

# Einführung, Krypto 1×1 für Strafrechtler

*Georg Brameshuber/Barbara Edelmann*

- 1. Relevanz von Kryptowährungen**
- 2. Blockchain-Technologie**
- 3. Kryptowährungen**
  - 3.1. Bitcoin
  - 3.2. Altcoins
  - 3.3. Ether
  - 3.4. Litecoin
  - 3.5. Dogecoin
- 4. Kryptowährungs-Wallets**
  - 4.1. Hot Wallet
  - 4.2. Software Wallet
  - 4.3. Hardware Wallet
  - 4.4. Paper Wallet
- 5. Wallet-Adresse**
- 6. Public und Private Keys**
- 7. Konsens-Algorithmen**
  - 7.1. Proof-of-Work-Konsens-Algorithmus
    - 7.1.1. Vorteile von Proof of Work
    - 7.1.2. Nachteile von Proof of Work
  - 7.2. Proof-of-Stake-Konsens-Algorithmus
    - 7.2.1. Vorteile von Proof of Stake
    - 7.2.2. Nachteile von Proof of Stake

# Die neuen Besteuerungsregeln für Kryptoassets

*Sabine Kirchmayr-Schliesselberger/Yvonne Schuchter-Mang*

- 1. Einführung**
- 2. Grundkonzept der neuen Besteuerungsregeln für Einkünfte aus Kryptowährungen**
- 3. Definition der Kryptowährung iSd § 27b Abs 4 EStG**
- 4. Die neuen Einkünftebestandteile für Kryptowährungen im Detail**
  - 4.1. Laufende Einkünfte aus Kryptowährungen
    - 4.1.1. Entgelte für die Überlassung von Kryptowährungen
    - 4.1.2. Einkünfte aus dem Betreiben einer Blockchain
    - 4.1.3. Bemessungsgrundlage
  - 4.2. Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen aus Kryptowährungen
    - 4.2.1. Realisierungstatbestände
    - 4.2.2. Bemessungsgrundlage
    - 4.2.3. Verwendungsreihenfolge
- 5. Besteuerungsfolgen**
  - 5.1. Allgemeines
  - 5.2. Steuererhebung durch KESt-Abzug
    - 5.2.1. Systematik
    - 5.2.2. Abzugsverpflichteter
    - 5.2.3. Steuerliche Anschaffungsdaten als besondere Herausforderung für den Kapitalertragsteuerabzug
- 6. Zeitliche Anwendung**
- 7. Würdigung**

## 1. Einführung

Mit dem ÖkoStRefG 2022 Teil I wurde das System der Besteuerung von Einkünften aus „Kryptoassets“ grundlegend reformiert. Einkünfte aus Kryptowährungen und Kryptoassets wurden in das System der Einkünfte aus Kapitalvermögen eingebunden; diese Einkünfte unterliegen – unabhängig von einer Behaltefrist – dem Sondersteuerersatzregime (27,5 %), der Kapitalertragsteuer und der Endbesteuerung.<sup>1</sup>

Nach der Rechtslage vor dem ÖkoStRefG 2022 Teil I wurden Kryptowährungen im Privatvermögen im Wesentlichen nach Maßgabe von § 31 EStG erfasst; im Fall der Anschaffung und Veräußerung innerhalb der Spekulationsfrist von einem Jahr waren/sind Gewinne als Einkünfte aus Spekulationsgeschäften grundsätzlich zum Normaltarif steuerpflichtig; entsprechende Verluste konnten nicht mit anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Außerhalb der Spekulationsfrist realisierte Einkünfte waren/sind nicht steuerbar.

Voraussetzung für die Anwendung von § 31 EStG war/ist die Wirtschaftsguteigenschaft des „digitalen assets“.<sup>2</sup> Der BFH<sup>3</sup> hat sich grundlegend mit der Wirtschaftsguteigenschaft von Kryptowährungen auseinandergesetzt. Dabei geht der BFH von einem weiten Begriffsverständnis eines Wirtschaftsgutes aus; dieser Begriff umfasst daher nicht nur Gegenstände iSd bürgerlichen Rechts, wie Sachen und Rechte, sondern auch tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und Vorteile für einen Betrieb,

deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt, die nach der Verkehrsanschauung einer besonderen Bewertung zugänglich sind, in der Regel einen Nutzen für mehrere Wirtschaftsjahre erbringen und zumindest mit dem Betrieb übertragen werden können.

