

Nadine Chiba*)

DAC 8: Ausweitung des grenzüberschreitenden Informationsaustausches auf Krypto-Vermögenswerte

DAC 8: EXPANDING CROSS-BORDER INFORMATION TO CRYPTO ASSETS

On December 8th, 2022, the European Commission presented a proposal¹⁾ for the seventh²⁾ amendment to the Directive 2011/16/EU³⁾ on administrative cooperation in the field of direct taxation⁴⁾ (DAC 8⁵⁾), requiring crypto-asset providers to report transactions by their EU clients. The directive was unanimously adopted by member states in the Council on October 17th, 2023, and published in the Official Journal on October 24th, 2023. The aim of the directive is to enable the tax authorities to better track crypto-asset income through the cross-border exchange of information, thus countering the problem of tax evasion and avoidance. In addition to the reporting obligation, the directive also contains other changes, such as a provision relating to high-net-worth individuals. *Nadine Chiba* takes a critical look at the amendments to the directive.

I. Regelungsinhalt im Überblick

Im Dezember 2021 verkündete der Rat, dass die Europäische Kommission beabsichtigte, einen Vorschlag zur Überarbeitung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung vorzulegen, speziell mit dem Ziel, den Informationsaustausch über Kryptowerte zu integrieren. Diese Initiative zielt darauf ab, die Transparenz bei der Besteuerung von Kryptowerten zu verstärken, um so Steuerbetrug, Steuerhinterziehung und Steuervermeidung auf Unionsebene wirksamer zu bekämpfen.⁶⁾ Während im US-amerikanischen Kontext bereits spezifische Meldepflichten nach dem *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA)⁷⁾ bestehen, waren im Rahmen des *Common Reporting Standard* (CRS)⁸⁾ auf EU- bzw

*) Nadine Chiba, MSc (WU) ist Universitätsassistentin am Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Johannes Kepler Universität Linz. Die Autorin dankt o. Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel, Vorstand des Instituts für betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Johannes Kepler Universität Linz, für die Durchsicht und wertvolle Anregungen.

1) Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, COM(2022) 707 final (8. 12. 2022) (DAC-8-Entwurf).

2) Den Novellen der Richtlinien RL 2014/107/EU (DAC 2), RL (EU) 2015/2376 (DAC 3), RL (EU) 2016/881 (DAC 4), RL (EU) 2016/2258 (DAC 5), RL (EU) 2018/822 (DAC 6) und RL (EU) 2021/514 (DAC 7) des Rates folgend.

3) Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. 2. 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABI L 64 vom 11. 3. 2011, S 1 (DAC).

4) Wobei die Informationen auch im Bereich der Mehrwertsteuer und anderer indirekter Steuern, im Bereich der Zölle sowie für die Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung genutzt werden können; ErwGr 35 und Art 16 Abs 1 UAbs 1 DAC idF DAC 8.

5) Richtlinie (EU) 2023/2226 des Rates vom 17. 10. 2023 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABI L 2226 vom 24. 10. 2023, S 1 (DAC 8).

6) ErwGr 1 DAC idF DAC 8.

7) In den USA sind bestimmte Dienstleister im Bereich der digitalen Vermögenswerte, darunter Kryptobörsen und Wallet-Anbieter, aufgrund des Anwendungsbereichs von FATCA sowie neuerer Gesetzgebungen wie dem *Infrastructure Investment and Jobs Act* (IIJA) verpflichtet, umfassende jährliche Meldungen an das *Internal Revenue Service* (IRS) zu übermitteln. Dies umfasst Formulare 1099 für die Berichterstattung von Transaktionen digitaler Vermögenswerte und Formulare 8300 für Bargeldtransaktionen über 10.000 USD, die nun auch digitale Vermögenswerte einschließen. Die Meldepflicht besteht, wenn die Kunden US-Bürger sind.

8) Der *Common Reporting Standard* (CRS) wurde 2014 von der OECD mit dem Ziel der Transparenzschaffung grenzüberschreitender finanzbezogener Investitionen sowie zur Vermeidung von Steuerhinterziehung veröffentlicht. Innerhalb der EU wurde der CRS im Rahmen der DAC 2 sowie in Drittstaaten im Rahmen des MCAA (*Multilateral Competent Authority Agreement*) umgesetzt.

