



DR. RATHENAU & KOLLEGEN

Rechtsanwälte | Advogados

Rua António Crisógono dos Santos, 29
Bloco 3, Escritório B
8600-678 Lagos

Portugal

Email: anwalt@rathenau.com

Tel.: (+351) 282 780 270

Fax: (+351) 282 780 279

LAGOS | LISSABON | MADEIRA | AZOREN

Besteuerung von Krypto in Portugal ab 2023

von Rechtsanwalt und *Advogado* Dr. Alexander Rathenau

Mit dem Inkrafttreten des Gesetzes über den Staatshaushalt 2023 (LOE 2023) wurde erstmals in der portugiesischen Steuergesetzgebung die Besteuerung kryptoaktiver Transaktionen geregelt. Es gibt nun eine steuerliche Definition von kryptoaktiven Vermögenswerten und spezifische Regeln zu diesem Thema, mit besonderem Fokus auf die Einkommensteuer, aber auch mit Auswirkungen auf der Ebene der Körperschaftsteuer, Stempelsteuer und Grunderwerbsteuer.

Das Gesetz definiert nun kryptoaktiven Vermögenswert als "jede digitale Darstellung von Werten oder Rechten, die elektronisch unter Verwendung von Distributed-Ledger oder ähnlichen Technologien übertragen oder gespeichert werden kann", **schließt** aber einmalige kryptoaktive Vermögenswerte **aus**, die nicht mit anderen kryptoaktiven Vermögenswerten (NFTs) fungibel sind.

Bekanntermaßen gibt es verschiedene Kategorien von Kryptoaktiva, die den Unterschied zwischen fungiblen und nicht-fungiblen Kryptoaktiva verdeutlichen. Fungible kryptoaktive, insb. Kryptowährungen, wie Bitcoin, Ethereum, u.a., und stablecoins, sind solche, die durch andere Kryptowährungen gleicher Art, gleicher Qualität oder Quantität ausgetauscht werden können. Nicht-fungible Krypto-Vermögenswerte (NFTs) hingegen entsprechen einem Eigentumsrecht an einem einzelnen digitalen Vermögenswert (z. B. einem einzelnen digitalen Bild), der weder austauschbar noch teilbar ist. **Diese wurden vom portugiesischen Steuerrecht ausgeklammert, was bedeutet, dass es weiterhin in Portugal keinen definierten Steuerrahmen für NFTs gibt.**

Im Rahmen der Einkommensteuer ist vorgesehen, dass solche Einkünfte aus einer geschäftlichen Tätigkeit stammen oder, wenn sie außerhalb dieses geschäftlichen Rahmens erzielt werden, als Kapitaleinkünfte oder Kapitalgewinne besteuert werden können. Die Gesetzgebung besagt nun, dass Einkünfte aus Geschäften im Zusammenhang mit der Ausgabe von kryptoaktiven Vermögenswerten, einschließlich Mining, oder der Validierung von kryptoaktiven Transaktionen durch Konsensmechanismen als **gewerbliche Einkünfte** gelten und somit unter die **Einkommenskategorie B (gewerbliche und freiberufliche Einkünfte)** fallen.

Mining ist ein System, in dem Miner ihre Rechenleistung im Dienste der Blockchain einsetzen, um einen Algorithmus zu verarbeiten und verschlüsselte mathematische Operationen dezentral durchzuführen, um die Echtheit von Transaktionen zu überprüfen und anschließend einen Konsens mit anderen Minern zu erzielen. Es gibt mehrere Konsensmechanismen. Die am häufigsten verwendeten sind der Proof of Work (PoW) und der Proof of Stake (PoS). Die Einkünfte der Kategorie B (gewerbliche und freiberufliche Einkünfte) können in der Regel nach den Regeln der **vereinfachten Buchhaltung** oder auf der Grundlage einer **geordneten Buchführung** ermittelt werden. Im Rahmen der vereinfachten Buchhaltung ergibt sich die Berechnung des steuerpflichtigen Geschäftseinkommens, das für die Bestimmung des Steuersatzes heranzuziehen ist, aus der Anwendung bestimmter Koeffizienten auf das erzielte Einkommen.



In diesem Sinne legt das Gesetz nun die Anwendung eines Koeffizienten von 0,15 auf kryptoaktive Transaktionen (mit Ausnahme des Minings) und eines Koeffizienten von 0,95 auf Einkünfte aus dem Mining von kryptoaktiven Vermögenswerten fest (in Anbetracht der Umweltauswirkungen der Mining-Aktivität, insbesondere bei der Anwendung des Proof of Work (PoW)).

Es ist anzumerken, dass Kapitaleinkünfte und -gewinne, die auf Tätigkeiten zur Erzielung von Unternehmenseinkünften zurückzuführen sind, ebenfalls der Kategorie B zugerechnet werden und ebenfalls unter diesen Koeffizienten von 0,95 fallen. In diesem Rahmen werden die folgenden Tatsachen als belastende Veräußerung (Wegzugsbesteuerung) im Rahmen der Kategorie B des Einkommensteuergesetzes behandelt: (i) die Einstellung der Tätigkeit des Steuerpflichtigen; (ii) sowie der Verlust der Eigenschaft, im portugiesischen Hoheitsgebiet ansässig zu sein.

