

96. Jahrgang / 25. November 2021 / Nr. 32/33

SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

Linde
www.lindeverlag.at

TOPTHEMA: Zwischen Reform und Lockdown

Die geplante Besteuerung von Kryptowährungen
Begutachtungsentwurf zur ökosozialen Steuerreform
Arbeitsplatzpauschale und weitere steuerliche Änderungen
Verlängerung der COVID-19-Hilfsmaßnahmen
Erweiterung des befristeten Beihilferahmens

Körperschaftsteuerrichtlinien

Highlights aus dem KStR-Wartungserlass 2021

Steuersparcheckliste

Steuern sparen vor der Steuerreform

Rechtsprechung

VwGH-Judikatur aus dem September 2021

Krypto-Assets

Die geplante Besteuerung von Kryptowährungen

Darstellung und Würdigung des Ministerialentwurfs

NATALIE ENZINGER*)



Der Ministerialentwurf zum Ökosozialen Steuerreformgesetz 2022 Teil I, der am 8. 11. 2021 zur Begutachtung veröffentlicht wurde, sieht vor, dass Kryptowährungen in die Einkünfte aus Kapitalvermögen aufgenommen werden sollen. Die bisherige Rechtsunsicherheit, die durch fehlende explizite gesetzliche Regelungen zur Besteuerung von Krypto-Assets bedingt war, soll dadurch beseitigt werden. Die vorgeschlagene gesetzliche Neuregelung ist prinzipiell zu begrüßen und ein richtiger Schritt, um Österreich als Vorzeigestandort in Bezug auf die Besteuerung von Kryptowährungen zu etablieren. Dieser Beitrag analysiert die geplanten Änderungen des Ministerialentwurfs und zeigt Aspekte auf, die für den finalen Gesetzestext noch beachtet werden sollten.

1. Überblick

Nach dem Ministerialentwurf (158/ME 27. GP) sollen Einkünfte aus Kryptowährungen in die Definition der Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs 1 EStG aufgenommen werden. Nach § 27 Abs 4a EStG idF des Ministerialentwurfs (in der Folge kurz: EStG-ME) gehören zu den Einkünften aus Kryptowährungen laufende Einkünfte aus Kryptowährungen sowie Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kryptowährungen nach Maßgabe des neu einzufügenden § 27b EStG-ME.¹⁾

2. Definition Kryptowährungen

Voraussetzung für die Anwendung der geplanten Neuregelung ist das Vorliegen von Kryptowährungen im Sinne der Legaldefinition des § 27b Abs 4 EStG-ME. § 27b Abs 4 EStG-ME definiert den Begriff Kryptowährung wie folgt:

„Eine Kryptowährung ist eine digitale Darstellung eines Werts, die von keiner Zentralbank oder öffentlichen Stelle emittiert wurde oder garantiert wird und nicht zwangsläufig an eine gesetzlich festgelegte Währung angebunden ist und die nicht den gesetzlichen Status einer Währung oder von Geld besitzt, aber von natürlichen oder juristischen Personen als Tauschmittel akzeptiert wird und die auf elektronischem Wege übertragen, gespeichert und gehandelt werden kann (§ 2 Z 21 des Finanzmarkt-Geldwäschegesetzes).“

Die erläuternden Bemerkungen zum Ministerialentwurf (ErIME) führen dazu aus, dass für die ertragsteuerliche Definition dieselbe Definition verwendet werden soll, die der Gesetzgeber sowohl auf europäischer (Art 3 Z 18 RL [EU] 2015/849) als auch auf nationaler Ebene (§ 2 Z 21 FM-GwG) bereits verwendet. Diese Anknüpfung kann – wie im Folgenden gezeigt wird – problematisch sein.

Um die Definition „Kryptowährung“ zu erfüllen, müssen nach dem Ministerialentwurf folgende Tatbestandselemente kumulativ vorliegen:²⁾

*) StB Mag. (FH) Natalie Enzinger ist Steuerberaterin, Lehrgangsunterrichtsleiterin des Krypto-Assets-Lehrgangs der Akademie der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer und Vortragende an der Fachhochschule CAMPUS 02 in Graz.

1) Der Ministerialentwurf sieht Regelungen ausschließlich im Bereich der Ertragsteuern vor. Umsatzsteuerliche Aspekte werden nicht behandelt, obwohl diesbezüglich ebenso wesentliche Unsicherheiten bei der Besteuerung von Kryptowährungen bestehen.

2) Vgl. *Völkel*, Zum Begriff der „virtuellen Währung“, ZFR 2019, 346.

- Die Kryptowährung muss digital existieren und einen gewissen Wert haben (digitale Darstellung eines Wertes).
- Die Kryptowährung darf von keiner Zentralbank oder öffentlichen Stelle ausgegeben oder garantiert werden.
- Die Kryptowährung ist nicht zwangsläufig (im Sinne von „*nicht notwendigerweise*“) an eine gesetzlich festgelegte Währung angebunden.
- Die Kryptowährung darf nicht den Status einer Währung oder von Geld besitzen, wird aber von natürlichen oder juristischen Personen als Tauschmittel akzeptiert.
- Die Kryptowährung kann auf elektronischem Wege übertragen, gespeichert und gehandelt werden.

