

„Blockchain-basierte Zahlungsmittel im Ertragsteuerrecht“

82. Berliner Steuergespräche am 2. Mai 2022, Einführungsreferat, Georg Brameshuber



Inhalt

- I. Materiell-rechtliche Grundlagen in Österreich idF ÖkoStRefG 2022:
Ertragsteuerrechtliche Bewertung und Einordnung
- II. Nomenklatur und Definition von “Kryptowährungen” gem § 27b Abs 4
öEStG
- III. Das “Wirtschaftsgut”
- IV. Kryptoökonomie und technische Grundlagen
 - I. Mining, Staking
 - II. Lending, DeFi
 - III. Airdrops, Bounties, Hardforks

CHANNEL
CRYPTO

INTERVIEW

Bitpanda-Gründer: „Das System, das für Aktien logisch klingt, ist einfach nicht auf Krypto anwendbar“

18. November 2021, 07:00

 Jakob Steinschaden [Twitter](#) [Facebook](#) [Instagram](#) [LinkedIn](#) [Email](#)



Eric Demuth und Paul Klanschek von Bitpanda. © Bitpan

Quelle: <https://www.trendingtopics.at/bitpanda-interview-krypto-steuer/>

I. Materiell-rechtliche Grundlagen in Österreich idF ÖkoStRefG 2022: Ertragsteuerrechtliche Bewertung und Einordnung

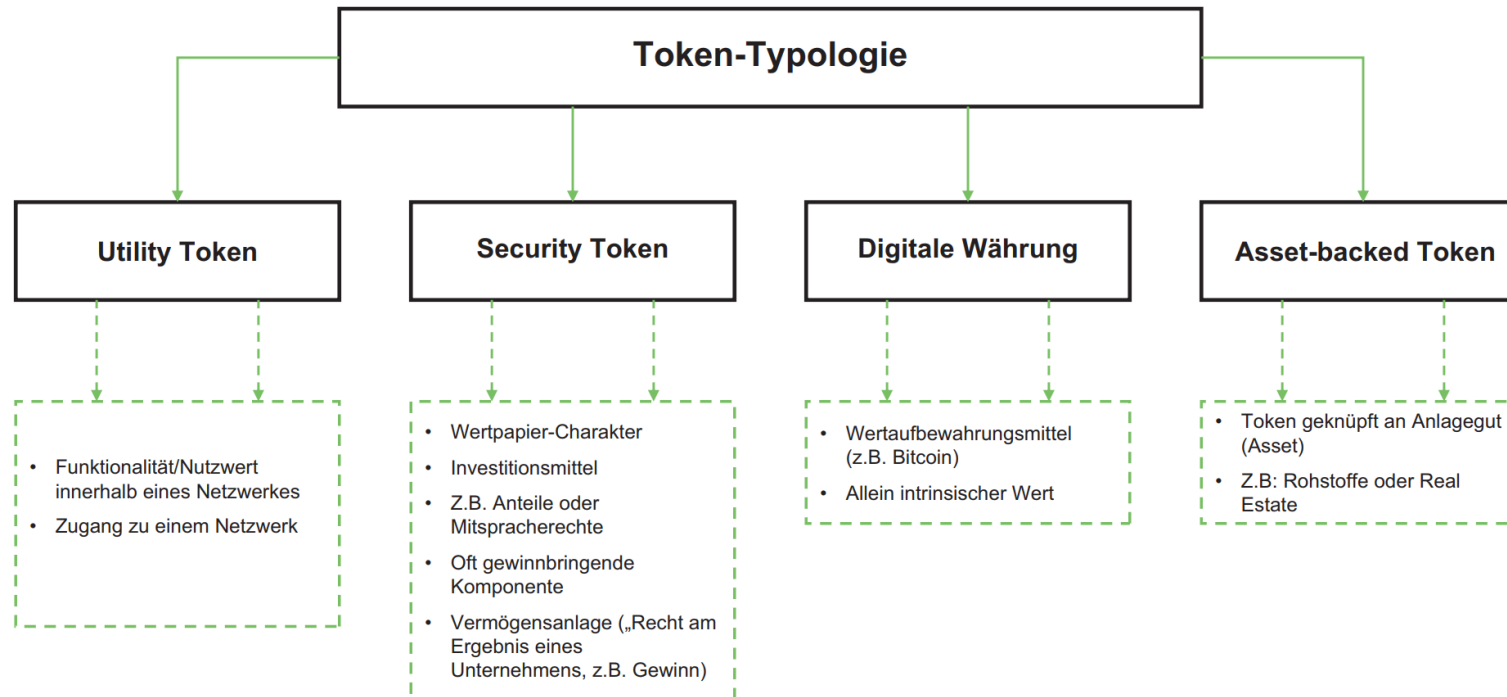
- **Ökosoziale Steuerreform 2022 – Besteuerung von Kryptowährungen**
 - BGBl I Nr. 10/2022
- **Ziele und Hintergrund:** Vortrag an den Ministerrat vom 06.10.2021
 - Schaffung von Rechtssicherheit durch eine ausdrückliche gesetzliche Regelung für die Besteuerung
 - Faktische Nähe zu Kapitalvermögen
 - Einbettung in die bestehende Systematik zur Besteuerung von Kapitalvermögen (§ 27 Abs 4a öEStG)