In Bezug auf das Merkmal der selbständigen Bewertbarkeit stellt der BFH darauf ab,

dass ein Erwerber des gesamten Betriebs in dem „Vorteil“ einen greifbaren Wert sehen würde, für den er im Rahmen des Gesamtkaufpreises ein ins Gewicht fallendes besonderes Entgelt ansetzen würde; das bedeutet, dass zum jeweiligen Stichtag ein wirtschaftlich ausnutzbarer Vermögensvorteil vorliegen muss, der als realisierbarer Vermögenswert angesehen werden kann.

Auch nur beschränkt übertragbare (Rechts-)Positionen können als Wirtschaftsgut qualifiziert werden, „wenn die Rechtspraxis Wege gefunden hat, den kommerzialisierbaren Teil der Rechtsposition entgeltlich einem Dritten zu überlassen und dadurch wirtschaftlich zu verwerten“. Der BFH kommt idF zu dem Schluss, dass die verfahrensgegenständlichen Kryptowährungen als Wirtschaftsgüter iSd Einkünfte aus Spekulationsgeschäften zu qualifizieren sind.

---

1 Siehe dazu grundlegend Kirchmayr/Polivanova/Schuchter, Zur Besteuerung von Kryptowährungen und -assets, taxlex 2022, 28.

2 Vgl zB Kirchmayr/Perl, in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>17</sup> (2014) § 31 Tz 7 ff.

3 BFH 14.2.2023, IX R 3/22.

# Sicherstellung von Krypto-Assets – praktische Herausforderungen und juristische Grundlagen

*Elisabeth Köck/Andreas Windisch*

1. **Einleitung**
2. **Begriffsbestimmung; Definition im EStG**
  - 2.1. Grundlagen
  - 2.2. Steuerrechtliche Begriffsdefinition: Kryptowährungen
3. **Praktische Herausforderungen für Ermittler**
  - 3.1. Allgemeines: Aufgaben der Steuerfahndung
  - 3.2. Das Finden und Identifizieren von Krypto-Assets
  - 3.3. Blockchainanalyse, Pseudonyme, Mixing und Privacy Coins
4. **Die Sicherstellung von Krypto-Assets im gerichtlichen Finanzstrafverfahren – juristische Grundlagen**
  - 4.1. Die Sicherstellung von Gegenständen und anderen Vermögenswerten nach § 109 StPO
    - 4.1.1. Die Sicherstellung nach § 109 Z 1 lit a StPO
    - 4.1.2. Die Sicherstellung nach § 109 Z 1 lit b StPO
  - 4.2. Analoges Heranziehen des BMJ-Erlasses für das Vorgehen der Finanzstrafbehörde
  - 4.3. Sicherstellung, Sicherungszwecke und Beschlagnahme
  - 4.4. Die (vorzeitige) Verwertung sichergestellter Krypto-Assets
5. **Die Sicherstellung von Krypto-Assets im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren**
  - 5.1. Beschlagnahme nach § 89 FinStrG?
  - 5.2. Sicherstellungsauftrag nach § 172 Abs 2 FinStrG
  - 5.3. Die Einrichtung und Verwaltung von Behördenwallets im Bereich des BMF
  - 5.4. Vorzeitige Verwertung?
6. **Die Sicherstellung zur Sicherung des Abgabenspruchs (Sicherstellungsauftrag)**
7. **Resümee und Ausblick**

## 2. Begriffsbestimmung; Definition im EStG

### 2.1. Grundlagen

Krypto-Assets werden mit Hilfe einer Distributed-Ledger-Technologie (Blockchain) unter Zuhilfenahme kryptographischer Verfahren geschaffen, transferiert und gespeichert. Sie werden durch Kryptographie authentifiziert. Die Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (ESMA) definiert Krypto-Assets als „*a type of private asset that depends primarily on cryptography and Distributed Ledger Technology (DLT)*“.<sup>7</sup> Krypto-Assets werden auf Blockchains abgebildet. Transaktionen werden in Blöcken gespeichert. Die Blöcke bilden eine Kette (= chain). Blockchains ermöglichen verteilte Datenspeicher. Transaktionen können ohne Zwischenschaltung eines Intermediärs (Bank/Staat) durchgeführt werden. Die Blockchain erfüllt die Funktion einer (peer to peer) Datenbank. Die Blockchain enthält die gesamte Transaktionshistorie. Die (solcherart dezentral und verteilte) Datenbank gibt Aufschluss, welcher Adresse (Zahlen- und Ziffernfolgen) welche Mengen an Assets zugeordnet sind.<sup>8</sup>

### 2.2. Steuerrechtliche Begriffsdefinition: Kryptowährungen

Kryptowährungen werden in § 27b Abs 4 EStG<sup>9</sup> – anlehndend an die Definition des Finanzmarkt-Geldwäschegesetzes – wie folgt (technologieneutral) legal definiert:

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

Unter diese Definition fallen Bitcoin und Ether, aber auch Stablecoins, Coins und Tokens etc.