Von der Neuregelung sollten mE jedenfalls Kryptowährungen, wie zB *Bitcoin* und *Ether*, aber auch *stablecoins*, wie zB USDC, USDT, UST oder DAI, erfasst sein. Bei *stablecoins* handelt es sich um Kryptowährungen, deren Preis durch spezifische Mechanismen derart gesteuert wird, dass geringe Abweichungen im Vergleich zu nationalen Währungen, einem Währungskorb oder anderen Vermögenswerten angestrebt werden.³⁾ Vor diesem Hintergrund könnte das Kriterium, dass Kryptowährungen „*nicht zwangsläufig an eine gesetzlich festgelegte Währung angebunden*“ sind, missverständlich sein. *Völkel* führt unter Verweis auf die englische Fassung dieses Tatbestandselements in der Richtlinie (EU) 2015/849 aus, dass Kryptowährungen nicht notwendigerweise („*not necessarily*“) an eine gesetzlich festgelegte Währung angebunden sein müssen, dass aber eine solche Anbindung der Qualifikation als Kryptowährung auch nicht schadet.⁴⁾ Nach diesem Verständnis zählen *stablecoins* jedenfalls zu den Kryptowährungen. Da die deutsche Formulierung dieses Tatbestandselements aber auch anders interpretiert werden könnte, empfiehlt sich zumindest eine sprachliche Klarstellung, wenn nicht sogar eine gänzliche Streichung dieses Kriteriums, zumal es für die Definition des Begriffs Kryptowährung mE nicht prägend und somit entbehrlich ist.

Problematisch könnte auch das Kriterium sein, dass die Kryptowährung nicht den Status einer Währung oder von Geld besitzen darf. El Salvador hat neuerdings *Bitcoin* als gesetzliches Zahlungsmittel anerkannt, und es kann nicht ausgeschlossen werden, dass weitere Länder bestimmten Kryptowährungen den Status einer gesetzlichen Währung verleihen. *Völkel* führt diesbezüglich aus, dass sich dieses Definitionsmerkmal wohl ausschließlich auf die rechtliche Stellung beziehen wird, welche die EU oder deren Mitgliedstaaten bestimmten digitalen Assets zusprechen.⁵⁾ Aus dem Wortlaut der Definition lässt sich diese Einschränkung jedoch nicht unmittelbar ableiten, sodass eine entsprechende Anpassung notwendig erscheint. Auch für dieses Kriterium gilt, dass es mE für den Begriff der Kryptowährung nicht prägend ist und daher auch ersatzlos gestrichen werden könnte.

Aufgrund der aufgezeigten Probleme einer unveränderten Übernahme der Definition des § 2 Z 21 FM-GwG empfiehlt es sich, eine eigenständige Definition von Kryptowährungen für Zwecke des Steuerrechts zu finden. Diese könnte wie folgt lauten: *Eine Kryptowährung ist eine digitale Darstellung eines Werts, die von keiner Zentralbank oder öffentlichen Stelle emittiert wurde oder garantiert wird, aber von natürlichen oder juristischen Personen als Tauschmittel akzeptiert wird und die auf elektronischem Wege übertragen, gespeichert und gehandelt werden kann.*

Fraglich ist, ob sogenannte „*non-fungible tokens*“ (NFTs) unter den Begriff der Kryptowährung fallen. NFTs repräsentieren nicht fungible bzw nicht vertretbare Sachen, bei

³⁾ Vgl <https://de.wikipedia.org/wiki/Stablecoin> (Zugriff am 22. 11. 2021).

⁴⁾ Vgl *Völkel*, ZFR 2019, 346 (349).

⁵⁾ Vgl *Völkel*, ZFR 2019, 346 (349).

denen es nach allgemeiner Verkehrsauffassung auf die besondere Eigenschaft des einzelnen Stücks ankommt. NFTs dienen in der Praxis in der Regel als Echtheitszertifikate bzw. als digitale Besitznachweise von immateriellen Gütern (zB digitalen Kunstwerken). Durch die Übertragung des NFT wird in der Regel das Eigentumsrecht an jener nicht vertretbaren Sache übertragen, die durch den NFT repräsentiert wird. Auch wenn NFTs getauscht werden können, haben sie nicht die Funktion eines Tauschmittels, fallen somit mE nicht unter den Begriff der Kryptowährung iSd § 27b Abs 4 EStG-ME.

Bei einem NFT muss in wirtschaftlicher Betrachtungsweise analysiert werden, welcher Wert durch den NFT repräsentiert wird. Ein NFT, der ein virtuelles Kunstwerk repräsentiert, ist zB (bloß) eine digitale Form eines sonstigen Wirtschaftsgutes iSd § 31 EStG und wird steuerlich unverändert von § 31 EStG (Einkünfte aus Spekulationsgeschäften) erfasst. Sollte ein NFT aber Werte repräsentieren, die in wirtschaftlicher Betrachtungsweise Krypto- oder Kapitalvermögen iSd § 27 EStG darstellen, wird sich die Beurteilung nach diesen Regeln richten.

3. Einkünfte aus Kryptowährungen

Im neu einzufügenden § 27b EStG-ME wird definiert, dass einerseits laufende Einkünfte sowie andererseits Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen zu den Einkünften aus Kryptowährungen zählen.

Nicht enthalten sind Derivate, die sich auf Kryptowährungen beziehen.⁶⁾ Diese sind wie schon in der geltenden Rechtslage von § 27 Abs 4 EStG mitumfasst. Gemäß § 27a Abs 2 Z 7 EStG ist bei unverbrieften Derivaten der progressive Einkommensteuertarif anzuwenden. Lediglich, wenn eine der in § 95 Abs 2 Z 2 lit b EStG genannten Einrichtungen eine der Kapitalertragsteuer entsprechende Steuer freiwillig einbehält und abführt, ist der besondere Steuersatz von 27,5 % anwendbar. § 95 Abs 2 Z 2 lit b EStG bezieht sich auf inländische depotführende Stellen von Kreditinstituten. Derivate, die sich auf Kryptowährungen beziehen und die nicht von einem Kreditinstitut, sondern von einem Dienstleister für virtuelle Währung ausgegeben werden, können durch freiwilligen KEST-Abzug nicht in den Anwendungsbereich des besonderen Steuersatzes von 27,5 % gebracht werden. Hier ist anzuregen, dass der Verweis in § 27 Abs 2 Z 7 EStG auch um die virtuellen Dienstleister iSd § 95 Abs 2 Z 3 EStG zu ergänzen ist.