I. Materiell-rechtliche Grundlagen in Österreich idF ÖkoStRefG 2022: Ertragsteuerrechtliche Bewertung und Einordnung

- **Grundkonzept ab 01.03.2022**
 - Besteuerung von laufenden Einkünften: besonderer Steuersatz iHv 27,5%
 - Besteuerung von realisierten Wertsteigerungen (**Substanzgewinnen**) iHv 27,5%
 - **Unabhängig von Haltedauer**
 - Einbezug in den **Verlustausgleich** von Kapitalvermögen, wenn sondersteuersatzfähig
 - Ausgenommen Sparbuchzinsen und Stiftungszuwendungen
 - Verpflichtender KESt-Abzug ab 2024 unter bestimmten Voraussetzungen mit Abgeltungswirkung

II. Nomenklatur und Definition von “Kryptowährungen” gem § 27b Abs 4 öEStG

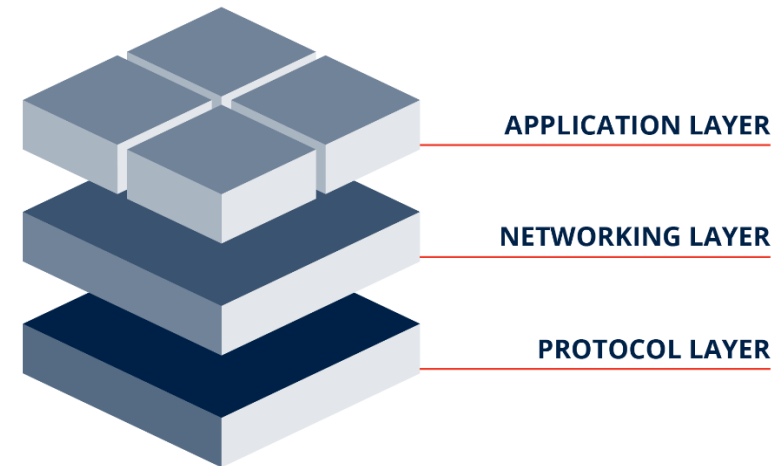
- Token



II. Nomenklatur und Definition von “Kryptowährungen” gem § 27b Abs 4 öEStG

- **Digitale Währungen** haben ihren Ursprung im protocol layer
- **Utility Token** können ihren Ursprung im protocol oder network layer haben
- **Security und Asset Token** haben ihren Ursprung im application layer
 - Ausnahme: Gesamter Stack wird als emittierende Rechtsgesamtheit interpretiert
 - Vgl *Ripple vs SEC*

