



universität
wien

Exposé

Arbeitstitel der Dissertation

„Die Besteuerung von Krypto-Assets des Betriebsvermögens im nationalen und internationalen Steuerrecht“

verfasst von

Mag. iur. Christina Mittermayer

Matrikelnummer: 01006125

angestrebter akademischer Grad

Doktorin der Rechtswissenschaften (Dr. iur.)

Wien, 2024

Studienkennzahl lt. Studienblatt: UA 783 101

Dissertationsgebiet lt. Studienblatt: Rechtswissenschaften

Betreuerin: Univ.-Prof. Mag. Dr. Daniela Hohenwarther-Mayr, LL.M.

Inhaltsverzeichnis

1	Beschreibung des Dissertationsvorhabens	1
2	Problemstellung und Zielsetzung des Dissertationsvorhabens	6
3	Methodik	7
4	Sach- und Finanzmittel.....	8
5	Zeitplan.....	8
6	Gliederungsentwurf	9
7	Vorläufiges Literaturverzeichnis	12

1 Beschreibung des Dissertationsvorhabens

Krypto-Assets gewinnen sowohl als Zahlungsmittel als auch als Anlage- und Spekulationsobjekte zunehmend an Bedeutung und sind aus der heutigen digitalisierten Wirtschaftswelt nicht mehr wegzudenken.¹ So liegt die globale Marktkapitalisierung von Kryptowährungen aktuell bei 2,6 Trillionen US-Dollar, während sie noch vor einem Jahr lediglich 1,23 Trillionen US-Dollar betrug.² Die wachsende Beliebtheit von Krypto-Assets berührt dabei auch das Steuerrecht, können sich doch im Zusammenhang mit Krypto-Assets sowohl im Zeitpunkt ihrer Entstehung als auch im Zuge ihrer laufenden Verwendung und späteren Abschichtung steuerrelevante Vorgänge ergeben. Die steigende Praxisrelevanz im Blick hat der österreichische Gesetzgeber im Zuge des ÖkoStRefG 2022³ eine Vorreiterrolle in der EU eingenommen und explizite Regelungen für die Besteuerung von Kryptowährungen geschaffen.⁴ Kryptowährungen wurden in das schedulare Besteuerungskonzept von Kapitalvermögen integriert. Damit wurde nicht nur ein Paradigmenwechsel in der Besteuerung von Kryptowährungen vollzogen,⁵ sondern auch ein wichtiger Schritt zur Anerkennung dieser neuen Asset-Klasse gesetzt.⁶ Die Neuregelung erfasst ausschließlich Kryptowährungen, weshalb die Abgrenzung zwischen Krypto-Assets und Kryptowährungen zur steuerlichen Kernfrage wird. In Anlehnung an die Definition der „virtuellen Währung“ in § 2 Z 21 FM-

¹ Vgl ErläutRV 1293 BlgNR 27. GP 1; *OECD* (2023), International Standards for Automatic Exchange of Information in Tax Matters: Crypto-Asset Reporting Framework and 2023 update to the Common Reporting Standard, OECD Publishing, <https://doi.org/10.1787/896d79d1-en> (Stand: 26.4.2024), 4 und 9 ff. Zur steigenden Verwendung von Kryptowährungen in der Praxis vgl *Coinbase*, Coinbase Crypto Europe 2022 H1, <https://intas.tech/wp-content/uploads/2022/05/Coinbase-Crypto-Report-Europe-2022-H1-DE.pdf> (Stand 26.4.2024).

² Vgl *CoinGecko*, Global Cryptocurrency Market Cap Charts, <https://www.coingecko.com/en/global-charts> (Stand 17.4.2024). Der Vergleich bezieht sich auf die jeweiligen Werte am 4.4.2023 und 4.4.2024.

³ Ökosoziales Steuerreformgesetz 2022 Teil I – ÖkoStRefG 2022 Teil I, BGBl I 2022/10.

⁴ Zur Ökosozialen Steuerreform und der Besteuerung von Kryptowährungen gem § 27b EStG vgl *Mayr*, Die Ökosoziale Steuerreform, RdW 2022, 122; *Kirchmayr/Polivanova-Rosenauer/Schuchter-Mang*, Zur Besteuerung von Kryptowährungen und -assets, taxlex 2022, 28; *Hellebrandt/Lawson*, Der Entwurf zur Besteuerung von Kryptowährungen, ecoloex 2022, 14; *Enzinger*, Die geplante Besteuerung von Kryptowährungen, SWK 2021, 1374; *Deichsel*, Besteuerung von Kryptowährungen gem § 27b EStG – Paradigmenwechsel bei der Besteuerung eines immer mehr an Bedeutung gewinnenden Phänomens, ÖStZ 2022, 31; *Wild*, Die Neuregelung der Besteuerung von Kryptowährungen, RdW 2022, 210; *Deichsel/Knesl/Knesl* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), Einkommensteuer: Kommentar⁷¹ (2023) § 27b; *Meusburger/Schilling*, Die Besteuerung von Kryptowährungen in der Praxis, in *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler* (Hrsg), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022 (2022), 51.

⁵ *Deichsel*, ÖStZ 2022, 31 (31). Zur Rechtslage in Österreich vor Inkrafttreten des ÖkoStRefG 2022 vgl *Schmidt*, Kryptowährungen und Blockchains, 2019, 148; *OV*, BMF zur steuerlichen Behandlung von Kryptowährungen (virtuelle Währungen), RdW 2017, 580; *Gewessler/Heilingner*, Steuerliche Einordnung von Kryptowährungen - eine neverending story?, taxlex 2018, 145. Für einen Vergleich der alten und neuen Rechtslage siehe *Hellebrandt/Lawson*, ecoloex 2022, 14.

⁶ *Enzinger*, SWK 2021, 1374 (1374); *Anderwald*, Kapitalertragsteuerabzug künftig auch bei Kryptowährungen, ÖStZ 2022, 148 (148 ff).

