



MASTERARBEIT | MASTER'S THESIS

Titel | Title

Kapitalertragsteuerabzugspflicht bei Kryptowährungen

verfasst von | submitted by
Ervin Szabó BSc (WU)

angestrebter akademischer Grad | in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Science (MSc)

Wien | Vienna, 2026

Studienkennzahl lt. Studienblatt | Degree
programme code as it appears on the
student record sheet:

UA 066 915

Studienrichtung lt. Studienblatt | Degree
programme as it appears on the student
record sheet:

Masterstudium Betriebswirtschaft

Betreut von | Supervisor:

Univ.-Prof. Mag. Dr. Daniela Hohenwarter-Mayr LL.M.

Inhaltsverzeichnis

Inhalt

Abkürzungsverzeichnis	3
1 Einleitung	1
1.1 Problemstellung und Forschungsfrage	1
1.2 Abstract.....	1
2 Das neue Besteuerungsregime gem. § 27b EStG.....	3
2.1 Ein Exkurs in die alte Rechtslage	3
2.2 Legaldefinition Kryptowährungen gem. § 27b EStG.....	5
2.3 Laufende Einkünfte aus Kryptowährungen.....	9
2.3.1 Entgelte für Überlassung von Kryptowährungen.....	9
2.3.2 Erwerb Kryptowährungen aus Mining.....	10
2.3.3 Einkünfteermittlung	13
2.3.4 Ausnahmen.....	14
2.4 Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen.....	16
2.4.1 Entstrickung - Wegzugsbesteuerung.....	18
2.5 Verlustverrechnung	19
2.6 Werbungskosten	21
3 KESt-Abzug bei Kryptowährungen	22
3.1 Motiv KESt-Abzug – Sicherstellung der Besteuerung.....	22
3.2 KESt-Haftung	26
3.2.1 Einführung in die abgabenrechtliche Haftung anhand der KESt.....	26
3.2.2 Akzessorietät der Haftung.....	31
3.2.3 Geltendmachung der Haftung	34
3.3 Verfassungsrechtliche Dimension	35
3.3.1 Erkenntnisse zur Zulässigkeit einer Quellensteuer	36
3.3.2 Die Spekulationsertragsteuer (SpESt) Erkenntnis vom 2000	38
3.3.3 Die KESt II Erkenntnis vom 2011	40
3.3.4 Würdigung der verfassungsrechtlichen Kriterien i.V.m. der Integration von Kryptowährungen in das KESt-System.....	46
3.4 Abzugsverpflichteter	48

3.4.1	Inländische Dienstleister	50
3.5	Ausnahmen KEST-Abzugspflicht	53
3.6	Feststellung der steuerrelevanten Parameter für den KEST-Abzug	57
3.6.1	Ermittlung der Anschaffungskosten sowie -Zeitpunkt.....	59
3.6.2	Ermächtigung zur Pauschalierung.....	61
3.6.3	Gleitender Durchschnittspreis	62
3.6.4	Bewertung laufender Einkünfte aus Kryptowährungen	68
3.7	Verlustausgleich	70
3.8	Fristen	74
3.9	Steuerabgeltungswirkung	76
3.9.1	Sachliche Anwendungsbereich bei Kryptowährungen	79
3.9.2	Benefits der Endbesteuerung.....	80
3.10	Veranlagungspflicht.....	81
4	Conclusio – Auf den Punkt gebracht.....	83
	Literaturverzeichnis.....	A
	Judikaturverzeichnis.....	D

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
ABGB	Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch
Abs.	Absatz
Art.	Artikel
BAO	Bundesabgabenordnung
BBG 2011	Budget Begleitgesetz 2011
BFG	Bundesfinanzgericht
BlgNR	Beilage(n) zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates
BGBI	Bundesgesetzblatt
BWG	Bankwesengesetz
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
DeFi	Decentralized Finance
DAC 8	Directive on Administrative Cooperation 8 th
ecolex	ecolex – Fachzeitschrift für Wirtschaftsrecht
Erläut	Erläuterung(en)
EU	Europäische Union
EUR	Euro
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR 2000	Einkommensteuerrichtlinien 2000
f., f.f.	folgend, folgende
FN	Fußnote
FS	Festschrift
gem.	gemäß
ggü.	Gegenüber
GP	Gesetzgebungsperiode

GeS RZ	Zeitschrift für Gesellschaftsrecht und angrenzendes Steuerrecht
h.A.	herrschende Ansicht
h.L.	herrschende Lehre
Hrsg.	Herausgeber
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
i.H.v.	in Höhe von
inkl.	inklusive
i.S.d.	im Sinne des/der
i.V.m.	in Verbindung mit
i.Z.m.	im Zusammenhang mit
KESt	Kapitalertragsteuer
KryptowährungsVO	Kryptowährungsverordnung
mind.	mindestens
NFT	Non Fungible Token
Nr.	Nummer
PoW	Proof of Work
o.a.	oben angeführt
ÖBA	BankArchiv - Wissenschaftliche Fachzeitschrift für Bankmanagement, Bank- und Kapitalmarktrecht
ÖkoStRefG 2022	Ökosoziales Steuerreformgesetz 2022
ÖStz	Österreichische Steuerzeitung
RdW	Österreichisches Recht der Wirtschaft (Zeitschrift)
RIS	Rechtsinformationssystem des Bundes
RL	Richtlinie
Rsp.	Rechtsprechung
RWZ	Zeitschrift für Recht & Rechnungswesen

Rz.	Randziffer	
sog.	sogenannt	
SpESt	Spekulationsertragsteuer	
SWK	Steuer- und WirtschaftsKartei	
SWI	Steuer und Wirtschaft International - Tax and Business Review	
TS	Teilstrich	
VfGH	Verfassungsgerichtshof	
Vgl.	vergleiche	
VfSlg	Sammlung der Erkenntnisse und wichtigsten Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes	
VwGH	VerwaltungsgerichtshofFR Finanzmarktrecht	Zeitschrift für
Z.	Ziffer	

1 Einleitung

1.1 Problemstellung und Forschungsfrage

Analyse der Kapitalertragssteuerabzugspflicht im neuen Besteuerungsregime der Kryptowährungen nach § 27 EStG.

1.2 Abstract

Mit der ökosozialen Steuerreform hat die österreichische Regierung eine Regulierung bzw. eine gesetzliche Neu-Definierung der Kryptowährungen sowie ihrer Besteuerung beschlossen. Mit diesem Paradigmenwechsel schuf der Gesetzgeber eine neue Legaldefinition der Kryptowährungen im Steuerrecht, die an das Finanzmarkt-Geldwäschegesetz angelehnt ist.¹

Im alten Regime wurden Einkünfte aus Kryptowährungen gem. § 31 EStG als Spekulationsgeschäft besteuert: bei einer Behaltdauer unter 12 Monaten fielen die Einkünfte unter das Besteuerungsregime der Regelbesteuerung gem. § 33 EStG bzw. waren die Einkünfte nach Ablauf der Spekulationsfrist von 12 Monaten nicht steuerbar.

Mit der zunehmenden Praxisrelevanz von Kryptowährungen, beschloss die österreichische Gesetzgebung die Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen zu verstärken und die Besteuerung der Kryptowährungen in das Besteuerungssystem von Kapitalanlagen zu integrieren.²

Die schedulare Besteuerung von Kapitaleinkünften ist für Kryptowährungen rückwirkend, nämlich für die Anschaffungen ab dem 1. März 2021, anwendbar. Bestände die bis zum 28. Februar 2021 akquiriert wurden gelten als Altvermögen. Hierbei kommt das alte Besteuerungsregime zur Anwendung.³

Neben dem besonderen Steuersatz von 27,5% und den Beschränkungen zum Verlustausgleich mit anderen Einkünften, ist für den Vollzug der Besteuerung für Einkünfte aus Kryptowährungen ein Kapitalertragsteuerabzug (KESt-Abzug) vorgesehen. Der KESt-Abzug soll in Folge für inländische laufende Einkünfte aus Kryptowährungen bzw. für realisierte Wertsteigerungen von den inländischen Dienstleistern vollzogen werden. Die Einbindung der Kryptodienstleister in den Vollzug der Besteuerung war im Einführungszeitpunkt international einzigartig.⁴

¹ Enzinger, Die geplante Besteuerung von Kryptowährungen, SWK 2021, 1374.

² ErlRV 1293 BlgNR 27. GP 1.

³ Anderwald, Kapitalertragsteuerabzug künftig auch bei Kryptowährungen, ÖStZ 2022, 148.

⁴ Hellebrandt/ Lawson, Der Entwurf zur Besteuerung von Kryptowährungen, ecolex 2022, 19.

Die Einführung dieser Arbeit liefert einen kurzen Überblick über das Regelwerk des § 27b EStG. Weiters wird eine Abgrenzung zu den Kryptoassets sowie zum sog. Altvermögen dargestellt, die unter das alte Besteuerungsregime fallen.

Der Hauptteil fokussiert auf den, für Einkünfte aus Kryptowährungen anfallenden, verpflichtenden Vollzug mittels KEST-Abzug.

Zuerst wird die Notwendigkeit eines KEST-Abzugs erläutert. Anschließend wird die Haftungs-Thematik in Verbindung mit dem KEST-Abzug im Hinblick der verfassungsrechtlichen Dimension anhand von Judikaturen dargestellt.

In Folge wird geklärt wann die laufenden Einkünfte und die realisierten Wertsteigerungen aus Kryptowährungen als „inländisch“ einzustufen sind. Kurzgefasst, ist dies nach dem Regelwerk des § 93 EStG der Fall, wenn die Gutschrift sowie die Realisierung von einem inländischen Dienstleister erfolgen bzw. abgewickelt werden. Untersucht wird wer der Schuldner bzw. Abzugsverpflichteter der KEST gem. § 95 EStG ist. Weiters erfolgt eine Analyse der Legaldefinition eines inländischen Dienstleisters.

Der Hauptteil der Arbeit bietet zusätzlich eine vertiefende Übersicht über die Bestimmungen zu den Bemessungsgrundlagen gem. § 93 EStG i.V.m. der Kryptowährungsverordnung sowie zu den Verlustausgleichsbescheinigungen mit anderen Kapitaleinkünften gem. § 96 EStG.

Weiters erfolgt eine kurze Darstellung der Veranlagungspflicht der ausländischen Einkünfte aus Kryptowährungen.

Abschließend wird die Abgeltungswirkung des KEST-Abzugs, mit besonderem Fokus auf dem Endbesteuerungsgesetz erläutert.

2 Das neue Besteuerungsregime gem. § 27b EStG

Die weitreichendste konzeptionelle als auch inhaltliche Änderung des ÖkoStRefG 2022 betrifft die Eingliederung der Einkünfte aus Kryptowährungen in das Besteuerungssystem des Kapitalvermögens, durch Einführung des § 27b EStG. Dieses Kapitel soll eine Einführung und einen Überblick über die aktuelle Rechtslage darstellen.

2.1 Ein Exkurs in die alte Rechtslage

Nach alter Rechtslage waren etwaige Gewinne, die aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Kryptowährungen lediglich als Spekulationsgeschäft i.S.d. § 31 EStG, zum progressiven Steuertarif steuerverfangen. Die Veräußerungsgewinne waren bei einer Behaltdauer von weniger als 12 Monaten bis maximal EUR 440,00, sowie nach Ablauf der Spekulationsfrist von einem Jahr, nicht steuerbar.⁵

Kryptowährungen die durch das Schürfen, das sog. Mining einem Steuerpflichtigen zuzurechnen waren steuerlich danach zu differenzieren ob die Gewerblichkeitsgrenze überschritten wurde.⁶ Dies ist bei einer, der reinen Vermögensverwaltung hinausgehenden Tätigkeit, anzunehmen.⁷ Bei Mining unter dem „Proof of Work“-Algorithmus⁸ bzw. andere Konsensalgorithmen, wo Rechenleistung für die Transaktionsverarbeitung bereitgestellt wird, war die Gewerblichkeit größtenteils zu bejahen, da die folgenden Kriterien meistens erfüllt wurden:

- die Nachhaltigkeit,
- die Selbständigkeit,
- die Gewinnerzielungsabsicht und
- die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr.

Die Besteuerung hatte i.S.d. § 23 EStG als Betriebseinnahme zu erfolgen. Weiters galt als Steuerbemessungsgrundlage der Tageskurs der empfangenen Kryptowährung.⁹

⁵ Vgl. Kirchmayr/Polivanova-Rosenauer/Schuchter-Mang, Zur Besteuerung von Kryptowährungen und -assets, taxlex 2022, 31.

⁶ Vgl. Hellebrandt/ Lawson, ecolex 2022, 16.

⁷ Vgl. Deichsel, Besteuerung von Kryptowährungen gem. § 27b EStG - Paradigmenwechsel bei der Besteuerung eines immer mehr an Bedeutung gewinnenden Phänomens, ÖStZ 2022, 35.

⁸ Vgl. EStR 2000, Rz. 6178q; Im Rahmen des „Proof of Work“-Algorithmus ist zur Blockerstellung berechtigt, wer zuerst eine nur durch Ausprobieren zu findende Zufallszahl ermittelt.

⁹ Vgl. Hellebrandt/ Lawson, ecolex 2022, 16; Wild, Die Neuregelung der Besteuerung von Kryptowährungen, RdW 2022, 211.

Kryptowährungen die dem Steuerpflichtigen durch den Konsensalgorithmus „Proof of Stake“¹⁰ zugingen, wo die Transaktionsverarbeitung über den Einsatz (Stake) eines gewissen Kapitals in Form der jeweiligen Kryptowährung erfolgt, waren i.d.R. als reine Vermögensverwaltung zu qualifizieren.¹¹ Die Einkünfte waren als Einkünfte aus sonstigen Leistungen gem. § 29 Z. 3 EStG zu subsumieren und die Besteuerung war zum progressiven Steuertarif vorzunehmen. Als Bemessungsgrundlage galt ebenfalls der Tageskurs.¹²

Nach Auffassung der Finanzverwaltung fielen nur die Einkünfte aus Kryptowährungen, die aus der Verleihung dieser stammten und somit eine Zinsähnlichkeit aufwiesen unter dem Regelwerk des § 27 EStG, dass die Besteuerung zum besonderen Steuersatz ermöglichte.¹³ Jedoch wurde diese Qualifikation im Fachschrifttum aus mehreren Gründen in Frage gestellt: Die Literatur hinterfragte die Einordnung von Kryptowährungen als Wirtschaftsgut i.S.d. § 27 EStG sowie die als Kapitalforderung.¹⁴ Die Einteilung als Wirtschaftsgut schien, da Kryptowährungen einen wirtschaftlichen Wert aufweisen sowie selbständig bewertbar und verwertbar sind, möglich.¹⁵ Dahingegen wurde argumentiert, dass der Begriff Kapitalforderung auf die Bekanntheit des Schuldners der Zinsen abstellt, dass bei Kryptowährungen aufgrund des dezentralen Systems weder möglich, noch erwünscht ist.¹⁶

Nun kam es mit der Einführung des §27b EStG zum Wegfall einer etwaigen Behaltefrist.¹⁷ Zu beachten ist, dass sich der Geltungsbereich des Regelwerks des § 27b EStG gem. § 124b Z. 384 lit. a letzter Satz EStG rückwirkend auf Kryptowährungen anzuwenden ist, die nach dem 28. Februar 2021 angeschafft wurden. Für die Besteuerung der Kryptowährungen die nachweislich vor diesem Termin erworben wurden, gilt die o.a. alte Rechtslage.¹⁸ Nachempfunden ist die Thematik des Alt- und Neuvermögens, der ersten Erweiterung der steuerpflichtigen

¹⁰ Vgl. EStR 2000, Rz. 6178q; Im Rahmen des „Proof of Stake“-Algorithmus ist zur Blockerstellung berechtigt, wer im Rahmen einer gewichteten Zufallsauswahl ausgewählt wird.

¹¹ Vgl. *Hellebrandt/Lawson*, *ecolex* 2022, 16; *Wild*, *RdW* 2022, 211.

¹² Vgl. *Petritz/Wimmer/Deichsel*, *Kryptosteuer* 2021, 2021¹, 50.

¹³ Vgl. EStR 2000 Rz. 6143, 6201; Vgl. *Blum*, Die "ökosoziale" Steuerreform 2022: Überblick und erste steuerpolitische Analyse, *ecolex* 2022, 10.

¹⁴ Vgl. *Deichsel*, *ÖStZ* 2022, 33.

¹⁵ Das BFG bestätigte die Einordnung als Wirtschaftsgut in seiner Entscheidung vom 07.02.2025; BFG 07.02.2025, RV/7100269/2025.

¹⁶ Vgl. *Gewessler/Heilinger*, Steuerliche Einordnung von Kryptowährungen - eine neverending story? *taxlex* 2018, 147.

¹⁷ Vgl. *Deichsel*, *ÖStZ* 2022, 31.

¹⁸ § 124b Z. 384 lit. a EStG; *Deichsel*, *ÖStZ* 2022, 31; Vgl. *Oyler/Reindl/Schmaranzer*, Ertragsteuerliche Highlights des ökosozialen Steuerreformgesetzes 2022, *taxlex* 2022, 11; Vgl. *Enzinger*, *SWK* 2021, 1374.

Kapitaleinkünfte i.S.d. § 27 EStG mit Veräußerungsgewinnen und Derivaten mit dem BBG 2011.¹⁹

Die Besteuerung von Kryptowährungen gemäß dem ÖkoStRefG 2022 trat grundsätzlich am 1. März 2022 in Kraft. Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass die generelle Besteuerung von Substanzgewinnen nur nach einem bestimmten Stichtag entgeltlich erworbenes „Neuvermögen“ betrifft. Die Regelung findet erstmalig Anwendung auf Kryptowährungen, die nach dem 28. Februar 2021 erworben wurden. Als Altvermögen unterliegen Kryptowährungen, die zuvor erworben wurden, nicht dem neuen Besteuerungsregime. Beachtlich hierbei sind die folgenden Regelungen:²⁰

- Die Nutzung vom Altvermögen, für die Erzielung von laufenden Einkünften oder zum Erwerb von Kryptowährungen führt dazu, dass die erworbenen Kryptowährungen Neuvermögen darstellen. Die zur Nutzung verwendete Kryptowährungen behalten ihre Altvermögen-Eigenschaft.
- Da ab dem 1. März 2022 Kryptowährungen nicht mehr zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 27 Abs. 2 EStG genutzt werden konnten, ist die Veräußerung von vor dem 1. März 2021 erworbenen Kryptowährungen („Altvermögen“) ab diesem Zeitpunkt ausschließlich zu Einkünften im Sinne des § 31 EStG zuzuordnen.
- Eine Übergangsregelung für die Einkünfte aus Kryptowährungen, die nach dem 31. Dezember 2021 und vor dem 1. März 2022 steuerpflichtig realisiert wurden, sah vor, dass auf Antrag des Steuerpflichtigen, die Einkünfte i.S.d. § 27b EStG behandelt werden konnten. Diese Optionsmöglichkeit galt ebenfalls für Einkünfte aus der Überlassung von Kryptowährungen.
- Der Tausch vom Altvermögen gegen andere Kryptowährungen gilt als Anschaffungsvorgang.

2.2 Legaldefinition Kryptowährungen gem. § 27b EStG

Die erste Legaldefinition von digitalen Währungen wurde von der Gesetzgebung auf europäischer Ebene im Art 3 Z. 18 der Richtlinie 2015/849 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung erschaffen

¹⁹ Vgl. *Staringer*, Der Übergang zur neuen Besteuerung von Kryptowährungen, AVR 2022, 6.

²⁰ EStR 2000, Rz. 6103k.

sowie auf nationale Ebene in die, im § 2 Z. 21 Finanzmarktgeldwäschegesetz (FM-GwG) umgesetzte Definition, wortwörtlich übernommen.²¹ Mit dem § 27b Abs. 4 EStG wurde nun auch eine nationale ertragssteuerliche Legaldefinition der Kryptowährungen geschaffen. Demnach ist eine Kryptowährung:

- „die 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,
- die von natürlichen oder juristischen Personen als Tauschmittel akzeptiert wird
- und die auf elektronischem Wege übertragen, gespeichert und gehandelt werden kann.“²²

Die Definition wurde aus dem FM-GwG beinahe wortwörtlich übernommen, mit dem Unterschied, dass die dort verankerte Begrifflichkeit „digitale Währung“ im EStG gegen Kryptowährung getauscht wurde. Jedoch unterblieb ein Verweis auf das FM-GwG. Vermutlich aus dem Grund, einen größeren Spielraum für die Gesetzgebung für etwaige zukünftige Anpassungen und Umgestaltungen des Paragraphen zu erleichtern.²³

Für die steuerliche Qualifizierung als Kryptowährung müssen, die in der Definition angeführten Tatbestandsmerkmale kumulativ erfüllt sein.²⁴ Weiters ist die Definition auffallend technologieneutral formuliert, sodass die zukünftigen Entwicklungen der Krypto-Instrumente ebenfalls von der Definition umfasst werden sollen.²⁵

Die erste Voraussetzung, die digitale Darstellung eines Werts, lässt sich besser getrennt interpretieren: Erstens, da es sich um eine digitale Darstellung handeln muss, bedeutet im Umkehrschluss, dass analog dargestellte Währungen von der Legaldefinition nicht erfasst sind. Die Tatsache, dass man die Private-Key einer Kryptowährung analog speichern kann ist nicht schädlich, da sie dennoch mit dem Public-Key auf der Blockchain²⁶ digital abgebildet ist.

²¹ Vgl. *Enzinger*, SWK 2021, 1374.

²² § 27b Abs. 4 EStG.

²³ Vgl. *Marschner in Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner in Jakom EStG*¹⁶, § 27b EStG, Rz. 1; Vgl. *Deichsel/Knesl/Knesl in Büsser/Hirschler/Sutter/Ehrke-Rabel/Petritz, Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band III – Kommentar*⁷¹, § 27b EStG, Rz. 5.

²⁴ Vgl. *Kirchmayr/Polivanova-Rosenauer/Schuchter-Mang*, taxlex 2022, 28.

²⁵ Vgl. *Wild*, RdW 2022, 211; Vgl. *Völkel*, Zum Begriff "virtuelle Währung", ZFR 2019, 347.

²⁶ Vgl. EStR 2000 Rz. 6178e; Eine Blockchain ist eine in der Regel keiner zentralen Kontrolle unterliegende Datenbank mit mehreren Beteiligten, die die sogenannte „Distributed Ledger Technologie“ verwendet. Die

Zweitens, muss es einen Wert betreffen: Hierbei ist kein einfacher Zahlenwert gemeint, sondern müssen Kryptowährungen eine gewisse Wertigkeit oder einen Marktwert aufweisen um als solche qualifiziert zu werden.²⁷

Das Kriterium „nicht zwangsläufig an einer gesetzlichen Währung angebunden“ mag im ersten Moment entbehrlich erscheinen. Da allerdings die Definition technologieneutral formuliert wurde, lässt dieses Kriterium darauf schließen, dass nicht nur Kryptowährungen mit einer eigenen Blockchain inkludiert sind.²⁸ Denn die sog. Stable-Coins regelmäßig eine fremde Blockchain verwenden und somit als Token²⁹ ausgestattet sind. Allerdings sind Stable-Coins an einer gesetzlichen Währung angebunden und somit von der Definition erfasst da sie die restlichen Kriterien kumulativ erfüllen. Hierbei hängt der Wert des Tokens von der zugrundeliegenden gesetzlichen Währung ab und wird von vorbestimmten speziellen Mechanismen gesteuert.³⁰

Von der Neuregelung sind jedenfalls „klassische“ Kryptowährungen mit einer eigenen Blockchain, wie Bitcoin und Ether, erfasst. Denn die Emission, die Übertragung und Speicherung dieser auf elektronischem Weg – über Ihre eigenen Blockchain – erfolgt. Sie stellen einen digitalen Wert dar und werden als Tauschmittel akzeptiert. Weiters sind sie an keine gesetzlichen Währungen angebunden.³¹ Da die Definition aus dem EU-Recht übernommen wurde, lässt sich darauf schließen, dass der Status als nicht gesetzliche anerkannte Tauschmittel sich auf die in der EU anerkannte Währungen bezieht.³² Die Tatsache, dass Bitcoin vom Staat El Salvador als gesetzliche Währung anerkannt wurde, soll für die österreichische ertragsteuerliche Definition nicht schädlich sein³³. Aktuell hat keine einzige

Distributed Ledger Technologie ist ein Informationsspeicher, der über eine Reihe von Teilnehmern („Knoten“, „Nodes“) gemeinsam genutzt wird und über einen Konsensalgorithmus synchronisiert wird; Vgl EStR 2000 Rz. 6178e In der Transaktionsdatenbank der Blockchain werden die Kryptowährungseinheiten pseudonymen Kryptowährungsadressen zugeordnet. Diese stellen die sogenannte "public keys" bzw. „öffentliche Schlüssel“ dar. Dadurch kann jeder Kryptowährungsadresse eine bestimmte Anzahl an Kryptowährungseinheiten zugeordnet werden. Um über den Inhalt einer öffentlichen Adresse zu verfügen, benötigt man einen Private-Key. Ist man im Besitz eines public key, können daher die Kryptowährungen auf eine andere Kryptowährungsadresse übertragen werden.

²⁷ Vgl. *Völkel*, ZFR, 2019, 347-348.

²⁸ Vgl. *Hellebrandt/Lawson*, *ecolx* 2022, 16; Vgl *Völkel*, ZFR 2019, 347.

²⁹ Vgl. EStR 2000, Rz. 6178d, Während „Coins“ regelmäßig auf einer eigenen Blockchain basieren, nutzen sogenannte „Token“ bereits bestehende Blockchains als Basis. Sowohl Coins als auch Token können – bei Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen – unter den Kryptowährungsbegriff des § 27b Abs. 4 EStG 1988 fallen.

³⁰ Vgl. *Enzinger*, SWK 2021, 1375.

³¹ Vgl. *Marschner in Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner*, *Jakom* EStG¹⁶, § 27b EStG, Rz. 1; *Enzinger*, SWK 2021, 1374.

³² Vgl. *Deichsel*, ÖStZ, 2022, 34; Vgl *Wild*, RdW 2022, 212.

³³ Vgl. *Enzinger*, SWK 2021, 1375.

Kryptowährung, weder hierzulande, noch in einem anderen EU-Staat, den gesetzlichen Status als Währung erhalten.³⁴

In der Definition sind diverse andere Token-Arten nicht inbegriffen. Non-Fungible Token³⁵, die als nicht austauschbare und/oder vertretbare Wirtschaftsgüter gelten, sind keine Tauschmittel und sind in der Definition nicht erfasst. Governance, Utility und Asset Token³⁶ sind ebenfalls wegen der in der Regel fehlenden Eigenschaft als Tauschmittel nicht erfasst.³⁷ Asset Token werden von der Gesetzgebung als Derivate angesehen, weshalb sie unter den Tatbestand des § 27 Abs. 4 EStG fallen.³⁸

Die Voraussetzung „allgemeine Akzeptanz als Tauschmittel“ dient zur Verhinderung von Steuerarbitrage und ist vergleichbar mit der Voraussetzung von einem öffentlichen Angebot im Falle von Wertpapieren und Derivaten.³⁹ Diese Voraussetzung soll dabei für Zwecke der Besteuerung ein „öffentliches Angebot“ implizieren, weshalb nicht öffentlich zugängliche Werte auch nicht als Kryptowährungen im ertragsteuerlichen Sinn in Betracht kommen. Die allgemeine Akzeptanz als Tauschmittel kann auch erst zeitlich versetzt und nachfrageseitig entstehen.⁴⁰

Weiters wurden die zwei Tatbestände, die zu steuerpflichtigen Einkünften aus Kryptowährungen resultieren definiert: laufende Einkünfte aus Kryptowährungen i.S.d. § 27b Abs. 2 EStG sowie Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen aus Kryptowährungen i.S.d. § 27b Abs. 3 EStG.

³⁴ Vgl. *Kirchmayr/Polivanova-Rosenauer/Schuchter-Mang*, taxlex 2022, 28.

³⁵ Vgl. EStR 2000, Rz. 6178d; NFTs sind praktisch als digitale Besitzurkunden einstuftbar.

³⁶ Vgl. EStR 2000, Rz. 6178d; Utility Token vermitteln bestimmte Nutzungsrechte oder einen Anspruch darauf, die Token gegen eine bestimmte, gegebenenfalls noch zu schaffende Ware oder Dienstleistung einzutauschen. Utility bzw. Governance Token können auch Stimmrechte zur Änderung der Software und damit der Funktionalität der Ware oder der Dienstleistung vermitteln. Asset-Token oder Asset-backed Token sind an realwirtschaftliche Güter geknüpft, denen reale Werte zugrundeliegen.

³⁷ Vgl. ErlRV 1293 BlgNR 27, GP 12.

³⁸ Vgl. *Hoppel/Mayrhofer* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG^(Stand 1.2.2023), § 27b, Rz. 50, *Marschner* in *Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner, Jakob* EStG¹⁶, § 27b EStG, Rz 1.

³⁹ ErlRV 1293 BlgNR 27, GP 12.

⁴⁰ EStR 2000, Rz. 6178a.

2.3 Laufende Einkünfte aus Kryptowährungen

Als erste der beiden Tatbestände, die zu steuerpflichtigen Einkünften aus Kryptowährungen führen definiert § 27b Abs. 2 EStG die laufenden Einkünfte aus Kryptowährungen.⁴¹ Demnach sind laufende Einkünfte:

- Entgelte für die Überlassung von Kryptowährungen (Z 1),
- der Erwerb von Kryptowährungen durch einen technischen Prozess, bei dem Leistungen zur Transaktionsverarbeitung zur Verfügung gestellt werden (Z. 2).

Weiters enthält der Absatz eine Auflistung der Ausnahmen, die keine laufenden Einkünfte aus Kryptowährungen darstellen. Explizit ausgenommen sind:

- die Kryptowährungen, die zu Leistungen zur Transaktionsverarbeitung vorwiegend im Einsatz von vorhandenen Kryptowährungen (Staking) erhalten werden,
- die Kryptowährungen die unentgeltlich (Airdrops) oder für lediglich unwesentliche Leistungen (Bounties) übertragen werden und
- Kryptowährungen die im Rahmen einer Abspaltung von der ursprünglichen Blockchain zugehen.

Die Besteuerung der auf dieser Weise erhaltenen Kryptowährungen erfolgt erst im Zuge einer Veräußerung gegen gesetzliche Zahlungsmittel, oder Tausch gegen andere Wirtschaftsgüter.⁴²

2.3.1 Entgelte für Überlassung von Kryptowährungen

In erster Linie fallen in dieser Kategorie Einkünfte aus Kryptowährungen die für eine zinsähnliche Gegenleistung – Entgelt – verliehen werden.⁴³ Im Entgeltbegriff enthalten sind gesetzliche Zahlungsmittel, Kryptowährungen sowie andere Leistungen.⁴⁴ Bei der Einstufung der Einkünfte aus der Überlassung von Kryptowährungen ist ausschlaggebend, dass es zu einem Zuordnungswechsel bezüglich der Kryptowährung kommt.⁴⁵ Hierbei ist gemeint, dass der Steuerpflichtige die Kryptowährung an einen anderen Marktteilnehmer überlässt.⁴⁶ Gem. den Gesetzesmaterialien sollen kryptobasierte Darlehen, also das sog „Lending“ inbegriffen sein.⁴⁷

⁴¹ Vgl. *Deichsel*, ÖStZ, 2022, 31.

⁴² Vgl. *Enzinger*, SWK 2021, 1376.

⁴³ Vgl. Vgl. *Wild*, RdW, 2022, 212.

⁴⁴ Vgl. EStR 2000 Rz. 6143 & Rz. 6178k; Vgl. *Enzinger*, SWK 2021, 1377.

⁴⁵ Vgl. *Wild*, RdW 2022, 212, ErlRV 1293 BlgNR 27, GP 10-11.

⁴⁶ ErlRV 1293 BlgNR 27, GP 11.

⁴⁷ ErlRV 1293 BlgNR 27, GP 11.

Weiters sind Fälle beinhaltet, wobei an einen Dritten Kryptowährungen überlassen werden, damit dieser sie zur Erzielung von Einkünften verwenden kann. Hierbei ist die Verleihung an einen Dritten für die Zwecke des Staking eingeschlossen.⁴⁸ Praktisch findet eine Überlassung von Kryptowährungen statt, wenn z.B. auf eine Krypto-Börse oder Krypto-Plattform Kryptowährungen gegen Entgelt verborgt werden, wobei das Entgelt üblicherweise in Kryptowährungen ausbezahlt wird.⁴⁹ Unbeachtlich ist die Häufigkeit des Zuflusses der Erträge, sowohl laufende oder nicht laufende Entrichtung fällt unter diesem Absatz.⁵⁰

Weiters zählen die laufenden Einkünfte die aus Decentralized-Finance (DeFi) Prozessen erzielt werden zu den laufenden Einkünften aus Kryptowährungen. Bei DeFi-Vorgängen werden Finanzdienstleistungen in Kryptowährungen über einem Netzwerk oder einem Liquiditäts- bzw. Kreditpool bereitgestellt. Charakteristisch für DeFi ist, dass die Abwicklung mittels „Smart Contracts“ über die Blockchain erfolgt.⁵¹ Diverse DeFi Protokolle erlauben es, ohne die Einschaltung eines Intermediäres Kryptowährungen zu verborgen sowie auszuleihen.⁵² Wird nun für die Zurverfügungstellung der Liquidität eine Gegenleistung („Rewards“) bezahlt, die über die Benutzungsgebühren (bzw. Kryptowährungen die den „Smart-Contract“ dokumentieren) der Dienstleistung hinausgehen, führt dies zu laufenden Einkünften aus Kryptowährungen gem. § 27b Abs. 2 Z. 1 EStG.⁵³

Festzuhalten ist, dass die Überlassung bzw. Leihe einer Kryptowährung selbst zu keinem steuerpflichtigen Realisationsvorgang führt. Deshalb stellen die Kryptowährung und die im Rahmen einer Leihe entstandene Forderung auf Rückzahlung der Kryptowährung, ein einheitliches Wirtschaftsgut dar. Für welchem Zweck der Entleiher die Kryptowährungen verwendet, ist für die Einkünfte des Überlassers unbeachtlich.⁵⁴

2.3.2 Erwerb Kryptowährungen aus Mining

Der zweite Prozess, der von den laufenden Einkünften aus Kryptowährungen umfasst wird, betrifft das Schürfen von Kryptowährungen. Somit ist gem. § 27b Abs. 2 Z. 2 EStG der Erwerb aus Kryptowährungen aus einem technischen Prozess, bei dem Leistungen zur

⁴⁸ Vgl. *Deichsel*, ÖStZ, 2022, 33.

⁴⁹ Vgl. *Hellebrandt/Lawson*, *ecolox* 2022, 17; Vgl. *Enzinger*, SWK 2021, 1378.

⁵⁰ Vgl. EStR 2000, Rz. 6178k.

⁵¹ Vgl. *Wild*, RdW 2022, 212.

⁵² Vgl. *Enzinger*, SWK 2021, 1378.

⁵³ Vgl. *Wild*, RdW 2022, 212; Vgl. *Enzinger*, SWK 2021, 1378.

⁵⁴ Vgl. EStR 2000, Rz. 6178k.