OECD-Ebene lediglich traditionelle Finanzanlagen erfasst, nicht darunter fallende Kryptowerte wurden jedoch weitgehend ausgeklammert. Bislang war zB unklar, ob Kryptowerte oder E-Geld als „*Finanzvermögen*“ anzusehen sind und ob deren Anbieter oder Vermittler als „*Finanzinstitute*“ im Rahmen dieser Meldevorschriften eingestuft werden können.⁹⁾ Diese Lücke soll nun durch die DAC 8 auf europäischer Ebene (bzw das *Crypto Asset Reporting Framework [CARF]*¹⁰⁾ auf OECD-Ebene) geschlossen werden. Der besagte DAC-8-Entwurf wurde am 8. 12. 2022 vorgelegt. Nachdem der Rat am 16. 5. 2023 eine Einigung über seinen Standpunkt zu den Änderungen erreichte, gab das Europäische Parlament am 13. 9. 2023 im Rahmen des Konsultationsverfahrens seine Stellungnahme ab. Die Richtlinie wurde letztendlich am 17. 10. 2023 vom Rat einstimmig angenommen und am 24. 10. 2023 im Amtsblatt der EU veröffentlicht.¹¹⁾

Die Aktualisierung der DAC stützt sich grundlegend auf das CARF- sowie das CRS-Regelungswerk.¹²⁾ Zusätzlich wurden einige Begriffsdefinitionen und Zulassungsvoraussetzungen für Krypto-Dienstleister aus der Verordnung über Märkte für Kryptowerte (*Regulation on Markets in Crypto-Assets, MiCA*)¹³⁾ und aus der Verordnung über Geldtransfers (*Transfer of Funds Regulation, TFR*) integriert.¹⁴⁾

Die novellierte Fassung der Richtlinie bringt eine Reihe von Neuerungen mit sich, die wie folgt zusammengefasst werden können: Das Kernstück der Neuerung ist die Etablierung einer Meldepflicht für Krypto-Transaktionen.¹⁵⁾ Im Detail fordert die DAC 8 von den Meldeverpflichteten, in einem initialen Schritt relevante Informationen über meldepflichtige Kryptowert-Transaktionen zu erheben und zu überprüfen.¹⁶⁾ Darauffolgend sind diese verifizierten Informationen bis zum Ende des dem Berichtszeitraum nachfolgenden Jahres an die zuständige lokale Behörde zu kommunizieren, wobei die erstmalige Berichterstattung ab dem 1. 1. 2026 möglich sein wird.¹⁷⁾ Im dritten Schritt ist die Übertragung der gemeldeten Informationen mittels eines standardisierten elektronischen Formulars innerhalb von neun Monaten nach Ende des betreffenden Kalenderjahres von der lokalen an die entsprechende ausländische Behörde zu leisten.¹⁸⁾

Die Meldepflicht ist als reine Berichtspflicht ausgestaltet, es handelt sich nicht um (Mindest-)Besteuerungsvorgaben. Auch Sanktionsvorgaben sind (anders als noch im DAC-8-Entwurf) im Wesentlichen nicht vorgesehen.¹⁹⁾

⁹⁾ ErwGr 10 DAC idF DAC 8; Richtlinie 2014/107/EU des Rates vom 9. 12. 2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABI L 359 vom 16. 12. 2014, S 1 (DAC 2); OECD, *Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard (2022)* 7 (CARF).

¹⁰⁾ Die OECD hatte mit dem CARF eine Musterregelung als multilaterale, nicht obligatorische Form des Informationsaustausches ausgearbeitet, die im Oktober 2022 von der G20 gebilligt und am 8. 6. 2023 in ihrer Finalfassung veröffentlicht wurde. Das Regelwerk dient als eigenständiger Berichtsrahmen, der im Wesentlichen auf der derzeitigen Struktur des CRS aufbaut; OECD, CARF (siehe vorige FN); OECD, *International Standards for Automatic Exchange of Information in Tax Matters: Crypto-Asset Reporting Framework and 2023 update to the Common Reporting Standard (2023)*.

¹¹⁾ *Rat der EU*, Rat verabschiedet Richtlinie zur Förderung der Zusammenarbeit zwischen nationalen Steuerbehörden (DAC 8), Pressemitteilung vom 17. 10. 2023.

¹²⁾ OECD, *International Standards for Automatic Exchange of Information in Tax Matters*.