GwG⁷ und Art 3 Z 18 der 5. Geldwäsche-RL⁸ ist eine „Kryptowährung“ iSd § 27b Abs 4 EStG „eine digitale Darstellung eines Werts, die von keiner Zentralbank oder öffentlichen Stelle emittiert wurde oder garantiert wird und nicht zwangsläufig an eine gesetzlich festgelegte Währung angebunden ist und die nicht den gesetzlichen Status einer Währung oder von Geld besitzt, aber von natürlichen oder juristischen Personen als Tauschmittel akzeptiert wird und die auf elektronischem Wege übertragen, gespeichert und gehandelt werden kann“.⁹ Zentrales Abgrenzungskriterium und sachliche Rechtfertigung¹⁰ für eine Besteuerung im Rahmen des Schedulensystems von Kapitalvermögen ist die allgemeine Akzeptanz als Tauschmittel. Damit gelangt die Neuregelung *prima facie* für Kryptowährungen „im engeren Sinn“ (zB Bitcoin), „Currency Token“, „Stablecoins“¹¹ sowie unter Umständen auch „Utility Token“¹² zur Anwendung. Bereits in den Erläuterungen zum ÖkoStRefG 2022 explizit ausgenommen sind

⁷ § 2 Finanzmarkt-Geldwäschegesetz BGBI I 2016/118 idF 2021/25.

⁸ Richtlinie (EU) 2018/843 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 30.5.2018 zur Änderung der Richtlinie 2015/849 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung und zur Änderung der Richtlinien 2009/138/EG und 2013/36/EU, Abl EU 2018 L 156/43 vom 19.6.2018.

⁹ Ausführlich zum Begriff der Kryptowährung iSd § 27b Abs 4 EStG *Kirchmayr*, Zum ertragsteuerlichen Begriff der Kryptowährung, in *Kirchmayr/Miernicki/Weilinger/Wimmer/Wild* (Hrsg), Handbuch Besteuerung von Kryptowährungen (2023), 91. Im Zuge des AbgÄG 2023 (BGBI I 2023/110) wurde die Definition um einen Hinweis erweitert, dass Forderungen auf Rückzahlungen, die aus der Überlassung von Kryptowährungen iSd § 27b Abs 2 Z 1 EStG entstehen, ebenfalls Kryptowährungen iSd § 27b Abs 4 EStG sind. Vgl EB zu RV 264 BlgNR 27. GP 7; EStR 2000 Rz 6178c; *Wild*, Der EStR-Wartungserlass 2023 im Lichte der Kapitalvermögensbesteuerung, RdW 2023, 361 (361 f).

¹⁰ *Hohenwarter-Mayr/Mittermayer*, Rechtsbefolgung und Rechtsdurchsetzung bei Kryptowerten im Steuerrecht, ZVglRWiss 2023, 304 (317 ff).

¹¹ ErläutRV 1293 BlgNR 27. GP 12. Vgl *Völkel*, Zum Begriff „virtuelle Währung“, ZFR 2019, 346 (349), der Stablecoins als virtuelle Währung einstuft, weil die Anbindung an eine gesetzlich festgelegte Währung unschädlich ist („nicht notwendigerweise“ / „not necessarily“); *Kirchmayr* in *Kirchmayr/Miernicki/Weilinger/Wimmer/Wild* 91 (95), die Stablecoins unter § 27b Abs 4 EStG subsumiert, weil die Anbindung an die betreffende Fiat-Währung nicht zwingend iSd Legaldefinition ist.

¹² Utility-Token sind idR investitions- und konsumorientiert und unterliegen daher grundsätzlich nicht § 27b Abs 4 EStG, *Kirchmayr/Schuchter*, Die Besteuerung von Kryptowährungen und Kryptoassets – ein steuerlicher Vergleich, in Festschrift Roman Leitner (2022) 491 (496); aA *Deichsel*, ÖStZ 2022, 31 (33), der aufgrund ihrer Eigenschaft als digitaler Gutschein bzw digitale Vorauszahlung die Tauschmitteleigenschaft bejaht und Utility-Token unter § 27b Abs 4 EStG subsumiert; differenzierend *Stückler/Schilling*, Tokens im Ertragsteuerrecht, in *Artmann/Bieber/Mayrhofer/Schmidt/Tumpel* (Hrsg), Crypto-Assets (2022) 217 (238).

„Non-Fungible-Token“¹³ sowie „Asset Token“.¹⁴ Auch „Security“¹⁵- und „Governance Token“¹⁶ unterliegen mangels Tauschmitteleigenschaft nicht § 27b EStG.

Der allgemeinen Systematik der Besteuerung von Kapitalvermögen folgend sind sowohl laufende Einkünfte als auch realisierte Wertsteigerungen von Kryptowährungen steuerpflichtig. Als Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 1 iVm Abs 4a EStG unterliegen sie dem Sondersteuersatz von 27,5%.¹⁷ Bei Anwendung des Sondersteuersatzes greift das Abzugsverbot des § 20 Abs 2 Z 3 lit a EStG von damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen und Ausgaben.¹⁸ Ein Verlustausgleich mit anderen sondersteuersatzbesteuerten Kapitaleinkünften ist nach Maßgabe des § 27 Abs 8 EStG möglich.¹⁹ Und auch steuererhebungsseitig geht mit der Integration von Kryptowährungen in das Schedulensystem von Kapitalvermögen ein Paradigmenwechsel einher: die Erfassung im System des KEST-Abzuges.²⁰ International einzigartig²¹ werden Einkünfte aus Kryptowährungen damit bei entsprechendem Inlandsbezug²² einem Steuerabzug an der Quelle unterworfen.

Entsprechend dem Grundsatz der Subsidiarität der Nebeneinkunftsarten sind Einkünfte aus Kryptowährungen, die im Betriebsvermögen gehalten werden, der jeweiligen betrieblichen Einkunftsart zuzuordnen.²³ Die steuerliche Behandlung im betrieblichen Bereich verläuft

¹³ Da NFT nicht vertretbare Wirtschaftsgüter sind, die einen bestimmten Gegenstand repräsentieren, dienen sie vorrangig nicht als Tauschmittel (EStR 2000 Rz 6178d); ausführlich auch *Ehrke-Rabel/Domes-Hohl/Hammerl*, Non-Fungible-Token (NFTs), Eine neue Welt im Krypto-Universum aus steuerrechtlicher Sicht, taxlex 2022, 83.

