended, § 2, para. 1, §§ 13—22. URL: <https://perma.cc/JSV5-LD4E>.

10. Bundestags-Drucksache 19/370, supra note 18, at 21, question no. 25. URL: <https://perma.cc/NS69-8JS3>; EStG, § 22, no. 3.

11. Oberfinanzdirektion [OFD] Nordrhein-Westfalen, Ertragsteuerliche Behandlung von virtuellen Währungen (Kryptowährungen) (Apr. 20, 2018). URL: <https://perma.cc/4J7A-KEDA>.

12. Finanzgericht Berlin-Brandenburg, June 20, 2019, docket no. 13 V 13100/19, ECLI:DE:FGBE:2019:0620.13V13100.19.00, para. 21. URL: <https://perma.cc/DEU8-X9LM>.

13. Finanzgericht Nürnberg, Apr. 8, 2020, docket no. 3 V 1239/19, para. 36, citing further conflicting court decisions. URL: <https://perma.cc/4ECE-B3WF>.

14. Pielke W., Von Kryptowährungen B. Ein Überblick über die verschiedenen Steuerarten 17 (2018), point 3.2.4; Einkommensteuergesetz, 22, no. 3.

15. Reiter Ch., Nolte D. Bitcoin und Krypto-Assets — ein Überblick zur steuerlichen Behandlung beim Privatanleger und im Unternehmen, 2018 Betriebsberater [BB] 1179, 1181-82, citing further references; Einkommensteuergesetz, § 30, paras. 1, 2.

REFERENCES

1. *On amendments to parts one and two of the Tax Code of the Russian Federation. Draft law No. 1065710-7.* (In Russ.) URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/1065710-7>.

2. *On digital financial assets, digital currency and on amendments to certain legislative acts of the Russian Federation. Federal law of 31.07.2020 No. 259-FZ.* (In Russ.) URL: pravo.gov.ru.

3. Titorenko S. K. Cryptocurrency as an object of taxation. *Business. Education. Law*, 2021, no. 4, pp. 283—288. (In Russ.) DOI: 10.25683/VOLBI.2021.57.475.

4. *Law on Credit [KWG], Sept. 9, 1998, Bundesgesetzblatt [BGBl.] I at 2776, § 1, para. 11, sentence 1, no. 10.* URL: <https://perma.cc/2VEN-DEUU> (original), <https://perma.cc/8HGS-J4MZ> (unofficial English translation, updated through July 15, 2014).

5. *Deripaska called on the Central Bank to engage in cryptocurrency.* (In Russ.) URL: <https://ria.ru/20211021/kriptoalyuta-1755546773.html>.

6. *Bundestags-Drucksache [BT-Drs.] 19/17024, at 3, questions no. 6b and 6c.* (In German) URL: <https://perma.cc/7JJW-ZT6E>.

7. *Federal Ministry of Finance [BMF], BMF Letter. VAT treatment of Bitcoin and other so-called virtual currencies; ECJ ruling of 22 Oct. 2015, C-264/14, Hedqvist (BMF letter), Feb. 27, 2018, at 1 and 2.* (In German) URL: <https://perma.cc/NMB8-6WYV>.

8. *Sales Tax Application Decree [UStAE], Oct. 1, 2010, Bundessteuerblatt [BStBl] I at 846, as amended, 4.8.3, para. 3a.* (In German) URL: <https://perma.cc/5MFR-PS7N>.

9. *Income Tax Act [EStG], Oct. 8, 2009, BGBl. I at 3366, 3862, as amended, § 2, para. 1, §§ 13—22.* (In German) URL: <https://perma.cc/JSV5-LD4E>.

10. *Bundestags-Drucksache 19/370, supra note 18, at 21, question no. 25.* (In German) URL: <https://perma.cc/NS69-8JS3>; EStG, § 22, No. 3.

11. *Nordrhein-Westfalen Chief Financial Officer [OFD], Income tax treatment of virtual currencies (cryptocurrencies)* (Apr. 20, 2018). (In German) URL: <https://perma.cc/4J7A-KEDA>.

12. *Berlin-Brandenburg Tax Court, June 20, 2019, docket no. 13 V 13100/19, ECLI:DE:FGBE:2019:0620.13V13100.19.00, para. 21.* (In German) URL: <https://perma.cc/DEU8-X9LM>.

13. *Nuremberg Tax Court, Apr. 8, 2020, docket no. 3 V 1239/19, para. 36, citing further conflicting court decisions.* (In German) URL: <https://perma.cc/4ECE-B3WF>.

14. Pielke W. *Taxation of cryptocurrencies. An overview of the different tax types* 17 (2018), point 3.2.4; *Income Tax Law*, 22, no. 3. (In German)

15. Reiter C., Nolte D. *Bitcoin and crypto-assets — an overview of tax treatment for private investors and companies, 2018 Betriebsberater [BB] 1179, 1181-82, citing further references; Income Tax Law*, § 30, paras. 1, 2. (In German)

Статья поступила в редакцию 06.01.2022; одобрена после рецензирования 16.01.2022; принята к публикации 23.01.2022.

The article was submitted 06.01.2022; approved after reviewing 16.01.2022; accepted for publication 23.01.2022.