THE BLOCKCHAIN DEVELOPMENT STACK



II. Nomenklatur und Definition von “Kryptowährungen” gem § 27b Abs 4 öEStG

- „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.“
- „angelehnt“ an die geldwäscherechtlichen Bestimmungen gem RL(EU) 2018/843 („**AMLD5**“)
 - Vgl § 2 Z 21 öFM-GwG bzw § 1 Abs 11 S 1 Nr 10 dKWG
- Akzeptanz als Tauschmittel
 - Impliziert ein „öffentliches Angebot“ der Kryptowährung: Abgrenzung zu sonstigen Wirtschaftsgütern iSd § 31 öEStG
 - **Non-Fungible Token (NFTs)** und „**Asset-Token**“ nicht erfasst

II. Nomenklatur und Definition von “Kryptowährungen” gem § 27b Abs 4 öEStG

- „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.“
- Nicht zwangsläufig an eine gesetzlich festgelegte Währung angebunden ist
 - **Stablecoins** vom Begriff erfasst
- Nicht den gesetzlichen Status einer Währung oder von Geld besitzt: de lege lata versus de lege ferenda?
 - **Bitcoin** als legal currency (kann man nutzen) bzw legal tender (muss man nutzen): El Salvador, ZAR
 - Vgl Definition von crypto-assets iSd EU Digital Finance Package / AML-Package

III. Das “Wirtschaftsgut”

- Ergebnis der ÖkoStRefG 2022: „4 verschiedene Wirtschaftsgüter“
- Vorfrage: Liegt ein Wirtschaftsgut überhaupt vor?
 - Bspw „**Closed loop assets**“ iSv begrenzten Netzen
 - vgl OECD Crypto-Asset Reporting Framework Sec IV A. 3
 - Kultur Token der Stadt Wien: <https://digitales.wien.gv.at/projekt/kultur-token/>
- Einordnung von Token als steuerliches Wirtschaftsgut:

Utility Token
Sonstiges
Wirtschaftsgut
§ 31 öEStG

Security Token
§ 27 öEStG

Digitale Währung
Kryptowährung
§ 27b Abs 4 öEStG

Asset Token
Derivate
§ 27 Abs 4 öEStG

III. Das “Wirtschaftsgut”

- **Sonderfall § 27b Abs 3 Z 2 öEStG: Tausch von Kryptowährung zu Kryptowährung keine Realisierung**
- Ausnahme vom **Grundsatz der Tauschbesteuerung** gem § 6 Z 14 öEStG
- Ausnahme vom Vorliegen von Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen gem § 27b Abs 3 öEStG
- ErIRV ÖkoStRefG 2022: Anlehnung an die VwGH Rspr zu Fremdwährungen
 - Nach der Rechtsprechung des VwGH führt die **Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in eine andere, zum Euro wechselkurslabile Fremdwährung** nicht zu Einkünften gemäß § 31 öEStG, weil der sich durch die Konvertierung ergebende Vermögenszugang endgültig sein muss und durch die **Konvertierung von einer Fremdwährung in eine andere dasselbe Wirtschaftsgut „Fremdwährung“ bestehen bleibt**

III. Das “Wirtschaftsgut”

- Sonderfall § 27b Abs 3 Z 2 öEStG: **Tausch von Kryptowährung zu Kryptowährung keine Realisierung**
- Gilt nur für Kryptowährungen iSd § 27b Abs 4 öEStG
 - **Somit nicht für Utility Token** als sonstige Wirtschaftsgüter gem § 31 öEStG
 - Nicht für **Security Token** gem § 27 öEStG
 - Nicht für **Asset Token** gem § 27b Abs 4 öEStG
 - Gilt nicht für Krypto-Assets nach der alten Rechtslage iSd § 31 öEStG (Anschaffung vor 01.03.2021)
 - Übergangsbestimmung gem § 124b Z 384 öEStG

