

By PwC Deutschland | 21 August 2025

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung des Handels mit Non- Fungible Token (NFT)

Das Niedersächsische Finanzgericht hatte sich bei seiner Entscheidung - soweit ersichtlich erstmals - mit der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung des Handels mit nicht-fungiblen Kryptowerten (sog. Non-Fungible Token, NFT) auseinanderzusetzen.

Sachverhalt

Im Streitfall handelte der Kläger im Jahr 2021 als Einzelunternehmer aus dem Inland mit NFT zu digitalen Bilddateien im Rahmen von Kollektionen als Sammelobjekte (sog. NFT Collectibles).

Die NFT-Verkäufe erfolgten über die weltweit genutzte Plattform „OpenSea“ als digitalem Marktplatz durch Verwendung von sog. Smart Contracts. Dabei wurde nicht das jeweilige digitale Bild bzw. Sammelobjekt selbst, sondern nur ein Datenbankeintrag auf einer dezentralen Blockchain gehandelt, mit dem sich ein Erwerber als „Eigentümer“ des digitalen Guts ausgeben konnte.

Die Transaktionsvorgänge wurden auf der jeweiligen Blockchain u. a. mit den zugehörigen pseudonymisierten Krypto-Wallet-Adressen des Verkäufers und der Käufer gespeichert. Die Erwerber teilten dem Kläger keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummern oder vergleichbare ausländische Bescheinigungen mit.

Der Kläger vertrat die Auffassung, dass seine Umsätze aus den NFT-Verkäufen nicht der Umsatzsteuer unterliegen würden, da die Käufer als Leistungsempfänger nicht identifizierbar seien. Per Fiktion einer Dienstleistungskommission gemäß § 3 Abs. 11a UStG könnten seine Leistungen als an die NFT-Handelsplattform OpenSea mit Sitz in den USA erbracht gelten, sodass der Leistungsort nicht im Inland sei.

Sofern man demgegenüber von direkten Leistungen des Klägers an inländische Käufer ausgehe, könne dies nur einen geringen Teil seiner Umsätze betreffen, die dann jedenfalls umsatzsteuerfrei sein müssten. Bei Geschäften mit NFT liege auch ein strukturelles Vollzugdefizit vor, was im Falle der Festsetzung von Umsatzsteuer zu einem Verstoß gegen Art. 3 GG führe.

Das beklagte Finanzamt folgte dem nicht und unterwarf alle Umsätze des Klägers der Umsatzsteuer zum Regelsteuersatz von 19 %.

Richterliche Entscheidung

Das Niedersächsische Finanzgericht gab der hiergegen gerichteten Klage teilweise statt.

Der Kläger sei unstreitig Unternehmer und habe mit den Transaktionen zu NFT Collectibles keine Lieferungen, sondern sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9 UStG gegen Entgelt erbracht. Leistungsempfänger seien die Käufer der NFT und nicht die NFT-Handelsplattform OpenSea. Insofern hätten im Streitjahr 2021 nicht die Voraussetzungen der Fiktionsregelung einer Dienstleistungskommission nach § 3 Abs. 11a UStG vorgelegen.

Nach Auffassung des 5. Senates des Niedersächsischen Finanzgerichts stehe die Pseudonymisierung der Krypto-Wallet-Adressen der Leistungsempfänger dem Leistungstatbestand nicht entgegen. Der Kläger habe nicht nachgewiesen, dass die Käufer Unternehmer gewesen seien.

Bei der Erbringung von solchen sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit den NFT-Transaktionen an Nichtunternehmer als Leistungsempfänger handele es sich um auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen gemäß § 3a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. Satz 2 Nr. 3 UStG.

Der Kläger habe seine erweiterten Mitwirkungs- und Aufklärungspflichten bei der Feststellung des Wohnsitzes oder Ansässigkeitsstaats der Leistungsempfänger verletzt. Es sei jedoch wegen der weltweiten Nutzung von OpenSea nicht anzunehmen, dass der Kläger die Leistungen ausschließlich im Inland erbracht habe. Da das Gericht den genauen Anteil der im Inland erbrachten Leistungen des Klägers nicht ermitteln konnte, schätzte es die umsatzsteuerbaren Umsätze des Klägers unter Würdigung der Gesamtumstände des Streitfalles auf die Hälfte seiner streitgegenständlichen Umsätze aus den Verkäufen der NFT.

Nach Auffassung des Gerichts seien im Streitfall keine Steuerbefreiungen oder Steuersatzermäßigungen einschlägig. Bei der Umsatzbesteuerung des Handels mit NFT Collectibles habe im Jahr 2021 auch kein strukturelles Vollzugsdefizit vorgelegen.

Der 5. Senat des Niedersächsischen Finanzgerichts hat die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen.

Das Urteil ist rechtskräftig.

Fundstelle

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 10. Juli 2025 (5 K 26/24); siehe den Newsletter 9/2025 des Finanzgerichts.

Keywords

Token, Umsatzsteuerrecht