## 3. Praktische Herausforderungen für Ermittler

### 3.1. Allgemeines: Aufgaben der Steuerfahndung

Die Steuerfahndung im Amt für Betrugsbekämpfung leistet Arbeit zur Informationsgewinnung zur Aufklärung von (schwierigen und komplexen) Finanzvergehen. Ihr obliegt die Durchführung von Vorermittlungen zur Beurteilung einer finanzstrafrechtlichen Verdachtslage, die Durchführung von Ermittlungsmaßnahmen und die

7 Siehe ESMA, Advice on Initial Coin Offerings an Crypto-Assets, 4.

8 Zu den Grundlagen s ausführlich *Brameshuber/Edelmann*, in diesem Band.

9 Zu den steuerrechtlichen Grundlagen und den Sonderfragen/Problemen in der Praxis vgl die Beiträge von *Kirchmayr-Schliesselberger/Schuchter-Mang* sowie von *Brameshuber/Edelmann* in diesem Band.

# Kryptowährungen/-Assets – finanzstrafrechtliche Implikationen

Johannes Prillinger

1. Einleitung
2. Risikogruppe „Anleger“
  - 2.1. Regelungsumfeld als „Nährboden“ für Nichtdeklaration
  - 2.2. Wirtschaftliches Umfeld als „Nährboden“ für Nichtdeklaration
  - 2.3. Ausblick in die Zukunft: Aufdeckungsrisiken steigen
  - 2.4. Finanzstrafrechtliche Gesichtspunkte bei Anlegern
3. Risikogruppe „Berater“
4. Risikogruppe „Kryptodienstleister“
  - 4.1. Ausländische Kryptodienstleister
  - 4.2. Inländische Kryptodienstleister
5. Zusammenfassung

## 1. Einleitung

Gegenstand des vorliegenden Beitrags ist die Beleuchtung der finanzstrafrechtlichen Implikationen von Kryptowährungen/-Assets<sup>1</sup> aus dem Blickwinkel folgender potenzieller Tätergruppen:

- Anleger
- Steuerberater
- Kryptodienstleister

Grundlage für die tätergruppenspezifische Betrachtung bildet das dem österreichischen Finanzstrafrecht inhärente Einheitstätersystem, wonach nicht nur den abgabenrechtlichen Pflichtenträger (unmittelbarer Täter) ein finanzstrafrechtliches Risiko treffen kann, sondern auch jeden Beteiligten, „*der sonst zu seiner Ausführung beiträgt*“.<sup>2</sup> Für alle Beteiligten gelten dabei dieselben Strafdrohungen und erfolgt die finanzstrafrechtliche Beurteilung jeweils unabhängig davon, ob der abgabenrechtliche Pflichtenträger selbst rechtswidrig oder schuldhaft gehandelt hat.<sup>3</sup> Ein untergeordneter Tatbeitrag stellt nach der Wertung des Gesetz-

---

1 Nachfolgend wird für Erträge aus Kryptowährungen/-Assets vereinfachend der Ausdruck Kryptoeinkünfte verwendet, wobei dieser Begriff sowohl Erträge nach § 23, § 27b und § 31 EStG erfasst.

2 § 11 FinStrG.

3 Keine Akzessorietät der Strafbarkeit.

# Kryptowährungen/-Assets – wann ist österreichisches Strafrecht anwendbar?

*Kurt Schmoller*

- 1. Zur Problematik**
- 2. Fallbeispiele**
  - 2.1. Steuerhinterziehung bei Auslandsgewinn aus Kryptowährung/-Asset
  - 2.2. Übertragung von Bitcoins an eine ausländische terroristische Vereinigung
  - 2.3. Ausländische Erpressung von Lösegeldzahlung in Bitcoin
  - 2.4. Auslandsbestechung mittels Bitcoins
  - 2.5. Annahme kriminell erlangter Bitcoins als Honorar von Auslands-klienten
- 3. Allgemeine Reichweite des österreichischen Strafrechts**
  - 3.1. Zwei Voraussetzungen für die Anwendung österreichischen Strafrechts
  - 3.2. Sachverhalt im tatbestandlichen Schutzbereich?
  - 3.3. Einbeziehung in inländische Strafgerichtsbarkeit
  - 3.4. Abgrenzung gegenüber der prozessualen Zuständigkeit
- 4. Besonderheiten bei Kryptowährungen/-Assets?**
  - 4.1. Modifikationen im Rahmen allgemeiner Kriterien?
  - 4.2. Modifikation des Handlungsorts?
  - 4.3. Modifikation des Erfolgsorts?
  - 4.4. Erfolgsort bei Vermögensänderung bzw -transfer
- 5. Folgerungen für Fallbeispiele**