3.1. Laufende Einkünfte aus Kryptowährungen

Zu den laufenden Einkünften aus Kryptowährungen zählt nach § 27b Abs 2 EStG-ME neben den Entgelten für die Überlassung von Kryptowährungen auch der Erwerb von Kryptowährungen durch einen technischen Prozess, bei dem Leistungen zur Transaktionsverarbeitung zur Verfügung gestellt werden. Explizit ausgenommen von der Besteuerung im Rahmen der laufenden Einkünfte aus Kryptowährungen ist der Erwerb von Kryptowährungen, bei denen die Leistung zur Transaktionsverarbeitung lediglich im Einsatz von vorhandenen Kryptowährungen besteht („*staking*“) oder Kryptowährungen ohne Gegenleistung („*airdrops*“) oder nur gegen eine unwesentliche Gegenleistung („*bounties*“) erworben werden. Auf diese Art erhaltene Kryptowährungen sind erst im Zuge einer Veräußerung gegen gesetzlich anerkannte Zahlungsmittel oder Tausch gegen andere Wirtschaftsgüter und Leistungen steuerpflichtig.

3.1.1. Überlassung von Kryptowährungen

Unter die laufenden Einkünfte aus Kryptowährungen sollen insbesondere Entgelte für die Überlassung von Kryptowährungen fallen („*lending*“). Der Entgelt-Begriff umfasst

⁶⁾ ZB <https://futures.kraken.com/>; <https://www.binance.com/en/futures> (Zugriff am 22. 11. 2021).

neben gesetzlichen Zahlungsmitteln auch Kryptowährungen und andere Leistungen. Eine Überlassung erfordert nach den ErlME einen Zuordnungswechsel, dh, die Kryptowährung muss vom Steuerpflichtigen an einen anderen Marktteilnehmer übertragen werden. Eine solche Überlassung von Kryptowährungen an andere Marktteilnehmer findet zB statt, wenn Kryptowährungen auf Krypto-Börsen⁷⁾ oder Plattformen⁸⁾ gegen Entgelt (das in der Regel in der Form von Kryptowährungen bezogen wird) verborgt werden.

Auch Vorgänge, bei denen der Steuerpflichtige Kryptowährungen gegen Entgelt an einen Dritten überlässt und der Dritte die Kryptowährungen für die Erzielung von laufenden Einkünften verwendet, sollen nach den ErlME unter diese Bestimmung fallen. In der Praxis werden darunter jene Fälle fallen, bei denen Steuerpflichtige Kryptowährungen an Dritte übertragen und der Dritte diese Kryptowährungen für das *staking* einsetzt.⁹⁾

IZm den Einkünften aus der Überlassung von Kryptowährungen stellt sich die Frage, inwiefern auch Einkünfte aus dem sehr stark wachsenden Bereich *decentralized finance* (kurz: DeFi) unter die neue Bestimmung subsumierbar sind.

Unter DeFi versteht man dezentrale Anwendungen, die Finanzdienstleistungen auf Basis der Blockchain-Technologie anbieten.¹⁰⁾ Darunter versteht man zB Lending-Borrowing-Protokolle,¹¹⁾ die es ermöglichen, dass Teilnehmer ohne Einschaltung eines Intermediärs Kryptowährungen verborgen und ausleihen können. Beim Einzahlen in ein solches Protokoll erhält der Einzahlende in der Regel digitale Recheneinheiten, die primär die Kapitalhingabe repräsentieren bzw dokumentieren und im Wesentlichen nur dazu dienen, die einbezahlten Kryptowährungen sowie die „Zinserträge“ zu verfolgen und später wieder in die hingegebene Kryptowährung getauscht werden.¹²⁾ Auch wenn bei diesen digitalen Recheneinheiten die Tauschfunktion nicht im Vordergrund steht, sind sie oftmals an Krypto-Börsen handelbar. Es wird protokollspezifisch im Einzelfall zu prüfen sein, ob bei der Einzahlung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise iSd § 21 Abs 2 BAO ein Tausch oder eine Überlassung von Kryptowährungen vorliegt. Liegt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Tausch von Kryptowährung vor, so ist dieser Vorgang aufgrund der expliziten Regelung in § 27b Abs 3 EStG-ME, wonach der Tausch von Kryptowährungen untereinander keinen Realisierungsvorgang darstellt, nicht steuerbar.

Einkünfte aus der Überlassung von Kryptowährungen sind mit dem Zufluss am *wallet* zu besteuern, wobei nach § 27a Abs 1 Z 2 EStG-ME der besondere Steuersatz von 27,5 % anwendbar ist, sofern diese bei ihrer Begebung in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden (öffentliches Angebot). Ein solches öffentliches Angebot liegt mE jedenfalls bei den gängigen Lending-Plattformen, wie zB *BlockFi*, *Celsius* etc vor, weil es hier jedermann offen steht, das Angebot anzunehmen und Kryptowährungen dort zu veranlagen. Liegt kein öffentliches Angebot vor, wie zB bei einer privaten Darlehensgewährung in Form von Kryptowährung, kommt nach § 27a Abs 2 Z 2 TS 3 EStG-ME der progressive Einkommensteuertarif zur Anwendung. Da nach den ErlME durch diese Regelung bei privaten Sachdarlehen die Möglichkeit zur „Gestaltung von Steuerarbitragen“ vermieden werden soll, sollte sie mE nur in Ausnahmefällen zur Anwendung kommen.

⁷⁾ ZB <https://www.binance.com/en/lending#lending-demandDeposits> (Zugriff am 22. 11. 2021).

⁸⁾ ZB <https://celsius.network/earn-rewards-on-your-crypto>; <https://blockfi.com/crypto-interest-account>; <https://crypto.com/eea/earn> (Zugriff jeweils am 22. 11. 2021).

⁹⁾ <https://www.kraken.com/features/staking-coins> (Zugriff am 22. 11. 2021).

¹⁰⁾ Vgl <https://www.bitcoinsuisse.com/de/fundamentals/was-ist-defi> (Zugriff am 22. 11. 2021).