¹³⁾ Verordnung (EU) 2023/1114 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 31. 5. 2023 über Märkte für Kryptowerte und zur Änderung der Verordnungen (EU) 1093/2010 und (EU) 1095/2010 sowie der Richtlinien 2013/36/EU und (EU) 2019/1937, ABI L 150 vom 9. 6. 2023, S 40 (MiCA).

¹⁴⁾ Verordnung (EU) 2023/1113 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 31. 5. 2023 über die Übermittlung von Angaben bei Geldtransfers und Transfers bestimmter Kryptowerte und zur Änderung der Richtlinie (EU) 2015/849, ABI L 150 vom 9. 6. 2023, S 1 (TFR).

¹⁵⁾ Art 8ad und Anhang VI DAC idF DAC 8.

¹⁶⁾ Art 8ad Abs 1 iVm Anhang VI Abschn III. DAC idF DAC 8; ErwGr 12 DAC idF DAC 8.

¹⁷⁾ Art 8ad iVm Anhang VI Abschn II.A. und D. DAC idF DAC 8; im DAC-8-Entwurf war ursprünglich noch der 31. 1. des Folgejahres vorgesehen (siehe Anhang VI Abschn II.A. und C. DAC idF DAC-8-Entwurf).

¹⁸⁾ Art 8ad Abs 6 iVm Anhang VI Abschn II.C. DAC idF DAC 8.

¹⁹⁾ Während die Festlegung eines gemeinsamen Mindestmaßes an Sanktionen bei schwerwiegenden Verstößen, wie zB dem völligen Ausbleiben von Meldungen, im ursprünglichen Richtlinienvorschlag noch

Weiterhin wird der Anwendungsbereich der DAC erweitert. Konkret wurden die unter DAC 2 implementierten Regelungen durch eine Anpassung des Anhangs I auf elektronisches Geld (E-Geld) und auf Zentralbank-Digitalwährungen (CBDC) ausgedehnt.²⁰⁾ Darüber hinaus erfolgte eine Ausweitung der im Rahmen der DAC 1 festgelegten Einkommens- und Kapitalkategorien²¹⁾ um die Kategorie der Dividendeneinkünfte für Unternehmen, die ihre Anteile außerhalb eines Bankdepotkontos halten.²²⁾

Ein weiterer bedeutsamer Schritt ist die Ausdehnung auf grenzüberschreitende Vorbescheide und Vorabverständigungen („*rulings*“), die natürliche Personen betreffen. Mitgliedstaaten sind nunmehr verpflichtet, Informationen über grenzüberschreitende Steuervorbescheide, die nach dem 1. 1. 2026 erteilt, geändert oder erneuert wurden, auszutauschen, sofern diese entweder ein Transaktionsvolumen²³⁾ von über 1,5 Mio Euro überschreiten oder die steuerliche Ansässigkeit der Person im ausstellenden Mitgliedstaat festlegen.²⁴⁾ Im Rahmen der DAC 3²⁵⁾ war bislang der Austausch grenzüberschreitender Steuervorbescheide juristischen Personen vorbehalten.

Die Verfahren der Verwaltungszusammenarbeit zwischen den EU-Mitgliedstaaten erfahren ebenfalls Verbesserungen. Hier ist insbesondere die Möglichkeit zu erwähnen, dass empfangende Mitgliedstaaten die erhaltenen Informationen künftig ohne vorherige Konsultation des informationsliefernden Mitgliedstaates auch für nichtsteuerliche Zwecke²⁶⁾ nutzen können.²⁷⁾

Abschließend ist die Herstellung der Unionsrechtskonformität mit dem Recht auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant, wie es in Art 7 GRC verankert ist, zu nennen. In Anlehnung an ein Urteil des EuGH vom 8. 12. 2022²⁸⁾ wird die Informationspflicht gemäß Art 8ab Abs 5 DAC idF DAC 6²⁹⁾ nur dann relevant, wenn die zu

enthalten war, sind diese in der Finalfassung weitestgehend entfallen. Die Richtlinie gibt nur noch vor, dass Sanktionen generell wirksam, verhältnismäßig und abschreckend sein müssen und Kryptowert-Betreibern, die ihren Meldeverpflichtungen nach zweifacher Mahnung nicht nachkommen, die Registrierung zu widerrufen ist; Art 25a DAC idF DAC-8-Entwurf/DAC 8; ErwGr 42 und Anhang VI Abschn V.F.7. DAC idF DAC 8.