## 1. Zur Problematik

Werden Straftaten in Bezug auf Kryptowährungen oder andere Krypto-Assets<sup>1</sup> begangen, besteht in der Praxis oft Unsicherheit, unter welchen Voraussetzungen die Tat dem österreichischen Strafrecht unterliegt. Im Vordergrund steht dabei die Sorge, dass wegen der Ansiedelung der Krypto-Assets im weltumspannenden Internet nahezu jede irgendwo begangene einschlägige Straftat (digitale) Wirkungen in Österreich nach sich zieht und deshalb (auch) die österreichische Gerichtsbarkeit auslöst. Diese Befürchtung wird nicht nur dadurch veranlasst, dass Transaktionen von Krypto-Assets von jedem Computer weltweit über das Internet abgerufen werden können, sondern vor allem dadurch, dass Krypto-Assets häufig nicht zentral verwaltet werden, sondern sich einer Distributed-Ledger-Technologie bedienen.

Nach dieser Technologie<sup>2</sup> wird die gesamte Datenbank, die das jeweilige Krypto-Asset verwaltet, nicht an einer lokalisierbaren Stelle (auf einem zentralen Server) abgespeichert, sondern als eine dezentrale Datenbank jeweils (zur Gänze) auf einer Vielzahl von (privaten) Computern weltweit.<sup>3</sup> Das System besteht darin, dass auf jedem dieser Computer (parallel) die gesamte Datenbank vollständig vorhanden ist und dort jeweils auch permanent (möglichst kurzfristig) aktualisiert wird. Durch die weltweit vielfache Existenz der Datenbank schadet es der Verwaltung von Krypto-Assets nicht, wenn die Datenbank auf einem der Computer vollständig gelöscht oder wenn der betreffende Computer zerstört wird.

Ermöglicht wird die Distributed-Ledger-Technologie maßgeblich durch die seit 2008 bekannte Blockchain-Methode,<sup>4</sup> bei der die jeweilige Datenbank aus einer

- 1 Der Begriff „Krypto-Asset“ dient als Oberbegriff und wird hier verstanden als „*ein digitaler Vermögenswert, der mithilfe einer speziellen Form der digitalen Verschlüsselungsmethodik unmittelbar zwischen Teilnehmern eines bestimmten Netzwerks transferiert werden kann*“, so *Bernt*, Kryptostrafrecht 101: zur strafrechtlichen Relevanz von Krypto-Assets, ÖJZ 2022, 924 (926) mit näherer Begründung zur Wahl dieses Oberbegriffs. Insbesondere werden neben „Kryptowährungen“ auch solche digitalen Vermögenswerte erfasst, die nicht als Tauschmittel, sondern zur Vermögensanlage dienen. Für „Krypto-Asset“ als Oberbegriff auch *Völkl*, WKO Leitfaden zu Krypto-Assets, 10.10.2022, 5 (<https://www.wko.at/branchen/information-consulting/finanzdienstleister/leitfaden-krypto-assets.pdf>, abgerufen am 12.6.2023). Der ebenfalls geläufige Begriff „Token“ wird teilweise mit Krypto-Asset synonym verwendet, teilweise in einem etwas engeren Sinn; vgl *Bernt*, ÖJZ 2022, 926; *Völkl* aaO, 6 und 8; zum Ganzen auch *Fromberger/Zimmermann*, in: *Maume/Maute* (Hrsg), Rechtshandbuch Kryptowerte (2020) § 1 Rz 68 ff; *Schelzke*, Kryptowährungen, Token und das Kapitalmarktstrafrecht, wistra 2022, 182 ff.
- 2 Zur Distributed-Ledger-Technologie näher *Fromberger/Zimmermann*, in: Rechtshandbuch Kryptowerte § 1 Rz 1. „Distributed Ledger“ meint ein „*dezentrales Register*“ (*Fromberger/Zimmermann* aaO), ein „*verteilt Hauptbuch*“ (*Völkl* aaO 6). Der Begriff verwendet somit das Bild einer Buchführung (zB Konto- oder Kassabuch), die aber nicht in einem zentralen Schriftstück erfolgt, sondern sich aus dezentralen Aufzeichnungen ergibt. Freilich geht es nicht um schriftliche Aufzeichnungen, sondern um digitale Daten.
- 3 Jene (weltweit verstreuten) Computer, auf denen jeweils die vollständige Datenbank abgespeichert ist, werden als Full-Nodes („vollwertiger Knoten“) bezeichnet; vgl *Fromberger/Zimmermann*, in: Rechtshandbuch Kryptowerte § 1 Rz 8 und 28.
- 4 Näher zur Blockchain-Methode *Fromberger/Zimmermann*, in: Rechtshandbuch Kryptowerte § 1 Rz 1 ff; *Bernt*, ÖJZ 2022, 927 f; *Papathanasiou*, Blockchain und Strafrecht – Herausforderungen und Chancen, ZWF 2022, 178 ff; *Schelzke*, wistra 2022, 183.