¹⁴ Asset-Token liegen reale Werte, wie bspw Wertpapiere oder Immobilien zugrunde. Während die Erläuternden Bemerkungen zur Ökosozialen Steuerreform davon ausgingen, dass sämtliche Asset Token aufgrund ihres Underlyings als Derivate zu qualifizieren sind (ErläutRV 1293 BlgNR 27. GP 12; kritisch *Deichsel*, ÖStZ 2022, 31, 33), sind die aktuellen EStR zurückhaltender. Danach unterliegen Asset Token je nach Ausgestaltung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise den allgemeinen Grundsätzen (EStR 2000 Rz 6178d).

¹⁵ Als Instrument zur Kapitalanlage oder Unternehmensfinanzierung sind Security-Token Eigen- oder Fremdkapital, das entsprechend den allgemeinen Grundsätzen zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem § 27 Abs 2 und 3 EStG führt; siehe ausführlich *Stückler/Schilling* in *Artmann et al* 229 ff.

¹⁶ Da Governance Token ihren Inhabern ein Mitspracherecht im Netzwerk verschaffen, führen sie nicht zu laufenden Einkünften aus der Überlassung von Kapital gem § 27 Abs 2 EStG, sondern lediglich zu Spekulationseinkünften gem § 31 EStG. Siehe *Deichsel*, ÖStZ 2022, 31, 33.

¹⁷ § 27a Abs 1 Z 2 EStG. Zu den Ausnahmen vgl § 27a Abs 2 EStG.

¹⁸ Wird gem § 27a Abs 5 EStG zur Regelbesteuerung optiert, so entfällt auch das Abzugsverbot. ErläutRV 1293 BlgNR 27. GP 9; *Peyerl* in *Jakom EStG*¹⁶ (2023) § 20 Rz 94.

¹⁹ Vgl *Deichsel*, ÖStZ 2022, 31 (40); *Meusburger/Schilling* in *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler* 51 (61 f).

²⁰ *Hohenwarter-Mayr/Mittermayer*, ZVglRWiss 2023, 304; *Anderwald*, ÖStZ 2022, 148; *dies*, Steuererhebung bei Einkünften aus Kryptowährungen, ÖStZ 2022, 49; *Cserny/Deichsel/Petriz*, Die KEST und ihre Abgeltungs- und Vorauszahlungsfunktion, SWK 2022, 315; *Moritz/Anderwald*, Steuererhebung bei inländischen Einkünften aus Kryptowährungen, VWT 2022, 184.

²¹ *Anderwald*, ÖStZ 2022, 148, 148 ff.

²² § 93 Abs 1 iVm Abs 2 Z 3 EStG.

²³ § 27 Abs 1 EStG. Zur Subsidiarität der Nebeneinkunftsarten bspw *Toifl* in: Doralt et al (Hrsg), EStG²⁰ (2018) § 2 Rn 11 ff.

weitgehend parallel zum außerbetrieblichen Bereich. So ordnet § 4 Abs 3b EStG die Anwendbarkeit der Ausnahmebestimmungen für Staking, Airdrops, Bounties und Hardfork sowie die Steuerfreiheit des Tausches zweier Kryptowährungen auch für das Betriebsvermögen an.²⁴ Und auch sonst ist der Gleichklang zwischen Privat- und Betriebsvermögen bereits im System der Kapitalvermögensbesteuerung angelegt, weil einerseits § 27a Abs 6 EStG die Anwendbarkeit des Sondersteuersatzes sowie der Bestimmungen betreffend der Bemessungsgrundlage und der Anschaffungskosten auf betriebliche Einkünfte erstreckt und andererseits § 93 Abs 3 EStG auch im Betriebsvermögen einen KESt-Abzug vorsieht. Dennoch ergeben sich im Betriebsvermögen Besonderheiten: So ist der Sondersteuersatz – und damit auch der Steuerabzug²⁵ – nicht anwendbar, wenn die Erzielung von Einkünften aus Kryptowährungen einen Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit darstellt²⁶, weshalb gewerbliche Miner und gewerbliche Kryptowährungshändler in der Regel zum progressiven Tarif besteuert werden.²⁷ Auch verdrängen im Betriebsvermögen die Bewertungsregeln des § 6 Z 2 lit c EStG als *leges speciales* die Verlustausgleichsbeschränkungen des § 27 Abs 8 EStG, wodurch im Betriebsvermögen breitere Verlustverwertungsmöglichkeiten für Einkünfte aus Kryptowährungen geschaffen werden. Danach sind Teilwertabschreibungen und Verluste aus der Veräußerung, Einlösung oder sonstigen Abschichtung von Kryptowährungen, auf deren Erträge der besondere Steuersatz anwendbar ist, vorrangig mit positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalanlagen, Derivaten und Kryptowährungen sowie mit Zuschreibungen derartiger Wirtschaftsgüter desselben Betriebes zu verrechnen. Ein verbleibender negativer Überhang ist auf 55% zu kürzen und darf anschließend wie ein normaler betrieblicher Verlust ausgeglichen und vorgetragen werden.²⁸

Erfüllt ein Krypto-Asset die Tatbestandsvoraussetzungen des § 27b Abs 4 EStG nicht, erfolgt die Besteuerung mangels expliziter gesetzlicher Regelungen auf Grundlage der allgemeinen steuerlichen Prinzipien. Die steuerliche Behandlung ist dabei von den Funktionen und Rechten abhängig, die mit dem jeweiligen Krypto-Asset verbunden sind, sodass auf Basis einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise ganz unterschiedliche Einkunftsarten verwirklicht werden

²⁴ Dies wurde erst mit dem AbgÄG 2023 ausdrücklich klargestellt; ergab sich aber bereits davor aus der Gesetzessystematik und der Teleologie der Bestimmungen. Vgl EStR 2000 Rz 6178r und 803a; Wild, RdW 2023, 361, 363 ff; Hohenwarter-Mayr/Mittermayer, ZVglRWiss 2023, 304 (Fn 132); Titz/Wild, Aktuelles zur Unternehmensbesteuerung im Lichte des EStR-Wartungserlasses 2023, RWZ 2023, 104, 109.