²⁰⁾ Anhang I Abschn VIII.A.5. und ErwGr 27 DAC idF DAC 8.

²¹⁾ Bisher war nach der DAC (zuletzt angepasst im Rahmen der Umsetzung von DAC 7) der Informationsaustausch über vier von sechs Einkommens- und Kapitalkategorien vorgesehen (konkret: Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, Aufsichtsratsvergütungen, Ruhegehälter und Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen); § 7 EU-Amtshilfegesetz (EU-AHG, BGBl I 2012/112); Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Durchführung des automatischen Informationsaustausches, BGBl II 2014/380.

²²⁾ Art 3 Z 28 iVm Art 8 Abs 1 UAbs 1 DAC idF DAC 8.

²³⁾ Im Falle von mehreren Transaktionen betreffend unterschiedliche Waren, Dienstleistungen oder Vermögen sind die Transaktionssummen zu addieren und gesamthaft der Schwelle von 1,5 Mio Euro gegenüberzustellen. Handelt es sich um mehrere Transaktionen betreffend dieselben Waren, Dienstleistungen oder Vermögen, ist keine Summierung durchzuführen.

²⁴⁾ Art 8a Abs 2 bis 4 und ErwGr 32 f DAC idF DAC 8.

²⁵⁾ Richtlinie (EU) 2015/2376 des Rates vom 8. 12. 2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABI L 332 vom 18. 12. 2015, S 1 (DAC 3).

²⁶⁾ ZB für die Veranlagung, Verwaltung und Durchsetzung von Zöllen, die Bekämpfung der Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung, einschließlich aller Maßnahmen nach Art 215 AEUV, der die Verhängung von Wirtschaftssanktionen durch die EU gegenüber Drittstaaten betrifft, wie zB die zur Umsetzung der Sanktionen gegenüber Russland erforderlichen Maßnahmen; Art 16 Abs 2 und ErwGr 35 f DAC idF DAC 8.

²⁷⁾ Dies war zwar bereits unter der zuletzt geltenden DAC-Regelung in begrenztem Umfang möglich, da aber der übermittelnde Mitgliedstaat den zulässigen Verwendungszweck solcher Informationen festlegte, war das Verfahren umständlich, da der übermittelnde Mitgliedstaat konsultiert werden musste, bevor der Empfängermitgliedstaat die Informationen für andere Zwecke verwenden konnte. Die neue Regelung sieht nun vor, dass das Konsultationserfordernis entfällt, wenn die beabsichtigte Verwendung der Informationen den Vorgaben der Richtlinie entspricht; Art 3 Z 9 DAC idF DAC 8.

²⁸⁾ Vgl EuGH 8. 12. 2022, *Orde van Vlaamse Balies ua*, C-694/20; Art 8ab Abs 5 und ErwGr 44 DAC idF DAC 8.

²⁹⁾ Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. 5. 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustausches im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABI L 139 vom 5. 6. 2018, S 1 (DAC 6).

informierende Person ein Klient des betroffenen Intermediärs ist. Hiermit wird die Weitergabe von Informationen an Dritte, zu denen keine direkte Rechtsbeziehung besteht, ausgeschlossen.³⁰⁾ Zudem erfolgte eine geringfügige Anpassung der berichtspflichtigen Informationen im Hinblick auf grenzüberschreitende Gestaltungen.³¹⁾

Die DAC greift im Steuerbereich (bzw der Berichtspflicht) auf die unionsrechtliche Kompetenzgrundlage nach Art 115 AEUV zurück, weshalb nur ein Vorgehen im Wege einer Richtlinie gestattet ist und somit noch eine entsprechende Umsetzung in den einzelnen Mitgliedstaaten zu erfolgen hat.³²⁾ Die Implementierungsfristen sind so gesetzt, dass die Mitgliedstaaten bis zum 31. 12. 2025 die Bestimmungen der DAC 8 umzusetzen haben, wobei die Regelungen ab dem 1. 1. 2026 wirksam werden.³³⁾ Für den Austausch zwischen den EU-Ländern wird ein datenschutzkonformes Zentralregister³⁴⁾ von der Kommission bis zum 31. 12. 2026 bereitgestellt, um den Mitgliedstaaten und der Kommission selbst Zugang zu den Informationen zu ermöglichen.³⁵⁾ Unterschiedliche Fristen sind für die Erfassung und Übermittlung der Steueridentifikationsnummern vorgesehen, für die die Kommission ein Instrument zur elektronischen und automatischen Überprüfung zur Verfügung stellen wird.³⁶⁾ Des Weiteren sind für den automatischen Austausch von Informationen über berichtspflichtige Kryptowerte bis zum 30. 6. 2025 Durchführungsrechtsakte zur Festlegung standardisierter Formulare für die elektronische Übermittlung zu erlassen.³⁷⁾