# Kryptowährungen/-assets – strafrechtliche Implikationen: Kryptoassets und praktische Fallbeispiele (insb Geldwäsche und andere Cyberdelikte mit Bezug zu Kryptowährungen)

*Bernd Groß*

1. Einführung
2. **Materiell-strafrechtliche Implikationen von Kryptoassets**
  - 2.1. Funktionsweise einer Kryptowährung am Beispiel Bitcoin
  - 2.2. Strafrechtliche Implikationen
    - 2.2.1. Kryptoassets und Geldwäsche
    - 2.2.2. Weitere Straftatbestände
3. **Beispielfall**

## 1. Einführung

Kryptoassets und -währungen führen als neu aufgekommenes und zwischenzeitlich auch in der Mitte der Gesellschaft angekommenes Phänomen auch zu der naheliegenden Frage ihrer rechtlichen Behandlung. Neben der Diskussion um regulatorische Vorgaben und die Einordnung in das bestehende steuer- und zivilrechtliche System wird auch das Potenzial von Kryptoassets zum Einsatz im Rahmen der Begehung von Straftaten erkannt und umgesetzt. Neue technische Entwicklungen, bspw neuartige, dezentrale Zahlungsmethoden, werden im Falle eines Zusammenhangs mit Straftaten auch von den Strafverfolgungsbehörden erfasst, verarbeitet und verfolgt.

Im Folgenden sollen daher einschlägige materiell-strafrechtliche Implikationen von Kryptoassets theoretisch aufgezeigt (2.) und sodann anhand eines aus der Praxis entlehnten Beispielfalls veranschaulicht werden (3.)

## 2. Materiell-strafrechtliche Implikationen von Kryptoassets

Neben den *Coins* (zB Bitcoin, Ethereum) umfassen Kryptoassets auch sogenannte *Token*: Während bei der Ausgabe von Token eine bereits bestehende Blockchain bzw ein bestehender „Ausschnitt“ genutzt wird, wird bei Coins eine eigenständige Blockchain bzw ein eigenständiger Blockchain-Ausschnitt genutzt – bildlich gesprochen: die Blockchain fortgeführt.

# **Kryptowährungen/-assets – Geldwäsche und Terrorismusbekämpfung – Perspektive Sorgfaltsverpflichtete**

*Rainer Brandl/Jens Bülte*

- 1. Kryptowerte: Dezentralität, Pseudonymität und Globalität**
- 2. Nutzung von Kryptowerten für kriminelle Zwecke, als Tatbeute etc**
- 3. Geldwäsche mit Kryptowerten und Verschleierung**
  - 3.1. Verschleierungsmöglichkeiten
  - 3.2. Grenzen der Anonymität
  - 3.3. Nachteile der Dezentralisierung
  - 3.4. Ermittlungsansätze
  - 3.5. Maßnahmen zur „Verbesserung der Privatsphäre“
- 4. Bedeutung für die Praxis der Geldwäsche-Compliance**
- 5. Internationale und europäische Vorgaben**
- 6. Nationale Vorgaben**
- 7. Nationale Risikoanalyse**
- 8. Wahrnehmung der Sorgfaltspflichten im Nichtfinanzsektor**
  - 8.1. Kryptowerte als transaktionsbezogenes Risiko
  - 8.2. Risikoanalyse auf Unternehmens-/Kanzleiebene
  - 8.3. Praktische Auswirkungen
- 9. Zusammenfassung**