¹¹⁾ ZB <https://compound.finance/markets> (Zugriff am 22. 11. 2021).

¹²⁾ Als Beispiele kann das Protokoll *Compound Finance* genannt werden. Wird dort zB die Kryptowährung DAI einbezahlt, erhält der Einzahlende die Kryptowährung cDAI, die den Wert des einbezahlten Token repräsentiert.

3.1.2. Leistungen zur Transaktionsverarbeitung durch einen technischen Prozess

§ 27b Abs 2 Z 2 Satz 1 EStG-ME erfasst die Einkünfte aus dem Erwerb von Kryptowährungen durch einen technischen Prozess, bei dem Leistungen zur Transaktionsverarbeitung zur Verfügung gestellt werden. Die ErlME führen dazu aus, dass von diesem Tatbestand besonders jene Einkünfte erfasst werden sollen, die für die Blockerstellung (Mining) erzielt werden, unabhängig davon, ob es sich dabei um originär erstellte Kryptowährungen („*block rewards*“) oder Transaktionsgebühren handelt. Welche konkrete Technologie bzw welcher Konsensalgorithmus zum Einsatz kommt, soll unerheblich sein. Der Konsensalgorithmus „*proof of work*“ wird jedenfalls unter diesen Tatbestand fallen. Unklar ist, welche anderen Technologien davon umfasst sein sollen. ME kann dies nur für Konsensalgorithmen gelten, die aufgrund der zu erbringenden Leistungen (zB Einsatz erheblicher Rechenleistung) mit *proof of work* vergleichbar sind, zumal der bloße Einsatz von vorhandenen Kryptowährungen im Rahmen des *proof of stake* nach dem Gesetzesentwurf davon nicht umfasst ist. Laut den ErlME sollen Leistungen zur Transaktionsverarbeitung (Mining) zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen, solange diese Tätigkeit nach den allgemeinen Grundsätzen als Vermögensverwaltung betrachtet werden kann. Sollte nach der Verkehrsauffassung die Tätigkeit nach Art und Umfang über die reine Vermögensverwaltung hinausgehen, liegt ein Gewerbebetrieb vor. Welche Kriterien in Bezug auf das Mining konkret erfüllt sein müssen, um die reine Vermögensverwaltung zu überschreiten, wird in den ErlME nicht ausgeführt.

Die ErlME führen des Weiteren aus, dass auch eine Leistungserbringung im Rahmen eines sogenannten „*Mining-Pools*“ eine Leistung zu Transaktionsverarbeitung darstellen soll. Hier ist anzumerken, dass der Begriff „*Mining-Pool*“ unbestimmt und nicht klar definiert ist. Da das Mining in der Praxis in unterschiedlicher Form auftreten kann, ist eine detaillierte Auseinandersetzung mit dem konkreten Sachverhalt für eine zutreffende ertragsteuerliche Beurteilung erforderlich.¹³⁾ Es ist zu differenzieren, ob unmittelbar eine Validierungsdienstleistung (= Transaktionsverarbeitung) an das Blockchain-Netzwerk erbracht wird oder ob bloß – als Vorleistung zur Validierungsdienstleistung – Rechenleistung an einen anderen Marktteilnehmer zur Verfügung gestellt wird. Beim Pool-Mining wird die Validierungsdienstleistung vom Mining-Pool-Betreiber erbracht. Der Pool-Miner, der seine Hardware bzw seine Rechenleistung einem Mining-Pool-Betreiber zur Verfügung stellt, erbringt nur eine Vorbereitungsleistung und nicht die Validierungsdienstleistung selbst. Der Mining-Pool-Betreiber wird in der Regel gewerbliche Einkünfte haben, da der Betrieb eines Mining-Pools nach der Verkehrsauffassung dem Bild eines Gewerbebetriebs entsprechen wird. Pool-Miner, die bloß Rechenleistung durch Hardware zur Verfügung stellen, sind mE mit Personen vergleichbar, die nur für den Einsatz von Kryptowährungen (*staking*) zusätzliche Kryptowährungen erhalten. Es wäre mE daher sachgerecht, die Einkünfte von Pool-Minern gleich wie jene aus dem *staking* zu behandeln. Die Formulierung „Leistungen zur Transaktionsverarbeitung“ erscheint vor diesem Hintergrund als zu weit, da sie auch Vorleistungen zur Validierungsleistung erfassen könnte. Stattdessen sollte darauf abgestellt werden, dass die Leistung in der Transaktionsverarbeitung (= Validierungsleistung) selbst liegen muss.

Kryptowährungen, die aufgrund von Leistungen zur Transaktionsverarbeitung am *wallet* zufließen, unterliegen dem besonderen Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 Z 2 EStG. Der Steuerpflichtige kann jedoch anstelle des besonderen Steuersatzes auf Antrag zum allgemeinen Steuertarif optieren (Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs 5 EStG), wobei die Regelbesteuerungsoption nur für sämtliche Einkünfte aus Kapitalvermögen und Kryptowährungen, die dem besonderen Steuersatz unterliegen, ausgeübt werden

¹³⁾ Vgl *Enzinger*, Mining von Kryptowährungen, SWK 23/24/2017, 1013 ff; *Enzinger*, Vorsteuerabzug bei Mining? SWK 20/21/2020, 1074 ff.

kann. IZm Mining fallen Werbungskosten, wie zB Absetzung für Abnutzung der Hardware, Stromkosten und Kühlkosten, an. Diese Kosten unterliegen dem Abzugsverbot gemäß § 20 Abs 2 Z 3 lit a EStG-ME, sofern der besondere Steuersatz angewendet wird. Ein Ansatz dieser Werbungskosten ist nur möglich, wenn mittels Regelbesteuerungsantrags für sämtliche Einkünfte aus Kapitalvermögen (inklusive jener aus Kryptowährungen) zur Besteuerung zum allgemeinen Tarif optiert wird. Hier ist anzuregen, dass für das Mining eine gesonderte Regelbesteuerungsoption vorgesehen wird, um die dafür in der Regel wesentlichen Werbungskosten geltend machen zu können, ohne den besonderen Steuersatz für sämtliche Einkünfte aus Kapitalvermögen zu verlieren. Alternativ dazu könnte man in § 20 Abs 2 Z 3 lit a EStG-ME den Werbungskostenabzug für steuerbare Leistungen zur Transaktionsverarbeitung iSd § 27b Abs 2 Z 2 Satz 1 EStG-ME explizit zulassen.