Transaktionsverarbeitung gestellt werden inbegriffen.⁵⁵ Demnach fallen die Einkünfte, die aus dem Mining von Kryptowährungen stammen in diese Kategorie. Hierbei werden Einkünfte erfasst, die für die Blockerstellung erzielt werden.⁵⁶ Darunter fallen die Einkünfte, die für einen Beitrag zum Betrieb des Netzwerks bzw. zur Aufrechterhaltung einer Blockchain gewährt werden.⁵⁷ Vereinfacht dargestellt sind die Einkünfte inbegriffen, die gewährt werden um den Betrieb des Netzwerks bzw. Blockchains aufrechtzuhalten.⁵⁸ Der Gesetzgeber sieht vor, dass im Umfang vom Paragraphen sowohl originär erstellte Kryptowährungen als auch Transaktionsgebühren, die vom Netzwerk gewährt werden, einbezogen sind.⁵⁹ Die technologischen Gegebenheiten des Netzwerks sowie das Konsens-Algorithmus sind für die Anwendbarkeit des Paragraphen unerheblich.⁶⁰ In der technologieneutrale Formulierung lassen sich unterschiedliche Ausgestaltungen miteinbeziehen. Auf jeden Fall ist der Konsens-Algorithmus „Proof of Work“ (PoW) erfasst. Der Konsens-Algorithmus „Proof of Stake“ könnte demnach auch inbegriffen sein, diese wird aber im Endteil des Paragraphen explizit bei den Sonderregelungen definiert und stellt eine Ausnahme demnach dar.⁶¹

Der eindeutige Wortlaut des Paragraphen „Erwerb aus einem technischen Prozess“ spiegelt die Ansicht der Gesetzgebung bezugnehmend auf die Frage ob sich bei Mining um einen Anschaffungs-, Herstellungsvorgang oder um eine Auslobung (Zufallsgewinn) handelt. Demnach kann man steuerlich davon ausgehen, dass Kryptowährungen durch Mining erworben und somit angeschafft worden sind.⁶²

In den Gesetzesmaterialien wird darauf hingewiesen, dass eine Mining-Tätigkeit die über eine reine Vermögensverwaltung hinausgeht zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 23 EStG einzuordnen ist.⁶³ Die Abgrenzung zur Gewerblichkeit lässt sich aus der vorhandenen Judikatur folgendermaßen feststellen: Einsatz von Maßnahmen, um „ein Mehr“ an Einkünften zu erzielen, als bei bloßen Kapitaleinsatz.⁶⁴ Die Verwertung des Vermögenssubstanz tritt in den

⁵⁵ Vgl. *Wild*, RdW 2022, 212; Vgl. *Hellebrandt/Lawson*, ecolex 2022, 17.

⁵⁶ Vgl. *Enzinger*, SWK 2021, 1379; Vgl. ErlRV 1293 BlgNR 27, GP 11.

⁵⁷ EStR 2000, Rz. 6178m.

⁵⁸ Vgl. *Wild*, RdW 2022, 212.

⁵⁹ Vgl. *Enzinger*, SWK 2021, 1379; Vgl. ErlRV 1293 BlgNR 27, GP 11.

⁶⁰ Vgl. *Deichsel*, ÖStZ, 2022, 35; Vgl. *Enzinger*, SWK 2021, 1379; Vgl. ErlRV 1293 BlgNR 27, GP 11.

⁶¹ Vgl. *Hellebrandt/Lawson*, ecolex 2022, 17. Vgl. *Enzinger*, SWK 2021, 1379; Vgl. ErlRV 1293 BlgNR 27, GP 11; Vgl. *Wild*, RdW 2022, 212.

⁶² Vgl. *Hirschler/Stückler* Die Bilanzierung von Kryptowährungen, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel* Digitalisierung im Konzernsteuerrecht¹ (2018), 121-122; *Deichsel*, ÖStZ, 2022, 35.

⁶³ Vgl. ErlRV 1293 BlgNR, BG 11; Vgl. *Kirchmayr/Polivanova-Rosenauer/Schuchter-Mang*, taxlex, 2022, 29.

⁶⁴ Vgl. VwGH 31.05.1983, 82/14/0188; Vgl. *Deichsel*, ÖStZ, 2022, 35.

Vordergrund, die Vermögensnutzung ist im Hintergrund.⁶⁵ Die planmäßige Ausnutzung des Vermögens im Sinne von Vermögensumschichtungen (Kauf und Verkauf) ist wesentlich.⁶⁶ Zusätzlich zu den Indizien, die zu einer Gewerblichkeit bei „bankentypischen Tätigkeiten“ nach der Auffassung von der Gesetzgebung führen, werden vom Fiskus diverse spezielle Tatbestandsmerkmale i.V.m. Mining aufgelistet, woraus sich auf eine gewerbliche Tätigkeit diesbezüglich schließen lässt:

- Kauf teurer (umfangreicher) Spezialhardware (eventuell mittels Fremdfinanzierung);
- Kauf von Kühlgeräten sowie Vornahme von gebäudetechnischen Adaptierungen (z.B.: Elektroinstallationen, Lärmschutz) oder Anmietung von gekühlten Lagerräumen;
- Anstellung von Personal;
- Aufstellung der Server zu Heizzwecken bei Dritten gegen Entgelt;
- Abschluss eines Strombezugsvertrages.⁶⁷

Liegt der Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der Erzielung von Einkünften aus Kryptowährungen, ist der besondere Steuersatz von 27,5% nicht anzuwenden. Die Besteuerung erfolgt Mittels Veranlagung zum progressiven Tarif.⁶⁸

Die Einkünfte aus der Tätigkeit bzw. der Teilnahme an „Mining Pools“ soll gem. Gesetzesmaterialien ebenfalls als Leistung für Transaktionsverarbeitung inbegriffen sein.⁶⁹ In der Literatur herrscht diesbezüglich eine Unstimmigkeit, da der Begriff des „Mining Pools“ nicht klar definiert wurde. Es sollte davon ausgegangen werden, dass der Betreiber eines „Mining Pools“ die Gewerblichkeitsschwelle überschreitet. Während bei den Teilnehmenden eine Einzelprüfung bedarf um festzustellen ob die von ihnen bereitgestellte Rechenleistung eine Validierungs- oder eine Vorbereitungsleistung darstellt. Nämlich ausschließlich das Kriterium der Validierung, die Tatsache einer Leistung als Transaktionsverarbeitung erfüllt und unter dem Regelwerk des § 27b Abs. 2 Z. 2 EStG fällt (die Ausführungen zu den Vorbereitungsleistungen siehe u.a. im Kapitel 2.3.3. Ausnahmen).⁷⁰ Einkünfte, die im Rahmen von „Cloud Mining“ erzielt werden, können nur dann zu laufenden Einkünften führen, wenn bestimmte abgrenzbare Hardwarekomponenten beim Cloud Mining-Dienst gemietet bzw. gekauft werden. Liegt

⁶⁵ Vgl. VwGH 07.11.1978, 0727/76; Vgl. *Deichsel*, ÖStZ, 2022, 35.

⁶⁶ Vgl. VwGH 13.05.1986, 84/14/0077; Vgl. *Deichsel*, ÖStZ, 2022, 35.

⁶⁷ EStR 2000 Rz. 5432a.

⁶⁸ Vgl. *Marschner* in EStG¹⁷ § 27a Rz. 56 f.

⁶⁹ Vgl. ErlRV 1293 BlgNR 27, GP 11.

⁷⁰ *Enzinger*, SWK 2021, 1379.

lediglich eine Beteiligung an einem ideellen Anteil an den Gesamtaufwendungen und Gesamteinkünften des Cloud Mining-Dienstes, sondern ein Anschaffungsvorgang vor.⁷¹

Ein weiterer schwieriger Tatbestand aus steuerlicher Sicht stellt das Betreiben eines „Masternodes“ dar. Hierbei werden sowohl Hardware als auch Kryptowährungen benötigt. Somit weist ein „Masternode“ sowohl die Charakteristika von Mining als auch von Staking auf. Bei den so erhaltenen Einkünften bedarf ebenfalls eine Einzelprüfung.⁷² Jedoch ist der Begriff der Transaktionsverarbeitung weit zu verstehen und umfasst auch Leistungen wie die Speicherung einer vollständigen Kopie der Blockchain, die Verarbeitung von speziellen Transaktionen sowie die Teilnahme an Entscheidungsprozessen zu den Regelungen für den Aufbau und die Organisation der Blockchain. Aus diesem Grund fallen auch grundsätzlich Vergütungen für Masternodes unter diese Ziffer.⁷³

Auf den Punkt gebracht, betrifft die Besteuerung zum besonderen Tarif von 27,5% die reine vermögensverwaltende Miningtätigkeit.

2.3.3 Einkünfteermittlung

Zu besteuern sind die laufenden Einkünfte von Kryptowährungen - zum Zeitpunkt des Zuflusses - mit dem besonderen Steuersatz von 27,5%. Als Bemessungsgrundlage für die Steuerberechnung dient der Wert zum Zuflusszeitpunkt.⁷⁴ Für die Beurteilung der Steuerbemessungsgrundlage ist der gemeine Wert der Kryptowährung heranzuziehen. Dies entspricht dem vorhandenen Kurswert einer Kryptowährungsbörse im Zuflusszeitpunkt.⁷⁵ Zusätzlich beachtlich hinsichtlich des Besteuerungszeitpunkt ist die Problematik, wenn der Steuerpflichtige die erhaltenen Kryptowährungen nicht sofort in staatlich anerkannte Währungen umtauscht, der Fall auftreten könnte, dass die daraus entstandene Steuerschuld nicht mehr beglichen werden kann: Die erhaltenen Kryptowährungen können wegen der hohen Volatilität keinen, oder nur einen geringen Fiatgeldwert (Echtgeld) im Gegensatz zum Zuflusszeitpunkt aufweisen.⁷⁶

⁷¹ EStR 2000 Rz. 6178m.

⁷² Vgl. *Deichsel/Knesl/Knesl* in *Büsser/Hirschler/Sutter/Ehrke-Rabel/Petriz* (Hrsg.), Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band III - Kommentar⁷¹, § 27b EStG Rz. 21.

⁷³ Vgl. EStR 2000 Rz. 6178n.

⁷⁴ Vgl. EStR 2000 Rz. 6178q.

⁷⁵ Vgl. § 6 KryptowährungsVO; EStR 2000 Rz. 6178o; Die Bewertung wird im Kapitel 3.6 detailliert erläutert.

⁷⁶ Vgl. *Pischel*, Ertragsteuerliche Behandlung von Liquidity Mining im Privatvermögen, ÖStZ 2022, 129.

Ein weiteres wichtiges Tatbestandsmerkmal für die Verwendung des § 27b Abs. 2 EStG ist, dass alle nach dem 1. März 2022 angefallenen Entgelte aus der Überlassung von Kryptowährungen sowie Entgelte für Transaktionsverarbeitung umfasst sind: Der Paragraph gilt gleichermaßen für die aus Alt- und aus Neuvermögen stammenden laufenden Einkünfte.⁷⁷

Die Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes knüpft an ein öffentliches Angebot in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht („public placement“). Wurden die fraglichen Kryptowährungen bei ihrer Emittierung nicht an einen unbestimmten Personenkreis angeboten, hat die Besteuerung zum progressiven Tarif zu erfolgen.⁷⁸ Folglich lässt sich noch feststellen, dass derartige Einkünfte nach Auffassung der Gesetzgebung auch schon nach der alten Rechtslage als Kapitalvermögen der Steuerpflicht unterlagen. Eine wesentliche Änderung stellt hierbei der kommende KESt-Abzug dar.⁷⁹ Weiters steht es dem Steuerpflichtigen frei zur Regelbesteuerung gem. § 33 EStG zu optieren.⁸⁰

2.3.4 Ausnahmen

Keine laufenden Einkünfte gem. § 27b Abs. 2 Schlussteil EStG aus Kryptowährungen stellen die folgenden technischen und marketing Prozesse dar:

- Die Einkünfte aus Staking, wobei die Leistung zur Transaktionsverarbeitung vorwiegend im Einsatz von vorhandenen Kryptowährungen geleistet wird;
- Airdrops, also unentgeltlich erhaltene Kryptowährungen sowie Kryptowährungen aus Bounties die man für unwesentliche Leistungen erhält;
- Kryptowährungen die man im Rahmen einer Hardfork, also einer Abspaltung von einer Blockchain erhält.

Die auf den o.a. Wegen erhaltenen Kryptowährungen haben gem. § 27a Abs. 4 Z. 5 EStG einen Anschaffungswert von null und die Besteuerung erfolgt erst bei einer Realisierung.⁸¹ Daraus resultierend kommt es lediglich zu einer zeitlichen Verschiebung der Besteuerung bis zur tatsächlichen Veräußerung gegen eine staatlich anerkannte Währung bzw. Tausch gegen eine

⁷⁷ Vgl. *Staringer*, AVR 2022, 7.

⁷⁸ Vgl. *Kirchmayr/Polivanova-Rosenauer/Schuchter-Mang*, taxlex 2022, 30; Vgl. *Rommer, Sulz*, Neues zur Krypto-Besteuerung – UPDATE April 2023, SWK News vom 5.6.2023, 3.

⁷⁹ Vgl. *Hellebrandt/Lawson*, ecolex 2022, 17.

⁸⁰ Vgl. *Kirchmayr/Polivanova-Rosenauer/Schuchter-Mang*, taxlex 2022, 29.

⁸¹ ErlRV 1293 BlgNR 27, GP 11;

Dienstleistung. Zudem ist die Ausnahmeregelung sowohl im Privat- als auch im Betriebsvermögen anwendbar.⁸²

Die Gesetzgebung hat unter dem Begriff Staking ausschließlich auf den Erwerb von Kryptowährungen im Rahmen der Blockerstellung unter Einsatz von den vorhandenen Kryptowährungen im Anwendungsbereich des „Proof of Stake“- sowie „Delegated Proof of Stake“-Algorithmus⁸³ hingeezielt.⁸⁴ Somit ist im Begriff nur der „klassische“ Staking inbegriffen. Die umgangssprachlich ebenfalls als Staking bezeichneten Vorgänge, wobei Kryptowährungen für Liquiditäts- sowie Miningpools (DeFi-Vorgänge) bereitgestellt werden, stellen kein Staking im Rahmen der Ausnahmebestimmung dar.⁸⁵ Die aus solchen DeFi-Vorgängen erzielten Einkünfte sind, sofern es sich nicht um Validierungsleistungen handelt, zu den Einkünften aus Überlassung von Kryptowährungen gem. § 27b Abs. 2 Z. 1 EStG einzuordnen.⁸⁶

Die zu werbezwecken vergebenen Kryptowährungen (Airdrops und Bounties) sind insofern Teil der Ausnahmeregelung, wenn keine oder eine unwesentliche Gegenleistung vorliegt. Als unwesentliche Gegenleistung gelten Tätigkeiten die einen Zeitaufwand von wenigen Minuten beanspruchen.⁸⁷ Hierunter sind Tätigkeiten inbegriffen, die keinen wesentlichen Aufwand erfordern. Die EStG Richtlinien führen hierzu als Beispiel unter anderem das Teilen von Beiträgen in sozialen Medien oder das Ausfüllen von Quizzes oder Fragebogen auf. Liegt ein wesentlicher Arbeitsaufwand vor, können betriebliche Einkünfte oder Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit vorliegen.⁸⁸

Bei einem Hardfork handelt es sich um eine Abspaltung von der ursprünglichen Blockchain, woraus eine neue Blockchain resultiert. Folglich sind die durch diesen Prozess zugehenden Kryptowährungen neu entstandene Kryptowährungen.⁸⁹ Nicht unter den Begriff bzw. Regelung fallen etwaige Software Updates oder ähnliches. Folglich gilt als alleinige Voraussetzung um

⁸² Vgl. EStR 2000 Rz. 803a; EStR 2000 Rz. 6178r; Vgl. Rommer, Sulz, SWK News vom 5.6.2023, 3.

⁸³ Vgl. EStR 2000 Rz. 6178q; Bei dem Delegated Proof of Stake“-Algorithmus wird die Transaktionsverarbeitung von dem Netzwerkteilnehmer vorgenommen, der von anderen Netzwerkteilnehmern in einer nach Stake gewichteten Wahl gewählt wurde.

⁸⁴ Vgl. EStR 2000, Rz. 6178s; Vgl. Deichsel/Knesl/Knesl in Büsser/Hirschler/Sutter/Ehrke-Rabel/Petriz (Hrsg.), Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band III - Kommentar⁷¹, § 27b EStG Rz. 24.

⁸⁵ Vgl. Enzinger, SWK 2021, 1379; Vgl. Deichsel, ÖStZ, 2022, 36.

⁸⁶ ErlRV 1293 BlgNR 27, GP 11.

⁸⁷ Vgl. Wild, RdW 2022, 213; EStR 2000 Rz. 6178t.

⁸⁸ EStR 2000 Rz. 6178t.

⁸⁹ Hoppel/Mayrhofer in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 27b Rz. 22.

unter diese Ausnahme zu fallen, dass durch die Schaffung einer neuen Blockchain, erstmalig Kryptowährungen ausgegeben werden.⁹⁰

2.4 Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen

Nach alter Rechtslage führte die Veräußerung einer Kryptowährung gem. § 31 EStG nur zur Besteuerung, wenn die einjährige Behaltefrist nicht überschritten wurde.

Dahingegen zählt das Regelwerk des § 27b Abs. 3 EStG zu den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kryptowährungen die folgenden Tatbestände:

- Einkünfte aus der Veräußerung von Kryptowährungen sowie
- Einkünfte aus dem Tausch gegen andere Wirtschaftsgüter und Leistungen, einschließlich anerkannter Zahlungsmittel. Ausgenommen sind Tauschvorgänge einer Kryptowährung gegen eine andere Kryptowährung sowie die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen.

Für beiden o.a. Tatbestände gelten sinngemäß die Vorschriften der Wegzugbesteuerung, die im Folgekapitel behandelt werden.

Der erste vom Absatz drei definierte Tatbestand enthält die klassische Veräußerung von Kryptowährungen gegen Fiatwährungen/Echtwährungen wie der Euro oder der Dollar. Der zweite Tatbestand, der Tausch gegen Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen, sieht einen Realisationsvorgang analog zur Verwaltungspraxis bei der Abhebung eines Fremdwährungsguthabens von einem Bankkonto vor. Somit führt der direkte Tausch von Kryptowährungen gegen Wirtschaftsgüter oder Leistungen ebenfalls zu einer Realisation.⁹¹ In der Literatur wurde darüber diskutiert, dass bei den Tauschvorgängen anfallende Transaktionskosten üblicherweise ebenfalls in Kryptowährungen gezahlt werden und diese auch einen Realisationsvorgang darstelle.⁹² Die Gesetzgebung hat hierbei mit dem letzten Satz § 27b Abs. 3 Z. 2 EStG entgegengewirkt und die im Verbindung mit dem Tausch stehenden Aufwendungen als steuerlich unbeachtlich definiert. Diese Definition bedeutet einerseits die Klärung der Frage bzgl. des Realisationsvorgangs. Andererseits bedeutet die steuerliche Unbeachtlichkeit der Aufwände, dass diese später als nachträgliche Anschaffungsnebenkosten

⁹⁰ Vgl. Wild, RdW 2022, 213; EStR 2000 Rz. 6178u.

⁹¹ Vgl. Kirchmayr/Polivanova-Rosenauer/Schuchter-Mang, taxlex, 2022, 29; EStR 2000 Rz. 6201a.

⁹² Vgl. Enzinger, SWK 2021, 1374.

angesetzt werden können.⁹³ Dies bedeutet eine Durchbrechung des Abzugsverbots des § 20 Abs. 2 Z. 2 EStG, womit Kryptowährungen, auch im außerbetrieblichen Bereich, inklusive Anschaffungsnebenkosten steuerlich berücksichtigt werden können.⁹⁴ Weiters ist eine generelle Abzugsfähigkeit der mit einer Kryptowährung in Verbindung stehenden Werbungskosten ausschließlich für die Fälle vorgesehen, wo der Steuerpflichtige auf die Besteuerung unter dem besonderen Steuersatz verzichtet.

In Anlehnung an die höchstgerichtliche Rechtsprechung zu Fremdwährungen soll der Tausch von Kryptowährungen in andere Kryptowährungen keinen Realisationsvorgang mehr bewirken.⁹⁵ Nach der Rechtsprechung des VwGH führt nämlich der Wechsel von wechsellabilen Fremdwährungen untereinander zu keiner Gewinnrealisierung, da der Realisationsvorgang erst vorliege, wenn eine endgültige Konvertierung in Euro vollzogen wird. Mit der Konvertierung einer Verbindlichkeit von einem Risikobereich in einen anderen, ist das Schicksal der bestehenden Verbindlichkeit unabhängig von der ursprünglichen Währung.⁹⁶ Demzufolge sieht der Gesetzgeber Kryptowährungen wegen der teilweisen sehr hohen Volatilität zum Euro-Kurs als labil an und stellt beim Tausch von Kryptowährungen untereinander keinen Realisationsvorgang fest.⁹⁷ Dies gilt jedoch nur, soweit die hingeebene als auch die erhaltene Kryptowährung die Voraussetzungen des § 27b Abs. 4 EStG erfüllen.⁹⁸ Die Unbeachtlichkeit dieses Tausches gilt sowohl im privaten als auch im betrieblichen Bereich.⁹⁹ Weiters werden im Falle eines Tausches von Kryptowährungen untereinander die Anschaffungskosten der eingetauschten Kryptowährung auf die erhaltene Kryptowährung übertragen. Liegt eine Wertsteigerung vor, wird diese erst bei einer zukünftigen Veräußerung oder Tausch gegen andere Wirtschaftsgüter/Leistungen erfasst.¹⁰⁰ Die Steuerneutralität eines Tausches gilt nicht, wenn eine Kryptowährung gegen ein anderes Krypto-Asset, das nicht in den Anwendungsbereich vom § 27b Abs. 4 EStG fällt, getauscht wird.

Besteuert werden die Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen mit dem besonderen Steuersatz von 27,5%, wobei die Behaltdauer unbeachtlich ist. Die Bemessungsgrundlage stellt der Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten samt

⁹³ Vgl. *Deichsel*, ÖStZ, 2022, 36.

⁹⁴ EStR 2000, Rz. 6105a.

⁹⁵ Vgl. ErlRV 1293 BlgNR 27, GP 11.

⁹⁶ VwGH 27.08.2008, 2008/15/0127.

⁹⁷ Vgl. *Deichsel*, ÖStZ, 2022, 37.

⁹⁸ Vgl. EStR 2000 Rz. 6178ab.

⁹⁹ Vgl. EStR 2000 Rz. 803b & Rz. 6178ab.

¹⁰⁰ Vgl. *Wild*, RdW 2022, 213;

Nebenkosten dar. Beim Tausch gegen ein anderes Wirtschaftsgut ist der gemeine Wert der Kryptowährung in der Tauschzeit als Veräußerungserlös maßgeblich.¹⁰¹ Eine Regelung für ein zwingendes öffentliches Angebot, wie bei den laufenden Einkünften aus Kryptowährungen, gibt es bei den Realisierten Wertsteigerungen nicht.¹⁰²

Im betrieblichen Bereich gilt bei Einkünften aus Kryptowährungen i.S.d. § 27 Abs. 4a EStG nicht die Abgeltungswirkung, die Besteuerung erfolgt vielmehr im Wege der Veranlagung. Bei der Veranlagung steht Kryptowährungen i.d.R. ebenfalls ein Sondersteuersatz zu, die einbehaltene KESt ist anzurechnen.¹⁰³

2.4.1 Entstrickung - Wegzugsbesteuerung

Durch die Klassifizierung der Kryptowährungen als Kapitalvermögen sowie durch den Verweis im § 27b Abs. 3 Z. 2 EStG, sind für diese seit dem 1. März 2022 die Bestimmungen der Wegzugsbesteuerung i.S.d. § 27 Abs. 6 Z. 1 EStG ebenfalls anwendbar.¹⁰⁴ Sind Umstände Vorhanden die zur Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich zu anderen Staaten hinsichtlich einer Kryptowährung führen, gilt die sog. Veräußerungsfiktion. Natürlich ist die Auslösung der Besteuerung im Privatvermögen nur bei unbeschränkt Steuerpflichtigen denkbar, da bei beschränkter der Realisationsvorgang nicht in Österreich steuerpflichtig ist.¹⁰⁵ Die Entstrickungsfälle können sowohl bei physischem Wegzug als auch bei unentgeltlicher Übertragung im Rahmen von Erbschaften oder Schenkungen vortreten.¹⁰⁶ Ein Entstrickungsfall führt zur sofortigen Besteuerung der in den gehaltenen Kryptowährungen enthaltenen stillen Reserven. Umstände, die zur Einschränkung des Besteuerungsrechtes führen können, sind ua. die Wohnsitzverlegung in das Ausland, die unentgeltliche Übertragung von Kryptowährungen an einen Steuerausländer oder die Übertragung auf eine ausländische Stiftung, wenn in allen diesen Fällen das Besteuerungsrecht Österreichs auf Grund des EStG oder durch ein DBA an zukünftigen Realisierungsüberschüssen eingeschränkt wird. Die Besteuerung durch einen Entstrickungsfall wird unabhängig davon ausgelöst, ob der Steuerpflichtige eine aktive Handlung setzt, wenn das Besteuerungsrecht der Republik Österreich eingeschränkt wird.¹⁰⁷

¹⁰¹ EStR 2000 Rz. 6178y.

¹⁰² Vgl. ErläutRV 1293 BlgNR BG 11; Vgl. *Kirchmayr/Polivanova-Rosenauer/Schuchter-Mang*, taxlex 2022, 30.

¹⁰³ EStR 2000, Rz. 787.

¹⁰⁴ Vgl. *Rommer, Sulz*, SWK News vom 5.6.2023, 4.

¹⁰⁵ Vgl. *Franke*, Realisationstatbestände im Rahmen des § 27b Abs. 3 EStG in *Kirchmayer/Miernicki/Weilinger/Wimmer/Wild*, Handbuch Besteuerung Kryptowährungen (2023), 168.

¹⁰⁶ Vgl. *Kirchmayr/Polivanova-Rosenauer/Schuchter-Mang*, taxlex, 2022, 30.

¹⁰⁷ Vgl. EStR 2000 Rz. 6148.

Bei Wegzug ins EU/EWR-Staat kann die Nichtfestsetzung beantragt werden, wobei die Steuer erst bei der tatsächlichen Veräußerung eingehoben wird. Ebenso kann auf Antrag das Ratenzahlungskonzept zur Anwendung kommen.¹⁰⁸ Dahingegen ist der Wegzug in ein Drittland als Tatbestand einer realisierten Wertsteigerung gleichzusetzendes Ereignis anzusehen.¹⁰⁹ Kommt es später zu einer tatsächlichen Veräußerung der Kryptowährung, gilt dies verfahrensrechtlich als rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 295a BAO, sodass die Festsetzung der Steuer im Wege der Abänderung des Steuerbescheides des Jahres der Nichtfestsetzung nach sich zieht.¹¹⁰ Die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung stellt der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert der Kryptowährung im Entstrickungszeitpunkt und den Anschaffungskosten zum Zeitpunkt des Antrages auf Nichtfestsetzung.¹¹¹

Nach der vor dem ÖkoStRefG 2022 geltenden Rechtslage lösten Depotbewegungen von Kapitalmarktinstrumenten eine Besteuerung iS. einer Realisation aus. Die Kreditinstitute konnten vom KEST-Abzug absehen, wenn der Besitzer der Wertpapiere entsprechende Beweise über eine Eigenübertragung vorgebracht hat.

Die Übertragungen zwischen Verwahrstellen von Kryptowährungen sollen jedoch keine Realisierung verwirklichen.¹¹² Das Regelwerk zu den Entstrickungsfällen befindet sich im § 27b Abs. 3 letzter Satz EStG. Folglich ist nur der Tatbestand des Wegzugs normiert. Im Umkehrschluss ist aus dem letzten Satz des § 27b Abs. 3 EStG ableitbar, da sich der Gesetzgeber bewusst für nicht Regelung entschieden hat.¹¹³

2.5 Verlustverrechnung

Für die im Privatvermögen gehaltenen Einkünfte aus Kryptowährungen – sowohl für laufende Einkünfte als auch für realisierte Wertsteigerungen - gilt das Regelwerk des Verlustausgleich i.S.d. 27 Abs. 8 EStG. Hierbei ist grundsätzlich zu beachten, dass Verluste aus Kapitalvermögen nicht mit anderen Einkünften ausgleichsfähig sind. Ein Verlustausgleich mit Verlusten aus Kryptowährungen ist ausschließlich mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen möglich, wo der besondere Steuersatz von 27,5% zur Anwendung kommt. Diesen allgemeinen Grundsatz

¹⁰⁸ Vgl. ErläutRV 1293 BlgNR BG 12.

¹⁰⁹ Vgl. *Deichsel*, ÖStZ, 2022, 37.

¹¹⁰ EStR 2000 Rz. 6156b.

¹¹¹ *Hoppel/Mayrhofer* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 27b, Rz. 29.

¹¹² Vgl. *Kirchmayr/Polivanova-Rosenauer/Schuchter-Mang*, taxlex, 2022, 30.

¹¹³ Vgl. *Franke*, in *Kirchmayer/Miernicki/Weilinger/Wimmer/Wild*, Handbuch Besteuerung Kryptowährungen (2023), 168.

folgend können Verluste aus Kryptowährungen z.B. mit Fondsausschüttungen oder realisierten Aktiengewinnen verrechnet werden.¹¹⁴ Folglich können Verluste aus Einkünften aus Kryptowährungen nicht mit Zinserträgen aus Geldeinlagen oder sonstigen Geldforderungen bei Kreditinstituten sowie mit Zuwendungen gem. § 27 Abs. 5 Z. 7 EStG verrechnet werden, da die Besteuerung dieser nicht mit dem gleichen besonderen Steuersatz erfolgt.¹¹⁵ Weiters ist ein Verlustausgleich z.B. mit Einkünften aus Privatdarlehen oder sonstigen nicht verbrieften Forderungen oder Derivate nicht möglich.¹¹⁶ Der Verlustausgleich ist – sofern nicht im Rahmen des KEST-Abzugs vom Dienstleister bzw. depotführende Stelle vorgenommen – im Veranlagungsweg geltend zu machen. Die Verluste sind im außerbetrieblichen Bereich nicht vortragsfähig. Weiters sind die Verlustausgleichsbeschränkungen auch bei der Ausübung der Option zur Regelbesteuerung bindend.¹¹⁷

In Betrugsfällen sowie bei Verlust der Kryptowährung i.V.m. Abhandenkommen des Privat Key ist eine steuerliche Verlustverwertung mangels Realisationstatbestandes nicht möglich.¹¹⁸

Die Behandlung eines Verlustüberhanges aus Kryptowährungen im betrieblichen Bereich entspricht jener die im Betriebsvermögen gehaltenen Kapitalanlagen.¹¹⁹ Anzuwenden hierbei sind die Bewertungsregelungen des § 6 Z. 2 lit. c EStG. Demnach sind Kryptowährungsverluste – Teilwertabschreibungen auf Verluste aus der Veräußerung, Einlösung oder sonstige Abschichtung - im betrieblichen Bereich mit positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Wirtschaftsgütern und Derivaten oder Zuschreibungen auszugleichen wo der besondere Steuersatz von 27,5% gilt. Sofern ein negativer Überhang verbleibt, darf dieser nur zu 55% mit anderen betrieblichen Einkünften ausgeglichen werden.¹²⁰

Für Kapitalgesellschaften gilt diese Regelung nach § 7 Abs. 3 KStG nicht. Nach wie vor ist Kapitalgesellschaften die Verrechnung ihrer Verluste vollständig mit ihren anderen Einkünften grundsätzlich gestattet. Weiters erfolgt die Besteuerung auf der Ebene von Kapitalgesellschaften zum KÖSt-Tarif gem. § 22 KStG.

¹¹⁴ Vgl. *Kirchmayr/Polivanova-Rosenauer/Schuchter-Mang*, taxlex, 2022, 30.

¹¹⁵ Vgl. *Enzinger*, SWK 2021, 1380.

¹¹⁶ Vgl. *Hellebrandt/Lawson*, ecolex 2022, 19.

¹¹⁷ EStR 2000 Rz. 6231.

¹¹⁸ *Hoppel/Mayrhofer* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 27b Rz. 44-45.

¹¹⁹ Vgl. ErläutRV 1293 BlgNR BG 4.

¹²⁰ Vgl. *Hellebrandt/Lawson*, ecolex 2022, 19.

Sofern die aus der im Betriebsvermögen gehaltenen Kryptowährungen resultierenden Verluste im Veranlagungsjahr nicht vollständig ausgeglichen werden konnten, können die Verluste im Folgejahr gem. § 18 Abs. 6 EStG als Sonderausgaben angesetzt werden.¹²¹

2.6 Werbungskosten

Grundsätzlich verbietet § 20 Abs. 2 EStG den Abzug von Werbungskosten bei Einkünften aus Kapitalvermögen, wo der besondere Steuersatz von 27,5% zur Anwendung gelangt. Für die steuerliche Beurteilung der Anschaffungskosten von Kryptowährungen sind jedoch gem. § 27a Abs. 4 Z. 2 EStG die Anschaffungsnebenkosten anzusetzen.¹²² Somit können nur Aufwände, die mit dem Kauf in Zusammenhang stehen, die Anschaffungskosten reduzieren. Nicht jedoch etwaige andere mit der Kryptowährung in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Aufwendungen. Folglich würden die durch den Ankauf verursachte Transaktionskosten die Anschaffungskosten reduzieren, aber die Aufwände für die Verwahrung der Kryptowährung oder bei der Veräußerung anfallende Transaktionsgebühren dürfen nicht angesetzt werden.

Mit der Eingliederung der Kryptowährungen in das schedulare Besteuerungsregime der Einkünfte aus Kapitalvermögen ist die Option auf Regelbesteuerung erhalten geblieben. Auf Antrag i.S.d. § 27a Abs. 5 EStG kann anstelle des besonderen Steuersatzes der allgemeine Steuertarif gem. § 33 EStG angewendet werden. Da es aber in Verbindung mit Kryptowährungen keine Vorgaben durch das Endbesteuerungsgesetz gibt, ist der Abzug von Werbungskosten gem. § 20 Abs. 2 Z. 3 lit. a EStG bei der Anwendung des Regelsteuersatzes zulässig.¹²³

¹²¹ EStR 2000 Rz. 4508.

¹²² Vgl. *Hoppel/Mayrhofer* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 27b Rz. 47.

¹²³ Vgl. ErläutRV 1293 BlgNR BG 9, EStR 2000, Rz. 6105a.