²⁵ Vgl § 93 Abs 1 iVm § 27a Abs 2 EStG.

²⁶ § 27a Abs 6 EStG.

²⁷ Wild, RdW 2022, 210, 214; Marschner in Jakom EStG¹⁶ (2023) § 27a Rz 56 f.

²⁸ Vgl Wild, RWZ 2023, 104, 111; ausführlich zum § 6 Z 2 lit c EStG vgl Zorn in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band III – Kommentar⁵³ (2012) § 6 Z 2 EStG Rz 11 ff.

können.²⁹ In Frage kommt hier insbesondere eine Einordnung unter die Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 1 bis 4 EStG³⁰ oder die sonstigen Einkünfte iSd § 29 EStG³¹, wobei auch hier im Betriebsvermögen der Vorrang der Haupt- vor den Nebeneinkunftsarten zu beachten ist. Erst nach einer Kategorisierung des jeweiligen Krypto-Assets und damit einer Einordnung unter die passende Einkunftsart lassen sich daher Aussagen über seine steuerliche Behandlung treffen.

Auch im europäischen und internationalen Kontext gewinnen Krypto-Assets zunehmend an Stellenwert. Um den Herausforderungen zu begegnen, die sich aus der „Pseudonymität“ und Dezentralisierung von Krypto-Assets insbesondere auch für die Rechtsdurchsetzung ergeben, wurden mit der MiCAR³², dem OECD CARF³³ und der DAC 8³⁴ erste Versuche einer Regulierung von Krypto-Assets unternommen. Während die MiCAR einen harmonisierten europäischen Regulierungsrahmen für das öffentliche Angebot, den Handel sowie die Erbringung von Dienstleistungen mit Krypto-Assets schafft³⁵, sehen das OECD CARF³⁶ sowie auf europäischer Ebene die DAC 8³⁷ umfassende Meldepflichten und einen automatischen, grenzüberschreitenden Informationsaustausch für Krypto-Assets zu Steuerzwecken vor. Diese Regelwerke sollen im grenzüberschreitenden Kontext zu einer Sicherung der Rechtsdurchsetzung sowie einer Vereinfachung des Verwaltungsaufwandes für meldepflichtige Dienstleister, Steuerzahler und Steuerverwaltungen führen. Demgegenüber

²⁹ EStR 2000 Rz 6178d; *Wild*, RdW 2023, 361 (362).

³⁰ Bspw bei „Security“-Token, vgl dazu bereits Fn 15.

³¹ Bspw bei „Non-Fungible-Token“ bei Anschaffung und Veräußerung innerhalb eines Jahres. Vgl. *Kanduth-Kristen* in *Jakom*, EStG¹⁶ (2023) § 31 Rz 9; ausführlich auch *Ehrke-Rabel/Domes-Hohl/Hammerl*, taxlex 2022, 83 (83 ff mwN).

³² Verordnung (EU) 2023/1114 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 31. Mai 2023 über Märkte für Kryptowerte und zur Änderung der Verordnungen (EU) Nr 1093/2010 und (EU) Nr 1095/2010 sowie der Richtlinie 2013/36/EU und (EU) 2019/1937, ABi EU 2023 L 150/40 vom 9.6.2023.

³³ *OECD* (2023) International Standards for Automatic Exchange of Information in Tax Matters: Crypto-Asset Reporting Framework and 2023 update to the Common Reporting Standard, OECD Publishing, <https://doi.org/10.1787/896d79d1-en> (Stand 26.4.2024).

³⁴ DAC 8 bezeichnet die achte Änderung der EU-Amtshilferichtlinie (Directive on Administrative Cooperation); Richtlinie (EU) 2011/16 des Rates vom 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie (EWG) 77/799, ABi EU 2011 L 64/1 vom 11.3.2011.

³⁵ Im Einzelnen sieht die MiCAR Zulassungs- und Aufsichtspflichten für Krypto-Dienstleister und Krypto-Emittenten, Transparenz- und Offenlegungspflichten für die Emission und den Handel mit Kryptowerten, Anleger- und Verbraucherschutzvorschriften sowie Vorschriften zur Bekämpfung von Marktmissbrauch und zur Prävention von Geldwäsche- und Terrorismusfinanzierung vor. Für einen Überblick über die MiCAR vgl *Aubrunner/Tatschl*, Markets in Crypto-Assets Regulation (MiCAR), GesRZ 2022, 347; *Annunziata*, An Overview of the Markets in Crypto-Assets Regulation (MiCAR), European Banking Institute Working Paper Series no. 158 (2023), <https://ssrn.com/abstract=4660379> (Stand: 26.4.2024).

³⁶ Neben umfangreichen Melde- und Sorgfaltspflichten für Krypto-Dienstleister enthält CARF auch ein Vertragsmuster für ein multilaterales Verwaltungsübereinkommen über den automatischen Informationsaustausch betreffend Kryptowerte zwischen den zuständigen Behörden. Vgl *Müller*, Internationale Entwicklungen im Crypto Reporting, *beck.digitax* 2023, 34 sowie *Hohenwarter-Mayr/Mittermayer*, ZVglRWiss 2023, 304 (333 ff).