II. Objektiver und subjektiver Anwendungsbereich der DAC 8

1. Meldeverpflichtete

1.1. Persönlicher Anwendungsbereich

Meldepflichtig nach der DAC 8 ist „*jeder Anbieter von Krypto-Dienstleistungen [crypto-asset service provider; CASP] oder Kryptowert-Betreiber [crypto-asset operators, CAO], der eine oder mehrere Kryptowert-Dienstleistungen anbietet, die Tauschgeschäfte für oder im Namen eines meldepflichtigen Nutzers bewirken*“.³⁸⁾

Ein CASP wird definiert als „*jede juristische Person oder jedes andere Unternehmen, deren bzw dessen berufliche oder gewerbliche Tätigkeit darin besteht, eine oder mehrere Kryptowerte-Dienstleistungen gewerblich für Kunden zu erbringen*“, und der gemäß Art 59 MiCA berechtigt ist, Kryptowert-Dienstleistungen zu erbringen.³⁹⁾ Die DAC 8 selbst

³⁰⁾ Eine Änderung der national umgesetzten Befreiungsmöglichkeit für Intermediäre gemäß § 11 EU-MPFG (BGBl I 2019/91) wird wohl notwendig sein.

³¹⁾ Künftig wird keine abstrakte Beschreibung der relevanten Geschäftstätigkeiten mehr verlangt, sondern eine Beschreibung sowie alle sonstigen Informationen, die den zuständigen Behörden bei der Beurteilung des Steuerrisikos helfen könnten; Art 8ab Abs 14 lit c DAC idF DAC 8.

³²⁾ Der Unionsgesetzgeber hätte sich unter Umständen auch auf Art 352 AEUV stützen können, der die Einführung einer Verordnung anstelle einer Richtlinie vorsehen würde. Dieser Schritt hätte zur Lösung des Problems der fragmentierten Berichtspflichten in den einzelnen Mitgliedstaaten beitragen und somit potenzielle Wettbewerbsverzerrungen abmildern können. Bislang hat die Kommission jedoch in steuerlichen Angelegenheiten keinen Gebrauch von Art 352 AEUV gemacht, da dessen Anwendung auf Maßnahmen beschränkt ist, die zur Erreichung der in den EU-Verträgen festgelegten Politikbereiche zur Verwirklichung der Vertragsziele erforderlich erscheint, die Verträge allerdings keine korrespondierenden Befugnisse normieren; vgl *Geringer*, Kompetenzverteilung zwischen der Europäischen Union und den Mitgliedstaaten, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler*, EU-Anti-Missbrauchsgrundsatz (2023) 22 (25 f).

³³⁾ Art 2 DAC idF DAC 8.

³⁴⁾ Aufbauend auf den bereits für DAC 3 und DAC 6 existenten Systemen.

³⁵⁾ Bis zur Funktionsfähigkeit gelten die in Art 21 Abs 1 normierten sowie einschlägigen praktischen Regelungen; Art 21 Abs 5 und ErwGr 38 DAC idF DAC 8.

³⁶⁾ Der neue Art 27c verpflichtet die zuständigen Behörden zur Erhebung und Übermittlung der vom Ansässigkeitsmitgliedstaat der betroffenen Personen ausgestellten Steueridentifikationsnummern. Je nach DAC werden unterschiedliche Umsetzungsfristen vorgegeben (DAC 1: mit 1. 1. 2030; DAC 3, 4, 6 und 8: mit 1. 1. 2028); Art 2, Art 21 Abs 8 und Art 27c sowie ErwGr 39 DAC idF DAC 8.

³⁷⁾ Art 20 Abs 5 DAC idF DAC 8.

³⁸⁾ Anhang VI Abschn IV.B.3. DAC idF DAC 8.