IV. Kryptoökonomie und technische Grundlagen: Mining, Staking, Lending, Airdrops, Bounties, Hardforks

- **Mining, Staking**

- **“technische Prozess, bei dem Leistungen zur Transaktionsverarbeitung erbracht wird”**
 - Grundregel: Vorliegen von laufenden Einkünften (gesetzliche Fiktion) gem § 27b Abs 2 Z 2 öEStG
 - Unabhängig von konkreter Ausgestaltung/Konsensusalgorithmus im Einzelfall
 - Proof of work
 - Gilt für Block Rewards (originär erstellt) und Transaktionsgebühren
 - Ausnahme von den laufenden Einkünften: Staking gem § 27b Abs 2 Z 2 1. TS öEStG
 - **Leistung zur Transaktionsverarbeitung besteht vorwiegend im Einsatz von vorhandenen Kryptowährungen**
 - Gilt auch für Delegated Proof-of-Stake
-
- Keine Realisierung und Ansatz von Anschaffungskosten mit Null gem § 27a Abs 4 Z 5 öEStG

IV. Kryptoökonomie und technische Grundlagen: Mining, Staking, Lending, Airdrops, Bounties, Hardforks

- **Lending und “DeFi-Vorgänge”**
 - Entgelte für die Überlassung von Kryptowährungen
 - Zuordnungswechsel
 - Vergütung pro rata temporis
 - Vorliegen von laufenden Einkünften gem § 27b Abs 2 Z 1 öEStG
 - Unerheblich in welcher “Währung” das Entgelt erfolgt
 - BMF: gilt auch bei “Überlassung” an **Liquidity Pools** und **“Decentralized Finance”-Vorgänge**
 - hA: Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen gem § 27b Abs 3 öEStG
 - Alte Rechtslage: Anwendung der Grundsätze der Tauschbesteuerung gem § 6 Z 14 öEStG
 - **LP-Token**: sonstige Wirtschaftsgüter gem § 31 öEStG oder Kryptowährungen gem § 27b Abs 4 öEStG

IV. Kryptoökonomie und technische Grundlagen: Mining, Staking, Lending, Airdrops, Bounties, Hardforks

- **Airdrops, Bounties, Hardforks**
 - Definition von Airdrops und Bounties
 - Kryptowährungen werden **unentgeltlich oder für lediglich unwesentliche sonstige Leistungen** übertragen gem § 27b Abs 2 Z 2 2. TS öEStG
 - Hardforks
 - dem Steuerpflichtigen Kryptowährungen im Rahmen einer **Abspaltung von der ursprünglichen Blockchain** zugehen gem § 27b Abs 2 Z 2 3. TS öEStG
- Stellen keine laufenden Einkünfte dar
- Besteuerung nach § 27b Abs 3 öEStG (realisierte Wertsteigerungen)
- Keine Realisierung und Ansatz von Anschaffungskosten mit Null gem § 27a Abs 4 Z 5 öEStG

Conclusio

- Wesentlich: Grundsätzliche Einordnung von Krypto-Assets im (materiellen) Ertragsteuerrecht
- Vollzug und Abgabensicherung (öffentliches Interesse) und Rechtssicherheit (Individuum)
 - Selbsterklärung und Veranlagung
 - Abzugssteuer
 - Verfassungsrechtliche Rechtfertigung: Sicherstellung durch einfachen und effizienten Einhebung
- Verwaltungsvereinfachende Vorschriften und “Systembrüche”
 - Krypto-Krypto-Besteuerung
 - Ausnahmen von den Grundsätzen der laufenden Besteuerung: bspw Staking und DPoS



universität
wien

Vielen Dank!

Georg Brameshuber

Teaching and Research Assistant (prae doc)
Department of Tax and Financial Law
Law Faculty, University of Vienna

Schenkenstraße 8-10, 1010 Wien
T +43-1-4277-36017
F +43-1-4277-9108
M +43-664-4067252

georg.brameshuber@univie.ac.at
<https://finanzrecht.univie.ac.at>