3 KEST-Abzug bei Kryptowährungen

Bei der dieser Arbeit zugrundeliegenden Reformierung der Besteuerung des Kapitalvermögens handelt es sich um die dritte Erweiterung des KEST-Abzugs. Die Ausweitung auf Kryptowährungen wird daher in der Literatur oft KEST III oder Krypto-KESt genannt. Die Integration der Kryptowährungen in das System des Kapitalvermögens, bringt das Kernelement des Vollzugs mittels KEST-Abzug mit sich.¹²⁴ Für laufende Einkünfte aus Kryptowährungen sowie Realisierte Wertsteigerungen soll die Besteuerung an der Quelle, mittels KEST-Abzug erfolgen. Unabhängig davon ob die Kryptowährungen im betrieblichen, oder außerbetrieblichen Vermögen gehalten werden, soll die KEST vom Abzugsverpflichteten einbehalten und abgeführt werden, wenn der besondere Steuersatz anwendbar ist und es sich um inländische Einkünfte gem. Gesetzesdefinition handelt.¹²⁵ Die KEST ist – anders als bei den anderen Einkünften aus Kapitalvermögen – nur einmal jährlich abzuführen.¹²⁶ Wenn die Voraussetzungen für den KEST-Abzug nicht vorliegen, soll die Besteuerung im Wege der Veranlagung erfolgen.¹²⁷ Weiters kann der Steuerpflichtige zur Veranlagung optieren, dass in den Fällen vorteilhaft sein wird, wenn der Steuerpflichtige ausgleichsfähige Gewinne und Verluste bei unterschiedlichen in- und ausländischer Dienstleistern sowie depotführende Stellen vorweisen kann, oder die Gesamteinkünfte des Steuerpflichtigen im Veranlagungsjahr sehr gering ausfallen.¹²⁸

3.1 Motiv KEST-Abzug – Sicherstellung der Besteuerung

Die Implementierung der Kryptowährungen in das schedulare Besteuerungssystem der Kapitalanlagen verbirgt diverse gesetzgeberische Motive. Im österreichischen Steuerrecht hat die Übertragung von Aufgaben i.Z.m. der Abgabenerhebung eine längere Tradition.¹²⁹ Historisch betrachtet, wurden Gewinne aus Veräußerungsgeschäften schon im reichsdeutschen EStG 1920 der Besteuerung mittels Deklaration unterworfen.¹³⁰ Dies stellt die ursprünglichen

¹²⁴ Vgl. *Mittermayer*, Kapitalertragsteuerabzug bei Kryptowährungen, SWK-Spezial: Ertragsteuern 2024 (2024), 42.

¹²⁵ § 93 Abs. 1 & Abs. 1 Z. 3 i.V.m. 27a Abs. 2 EStG; Die Abgeltungswirkung des KEST-Abzugs entfaltet sich nicht bei im Betriebsvermögen gehaltenen Kryptowährungen.

¹²⁶ § 96 Abs. 1 Z. 3 EStG.

¹²⁷ § 93 Abs. 2 EStG; Für die Fälle des § 94 EStG sieht das Gesetz ebenfalls eine zwingende Ausnahme vom Abzug vor.

¹²⁸ § 27a Abs. 5 EStG

¹²⁹ Vgl. *Schlager*, Die verfassungsrechtlichen Grenzen für die Ausgliederung der Abgabeneinhebung - Teil I, ÖStZ 2007/15, 21.

¹³⁰ Vgl. *Hohenwarter-Mayr in Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg.), Besteuerung von Kapitalvermögen (2011), 30.

Wurzeln der Kapitalertragsteuer dar.¹³¹ Allerdings wurde dem Fiskus in Kürze klar, dass wegen der „mangelnde Steuerehrlichkeit“ der Bürger, die Besteuerung sich im Vollzugsdefizit befindet. Daraufhin wurde die generelle Besteuerung privater Veräußerungserlöse auf Spekulationsgewinne beschränkt.¹³² Ein möglichst volles Aufkommen der geschuldeten Steuer ließe sich mit einer vollen Ausschöpfung der Steuerquelle gewährleisten. Das Konzept einer Quellensteuer – wie bei der Lohnsteuer gem. § 47 EStG, oder Steuerabzug in besonderen Fällen gem. § 99 EStG – wurde ebenso in der ersten Hälfte des 20. Jahrhunderts entwickelt: Erstens, stammt das Lohnsteuerkonzept aus der Erzbergerschen Finanz- und Steuerreform von 1919/1920. Weiters hat das heutige Regelwerk des § 99 EStG seine Wurzeln in den 30er Jahren des 20. Jahrhunderts. Regelmäßig dient der Zweck dieser Vorschriften der Sicherung der Steuereinnahmen und der Vereinfachung der Abgabeneinhebung.¹³³

Mit den Änderungen des EStG im Jahr 1925 wurde die Kapitalertragsteuer in das System des Einkommensteuerrechtes, als besondere Form der Einhebung der Einkommensteuer, aufgenommen. Im Interesse einer sicheren Erfassung wird die KESt an der Quelle durch Einbehaltung und Abfuhr seitens des Schuldners der Kapitalerträge erhoben. Diese technische Überlegung wurde aus dem folgenden Grund geplant: Kapitaleinkommen ist das Einkommen, das sich wegen der Beweglichkeit des Kapitalvermögens am leichtesten der Besteuerung entziehen kann. Somit erscheint diese Erhebungsform im Interesse der Gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen unentbehrlich. Als weiterer Zweck der Einführung einer Abzugssteuer wurde vom Gesetzgeber die Vereinfachung der Einhebung angeführt.¹³⁴

Vor der Integration der Kryptowährungen in das Besteuerungsregime der Kapitalanlagen verbarg sich die größte Herausforderung des Fiskus ebenfalls im praktischen Vollzug. Es wird vermutet, dass eine erhebliche Anzahl der Anleger, die aus der Veranlagung von Kryptowährungen stammenden Einkünfte, nicht deklariert hat. Im Lichte des dezentralen Wesens sowie angenommene Anonymität der Kryptowährungen könnten sich viele der Steuerhinterziehung schuldig gemacht haben. Die steigende Beliebtheit alternativer Zahlungsmittel und Anlageformen, wie Kryptowerte birgt erhebliche Steuerhinterziehungs- und Steuervermeidungsrisiken in sich.¹³⁵

¹³¹ Vgl. Schlager, ÖStZ 2007/15, FN 129, 21.

¹³² Vgl. Hohenwarter-Mayr in Kirchmayr/Mayr/Schlager (Hrsg.), FN 130 30.

¹³³ Vgl. Schlager, ÖStZ 2007/15, FN 129, 21.

¹³⁴ Vgl. Kopecky, Die Haftung im österreichischen Steuerrecht, 1971, 70.

¹³⁵ Vgl. Hohenwarter-Mayr/Mittermayer, Rechtsbefolgung und Rechtsdurchsetzung bei Kryptowerten im Steuerrecht, ZVglRWiss 2023, 306.

Bei der Neuordnung der Besteuerung vom Kapitalvermögen mit dem BudBG 2011 hat der Gesetzgeber die Besteuerung von Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Wertpapieren sowie aus Derivaten, in die von laufenden Einkünften aus Kapitalvermögen implementiert (KESt II). Das Motiv dahinter war, dass das bankgeheimnisbedingte systematische Vollzugsdefizit i.V.m. Spekulationsgeschäften an der Wurzel gepackt wird, damit diese verstärkt zum Steueraufkommen beitragen.¹³⁶ Sinn und Zweck des überdachten KESt-Systems samt flankierender Haftung des Abzugsverpflichteten war einerseits die Besicherung des Abgabenspruchs und andererseits die Vereinfachung der Steuererhebung gewesen.¹³⁷ Weiters führte die Bundesregierung neben dem Kriterium der Effizienz aus, dass die Normierung der KESt, bzw. die Ausweitung erforderlich ist, um die Steuerhinterziehungen, die bisher im Bereich der Kapitalvermögen begangen wurden zu bekämpfen. Sodass eine gleichmäßige Steuererhebung hierdurch erreicht wird. Da das Bankgeheimnis aber der Durchsetzung der gleichmäßigen Besteuerung im Veranlagungsweg entgegenstand, war die Normierung einer Abzugsverpflichtung der Kreditinstitute im öffentlichen Interesse gelegen und verhältnismäßig.¹³⁸

Die praktischen erhebungstechnischen Überlegungen, die die Administrierbarkeit des Vollzuges beinhalten, sollen eine effiziente und gleichzeitig vollständige Steuererhebung gewährleisten. Die Steuererhebung ist Teil der Hoheitsverwaltung, wobei hier zu verstehen ist, dass die Abgabenerhebung Teil der Staatsfunktion der Verwaltung ist. Unter Verwaltung versteht man in einem modernen Staat im engeren Sinn die Staatsorgane, die die Gesetze typischerweise weisungsgebunden vollziehen. Im weiten Sinn beinhaltet die Staatsverwaltung, die außerhalb der Verwaltungsorganisation stehende Rechtsträger. Hiermit steht der Begriff Ausgliederung im Zusammenhang. Die Ausgliederung ist ein möglicher Weg der Einbeziehung Privater in die Erfüllung von Verwaltungsaufgaben.¹³⁹ Desweiterem kann die Thematik des Vollzugsdefizit verfassungstechnische Überlegungen beinhalten. Die Sphäre des verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechts auf Gleichheit, kann hierbei negativ berührt

¹³⁶ Vgl. *Kofler* Verfassungsrechtliche Fragen im Zusammenhang mit der Neuordnung der Besteuerung von Kapitalvermögen, in *Lechner/Mayr/Tumpel* Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen (2012), 35; VfGH 16.06.2011, G18/11, VfSlg 19.412.

¹³⁷ Vgl. *Hohenwarter-Mayr* in *Kirchmayr/Mayr/Schlager*, Besteuerung von Kapitalvermögen, (2011), 37; VfGH 16.06.2011, G18/11, VfSlg 19.412.

¹³⁸ Vgl. VfGH 16.06.2011, G18/11, VfSlg 19.412.

¹³⁹ Vgl. *Schuch*, Die Erhebung von Quellensteuern als „Ausgliederung der Steuererhebung“, *Lang/Schuch/Staringer* in *Quellensteuern*, I. Steuerabzug und einkommen-steuerliche Haftungstatbestände, 2009, 180.

werden. Nämlich schließt der Aspekt der Gleichheit im Belastungserfolg, neben der normativen Steuerpflicht, auch die Besteuerungsgleichheit ein. Dies bedeutet, dass materielle Steuergesetze in ein normatives Umfeld eingebettet sein sollten, sodass die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolges prinzipiell gewährleistet wird.¹⁴⁰

Ziel einer Quellensteuer, im Bereich der Auferlegung von Mitwirkungs- und Haftungspflichten privater Rechtsträger, ist in die der öffentlichen Interesse stehende Einbringlichkeit der Abgaben und die Effizienz der Abgaben.¹⁴¹ Dem Gesetzgeber unterliegt bei der Auferlegung von Abzugs- und Abfuhrpflichten - bei der Art und Umfang der zum Primärschuldner bestehenden Beziehungen - zweierlei Schranken: Einerseits muss die Auswahl, der mit der Abzugspflicht belasteten Person durch eine qualifizierte Beziehung zum Steuerschuldner sachlich rechtfertigbar sein. Andererseits müssen auch die Mitwirkungspflichten in einem angemessenen Verhältnis zu Art und Umfang der Beziehung zwischen Steuerschuldner und Abzugspflichtigem stehen.¹⁴²

Bei der Einführung des KEST-Abzugs i.Z.m. Kryptowährungen hat die Gesetzgebung diese Leitgedanken - der Effizienz bzw. der Einbringlichkeit der Steuer - im Vordergrund gehabt. Ein Vollzugsdefizit bei der Besteuerung von Kryptowährungen resultierte aus dem anonymen Wesen der Kryptowährungen und der bisherigen Besteuerungsregime mittels Veranlagung. Die Einführung einer Quellensteuer, wo die Erträge aus Kryptowährungen bei Zufluss besteuert werden, mag die effizientere Lösung für die Erhebung darstellen. In der Regel sind keine Banken bei der Abwicklung der Kryptowährungstransaktionen beteiligt, die als Abzugsverpflichtete herangezogen werden könnten. Deshalb hat der Gesetzgeber den Rechtsbegriff inländische Dienstleister geschaffen (dazu näher im Kapitel 3.4), der dann als Abzugsverpflichteter an der Quelle agiert. Betreffend die Erhebung der Steuer, kann aus praktischer Sicht nur mit der Miteinbindung der involvierten, die Transaktionen abwickelnden, Dienstleister der Vollzug gesichert werden. Folglich soll die Wichtigkeit einer effizienten Vollzugssicherung bei der Reformierung der Besteuerung von Kryptowährungen die bedeutendste Rolle der Gesetzgebung gespielt haben.¹⁴³ Nun braucht es ein Druckmittel an der

¹⁴⁰ Vgl. *Hohenwarter-Mayr/Mittermayer*, ZVglRWiss 2023, 312.

¹⁴¹ Vgl. *Schuch*, in *Lang/Schuch/Staringer* in *Quellensteuern, I. Steuerabzug und einkommen-steuerliche Haftungstatbestände*, 2009, 182.

¹⁴² Vgl. VfSlg 15773/2000; Vgl. *Schuch*, in *Lang/Schuch/Staringer* in *Quellensteuern, I. Steuerabzug und einkommen-steuerliche Haftungstatbestände*, 2009, 184.

¹⁴³ Vgl. *Anderwald*, Kapitalertragsteuerabzug künftig auch bei Kryptowährungen, ÖStZ 2022/145, 150.

Quelle, damit der miteingebundene Dienstleister den Vollzug durchführt. Hierzu war die Erweiterung der KESt-Haftung auf die Krypto-Dienstleister notwendig.

3.2 KESt-Haftung

3.2.1 Einführung in die abgabenrechtliche Haftung anhand der KESt

Mit der ÖkoStRefG 2022 hat die Gesetzgebung die aus Kryptowährungen stammenden laufenden Einkünfte sowie die Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen ertragsteuerlich in das Besteuerungssystem der Kapitaleinkünfte integriert. Ein wichtiger Aspekt hierbei ist die Ausweitung des Kapitalsteuerabzugs samt dazugehörigen Haftung des zum Abzug verpflichteten Dienstleisters (zum Begriff Dienstleister näher im Kapitel 3.4). Eine Steuerschuld und die Haftung werden im Abgabenrecht als gegensätzliche Begriffe gebraucht, wobei die Haftung das Entstehen für eine fremde Schuld bedeutet. Wie weit diese zwei Begriffe auseinandergehen, sowie in welchem Verhältnis sie zueinander stehen, soll in diesem Kapitel geklärt und näher erläutert werden.¹⁴⁴

Ein Steuerschuldverhältnis entsteht, wenn ein Tatbestand der im Gesetz beschrieben ist verwirklicht wird, aus dem Gesetz heraus.¹⁴⁵ Die Entstehung der Steuerschuld ist somit grundsätzlich unabhängig von ihrer späteren Festsetzung durch die Behörde und unabhängig von ihrer Fälligkeit.¹⁴⁶ Strukturell ähnelt dieses Schuldverhältnis dem Zivilrecht: ein rechtliches Band zwischen dem Gläubiger und dem Schuldner entsteht, wobei ein Leistungsanspruch einer Leistungspflicht gegenübersteht. Die Parallele ist allerdings aus den folgenden Gründen abgeschwächt:¹⁴⁷

Das Steuerschuldverhältnis hat eine besondere Aufgabenstellung, nämlich dient es eines öffentlich-rechtlichen Leistungsanspruches sowie einer öffentlich-rechtlichen Leistungspflicht und weist die Besonderheiten eines öffentlich-rechtlichen Schuldverhältnisses auf. Dahingegen ist im Privatrecht eine autonome, freie Gestaltung des Schuldverhältnisses möglich. Im Einzelnen definiert das steuerliche Schuldverhältnis die Entstehung, den Inhalt, die Sicherung, den Übergang, die Beendigung der Schuld sowie die Folgen einer Leistungsstörung. Desweiterem hängt die Forderungspflicht des Steuergläubigers eng mit dem

¹⁴⁴ Vgl. *Hohenwarter-Mayr*, Haftung im Abgabenrecht, *WiR – Studiengesellschaft für Wirtschaftsrecht*, Haftung im Wirtschaftsrecht, 2013, 131.

¹⁴⁵ Vgl. *Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis, 1972, 212.

¹⁴⁶ Vgl. *Gassner*, Das Schuldverhältnis im Steuerrecht, in *Gassner/Krejci/Rummel*, Das Schuldverhältnis – Seine Ausprägungen im Privatrecht, Steuerrecht und im Sozialversicherungsrecht, 17.

¹⁴⁷ Vgl. *Gassner* in *Gassner/Krejci/Rummel*, FN 146, 7ff.

Steuerschuldverhältnis zusammen. Es steht nämlich dem Steuergläubiger nicht frei die Leistung einzufordern, hingegen hat er den Anspruch von Gesetzes wegen gem. § 114 BAO geltend zu machen. Wegen dem öffentlich-rechtlichen Charakter des Steuerschuldrechts ist die Art und Weise der Geltendmachung in der BAO weitestgehend normiert.¹⁴⁸

Die Sicherung des Abgabenanspruchs ist für den Gesetzgeber sehr wichtig, da er sich als Gläubiger den Steuerschuldner nicht aussuchen kann. Zur Sicherung und Bestärkung der Steuerschuld hat das Steuerrecht das Rechtsinstitut der Haftung aus dem Zivilrecht übernommen und für die besonderen Aufgaben des Steuerrechts angepasst.¹⁴⁹

Nun stellt sich die Frage, warum die Haftung des Abzugsverpflichteten benötigt wird. Für einen Schaden hat grundsätzlich der einzustehen, der diesen adäquat verursacht hat. Hierbei ist der elementarer Zurechnungsgrund die Schadensverursachung.¹⁵⁰ Die Haftung gehört zum Wesen des Schuldbegriffs. Somit ist die Inanspruchnahme der Haftung des Schuldners als ein Element der Schuld anzusehen.¹⁵¹

Im Allgemeinen kommt eine Haftung für fremdes Verhalten nur in Frage, wenn es ausdrücklich vom Gesetz angeordnet wird. Im Abgabenrecht, sowie auch im Zivilrecht, sind Tatbestände für das Entstehenmüssen, für fremdes Verhalten geregelt.¹⁵² Im Zivilrecht werden die Komponenten Schuld und Haftung – sofern nicht ausdrücklich anders geregelt - vereint. Aus dieser Perspektive ist die Schuld ein Leistensollen, während die Haftung das Entstehenmüssen für diese Schuld bedeutet. Im Falle der Nichterfüllung kann der Gläubiger auf das Vermögen der Schuldner zurückgreifen. Somit ist es sichtbar, dass in der zivilrechtlichen Sichtweise die Haftung, als Zwangsmittel des Gläubigers, ein wesentliches Element der Schuld darstellt.¹⁵³ Das Steuerrecht hat diese zivilrechtlichen Rechtsinstitute der Schuld und Haftung ins öffentliche Recht transformiert, jedoch nicht zur Gänze übernommen: Das Steuerrecht erfasst mit seinen Instituten der Gesamtschuld und Haftung nur das Außenverhältnis des Steuergläubigers zum Schuldner und zum Haftenden. Während das Innenverhältnis des Schuldners und des Haftenden nach dem Zivilrecht bestimmt wird¹⁵⁴

¹⁴⁸ Vgl. *Gassner* in *Gassner/Krejci/Rummel*, FN 146, 8ff.

¹⁴⁹ Vgl. *Gassner* in *Gassner/Krejci/Rummel*, FN 146, 24.

¹⁵⁰ Vgl. *F. Bydlinski*, Zur Haftung für Erfüllungsgehilfen im Vorbereitungsstadium, JBl 1995, 478.

¹⁵¹ Vgl. *Stoll*, Steuerschuldverhältnis FN 145, 220.

¹⁵² Vgl. *Kopecky*, Die Haftung im österreichischen Steuerrecht, FN 134, 4; Vgl. *Griss*, Haftung für Dritte im Wettbewerbsrecht und im allgemeinen Zivilrecht, JBl 2005, 69; Vgl. *Twardosz*, Haftung für Kapitalertragsteuer, ÖStZ 2009/634 S 317.

¹⁵³ Vgl. *Hohenwarter-Mayr* in *WiR*, Haftung im Wirtschaftsrecht, FN 144, 133.

¹⁵⁴ Vgl. *Gassner* in *Gassner/Krejci/Rummel*, FN 146, 25.

Im Unterschied zum Zivilrecht ist der abgabenrechtliche Haftungsbegriff immer von der Zugriffsunterworfenheit einer Person oder einer Sache für eine materiell fremde Schuld geprägt.¹⁵⁵ Die abgabenrechtliche Haftung setzt dabei die Schuld eines anderen voraus.¹⁵⁶ Dabei wird ein wichtiger Strukturaspekt des Abgabenrechts ersichtlich: das Auseinanderklaffen von Schuld und Haftung.¹⁵⁷ Konkret handelt es sich hierbei um das Entstehenmüssen für eine fremde Abgabenschuld. Die Abgabe wird nicht dem Haftenden gegenüber festgesetzt, lediglich wird er zur Zahlung einer fremden Abgabenschuld verpflichtet. Der haftende Abzugsverpflichtete wird mittels Haftungsbescheid herangezogen.¹⁵⁸ Erst mit der Erlassung des Bescheides wird der Haftende in ein Schuldverhältnis miteinbezogen und einem Schuldner gleichgestellt. Somit wirkt der Bescheid hierbei konstitutiv, da der Abzugsverpflichtete erst durch seine Erlassung Gesamtschuldner der Abgabenschuld wird. Hierdurch wird der Abzugsverpflichtete zur Erfüllung bestimmter materiellen Pflichten angehalten. Jedoch entsteht die rechtliche Haftung durch die Verwirklichung des Haftungstatbestandes unabhängig von der bescheidmäßigen Geltendmachung.¹⁵⁹ Im Haftungsbescheid werden die Fakten der Gesamtschuldverhältnisse rechtlich beanstandet. Diese Information soll einen späteren zivilrechtlichen Ausgleichsanspruch des haftenden Abzugsverpflichteten gegenüber dem Schuldner der Abgabenschuld erleichtern (der Ablauf der Geltendmachung der Haftung wird im Kapitel 3.2.3 näher behandelt).¹⁶⁰ Der steuerrechtliche Haftungsbegriff ist eine Haftung im engeren Sinn. Möglich gemacht wird das durch das präzise normative Wesen des Abgabenrechts. Denn im Steuerrecht wird die Art, der Umfang und der Zeitpunkt des Leistensollens sowie die Person des Verpflichteten und vor allem der Gläubigerzugriff so umfassend geregelt, dass es möglich war den Schuldbegriff so umzuschreiben, dass die Haftung nicht Teil des Schuldbegriffs wurde.¹⁶¹

Die zwangsläufige Folge, der Einbeziehung des Einkünfteschuldners in das Abzugsverfahren, ist die Haftung des Abzugsverpflichteten. Eine Quellenbesteuerung ist nämlich nahezu zwecklos, wenn die Befolgung der Steuereinbehaltungspflicht nicht mit nachteiligen Rechtsfolgen abgesichert ist. Das Abzugsverfahren dient der Absicherung der Besteuerung und der Verhinderung von Steuerausfällen, indem der Abzugsverpflichtete unter Androhung einer

¹⁵⁵ Vgl. *Kopecky*, Die Haftung im österreichischen Steuerrecht, FN 134, 27.

¹⁵⁶ Vgl. *Hohenwarter-Mayr in Kirchmayr/Mayr/Schlager*, Besteuerung von Kapitalvermögen, FN 130, 37.

¹⁵⁷ Vgl. *Gassner in Gassner/Krejci/Rummel*, FN 146, 20.

¹⁵⁸ VwGH 20.4.1989, 89/16/0009.

¹⁵⁹ Vgl. *Stoll*, Steuerschuldverhältnis FN 145, 221.

¹⁶⁰ VwGH 20.4.1989, 89/16/0009.

¹⁶¹ Vgl. *Stoll*, Steuerschuldverhältnis FN 145, 220.

Haftung zur Einhaltung seiner gesetzlichen Verpflichtung angehalten wird.¹⁶² In Steuerabzugsfällen laufen die Abzugspflicht und die Haftungspflicht im Regelfall durch den gleichen Rechtsunterworfenen. Dogmatisch gesehen kann aber die Abzugspflicht und die Haftungspflicht unterschieden werden. Hierbei beschreibt die Haftung das Entstehenmüssen für die Schuld eines Dritten. Der Haftungspflichtige wird nicht zur Abgabenerhebung zuständig erklärt, noch erlangt er hoheitliche Befugnisse. Auch seine Heranziehung erschöpft sich in der Hilfsfunktion, die Einbringlichkeit der Abgaben sicherzustellen. Daher kann auch seine Rechtsstellung als Inpflichtnahme charakterisiert werden.¹⁶³

Die Haftungsthematik i.V.m. dem KESt-Abzug ist im § 95 Abs. 1 EStG geregelt. Vor dem Bund haftet der Abzugsverpflichtete für die ordnungsgemäße Einbehaltung sowie Berechnung der KESt.¹⁶⁴ Die Haftung ist auch bei eventuellen zu hohen Gutschriften anwendbar.¹⁶⁵ Eine Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Steuerbehörden. Bei fehlender Einbringlichkeit, kann also die Geltendmachung unterbleiben. Ist der Abzug der KESt in einem konkreten Fall ungewiss, handelt der Abzugsverpflichtete für die Vermeidung von Haftungsfolgen pflichtgerecht, wenn er die KESt einbehält und abführt. Durch die Geltendmachung der Haftung von den Steuerbehörden wird der Abzugsverpflichtete gemeinsam mit dem Schuldner zum Gesamtschuldner der Abgabenschuld. Durch die Entrichtung der KESt werden der ursprüngliche Schuldner sowie der Abzugsverpflichtete als Gesamtschuldner befreit.¹⁶⁶

Die Steuerschuld entsteht bei dem Empfänger der Einkünfte aus Kryptowährungen. Inländische Einkünfte liegen vor, wenn der Schuldner der Einkünfte seinen Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat.¹⁶⁷ Die KESt-Abzugspflicht gilt einerseits bei laufenden Einkünften aus Kryptowährungen, wenn ein inländischer Schuldner oder Dienstleister vorliegt, der die laufenden Einkünfte gutschreibt.¹⁶⁸ Andererseits ist die KESt bei Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen aus Kryptowährungen vom inländischen Dienstleister einzubehalten.¹⁶⁹

¹⁶² Vgl. *Günther/Paterno*, Die Haftung des Abzugsverpflichteten, in *Lang/Schuch/Staringer* in *Quellensteuern*, I. Steuerabzug und einkommen-steuerliche Haftungstatbestände, 2009, 191.

¹⁶³ Vgl. *Schuch*, Die Erhebung von Quellensteuern als „Ausgliederung“ der Steuererhebung in *Lang/Schuch/Staringer* in *Quellen-steuern*, I. Steuerabzug und einkommen-steuerliche Haftungstatbestände, 2009, 181.

¹⁶⁴ Vgl. *Marschner*, Kapitalsteuerabzugsverfahren bei Kapitaleinkünften, in *Lechner/Mayr/Tumpel*, Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen, 2012¹, 325.

¹⁶⁵ VfGH 16.12.2004, B 1575/03.

¹⁶⁶ Vgl. *Marschner* in *Jakom*, EStG¹⁶, 2023, § 95 Rz. 3.

¹⁶⁷ § 26 BAO.

¹⁶⁸ § 93 Abs. 1 Z. 3 lit. a EStG.

¹⁶⁹ § 93 Abs. 1 Z. 3 lit. b EStG.

Wichtiges Tatbestandsmerkmal ist dabei, dass der Abzugsverpflichtete die Realisierung abwickelt. Die Steuerschuld beim Steuerpflichtigen entsteht zum Zeitpunkt der Verwirklichung des im Gesetz beschriebenen Tatbestandes, also mit dem Erhalt von laufenden Einkünften oder mit der Realisierung¹⁷⁰ Als Abzugsverpflichteter ist in beiden Fällen der inländische Dienstleister vom Gesetz definiert. Die KEST ist von ihm im Zuflusszeitpunkt der Erträge aus Kryptowährungen einzubehalten. Für die Bemessung der Steuer, sind die Regeln des § 93 Abs. 4a EStG sowie der Kryptowährungsverordnung maßgeblich. Diese bilden gleichzeitig die Grenzen der Haftung des Abzugsverpflichteten (näher erläutert im Kapitel 3.6). Der inländische Dienstleister übernimmt für eine für ihn fremde Schuld die Haftung als Gesamtschuldner und haftet bis zur Abfuhr der KEST. Der Empfänger der Erträge aus laufenden Einkünften aus Kryptowährungen sowie aus realisierten Wertsteigerungen aus Kryptowährungen bleibt ebenfalls solange Gesamtschuldner der KEST, bis der Abzugsverpflichtete die KEST abführt und sich und den Steuerpflichtigen von der Gesamtschuld befreit. Der Abzugsverpflichtete kann nur in den taxativ gelisteten Befreiungsfällen des § 94 EStG den KEST-Abzug unterlassen (mehr dazu im Kapitel 3.5). Greift hingegen keiner der Befreiungen, haftet der Abzugsverpflichtete vor dem Bund für die Einbehaltung der KEST. Vom Wesen und von den historischen Wurzeln her, ist die einbehaltene KEST auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer anrechenbar, bzw. weist die KEST in den im § 97 EStG definierten Fällen eine Abgeltungswirkung auf. Die KEST ist als alternative Erhebungsform der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer konzipiert.¹⁷¹

Weiters lässt sich der Schluss ziehen, dass auch bei der vorliegenden KEST-Haftung die Zielsetzung und der Zweck des Gesetzes in der Einräumung der Möglichkeit für den Fiskus liegt, die Steuer einfach, genau und schnell hereinzubekommen.¹⁷²

Die Tatbestandsvoraussetzungen der abgabenrechtlichen Schuld sowie Haftung sind unterschiedlich.¹⁷³ Wie bei Quellensteuern üblich, ist die KEST-Haftung prinzipiell verschuldensunabhängig konzipiert.¹⁷⁴ Der Abzugsverpflichtete haftet nämlich für die Abfuhr der Steuer auch dann, wenn ihm ein Verstoß gegen die Abzugspflicht subjektiv nicht

¹⁷⁰ Vgl. *Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis, FN 145, 212.

¹⁷¹ Vgl. *Lang*, Steuerschuld und Haftung auf dem Gebiet der Kapitalertragsteuer in *Tanzer*, Die BAO im 21. Jahrhundert FS für Gerold Stoll zum 80. Geburtstag, 2005, 171.

¹⁷² Vgl. *Kopecky*, Die Haftung im österreichischen Steuerrecht, FN 134, 73.

¹⁷³ Vgl. *Kopecky*, Die Haftung im österreichischen Steuerrecht, FN 134, 12ff.

¹⁷⁴ Vgl. *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg.), EStG 2013 § 95 Rz. 2; Vgl. VfGH 16.12.2004, B 1575/03; Vgl. VfGH 26.02.1988, B 597/87.

vorwerfbar wäre. Am Haftungstatbestand „klebt“ der Schuldentatbestand, wodurch die KEST-Haftung akzessorisch gekennzeichnet ist.¹⁷⁵

3.2.2 Akzessorietät der Haftung

Das Akzessorietätsprinzip im Steuerrecht hat seine rechtlichen Wurzeln bei den akzessorischen Sicherheiten des Zivilrechts. Diverse zivilrechtliche Sicherheiten, wie das Pfandrecht oder die Bürgschaft, sind streng akzessorisch.¹⁷⁶ Akzessorietät im Kreditsicherungsrecht bedeutet eine spezifische Abhängigkeit: ein Nebenrecht ist von einem Hauptrecht abhängig. Konkrete Rechtsfolgen lassen sich aus den einzelnen Ausprägungen der Akzessorietät ableiten. Für eine weitere Untersuchung ist beachtlich, welche Verknüpfungen von Sicherheit und gesicherter Forderung das Gesetz tatsächlich anordnet. Vereinfacht gesagt sind das Pfandrecht und die Bürgschaft in Entstehen, Fortbestand, Umfang, Durchsetzbarkeit und Inhalt von der gesicherten Forderung abhängig. Ein akzessorisches Sicherungsrecht kann nicht entstehen, wenn die Hauptforderung nicht mehr existiert.¹⁷⁷

Generell versteht man im Abgabenrecht unter Akzessorietät, die inhaltliche sowie die verfahrensrechtliche Abhängigkeit der Haftung von der zugrundeliegenden Schuld. Mit ihrem bloß sichernden Charakter ist die Haftungsschuld von der Hauptschuld abhängig. Ist die Hauptschuld nicht oder nicht gültig entstanden oder ist sie erloschen, ist auch eine Haftung für diese nicht denkbar. Ihre Geltendmachung wäre unzulässig und die Haftung wäre somit rechtswidrig begründet. Aus dem Wesen dieser Akzessorietät ergibt sich auch, dass die Haftung für mehr nicht besteht und für mehr nicht begründet werden kann, als der Hauptschuldner leisten muss.¹⁷⁸ Hierdurch macht sich ein weiterer Unterschied zwischen Schuld und Haftung bemerkbar: die Haftung ist an der zugrundeliegenden Schuld fixiert. Daher bedarf es bei der Geltendmachung der Haftung neben dem Schuldtatbestand, noch eines besonderen Tatbestandes in dem, der Kreis der Sachverhalte umschrieben sind, wann die Haftung eintritt.¹⁷⁹ Das akzessorische Wesen der KEST-Haftung kann wie folgt gezeigt werden: Die Haftung im Abgabenrecht definiert das Entstehenmüssen für eine fremde Schuld. Schuldner der KEST ist gem. § 95 Abs. 1 EStG der Empfänger der Kapitalerträge, wobei gegenüber dem Bund der

¹⁷⁵ Vgl. *Hohenwarter-Mayr in Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg.), *Besteuerung von Kapitalvermögen*, 2011, 38.

¹⁷⁶ Vgl. *Kriwanek*, OGH 1 Ob 28/15x, RdW 2016/63, 105.

¹⁷⁷ Vgl. *Herndl*, Akzessorietät und Gläubigeridentität im Pfandrecht, JBl 2021, 228.

¹⁷⁸ VwGH 20.11.1996, 93/15/0006; *VwGH 19.03.2015, 2013/16/0200*.

¹⁷⁹ Vgl. *Kopecky*, Die Haftung im österreichischen Steuerrecht, FN 134, 12ff.

Abzugsverpflichtete für die Einbehaltung und Abfuhr der KEST haftet. Die KEST wird hierbei als eine Anzahlung auf die Einkommenssteuerschuld des Empfängers der Kapitalerträge angesehen. Folglich kann ein Haftungsfall nicht eintreten, wenn die Einkünfte aus Kryptowährungen nicht einkommens-, körperschaftssteuerpflichtig oder steuerbar sind, da in diesen Fällen keine Steuerschuld vorhanden ist. Die KEST-Haftung ist daher akzessorisch, da aufgrund ihres bloß sichernden Charakters die Haftungsschuld von der Hauptschuld abhängig ist.¹⁸⁰ Ist der Steuergegenstand sachlich oder sind die Abgabenschuldner persönlich befreit und ist eine Abgabenschuld erst gar nicht entstanden, kann auch ein prinzipiell Haftender nicht zur Haftung herangezogen werden¹⁸¹ Jedoch weist das Abgabenrecht keinen bescheidakzessorischen Charakter auf: Die Geltendmachung der Haftung verlangt lediglich das Bestehen einer Abgabenschuld, nicht aber das Bestehen einer förmlichen, mit Abgabenbescheid dem Hauptschuldner festgesetzten Abgabenschuld.¹⁸²

Entfällt die Hauptschuld, weil der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass die aus Kryptowährungen stammenden Erträge nicht steuerbar sind – z.B. weil es sich um die Veräußerung vom Altvermögen handelt - entfällt somit auch die Haftungsschuld des Abzugsverpflichteten.