3.1.3. Leistungen zur Transaktionsverarbeitung durch Einsatz von vorhandenen Kryptowährungen

Besteht die Leistung zur Transaktionsverarbeitung lediglich im Einsatz von vorhandenen Kryptowährungen (*staking*), normiert § 27b Abs 2 Z 2 Satz 2 EStG-ME, dass die dadurch erworbenen Kryptowährungen keine laufenden Einkünfte darstellen und diese erst im Zuge einer Veräußerung gegen gesetzliche Zahlungsmittel oder Tausch in andere Wirtschaftsgüter und Leistungen zu besteuern sind. Da § 27a Abs 4 Z 5 EStG-ME für diese Fälle Anschaffungskosten von null vorsieht, werden diese Erwerbsvorgänge erst im Zeitpunkt der späteren Realisierung in voller Höhe steuerlich als Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen gemäß § 27b Abs 3 EStG-ME erfasst.

Auch wenn der Gesetzgeber den Begriff „*staking*“ in der Klammer im Wortlaut der Bestimmung anführt, ist zu betonen, dass es sich um eine Leistung zur Transaktionsverarbeitung durch Einsatz von vorhandenen Kryptowährungen handeln muss. In der Praxis wird der Begriff oft undifferenziert für alle möglichen Einkunftsquellen im DeFi-Bereich verwendet. Es muss daher im Einzelfall protokollspezifisch untersucht werden, für welche „Leistung“ die Kryptowährungen zufließen.

3.1.4. Unentgeltliche oder für lediglich unwesentliche sonstige Leistungen erhaltene Kryptowährungen

Unentgeltlich erhaltene Kryptowährungen (*airdrops*) und Kryptowährungen, die gegen unwesentliche sonstige Leistungen (*bounties*) übertragen werden, stellen nach der geplanten Regelung gemäß § 27b Abs 2 Z 2 Satz 2 EStG-ME ebenso wie Einkünfte aus dem *staking* keine laufenden Einkünfte dar, sondern sind erst im Zuge einer nachfolgenden Veräußerung gegen gesetzliche Zahlungsmittel oder Tausch in andere Wirtschaftsgüter und Leistungen steuerbar. Diese Regelung ist zu begrüßen, da sie bestehende Unklarheiten in Bezug auf *airdrops* und *bounties* großteils beseitigt. In Bezug auf *bounties* bleibt jedoch weiterhin unklar, was als „*unwesentliche sonstige Leistung*“ zu beurteilen ist.

Über Kryptowährungen, die aus einem *hardfork*¹⁴⁾ zufließen, finden sich keine Aussagen in den geplanten gesetzlichen Bestimmungen. Diesbezüglich ist anzuregen, für derart bezogene Kryptowährungen die gleichen Regelungen wie für *airdrops* in den Gesetzestext aufzunehmen.

Legistisch wird angeregt, die Tatbestände *staking*, *airdrop*, *bounties* und *hardfork* in einer eigenen Ziffer getrennt vom Erwerb von Kryptowährungen durch einen technischen Prozess, bei dem Leistungen zur Transaktionsverarbeitung zur Verfügung gestellt werden, zu regeln.

¹⁴⁾ Zur Definition und bisherigen steuerlichen Behandlung siehe *Brameshuber*, Blockchain Forks, *ecolex* 2018, 693.

3.2. Einkünfte aus der realisierten Wertsteigerung

§ 27b Abs 3 EStG-ME regelt die Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen durch Veräußerung sowie durch Tausch gegen andere Wirtschaftsgüter und Leistungen, einschließlich gesetzlich anerkannter Zahlungsmittel, wobei explizit der Tausch gegen eine andere Kryptowährung keinen Realisierungsvorgang darstellt. In Anlehnung an die höchstgerichtliche Judikatur zu Fremdwährungen soll der Tausch zwischen Kryptowährungen untereinander keinen steuerpflichtigen Tatbestand erfüllen. In einem solchen Fall sind die Anschaffungskosten der hingegebenen Kryptowährung auf die erhaltene Kryptowährung zu übertragen. Die Abkehr von der steuerlichen Erfassung von Gewinnen und Verlusten, die aus einem Tausch von Kryptowährungen untereinander entstehen, stellt eine wesentliche Vereinfachung dar und ist auch im Sinne einer verwaltungsökonomischen Abgabeneinhebung zu begrüßen.

Der Tausch von Kryptowährungen gegen andere Wirtschaftsgüter und Leistungen, die keine Kryptowährungen sind, soll nach den ErlME zu realisierten Wertsteigerungen aus Kryptowährungen führen. Praktisch fällt darunter die Begleichung von Rechnungen in Kryptowährungen, ohne vorherigen separaten Tausch gegen Fiatwährung (Echtgeld). Dies ist im Hinblick auf Transaktionsgebühren, die für die Übertragung von Kryptowährungen mit Kryptowährungen bezahlt werden, problematisch. Für jede Transaktion, die in einem Blockchain-Netzwerk aufgegeben wird, fallen Gebühren an, die dem Versender in Abzug gebracht werden. Der ME sieht vor, nur den Tausch von Kryptowährungen untereinander von der Besteuerung auszunehmen. Werden Kryptowährungen für die Zahlung von Gebühren eingesetzt, liegt ein Tausch gegen eine „Leistung“ vor, der nach dem derzeitigen Gesetzesentwurf einer Realisierung entspricht. Dies würde in der Praxis bedeuten, dass zwar beim Tausch von Kryptowährungen untereinander eine wesentliche Vereinfachung besteht, jedoch nur aufgrund der Gebührenthematik nach wie vor steuerpflichtige Gewinne oder Verluste anfallen. Konsequenz wäre es, auch den Einsatz von Kryptowährungen für die Bezahlung von Transaktionsgebühren, die für die Übertragung von Kryptowährungen anfallen, von der Besteuerung auszunehmen.