Wie bereits erwähnt, sieht die Gesetzgebung außerhalb der Ausübung von Geschäftstätigkeiten nun auch die Möglichkeit der Besteuerung von Einkünften aus Geschäften mit kryptoaktiven Vermögenswerten als **Kapitaleinkünfte (Kategorie E)** und **Kapitalgewinne (Kategorie G)** vor. In den Anwendungsbereich der Kategorie E des Einkommensteuergesetzes fallen alle Formen von Vergütungen, die sich aus kryptoaktiven Transaktionen ergeben, aber durch den bloßen Einsatz von Kapital auf **passive Weise** generiert werden. Erfolgt diese Vergütung jedoch in Form von kryptoaktiven Vermögenswerten - was in den meisten Fällen der Fall ist -, so erfolgt keine Besteuerung als Kapitalertrag, sondern die Besteuerung wird auf den Zeitpunkt der Veräußerung der erhaltenen kryptoaktiven Vermögenswerte unter Berücksichtigung der Vorschriften für Kapitalerträge verschoben.

Auch ist die Befreiung von der Quellensteuer auf Kapitalerträge aus kryptoaktiven Transaktionen vorgesehen. Gewinne aus der Veräußerung von kryptoaktiven Vermögenswerten, die keine Wertpapiere darstellen und Restcharakter haben, d.h. die nicht als Geschäfts-, Kapital- oder Immobilieneinkünfte gelten, werden nun als **Kapitalgewinne der Kategorie G** der Einkommensteuer zu einem Sondersatz von **28 %** besteuert, unbeschadet der Möglichkeit, dieses Einkommen progressiv zu versteuern. Bei der Ermittlung dieser Wertzuwächse wird die FIFO-Methode angewandt, wobei die in jüngerer Zeit erworbenen Krypto-Assets als veräußert betrachtet werden. Diese Gewinne werden jedoch nicht besteuert (noch werden Verluste berücksichtigt), wenn die Krypto-Assets **länger als ein Jahr gehalten werden**, wobei die Haltedauer der Krypto-Assets relevant ist, die vor dem Inkrafttreten neuen Gesetzes erworben wurden.

Eine Besteuerung erfolgt auch dann nicht, wenn die Gegenleistung für die Veräußerung in Form von Krypto-Assets erfolgt, wobei den erhaltenen Krypto-Assets der Anschaffungswert der gelieferten Krypto-Assets zugerechnet wird. In der Praxis wird der Austausch von kryptoaktiven Vermögenswerten gegen kryptoaktive Vermögenswerte nicht besteuert werden. Es wurde jedoch eine **Anti-Missbrauchs-Regel** aufgestellt, die im Allgemeinen besagt, dass diese beiden Steuerauschlüsse nicht für Einkünfte gelten, die von in Steueroasen ansässigen Unternehmen erzielt oder geschuldet werden. Ebenso sind Verluste nicht relevant, wenn die Gegenpartei des Geschäfts einer deutlich günstigeren Steuerregelung unterliegt.



DR. RATHENAU & KOLLEGEN

Rechtsanwälte | Advogados

In dieser Kategorie G ist auch vorgesehen, dass der Verlust der Eigenschaft, im portugiesischen Hoheitsgebiet ansässig zu sein, einer Veräußerung gegen Entgelt (Wegzugsbesteuerung) gleichgestellt wird, wobei als Veräußerungswert der Marktwert der Krypto-Vermögenswerte zu diesem Zeitpunkt gilt. Eine Meldepflicht in Bezug auf die Mitteilung von Transaktionen mit kryptoaktiven Vermögenswerten wird auch für Einrichtungen geschaffen, die Verwahrungs- und Verwaltungsdienste für kryptoaktive Vermögenswerte im Auftrag Dritter erbringen oder eine oder mehrere kryptoaktive Handelsplattformen verwalten. Diese Verpflichtung sollte in Zukunft Teil des Informationsaustauschs zwischen den Steuerbehörden in der Europäischen Union im Rahmen des so genannten DAC 8 sein.

Schließlich ist im Bereich der Vermögenssteuern vorgesehen, dass auf unentgeltliche Übertragungen von kryptoaktiven Vermögenswerten eine **Stempelsteuer in Höhe von 10 %** erhoben wird, wobei natürlich die Territorialitätsvorschriften der Steuer berücksichtigt werden. Die **Stempelsteuer wird auch in Höhe von 4 %** auf Provisionen und Entgelte erhoben, die von oder durch Anbieter kryptoaktiver Dienstleistungen erhoben werden. Da im Jahr 2022 der erste Erwerb einer Immobilie mit Kryptowährungen in Portugal stattfand, sieht das Gesetz nun vor, dass der Verkehrswert der Krypto, die als Gegenleistung für den Kauf der Immobilie gezahlt werden, für die Berechnung der Grunderwerbsteuer heranzuziehen ist.

Dr. Rathenau & Kollegen, im Januar 2023