Die Steuerentrichtungspflicht wird daher originär von der Tatbestandsvoraussetzung Steuerschuld begründet, während die Steuerhaftung den Schuldtatbestand voraussetzt.¹⁸³ Dies wird von der Gesetzgebung als geeignetes Tool für die Sicherung und Bestärkung der Steuerschuld angesehen.¹⁸⁴ Hierdurch ist das akzessorische Wesen der KEST-Haftung begründet.

Da die Haftungsschuld von der Existenz der Hauptschuld abhängig ist, stellt sich die Frage welche Steuerschuld für den KEST-Abzug heranzuziehen ist. Zur Auswahl stünden die vorläufige KEST-Schuld und die endgültige Jahreseinkommenssteuerschuld. Auf diese Fragestellung befindet sich die Antwort in der BAO. Gem. § 4 Abs. 2 lit. a Z. 3 BAO entsteht der Abgabeananspruch für Steuerabzugsbeträge zum Zeitpunkt des Zufließens der abzugspflichtigen Einkünfte. Es ist davon auszugehen, dass der die Steuerschuld auslösende „Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte“ nach materiellem Recht zu

¹⁸⁰ Vgl. Twardosz, ÖStZ 2009, 317.

¹⁸¹ VwGH 26.06.1996, 95/16/0077.

¹⁸² Gleixner/Rzeszut in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg.), BAO: Stoll Kommentar - Digital First^{2.08} (2023), § 7 BAO Rz. 11.

¹⁸³ Vgl. Hohenwarter-Mayr in Kirchmayr/Mayr/Schlager (Hrsg.), Besteuerung von Kapitalvermögen, 2011, 38.

¹⁸⁴ Vgl. VwGh 15.04.1988, 85/17/0062; VwGH 24.06.2010, 2010/16/0014.

bewerten ist. Dieses Tatbestandsmerkmal ist daraus folgernd in erster Linie nach § 19 Abs. 1 EStG zu beurteilen.¹⁸⁵ Während der Abgabenanspruch für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres entsteht (§ 4 Abs. 2 lit. a Z. 2 BAO). Demnach lässt sich folgendes Ableiten: die Haftungsschuld kann sich, da es sich hierbei um eine Abzugssteuer handelt, ausschließlich nur bis auf die vorläufige KESt-Schuld erstrecken.

Die KESt-Schuld kann als auflösend bedingte Schuld ausgelegt werden, denn mit dem Eintritt der auflösenden Bedingung, nämlich mit der Veranlagung der Jahreseinkommenssteuerschuld, stellt sich die Einkommenssteuerschuld anstelle der KESt-Schuld.¹⁸⁶

Auf die Unterlassung des KESt-Abzugs kann nur nach den taxativen Fällen der KESt-Befreiungen des § 94 EStG verzichtet werden. Hinsichtlich der Unterlassung des KESt-Abzuges bei Vorliegen von anderen Steuerbefreiungen, herrscht in der Literatur kein Konsens. Jedoch sollte Aufgrund des objektartigen Charakters der KESt, sowie die abschließende taxative Aufzählung des § 94 EStG davon ausgegangen werden, dass die Steuer für die im § 94 EStG nicht gelisteten Tatbestände einzubehalten ist.¹⁸⁷ Da der Haftende im Falle der KESt nicht für die Eigene, sondern für eine fremde Schuld hafte, bewirkt die Akzessorietät, dass kein Haftungsbescheid mehr erlassen werden kann, wenn die entsprechende Schuld nicht mehr besteht.¹⁸⁸

Demonstrativ lässt sich das akzessorische Wesen der KESt-Haftung in Verbindung mit der Besteuerung von Kryptowährungen anhand der folgenden Sachverhalte darstellen:

- Der Steuerpflichtige könnte die Nachweise - über einen Altbestand oder genau Einkaufswerte - verspätet erbracht haben. Da jedoch die Realisierung vom Altbestand – nach dem Ablauf der Behaltefrist – nicht steuerbar ist, entfällt die Steuerschuld und somit ebenfalls die Haftung des Abzugsverpflichteten, wenn diese nachgereicht werden. Das Gesetz regelt explizit die Grenzen der Haftung bei nicht Rechtzeitig erbrachten Beweisen über die fortgeschriebenen Anschaffungskosten bei der Realisierung von Wertsteigerungen.

¹⁸⁵ Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg.), BAO: Stoll Kommentar - Digital First^{2.09} (2024) § 4 BAO Rz. 53.

¹⁸⁶ Vgl. Hohenwarter-Mayr in WiR Haftung im Wirtschaftsrecht (2013), 177.

¹⁸⁷ Vgl. Kirchmayr/Franke in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg.), Kommentar zum EStG²³ (2022) § 95 Abs. 1 Rz. 3.

¹⁸⁸ Vgl. Lang, in Tanzer, Die BAO im 21. Jahrhundert FS für Gerold Stoll zum 80. Geburtstag, 2005, 172.

- Bei der Option zur Regelbesteuerung werden die Einkünfte aus Kryptowährungen mittels Veranlagung versteuert. Die Pflicht zum Abzug der KESt sowie die Haftung des Abzugsverpflichteten entfällt. Die Günstigkeit dieser Option muss im Einzelfall geprüft werden und wird nur bei verhältnismäßig wenig Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen Sinn ergeben.
- Die Option zur Veranlagung kann ausgeübt werden. Dies wird jedenfalls die adäquate steuerliche Lösung sein, wenn sowohl Verluste als auch Erträge bei unterschiedlichen Dienstleistern bzw. aus der Investitionstätigkeit in andere Kapitalmarktinstrumente, die unter das Regelwerk des § 27 EStG fallen, erwirtschaftet wurden. In solchen Fällen fällt die Haftung des Abzugsverpflichteten ggü. den Finanzbehörden auf den Steuerschuldner retour.

Die Vorschriften zum praktikablen Umgang mit dem akzessorischen Wesen der KESt-Haftung befinden sich einerseits in den Fällen der Ausübung der Optionen zur Regelbesteuerung bzw. Veranlagung direkt im EStG. Weitere Regelungen sind dem Bundesminister für Finanzen gem. § 93 Abs. 4a Z. 1 EStG vorenthalten. Dieser wurde vom Gesetzesgeber ermächtigt, mittels Verordnung, über die Einzelheiten der Nachweispflicht Klarheit zu schaffen. Die Kryptowährungsverordnung wurde am 13. Dezember 2022 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht und wird im Kapitel 3.6 näher behandelt.

3.2.3 Geltendmachung der Haftung

Abschließend zur Haftungsthematik ist noch die verfahrensrechtliche Regelung zur Geltendmachung der Haftung zu klären. Diese Regelungen befinden sich in § 7 Abs. 1 BAO sowie § 224 Abs. 1 BAO. Durch die Geltendmachung der Haftung werden die Personen, die für eine Abgabe haften, Gesamtschuldner der Abgabe.¹⁸⁹

Die Haftung wird gem. § 224 BAO mittels Haftungsbescheid geltend gemacht. Weiters liegt es gem. § 20 BAO im Ermessen der Abgabenbehörde ob sie sich an die Haftung anlehnt. Diese Entscheidung ist unter Berücksichtigung nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen. Durch die Ermessensübung der Behörde sollen eventuelle Unregelmäßigkeiten bei der Haftung abgefedert werden.¹⁹⁰

¹⁸⁹ Vgl. *Twardosz*, Haftung für Kapitalertragsteuer, ÖStZ 2009/634, 317.

¹⁹⁰ Vgl. *Twardosz*, Haftung für Kapitalertragsteuer, ÖStZ 2009/634 S 318; Vgl. *Hohenwarter-Mayr* in WiR, Haftung im Wirtschaftsrecht, 215.

3.3 Verfassungsrechtliche Dimension

Für die effiziente Gestaltung des Vollzugs hat sich der Gesetzgeber für die Integration, der am Steuerschuldverhältnis mittelbar beteiligten Dritten entschieden. Das ÖkoStRefG 2022 hat zu den bisher miteingebundenen Kreditinstituten sowie depotführende Stellen auch die inländischen Dienstleister von Kryptowährungen hinzugefügt.¹⁹¹

Eine verfassungsrechtliche Dimension beinhaltet diese Thematik, da die Ausdehnung der Haftung für eine fremde Schuld sowie die Verpflichtung zur Einbehaltung der KEST einen Eingriff in das Eigentumsrecht des Abzugsverpflichteten darstellen. Der verfassungsrechtliche Eigentumsbegriff bzw. Eigentumsschutz umfasst jegliche Vermögenswerte des Privatrechts.¹⁹² Der VfGH bejaht jedoch die Zulässigkeit der Eigentumsbeschränkungen die dem öffentlichen Interesse dienen.¹⁹³ Weiters verknüpft der VfGH die Prüfung des Allgemeininteresses mit Sachlichkeitserwägungen. Demnach schließt die Unsachlichkeit eines Eingriffs in das Eigentumsrecht, das Vorliegen eines Allgemeininteresses aus.¹⁹⁴ Ein weiteres Beurteilungskriterium für die Verfassungsmäßigkeit von Eigentumseingriffen stellt auf die Verhältnismäßigkeit ab. Auch wenn ein Eingriff in besonderem öffentlichem Interesse gelegen ist, darf er nur auferlegt werden, wenn er dem Eigentümer wirtschaftlich zumutbar ist.¹⁹⁵ Letztlich darf ein Eingriff in das Eigentumsrecht nur aufgrund eines verfassungsmäßigen Gesetzes erfolgen.¹⁹⁶

Anhand der Rechtsprechungen des VfGH sollen vor dem Hintergrund die folgenden Fragen untersucht werden und anschließend auf die Integration der Kryptowährungen in das System des Kapitalvermögens abgeleitet werden:

- Wie weit ist es möglich die Aufgaben der Finanzverwaltung auszulagern?
- Welche Grenzen setzt das Verfassungsrecht dem Gesetzgeber diesbezüglich?
- Welche Rolle spielen Vertrauensschutzregeln (Bankgeheimnis, Datenschutz der Klienten) in diesem Zusammenhang?

¹⁹¹ Vgl. *Anderwald*, Kapitalertragsteuerabzug künftig auch bei Kryptowährungen, ÖStZ 2022/145, 150.

¹⁹² Vgl. *Muzak*, B-VG⁶ (2020), Art 5 StGG, Rz. 1.

¹⁹³ Vgl. *Muzak*, B-VG⁶, FN 192, Rz. 6.

¹⁹⁴ Vgl. *Muzak*, B-VG⁶, FN 192, Rz. 9.

¹⁹⁵ Vgl. *Muzak*, B-VG⁶, FN 192, Rz. 11.

¹⁹⁶ Vgl. *Muzak*, B-VG⁶, FN 192, Rz. 14.

Die Untersuchung fokussiert sich – in Verbindung mit den Ähnlichkeiten zum KEST-Abzug bei Kryptowährungen – auf die Fälle, in denen ein Dritter für die Ermittlung, Festsetzung, Anmeldung und Erhebung einer Steuer verantwortlich ist.¹⁹⁷ Folglich soll, anhand einer kritischen Untersuchung, auf die Verfassungskonformität der Integration, der Kryptowährungen in das Regime des Kapitalvermögens und der dazugehörigen KEST-Abzug sowie Haftung des Abzugsverpflichteten, mit Hilfe der vergangene Rechtsprechungen gefolgert werden.

3.3.1 Erkenntnisse zur Zulässigkeit einer Quellensteuer

Es lässt sich anhand der VfGH Judikatur i.V.m. steuerlichen Haftungsangelegenheiten zeigen, wie weit die einzelnen Attribute ausgeprägt werden dürfen, damit der VfGH die von der Gesetzgebung beschlossenen Steuergesetze verfassungskonform bzw. -widrig befindet. Bereits in älterer Judikatur zur Lohnsteuer hat sich der VfGH zur Mitwirkungspflichten Dritter in steuerlichen Angelegenheiten geäußert. Derartige Mitwirkungspflichten dürfen nicht nur dem Steuerschuldner selbst auferlegt werden, sondern auch Personen die an dem Steuerschuldverhältnis formal nicht beteiligt sind. Nämlich steht es dem Gleichheitsgebot nicht entgegen, wenn der Gesetzgeber im Rahmen der Verfolgung seiner wirtschaftspolitischen Ziele sachlich begründbare Differenzierungen schafft.¹⁹⁸ Konkret bedeutet dies, dass nach Interpretation des VfGH die Mitwirkung des Arbeitgebers bei der Einhebung der Lohnsteuer nicht so zu verstehen ist, dass dieser nunmehr ein Erfüllungsgehilfe des Finanzamtes sei, dessen Handlungen der Finanzbehörde zuzurechnen wäre. Vielmehr hat der Arbeitgeber eigenständige Aufgaben i.V.m. der Erhebung der Lohnsteuer ggü. der Finanzbehörde zu erfüllen. Er wird durch das Gesetz zu den öffentlich-rechtlichen Aufgaben verpflichtet, ohne dass er selber dabei einen Hoheitsakt setzt. Steuerschuldner beim Lohnsteuerabzug bleibt der Arbeitnehmer, jedoch haftet der Arbeitgeber vor dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.¹⁹⁹ Der VfGH hat somit grundsätzlich zum Ausdruck gebracht, dass er gegen Mitwirkungspflichten von Dritten bei der Steuererhebung keine Bedenken hat. Die Besteuerung an der Quelle ist demnach verfassungskonform, insofern die sachlich begründeten verfassungsrechtlichen Voraussetzungen getroffen werden.

¹⁹⁷ Vgl. *Schlager*, ÖStZ 2007/15, FN 129, S 21.

¹⁹⁸ Vgl. VfGH 10.05.1971 A 13/70 u. A14/70 ua VfSlg. 6425.

¹⁹⁹ Vgl. VfGH 27.01.1977, B112/75 ua VfSlg. 7975; VfGH 26.02.1988, B597/87 ua VfSlg 11.616; VfGH 09.10.1973, B148/73 ua VfSlg. 7158/1973.

In weiterer Folge wäre zu klären, welche sachliche Rechtfertigung der VfGH für die Heranziehung einer abgabenrechtlichen Haftung eines Dritten als begründet ansieht und wo die Grenzen dieser liegen. Hierzu wurde in der Vergangenheit umfassend judiziert. Demnach lassen sich zweierlei sachliche Rechtfertigungskriterien feststellen. Zum einen ist eine Haftung sachlich gerechtfertigt, wenn das Öffentlichkeitskriterium erfüllt ist.²⁰⁰ Dem öffentlichen Recht gehören nämlich auch die Bestimmungen darüber an, wer zur Leistung der Abgabe zunächst verpflichtet ist und wer im Falle der Säumnis des unmittelbar Verpflichteten für dessen Abgabenschuld haftet.²⁰¹ Andererseits, existiert ein sachlicher Zusammenhang, wenn zwischen dem Steuerschuldner und Haftungspflichtigen eine begründete Rechtsbeziehung vorhanden ist.²⁰² Es wäre zweifellos unsachlich, jemanden zu verhalten, für etwas einzustehen, womit ihn nichts verbindet, also auch für Umstände, die außerhalb seiner Interessensphäre und Einflussphäre liegen.²⁰³ Weiters wurde die Möglichkeit einer zivilrechtlichen Regressforderung nicht als ausreichendes sachliches Kriterium für die Rechtfertigung einer abgabenrechtlicher Haftung vom VfGH angesehen.²⁰⁴ Entscheidende Voraussetzung in einer sachlichen Rechtsbeziehung ist, dass der potenziell Haftende während der Vertragsgestaltung das eventuell entstehende Risiko erkennen und limitieren kann, bzw. ob der Zusammenhang der Haftung mit der Partizipation des Haftenden am Unternehmensertrag des Steuerschuldners vorhanden ist.²⁰⁵

In der Vergangenheit hat der Gesetzgeber zweierlei umfassende Reformierungen im Besteuerungssystem von Substanzgewinnen von Kapitalmarktinstrumenten vorgenommen:

- Die mit dem Steuerreformgesetz 2000 eingeführte Spekulationsertragssteuer (SpESt) auf Substanzgewinne bei Finanzanlagen²⁰⁶
- Die Neuordnung der Besteuerung von Kapitalvermögen im BBG 2011 - Die Implementierung der Substanzgewinne von Kapitalmarktinstrumenten in das Besteuerungsregime des Kapitalvermögens²⁰⁷

²⁰⁰ Vgl. VfGH 15.03.2000, G141/99 ua VfSlg 15.773.

²⁰¹ Vgl. VfGH 15.10.1955, B96/55 VfSlg 2896; VfGH 05.12.1988, G82/88, VfSlg 11.921.

²⁰² Vgl. VfGH 15.12.1988, G89/88, VfSlg 11.942.

²⁰³ Vgl. VfGH 30.06.1966, G6/66 VfSlg 5318.

²⁰⁴ Vgl. VfGH 29.06.1988, G249/87, VfSlg 11.771.

²⁰⁵ Vgl. VfGH 05.12.1988, G82/88, VfSlg 11.921.

²⁰⁶ Vgl. ErlRV 371/ME BlgNR XX. GP 10.

²⁰⁷ Vgl. ErlRV 981 BlgNR XXIV. GP 8.

Bei beiden Systemänderungen gab es verfassungsrechtliche Bedenken die umfassend judiziert wurden. Aus den Erkenntnissen der Judikatur sollten verfassungsrechtliche Schlussfolgerungen bezugnehmend auf die Einführung der Kryptowährungen in das Besteuerungssystem von Kapitalvermögen und den daraus folgenden KESt-Abzug gezogen werden können.

3.3.2 Die Spekulationsertragsteuer (SpESt) Erkenntnis vom 2000

Der VfGH hat sich in seiner Entscheidung vom 15.03.2000 mit der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der SpESt befasst. Die SpESt war betreffend das Wesen und dem Aufbau der heutigen Besteuerung vom Kapitalvermögen sowie der KESt ähnlich gestaltet. Sie zielte darauf ab Kreditinstitute zu verpflichten, an Stelle des eigentlichen Schuldners und im unmittelbaren Interesse des Steuergläubigers die Berechnung, den Abzug und die Abfuhr einer Steuer vorzunehmen. Diese Verpflichtung wurde durch eine persönliche Haftung der Kreditinstitute für die Einbehaltung und Abfuhr abgesichert. Im Steuerreformgesetz von 2000 war vorgesehen, dass in speziellen Situationen die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer durch Abzug (SpESt) eingezogen werden sollte. Der Steuersatz für Spekulationserträge betrug konstant 25% und wurde normalerweise von der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer abgezogen. Unter bestimmten Umständen konnte er jedoch bei einem niedrigeren Steuersatz individuell auf die fällige Einkommensteuer angerechnet oder zurückerstattet werden. Konkret war es so, dass das Kreditinstitut bei jeglichen Depotgeschäften dazu verpflichtet war, die Spekulationsertragsteuer jedenfalls abzuziehen. In sämtlichen anderen Situationen war es dem Verkäufer möglich, die Steuer auf Spekulationserträge zu zahlen. Falls er dies versäumte, mussten die Einkünfte durch Veranlagung erfasst werden und waren dem regulären Steuersatz unterworfen.²⁰⁸

Gemäß der steuerlichen Definition waren Depotgeschäfte alle Transaktionen mit Wertpapieren gemäß §1 Abs. 1 des Depotgesetzes, die darauf abzielten, spekulative Gewinne zu erzielen und die sich im Depot einer Bank befanden. Das steuerliche Depotgeschäft ist somit eine eigenständig definierte Beziehung die alle für die Erzielung eines Spekulationsertrages in Betracht kommenden Geschäfte mit Wertpapieren umfasst, die sich auf dem Depot des Kreditinstitutes befinden.²⁰⁹ Diese Definition wich von der bankrechtlichen Terminologie wie folgt ab: Das Bankwesengesetz (BWG) versteht unter Depotgeschäft des Kreditinstituts die Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren für andere. Jedoch fällt der Handel mit

²⁰⁸ Vgl. ErlRV 371/ME BlgNR XX. GP 11.

²⁰⁹ Vgl. VfGH 15.03.2000, G141/99 ua VfSlg 15.773.

Wertpapieren für fremde unter das Effektengeschäft.²¹⁰ Im Fall von Depotgeschäften hatte das zum Abzug verpflichtete Kreditinstitut die SpESt zum Zeitpunkt des Zufließens des Veräußerungserlöses oder der Entnahme aus dem Depot abzuziehen und dem Finanzamt abzuführen. Gemäß den Gesetzesbestimmungen, haftete das zum Abzug verpflichtete Kreditinstitut vor dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Spekulationsertragsteuer. Diese Haftung war verschuldensunabhängig und betragsmäßig unbegrenzt gestaltet.²¹¹

Bei der Prüfung durch den VfGH wurde erwogen, dass ein sachlicher Zusammenhang zwischen dem Steuerschuldner und das zum Abzug verpflichtete Kreditinstitut durch das Depotgeschäft begründet wurde. Wie bereits beschrieben, war die Begrifflichkeit des steuerlichen Depotgeschäfts weiter gefasst als das bankrechtliche. Daher sah es der VfGH als entscheidend, ob die durch den spezifisch einkommensteuerrechtlichen Begriff des Depotgeschäftes begründete Beziehung - rechtlicher oder wirtschaftlicher Art - es rechtfertigt, den Kreditinstituten jene intensive Mitwirkungspflicht und die daraus resultierende Haftung aufzuerlegen, die die SpESt vorsah.²¹² Der abzugspflichtige Depotgeschäftsbegriff umfasste jedoch ebenfalls die Nebentätigkeiten Depoteinlage und Depotentnahme. Die Nebentätigkeiten lösten demnach ebenfalls eine Abzugspflicht und die folgende Haftung des Kreditinstituts auch dann aus, wenn kein Anschaffungs- bzw. Verkaufsvorgang den Hintergrund einer Transaktion bildete und dem Kreditinstitut, die für die Berechnung der Steuer relevanten Daten für die Bemessungsgrundlage nicht vorhanden waren.²¹³ Einerseits war das der Fall bei Depotzugängen, denen keine tatsächliche Anschaffung zugrunde lag - somit vor allem bei Einlagen, bei Depotübertragungen und bei Schenkungen. Sofern in diesen Fällen die tatsächlichen Anschaffungskosten und der tatsächliche Zeitpunkt der Anschaffung nicht durch geeignete Unterlagen nachgewiesen wurden, galt der Zeitpunkt des Depotzuges als Anschaffungszeitpunkt und die Anschaffungskosten waren mit Null anzunehmen. Andererseits waren Depotentnahmen, denen keine Veräußerung zugrunde lag, einer Veräußerung gleich und in diesem Fall wurde der Ansatz des gemeinen Wertes an Stelle des Veräußerungspreises vorgesehen. Eine fiktive Veräußerung war jedoch nicht anzunehmen, wenn das Wertpapier lediglich auf ein anderes Depot desselben Steuerpflichtigen übertragen wurde oder ein sonstiger Nachweis erbracht wurde. Wurde ein Wertpapier veräußert, ohne dass es aus dem Depot

²¹⁰ Vgl. § 1 Abs. 1 Z. 5 BWG; § 1 Abs. 1 Z. 7 BWG.

²¹¹ ErlRV 371/ME BlgNR XX. GP 12; Vgl. VfGH 15.03.2000, G141/99 ua VfSlg 15.773.

²¹² Vgl. VfGH 15.03.2000, G141/99 ua VfSlg 15.773.

²¹³ Vgl. *Hohenwarter-Mayr in Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg.), *Besteuerung vom Kapitalvermögen*, 57.

entnommen wurde, so hatte der Veräußerer dies dem Kreditinstitut mitzuteilen. In diesem Fall galt die Veräußerung als Entnahme was wiederum bewirkt hat, dass die Entnahme als steuerpflichtige Veräußerung galt. Seitens des Erwerbers lag ein Depotzugang vor. Die Verknüpfung der Entrichtungspflicht mit dem weiten Begriff des Depotgeschäftes führte dazu, dass Kreditinstitute Steuerbeträge auch in solchen Fällen einzubehalten und abzuführen hätten, in denen sie keinen Zugriff auf die für die Steuerzahlung in Betracht kommenden Mittel hatten. Aus Diesem Grund war der VfGH in seiner Erkenntnis der Auffassung, dass der Gesetzgeber gegen den auch ihn bindenden Gleichheitssatz hierdurch verstoßen hat. Er hat den Kreditinstituten die Verpflichtung zur Steuerabfuhr auch in Fällen auferlegt, in denen ihnen, die für die ordnungsmäßige Steuerabfuhr erforderlichen Daten und/oder die für die Steuerentrichtung erforderlichen finanziellen Mittel nicht zur Verfügung stehen und von ihnen auch nicht ohne weiteres beschafft bzw. zurückerlangt werden können. Überdies handelt es sich um Fälle, in denen sich die Beziehung zum Steuerschuldner lediglich auf die Depotzugehörigkeit des Wertpapiere zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerpflicht beschränkt. Somit wäre die Erfüllung des Kriteriums der Sachlichkeit bei den Ersatztatbeständen des steuerlichen Depotgeschäftsbegriffs nicht vorhanden. Aus diesen Gründen waren die Verpflichtungen der Kreditinstitute unverhältnismäßig weshalb der VfGH das Regelwerk der SpESt als verfassungswidrig beurteilte und den Bundeskanzler zur unverzüglichen Kundmachung der Aufhebung der SpESt im Bundesgesetzblatt verpflichtete.²¹⁴

3.3.3 Die KESt II Erkenntnis vom 2011

Im Budgetbegleitgesetz 2011 wagte der Gesetzgeber eine erneute Reformierung der Besteuerung bei Substanzgewinnen von Kapitalanlagen. Da die o.a. Ausweitung der SpESt mit der VfGH-Entscheidung vom Jahr 2000 hinfällig wurde, wurden bis dato nur die Früchte aus Kapitalanlagen als Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert, nicht jedoch die Substanz. Realisierte Wertschwankungen im außerbetrieblichen Bereich waren nur innerhalb der Jahresfrist steuerverfangen bzw. war die Veräußerung von Anteilen an Körperschaften steuerpflichtig, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten 5 Jahre zumindest zu 1% beteiligt war.²¹⁵ Das BBG 2011 sah eine umfassende Integration und Neuregelung der Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen aus Kapitalvermögen vor. Dieses inhaltliche Herzstück erfasste

²¹⁴ Vgl. VfGH 15.03.2000, G141/99 ua VfSlg 15.773.

²¹⁵ Vgl. *Schlager/Mayer in Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg.), Besteuerung vom Kapitalvermögen, 8.

die Veräußerung, Einlösung und sonstige Abschichtung von Kapitalvermögen mit dem Ziel die Besteuerung der Vermögenssubstanz zu gewährleisten.²¹⁶ Hierbei entstand grundsätzlich das umfassende Regelwerk der Besteuerung vom Kapitalvermögen und der KEST-Abzug, so wie wir es heute kennen und dieses wurde mit dem ÖkoStRefG 2022 mit der Besteuerung von Kryptowährungen erweitert. Die Besteuerung vom Kapitalvermögen erfolgt – bis auf bestimmte Ausnahmen – mit einem besonderen Steuersatz, der als Flat Tax festgelegt ist. Im Regelwerk ist ein KEST-Abzug für inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen in den Fällen vorgesehen, wo der besondere Steuersatz gem. § 27a EStG anwendbar ist.²¹⁷ Schuldner der KEST bleibt der Empfänger der Kapitalerträge, jedoch haftet der Abzugsverpflichtete vor dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der KEST. Wer der Abzugsverpflichtete ist, wird im Gesetz für die Früchte bzw. für die Substanzgewinne separat definiert.²¹⁸ Bei den Früchten aus Kapitalvermögen wird generell auf die Auszahlung der Kapitalerträge im Inland abgestellt, jedoch kommt es bei bestimmten Früchten auf den inländischen Schuldner der Kapitalerträge an. Somit ist die Besteuerung von Einkünften aus der Überlassung von Kapital im Vergleich zur Rechtslage, vor den Reformen des BBG 2011, in ihrem Kern unverändert.²¹⁹ Neu eingeführt wurde, dass Realisierte Wertsteigerungen vom Kapitalvermögen, Einkünfte aus Derivaten und die als Veräußerungstatbestände fingierten Ereignisse – Depotentnahmen, Wegzug und Liquidation – im Falle einer depotführenden bzw. auszahlenden Stelle im Inland unabhängig davon in das KEST-System eingebunden wurden, ob sie im betrieblichen oder außerbetrieblichen Bereich erwirtschaftet worden sind.²²⁰ Eine inländische Depotführende bzw. auszahlende Stelle liegt ausschließlich vor, wenn diese in die Realisation miteingebunden ist. Somit ist die grundlegende Voraussetzung für ein KEST-Abzug, dass die Depotführende Stelle die Realisierung bzw. das Derivatengeschäft selbst abwickelt.²²¹ Der Begriff depotführende Stelle knüpft an das BWG sowie an das DepotG an. Somit ist der Depotbegriff der KEST II., im Gegensatz zum SpESt-Depotbegriff, keine eigenständige steuerliche Definition, sondern gleicht den anderen Bundesgesetzen.²²² Inländische depotführende Stellen, die das Gesetz zum KEST-Abzug verpflichtet und die für Einbehaltung und Abfuhr haften, können grundsätzlich alle Stellen sein, die zur Depotführung

²¹⁶ Vgl. *Schlager/Mayer in Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg.), Besteuerung vom Kapitalvermögen, 11.

²¹⁷ Vgl. VfGH 16.06.2011, G18/11, VfSlg 19.412.

²¹⁸ § 95 Abs. 1 & Abs. 2 EStG.

²¹⁹ Vgl. *Marschner in Lechner/Mayr/Tumpel* Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen, 333.

²²⁰ Vgl. *Kofler in Lechner/Mayr/Tumpel* Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen, 65.

²²¹ Vgl. Vgl. ErlRV 981 BlgNR XXIV. GP 127.

²²² Vgl. *Marschner in Lechner/Mayr/Tumpel* Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen, 352.

in Österreich berechtigt sind, d.h. die inländischen Banken, die inländischen Zweigstellen von Banken aus Mitgliedstaaten, die Zweigstellen sonstiger ausländischer Banken (die aufgrund der Konzessionspflicht Kreditinstitute im Sinne des Bankwesengesetzes und somit vom ersten Teilstrich miterfasst sind) und die inländischen Zweigstellen von Wertpapierdienstleistern.²²³ Das geänderte Besteuerungssystem bei Substanzgewinnen von Finanzvermögen sollte auch eine gleichmäßige Besteuerung so gewährleisten, dass die denkbaren Umgehungsmöglichkeiten durch das Gesetz geschlossen werden. Hierzu hat der Gesetzgeber Ersatzrealisationstatbestände definiert, die eine Besteuerung auslösen sollten.²²⁴ Die Entnahme bzw. der Übertrag von Einem auf ein anderes Depot sollte eine Abzugspflicht der KEST auslösen, wenn die vorgeschriebenen Nachweise nicht erbracht wurden. Weiters existiert unter gewissen Umständen eine Veräußerungsfiktion für die Fälle, wo Österreich das Besteuerungsrecht wegen dem Wegzug des Steuerpflichtigen verliert.²²⁵ Die Neuregelung enthält überdies eine Bewertungsvorschrift, die immer dann zur Anwendung kommen soll, wenn im Zuge einer Depoteinlage, oder eines Depotwechsels die Anschaffungskosten der betreffenden Wirtschaftsgüter nicht nachgewiesen werden.²²⁶ Als Zeitraum für die technische Implementierung des KEST-Abzugs durch die Kreditinstitute, sah das Gesetz eine Legisvakanz von 9 Monaten vor.²²⁷ Das neue Besteuerungssystem sollte für alle Kapitalmarktinstrumente i.V.m. realisierten Wertsteigerungen gelten, die nach dem gesetzlich vorbestimmten Zeitpunkt beschaffen wurden (Neuvermögen). Für die Realisierung des Altbestandes, gilt die alte Rechtslage.²²⁸

Vor diesem Hintergrund und im Lichte der SpEST-Erkenntnis wurde von den, die zur Pflicht genommenen Kreditinstitute ein Antrag beim VfGH in der Hoffnung eingebracht, dass der VfGH die Systemänderung verfassungswidrig erklären wird. Die Kreditinstitute haben mehrere Kritikpunkte vorgebracht, die sie als verfassungswidrig erachteten. Für die jetzige Untersuchung relevant sind die folgenden Anmerkungen, da diese ebenfalls im System der Krypto-KEST von Bedeutung sind:

²²³ Vgl. Vgl. ErlRV 981 BlgNR XXIV. GP 129.

²²⁴ Vgl. *Hohenwarter-Mayr in Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg.), *Besteuerung vom Kapitalvermögen*, 64.

²²⁵ Vgl. *Marschner in Lechner/Mayr/Tumpel* Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen, 359.

²²⁶ Vgl. Vgl. ErlRV 981 BlgNR XXIV. GP 127.

²²⁷ Vgl. Vgl. ErlRV 981 BlgNR XXIV. GP 114; Vgl. VfGH 16.06.2011, G18/11, VfSlg 19.412.

²²⁸ Vgl. *Stangl/Wildhalm*, Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen in *Lechner/Mayr/Tumpel* Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen (2012), 333.

- Es wurde bemängelt, dass durch die vorgesehene unterschiedliche Behandlung der Anschaffungsnebenkosten im betrieblichen und im außerbetrieblichen Bereich, den Banken ein zu Hoher Ermittlungsaufwand auferlegt wird. Die Kreditinstitute wiesen diesbezüglich auf die mangelnde Begrenzung des Risikos hin.
- Die Regelung über die pauschale Ermittlung der Anschaffungskosten wurde als unklar bezeichnet, bzw. wurde behauptet, dass den Banken nicht eindeutig sei, welche Kriterien die Beweise die vom Investor erbracht werden müssen, vorweisen sollen.
- Die Banken äußerten Kritik darüber, dass sie sich gefährdet gefüllt haben, den KEST-Abzug in manchen Fällen vorfinanzieren zu müssen.
- Der bei einer Depotübertragung vorgesehene Offenlegungszwang soll gegen das Bankgeheimnis verstoßen.
- Durch die vorgesehene unterschiedliche Behandlung von Alt- und Neubestand, soll ein unverhältnismäßig hoher Aufwand für die Banken entstehen.
- Der Zwang zur Beurteilung von, öffentlich bzw. einem geschlossenen Kreis angebotenen Wertpapieren sei unter Haftungsrisiko unverhältnismäßig.
- Die vorgesehene Legisvakanz von 9 Monaten ist für die technische Umsetzung der Datenverarbeitung sowie Steuerberechnung zu kurz gesetzt worden.
- Die Kreditinstitute bemängelten, dass der aufgezwungene Erhebungsaufwand unverhältnismäßig hoch in Relation zum erwarteten Abgabenertrag sei.²²⁹

In diesem Zusammenhang vertritt jedoch der Gesetzgeber, dass die Vorgaben der SpEST-Erkenntnis ausreichend berücksichtigt wurden. Eine gesetzliche Pflicht zum KEST-Abzug ist nur im Lichte der erforderlichen Informationen und Mittel angeordnet. Weiters existiert eine vorgeschriebene Haftung nur für die Fälle, die sich nach dem zumutbaren Informationsstand des Abzugsverpflichteten und Mitwirkung des primären Steuerschuldners richten.²³⁰ Die Bedingungen der SpEST-Erkenntnis wurden durch die nachfolgenden Regelungen festgelegt:

- Im Sinne der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung zur Spekulationsertragsteuer ist dahingehend eine Einschränkung erfolgt, dass die KEST von einer inländischen depotführenden Stelle nur dann abgezogen werden kann, wenn diese über die notwendigen Informationen bzw. Daten und über Zugriff auf die Erträge verfügt. Daher fällt die KEST nur dann an, wenn die depotführende Stelle die Realisierung bzw. das

²²⁹ Vgl. VfGH 16.06.2011, G18/11, VfSlg 19.412.