³⁷ Für einen umfassenden Überblick über die DAC 8 *Redel/Reiter*, Die DAC 8 (idF vom 5. 5. 2023), ÖStZ 2023, 439.

haben Krypto-Assets im zwischenstaatlichen, materiellen Steuerrecht (DBA-Recht) noch keinen ausdrücklichen Niederschlag gefunden. Gerade hier stellt sich allerdings zunehmend die Frage der Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den beteiligten Staaten; haben Transaktionen mit Krypto-Assets doch aufgrund ihrer - auch grenzüberschreitend - leichten Übertragbarkeit und Dezentralisierung oft auch eine internationale Komponente.³⁸ Die Verteilung der Besteuerungsbefugnisse anhand der anwendbaren Verteilungsnorm des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens bzw auf Basis des OECD-MA³⁹ ist auch im internationalen Steuerrecht davon abhängig, ob sich die Krypto-Assets im Betriebs- oder Privatvermögen befinden. Liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor⁴⁰, sind diese abkommensrechtlich als Unternehmensgewinne iSd Art 7 OECD-MA einzustufen und das Besteuerungsrecht liegt beim Ansässigkeitsstaat des Unternehmens. Ist die Tätigkeit allerdings einer im anderen Staat unterhaltenen Betriebsstätte iSd Art 5 OECD-MA zuzurechnen, besteht auch ein Besteuerungsrecht des Betriebsstättenstaats.⁴¹ Aufgrund der Subsidiarität von Art 7 OECD-MA gilt dies allerdings nur, soweit keine andere DBA-Verteilungsnorm anwendbar ist.⁴² In Frage kommen hier bei entgeltlicher Überlassung von Kryptowährungen insbesondere die Verteilungsnormen für Zinsen gem Art 11 OECD-MA⁴³ sowie bei Veräußerung von Krypto-Assets gem Art 13 OECD-MA⁴⁴, wobei auch hier ein Betriebsstättenvorbehalt zu beachten ist.⁴⁵

2 Problemstellung und Zielsetzung des Dissertationsvorhabens

Ziel dieser Dissertation ist eine umfassende Darstellung der derzeitigen Rechtslage, Lehre und Judikatur zur steuerlichen Einordnung von Krypto-Assets im Betriebsvermögen aus nationaler und internationaler Perspektive. Auf dieser Basis wird anschließend der Versuch einer Systematisierung unternommen, bestehende Inkonsistenzen bei der steuerlichen Behandlung

³⁸ *Turcan/Reiter*, Einkünfte aus Krypto-Assets im internationalen Steuerrecht, in: *Kirchmayr/Miernicki/Weilinger/Wimmer/Wild* (Hrsg) 183 (185).

³⁹ OECD-Musterabkommen 2017 zur Beseitigung der Doppelbesteuerung sowie der Steuerverkürzung und -umgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD-MA 2017) in der Fassung v. 21.11.2017 (OECD-MA).

⁴⁰ Die Bestimmung der Einkunftsart erfolgt nach nationalem Recht. Vgl zum Verhältnis von nationalem Recht und Abkommensrecht sowie zur sog „Drei-Stufen-Technik“ *Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht⁶, LexisNexis, 1; *Kofler* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² Einleitung Rz 40; *Lang*, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions³, (2021) Rz 59 ff.

⁴¹ Art 7 Abs 1 OECD-MA. Siehe dazu ausführlich *Hemmelrath* in *Vogel/Lehner*, DBA Kommentar⁷ (2021) Art 7 Rz 2a und 15 ff; *Bendlinger* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² Art 7 Rz 30 ff.

⁴² Art 7 Abs 4 OECD-MA. Vgl *Hemmelrath* in *Vogel/Lehner*, DBA Kommentar⁷ (2021) Art 7 Rz 116 ff.

⁴³ *Turcan/Reiter* in: *Kirchmayr/Miernicki/Weilinger/Wimmer/Wild* (Hrsg) 183 (214 ff). Zu Art 11 OECD-MA vgl *Lohbeck/Ruß* in *Vogel/Lehner*, DBA⁷ Art 11 Rz 1 ff.

⁴⁴ *Turcan/Reiter* in: *Kirchmayr/Miernicki/Weilinger/Wimmer/Wild* (Hrsg) 183 (218 ff). Zu Art 13 OECD-MA vgl *Bräumann/Moshammer* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² Art 13 Rz 1 ff.

⁴⁵ Vgl Art 11 Abs 4 und Art 13 Abs 2 OECD-MA.

dieser neuen Asset-Kategorien aufzeigt und Lösungsvorschläge für damit verbundene Abgrenzungsfragen des nationalen und internationalen Steuerrechts erarbeitet.

Dazu wird nach einem Überblick über die steuerliche Einordnung der unterschiedlichen Kategorien an Krypto-Assets deren ertragsteuerliche Behandlung im österreichischen Recht thematisiert. Im Anschluss erfolgt eine vollständige Erfassung der steuerlichen Besonderheiten im Betriebsvermögen. Hierbei wird eingangs zu beantworten sein, wann und unter welchen Voraussetzungen Krypto-Assets dem notwendigen bzw gewillkürtem Betriebsvermögen zugeordnet werden können und wie die Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb vorzunehmen ist. Befinden sich Krypto-Assets im Betriebsvermögen, stellen sich in einem nächsten Schritt die Frage ihrer Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen sowie die Frage ihrer Ansatz- und Folgebewertung. Neben materiellrechtlichen Problemstellungen rückt bei *Kryptowährungen* außerdem der Kapitalertragsteuerabzug in den Fokus der vorliegenden wissenschaftlichen Arbeit. Hier wird die fehlende Abgeltungswirkung bei Einkünften aus Kryptowährungen im Betriebsvermögen einer kritischen Beleuchtung unterzogen sowie der Versuch einer möglichen sachlichen Rechtfertigung der unterschiedlichen Behandlung von Kryptowährungen und klassischen Kapitalanlagen unternommen. Mit Fragestellungen der beschränkten Steuerpflicht bei Kryptowährungen und Krypto-Assets im Betriebsvermögen wird eine erste Brücke zum internationalen Teil der vorliegenden Dissertation geschlagen.