³⁹⁾ Art 3 Abs 1 Z 15 MiCA; Anhang VI Abschn IV.B.1. DAC idF DAC 8.

enthält keine eigenständige Definition eines CASP, sondern greift auf die Begriffsdefinition und Zulassungsvorschriften der MiCA zurück.⁴⁰⁾ Nach der MiCA werden solche Anbieter in dem Mitgliedstaat zugelassen, in dem sie als ansässig gelten.⁴¹⁾

Ein CAO wird als Krypto-Dienstleistungsanbieter beschrieben, der nicht unter die MiCA-Definition fällt, aber dennoch nach DAC 8 der Meldepflicht unterworfen wird.⁴²⁾ Drittstaatliche Anbieter, die ohne physische Verbindung in der EU im Unionsgebiet tätig sind, müssen sich registrieren lassen.⁴³⁾ Steuerliche Anknüpfungspunkte (Nexus) sind die steuerliche Ansässigkeit in einem EU-Mitgliedstaat, die Eintragung oder Organisation nach nationalem Recht eines EU-Mitgliedstaates, die Rechtspersönlichkeit oder die Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen in einem EU-Mitgliedstaat, die Unternehmensleitung oder der gewöhnliche Ort der Geschäftstätigkeit in einem EU-Mitgliedstaat oder eine Betriebsstätte in der EU.⁴⁴⁾

CASPs und CAOs werden für Zwecke der DAC-8-Meldepflicht als „*meldende Anbieter von Krypto-Dienstleistungen*“ (*reportable crypto-asset provider*, RCASP) bezeichnet.⁴⁵⁾ Sie unterliegen der Meldepflicht, wenn sie in der Union ansässige (meldepflichtige) Nutzer haben.⁴⁶⁾ Damit geht der Anwendungsbereich der DAC 8 über jenen der MiCA hinaus (erfasst werden zB auch CAOs, die nicht aktiv angesprochene [*non-solicited*] in der EU ansässige Krypto-Nutzer haben, oder CAOs, die mit meldepflichtigen NFTs handeln).⁴⁷⁾

1.2. Sachlicher Anwendungsbereich für bestimmte Krypto-Dienstleistungen

Nur solche Krypto-Anbieter unterliegen der Meldepflicht, die bestimmte ausgewählte Dienstleistungen und Tätigkeiten erbringen (wie etwa die Verwahrung und Verwaltung von Kryptowerten für Dritte, den Betrieb einer Handelsplattform, den Tausch von Kryptowerten gegen einen Geldbetrag oder andere Kryptowerte). Die in der DAC 8 beschriebenen „*Krypto-Dienstleistungen*“⁴⁸⁾ stimmen nicht vollständig mit denen der MiCA⁴⁹⁾ überein. Die DAC 8 erweitert den Anwendungsbereich auf Aktivitäten wie *staking* und *lending*,⁵⁰⁾ beschränkt ihn jedoch auf spezifische, für die steuerliche Meldepflicht relevante Dienstleistungen.⁵¹⁾ Folglich werden unter „*meldepflichtigen Transaktionen*“ lediglich Tauschgeschäfte und Übertragungen von meldepflichtigen Kryptowerten erfasst. Dienstleistungen, die zwar in den Anwendungsbereich der MiCA fallen, jedoch nicht das Kriterium einer „*Krypto-Dienstleistung*“ iSd DAC 8 erfüllen, wie zB reine Beratungsdienstleistungen betreffend Kryptowerte, unterliegen nicht der Meldepflicht.⁵²⁾

Darüber hinaus sind dezentrale autonome Organisationen (*decentralized autonomous organizations*, DAO), die aufgrund ihrer unregulierten Natur und des Fehlens eines intermediären Akteurs nicht die Eigenschaften eines RCASP aufweisen bzw keine steuerliche Ansässigkeit in einem Mitgliedstaat haben, von der Meldepflicht ausgenommen. Dies trifft ebenfalls auf dezentralisierte Kryptobörsen (*decentralized crypto exchanges*, DEX) zu, die den Handel zwischen Nutzern ausschließlich über automatisierte Algorith-

⁴⁰⁾ Anhang VI Abschn IV.B.1. und ErwGr 7 DAC idF DAC 8.