²³⁰ Vgl. Kofler in *Lechner/Mayr/Tumpel* Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen, 68.

Derivatgeschäft auch selbst abgewickelt hat und somit in das Realisierungs- bzw. Derivatgeschäft eingebunden war.²³¹

- Die Anschaffungskosten-Fiktion ist eine ausreichende Maßnahme um die Haftung der Kreditinstitute zu limitieren. Kann der Primärschuldner nämlich die Anschaffungskosten dem Abzugsverpflichteten nicht bereitstellen bzw. nachweisen oder sind die Anschaffungskosten aus anderen Gründen nicht ermittelbar, hat die depotführende Stelle als Anschaffungskosten den gemeinen Wert im Zeitpunkt der Einlage, vermindert um 0,5% für jeden seit der Anschaffung vergangenen Monat, anzusetzen. Der halbe gemeine Wert zum Zeitpunkt der Einlage darf jedoch dadurch nicht unterschritten werden.²³²
- Der KEST-Abzug ist vom Abzugsverpflichteten im Zuflusszeitpunkt der Kapitalerträge i.S.d. § 19 EStG vorzunehmen. In den Fällen der Depotentnahme bei der, der Steuerpflichtige die Bank nicht zur Weitergabe der Anschaffungskosten bzw. seiner Daten ermächtigt, soll der Entnahmezeitpunkt maßgeblich sein. Weiters ist hier ein Zurückbehaltungsrecht des Abzugsverpflichteten normiert, wodurch sichergestellt wurde, dass der Abzugsverpflichtete bei Depotentnahmen, wo kein Liquiditätszufluss erfolgt, Ersatzanspruch der abzuführenden KEST hat. Die Regelungen bewirken, dass die abzugsverpflichteten Kreditinstitute jedenfalls nur bei ausreichend Liquidität des Primärschuldners den Steuerabzug vornehmen müssen und keinesfalls die KEST aus eigenen Mitteln „vorstrecken“ sollen.²³³
- Weiters wurden gesetzlich zwingende Vermutungen geschaffen, die dem Abzugsverpflichteten den Vollzug des KEST-Abzugs erleichtern und vereinfachen sollen. Die Banken sollen bei der Behandlung der Kapitalmarktinstrumente des Primärschuldners bei unklaren Fällen davon ausgehen, dass diese außerbetrieblich, daher im Privatvermögen, gehalten werden.²³⁴ Zusätzlich klärt das Gesetz die Behandlung im Zweifelsfall, ob die dem KEST-Abzug unterliegenden Wertpapiere öffentlich oder privat ausgegeben wurden.²³⁵
- Eine taxative Auflistung der Ausnahmen vom KEST-Abzug – ein Befreiungskatalog – schafft den abzugsverpflichteten Kreditinstituten die Klarheit über die

²³¹ Vgl. ErlRV 981 BlgNR XXIV. GP 127.

²³² Vgl. ErlRV 981 BlgNR XXIV. GP 127.

²³³ Vgl. ErlRV 981 BlgNR XXIV. GP 129.

²³⁴ Vgl. Erlass zur Besteuerung von Kapitalvermögen, BMF -0102030107/-VI/6/2012, Pkt 2.5.2.1.

²³⁵ Vgl. Erlass zur Besteuerung von Kapitalvermögen BMF -0102030107/-VI/6/2012, Pkt 2.5.2.2.

Fallkonstellationen, wo ein KEST-Abzug unterbleiben soll und dem Abzugsverpflichteten keine Haftung diesbezüglich droht.²³⁶

Der rechtspolitische Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers beinhaltet auch, im Rahmen einer Besteuerung von passiven Einkünften im Vermögensbereich, verstärkt auf eine Besteuerung von Wertpapiererträgen zu setzen. Durch den VfGH wurde festgehalten, dass die der BBG 2011 vorangegangene Rechtslage eine Unterscheidung zwischen laufenden Früchten und Wertsteigerungen enthielt. Es war dem Gesetzgeber aus verfassungsrechtlicher Sicht jedoch nicht entgegenzutreten, wenn er versucht hat, die Differenzierung zu beseitigen, und Wertsteigerungen bei Kapitalanlagen, die ebenso wie die Früchte des Kapitals eine Leistungsfähigkeit repräsentieren, in die Einkommensteuerpflicht einzubeziehen. Der VfGH sah im Ergebnis das Öffentlichkeitskriterium als erfüllt an.²³⁷

Der VfGH hat ebenfalls keine Bedenken gegen die Verpflichtung der Kreditinstitute zur Evidenthaltung der Anschaffungskosten von Wertpapieren gehegt. Die Evidenthaltung der Anschaffungskosten von Wertpapiererwerben, die auf den eigenen Depots der Kreditinstitute stattfinden, sollten keine ins Gewicht fallenden Problemen darstellen. Weiters hat der VfGH festgehalten, dass der Gesetzgeber ausreichend Unterstützung bei den Schwierigkeiten bei der genauen Ermittlung bzw. Evidenthaltung durch den Abzugsverpflichteten im gesetzlichen Rahmen gewährleistet hat.²³⁸ Der Gesetzgeber hat somit bei der Ausdehnung der Besteuerung verhältnismäßig gehandelt.

Die verfassungsrechtlich vorgesehene Sachlichkeit sah der VfGH darin begründet, dass ein innerer Zusammenhang zwischen den Vorteilen aus der Depotführung und der Belastung durch die Steuerberechnung und -abfuhr seitens der Abzugsverpflichteten existiert.²³⁹

Der Verfassungsgerichtshof kam zum Ergebnis, dass die Kreditinstitute durch die von ihnen angefochtenen Bestimmungen nur insoweit in Rechten verletzt wurden, als die vom Gesetzgeber vorgesehene neunmonatige Legisvakanz im Hinblick auf die, für die ordnungsgemäße technische Implementierung der KEST-neu erforderliche Vorbereitungszeit, nicht als ausreichend empfunden hat.²⁴⁰

²³⁶ Vgl. ErlRV 981 BlgNR XXIV. GP 128.

²³⁷ Vgl. VfGH 16.06.2011, G18/11, VfSlg 19.412.

²³⁸ Vgl. VfGH 16.06.2011, G18/11, VfSlg 19.412.

²³⁹ Vgl. VfGH 16.06.2011, G18/11, VfSlg 19.412.

²⁴⁰ Vgl. VfGH 16.06.2011, G18/11, VfSlg 19.412.

3.3.4 Würdigung der verfassungsrechtlichen Kriterien i.V.m. der Integration von Kryptowährungen in das KEST-System

Für die Integration der Kryptowährungen in das bestehende und bereits ausführlich judizierte System der Besteuerung vom Kapitalvermögen, kann eine verfassungsrechtliche Einschätzung des neuen Regelwerks anhand der o.a. Judikate erfolgen. Das neue Regelwerk der Besteuerung von Kryptowährungen weist grundsätzlich viele Ähnlichkeiten zum bisherigen Besteuerungssystem vom Kapitalvermögen auf. In den Fällen der Kryptodienstleister betreffenden KEST-Abzuges beruht der Eingriff ebenfalls in die Eigentumssphäre des abzugsverpflichteten Dienstleisters. Diese basiert auf eine bestehende Rechtsgrundlage. Festzuhalten ist, dass dem Gesetzgeber in der Verfolgung seiner wirtschaftspolitischen Ziele in seinem Gestaltungsspielraum freisteht, welche Tatbestände und Einkünfte er mit einer Steuer belegen möchte.²⁴¹ Der Gesetzgeber hat sich im Lichte dessen für diesen Weg entschieden, dass die Kryptowährungen eine große Ähnlichkeit mit klassischen Kapitalmarktinstrumenten aufweisen und immer mehr an wirtschaftlicher Bedeutung gewinnen.

Eine Prüfung bzw. Erprobung der Grundvoraussetzungen der Verfassungskonformität kann die Zulässigkeit des Eingriffs in die Rechtssphäre des abzugsverpflichteten Krypto-Dienstleisters im Lichte der o.a. Judikate beantworten. Wie bei den vergangenen Besteuerungskonstellationen, sollen dabei, in Bezug auf die Berührung des Wesensgehalt des Grundrechts, die folgenden Punkte untersucht werden. Der Eingriff in das Eigentumsrecht des abzugsverpflichteten Dienstleisters ist verfassungsrechtlich gerechtfertigt, wenn er

- im Interesse der Öffentlichkeit liegt und
- nicht unsachlich
- oder unverhältnismäßig ist.²⁴²

Die Anforderung zu Rechtfertigung des öffentlichen Interesses entspricht im konkreten Fall der Sicherung der Einbringlichkeit der Abgabeforderung des Bundes.²⁴³ Die Ausdehnung der Haftung auf Kryptodienstleister ist, in Anbetracht des dezentralen und anonymen Wesens der Kryptowährungen, ein großer Schritt in die Richtung der Vollzugsicherung. Somit wäre diese Voraussetzung gegebenenfalls zu bejahen.

²⁴¹ Vgl. VfGH 16.06.2011, G18/11, VfSlg 19.412.

²⁴² Vgl. Twardosz, Haftung für Kapitalertragsteuer, ÖStZ 2009/634, 320.

²⁴³ Vgl. Hohenwarter-Mayr in Kirchmayr/Mayr/Schlager (Hrsg.), Besteuerung vom Kapitalvermögen, 53.

Die zweite Voraussetzung ist das, aus dem Gleichheitssatz abgeleitete, Sachlichkeitsgebot. Einerseits liegt diese Voraussetzung vor, wenn öffentliches Interesse an der Sicherstellung der Einbringlichkeit besteht und andererseits durch das Vorhandensein einer Rechtsbeziehung i.S. eines sachlichen Zusammenhanges zwischen Steuerschuldner und Haftendem. Das öffentliche Interesse wurde bereits bejaht. Eine sachliche Rechtfertigung liegt im Einzelnen vor, wenn eine qualifizierte Beziehung in Form eines sachlichen Zusammenhanges zwischen der Person des Steuerschuldners und des Haftenden nachgewiesen werden kann.²⁴⁴ Das Sachlichkeitskriterium ist zu bejahen, wenn der qualifizierte Zusammenhang des Schuldners und des potentiell Haftenden in der Interessen- sowie Einflussphäre des potentiell Haftenden liegt.²⁴⁵ Hierzu stellt ein zivilrechtliches Verhältnis des potenziell Haftenden zum Primärschuldner einen ausreichenden sachlichen Zusammenhang im Sinne des Steuerrechts dar. Erstens ist die Beziehung eines Krypto-Dienstleisters mit dem Steuerschuldner monetärer Natur: Der Dienstleister kassiert Gebühren für Abwicklung der Transaktionen des Steuerschuldners. Es liegt also in seinem Interesse, dass er die Beziehung zwischen ihnen aufrechterhält. Zweitens wird ein qualifizierter Zusammenhang in dem begründet, dass der potenziell Haftende Einfluss auf die Ereignisse hat, an die, die Steuerpflicht anknüpft. Letztlich ist ein zivilrechtliches Vertragsverhältnis zwischen Dienstleister und Primärschuldner ebenfalls existent. Nun ist das Kriterium der Sachlichkeit ebenfalls als erfüllt annehmbar, da die Kryptodienstleister die Umgebung in Form von Plattformen für den Handel mit Kryptowährungen bereitstellen und damit mittelbar an der Entstehung der Steuerschuld beteiligt sind.

Die dritte Voraussetzung ist, dass die konkreten Folgen der Haftungsbestimmung nicht unverhältnismäßig sein dürfen. Auch wenn eine sachlich gerechtfertigte Haftung vorliegt, muss der Haftungsumfang in Relation zur Geschäftsbeziehung zwischen Dienstleister und Kunde sein. Weiters ist zu beachten, dass die rechtliche oder wirtschaftliche Beziehung zwischen dem Steuerschuldner und Haftungspflichtigen in der Gestaltung und Regelung der Haftung, in realistischem Verhältnis sind. Die KEST-Haftung ist auf die vorläufige KEST-Schuld beschränkt.²⁴⁶ Zusammengefasst ist es in diesem Zusammenhang entscheidend, ob es dem haftenden Abzugsverpflichteten möglich ist, den Umfang der Haftung abzuschätzen und mit Hilfe von Vertragsgestaltungen für sich eine Limitierung des Risikos zu erreichen, bzw. ob der

²⁴⁴ Vgl. *Hohenwarter-Mayr in Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg.), *Besteuerung vom Kapitalvermögen*, 54.

²⁴⁵ Vgl. *Schlager*, Die verfassungsrechtlichen Grenzen für die Ausgliederung der Abgabeneinhebung - Teil I, *ÖStZ* 2007/16, 21.

²⁴⁶ Näher erläutert im Kapitel 3.2.1.

Zusammenhang der Haftung mit der Mitwirkung des haftenden Abzugsverpflichteten am Unternehmensertrag des Primärschuldners beachtet wurde.²⁴⁷ Das Regelwerk der Krypto-KESt und weiterführend die KryptowährungsVO enthalten ausführliche Regelungen für die Bewertung der Kryptowährungen sowie für die Berechnung der Steuerschuld. Diese Regelungen bieten eine umfassende Limitierung des Haftungsumfanges des abzugsverpflichteten Dienstleisters. Der haftende Krypto-Dienstleister soll seine, auf ihn zukommende Belastung daher gut abschätzen können. Es lässt sich feststellen, dass die von der Gesetzgebung auferlegten Aufgaben des Abzugsverpflichteten innerhalb eines verhältnismäßigen Umfanges liegen und er sein Risiko bzw. Haftung beurteilen kann. Das Kriterium der Verhältnismäßigkeit soll somit erfüllt sein.

Im Gegensatz zur neunmonatigen Legisvakanz bei der Einführung der Substanzgewinne aus Kapitalvermögen in den KESt-Abzug, hat der Gesetzgeber den kosten- und zeitaufwendigen Prozess der Implementierung eines technischen Systems seitens des abzugsverpflichteten Dienstleisters, mit einer verhältnismäßigen Legisvakanz versehen. Ein verpflichtender KESt-Abzug war, für die Einkünfte aus Kryptowährungen die nach dem 31. Dezember 2023 angefallen sind, vorgesehen.²⁴⁸ Jedoch sind die Bestimmungen des § 27 i.V.m. § 27b EStG für alle Einkünfte aus Kryptowährungen ab dem 1. März 2022 anzuwenden.²⁴⁹

Nach der Untersuchung nach dem Grundprüfschema scheint somit die Integration der Kryptowährungen in das Besteuerungssystem des Kapitalvermögens verfassungskonform erfolgt sein. Die Folgekapitel stellen eine detaillierte Ausführung der einzelnen Elemente des KESt-Abzuges betreffend Kryptowährungen dar. Auf die Frage, ob und wie weit die einzelnen Attribute des neuen KESt-Regelwerks zur Verfassungskonformität beitragen bzw. sich dagegen aussprechen wird dabei in der folgenden Analyse näher eingegangen.

3.4 Abzugsverpflichteter

Die Generalklausel der KESt i.S.d. § 93 Abs. 1 EStG regelt, dass alle inländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen dem KESt-Abzug unterliegen. Eine Ausnahme stellen, die gem. 27a Abs. 2 EStG nicht unter den besonderen Steuersatz fallenden Kapitaleinkünfte dar. Der KESt-Abzug soll somit im privaten Bereich nicht gelten. Dies wird bei Kryptowährungen durch den

²⁴⁷ Vgl. VfGH 15.03.2000, G141/99 ua VfSlg 15.773.

²⁴⁸ Vgl. 124b Z. 384 lit. d EStG; Vgl. VfGH 16.06.2011, G18/11, VfSlg 19.412; Die Fristen werden im Kapitel 3.8 näher erläutert.

²⁴⁹ Vgl. 124b Z. 384 lit. b EStG.

Ausschluss des besonderen Steuersatzes für die nicht öffentlich angebotenen Darlehensforderungen, die zu Einkünften aus der Überlassung von Kryptowährungen führen, gewährleistet.²⁵⁰ Die KEST verkörpert somit eine besondere Einhebungsform der Einkommensteuer.²⁵¹

Ein Kernstück des neuen Krypto-Steuerregimes ist die Einführung der Kryptowährungen in das schedulare Besteuerungssystem von Kapitalvermögen. Für Einkünfte aus Kryptowährungen, für die der besondere Steuersatz anzuwenden ist und nach dem 31. Dezember 2023 erzielt wurden, gilt der zwingend verpflichtende KEST-Abzug, wenn inländische Schuldner der Steuer und ein inländischer Dienstleister vorliegen²⁵² Es ist selbstverständlich, dass der Gesetzgeber die Person nennt, die den entstandenen Abgabenzahlungsanspruch zu tilgen, bzw. die Abgabenschuld zu entrichten hat. In der Regel ist dies diejenige Person, die die Steuerschuld auslösenden Tatbestand verwirklicht hat. Jedoch ist es denkbar, dass ein Dritter zum Mitschuldner bestimmt wird.²⁵³ Personen die nach Abgabenvorschriften die gleichen Abgabenrechtliche Leistung schulden, werden zum Gesamtschuldner zur ungeteilten Hand gem. § 6 Abs. 1 BAO. Die Entstehungsgründe hierfür können unterschiedlich sein. Konkret werden im Falle der KEST mehrere Personen als Schuldner genannt, die nicht Ausdrücklich als Gesamtschuldner bezeichnet werden. Das Gesamtschuldverhältnis ergibt sich aus der Haftung des Abzugsverpflichteten eine für ihn fremde Schuld, nämlich die Schuld des Empfängers der Kapitalerträge. In Anbetracht der Entstehung des Gesamtschuldverhältnisses aus dem Gesetz heraus, kommt bei der Geltendmachung der Gesamtschuld, ebenso wie der Geltendmachung der Einzelschuld, nicht nur in Bezug auf Art und Höhe der Abgabe, sondern auch auf die persönliche Inanspruchnahme des Schuldners, feststellende Bedeutung zu. Die Schuld des Gesamtschuldners besteht also auch wenn er von der Abgabenbehörde nicht herangezogen wurde.²⁵⁴ Weiters ist noch im Falle eines Gesamtschuldverhältnisses beachtlich, dass dadurch, dass es aus dem öffentlichen Recht entsteht, die Mitschuldner im öffentlichen Recht zu Mitschuldnern zur ungeteilten Hand werden.²⁵⁵ Dies betrifft im Innenverhältnis die Frage des Regresses der Gesamtschuldner untereinander.²⁵⁶

²⁵⁰ Vgl. ErläutRV 1293 BlgNR 27. S 14.

²⁵¹ Vgl. *Marschner in Jakom EStG*¹⁶, § 93, Rz. 1.

²⁵² Vgl. *Starlinger*, Der Übergang zur neuen Besteuerung von Kryptowährungen, AVR 2022, 5, 8.

²⁵³ Vgl. *Arnold*, Schuld und Haftung im Steuerrecht, 2000, 3.

²⁵⁴ Vgl. *Stoll*, FN 145, Das Steuerschuldverhältnis, 216.

²⁵⁵ Vgl. *Stoll*, FN 145, Das Steuerschuldverhältnis, 219.

²⁵⁶ Vgl. *Kopecky*, FN 134, Die Haftung, 103.

Grundsätzliche Voraussetzung für die Vornahme des KEST-Abzuges ist – neben der Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes - der Inlandsbezug.²⁵⁷ Aus der Wahl des Gesetzgebers nach einem angemessenen Abzugsverpflichteten, der in den Vollzug der KEST miteingebunden wurde, lässt sich das Bestreben nach einem angemessenen Verhältnis zwischen der Mitwirkungspflicht des Dritten sowie nach der Art bzw. nach dem Umfang der zum Primärschuldner bestehenden Beziehung, ableiten.²⁵⁸ Wenn man die Anforderungen, die der bisherigen Judikatur des VfGH zu entnehmen sind, an die Ausgestaltung haftungsbedrohter Mitwirkungspflichten Dritter bei der Abgabeneinhebung, auf die Abzugstatbestände bei Kryptowährungen überträgt, so ist dem Grunde nach eine verfassungskonforme Lösung anzunehmen. Der Abzug muss jedoch in der korrekten Höhe vorgenommen werden, um eine mögliche Haftung auszuschließen. Im Zusammenhang damit entstehen aufgrund der Besonderheiten von Kryptowährungen und ihrer praktischen Nutzung Hürden, die der Gesetzgeber durch Fiktionen und Pauschalregelungen zu mildern versucht.²⁵⁹

Im Rahmen des, mit Kryptowährungen in Zusammenhang stehenden KEST-Abzuges hat der Gesetzgeber eine neue Definition, nämlich die des abzugsverpflichteten Dienstleisters geschaffen.

3.4.1 Inländische Dienstleister

Die Einführung der Besteuerung der Kryptowährungen in das Besteuerungssystem des Kapitalvermögens erfolgte unter anderen Rahmenbedingungen als im Inland veranlagtes Wertpapiervermögen. Die inländischen Dienstleister unterliegen nicht dem Bankgeheimnis, da sie keine Kreditinstitute i.S.d. BWG sind. Anders als bei anderen Einkünften aus Kapitalvermögen, wird daher der Vollzug der Besteuerung nicht vom Bankgeheimnis gehindert. Die gesetzlichen Hürden für Auskunftsverlangen gem. § 143 BAO sind daher niedriger, als beim restlichen Kapitalvermögen.²⁶⁰

Die Definitionen des inländischen Dienstleisters hat die Gesetzgebung, wie bei der Definition der Kryptowährung, aus dem FM-GwG übernommen. Demnach kommen als inländische Dienstleister i.S.d. § 95 Abs. 2 Z. 3 EStG in Betracht:

²⁵⁷ Vgl. § 93 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Z4 EStG.

²⁵⁸ Vgl. *Hohenwarter-Mayr/Mittermayer*, ZVglRWiss 2023, 329.

²⁵⁹ Vgl. VfGH 15.03.2000, G141/99 ua VfSlg 15.773; Vgl. VfGH 16.06.2011, G18/11, VfSlg 19.412; Vgl. *Hohenwarter-Mayr/Mittermayer*, ZVglRWiss 2023, 330.

²⁶⁰ *Schuchter*, Kapitalertragsteuer und Endbesteuerung in *Kirchmayer/Miernicki/Weilinger/Wimmer/Wild*, Handbuch Besteuerung Kryptowährungen (2023), 168.

- Dienstleister mit Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland, die Dienste zur Sicherung privater kryptografischer Schlüssel anbieten, um Kryptowährungen im Namen eines Kunden zu halten, zu speichern oder zu übertragen (§ 2 Z. 22 lit. a FM-GwG). Diese Definition ist auf den inländischen Wallet-Anbieter zutreffend.
- Dienstleister mit Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland, die den Tausch von Kryptowährungen in gesetzlich anerkannte Zahlungsmittel oder umgekehrt anbieten (§ 2 Z. 22 lit. b FM-GwG). Hierbei sind Krypto-Börsen erfasst.
- Die inländische Zweigstelle oder Betriebsstätte vom entsprechenden ausländischen Dienstleister.

Eine Abzugsverpflichtung des inländischen Dienstleisters soll ausschließlich für die Fälle bestehen, wo der Dienstleister über alle die zum KEST-Abzug benötigten Informationen verfügt. Hierzu ist notwendig, dass der inländische Dienstleister entweder bei dem Überlassungs- bzw. Realisierungsgeschäft aktiv teilnimmt. Dazu gilt für Wallet-Anbieter und Krypto-Börsen, dass bei ihnen der Zugriff auf den „private key“, als notwendige Voraussetzung für die Einordnung als die Realisierung abwickelnde Stelle, vorgewiesen werden muss, damit sie den KEST-Abzug verpflichtend vornehmen müssen.²⁶¹ Ebenso müssen Dienstleister, die einen Umtausch von Kryptowährungen in Fiatwährung (Echtgeld) vornehmen, entweder Zugriff auf den „private key“ oder die Fiatwährung haben, um eine Abwicklung der Realisierung vorzunehmen.²⁶² Die Voraussetzung des Zugriffs des Dienstleisters auf den „private key“ bzw. Echtgeld soll überdies gewährleisten, dass der Dienstleister keinesfalls aus eigenen Mitteln den KEST-Abzug vornehmen muss, da er den notwendigen Zugang zu den realisierten Erträgen besitzt. Verfügt der Dienstleister nicht über den „private key“ bzw. Echtgeld, muss er keinen KEST-Abzug vornehmen.²⁶³ Mit den steuerpflichtigen Transaktionen sind in der Regel Transaktionsgebühren für den Dienstleister verbunden. Die sonstigen Gebühren für die Verwaltungs- und Verwahrungsleistungen der Dienstleister bieten eine sachliche Rechtfertigung dafür, dass gerade ihnen die Abzugspflicht auferlegt wird. Dies trifft noch mehr zu, wenn der Schuldner die Krypto-Erträge selbst gutschreibt. Es ist unter diesen Umständen letztlich anzunehmen, dass das steuerschuldbegründende Ereignis durch die rechtliche Beziehung zwischen dem Abzugspflichtigen und dem Steuerschuldner ausgelöst wird.²⁶⁴ Dementsprechend spiegelt diese

²⁶¹ Vgl. EStR 2000, Rz. 7709f i.V.m. ErläutRV 1293 BlgNR 27. GP 15.

²⁶² Marschner in Jakom EStG¹⁸, § 95 Rz. 20.

²⁶³ Vgl. EStR 2000, Rz. 7709f i.V.m. ErläutRV 1293 BlgNR 27. GP 15.

²⁶⁴ Vgl. Hohenwarter-Mayr/Mittermayer, ZVglRWiss 2023, 329.

Voraussetzung die Ansicht des VfGH aus der SpESt-Erkenntnis wider, sodass der abzugsverpflichtete Dienstleister in die Abwicklung des Veräußerungsgeschäft miteingebunden sein soll. Dies kann als Rechtfertigungsgrund des Gesetzgebers für die aufgezwungene Bürde der Haftung gesehen werden.²⁶⁵ Weiters lässt sich diese Voraussetzung, in Anbetracht dessen, dass die Transaktionen mit dem privaten Schlüssel validiert werden, als konsistent und sachgemäß einstufen.²⁶⁶

Für die einzelnen Tatbestandsmerkmale des § 27b EStG wird im Regelwerk des KEST-Abzuges definiert, unter welchen Voraussetzungen der inländische Dienstleister für den KEST-Abzug zuständig sein soll und die diesbezügliche Haftung übernimmt.

- Der KEST-Abzug ist für zwei Tatbestände bei der Vorlage von inländischen laufenden Einkünften aus Kapitalvermögen im Falle von Kryptowährungen vorgesehen. Erstens wenn ein inländischer Schuldner vorliegt, der die Kryptowährungen oder sonstigen Entgelte gutschreibt. Zweitens wenn die Gutschriften oder sonstige Entgelte von einem inländischen Dienstleister durchgeführt werden. Für eine Erklärung des Begriffs laufende Einkünfte aus Kryptowährungen wird auf das Regelwerk des § 27b Abs. 2 EStG verwiesen.²⁶⁷ Abzugsverpflichteter ist der inländische Schuldner der laufenden Einkünfte. Wenn kein inländischer Schuldner der laufenden Einkünfte vorliegt, ist der inländische Dienstleister der Abzugsverpflichtete der KEST.²⁶⁸ Schuldner der KEST bleibt jedoch der Empfänger der Kapitalerträge.²⁶⁹ Natürlich soll der Dienstleister nur einen KEST-Abzug vornehmen, wenn er im Überlassungsgeschäft miteingebunden ist. Weiters muss er Zugriff auf den „private key“ der erhaltenen Kryptowährungen verfügen, bzw. soweit die Auszahlung in Echtgeld erfolgt, Zugriff auf dieses haben.²⁷⁰
- Inländische Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kryptowährungen liegen vor, wenn der die Realisierung abwickelnde Dienstleister inländisch ist. Der inländische Dienstleister fungiert als Abzugsverpflichteter.²⁷¹ Verwiesen bei Einkünften aus Realisierten Wertsteigerungen wird auf die Definition des § 27b Abs. 3 EStG. Sinngemäß gilt hierbei ebenfalls, dass der Schuldner der KEST der Empfänger der

²⁶⁵ Vgl. VfGH 15.03.2000, G141/99 ua VfSlg 15.773.

²⁶⁶ Vgl. *Deichsel*, Besteuerung von Kryptowährungen gem. § 27b EStG - Paradigmenwechsel bei der Besteuerung eines immer mehr an Bedeutung gewinnenden Phänomens, ÖStZ 2022/150, S 40.

²⁶⁷ Vgl. § 93 Abs. 2 Z. 3 lit. a EStG.

²⁶⁸ Vgl. § 95 Abs. 2 Z. 3 lit. a EStG.

²⁶⁹ § 95 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Z. 3 lit. a EStG.

²⁷⁰ Vgl. EStR 2000 Rz. 7709f.

²⁷¹ Vgl. § 93 Abs. 2 Z. 3 lit. b i.V.m. § 95 Abs. 2 Z. 3 lit. b EStG.

Kapitalerträge bleibt.²⁷² Die Voraussetzung, dass der Abzugsverpflichtete über die notwendigen Informationen und Daten verfügt besteht gleichfalls. Wie bei den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen gemäß § 27 Abs. 3 EStG, soll die KESt für Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen aus Kryptowährungen auch nur dann anfallen, wenn der inländische Dienstleister die Realisierung tatsächlich selbst „abwickelt“.²⁷³ Werden die Kryptowährungen auf einem Wallet des inländischen Dienstleisters, von einer dritten Seite im Rahmen eines steuerpflichtigen Vorgangs gutgeschrieben, ohne dass der inländische Dienstleister in den Abwicklungsvorgang einbezogen ist, besteht keine Verpflichtung zum KESt-Abzug. Das „private key“-Kriterium bzw. Zugriffskriterium auf das Echtgeld, sind bei dieser Konstellation ebenfalls ausschlaggebend.²⁷⁴

Letztlich hat der Abzugsverpflichtete dem Empfänger der Kapitalerträge eine Bescheinigung auszustellen. Dies gilt für jegliche der KESt unterliegende Kapitalerträge und daher ebenfalls nun für Kryptowährungen. In der Bescheinigung muss der abzugsverpflichtete Dienstleister die Höhe der Einkünfte, den Steuerbetrag und den Zahlungstag sowie den Zeitraum für die die Steuererhebung erfolgt ist, angeben.²⁷⁵ Die Bescheinigung an den Empfänger dient diesem für die Geltendmachung der Anrechnung auf die ESt bzw. KSt.²⁷⁶

3.5 Ausnahmen KESt-Abzugspflicht

Die Befreiung von der KESt ist eine Steuerbefreiung eigener Art.²⁷⁷ Sie entbindet nur denjenigen, der zum Abzug verpflichtet ist, von einer – in der Sache bestehenden – Pflicht, die KESt einzubehalten und zu entrichten. In der Regel stellt sie jedoch keine materielle Befreiung von der Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerpflicht für die betreffenden Kapitalerträge dar. Eine Steuerbefreiung nach den einkommen- und körperschaftsteuerrechtlichen Vorschriften berührt umgekehrt ebenfalls nicht die KESt-Pflicht.²⁷⁸ Die Befreiung von der KESt ist zwingend anzuwenden. Falls der Abzugsverpflichtete zur Reduktion eines

²⁷² Vgl. § 93 Abs. 2 Z. 3 lit. b EStG i.V.m. § 95 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Z. 3 lit. b EStG.

²⁷³ Vgl. ErläutRV 1293 BlgNR 27. GP 14.

²⁷⁴ Vgl. EStR 2000, Rz. 7709f.

²⁷⁵ Vgl. § 96 Abs. 4 EStG.

²⁷⁶ Vgl. Marschner in Jakom EStG¹⁸, § 96 EStG Rz. 9.

²⁷⁷ VwGH 27.3.2002, 96/13/0073.

²⁷⁸ Kirchmayr/Franke in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg.), EStG (2022) § 94 EStG Rz. 1.

persönlichen Haftungsrisikos dennoch KEST einbehält, ist diese dem Primärschuldner zu erstatten.²⁷⁹

§ 94 EStG enthält eine abschließende taxative Auflistung der Ausnahmen vom KEST-Abzug. Demnach entfällt die Verpflichtung zum KEST-Abzug i.V.m Kryptowährungen gem. § 27 Abs. 4a i.V.m § 27b EStG, wenn eine der folgenden genannten Ausnahmen erfüllt ist.

- Gem. Abs. 5 soll der KEST-Abzug unterbleiben, wenn eine Befreiungserklärung von betrieblichen Erträgen bei Körperschaften beim Abzugsverpflichteten eingebracht wird. Diese Befreiung galt bis 2024 nur für Zinsen, ausländische Beteiligungserträge, realisierte Wertsteigerungen und Einkünfte aus Derivaten.²⁸⁰ Der sachliche Anwendungsbereich der Befreiung vom KEST-Abzug für juristische Personen, die Kapitaleinkünfte als Betriebseinnahmen aus einem in- oder ausländischen Unternehmen erzielen, wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 2024 um Einkünfte aus Kryptowährungen gemäß § 27 Abs. 4a erweitert.²⁸¹ Der persönliche Anwendungsbereich umfasst die bereits vorhandene 3 Grundvoraussetzungen: Erstens kommen für die Ausnahme nur in- und ausländische juristische Personen oder solche in- und ausländische Personengesellschaften, wo nur juristische Personen beteiligt sind, in Betracht. Zweitens müssen die der Ausnahme zugrundeliegenden Einkünfte aus Kryptowährungen dem Betriebsvermögen zugeordnet sein. Drittens soll eine Befreiungserklärung – digital oder am Papier - eingereicht werden.²⁸² Es gilt jedoch weiterhin, dass die Einreichung einer digitalen Befreiungserklärung im Hinblick auf das Bankgeheimnis nur in jenen Fällen zulässig ist, in denen ein Kreditinstitut zur Durchführung des KEST-Abzugs verpflichtet ist. Wenn ein nicht als Kreditinstitut fungierender Abzugsverpflichteter vorliegt, soll die KEST-Befreiung auch in solchen Fällen, ohne einer digitalen Befreiungserklärung, möglich sein, sofern dem Abzugsverpflichteten das Vorhandensein der Bedingungen gemäß § 94 Z. 5 lit. a und b glaubhaft dargelegt wird.²⁸³ Da der Abzugsverpflichtete bei Kryptowährungen in der Regel kein Kreditinstitut ist, wird eine Befreiungserklärung für Kryptowährungen nach der bisherigen Papierform erfolgen müssen. Eine Frist für die Abgabe einer

²⁷⁹ Vgl. *Marschner in Jakom EStG*¹⁸, § 94 EStG Rz. 3.

²⁸⁰ EStR 2000 Rz. 7762.

²⁸¹ RV 2610 BlgNR XXVII. GP 7.

²⁸² § 94 Z. 5 lit. a i.V.m. b i.V.m. c EStG; EStR 2000 Rz. 7762 & 7762a.

²⁸³ RV 2610 BlgNR XXVII. GP 7.