Aus internationaler Sicht wird neben der Zuordnung zur passenden Verteilungsnorm insbesondere zu skizzieren sein, wann bei Tätigkeiten iZm Krypto-Assets die Voraussetzungen für die Begründung einer Betriebsstätte iSd Art 5 OECD-MA vorliegen und wie eine Zurechnung zur jeweiligen Betriebsstätte erfolgen kann. Auf Basis der bisherigen Ausführungen ist sodann zu beurteilen, wann bei Krypto-Assets im Betriebsvermögen Qualifikationskonflikte auftreten können und ob und wie im internationalen Kontext vermieden werden kann, dass es durch eine unterschiedliche Beurteilung der relevanten Besteuerungszeitpunkte iZm Krypto-Assets (*Timing Mismatches*) zur Doppel- oder Nichtbesteuerung kommt.

3 Methodik

Methodisch folgt die Dissertation den Grundsätzen der juristischen Methodenlehre und Hermeneutik. Unter vollständiger Erfassung der einschlägigen Gesetzesbestimmungen inkl Gesetzesmaterialien, Judikatur, Literatur sowie der Auffassung der Verwaltungspraxis sollen

diejenigen Normen, die im österreichischen Ertragsteuerrecht mit der Besteuerung von Krypto-Assets in Verbindung stehen, umfassend untersucht werden. Insbesondere in den Teilbereichen der vorliegenden Arbeit, die sich mit der Besteuerung von Krypto-Assets im internationalen Steuerrecht beschäftigen, wird sich die Literaturrecherche dabei naturgemäß nicht nur auf inländische Quellen beschränken, sondern auch ausländische und internationale Quellen umfassen. Hier werden insbesondere auch das Primär- und Sekundärrecht der EU, das OECD-MA samt dem OECD-Musterkommentar und die Guidelines der OECD von Relevanz sein.

4 Sach- und Finanzmittel

Die Verfasserin dieser Dissertation ist als Universitätsassistentin *prae doc* an der Universität Wien tätig. Für die Ausarbeitung des Dissertationsvorhabens wird daher auf die bestehenden Ressourcen der Universität Wien zurückgegriffen. Die Recherche erfolgt primär in Bibliotheken und Datenbanken der Universität, weshalb kein darüber hinausreichender Bedarf an Sach- und Finanzmittelbedarf besteht.

5 Zeitplan

	SS 2023	WS 2023/24	SS 2024	WS 2024/25	SS 2025	WS 2025/26
VO zur rechtswissenschaftlichen Methodenlehre	<input checked="" type="checkbox"/>					
Drei Seminare, zwei davon verpflichtend aus dem Dissertationsfach		<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	
Fakultätsöffentliche Präsentation			<input checked="" type="checkbox"/>			
Seminar im Dissertationsfach zur Vorstellung und Diskussion des Dissertationsvorhabens	<input checked="" type="checkbox"/>					
Einreichung des Antrages auf Genehmigung des Dissertationsvorhabens			<input checked="" type="checkbox"/>			
Verfassen der Dissertation			<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Abgabe der Dissertation						<input checked="" type="checkbox"/>
Öffentliche Defensio						<input checked="" type="checkbox"/>

6 Gliederungsentwurf

Teil I: Einführung

1. Einleitung und Problemstellung
2. Gegenstand der Untersuchung und Darlegung der Forschungsfragen
3. Terminologische Grundlagen
4. Historische Entwicklung

Teil II: Technische Grundlagen der Blockchain-Technologie

1. Blockchain und Distributed Ledger
 - a. Eigenschaften der Blockchain
 - b. Funktionsweise der Blockchain
2. Konsensalgorithmen
 - a. Proof of Work
 - b. Proof of Stake
3. Smart Contracts

Teil III: Die Besteuerung von Krypto-Assets im nationalen Steuerrecht

1. Kryptowährungen und Krypto-Assets
 - a. Die Kryptowährungsdefinition des § 27b Abs 4 EStG als Gradmesser
 - i. Von § 27b Abs 4 EStG erfasste Token-Kategorien
 - ii. Von § 27b Abs 4 EStG nicht erfasste Token-Kategorien
2. Krypto-Assets und Kryptowährungen als Wirtschaftsgüter
3. Kryptowährungen im Privatvermögen
 - a. Laufende Einkünfte aus Kryptowährungen
 - i. Ausnahmen für Staking, Airdrops, Bounties und Hardfork
 - ii. Einkünfteermittlung
 1. Anschaffungskosten und Anschaffungsnebenkosten
 2. Werbungskostenabzugsverbot
 3. Gleitender Durchschnittspreis
 - b. Realisierte Wertsteigerungen aus Kryptowährungen
 - i. Steuerfreiheit des Tausches zweier Kryptowährungen

- ii. Einkünfteermittlung
 - c. Sondersteuersatz und Ausnahmen
 - d. Verlustausgleich
 - e. Kapitalertragsteuerabzug
 - f. Beschränkte Steuerpflicht

- 4. Kryptowährungen im Betriebsvermögen
 - a. Kryptowährungen im notwendigen und gewillkürten Betriebsvermögen
 - b. Kryptowährungen im Anlage- und im Umlaufvermögen
 - i. Ansatz- und Folgebewertung
 - c. Abgrenzung von Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb
 - d. Laufende Einkünfte aus Kryptowährungen im Betriebsvermögen
 - i. Anwendbarkeit der Ausnahmenbestimmungen im Betriebsvermögen
 - ii. Einkünfteermittlung
 - 1. Anschaffungskosten und Anschaffungsnebenkosten
 - 2. Betriebsausgabenabzugsverbot
 - 3. Gleitender Durchschnittspreis
 - e. Realisierte Wertsteigerungen im Betriebsvermögen
 - i. Steuerfreiheit des Tausches zweier Kryptowährungen im Betriebsvermögen
 - ii. Einkünfteermittlung
 - f. Ausnahme vom Sondersteuersatz für gewerbliche Miner und gewerbliche Kryptowährungshändler
 - g. Verlustausgleich und Verlustvortrag
 - h. Kapitalertragsteuerabzug
 - i. Fehlende Endbesteuerungswirkung
 - i. Beschränkte Steuerpflicht