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen ist der Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Bei Tauschvorgängen in andere Wirtschaftsgüter (ausgenommen andere Kryptowährungen) ist für den Veräußerungspreis analog zu § 6 Z 14 EStG der gemeine Wert der hingegebenen Kryptowährung anzusetzen. Anschaffungsnebenkosten, wie zB Tradinggebühren, sind zu berücksichtigen, da sich § 27a Abs 4 Z 2 EStG-ME explizit nicht auf Kryptowährungen bezieht. Anschaffungsnebenkosten sind Aufwendungen, die mit der Anschaffung in einem unmittelbaren zeitlichen und kausalen Zusammenhang stehen.¹⁵⁾

Beim Erwerb in zeitlicher Aufeinanderfolge von in einem Depot befindlichen Wirtschaftsgütern und Derivaten iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG mit derselben Wertpapierkennnummer sieht § 27a Abs 4 Z 3 EStG das gleitende Durchschnittspreisverfahren vor. Für Kryptowährungen hingegen fehlt eine Regelung, wie die Anschaffungskosten bei Erwerben in zeitlicher Aufeinanderfolge zu ermitteln sind.¹⁶⁾

Verluste aus Einkünften aus Kryptowährungen können nach § 27 Abs 8 Z 1 EStG-ME nicht mit Zinserträgen aus Geldeinlagen oder sonstigen Geldforderungen bei Kreditinstituten iSd § 27a Abs 1 Z 1 EStG sowie mit Zuwendungen gemäß § 27 Abs 5 Z 7 EStG ausgeglichen werden. Verluste aus Einkünften aus Kryptowährungen, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 EStG anwendbar ist, können hingegen nach § 27 Abs 8 Z 3 EStG mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden, sofern für diese auch der besondere Steuersatz gilt.

¹⁵⁾ Vgl Rz 791 EStR.

¹⁶⁾ Zur derzeitigen Vorgehensweise siehe <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/sparen-veranlagen/Steuerliche-Behandlung-von-Krypto-Assets.html> (Zugriff am 22. 11. 2021).

Durch den Verweis in § 27b Abs 3 letzter Satz EStG-ME auf § 27 Abs 6 Z 1 EStG sollen Kryptowährungen bei Wegzug oder unentgeltlicher Zuwendung an eine beschränkt steuerpflichtige Person gleich wie anderes Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG besteuert werden, wobei im EU-/EWR-Raum das Nichtfestsetzungs- bzw Ratenzahlungskonzept zur Anwendung kommt. Die Regelungen zur Wegzugsbesteuerung gelten nicht für Kryptowährungen, die vor 1. 3. 2021 erworben wurden (siehe dazu Pkt 5.).

4. Kapitalertragsteuer

Einkünfte aus Kryptowährungen sollen nach § 93 Abs 2 Z 3 EStG-ME iVm § 95 Abs 2 Z 3 EStG-ME einer Kapitalertragsteuerabzugspflicht unterliegen, sofern der besondere Steuersatz zur Anwendung gelangt und ein inländischer Schuldner oder inländischer Dienstleister gemäß § 95 Abs 2 Z 3 EStG-ME vorliegt. Unter Bezugnahme auf das FM-GwG definiert § 95 Abs 2 Z 3 lit b EStG-ME inländische Dienstleister wie folgt:

- Dienstleister mit Sitz, Wohnsitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland, welche Dienste zur Sicherung privater kryptografischer Schlüssel anbieten, um Kryptowährungen im Namen eines Kunden zu halten, zu speichern und zu übertragen (§ 2 Z 22 lit a FM-GwG);
- Dienstleister mit Sitz, Wohnsitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland, die den Tausch von Kryptowährungen in gesetzlich anerkannte Zahlungsmittel und umgekehrt anbieten (§ 2 Z 22 lit b FM-GwG);
- inländische Zweigstellen oder Betriebsstätten von ausländischen Dienstleistern iSd § 2 Z 22 lit a und b FM-GwG.

Bei laufenden Einkünften aus Kryptowährungen soll der inländische Schuldner bzw, wenn kein inländischer Schuldner vorliegt, der inländische Dienstleister, der die Kryptowährungen oder sonstige Entgelte gutschreibt, den KEST-Abzug vornehmen. Bei Einkünften aus realisierter Wertsteigerung soll der Dienstleister iSd § 95 Abs 2 Z 3 EStG-ME, der die Realisierung abwickelt, den KEST-Abzug vornehmen.