Befreiungserklärung ist nicht vorgesehen. Dem Steuerpflichtigem bringt eine Nichtabgabe lediglich Nachteile, wodurch er zu einer baldmöglichsten Abgabe angeregt wird. Weiters gilt die abgegebene Befreiungserklärung ausschließlich für zukünftige Einkünfte.²⁸⁴ Die Wirkung der Befreiung beginnt, sobald die Erfüllung der Bedingungen überzeugend nachgewiesen wird, und endet entweder mit dem Widerruf durch die Körperschaft oder mit einem Feststellungsbescheid, wenn die Befreiung zu Unrecht gewährt wurde.²⁸⁵

- Zu den KEST-befreiten Einkünften beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften i.S.d. Abs. 6, wurden zu den anderen Einkünften aus Kapitalvermögen, die Einkünfte aus Kryptowährungen mitaufgenommen. Dies stellt ein Gegenbild zu den Befreiungen von der Körperschaftsteuerpflicht gem. § 21 Abs. 2 KStG dar. Somit sind inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts, sowie andere nach § 5 KStG körperschaftsteuerbefreite Körperschaften – Pensionskassen, Mitarbeitervorsorgekassen, Bauvereinigungen etc. – ebenfalls kest-befreit.²⁸⁶
- Bei Umständen i.S.d. § 27 Abs. 6 Z. 1 EStG, wenn das Besteuerungsrecht vom Staat Österreich eingeschränkt wird, kann in dem Fall der KEST-Abzug gem. § 94 Z. 7 EStG ausfallen, wenn der Abzugsverpflichtete keine Kenntnis über den Wegzug hatte oder der Steuerschuldner dem Abzugsverpflichteten die Einschränkung meldet und einen Abgabenbescheid i.S.d. § 27 Abs. 6 Z. 1 EStG vorweist. Dies gilt sowohl für ein Ratenzahlungs- als auch für einen Nichtfestsetzungsfall.²⁸⁷ Bei einem Wegzug eines Steuerpflichtigen in einen EU- oder EWR Staat kann ein Kryptoinvestor einen Antrag auf Aufschub beim zuständigen Finanzamt stellen. Liegen die diesbezüglichen Voraussetzungen vor, erlässt das Finanzamt einen Nichtfestsetzungsbescheid. Liegt der Steuerpflichtige seinem inländischen Dienstleister den Bescheid vor, kann der KEST-Abzug bis zur Realisierung unterbleiben.²⁸⁸

²⁸⁴ Vgl. *Marschner in Jakom EStG*¹⁸, § 94 Rz. 106.

²⁸⁵ Vgl. *Marschner in Jakom EStG*¹⁸, § 94 Rz. 107.

²⁸⁶ Vgl. EStR 2000 Rz. 7767.

²⁸⁷ Vgl. EStR 2000 Rz. 7714.

²⁸⁸ *Schuchter*, in *Kirchmayer/Miernicki/Weilinger/Wimmer/Wild*, Handbuch Besteuerung Kryptowährungen, 175. Die Fristen bzgl. Zuflusszeitpunkt werden im 3.8 näher erläutert.

- Zu den anderen bisher KEST-befreiten Einkünften aus Kapitalvermögen wurden die aus Kryptowährungen in den Fällen, wenn eine Privatstiftung, Investmentfonds oder Immobilieninvestmentfonds erzielt, aufgenommen.²⁸⁹

Desweiterem existiert ein weiterer Ausnahmetatbestand, der beim restlichen Kapitalvermögen eine Besteuerung und in Folge eine Abzugspflicht auslöst, nicht jedoch im Falle von Kryptowährungen. Daher ist neben den KEST-Befreiungen gem. § 94 EStG eine zusätzliche materielle Ausnahme zu beachten, die auch zum Entfall des KEST-Abzugs führt.²⁹⁰ Mit der KEST II wurde die steuerlich relevante Vermögenssphäre des Kapitalvermögens mit der Substanz erweitert. Diese Erweiterung hat die steuerliche Erfassung von Depotbewegungen notwendig gemacht. Durch die Integration der Substanzgewinne in das System des Kapitalvermögens ist die Steuererhebung mittels KEST-Abzug vorgesehen. Es war davon auszugehen, dass die Gleichmäßigkeit und Effizienz der Besteuerung dadurch mehr gewährleistet wird. Gerade um die angestrebte Erhöhung der Effizienz der Erhebung nicht zu gefährden, war es notwendig, die Auswirkungen von Gestaltungen, die eine Umgehung des automatischen KEST-Abzugs ermöglichen würden, zu berücksichtigen.²⁹¹ Aus diesem Hintergrund wurden Depotentnahmen und Depotübertragungen von Wertpapieren und Derivaten einer fiktiven Veräußerung gleichgesetzt. Die Veräußerungsfiktion konnte durch Einhaltung der gesetzlichen Nachweis- und Meldeerfordernisse unterdrückt werden.²⁹²

Es gibt jedoch keine Analogie zur Realisationsfiktion des restlichen Kapitalvermögens bei Übertragungen von Kryptowährungen. Der Tausch des Dienstleisters bzw. die Übertragung zwischen Wallets stellt keinen steuerbaren Vorgang dar. Der Gesetzgeber hat damit eine Ungleichbehandlung zwischen depotmäßig verwahrten Wertpapieren und „walletmäßig“ verwahrten Kryptowährungen herbeigeführt. In der Fachliteratur wird darüber diskutiert, ob sich Wechselwirkungen in Bezug auf die Sachlichkeit der Depotentnahmebesteuerung ergeben könnten. Die Messung am Gleichheitssatz könnte dem VfGH jedoch verwehrt werden. Hierzu scheint die Tatsache argumentierbar zu sein, dass zum Aufnahmezeitpunkt des Tatbestandes der realisierten Wertsteigerungen in das EBG, die Veräußerungsfiktion der Depotentnahme

²⁸⁹ Vgl. § 94 Z. 10 i.V.m. Z. 12 EStG.

²⁹⁰ Vgl. *Marschner in Jakom EStG*¹⁸, § 94 EStG Rz. 1.

²⁹¹ Vgl. *Bodis*, Depotzugänge nach dem BBG 2011 in *Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg.), Besteuerung von Kapitalvermögen (2011), 314.

²⁹² Vgl. § 27 Abs. 6 Z. 2 EStG; *Kirchmayr/Finsterer/Hofstätter/Polivanova/Schuchter*, Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen in der Praxis (2014), 46.

bereits Teil des EStG war.²⁹³ Somit ist laut Versteinerungstheorie, die Veräußerungsfiktion der Depotentnahme ebenfalls so zu verstehen, wie sie der Verfassungsgesetzgeber bei Inkrafttreten der Änderungen des EBG vorgefunden hat.²⁹⁴

Allerdings könnte der Hintergrund dieser Regelung sein, dass es in Österreich schlicht zu wenige Dienstleister gibt, die unter das KEST-Regelwerk fallen.²⁹⁵

3.6 Feststellung der steuerrelevanten Parameter für den KEST-Abzug

Für die Jahre 2022 sowie 2023 war ein freiwilliger KEST-Abzug durch den Abzugsverpflichteten vorgesehen. Allerdings ist diese ab dem Jahr 2024 verpflichtend vorzunehmen. Im Gegensatz zum Wertpapiergeschäft, ist bei Kryptowährungen eine lückenlose Feststellung der Anschaffungskosten durch den Abzugsverpflichteten in vielen Fällen nicht möglich.²⁹⁶ In Anbetracht der Pseudoanonymität der Kryptowährungen stellt sich die Frage, wie Anschaffungskosten und -Zeitpunkt für den Abzugsverpflichteten feststellbar sind, da diese für die Berechnung und Abfuhr der KEST benötigt werden, bzw. welche Regelungen vorgesehen sind, wenn die o.a. Parameter nicht feststellbar sind.²⁹⁷ Beim KEST-Abzug für Einkünfte aus Kryptowährungen gibt es die Besonderheit, dass im Gegensatz zum klassischen Wertpapiergeschäft eine lückenlose Erfassung der Anschaffungskosten durch den Abzugsverpflichteten oft nicht vorhanden ist. Dies liegt daran, dass Kryptowährungen oftmals nicht durchgängig bei Dienstleistern gehalten werden, die zum KEST-Abzug verpflichtet sind, sondern zwischenzeitlich an sichere andere Adressen übertragen werden, bei denen dem Anbieter der „PrivatKey“ nicht bekannt ist.²⁹⁸ Zudem ist es nicht vorgesehen, dass die steuerrelevanten Daten, wie beim restlichen Kapitalvermögen, dienstleisterübergreifend mitgeteilt werden, wenn Kryptowährungen von einem Dienstleister zu einem anderen übertragen werden.²⁹⁹

²⁹³ Vgl. Franke, in Kirchmayr/Miernicki/Weilinger/Wimmer/Wild, Handbuch Besteuerung Kryptowährungen, 141.

²⁹⁴ Vgl. Kirchmayr/Franke in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg.), EStG (2022) § 97 EStG Rz. 2.

²⁹⁵ Vgl. Franke, in Kirchmayr/Miernicki/Weilinger/Wimmer/Wild, Handbuch Besteuerung Kryptowährungen, 141.

²⁹⁶ Vgl. ErläutRV 1293 BlgNR 27. GP 14.

²⁹⁷ Vgl. Deichsel/Knesl, Die KryptowährungsVO gem. § 93 Abs. 4a EStG - kritische Würdigung und Analyse, ÖStZ 2023/104, 104.

²⁹⁸ Vgl. Wild, Die Neuregelung der Besteuerung von Kryptowährungen, RdW 2022/170, 215.

²⁹⁹ Vgl. Wild, Neues bei der Besteuerung von Kryptowährungen: Kryptowährungsverordnung, RWZ 2023, 6.

Bezugnehmend auf die Unsicherheit, die das grundlegende Wesen der Kryptowährungen mit sich bringt, hat der Gesetzgeber diverse „Erleichterungen“ für den Abzugsverpflichteten bei der Vornahme des Vollzugs des KEST-Abzugs geschaffen. Einerseits darf der Abzugsverpflichtete auf die vom Steuerpflichtigen übermittelten Daten - insofern diese plausibel sind - vertrauen.³⁰⁰ Dies ist für die praktische Umsetzung des KEST-Abzuges unausweichlich. Weiters wurden durch das Gesetz Auffangregeln geschaffen, die dem Abzugsverpflichteten bei Zweifelsfragen Behandlungsvorschriften zu fraglichen Kryptowährungen enthalten.³⁰¹ Für den Abzugsverpflichteten greifen hierbei manche, der schon bestehenden, für alle Arten von Kapitalvermögen geltende, allgemeine Zweifelsregeln des KEST-Regelwerks.³⁰² Ist der Abzugsverpflichtete nicht in Kenntnis, ob der Steuerpflichtige die fraglichen Kryptowährungen im Privat oder im Betriebsvermögen hält, soll für den Vollzug des KEST-Abzugs davon ausgegangen werden, dass diese im Privatvermögen gehalten werden.³⁰³ Zusätzlich ist beim Wegzug ins Ausland, als Zeitpunkt der Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs, der Zeitpunkt der Meldung maßgeblich.³⁰⁴ Das noch umfassendere Regelwerk zur Bestimmung der steuerlichen Parameter von Kryptowährungen sollte im Wege einer Verordnung erfolgen bzw. enthält das Gesetz hierzu weitere nur Kryptowährungen betreffende Spezialregelungen.

Der Bundesminister für Finanzen wurde durch das Gesetz ermächtigt in einer Verordnung festzulegen in welcher Form die Angaben der Steuerpflichtigen zu erfolgen haben und wie bei Erwerben derselben Kryptowährung in zeitlicher Aufeinanderfolge der Ansatz der Anschaffungskosten zu erfolgen hat sowie welche weiteren Annahmen durch den Abzugsverpflichteten getroffen werden sollen. Die diesbezügliche Verordnung wurde am 13. Dezember 2022 mit Rechtskraft ab 1. Jänner 2023 veröffentlicht.³⁰⁵

Die Verordnung enthält eine nur Kryptowährungen betreffende Zweifelregel im § 5 Kryptowährungsverordnung. Nur Krypto-Assets, die gemäß der Legaldefinition in § 27b Abs. 4 EStG erfüllen, unterliegen der neuen Besteuerungsregime für Kryptowährungen. Im § 5 Kryptowährungsverordnung wird diesbezüglich explizit eine Regelung für den Zweifelsfall hinsichtlich des Abzugs der Kapitalertragssteuer eingeführt: Im Zweifelsfall sollte der Abzugsverpflichtete, davon ausgehen können, dass ein Krypto-Asset als Kryptowährung

³⁰⁰ EStR 2000 Rz. 7735b; ErläutRV 1293 BlgNR 27. GP 14.

³⁰¹ Vgl. *Mittermayer*, SWK-Spezial: Ertragsteuern 2024 (2024), 45.

³⁰² Vgl. § 93 Abs. 5 EStG.

³⁰³ Vgl. *Marschner in Jakom* EStG¹⁸, §93 Rz. 92.

³⁰⁴ Vgl. § 93 Abs. 5 TS 3 i.V.m. § 94 Abs. 7 EStG.

³⁰⁵ § 93 Abs. 5 TS 1 EStG i.V.m. § 7 KryptowährungsVO.

gemäß § 27b Abs. 4 EStG betrachtet werden kann und daher die KEST abgezogen werden muss.³⁰⁶ Die Klassifizierung für den KEST-Abzug hat in diesem Fall keine Folgen für die Veranlagungsbesteuerung: Wenn es sich nicht um eine Kryptowährung handelt, muss die korrekte Besteuerung durch den Steuerpflichtigen im Rahmen der Veranlagung erfolgen. Die KEST kann dann als reine Sicherungssteuer angerechnet werden.³⁰⁷

3.6.1 Ermittlung der Anschaffungskosten sowie -Zeitpunkt

Anschaffungskosten und Zeitpunkt sind auf der Grundlage der Angaben des Steuerpflichtigen anzusetzen, sofern dem Abzugsverpflichteten keine entgegenstehenden Daten vorliegen.³⁰⁸ Der Abzugsverpflichtete kann diese Daten übernehmen, sofern ihm keine widersprüchlichen Informationen vorliegen. Steuerpflichtige können im Zuge der Übertragung von Kryptowährungen an einen Dienstleister die Anschaffungskosten sowie den Anschaffungszeitpunkt bekanntgeben. Die Kryptowährungsverordnung enthält, gemäß der in diesem Zusammenhang vorgesehenen Verordnungsermächtigung, spezifische Details zur Ermittlung der Steuerdaten³⁰⁹ § 1 Abs. 2 KryptowährungsVO hält die durch den Steuerschuldner bekanntzugebende Daten fest:³¹⁰

- Das Anschaffungsdatum der Kryptowährung oder, wenn der Erwerb in zeitlicher Aufeinanderfolge erfolgt ist, der Anschaffungszeitraum.³¹¹ Für den Abzugsverpflichteten dienen diese Daten der Plausibilitätsprüfung. Dem Abzugsverpflichteten ist es anhand dieser Informationen möglich, die Kryptowährungen dem Alt- bzw. Neubestand zuzuordnen, da die KEST-Abzugsverpflichtung nur für den Neubestand gilt. Die Angabe eines Anschaffungszeitraums wird als sinnvoll erachtet, wenn der gleitende Durchschnittspreis auf die übertragenen Kryptowährungen angewendet wird. Jedoch ist die Angabe des Zeitraums der Anschaffung dann nicht ausreichend, wenn die übertragenden Kryptowährungen einen Mischbestand aus Alt- und Neubestand darstellen, da Zeitraumangaben keine Zuordnung der einzelnen Einheiten zu Alt- und Neubestand erlauben.

³⁰⁶ Vgl. § 5 KryptowährungsVO; Vgl. ErläutBegut KryptowährungsVO, 3.

³⁰⁷ Vgl. *Wild*, Neues bei der Besteuerung von Kryptowährungen: Kryptowährungsverordnung, RWZ 2023/2, 9.

³⁰⁸ § 1 Abs. 1 KryptowährungsVO.

³⁰⁹ Vgl. § 1 Abs. 1 KryptowährungsVO; *Wild/Luka*, Die neue Kryptowährungsverordnung, SWK 2022/36, 1370.

³¹⁰ Vgl. Anderwald, Steuererhebung bei Einkünften aus Kryptowährungen -, ÖStZ 2023/49, S 63.

³¹¹ § 1 Abs. 2 KryptowährungsVO.

- Die Anschaffungskosten der betreffenden Kryptowährung unter Anwendung von § 2 KryptowährungsVO.³¹²
- die Information, ob seit Erwerb der betreffenden Kryptowährung ein steuerneutraler Tausch im Sinne des § 27b Abs. 3 Z. 2 zweiter Satz EStG 1988 erfolgt ist.“³¹³

Abs. 3 sieht vor, dass der Abzugsverpflichtete selbst entscheiden kann, wie die Daten inhaltlich und strukturell zu übermitteln sind. Eine Möglichkeit ist die Nutzung einer webbasierten Eingabemaske. Die Einbeziehung von externen Dienstleistern, insbesondere Steuersoftwareanbietern, wird ausdrücklich zugelassen.³¹⁴ Insbesondere sind Übermittlungen durch webbasierte Eingabemasken oder externe Dienstleister bzw. Anbieter von Steuersoftware wie Blockpit, CoinTracking oder Accointing möglich.³¹⁵ Wenn der Abzugsverpflichtete jedoch im Voraus über Informationen verfügt, die begründete Zweifel an der Richtigkeit der von externen Dienstleistern übermittelten Daten aufkommen lassen, ist es unzulässig, solche Dienstleister einzubeziehen. Dies könnte beispielsweise zutreffen, wenn bekannt ist, dass der einbezogene Dienstleister die Steuerdaten nicht nach den österreichischen rechtlichen Vorgaben ermittelt.³¹⁶

Abs. 4 sieht eine Plausibilitätsprüfung seitens des Abzugsverpflichteten vor. Dies kann jedoch durch eine standardisierte automatisationsgestützte Überprüfung geschehen. Hierbei ist ein automatisierter Abgleich mit historischen Anschaffungskursen der betreffenden Kryptowährungen durch den Abzugsverpflichteten möglich, wobei auch angemessene Schwankungen berücksichtigt werden können. Es soll nicht unbedingt notwendig sein, jeden Einzelfall manuell zu überprüfen. Wenn der Abzugsverpflichtete eine standardisierte Überprüfung nicht durchführt oder das Ergebnis als nicht plausibel bewertet, soll es ihm freigestellt sein, vom Steuerpflichtigen zusätzliche Nachweise zu den Steuerdaten anzufordern. Als Nachweis können unter anderem Kaufbelege von anerkannten Börsen oder eine Bestätigung durch einen Steuerberater verwendet werden. Fehlt eine zusätzliche Kontrolle oder ist im Zuge einer solchen auch keine Plausibilisierung der Daten möglich, wird der Abzugsverpflichtete vom Gesetz zur Pauschalierung ermächtigt. Sobald die Kryptowährungen an den Abzugsverpflichteten übertragen werden, können die Steuerdaten bekannt gegeben und

³¹² Für Kryptowährungen, die ab dem 1. Jänner 2023 auf einer Kryptowährungsadresse bzw. -wallet gehalten wurden, muss bereits der gleitende Durchschnittspreis angesetzt werden. Hierzu näher im Kapitel 3.6.3.

³¹³ § 1 Abs. 2 KryptowährungsVO.

³¹⁴ Vgl. Erläut. Begut. KryptowährungsVO, GP 1.

³¹⁵ Vgl. Mittermayer, SWK-Spezial: Ertragsteuern 2024 (2024), 46.

³¹⁶ Vgl. Wild, Neues bei der Besteuerung von Kryptowährungen: Kryptowährungsverordnung, RWZ 2023/2, 7.

plausibilisiert werden. Diese muss jedoch spätestens unmittelbar vor der Umsetzung der Realisierung erfolgen. Ist dies nicht möglich, muss der Abzugsverpflichtete die Daten gemäß Pauschalierung berücksichtigen. Gibt der Steuerpflichtige Anschaffungskosten von null an, kann auf eine Plausibilitätsprüfung verzichtet werden.³¹⁷

3.6.2 Ermächtigung zur Pauschalierung

Die Gesetzgebung löste das Problem bei unrichtigen bzw. fehlenden Angaben durch den Steuerpflichtigen im § 93 Abs. 4a Z. 2 EStG. Demnach wurde der Abzugsverpflichtete zur Pauschalierung der Anschaffungskosten ermächtigt. Ist der Anschaffungszeitpunkt nicht bekannt oder wird er nicht oder fälschlicher Weise vom Steuerschuldner bekannt gegeben, soll immer davon ausgegangen werden, dass die Anschaffung nach dem 28. Februar 2021 erfolgt ist. Somit sind diese Kryptowährungen als Neuvermögen einzuordnen. Deshalb gilt das rechtskräftige Regelwerk des § 27b EStG i.V.m § 93 ff EStG.³¹⁸ Weiters enthält das Gesetz eine weitere Fiktion zur Feststellung der Anschaffungskosten.³¹⁹ Der Abzugsverpflichtete hat nämlich, wenn die Anschaffungskosten nicht bekannt sind oder vom Steuerpflichtigen nicht bekannt gegeben werden, davon auszugehen, dass die Anschaffungskosten den halben Erlös, bzw. im Falle der Verkaufsfiktion den halben gemeinen Wert, entsprechen.³²⁰ Eine derartige (Subsidiär-)Lösung kann allerdings angesichts der hohen Volatilität einiger Kryptowährungen, zu potenziell unverhältnismäßig hohen Belastungen führen. Kritisch betrachtet ist in diesem Kontext auf die vergleichbaren Bestimmungen für andere Wirtschaftsgüter, wie etwa Grundstücke im Sinne des § 30 EStG, hinzuweisen, die eine deutlich vorteilhaftere Behandlung des Altvermögens vorsehen. Auf der anderen Seite ist zu erwähnen, dass der Schwellenwert von 50 % des gemeinen Wertes zur Beurteilung bzw. Abgrenzung abgabenrechtlicher Sachverhalte häufig verwendet wird.³²¹

Letztlich ist festzuhalten, dass die durch Pauschalierung ermittelte Einkünfte aus Kryptowährungen keine Abgeltungswirkung i.S.d. § 97 EStG entfalten. Diese Einkünfte eines Steuerpflichtigen unterliegen nach wie vor der Veranlagungspflicht.³²² In diesem

³¹⁷ Vgl. ErläutBegr KryptowährungsVO, GP 2; Vgl. *Wild/Luka*, SWK 2022/36, 1372; *Wild*, RWZ 2023/2, 2. Vgl. Anderwald, ÖStZ 2023/49, S 63.

³¹⁸ Vgl. EStR 2000 Rz. 7735d; Vgl. *Mittermayer*, SWK-Spezial: Ertragsteuern 2024 (2024), 46-47.

³¹⁹ *Schuchter*, in *Kirchmayer/Miernicki/Weilinger/Wimmer/Wild*, Handbuch Besteuerung Kryptowährungen, 172.

³²⁰ Vgl. § 93 Abs. 4a Z. 2 EStG.

³²¹ Vgl. *Cserny/Deichsel/Petritz*, Die KEST und ihre Abgeltungs- und Vorauszahlungsfunktion, SWK/6, 2022, 317

³²² Vgl. ErläutRV 1293 BlgNR 27., 14.

Zusammenhang wird in den Erläuterungen zur KryptowährungsVO ergänzt, dass spätere pauschale Wertansätze gemäß § 93 Abs. 4a Z. 1 EStG nicht zulässig sind. Wird jedoch im Nachhinein deutlich, dass der Beleg über die tatsächlichen Anschaffungskosten nicht korrekt war, so muss der Abzugsverpflichtete den KESt-Abzug auf Grundlage pauschal ermittelter Anschaffungskosten vornehmen. Der Steuerpflichtige hat in diesem Fall im Zuge der Veranlagung eine Bekanntgabe seiner Einkünfte vorzunehmen. Auch wenn die vom Steuerpflichtigen übermittelten Steuerdaten zwar plausibel, aber dennoch falsch waren, müssen die Einkünfte in der korrekten Höhe veranlagt werden.³²³

3.6.3 Gleitender Durchschnittspreis

§ 2 KryptowährungsVO enthält die Vorgehensweise parallel zum § 93 Abs. 4a Z. 1 TS 2 EStG sowie zum § 27a Abs. 4 Z. 3a EStG, wie bei Erwerben derselben Kryptowährung in zeitlicher Aufeinanderfolge der Ansatz der Anschaffungskosten zu erfolgen hat.³²⁴ Demnach sollen die Anschaffungskosten anhand eines gleitenden Durchschnittspreisverfahrens in Euro – wie wir das bereits bei anderen Kapitalvermögen kennen – ermittelt werden. Dadurch wurde die steuerliche Behandlung an jene Wirtschaftsgüter und Derivate gemäß § 27 Abs. 3 und 4 EStG angeglichen, für die ebenfalls der Ansatz nach dem gleitenden Durchschnittspreis in § 27a Abs. 4 Z. 3 EStG vorgesehen ist, sofern sie sich auf einem Depot befinden.³²⁵ Für alle Einheiten derselben Kryptowährung, die sich auf einer Kryptowährungsadresse bzw. Kryptowährungswallet befinden, gilt Folgendes: Sowohl für den KESt-Abzug als auch für den Veranlagungsweg gilt beim Erwerb in zeitlicher Abfolge, dass die Anschaffungskosten in Euro als gleitender Durchschnittspreis anzusetzen sind.³²⁶ Der gleitende Durchschnittspreis findet daher nicht nur Anwendung beim KESt-Abzug sondern auch bei der Veranlagung, insbesondere wenn die Kryptowährungen auf selbstverwalteten (sogenannten „unhosted“, „non-custodial“ oder „self-hosted“) Wallets oder bei ausländischen Dienstleistern verwahrt und gehandelt werden. Die Verordnung wurde daher neben § 93 Abs. 4a EStG auch zu § 27a Abs. 4 EStG erlassen, obwohl ursprünglich nur § 93 Abs. 4a EStG eine Ermächtigung zum Erlass

³²³ Vgl. *Wild/Luka*, SWK 2022/36, 1372; Vgl. ErläutBEGut KryptowährungsVO, 2.

³²⁴ Vgl. § 93 Abs. 4a Z. 1 TS 2 EStG.

³²⁵ Vgl. *Wild/Luka*, SWK 2022/36, 1373; *Marschner in Jakom*, EStG¹⁸§ 27a Rz. 35ff; EStR 2000 Rz. 6145.

³²⁶ § 2 Abs. 1 KryptowährungsVO.

einer Verordnung beinhaltet.³²⁷ Die diesbezügliche Ermächtigung des § 27a Abs. 4 Z. 3a EStG wurde im Abgabenänderungsgesetz 2023 nachgeholt.³²⁸

Befinden sich Kryptowährungen auf einer Kryptowährungswallet bzw. -Adresse, soll der gleitende Durchschnittspreis alternativ für alle auf einer Kryptowährungswallet bzw. -adressen befindlichen Einheiten derselben Kryptowährungen angewendet werden.³²⁹ Die Verordnung verwendet die Begrifflichkeiten „Kryptowährungsadresse“ und „Kryptowährungswallet“, die bis dato keine steuerliche Definition aufwiesen. Aus diesem Grund bestand Notwendigkeit zu einer Begriffsbestimmung. Dies geschah im § 6 der Verordnung:

Folglich bezeichnet eine Kryptowährungsadresse *eine eindeutige Kennung, die ein mögliches Ziel für eine Kryptowährungstransaktion darstellt*. Überdies ist ein Kryptowährungswallet als *ein Dienst oder eine Applikation, die eine oder mehrere Kryptowährungsadressen als Einheit verwaltet, wobei keine standardisierte Auslesungsmöglichkeit der einzelnen Kryptowährungsadressen vorgesehen ist*, definiert.³³⁰

Die Verordnung beinhaltet den Grundsatz, dass eine Behandlung im Rahmen des KEST-Abzugs bzw. die Ausübung eines Wahlrechts, eine Bindungswirkung im Rahmen der Veranlagung aufweist. Daher kann im Rahmen der Veranlagung die Bezugsgröße, auf die sich der gleitende Durchschnitt bezieht - Kryptowährungsadresse oder Kryptowährungswallet - nicht von der, vom Abzugsverpflichteten gewählten Bezugsgröße, abweichen. Bezieht der Abzugsverpflichtete den gleitenden Durchschnittspreis auf alle Kryptowährungen auf einer Kryptowährungsadresse, ist der gleitende Durchschnitt auch zwingend im Rahmen der Veranlagung auf diese Kryptowährungsadresse zu beziehen und darf nicht auf ein übergeordnetes Wallet angewendet werden.³³¹ Die Thematik des gleitenden Durchschnittspreises und der Bindungswirkung der Bezugsgröße kann anhand des folgenden Beispiels veranschaulicht werden:

- **Beispiel 1**

Der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Raphael kauft am 15. März 2021 5 A-Coins um EUR 5.000. Am 10. Mai tauscht er alle A-Coins gegen 1 B-Coin und verwahrt

³²⁷ Vgl. ErläutBegut KryptowährungsVO, 2; Vgl. Wild/Luka, SWK 2022/36, 1373.

³²⁸ Vgl. Erläuterungen Regierungsvorlage - 2086 der Beilagen XXVII. GP 3.

³²⁹ Vgl. ErläutBegut KryptowährungsVO, 2.

³³⁰ Vgl. § 6 Z. 1 i.V.m. 2 KryptowährungsVO; ErläutBegut KryptowährungsVO, 2.

³³¹ Vgl. Wild/Luka, SWK 2022/36, 1374.

diese auf der Kryptowährungsadresse X, die mit dem Wallet Z verbunden ist. Weiters folgen daraufhin mehrere Erwerbsvorgänge von B-Coins wie folgt:

Anschaffungsdatum	Menge	Anschaffungskosten in EUR	Kryptowährungs adresse	Wallet
15.Okt.22	3	9 000,00	X	Z
15.Mai.23	2	16 000,00	X	
01.Dez.24	6	24 000,00	Y	
05.Jän.25	2	6 000,00	Y	

Abbildung 1

Sämtliche B-Coins werden im gleichen Kryptowährungswallet verwahrt, jedoch beinhaltet das Wallet unterschiedliche Kryptowährungsadressen. Eine separate Auslesung der Kryptowährungsadressen ist möglich. Am 10. Juni 2025 wurden 4 B-Coin um EUR 24.000 veräußert, wobei die Realisation durch einen Dienstleister vollzogen wurde, der Zugriff auf den „Private Key“ hatte. Der Dienstleister bezieht sich bei der Berechnung des gleitenden Durchschnittspreises auf die Kryptowährungsadresse X befindlichen Kryptowährungen.

Für die Ermittlung der steuerrelevanten Anschaffungskosten ist zuerst zu beachten, dass Tauschvorgänge, wo Kryptowährungen unter sich getauscht werden, gem. § 27b Abs. 4 EStG keine Realisierung darstellen. Die Anschaffungskosten der 5 A-Coins wurden auf 1 B-Coin übertragen. Da für die Berechnung die Kryptowährungsadresse X herangezogen werden soll, sind die steuerrelevanten Daten die folgenden:

Anschaffungsdatum	Menge	Anschaffungskosten in EUR	Kryptowährungs adresse
10.Mai.21	1	5 000,00	X
15.Okt.22	3	9 000,00	X
15.Mai.23	2	16 000,00	X
Summe	6	30 000,00	

Abbildung 2

Bei den gehaltenen Kryptowährungen handelt es sich ausschließlich um Neuvermögen, da alle Anschaffungen nach dem 1. März 2021 stattgefunden haben. Die Veräußerung erfolgt nach dem Inkrafttreten der Kryptowährungsverordnung. Daher ist das gleitende Durchschnittspreisverfahren für die Ermittlung der steuerlichen Anschaffungskosten

anzuwenden. Auf der Kryptowährungsadresse befinden sich insgesamt 6 B-Coins, die um EUR 30.000 angeschafft wurden. Die Anschaffungskosten eines B-Coins betragen demnach EUR 5.000 (30.000 durch 6 B-Coins). Es wurden insgesamt 4 B-Coins veräußert, mit Anschaffungskosten i.H.v. EUR 20.000 (4 B-Coin mal EUR 5.000). Die Realisierte Wertsteigerung beträgt daher EUR 4.000 (24.000-20.000). Der Dienstleister, als Abzugsverpflichteter, behält die KEST i.H.v. EUR 1.100 ein (27,5% von 4.000) und führt dies ab.

Am 20. Juni 2025 wurden weitere 2 B-Coins um EUR 7.000 von der Kryptowährungsadresse Y veräußert. Die Abwicklung der Realisierung übernahm ein ausländischer Dienstleister. Demnach muss Raphael im Jahr 2025 eine Veranlagung durchführen und möchte die Veranlagung für sein Wallet Z durchführen. Wäre ein derartige Wechsel der Betrachtungseinheit möglich, würden die steuerrelevanten Daten folgendermaßen aussehen:

Anschaffungsdatum	Menge	Anschaffungskosten in EUR	Kryptowährungs adresse	Wallet
10.Mai.21	1	5 000,00	X	Z
15.Okt.22	3	9 000,00	X	
15.Mai.23	2	16 000,00	X	
01.Dez.24	6	24 000,00	Y	
05.Jän.25	2	6 000,00	Y	
Summe	14	60 000,00		
Anschaffungskosten	4286			

Abbildung 3

Die durch das unrechtmäßiger Paradigmenwechsel errechnete Anschaffungskosten würden EUR 4.286 per B-Coin (60.000 Anschaffungskosten / 14 Stk B-Coin) betragen. Für die Kryptowährungsadresse X ursprünglich errechnete Anschaffungskosten i.H.v. EUR 5.000, wie bei der steuerrechtlich konformen Berechnungsmethode vorgesehen, hätten sich nachträglich verändert. Wäre ein derartiger Wechsel erlaubt, könnte der Abzugsverpflichtete seine Pflicht zur rechtmäßigen Berechnung und Einbehaltung der KEST nicht nachkommen. Hierbei ist die Wichtigkeit der Bindungswirkung des gleitenden Durchschnittspreises ersichtlich: Eine Modifikation während der Bewertung hätte stets Auswirkungen auf die Anschaffungskosten der Kryptowährungen, die nach einem steuerpflichtigen Verkaufsvorgang noch im Besitz des Steuerpflichtigen verbleiben. Wäre es gestattet die Betrachtungseinheiten zu wechseln, könnte dies, wie aus dem o.a. Beispiel ersichtlich, zu einem fehlerhaften KEST-Abzug führen. Um solche Unterschiede zu vermeiden und die damit verbundenen Mängel bei der Umsetzung zu

beheben, schreibt der Gesetzgeber eine enge Verbindung der Regelungen zur Kapitalertragsteuer mit den Regelungen für die Veranlagung vor. Wenn bestimmte Bedingungen für die Festlegung der Anschaffungskosten im Zusammenhang mit der KEST-Abzugsverpflichtung festgelegt wurden, sind diese auch entscheidend für die Veranlagung.³³²

Die Kryptowährungsverordnung merkt zusätzlich in Verbindung mit der Berechnung des Durchschnittspreises an, dass in die Berechnung keine pauschal gem. § 93 Abs. 4a Z. 2 EStG errechneten Anschaffungskosten angesetzt werden dürfen. Überdies sollen ebenfalls keine Kryptowährungen die zum Altvermögen gehören, in die Durchschnittspreisberechnung einfließen. Letztlich sieht der § 2 KryptowährungsVO vor, dass wenn sich auf einer Kryptowährungsadresse oder in einem Kryptowährungswallet gleichzeitig Einheiten derselben Kryptowährung, die auf Basis des gleitenden Durchschnittspreises bewertet sind, sowie Kryptowährungen, deren Anschaffungskosten gemäß § 93 Abs. 4a Z. 2 EStG 1988 festgelegt wurden befinden, dann sollten gemäß Absatz 3 die Kryptowährungen, die mit pauschalen Anschaffungskosten bewertet sind, als zuerst verkauft gelten.³³³

Weitere Vorgaben zur Verwendungsreihenfolge bei Vorhandensein vom Altvermögen befinden sich im § 3 KryptowährungsVO. Hier wird das Verhältnis von Kryptowährungen des Altbestands und des Neubestands, wenn auf einer Kryptowährungsadresse bzw. -wallet sowohl Altbestand als auch Neubestand derselben Kryptowährung vorhanden ist, geregelt.³³⁴ Grundsätzlich soll es dem Steuerpflichtigen freistehen zu entscheiden, welche Einheiten zuerst veräußert werden bzw. auf eine andere Kryptowährungsadresse, oder wallet übertragen werden. Jedoch kann auch der Abzugsverpflichtete vom Steuerpflichtigen dazu ermächtigt werden, die Auswahl vorzunehmen. Dies könnte eventuell in den AGBs iZm. einer Investitionsstrategie eines Dienstleisters vorgesehen werden. Eine im Rahmen des KEST-Abzuges vorgenommene Reihung ist dabei auch für die Veranlagung maßgeblich.³³⁵ Auf einer Regelung einer Verwendungsreihenfolge für Neuvermögen kann verzichtet werden, weil durch die Anwendung des gleitenden Durchschnittspreises die Reihenfolge der Veräußerung für steuerliche Zwecke irrelevant ist.³³⁶ Wird insbesondere bei Kryptowährungen, die keinem

³³² Vgl. Wild/Luka, SWK 2022/36, 1374.