- 5. Krypto-Assets im Betriebsvermögen
 - a. Security Token
 - b. Utility Token
 - c. Asset Token
 - d. Non Fungible Token

Teil IV: Die Besteuerung von Krypto-Assets im internationalen Steuerrecht

1. Definition von Krypto-Assets im internationalen Steuerrecht
2. Doppelbesteuerungsrechtliche Beurteilung von Krypto-Assets im Betriebsvermögen
 - a. Krypto-Assets als Unternehmensgewinne iSd Art 7 OECD-MA
 - i. Betriebsstättenprinzip
 - ii. Fragen der Zurechnung von Krypto-Assets zur Betriebsstätte
 - iii. Subsidiaritätsklausel
 - b. Krypto-Assets als Dividenden iSd Art 10 OECD-MA
 - c. Krypto-Assets als Zinsen iSd Art 11 OECD-MA
 - i. Allgemeine Überlegungen
 - ii. Betriebsstättenvorbehalt
 - d. Krypto-Assets als Lizenzen iSd Art 12 OECD-MA
 - e. Krypto-Assets als Veräußerungsgewinne iSd Art 13 OECD-MA

Teil V: Abschließende Betrachtung

7 Vorläufiges Literaturverzeichnis

Kommentare, Sammelwerke, Monographien

- *Aigner/Kofler/Tumpel*, Doppelbesteuerungsabkommen – Kommentar² (2019).
- *Artmann/Bieber/Mayrhofer/Schmidt/Tumpel* (Hrsg.), *Crypto Assets* (2022).
- *Bal*, *Taxation, Virtual Currency and Blockchain* (2019).
- *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* (Hrsg), *Handbuch Internationales Steuerrecht*² (2019).
- *Büsser/Hirschler/Sutter/Ehrke-Rabel/Petritz* (Hrsg), *Einkommensteuer: Kommentar*⁷¹ (2023).
- *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), *Einkommensteuergesetz – Kommentar*²³ (2022).
- *Hey/Klein/Wendt* (Hrsg), *Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG Kommentar*³¹⁷ (2023).
- *Hohenwarter-Mayr*, *Kapitalertragsteuer: Einhebung und Haftung*, in *Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg), *Besteuerung von Kapitalvermögen* (2011), 29.
- *Hohenwarter-Mayr*, *Haftung im Abgabenrecht*, in *WiR* (Hrsg), *Haftung im Wirtschaftsrecht* (2013), 117.
- *Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner* (Hrsg), *Jakom EStG – Einkommensteuergesetz Kommentar*¹⁶ (2023).
- *Kirchhof/Seer* (Hrsg), *Einkommensteuergesetz - Kommentar*²¹ (2022).
- *Kirchmayr-Schliesselberger/Klas/Miernicki/Rinderle-Ma/Weilinger* (Hrsg), *Kryptowährungen* (2019).
- *Kirchmayr*, *Zum ertragsteuerlichen Begriff der Kryptowährung*, in *Kirchmayr/Miernicki/Weilinger/Wimmer/Wild* (Hrsg), *Handbuch Besteuerung von Kryptowährungen* (2023), 91.
- *Kirchmayr/Schuchter*, *Die Besteuerung von Kryptowährungen und Kryptoassets – ein steuerlicher Vergleich*, in *Festschrift Roman Leitner* (2022), 491.
- *Koch/Gelke/Gleiss*, *Tokenisierung im Steuerrecht*, in *Hanzl/Pelzmann/Schragl* (Hrsg), *Handbuch Digitalisierung* (2021) 203.
- *Lang*, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*³, (2021).
- *Lang/Strock/Petruzzi* (Hrsg), *Attribution of Profits to Permanent Establishments* (2020).
- *Leistentritt*, *Das Aktivierungsverbot für unkörperliche Wirtschaftsgüter – Eine Untersuchung unter Einbeziehung verfassungsrechtlicher Überlegungen und internationaler Entwicklungen* (2014).

- *Massoner/Schelischansky*, Kryptowährungen im Ertragsteuerrecht, in *Hanzl/Pelzmann/Schragl* (Hrsg), Handbuch Digitalisierung (2021) 225.
- *Mayr/Schlager*, Kapitalbesteuerung im betrieblichen Bereich, in *Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen (2011), 375.
- *Mechtler*, Hybrid Mismatches im Ertragsteuerrecht (2017).
- *Meusburger/Schilling*, Die Besteuerung von Kryptowährungen in der Praxis, in *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler* (Hrsg), SWK-Spezial Einkommensteuer 2022 (2022), 51.
- *Moshammer*, Kapitaleinkünfte im betrieblichen Bereich natürlicher Personen in *Lechner/Mayr/Tumpel* (Hrsg), Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen (2012), 455.
- *Petritz/Wimmer/Deichsel*, Kryptosteuerhandbuch 2021 (2021).
- *Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht⁶ (2020).
- *Schmidt*, Kryptowährungen und Blockchains (2019).
- *Stückler/Schilling*, Tokens im Ertragsteuerrecht, in *Artmann/Bieber/Mayrhofer/Schmidt/Tumpel* (Hrsg), Crypto-Assets (2022), 217.
- *Turcan/Reiter*, Einkünfte aus Krypto-Assets im internationalen Steuerrecht, in *Kirchmayr/Miernicki/Weilinger/Wimmer/Wild* (Hrsg), Handbuch Besteuerung von Kryptowährungen (2023), 183.
- *U. Torggler* (Hrsg), UGB – Unternehmensgesetzbuch Kommentar³ (2019).
- *Varro/Sturma*, Ertragsteuerliche Beurteilung von Kryptowährungen und ICOs in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel* (Hrsg), Digitalisierung im Konzernsteuerrecht (2018), 127.
- *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen: DBA – Kommentar⁷ (2021).