In § 93 Abs 4a EStG-ME werden Regelungen zur Feststellung der Anschaffungskosten durch den Abzugsverpflichteten normiert. Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang, dass bei Kryptowährungen in der Regel der Abzugsverpflichtete keine Informationen zum Anschaffungszeitpunkt oder zu den Anschaffungskosten der jeweiligen Kryptowährungen des Steuerpflichtigen hat. In der Praxis werden Kryptowährungen oftmals auf unterschiedlichen inländischen und ausländischen Krypto-Börsen und Plattformen gekauft. Werden diese in weiterer Folge bei einem inländischen Dienstleister iSd § 95 Abs 2 Z 3 EStG-ME in gesetzliche Zahlungsmittel getauscht, ist der inländische Dienstleister auf Informationen des Steuerpflichtigen angewiesen. Sind dem Abzugsverpflichteten die Anschaffungskosten nicht bekannt, so sind laut § 93 Abs 4a Z 1 EStG-ME Informationen darüber vom Steuerpflichtigen einzuholen. Soweit die Angaben des Steuerpflichtigen nicht offensichtlich unrichtig sind, kann der Abzugsverpflichtete die Informationen für den KEST-Abzug heranziehen. In einer Verordnung kann geregelt werden, wie der Abzugsverpflichtete die Richtigkeit der Angaben des Steuerpflichtigen zu überprüfen hat. Die Verordnung soll auch die Möglichkeit zur abgeleiteten Ermittlung der Anschaffungskosten vorsehen, wenn nur der Anschaffungszeitpunkt bekannt ist bzw vom Steuerpflichtigen bekanntgegeben wird. Sollte der Abzugsverpflichtete keine Angaben zu Anschaffungszeitpunkt und Anschaffungskosten vom Steuerpflichtigen erhalten oder sind dessen Angaben offensichtlich unrichtig, so hat gemäß § 93 Abs 4a Z 2 EStG-ME der Abzugsverpflichtete von einer Anschaffung nach dem 28. 2. 2021 auszugehen und im Rahmen der späteren Realisierung pauschal den halben Veräußerungserlös als Anschaffungskosten anzusetzen. In diesem Fall kommt es zu keiner Abgeltungswirkung (§ 97 Abs 1 lit b EStG-ME). Der Steuerpflichtige unterliegt trotz des KEST-Abzugs einer Steuer-

erklärungsspflicht. Die im Wege des KEST-Abzugs einbehaltene Kapitalertragsteuer hat nur den Charakter einer Vorauszahlung.

In der Praxis wird es für die Abzugsverpflichteten in den meisten Fällen schlichtweg unmöglich sein, die Richtigkeit der Angaben zu den Anschaffungskosten des Steuerpflichtigen in angemessener Zeit und mit vertretbarem Aufwand zu überprüfen, um den „Sorgfaltsmaßstab“, der erst in einer noch zu erlassenden Verordnung konkretisiert werden soll, zu erfüllen. Nur im Fall, dass ein Steuerpflichtiger ausschließlich alle seine Transaktionen über denselben inländischen Dienstleister abwickelt, sind Informationen zu den Anschaffungskosten vorhanden, und ein KEST-Abzug wäre mit verhältnismäßigem Aufwand zu bewerkstelligen. In jenen Fällen, in denen dem Abzugsverpflichteten keine Anschaffungskosten vorliegen, sollte daher der KEST-Abzug pauschal nach § 93 Abs 4a Z 2 EStG-ME erfolgen, ohne dass den Abzugsverpflichteten irgendwelche Sorgfaltsmaßstäbe treffen. Der Steuerpflichtige hat aufgrund der Steuererklärungsspflicht die Anschaffungskosten im Wege der Veranlagung nachzuweisen.

5. Inkrafttreten und Übergangsbestimmungen

§ 124b Z 378 EStG-ME sieht vor, dass die neuen Regelungen mit 1. 3. 2022 in Kraft treten und erstmals auf Kryptowährungen anzuwenden sein sollen, die nach dem 28. 2. 2021 angeschafft wurden.¹⁷⁾ Kryptowährungen, die vor dem 1. 3. 2021 angeschafft wurden, unterliegen als Altvermögen nicht dem neuen Besteuerungsregime, dh können, sofern die Jahresfrist gemäß § 31 EStG abgelaufen ist, auch in Zukunft steuerfrei verkauft werden. Die Verpflichtung zum KEST-Abzug für Einkünfte aus Kryptowährungen gilt erstmals für Kapitalerträge, die nach dem 31. 12. 2022 anfallen. Für im Kalenderjahr 2022 anfallende Kapitalerträge kann freiwillig eine Kapitalertragsteuer einbehalten werden.

Die oben angeführte Übergangsbestimmung ist ua auf § 27b EStG-ME anzuwenden. In § 27b EStG-ME sind neben den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen auch laufende Einkünfte aus Kryptowährungen geregelt. Aufgrund des Verweises in § 124b Z 378 EStG-ME auf § 27b EStG-ME fallen laufende Einkünfte, die mit Kryptowährungen, die nach dem 28. 2. 2021 angeschafft wurden und ab 1. 3. 2022 erwirtschaftet werden, in die neue Regelung. Im Umkehrschluss würden laufende Einkünfte, die mit Kryptowährungen, die vor dem 1. 3. 2021 angeschafft wurden und ab 1. 3. 2022 erwirtschaftet werden, nicht unter die neue Regelung fallen, was mE so nicht intendiert sein wird. Diesbezüglich wird angeregt, klarzustellen, dass hinsichtlich der laufenden Einkünfte ab 1. 3. 2022 unabhängig davon, ob diese unter Einsatz von Alt- oder Neuvermögen erzielt werden, die neuen Regelungen zur Anwendung gelangen.

Der Stichtag 1. 3. 2021 und die damit rückwirkende Abschaffung der Haltefrist und Einordnung dieser Kryptowährungen unter das neue Besteuerungsregime sind neben dem Aspekt des Vertrauensschutzes auch aus verwaltungsökonomischen Gründen abzulehnen. Der Entwurf wurde am 8. 11. 2021 veröffentlicht. Steuerpflichtige haben im Zeitraum 1. 3. 2021 bis 7. 11. 2021 ihre Kryptowährungen nach der derzeit geltenden Rechtslage dokumentiert, die nun aufgrund des EStG-ME rückwirkend so zu adaptieren ist, dass festgestellt werden kann, welche Kryptowährungsbestände vor dem 1. 3. 2021 (Altvermögen) und welche nach dem 28. 2. 2021 (Neuvermögen) erworben wurden. Auch die Wahl des 1. 3. 2022 für das Inkrafttreten erscheint aus verwaltungsökonomischen Gründen nicht ratsam, da für das Jahr 2022 zwei unterschiedliche Rechtslagen anzuwenden sind. Aus diesen Gründen wären mE die Stichtage 31. 12. 2021 (anstatt 28. 2. 2021) für die Differenzierung Alt- bzw Neuvermögen sowie 1. 1. 2022 für das Inkrafttreten zu bevorzugen.