³³³ § 2 Abs. 2 KryptowährungsVO; Vgl. ErläutBegt KryptowährungsVO, GP 2.

³³⁴ Vgl. ErläutBegt KryptowährungsVO, 2; Vgl. Wild, RWZ 2023/2, 8.

³³⁵ Vgl. ErläutBegt KryptowährungsVO, GP 2.

³³⁶ Vgl. Wild, RWZ 2023/2, 8.

KESSt-Abzug unterliegen, keine Auswahl vorgenommen, soll die früher erworbene Einheit der Kryptowährung als zuerst veräußert gelten (FIFO-Verfahren).³³⁷ Die Wichtigkeit der Entscheidungsfindung für den Steuerpflichtigen i.V.m. Altbestand zeigt das folgende Beispiel:

- **Beispiel 2)**

Der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Moritz hält in seinem Kryptowährungswallet S den folgenden Bestand an B-Coin:

Anschaffungsdatum	Menge	Anschaffungskosten in EUR	Kryptowährungs wallet
10.Mai.20	10	50 000,00	S
15.Okt.22	3	90 000,00	S
15.Mai.23	2	100 000,00	S

Abbildung 4

Am 10. Mai 2025 wurden 3 B-Coins um EUR 120.000 verkauft. Am Wallet des Moritz befinden sich 10 B-Coins die dem Altbestand zugehörig sind, da diese vor dem 30. März 2021 erworben wurden. Für den Neubestand von insgesamt 5 B-Coins ist für die Anschaffungskostenberechnung der gleitende Durchschnittspreis maßgeblich. Demnach betragen die Anschaffungskosten pro B-Coin des Neuvermögens EUR 38.000 (190.000 Gesamtanschaffungskosten durch 5 B-Coins). Gemäß § 3 KryptowährungsVO darf Moritz steuerlich bestimmen, aus welchem Bestand – Alt- oder Neuvermögen – die Veräußerung erfolgen soll. Weiters könnte vorgesehen werden, dass der den Verkauf abwickelnde Dienstleister diese Entscheidung für ihn trifft. Letztlich, wenn Moritz keine Entscheidung diesbezüglich fasst, gelten die am längsten am Wallet befindlichen B-Coins als verkauft.

Variante 1)

Die AGBs des Dienstleisters sehen vor, dass in dem Fall, wenn der Inhaber des Wallets keine Entscheidung trifft, soweit es möglich ist, ein steuerlicher Altbestand erhalten bleiben soll.

In diesem Szenario wäre die Veräußerung aus dem Neuvermögen, da die Verordnung ein FIFO-Verfahren vorgibt. Moritz würde Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen aus der Veräußerung i.H.v. EUR 6.000 (Verkaufspreis EUR 120.000 abzgl 114.000

³³⁷ Vgl. ErläutBegut KryptowährungsVO, GP 3.

errechnete Anschaffungskosten für 3 B-Coin) erwirtschaften. Daraus folgernd müsste der Dienstleister KESt in Höhe von EUR 1.650 (27,5% von EUR 6.000) einbehalten.

Variante 2)

Moritz trifft die Entscheidung, dass die Veräußerung aus dem Altbestand erfolgen soll (oder Moritz trifft keine Entscheidung).

Die Veräußerung erfolgt aus dem Altvermögen. In diesem Fall ist der Verkauf nicht steuerbar, da die Behaltefrist überschritten wurde und der Altbestand demnach nicht steuerverfangen ist. Durch den Dienstleister sind keine Steuern einzubehalten.

Aus dem o.a. Beispiel ist wohl ersichtlich, dass es im Interesse des Steuerpflichtigen liegt, bei Mischbeständen in einem Wallet, die Konditionen des Verkaufs zu beachten und abzuwiegen, da dabei eine Steuerlast entstehen könnte. Die gewählte Konstellation ist nicht rückabwickelbar und greift ebenfalls im Veranlagungsweg.

Die KryptowährungsVO trat zum 1. Jänner 2023 in Rechtskraft. Davor existierten keine Rechtsvorschriften zur Bewertung mit dem gleitenden Durchschnittspreis. Generell galt für realisierte Wertsteigerungen die bis 31. Dezember 2022 zugeflossen sind, dass die früher erworbene Kryptowährung veräußert wurde (FIFO). Demnach sah die Gesetzeslage die primäre Verwertung vom Altvermögen vor. Eine Möglichkeit zur Eigenbestimmung war nicht vorgesehen. Das FIFO-Verfahren konnte nur verhindert werden, wenn eine technische Auslesemöglichkeit für die Kryptowährungsadressen bzw. -Wallets bestand.³³⁸ Die Kryptowährungsverordnung trat vor dem verpflichtenden KESt-Abzug, gleichzeitig mit dem freiwilligen KESt-Abzug, in Kraft. Die wohl überlegte Abstimmung der Gesetzgebung ist aus dem folgenden Grund bedeutend: Zum 1. Jänner 2023 hatte eine Neubewertung für sämtliche sich zu diesem Zeitpunkt auf einer Kryptowährungsadresse bzw. -wallet befindlichen Kryptowährungen des Neuvermögens zu erfolgen.³³⁹ Die Einrichtung der edv-basierten technischen Systeme des Abzugsverpflichteten konnten durch das gewählte Timing, direkt auf die Bewertungsvorschriften der KryptowährungsVO abgestimmt werden.

3.6.4 Bewertung laufender Einkünfte aus Kryptowährungen

§ 4 KryptowährungsVO enthält Vorschriften zur Bewertung von laufenden Einkünften aus Kryptowährungen gem. § 27b Abs. 2 EStG. Die Verordnung sieht vor, dass der Wert der

³³⁸ Vgl. *Wild*, RWZ 2023/2, 8.

³³⁹ Vgl. *Wild*, RWZ 2023/2, 9.

bezogenen Kryptowährungen im Zuflusszeitpunkt als Einkünfte und zugleich als deren Anschaffungskosten anzusetzen ist.³⁴⁰ Der Wert, der zum Zuflusszeitpunkt angesetzt wurde, fließt in weiterer Folge auch in den gleitenden Durchschnittspreis ein.³⁴¹ Weitere Vorgaben enthält die Verordnung bzgl Herkunft des Wertes der erhaltenen Kryptowährung. Die Herkunft des Wertes wurde nach Relevanz der Anwendbarkeit gereiht:

- 1) Als Wert der erhaltenen Kryptowährung soll der Kurswert einer Kryptowährungsbörse angesetzt werden.
- 2) Wenn kein Börsenkurs vorhanden ist, ist der Kurswert eines Kryptowährungshändlers für die steuerliche Beurteilung maßgeblich.
- 3) Falls ein solcher Kurs nicht verfügbar ist, sollte der Kurs einer allgemein anerkannten und vom Steuerpflichtigen unabhängigen webbasierte Liste verwendet werden, die die aktuellen Kaufpreise für Kryptowährungen zeigt.³⁴²

Für die Heranziehung des Wertes wurden Begrifflichkeiten verwendet, wie bei den realisierten Wertsteigerungen, die bis dato keine steuerliche Definition aufwiesen. Daher gibt es im § 6 KryptowährungsVO die folgenden Definitionen:

Als „Kryptowährungsbörse“ gilt ein Dienstleister, *der den Tausch von Kryptowährungen in gesetzlich anerkannte Zahlungsmittel und umgekehrt bzw. in andere Kryptowährungen anbietet, wobei Käufer und Verkäufer der Kryptowährungen unter den Grundsätzen von Angebot und Nachfrage unmittelbar miteinander kontrahieren.*³⁴³ Weiters sind „Kryptowährungshändler“ als Dienstleister, *die den Tausch von Kryptowährungen in gesetzlich anerkannte Zahlungsmittel und umgekehrt bzw. in andere Kryptowährungen anbieten, wobei Käufer und Verkäufer der Kryptowährungen direkt mit dem Kryptowährungshändler kontrahieren.*³⁴⁴ Die ErläutBegut KryptowährungsVO führt hierzu als Beispiel zwei bekannte amerikanische Händler, Coinbase und Kraken, sowie den in Österreich gegründeten und ansässigen Bitpanda an. Weiters klärt die ErläutBegut KryptowährungsVO darüber auf, was der Gesetzgeber unter webbasierten Listen versteht und gibt hierzu als Beispiel die Website „<https://coinmarketcap.com>“ an.³⁴⁵

³⁴⁰ Vgl. § 4 KryptowährungsVO; Vgl. ErläutBegut KryptowährungsVO, 2.

³⁴¹ Vgl. Wild, RWZ 2023/2, 9.

³⁴² Vgl. § 4 Abs. 1 KryptowährungsVO.

³⁴³ § 6 Z. 3 KryptowährungsVO.

³⁴⁴ § 6 Z. 4 KryptowährungsVO.

³⁴⁵ Vgl. ErläutBegut KryptowährungsVO, GP 3.

Die Verordnung schreibt weiter vor, dass das Prinzip der Bewertungsstetigkeit eingehalten werden soll: die bei der Kapitalertragssteuer vorgegebene Werte sind auch bei einer Veranlagung maßgeblich.³⁴⁶ Dies hat, wie die parallele Vorschrift bei realisierten Wertsteigerungen, die praktische Handhabung und Nachvollziehbarkeit im Sinne der Verwaltungsökonomie sicherzustellen.³⁴⁷

§ 4 Abs. 2 KryptowährungsVO enthält eine Vereinfachungsvorschrift für Fälle, wenn dem Steuerpflichtigen laufende Einkünfte aus Kryptowährungen aus demselben Vorgang, öfter als dreimal pro Monat, zufließen. Hierbei sieht die Verordnung ein Wahlrecht, das ausschließlich dem KEST-Abzugsverpflichteten zusteht und von ihm ausgeübt werden kann, vor. Einerseits kann, bei der Ermittlung der Anschaffungskosten der Wert der Kryptowährung zum Tagesendkurs am Monatsersten des Monats in dem der tatsächliche Zufluss erfolgt ist, angesetzt werden. Andererseits kann er an der im Abs. 1 definierten Bewertung zum Zuflusszeitpunkt festhalten. Die im Rahmen des KEST-Abzugs vorgenommene Bewertung, ist stets auch für die Veranlagung maßgeblich.³⁴⁸ Unterliegen laufende Einkünfte aus Kryptowährungen nicht der KEST-Abzugspflicht, sind diese laufenden Einkünfte jedenfalls mit dem Tagesendkurs am Monatsersten des Zuflussmonats zu bewerten, wenn laufende Einkünfte aus demselben Vorgang öfter als dreimal pro Monat zufließen.³⁴⁹

Letztlich enthält § 7 KryptowährungsVO eine weitere Vereinfachungsvorschrift zu den laufenden Einkünften aus Kryptowährungen. Die KryptowährungsVO ist zum 1. Jänner 2023 in Rechtskraft getreten. Jedoch sieht § 7 letzter Satz KryptowährungsVO vor, dass die Bewertungsvorschriften i.V.m. laufenden Einkünften gem. § 4 KryptowährungsVO, auch für vor dem 1. Jänner 2023 zugeflossenen laufenden Einkünfte angewendet werden dürfen.³⁵⁰

3.7 Verlustausgleich

Selbstverständlich gilt der Grundsatz eines schedularen Besteuerungssystems, wobei die Verluste aus Kapitalvermögen nicht mit anderen Einkünften verrechnet werden dürfen, auch für Kryptowährungen. Weiters sind nicht alle positiven und negativen Einkünfte aus Kapitalvermögen miteinander ausgleichbar. Diese Regelung blieb mit der Integration der

³⁴⁶ Vgl. § 4 Abs. 1 letzter Satz KryptowährungsVO.

³⁴⁷ Vgl. ErläutBegut KryptowährungsVO, GP 3.

³⁴⁸ Vgl. § 4 Abs. 2 KryptowährungsVO; Vgl. ErläutBegut KryptowährungsVO, GP 3.

³⁴⁹ Vgl. *Wild*, RWZ 2023/2, 9.

³⁵⁰ Vgl. § 7 letzter Satz KryptowährungsVO.

Kryptowährungen in das Besteuerungssystem des Kapitalvermögens auch erhalten. § 27 Abs. 8 EStG knüpft die Verlustverrechnung an die Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes, mit dem Ansatz, dass bei der Verlustverrechnung nur Einkünfte mit dem gleichen Steuersatz verrechnet werden können.³⁵¹ Bei Einkünften aus Kryptowährungen ist somit die Verlustverrechnung mit anderen Einkünften aus Überlassung von Kapital, realisierte Wertsteigerungen sowie Derivaten i.S.d. § 27 Abs. 2-4 EStG möglich.³⁵²

Der abzugsverpflichtete Dienstleister hat den Verlustausgleich gem. § 93 Abs. 7 EStG bei der Abfuhr der Steuer für sämtliche von ihm gutgeschriebene Kryptowährungen bzw. sonstigen Entgelte sowie die von ihm abgewickelten Realisierungen von Kryptowährungen zu berücksichtigen. Daher kann ein automatischer Verlustausgleich nur in den Fällen erfolgen, in denen der Abzugsverpflichtete den jeweiligen KEST-Abzug selbst vorgenommen hat. Weiters darf der automatische Verlustausgleich ausschließlich nur für Einkünfte aus Kryptowährungen durchgeführt werden. Erzielt der Steuerpflichtige weitere Einkünfte aus Kapitalvermögen können die Einkünfte aus Kryptowährungen nur im Rahmen der Veranlagung mit den anderen Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden.³⁵³

Aus diesem Grund hat die Gesetzgebung dem Steuerpflichtigen die Ausübung einer Verlustausgleich im § 97 Abs. 2 EStG ermöglicht.³⁵⁴ Für die Erstattung der KEST beinhaltet § 97 Abs. 2 EStG die Regelung im Rahmen der Verlustverwertung und Quellensteueranrechnung. Wenn die Option zum Verlustausgleich ausgeübt wird, ist zu beachten, dass bei dem Antrag nicht alle zu einem besonderen Steuersatz besteuerten Kapitaleinkünfte veranlagt werden müssen. Die Option kann neben dem Verlustabzug für die folgenden Fälle angewendet werden:

- Berichtigung eines unrichtigen KEST-Abzuges,
- zur Berücksichtigung des gemeinen Wertes bei Zuzugfällen, bzw. zur Wahrnehmung von Entlastungspflichten aufgrund von DBAs, oder
- zur Berücksichtigung der tatsächlichen Anschaffungskosten von Wertpapieren.³⁵⁵

³⁵¹ Vgl. § 27 Abs. 8 Z. 1 EStG.

³⁵² Vgl. § 27 Abs. 8 EStG.

³⁵³ EStR 2000 Rz. 7752.

³⁵⁴ Vgl. Scherleitner/Rasner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 97 Rz. 23.

³⁵⁵ Vgl. Marschner in Jakom EStG¹⁶, § 97 Rz. 16; Kofler/Kanduth-Kristen/Kofler/Aigner in Tumpel/Urnik/Rohn/Tumpel/Urnik/Rohn/Bertl/Djanani/Eberhartinger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Kofler/Tumpel/Urnik/Rohn (Hrsg.), Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band I, Teil 1: Theorie und Methoden, Steuerarten und Abgabenverfahren⁴, 2015, 602; EStR 2000 Rz. 6238.

Der Steuerpflichtige kann selber darüber entscheiden, welche Kapitaleinkünfte er miteinbezieht, allerdings macht es für ihn Sinn, nur die für den Verlustausgleich notwendigen Kapitalerträge miteinzubeziehen. Die Anwendung der Option setzt einen nicht formgebundenen Antrag innerhalb von 5 Kalenderjahren ab dem Ende des Veranlagungsjahres voraus. In Folge werden die beantragten Kapitaleinkünfte in der ursprünglichen Veranlagung mitberücksichtigt. Der Antrag auf Verlustausgleich kann für jedes Veranlagungsjahr neu ausgeübt werden.³⁵⁶ Die Ausübung der Verlustausgleichsoption setzt nicht die Ausübung von der Regelbesteuerungsoption voraus, diese kann zusätzlich ausgeübt werden.³⁵⁷ Für Kapitalvermögen, das zum Betriebsvermögen gehört, kann kein Verlustausgleich im Rahmen des § 97 Abs. 2 EStG beantragt werden.³⁵⁸ Für den Fall der Ausübung der Verlustausgleichsoption bleibt auch im Falle der Veranlagung die nominelle Steuerbelastung, für die nach der Verlustverrechnung übrig bleibenden Einkünfte in der Höhe des relevanten besonderen Steuersatzes i.S.d. § 27a Abs. 1 EStG bestehen. Zusätzlich zu beachten ist, dass das Regelwerk vom § 20 Abs. 2 EStG i.V.m. Werbungskosten fortwährend einzuhalten ist. Die bereits zu hoch abgeführte KESt ist gem. § 46 Abs. 1 Z. 3 EStG auf die anfallende Steuer anzurechnen bzw. ist zu erstatten.³⁵⁹

Seit der Einführung des Regelwerks des KESt II war vorgesehen, dass eine abzugsverpflichtete depotführende Stelle dem Empfänger der Kapitalerträge eine Bescheinigung über den Verlustausgleich erteilen musste. Die Verlustbescheinigung hatte die folgenden zwingenden Inhalte: Es waren alle positiven sowie negativen Einkünfte untergliedert, nach laufenden Einkünften sowie realisierte Wertsteigerungen anzugeben. Weiters musste die Verlustbescheinigung alle die im Rahmen des Verlustausgleichs berücksichtigten negativen Einkünfte sowie erteilte Gutschriften enthalten.³⁶⁰ Da jedoch die bisherige Verlustausgleichsbescheinigung in diversen Fällen praktisch nicht ausreichend war und die Erteilungspflicht nur Depotführende Stellen umfasste, wurde mit der AbgÄG 2022 die Verlustausgleichsbescheinigung durch ein neues umfassendes Steuerreporting erweitert.³⁶¹ Der

³⁵⁶ Vgl. *Scherleitner/Rasner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 97 Rz. 24.

³⁵⁷ Vgl. *Kofler/Kanduth-Kristen/Kofler/Aigner* in *Tumpel/Urnik/Rohn/Tumpel/Urnik/Rohn/Bertl/Djanani/Eberhartinger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Kofler/Tumpel/Urnik/Rohn (Hrsg.)*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band I, Teil 1: Theorie und Methoden, Steuerarten und Abgabenverfahren⁴, 2015, 602.

³⁵⁸ EStR 2000 Rz. 6238.

³⁵⁹ Vgl. *Scherleitner/Rasner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 97 Rz. 25-26.

³⁶⁰ Vgl. § 93 Abs. 7 i.V.m. § 96 EStG.

³⁶¹ Vgl. *Marschner* in *Jakom EStG*¹⁶, § 96 Rz. 10.

Grobumfang ergibt sich aus dem neu eingeführten § 96 Abs. 5 EStG, der den genauen Umfang in der Steuerreportingverordnung (SteuerreportingVO) festlegt.³⁶²

Die SteuerreportingVO bestimmt präzise, wie das Steuerreporting dargestellt und in welchem Umfang es erfolgen soll sowie auf welche Weise die Übermittlung erfolgen muss. Darüber hinaus werden durch die Verordnung, auch bereits vorhandene Unklarheiten bezüglich der Verrechnung von Verlusten, sowohl im Zusammenhang mit der Kapitalertragsteuer, als auch im Rahmen der Veranlagung beseitigt. Dies führt zu Transparenz und einem gesteigerten Maß an Rechtssicherheit, was im Interesse von Abzugsverpflichteten, Steuerpflichtigen und Finanzbehörden liegt.³⁶³ Die Verordnung trat am 1. Jänner 2025 in Kraft und ist erstmalig auf Steuerreportings anzuwenden, die für das Kalenderjahr 2025 zu erstellen sind.³⁶⁴

Nunmehr ist keine zwingende Ausstellung einer Verlustbescheinigung vorgesehen. Ein Steuerreporting ist nur auf Verlangen des Steuerpflichtigen auszuhandigen.³⁶⁵ Zur Anfrage berechnete Steuerpflichtige sind ausschließlich unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen, die nach einer Anfrage bis 31. März des Folgejahres die Bescheinigung vom Abzugsverpflichteten bereitgestellt bekommen müssen.³⁶⁶ Diese grundsätzlich sinnvolle Einschränkung richtet sich nach dem Bedarf für ein solches Steuerreporting, das speziell auf die Besteuerung von Kapitalvermögen im Privatvermögen zugeschnitten ist.³⁶⁷

Im Steuerreporting sind die, für den Steuerpflichtigen relevanten Daten über die Geschäftsvorfälle, die ihn betreffen, sowie das Kapitalvermögen, dessen Erträge grundsätzlich der KEST-Abzugspflicht unterliegen innerhalb eines Kalenderjahres zu erfassen. Daher sind Kapitalvermögen, die nicht der KEST unterliegen, im Reporting nicht aufgeführt.³⁶⁸ Weiters gilt für die Zwecke der Erstellung des Steuerreportings ebenfalls die Fiktion, dass die fraglichen Kapitalmarktinstrumente – Kryptowährungen – nicht in einem Betriebsvermögen gehalten werden.³⁶⁹ Das Steuerreporting umfasst vier Teilbereiche/Kategorien, die nur dann angedruckt

³⁶² Vgl. *Wild*, Änderungen im Bereich der Kapitalvermögensbesteuerung durch das AbgÄG 2022, RWZ 2022/35, 217.

³⁶³ Vgl. *Wild*, Die neue SteuerreportingVO, SWK 25/2024, 1070.

³⁶⁴ § 5 SteuerreportingVO.

³⁶⁵ § 1 Abs. 1 SteuerreportingVO.

³⁶⁶ § 1 Abs. 2 i.V.m. Abs. 3 SteuerreportingVO.

³⁶⁷ Vgl. *Cserny*, Die Steuerreportingverordnung des BMF, AVR 5/2024, 190.

³⁶⁸ Vgl. § 2 Abs. 1 SteuerreportingVO; *Wild*, Die neue SteuerreportingVO, SWK 25/2024, 1073.

³⁶⁹ Vgl. § 2 Abs. 2 SteuerreportingVO.

werden, wenn sie für den jeweiligen Steuerpflichtigen relevant sind, dh. wenn er Einkünfte erzielt hat, die in diese Kategorie fallen. Die Kategorien umfassen:³⁷⁰

- Einkünfte, auf die ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG anwendbar ist mit automatischem Verlustausgleich;
- Einkünfte aus Kryptowährungen gemäß § 27 Abs. 4a EStG mit automatischem Verlustausgleich;
- Einkünfte, auf die ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG ohne automatischen Verlustausgleich; und
- Einkünfte aus Kryptowährungen gemäß § 27 Abs. 4a EStG ohne automatischen Verlustausgleich.³⁷¹

Zum einen dient die separate Auflistung der Übersichtlichkeit. Zum anderen ist eine getrennte Darstellung der Einkünfte aus Kryptowährungen notwendig, da diese Einkünfte im Rahmen des automatischen Verlustausgleichs mit anderen Kapitalvermögenseinkünften gemäß § 27 Abs. 2 bis 4 EStG nicht verrechnet werden dürfen. Ein Ausgleich darf lediglich innerhalb der Veranlagung erfolgen. Abzugsverpflichtete sind daher dazu angehalten, diese Bereiche gesondert auszuweisen, wenn sie neben Einkünften aus Kryptowährungen auch andere Einkünfte auszahlen.³⁷² Der Mindestinhalt wird im § 96 Abs. 5 EStG definiert.

3.8 Fristen

Der KEST-Abzug trat gem. § 124b Z. 384 lit. d Satz 1 EStG ab dem 1. Jänner 2024 in Kraft. Die Frist für die Abfuhr der Steuer, die gem. § 96 Abs. 1 Z. 3 EStG nur einmal jährlich zu erfolgen hat, ist der 15. Februar des Folgejahres. Hierzu ist die im Kapitel 3.7 behandelte Verlustausgleichsbescheinigung hinzuzufügen.³⁷³ Konkret bedeutet die Regelung, dass der erste Abfuhrtermin des verpflichtenden KEST-Abzuges der 15. Februar 2025 war.

Die Gesetzgebung hat eine lange Vorlaufzeit für den verpflichtende KEST-Abzug vorgesehen. Jedoch war der freiwillige KEST-Abzug ab 1. Jänner 2023 denkbar, der für die

³⁷⁰ Vgl. Erläuterungen allgemeiner Teil zum Entwurf der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Ausstellung von Steuerbescheinigungen für Einkünfte aus Kapitalvermögen durch die Abzugsverpflichteten der Kapitalertragsteuer (SteuerreportingVO) 3-8; *Wild*, Die neue SteuerreportingVO, SWK 25/2024, 1073;

³⁷¹ Vgl. Erläuterungen allgemeiner Teil zum Entwurf der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Ausstellung von Steuerbescheinigungen für Einkünfte aus Kapitalvermögen durch die Abzugsverpflichteten der Kapitalertragsteuer (SteuerreportingVO) 3-8.

³⁷² Vgl. *Wild*, Die neue SteuerreportingVO, SWK 25/2024, 1074.

³⁷³ Vgl. § 96 Abs. 1 Z. 3 EStG i.V.m. ErläutRV 1293 BlgNR 27. GP 15.

Finanzverwaltung ab dem 15. Februar 2024 sichtbar werden sollte. Die schlechten Erfahrungen, für eine nicht ausreichend lange Legisvakanz, sind auf die Einführung der KESt II mit dem BBG 2011 zurückzuführen. Die damalige Übergangsfrist von 9 Monaten führte zu etlichen Anfechtungen beim VfGH durch die Abzugsverpflichteten, da aus ihrer Sicht zu wenig Zeit für ihre technischen Vorbereitungen vorgesehen war. Deshalb waren im Falle der Krypto-KESt knapp mehr als 2 Jahre bis zum Eintritt des verpflichtenden KESt-Abzugs angesetzt. Weiters wurde kein Zeitpunkt für die transparente Meldung der KESt an die Finanzverwaltung in den Gesetzesmaterialien bestimmt. Somit kann der Fälligkeitszeitpunkt ebenfalls als Frist für die Meldung angesehen werden.³⁷⁴

Eine weitere Thematik i.V.m. dem KESt-Abzug stellt die Frage, zu welchem Zeitpunkt diese durch den Abzugsverpflichteten zu erfolgen hat. Den Zeitpunkt des KESt-Abzuges regelt § 95 Abs. 3 EStG. Der Abzugsverpflichtete hat die KESt im Regelfall im Zuflusszeitpunkt abzuziehen.³⁷⁵ Für die zeitliche Zuordnung des Zuflusses ist das Regelwerk des § 19 EStG maßgeblich.³⁷⁶ Für die Umsetzung ist die Feststellung des Wertes zum Zuflusszeitpunkt notwendig. Diese Regelungen befinden sich einerseits im Gesetz andererseits in der KryptowährungsVO.³⁷⁷ Sie sind so konstruiert, dass die Möglichkeit zur Berechnung, bzw. in Folge zum Abzug durch den Abzugsverpflichteten jedenfalls vorhanden ist. Gibt der Steuerpflichtige keine Daten bekannt, ist der Abzugsverpflichtete zur Pauschalierung ermächtigt.³⁷⁸ Bei der Vereinfachungsregelung zur Bewertung von laufenden Einkünften die mehr als dreimal pro Monat vom selben Vorgang zufließen, wurde ebenfalls der relevante Wert – der Tagesendkurs zum Monatsersten – so vom Gesetzgeber gewählt, dass der KESt-Abzug problemlos erfolgen kann. Weiters steht idZ. dem Abzugsverpflichteten die Methodenwahl – unter Anwendung der Bewertungsstetigkeit – frei.

Zu behandeln sind noch die Fristigkeiten in Folge eines Entstrickungsfalles gem. § 27 Abs. 6 Z. 1 EStG. Bei der Wegzugsbesteuerung gelten die Wertsteigerungen der Kryptowährungen eines Steuerpflichtigen als realisiert. Jedoch hat in der Regel der abzugsverpflichtete Dienstleister keine Kenntnis davon, dass ein Entstrickungsfall vorliegt. Hierzu sieht das Regelwerk des § 94 Abs. 7 EStG eine Ausnahme von der KESt-Abzugspflicht vor.³⁷⁹ Die

³⁷⁴ Vgl. § 124b Z. 384 EStG; Vgl. *Starlinger*, AVR 2022, 12.

³⁷⁵ Vgl. § 95 Abs. 3 i.V.m. Abs. 3 Z. 3 TS 1 EStG.

³⁷⁶ Vgl. § 95 Abs. 3 Z. 3 TS 1 i.V.m. § 19 EStG.

³⁷⁷ Siehe hierzu Kapitel 3.6.

³⁷⁸ Siehe hierzu Kapitel 3.6.2.

³⁷⁹ Vgl. EStR 2000 Rz. 7711ff.

Ausnahme greift jedoch nicht, wenn der Steuerpflichtige dem Abzugsverpflichteten den Wegzug meldet. Der Abzugsverpflichtete kann für steuerliche Zwecke in dem Fall davon ausgehen, dass der Zeitpunkt der Meldung den Zeitpunkt des Wegzuges entspricht.³⁸⁰ Die KEST jedoch wird in solchen Fällen nicht sofort fällig, sondern nach Maßgaben des § 95 Abs. 3 Z. 3 EStG erst dann, wenn die Kryptowährung veräußert wird. Ein Merkposten bzgl. des Wertes im Wegzugszeitpunkt ist zu bilden, da dies die Deckelung der Besteuerung der stillen Reserven bildet. Die Besteuerung wird daher auch ohne entsprechenden Antrag oder Nichtfestsetzungsbescheid bis zur tatsächlichen Realisierung hinausgeschoben. Durch diesen nach Hinten verschobenen Zuflusszeitpunkt, kommt das „Nichtfestsetzungskonzept“³⁸¹ das innerhalb der EU anwendbar ist, praktisch auch bei Wegzug ins Drittland zur Anwendung. Die KEST wird erst bei der tatsächlichen Realisierung fällig. Wodurch die Regelung eine Sicherstellung dafür darstellt, dass ausreichend Liquidität für den KEST-Abzug vorhanden ist, und daher den Abzugsverpflichteten schützt.³⁸²

3.9 Steuerabgeltungswirkung

Die ursprüngliche Einführung der Endbesteuerung von Kapitalvermögen war durch mehrere Stufen gekennzeichnet: Die erste Phase ist Anfang 1993 mit der ersten Einführung des Endbesteuerungsgesetzes zu datieren. Unter anderem wurde zu diesem Zeitpunkt die bereits existierende KEST auf Zinserträge von 10% auf 22 % erhöht. Allerdings bestand eine andere maßgebliche zur Rechtskraft getretene Änderung der KEST: Die Zinserträge waren mit dem Kapitalsteuerabzug für die Zwecke der Einkommen- Erbschaft- und Vermögensteuer abgegolten. Gleichzeitig wurde die Geltendmachung von den mit Kapitalvermögen in Verbindung stehenden Werbungskosten untersagt. Die Abgeltungswirkung galt nur die dem Privatvermögen gehörenden Zinseinkünfte. Hierbei ist die Einführung der Endbesteuerung eine grundlegende Systemänderung der Zinsbesteuerung und in weiter folge der allgemeinen Besteuerung von Kapitalvermögen. Die Abgeltungswirkung im Rahmen des KEST-Abzugs durchbricht nämlich das System der Synthetik der Einkommensbesteuerung.³⁸³ Aus diesem Grund hat die Gesetzgebung eine umfassende verfassungsrechtliche Klärung für notwendig

³⁸⁰ Vgl. *Marschner in Jakom EStG*¹⁸, § 94 Rz. 71.

³⁸¹ Zum Ablauf siehe Kapitel 2.4.1.

³⁸² Vgl. *Schuchter*, in *Kirchmayer/Miernicki/Weilinger/Wimmer/Wild*, Handbuch Besteuerung Kryptowährungen, 175; Vgl. *Marschner in Jakom EStG*¹⁸, § 94 Rz. 72.

³⁸³ Vgl. *Jann*, Kapitalertragsteuer und Endbesteuerung bei Genußrechten: Steuerfolgen von Genußrechtsgestaltungen, 1998, 22.

gehalten. DA gegen eine ausschließlich einfachgesetzliche Endbesteuerung verfassungsrechtliche Bedenken dahin gehend bestanden, dass die Endbesteuerung zu Systemdurchbrechungen, insb. hinsichtlich der Synthetik der Einkommensteuer führe und damit bestimmte Kapitaleinkünfte durch den niedrigen Steuersatz gegenüber anderen Einkünften begünstige.³⁸⁴ Die Prüfung wurde vom Bundespräsidenten gebilligt und die kritische Haltung der Literatur wurde im Fachschrifttum diskutiert. Nach sorgfältiger Begutachtung durch den Gesetzgeber wurde festgestellt, dass keine unrechtmäßige Begünstigung vorliege. Daher gab es gegen das verfassungsmäßige Zustandekommen des Endbesteuerungsgesetzes keine weiteren Hürden.³⁸⁵

Die Neugestaltung des Besteuerungsregimes wurde zum Anlass genommen eine Steueramnestie in Bezug auf die nicht erklärten zukünftig der Endbesteuerung unterliegenden Einkünfte zu verkünden.³⁸⁶

Die Regelung erfolgte verfassungsrechtlich im Rahmen des Endbesteuerungsgesetzes. Diese enthält den Auftrag an den einfachen Gesetzgeber, bei bestimmten Fällen die Abgeltung der Einkommen- sowie Körperschaftsteuer mittels Einbehaltung der KEST zu regeln.³⁸⁷ Durch den Verfassungsrang ist die Abgeltungswirkung der KEST auf höchste Ebene im österreichischen Rechtssystem verankert. Die allgemeine Ableitung aus dem Verfassungsrang des VfGH ist, dass es ausgeschlossen sei, Steuertatbestände die dem Endbesteuerungsgesetz unterliegen mit jenen zu vergleichen bei denen dies nicht der Fall ist und das Ergebnis dieses Vergleiches am Gleichheitssatz (Art7 B-VG, Art2 StGG) zu messen.³⁸⁸

Im weiteren Schritt wurde die Endbesteuerung mit Anfang 1994 auf weitere Einkünfte ausgeweitet: Die Diskriminierung der Zinserträge wurde im betrieblichen Bereich aufgehoben. Die Abgeltungswirkung erfasste nun betriebliche Zinseinkünfte von natürlichen Personen. Weiters wurden Ausschüttungen von inländischen Kapitalgesellschaften sowie Privatstiftungszuwendungen in den Anwendungsbereich der Endbesteuerung einbezogen.³⁸⁹

³⁸⁴ Vgl. *Kofler/Kanduth-Kristen/Kofler/Aigner*, Endbesteuerung (§ 97 EStG) in *Tumpel/Urnik/Rohn/Tumpel/Urnik/Rohn/Bertl/Djanani/Eberhartinger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Kofler/Tumpel/Urnik/Rohn*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band I (2015), 598.