Aufsätze

- *Anderwald*, Kapitalertragsteuerabzug künftig auch bei Kryptowährungen, *ÖStZ* 2022, 148.
- *Anderwald*, Steuererhebung bei Einkünften aus Kryptowährungen, *ÖStZ* 2022, 49.
- *Aquilina/Ewerz*, Virtuelle Währungen und Kryptofinanzdienstleistungen, *ecolex* 2020, 160.
- *Aubrunner/Tatschl*, Markets in Crypto-Assets Regulation (MiCAR), *GesRZ* 2022, 347.
- *Cserny/Deichsel/Petritz*, Die KEST und ihre Abgeltungs- und Vorauszahlungsfunktion, *SWK* 2022, 315.
- *Ehrke-Rabel/Domes-Hohl/Hammerl*, Non-Fungible-Token (NFTs), Eine neue Welt im Krypto-Universum aus steuerrechtlicher Sicht, *taxlex* 2022, 83.
- *Enzinger*, Mining von Kryptowährungen, *SWK* 2017, 1013.
- *Enzinger*, Die geplante Besteuerung von Kryptowährungen, *SWK* 2021, 1374.

- *Deichsel*, Besteuerung von Kryptowährungen gem § 27b EStG – Paradigmenwechsel bei der Besteuerung eines immer mehr an Bedeutung gewinnenden Phänomens, *ÖStZ* 2022, 31.
- *Deichsel/Petriz*, Krypto-Assets im Fokus der EU – Regulierung und Informationsaustausch (DAC 8) als Schlüssel zu einer sicheren und effizienten Nutzung, *SWI* 2021, 201.
- *Dziurdź*, Zurechnung von Beteiligungen und der funktionale Zusammenhang, *SWI* 2020, 521.
- *Gassner*, Die neue Endbesteuerung – Grundkonzept und Mangel, *ÖStZ* 1993, 4.
- *Gewessler/Heiling*, Steuerliche Einordnung von Kryptowährungen - eine neverending story?, *taxlex* 2018, 145.
- *Häusler*, Verlust und Diebstahl von Kryptowährungen sowie Krypto-Scams, *SWK* 2023, 419.
- *Hellebrandt/Lawson*, Der Entwurf zur Besteuerung von Kryptowährungen, *ecolex* 2022, 14.
- *Hohenwarter-Mayr/Mittermayer*, Rechtsbefolgung und Rechtsdurchsetzung bei Kryptowerten im Steuerrecht, *ZVglRWiss* 2023, 304.
- *Kirchmayr/Mayr*, Verlustausgleichsbeschränkungen im außerbetrieblichen Bereich verfassungsrechtlich problematisch? *taxlex* 2014, 296.
- *Kirchmayr/Polivanova-Rosenauer/Schuchter-Mang*, Zur Besteuerung von Kryptowährungen und -assets, *taxlex* 2022, 28.
- *Klokar*, Ausschluss des Verlustausgleichs und Verlustvortrags von Einkünften aus Kapitalvermögen im außerbetrieblichen Bereich verfassungskonform, *ecolex* 2021, 856.
- *Kofler/Mayr/Schlager*, Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept, *RdW* 2017, 369.
- *Mayr*, Die Ökosoziale Steuerreform, *RdW* 2022, 122.
- *Moritz/Anderwald*, Steuererhebung bei inländischen Einkünften aus Kryptowährungen, *VWT* 2022, 184.
- *Müller*, Internationale Entwicklungen im Crypto Reporting, *beck.digitax* 2023, 34.
- *OV*, BMF zur steuerlichen Behandlung von Kryptowährungen (virtuelle Währungen), *RdW* 2017, 580.
- *Petutschnig*, Sind Bitcoins ertragsteuerpflichtig?, *ÖStZ* 2014, 353.
- *Peyerl*, Kann eine „App“ eine Betriebsstätte begründen? *SWI* 2017, 243.
- *Pischel*, Anwendungsmöglichkeiten der Blockchain-Technologie zur Verhinderung von Cum-Ex-Steuerbetrug, *SWK* 2020, 498.
- *Pischel*, Benötigt der Steuerbereich Blockchain-Technologie? *SWK* 2019, 312.
- *Pischel*, Blockchain im Steuerbereich, *GRCaktuell* 2019, 63.
- *Pischel*, Die steuerliche Beurteilung des Handels mit Krypto-Assets, *SWK* 2021, 427.
- *Redel/Reiter*, Die DAC 8 (idF vom 5. 5. 2023), *ÖStZ* 2023, 439.
- *Schmidjell-Dommes*, Schwedisches Höchstgericht urteilt über das Vorliegen einer Server-Betriebsstätte, *SWI* 2014, 543.
- *Studner*, Der gläserne Steuerbürger – reloaded, *SWI* 2022, 241.

- *Titz/Wild*, Aktuelles zur Unternehmensbesteuerung im Lichte des EStR-Wartungserlasses 2023, RWZ 2023, 104, 109.
- *Völkel*, Zum Begriff „virtuelle Währung“, ZFR 2019, 346.
- *Wild*, Die Neuregelung der Besteuerung von Kryptowährungen, RdW 2022, 210.
- *Wild*, Der EStR-Wartungserlass 2023 im Lichte der Kapitalvermögensbesteuerung, RdW 2023, 361.

Sonstige

- *Annunziata*, An Overview of the Markets in Crypto-Assets Regulation (MiCAR), European Banking Institute Working Paper Series no. 158 (2023), <https://ssrn.com/abstract=4660379> (Stand: 26.4.2024).
- *Coinbase*, Coinbase Crypto Europe 2022 H1, <https://intas.tech/wp-content/uploads/2022/05/Coinbase-Crypto-Report-Europe-2022-H1-DE.pdf> (Stand 26.4.2024).
- *CoinGecko*, Global Cryptocurrency Market Cap Charts, <https://www.coingecko.com/en/global-charts> (Stand 26.4.2024).
- *OECD*, International Standards for Automatic Exchange of Information in Tax Matters: Crypto-Asset Reporting Framework and 2023 update to the Common Reporting Standard, OECD Publishing, <https://doi.org/10.1787/896d79d1-en> (Stand 26.4.2024).