¹⁷⁾ § 27a Abs 2 Z 2 EStG wird in der Übergangsbestimmung nicht angeführt. Es handelt sich offensichtlich um ein Redaktionsversehen.



Auf den Punkt gebracht

Die Einbeziehung von Einkünften aus Kryptowährungen in die Einkünfte aus Kapitalvermögen, wie sie im vorliegenden Ministerialentwurf vorgeschlagen wird, ist prinzipiell zu begrüßen, da dies zu einer Reduktion der derzeit bestehenden Rechtsunsicherheit in diesem Bereich beiträgt. Wie in diesem Beitrag aufgezeigt, sind jedoch in einigen Punkten Klarstellungen bzw Nachschärfungen notwendig, um das Ziel einer zeitgemäßen und verwaltungsökonomischen Besteuerung von Kryptowährungen zu erreichen.

Richtlinienwartung

Highlights aus dem KStR-Wartungserlass 2021

Betriebe gewerblicher Art – Verlustrücktrag – COVID-19-Rücklage – Gruppenbesteuerung – Hinzurechnungsbesteuerung – Zinsschranke – höchstgerichtliche Rechtsprechung

CHRISTOPH SCHLAGER*)



Der am 12. 11. 2021 veröffentlichte, über 200 Seiten umfassende Körperschaftsteuerrichtlinien-Wartungserlass 2021¹⁾ behandelt neben den sich aus der Umsetzung der Anti-BEPS-Richtlinie ergebenden Themen Zinsschranke und hybride Gestaltungen auch zahlreiche kleinere, praxisrelevante Fragestellungen und verarbeitet die höchstgerichtliche Rechtsprechung der letzten beiden Jahre. Dieser Artikel soll einen ersten Überblick über ausgewählte Themen geben und dabei auch auf wichtige Änderungen im Zuge der Begutachtung hinweisen.

1. Neuerungen bei Betrieben gewerblicher Art

Im Zuge der COVID-19-Krise hat sich für manche Betriebe gewerblicher Art die Frage gestellt, ob sie trotz Unterschreitens der Umsatzgrenze von 2.900 Euro nach wie vor eine Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht erbringen und somit ihren – insbesondere für Zwecke des Vorsteuerabzugs bedeutsamen – Status als Betriebe gewerblicher Art nicht verlieren. Der KStR-Wartungserlass 2021 arbeitet nun die bereits an die Interessenvertretungen ergangenen diesbezüglichen Auskünfte in Rz 70 KStR ein und hält fest, dass ein vorübergehendes Unterschreiten der Grenze von 2.900 Euro insbesondere dann nicht schädlich sei, wenn die Einnahmenerzielung durch äußere Umstände, wie zB die COVID-19-Krise, erschwert wurde. Im Zuge der Fertigstellung des Wartungserlasses wurde auch noch ergänzt, dass sich die Aussage auf die Jahre 2020 und 2021 erstreckt.

Darüber hinaus wird mit dem Wartungserlass die im COVID-19-StMG verankerte Regelung zur Gewinnermittlung von Betrieben gewerblicher Art²⁾ in die KStR implementiert.

*) Mag. Christoph Schlager ist Gruppenleiter der Gruppe IV/C „Direkte Steuern Verfahrensrecht“ sowie Leiter der Abteilung Einkommen- und Körperschaftsteuer im BMF.

¹⁾ Erlass des BMF vom 5. 11. 2021, Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 – Wartungserlass 2021, 2021-0.768.485, BMF-AV 2021/156.

²⁾ Dieser war eine Diskussion im Schrifttum vorausgegangen, siehe Beiser, Die Gewinnermittlung von Betrieben gewerblicher Art – drei Fragen zur Rechnungslegung, RdW 2020, 377; Beiser, Die Reichweite einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG bei Körperschaften öffentlichen Rechts, SWK 9/2020, 477; Schilcher, Die VRV 2015 führt zur Gewinnermittlung nach § 5 EStG für Betriebe gewerblicher Art von Ländern und Gemeinden, SWK 18/2020, 958.

SWK
Steuer- und Wirtschaftskartei

SWK – Die Nr. 1 im Steuerrecht

Auf den Punkt gebracht

Kompakte Fachinformation alle 10 Tage

Blick auf das Wesentliche

Steuern, Wirtschaft, Recht

Praxisfälle & Steuerfragen

Auswirkungen, Empfehlungen, Lösungen

Gesetzgebung & Verwaltungspraxis

Topaktuelle Updates, kritische Analyse

Rechtsprechung

Judikatur des VwGH, VfGH, EuGH, BFG
aus erster Hand

Linde
www.lindeverlag.at

Jetzt Jahresabo 2022 bestellen!

Bestellformular Ja, ich bestelle

SWK-Jahresabo 2022
(97. Jahrgang 2022, Heft 1-36)

___ Ex. Print EUR 405,-

___ Ex. Digital light..... EUR 415,-

___ Ex. Digital EUR 445,-

___ Ex. Print & Digital EUR 455,-

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnr.

PLZ/Ort

E-Mail/Telefon

Datum/Unterschrift

Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet. Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abstelllinks in jedem zugesendeten Newsletter widerrufen werden.

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden. AGB: lindeverlag.at/agb | Datenschutzbestimmungen: lindeverlag.at/datenschutz. Preise Zeitschriften inkl. MwSt, zzgl. Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

Linde Verlag Ges.m.b.H
Scheydgasse 24, 1210 Wien
Handelsgericht Wien
FB-Nr: 102235X, ATU 14910701
DVR: 000 2356

Jetzt bestellen: www.lindeverlag.at | office@lindeverlag.at | Tel 01 24 630 | Fax 01 24 630-23