³⁸⁵ Vgl. Der Bundespräsident zum Endbesteuerungsgesetz, *ecolex* 1993, 193.

³⁸⁶ Erläuterungen Regierungsvorlage - 810 der Beilagen XVIII. GP 8.

³⁸⁷ Vgl. *Franke/Kirchmayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²³ § 97.

³⁸⁸ VfGH 12.10.1998, G170/96; VfGH, 17.06.2009, B53/08.

³⁸⁹ Erläuterungen Regierungsvorlage - 1237 der Beilagen XVIII. GP 61; Vgl. *Jann*, Kapitalertragsteuer und Endbesteuerung bei Genußrechten: Steuerfolgen von Genußrechtsgestaltungen, 1998, 22; *Brugger* in

Mit dem BGBl 2003 erfolgte eine Annäherung der Besteuerung von ausländischen zu inländischen Kapitalerträgen: ausländische Kapitalerträge sollen ebenfalls dem KEST-Abzug unterliegen, insofern eine inländische auszahlende Stelle die Kapitalerträge ausbezahlt. Dabei kam es zu einer weiteren Ausweitung der Abgeltungswirkung, die über die Vorgaben des Endbesteuerungsgesetzes hinausging.³⁹⁰

Mit der Integration von Substanzgewinnen und Derivaten in das Besteuerungssystem von Kapitalvermögen mit dem BBG 2011 wurde die Steuererhebung auf die Einkünfte von realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und auf die Einkünfte aus Derivaten mittels KEST-Abzug erweitert. Die Abgeltungswirkung soll hierbei für natürliche Personen als auch für Körperschaften, mit Ausnahme jener, die unter § 7 Abs. 3 KStG fallen gelten. Eine Ausnahme von der Abgeltungswirkung stellen Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und aus Derivaten im Rahmen der Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 4 (betriebliche Einkunftsarten und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) erzielt werden dar.³⁹¹

Die bisherigen Erweiterungen der KEST wurden verfassungsrechtlich im Endbesteuerungsgesetz abgesichert. Nun stellt sich die Frage, ob die verfassungsrechtliche Absicherung der Erweiterung der KEST auf die Einkünfte aus Kryptowährungen ebenfalls erfolgt sei. Hierbei ist festzustellen, dass die Endbesteuerung von den Einkünften aus Kryptowährungen nicht in die taxative Auflistung des § 1 Abs. 1 Z. 1 Endbesteuerungsgesetz aufgenommen wurde und somit der explizite Verfassungsrang nicht gegeben ist. Aus diesem Hintergrund ist - im Gegensatz zu den restlichen Kapitaleinkünften - der Ansatz von Anschaffungsnebenkosten bei der Ermittlung der Anschaffungskosten der Kryptowährungen möglich.³⁹²

Mit der Eingliederung der Kryptowährungen in das Besteuerungsregime von Kapitalvermögen gilt für diese sinngemäß die Pflicht zum KEST-Abzug. Bei Einkünften aus Kryptowährungen, die von natürlichen Personen im außerbetrieblichen Bereich erzielt werden, bewirkt der KEST-Abzug – sofern der besondere Steuersatz anwendbar ist – Steuerabgeltungswirkung.

Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petriz/Sutter (Hrsg.), Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band III - Kommentar^(56. Lfg 2014), § 97 EStG Rz. 3.

³⁹⁰ Vgl. Brugger in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petriz/Sutter (Hrsg.), Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band III - Kommentar^(56. Lfg 2014), § 97 EStG Rz. 6.

³⁹¹ Erläuterungen Regierungsvorlage - 981 der Beilagen XXIV. GP 130.

³⁹² Vgl. Schuchter, in Kirchmayer/Miernicki/Weilinger/Wimmer/Wild, Handbuch Besteuerung Kryptowährungen, 168; die Absetzbarkeit der Werbungskosten wird im Kapitel 2.6 näher erläutert.

3.9.1 Sachliche Anwendungsbereich bei Kryptowährungen

Neben dem KESt-Abzug knüpft die Steuerabgeltung an die Anwendung des besonderen Steuersatzes. Allerdings ist die Anwendbarkeit dieser die Voraussetzung für den KESt-Abzug selbst. Hierbei könnte man behaupten, dass die Voraussetzung des besonderen Steuersatzes überflüssig sei. Dabei ist allerdings zu beachten, dass ein KESt-Abzug in dem Fall ebenfalls zu Recht erfolgen kann, wenn der besondere Steuersatz nicht zur Anwendung kommt.³⁹³ Woran das liegt, kann man anhand der Fälle bei den zwingend anzunehmenden Fiktionen gem. § 93 Abs. 4a i.V.m 5 EStG sehen. Hierbei hat der Abzugsverpflichtete, auch wenn er Kenntnis über die tatsächlichen Gegebenheiten hat, kein Wahlrecht, und muss die Steuer einbehalten.³⁹⁴ Die Sachverhalte, die bei Einkünften aus Kryptowährungen zur Einbehaltung der KESt führen und bei tatsächlicher Unrichtigkeit keine Abgeltungswirkung entfalten sind die folgenden:

- Wenn der Abzugsverpflichtete die für die Steuerabfuhr relevante Anschaffungskosten gem. § 93 Abs. 4a EStG fingiert.
- Wenn eine offensichtliche Unrichtigkeit in Verbindung mit einer Annahme vorliegt, bewirkt der durchgeführte KESt-Abzug keine Abgeltungswirkung.³⁹⁵ Die Abgeltungswirkung kann nicht gelten, wenn die Anschaffungsdaten nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.³⁹⁶
- Es ist beim KESt-Abzug davon auszugehen, dass die Kryptowährungen nicht im Betriebsvermögen gehalten werden.³⁹⁷ Im betrieblichen Bereich entfaltet jedoch der KESt-Abzug keine Endbesteuerungswirkung. Soweit die Einkünfte aus Kryptowährungen im betrieblichen Bereich erzielt werden, besteht Aufgrund der Möglichkeit einer Teilwertabschreibung keine Abgeltungswirkung.³⁹⁸

Allgemein lässt sich feststellen, wo die KESt keine Abgeltungswirkung hat, ist sie als eine Vorauszahlung des Steuerschuldners auf die zu entrichtende Steuer anzusehen. In jenen Fällen muss die Steuer gem. § 42 Abs. 1 Z. 4 EStG erklärt werden.³⁹⁹ In weiterer Folge sind vom

³⁹³ Vgl. *Brugger in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter* (Hrsg.), Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band III - Kommentar ⁽⁵⁶⁾, § 97 EStG Rz. 11.

³⁹⁴ EStR 2000 Rz. 7736.

³⁹⁵ EStR 2000 Rz. 7735e.

³⁹⁶ Vgl. *Schuchter*, in *Kirchmayer/Miernicki/Weilinger/Wimmer/Wild*, Handbuch Besteuerung Kryptowährungen, 177.

³⁹⁷ § 93 Abs. 5 EStG; EStR 2000 Rz. 7737.

³⁹⁸ EStR 2000 Rz. 7778b.

³⁹⁹ Vgl. ErlRV 1293 BlgNR 27, GP 15; Vgl. *Deichsel*, ÖStZ 2022, 40.

Steuerpflichtigen die Anschaffungskosten während der Veranlagung nachzuweisen. In den Fällen wo das nicht möglich ist, erfolgt eine Schätzung gem. § 184 BAO.⁴⁰⁰

3.9.2 Benefits der Endbesteuerung

Ein wichtiger Aspekt der Gesetzgebung bei der Eingliederung der Kryptowährungen in das System der KESt soll die Vereinfachung für den Steuerpflichtigen dargestellt haben. Hierbei ist gemeint, dass durch die Abgeltungswirkung der KESt die Verpflichtung zur Erklärung der inländischen Einkünfte in den meisten Fällen entfällt, da die Steuer von dem abzugsverpflichteten Dienstleister einbehalten und abgeführt wird. Der Steuerschuldner hat in Folge einen vereinfachten steuerlichen Umgang in Bezug auf die fraglichen Kryptowährungen.⁴⁰¹ Die Vereinfachung der Verwaltung spielt dabei eben falls eine wichtige Rolle. Da die Abwicklung der Steuererhebung in den Händen des inländischen Dienstleisters (oder vergleichbar) liegen soll, sind die Steuerbehörden mit der technischen Einhebung entlastet. Dies bedeutet für die Steuerbehörden eine Ressourceneinsparung, da sie als Kontroll- und nicht als Durchführungsorgan handeln müssen.

Es erfolgte jedoch keine explizite verfassungsrechtliche Absicherung der Abgeltungswirkung des KESt-Abzuges i.V.m. Kryptowährungen. Die Literatur befasste sich mit den möglichen Folgen bzw. Motive des Verzichtes auf den Verfassungsrang bei der Besteuerung von Kryptowährungen mittels Endbesteuerung. Als mögliche Konsequenz wird darüber spekuliert, dass bei einer zukünftigen Wiedereinführung einer Vermögenssteuer, daher kein verfassungsrechtlich geschützter Auftrag bestehe, die Endbesteuerungswirkung durch den KESt-Abzug auf eine Vermögenssteuer nach Maßgabe von § 1 Abs. 1 Z. 2 EBG zu erstrecken.⁴⁰² Denn im Gegensatz zu den vorherigen Erweiterungen des Begriffes vom Kapitalvermögen die Gesetzgebung auf die Aufnahme in die taxative Auflistung des endbesteuerten Kapitalvermögens der Kapitalerträgen aus Kryptowährungen, verzichtet hat. Allem Anschein nach, sollen Kryptowährung vom Begriff „sonstigen Vermögen“ des § 1 Abs. 1 Z. 2 EBG inbegriffen sein.

⁴⁰⁰ EStR 2000 Rz. 7735f.

⁴⁰¹ Vgl. *Twardosz*, Haftung für Kapitalertragsteuer, ÖStZ 2009/634, 316.

⁴⁰² Vgl. *Schuchter*, in *Kirchmayer/Miernicki/Weilinger/Wimmer/Wild*, Handbuch Besteuerung Kryptowährungen, 168.

3.10 Veranlagungspflicht

In den Fällen wo eine inländische Steuerpflicht für Einkünfte aus Kryptowährungen besteht und die Steuerschuld nicht mittels KEST abgegolten wird, bzw. die KEST keine Abgeltungswirkung bewirkt, besteht die Pflicht zur Veranlagung. Dies ist für die folgenden Fälle denkbar:

- Der besondere Steuersatz ist für Einkünfte aus Kryptowährungen die nach dem 1. März 2022 angefallen sind anzuwenden.⁴⁰³ Jedoch ist die KEST für inländische Einkünfte ab 1. Jänner 2024 zwingend einzubehalten. Somit bestand für die Einkünfte aus Kryptowährungen, die in der Zwischenzeit angefallen sind eine Veranlagungspflicht zum besonderen Steuersatz. Die Veranlagungspflicht entfällt, sofern vom Abzugsverpflichteten die KEST freiwillig einbehalten und abgeführt wurde.⁴⁰⁴
- Wird die Regelbesteuerungsoption ausgeübt besteht ebenfalls eine Veranlagungspflicht.⁴⁰⁵ Bei der Veranlagung darf dabei der besondere Steuersatz nicht angewendet werden, diese erfolgt zwingend zum Regeltarif nach § 33 EStG.
- Weiters sind die Einkünfte aus Kryptowährungen, die nicht mit dem besonderen Steuersatz zu besteuern sind, zu veranlagern.⁴⁰⁶ Einerseits fallen nicht öffentlich begebene Kryptodarlehen hierunter.⁴⁰⁷ Andererseits betrifft es Einkünfte aus Kryptowährungen im betrieblichen Bereich, wenn die Erzielung solcher Einkünfte den Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit darstellt.⁴⁰⁸ Die Veranlagung kann ausschließlich zum Regeltarif nach § 33 EStG erfolgen.
- Die im § 94 EStG gelisteten zwingenden Ausnahmen von der KEST-Abzugspflicht, wo es sich um eine „Steuerbefreiung eigener Art“ handelt, befreien zwar von der Abzugspflicht, nicht jedoch von der materiellen Steuerpflicht. Da hierbei die KEST nicht einbehalten werden darf, kann die Besteuerung nur im Wege der Veranlagung erfolgen.⁴⁰⁹
- Bei Einkünften aus Kryptowährungen, wo die einbehaltene KEST keine Abgeltungswirkung entfalten kann, besteht eine Veranlagungspflicht. Ermittelt der

⁴⁰³ Vgl. § 124b Z. 384 lit. b i.V.m. lit c EStG.

⁴⁰⁴ Vgl. § 124b Z. 384 lit. d EStG.

⁴⁰⁵ Vgl. § 27a Abs. 5 i.V.m. 93 Abs. 1 EStG.

⁴⁰⁶ Vgl. *Anderwald*, Steuererhebung bei Einkünften aus Kryptowährungen -, ÖStZ 2023/49, S 65.

⁴⁰⁷ Vgl. § 93 Abs. 1 i.V.m. § 27a Abs. 2 EStG.

⁴⁰⁸ Vgl. § 27a Abs. 6 EStG.

⁴⁰⁹ Vgl. *Mittermayer*, Kapitalertragsteuerabzug bei Kryptowährungen, SWK-Spezial: Ertragsteuern 2024 (2024), 51.

Abzugsverpflichtete die steuerrelevanten Daten für den KEST-Abzug anhand der pauschalen Methode, kommt die einbehaltene KEST lediglich eine Vorauszahlungsfunktion zu.⁴¹⁰ Dies betrifft gleichwohl betriebliche Einkünfte, wo der Abzugsverpflichtete für die Zwecke des Steuerabzuges davon ausgegangen ist, dass die fraglichen Kryptowährungen nicht im Betriebsvermögen gehalten werden.⁴¹¹

- Letztlich betrifft der vermutlich häufigste Veranlagungsfall den fehlenden Inlandsbezug der Kryptoeinkünfte. Es besteht eine Veranlagungspflicht für Einkünfte aus Kryptowährungen die im Ausland anfallen aber in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen betreffen und der besondere Steuersatz anwendbar wäre. Dies ist bei einem inländischen Steuerschuldner der Fall, wenn bei laufenden Einkünften aus Kryptowährungen kein inländischer Schuldner der Kapitalerträge oder kein inländischer Dienstleister zu bestimmen ist. Weiters ist es zutreffend, wenn kein inländischer Dienstleister bei der Abwicklung der Realisierung von Einkünften aus Kryptowährungen beteiligt ist.⁴¹² Dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn über ausländische Dienstleister, wie etwa ausländische Kryptobörsen oder Wallet-Anbieter, Einkünfte aus Kryptowährungen generiert werden.⁴¹³

Zusammenfassend lässt sich die Veranlagungspflicht bzw. die Endbesteuerungswirkung in Verbindung mit der Abgeltungswirkung anhand dem folgenden Entscheidungsbaum darstellen:

⁴¹⁰ Vgl. § 97 Abs. 1 lit. a EStG

⁴¹¹ Vgl. § 93 Abs. 5 TS 1 i.V.m. § 97 Abs. 1 lit. a EStG.

⁴¹² Vgl. § 93 Abs. 2 Z. 3 EStG.

⁴¹³ Vgl. *Hellebrandt/Lawson*, *ecolx* 2022, 20.

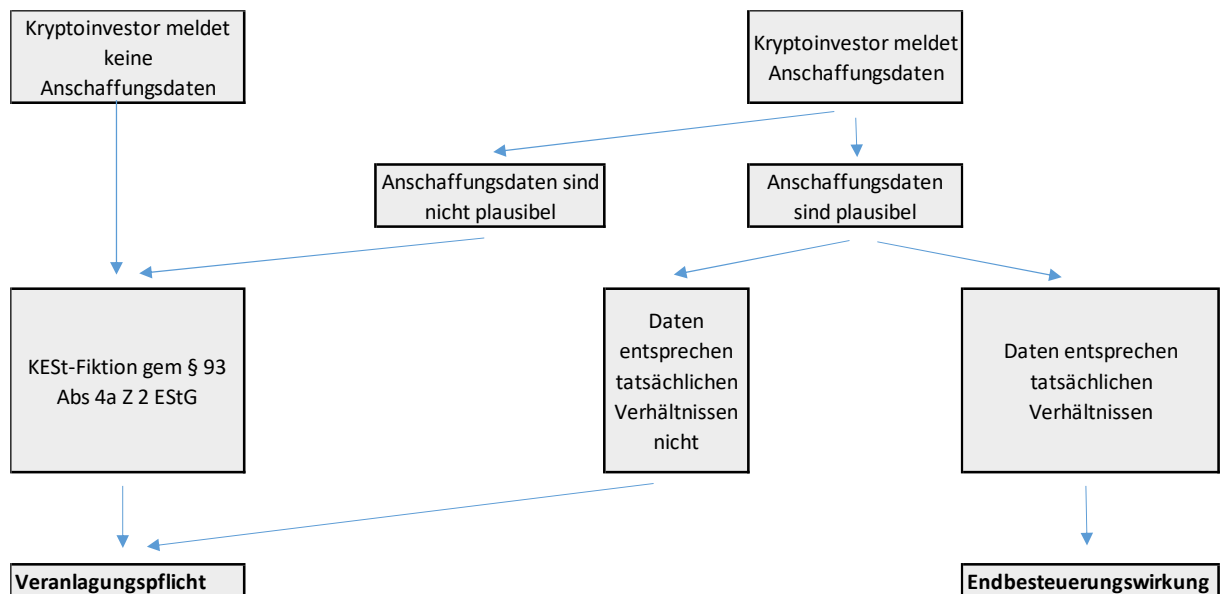


Abbildung 5⁴¹⁴

4 Conclusio – Auf den Punkt gebracht

Das ÖkoStRefG 2022 hat die Kryptowährungen in das Besteuerungssystem des Kapitalvermögens integriert. Die Steuererhebung für Einkünfte aus Kryptowährungen soll mittels KEST-Abzug erfolgen. Ab dem 1. Jänner 2024 sind Abzugsverpflichtete für die Einbehaltung der Steuer verpflichtet. Diesbezüglich wurden vom Gesetz die Abzugsverpflichteten definiert: Im Falle von laufenden Einkünften aus Kryptowährungen muss die Steuer vom inländischen Schuldner der Kryptowährungen oder vom inländischen Dienstleister einbehalten und abgeführt werden. Bei realisierten Wertsteigerungen ist der die Realisierung abwickelnde inländische Dienstleister der Abzugsverpflichtete. Als inländische Dienstleister kommen inländische Wallet-Anbieter und Kryptobörsen sowie inländische Zweigstellen und Betriebstätten dieser in Betracht.

Vor dem Bund haftet der Abzugsverpflichtete für ordnungsgemäße Einbehaltung und Abfuhr der KEST. Der Abzugsverpflichtete haftet somit für eine für ihn fremde Abgabenschuld. Aus

⁴¹⁴ Schuchter, Kapitalertragsteuer und Endbesteuerung in Kirchmayer/Miernicki/Weilinger/Wimmer/Wild, Handbuch Besteuerung Kryptowährungen (2023), 174.

dieser Thematik ist eine verfassungsrechtliche Dimension der KEST-Haftung ableitbar. Jedoch lässt sich diesbezüglich anhand der vorhandenen Judikatur folgern, dass der Gesetzgeber, die aus den vorangegangenen KEST-Erweiterungen stammenden bisherigen Kritikpunkte berücksichtigt hat und die Gesetzeslage verfassungsrechtlich konform gestaltet wurde. Weiters wurde das akzessorische Wesen der KEST-Haftung analysiert: Nämlich ist die Haftung des abzugsverpflichteten Dienstleisters, vom Vorhandensein der Hauptschuld – von der Steuerschuld des Steuerpflichtigen – abhängig. Erlischt die Hauptschuld, kann es in Folge dessen keine Haftung des Abzugsverpflichteten mehr geben.

Die Grundvoraussetzung für den KEST-Abzug ist ein Inlandsbezug. Der inländische Dienstleister ist nur in den Fällen mit der Abgabenerhebung verpflichtet, wenn er in der Abwicklung des steuerschuldentstehenden Sachverhaltes aktiv miteingebunden ist. Dies ist nur denkbar, wenn er den Zugriff auf den „private Key“ der Kryptowährung während den Transaktionen hatte. Durch diese Voraussetzung wird auch gewährleistet, dass der Abzugsverpflichtete den KEST-Abzug nicht aus „eigener Tasche“ vornehmen muss und dadurch verfassungsrechtliche Grundprinzipien des Eigentumsschutzes nicht verletzt werden.

Das Gesetz enthält eine abschließende Auflistung der Ausnahmen aus der KEST-Abzugspflicht, die jedoch in der Regel keine materielle Steuerbefreiung verkörpern. Der Abzugsverpflichtete muss in diesen Fällen den KEST-Abzug unterlassen. Zu den bisherigen Ausnahmen wurden Tatbestände i.V.m. Kryptowährungen hinzugefügt: Erstens, wenn eine Befreiungserklärung von betrieblichen Erträgen bei Körperschaften beim Abzugsverpflichteten eingebracht wird. Der zweite Ausnahmetatbestand ist, wenn beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, eine Privatstiftung, Investmentfonds oder Immobilieninvestmentfonds die Einkünfte aus Kryptowährungen erwirtschaften. Letztlich gibt es bei einem Entstrickungsfall – wenn Österreich das Besteuerungsrecht verliert – denkbare Konstellationen, bei denen der Abzugsverpflichtete den KEST-Abzug unterlassen soll. Einen Ausnahmetatbestand bei der materiellen Steuerpflicht, das jedoch beim restlichen Kapitalvermögen steuerbar ist, stellt der Fall eines Depotwechsels bzw. Dienstleisterwechsels dar.

Eine weitere Voraussetzung für die verfassungsrechtlich korrekten Gestaltung des KEST-Abzuges ist die Begrenzung der Haftung des Abzugsverpflichteten. Hierfür wurden im Gesetz sowie in der erlassenen KryptowährungsVO die, für die Steuerberechnung notwendigen steuerrelevanten Parameter umfassend geregelt. Die KryptowährungsVO hält die durch den Steuerschuldner bekanntzugebende Daten gegenüber vom Abzugsverpflichteten fest. Es gibt detaillierte Regelungen zum Anschaffungszeitpunkt und -kosten bzw. zur Bekanntgabe ob

Kryptowährungen untereinander steuerneutral getauscht wurden. Der Abzugsverpflichtete kann Inhalt und Struktur der Übermittlungsdaten entscheiden und muss diese verplausibilisieren. Weiters sind die Abzugsverpflichteten ermächtigt die Steuer pauschal zu berechnen, wenn der Steuerschuldner keine Daten bereitstellt. Der gleitende Durchschnittspreis ist, wie bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage beim restlichen Kapitalvermögen, auch für Kryptowährungen anwendbar. Dabei ist die Bindungswirkung der Bezugsgröße – Kryptowährungsadresse und/oder Wallet – zu beachten. Für laufende Einkünfte aus Kryptowährungen enthält die Kryptowährungsverordnung eine Regelung zur Bestimmung der Anschaffungskosten, die nach Relevanz gereiht ist.

Die Verlustausgleichsbestimmungen des steuerlichen Regelwerks vom Kapitalvermögen finden auch im Falle von Kryptowährungen Anwendung. Der inländische Dienstleister soll den Verlustausgleich bei den Einkünften aus Kryptowährungen automatisch vornehmen. Der Verlustausgleich mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen kann jedoch nur im Zuge der Veranlagung geschehen.

Die gesetzliche Frist für die Abfuhr der KEST aus Kryptowährungen ist der 15. Februar des Folgejahres, wobei der Abzugsverpflichtete im Zuflusszeitpunkt die Steuer einbehalten soll. Die KEST hat für natürliche Personen im außerbetrieblichen Bereich Steuerabgeltungswirkung, sofern bei der Ermittlung nicht die pauschalierte Methode verwendet wurde.

Bei Einkünften aus Kryptowährungen, wo bei der Abwicklung keine inländischen Dienstleister verbunden sind, sowie bei den Einkünften die bis zum 31. Dezember 2023 angefallen sind, gilt die Pflicht zur Veranlagung (sofern kein freiwilliger KEST-Abzug vom inländischen Dienstleister erfolgt ist). Die Optionen des Verlustausgleichs bzw. der Regelbesteuerung können ebenfalls nur im Veranlagungsweg erfolgen. Letztlich sind Einkünfte aus Kryptowährungen, wo der besondere Steuersatz nicht anwendbar ist oder eine Ausnahme von der KEST-Abzugspflicht gem. § 94 EStG bestimmt wird, auch zur Veranlagung verpflichtet. Den wohl häufigsten Veranlagungsfall werden die Sachverhalte darstellen, wenn ein ausländischer Dienstleister die laufenden Kryptowährungseinkünfte gutschreibt oder die Realisierung abwickelt.

Literaturverzeichnis

- *Anderwald*, Kapitalertragsteuerabzug künftig auch bei Kryptowährungen, ÖStZ 2022/145
- *Anderwald*, Steuererhebung bei Einkünften aus Kryptowährungen -, ÖStZ 2023/49
- *Arnold*, Schuld und Haftung im Steuerrecht, (2000)
- *Bydlinski*, Zur Haftung für Erfüllungsgehilfen im Vorbereitungsstadium, JBl 1995, 478
- *Büsser/Hirschler/Sutter/Ehrke-Rabel/Petritz* (Hrsg.), Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band III - Kommentar (71. Lfg 2023)
- *Blum Daniel W.*, Die "ökosoziale" Steuerreform 2022: Überblick und erste steuerpolitische Analyse, ecolex 2022/2
- *Cserny/Deichsel/Petritz*, Die KEST und ihre Abgeltungs- und Vorauszahlungsfunktion, SWK/6, 2022
- *Cserny*, Die Steuerreportingverordnung des BMF, AVR 5/2024, 190.
- *Deichsel*, Besteuerung von Kryptowährungen gem. § 27b EStG - Paradigmenwechsel bei der Besteuerung eines immer mehr an Bedeutung gewinnenden Phänomens (Deichsel, ÖStZ 2022/5, S. 31), ÖStZ 2022/150
- *Deichsel/Knesl*, Die KryptowährungsVO gem. § 93 Abs. 4a EStG - kritische Würdigung und Analyse, ÖStZ 2023/104
- Der Bundespräsident zum Endbesteuerungsgesetz, ecolex 1993, 193
- *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg.), Kommentar zum EStG²¹ (2020)
- Einkommensteuergesetz 1988
- Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000)
- *Enzinger*, Die geplante Besteuerung von Kryptowährungen in SWK 32-33/2021, 1374
- *ErläutBegut KryptowährungsVO*
- Erläuterungen - Regierungsvorlage - 1293 der Beilagen XXVII. GP
- Erläuterungen Regierungsvorlage - 810 der Beilagen XVIII. GP
- Erläuterungen - Regierungsvorlage - 1237 der Beilagen XVIII.
- Erläuterungen Regierungsvorlage - 981 der Beilagen XXIV. GP
- Erläuterungen Regierungsvorlage - 2610 der Beilagen XXVII. GP
- Erläuterungen Regierungsvorlage - 2086 der Beilagen XXVII. GP

- Erläuterungen allgemeiner Teil zum Entwurf der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Ausstellung von Steuerbescheinigungen für Einkünfte aus Kapitalvermögen durch die Abzugsverpflichteten der Kapitalertragsteuer (SteuerreportingVO)
- *Gassner, Krejci, Rummel*, Das Schuldverhältnis – Seine Ausprägungen im Privatrecht, Steuerrecht und im Sozialversicherungsrecht, 1972
- *Gewessler/Heiling*, Steuerliche Einordnung von Kryptowährungen - eine neverending story?, taxlex 2018, 145
- *Griss*, Haftung für Dritte im Wettbewerbsrecht und im allgemeinen Zivilrecht, JBl 2005, 69
- *Hellebrandt/ Lawson*, Der Entwurf zur Besteuerung von Kryptowährungen, ecolex 2022/4
- *Herndl*, Akzessorietät und Gläubigeridentität im Pfandrecht, JBl 2021, 227 FN177
- *Hohenwarter-Mayr/Mittermayer*, Rechtsbefolgung und Rechtsdurchsetzung bei Kryptowerten im Steuerrecht, ZVglRWiss 2023, 306
- *Jakom* EStG, 16. Aufl. (2023)
- *Jakom* EStG, 17. Aufl. (2024)
- *Jakom* EStG, 18. Aufl. (2025)
- *Kirchmayr/Finsterer/Hofstätter/Polivanova/Schuchter*, Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen in der Praxis (2014)
- *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel* (Hrsg.) Digitalisierung im Konzernsteuerrecht, 1. Auflage (2018)
- *Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg.), Besteuerung von Kapitalvermögen (2011)
- *Kirchmayr/Miernicki/Weilinger/Wimmer/Wild*, Handbuch Besteuerung Kryptowährungen (2023)
- *Kirchmayr/Polivanova-Rosenauer/Schuchter-Mang*, Zur Besteuerung von Kryptowährungen und -assets, taxlex 2022/6
- *Kopecky*, Die Haftung im österreichischen Steuerrecht, 1971. FN 134
- *Kriwanek*, OGH 1 Ob 28/15x, RdW 2016/63 FN176
- Kryptowährungsverordnung
- *Lang/Schuch/Staringer*, Quellensteuern, I. Steuerabzug und einkommen-steuerliche Haftungstatbestände, 2009

- *Lechner/Mayr/Tumpel*, Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen, 1. Auflage, 2012
- *Mittermayer*, Kapitalertragsteuerabzug bei Kryptowährungen, SWK-Spezial: Ertragsteuern 2024 (2024)
- *Jann*, Kapitalertragsteuer und Endbesteuerung bei Genußrechten: Steuerfolgen von Genußrechtsgestaltungen, 1998
- *Muzak*, B-VG⁶
- *Oyrer/Reindl/Schmaranzer*, Ertragsteuerliche Highlights des ökosozialen Steuerreformgesetzes 2022, taxlex 2022/3
- *Petriz/Wimmer/Deichsel*, Krypto-steuerguide 2021 (2021) Linde
- *Pischel*, Ertragsteuerliche Behandlung von Liquidity Mining im Privatvermögen, ÖStZ 2022/109.
- *Rommer, Sulz*, Neues zur Krypto-Besteuerung – UPDATE April 2023 in SWK News vom 5.6.2023.
- *Rzeszut/Tanzer/Unger* (Hrsg.), BAO: Stoll Kommentar - Digital First 2.09 (2024)
- *Schlager*, Die verfassungsrechtlichen Grenzen für die Ausgliederung der Abgabeneinhebung - Teil I, ÖStZ 2007/15.
- *Schlager*, Die verfassungsrechtlichen Grenzen für die Ausgliederung der Abgabeneinhebung - Teil II, ÖStZ 2007/107
- *Staringer*, Der Übergang zur neuen Besteuerung von Kryptowährungen, AVR 2022, 5.
- Steuerreportingverordnung
- *Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis, 1972.
- *Tanzer*, Die BAO im 21. Jahrhundert FS für Gerold Stoll zum 80. Geburtstag, 2005
- *Tumpel/Urnik/Rohn/Tumpel/Urnik/Rohn/Bertl/Djanani/Eberhartinger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Kofler/Tumpel/Urnik/Rohn* (Hrsg.), Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band I
- *Twardosz*, Haftung für Kapitalertragsteuer, ÖStZ 2009/634
- *Völkel*, Zum Begriff "virtuelle Währung", ZFR 2019/149.
- *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, Einkommensteuergesetz.
- *Wild*, Die Neuregelung der Besteuerung von Kryptowährungen, RdW 2022/170.
- *Wild*, Änderungen im Bereich der Kapitalvermögensbesteuerung durch das AbgÄG 2022, RWZ 2022/35

- *Wild*, Neues bei der Besteuerung von Kryptowährungen: Kryptowährungsverordnung, RWZ 2023 FN 300
- *Wild/Luka*, Die neue Kryptowährungsverordnung, SWK 2022, 1370
- *Wild*, Die neue SteuerreportingVO, SWK 25/2024, 1070
- *Völkel*, Zum Begriff "virtuelle Währung", ZFR 2019/149
- *WiR* – Studiengesellschaft für Wirtschaftsrecht, Haftung im Wirtschaftsrecht (2013)

Judikaturverzeichnis

Verwaltungsgerichtshof

- VwGH 31. 5. 1983, 82/14/0188
- VwGH 7. 11. 1978, 0727/76
- VwGH 13. 5. 1986, 84/14/0077
- VwGH 27. 8. 2008, 2008/15/0127
- VwGH 20. 4. 1989, 89/16/0009
- VwGH 19.03.2015, 2013/16/0200
- VwGH 20.11.1996, 93/15/0006
- VwGH 26.06.1996, 95/16/0077
- VwGH 27.3.2002, 96/13/0073

Verfassungsgerichtshof

- VfGH 16.12.2004, B1575/03
- VfGH 12.10.1998, G 170/96
- VfGH 17.06.2009, B53/08
- VfGH 26.02.1988, B597/87
- VfGH 16.06.2011, G18/11 VfSlg 19.412
- VfGH 16.12.2004, B1575/03
- VfGH 15.10.1955, B96/55 VfSlg 2896
- VfGH 30.06.1966, G6/66 VfSlg 5318
- VfGH 15.12.1988, G89/88, VfSlg 11.942
- VfGH 15.03.2000, G141/99, VfSlg 15.773
- VfGH 29.06.1988, G249/87, VfSlg 11.771
- VfGH 05.12.1988, G82/88, VfSlg 11.921
- VfGH 10.05.1971 A 13/70 u. A14/70 ua VfSlg. 6425

- VfGH 09.10.1973, B148/73 ua VfSlg. 7158/1973
- VfGH 27.01.1977, B112/75 ua VfSlg. 7975
- VfGH 26.02.1988, B597/87 ua VfSlg 11.616

Bundesfinanzgericht

- BFG 07.02.2025, RV/7100269/2025

Abbildungsverzeichnis

- Abbildung 1) – Kryptowährungswallet Raphael Anfangssachverhalt
- Abbildung 2) – Kryptowährungswallet Raphael Veräußerung Variante 1)
- Abbildung 3) – Kryptowährungswallet Raphael Veräußerung Variante 2)
- Abbildung 4) – Kryptowährungswallet Moritz
- Abbildung 5) – Entscheidungsbaum (Veranlagungspflicht, Endbesteuerungswirkung)