⁴¹⁾ Für die Zulassung muss ein CASP einen eingetragenen Sitz in einem Mitgliedstaat haben, in dem er zumindest einen Teil seiner Krypto-Dienstleistungsgeschäfte erbringt. Die Zulassung setzt außerdem voraus, dass sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsführung in der EU befindet und mindestens einer der Geschäftsführer in der EU ansässig ist; Art 59 Abs 2 MiCA; ErwGr 17 DAC idF DAC 8.

⁴²⁾ Anhang VI Abschn I. und IV.B.2. sowie ErwGr 18 DAC idF DAC 8.

⁴³⁾ Art 8ad Abs 7, Anhang VI Abschn V.F. und ErwGr 18 DAC idF DAC 8.

⁴⁴⁾ Die Sorgfalts- und Meldepflichten sind (zur Vermeidung von Mehrfachsorgfalts- und -meldeverpflichtungen) dort wahrzunehmen, wo der stärkste Nexus gegeben ist. Anhang VI Abschn I. DAC idF DAC 8.

⁴⁵⁾ Anhang VI Abschn IV.B.3. und ErwGr 14 DAC idF DAC 8.

⁴⁶⁾ ErwGr 18 und Anhang VI Abschn IV.B.3. DAC idF DAC 8.

⁴⁷⁾ DAC-8-Entwurf, 6.

⁴⁸⁾ Anhang VI Abschn IV.B.4. DAC idF DAC 8.

⁴⁹⁾ Art 3 Abs 1 Z 16 MiCA.

⁵⁰⁾ Anhang VI Abschn IV.B.4. DAC idF DAC 8.

⁵¹⁾ Anhang VI Abschn IV.C. DAC idF DAC 8.

⁵²⁾ Anhang VI Abschn IV.C. DAC idF DAC 8.

men (intelligente Verträge, *smart contracts*) ermöglichen, sowie auf *unhosted wallets* oder *cold wallets* selbst verwahrte Kryptowerte.

2. Meldepflichtige Transaktionen

Der objektive Anwendungsbereich der DAC 8 ist auf „*meldepflichtige Transaktionen*“ ausgerichtet, worunter Tauschgeschäfte und Übertragungen von Kryptowerten verstanden werden.⁵³⁾ Diese umfassen zB den Kauf, Verkauf, Tausch, Handel sowie den Abfluss von einer Plattform auf zB eine *cold wallet*. Ein „*Tauschgeschäft*“ definiert sich in diesem Kontext als der Tausch meldepflichtiger Kryptowerte gegen Fiat-Währungen⁵⁴⁾ oder andere (meldepflichtige) Kryptowerte.⁵⁵⁾ Unter „*Übertragung*“ wird jede Transaktion erfasst, die einen berichtspflichtigen Kryptowert zu oder von der Kryptowert-Adresse oder dem Konto eines Kryptowert-Nutzers transferiert.⁵⁶⁾ Entscheidend für die Klassifizierung als „*berichtspflichtige Transaktion*“ iSd DAC 8 ist nicht, ob es sich um eine inländische oder grenzüberschreitende Transaktion handelt.⁵⁷⁾ Das Vorhandensein eines grenzüberschreitenden Elements ist somit nicht zwingend erforderlich. Allerdings ist es ausschlaggebend, dass der Kryptowert-Nutzer in der EU ansässig und meldepflichtig ist. Folglich sind nur Transaktionen eines in der EU ansässigen und meldepflichtigen Nutzers von der Meldepflicht erfasst.⁵⁸⁾

3. Meldepflichtige Nutzer

Um einen meldepflichtigen Kryptowert-Nutzer (natürliche Person oder Rechtsträger) handelt es sich, wenn dieser für Zwecke der Ausführung von meldepflichtigen Transaktionen Kunde eines meldenden Anbieters von Krypto-Dienstleistungen ist.⁵⁹⁾ Voraussetzung hierfür ist, dass es sich um eine „*Person eines Mitgliedstaates*“ handelt, die nicht ausdrücklich von der Meldepflicht ausgenommen ist.⁶⁰⁾ Der Begriff „*Person eines Mitgliedstaates*“ bezieht sich auf die steuerliche Ansässigkeit der betreffenden natürlichen Person oder des Rechtsträgers. Bei Rechtsträgern, die keine steuerliche Ansässigkeit aufweisen – wie zB eine *limited liability partnership* –, wird die Ansässigkeit anhand des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung bestimmt.⁶¹⁾

Von der Meldepflicht ausgeschlossen sind explizit börsennotierte Unternehmen, verbundene Unternehmen einer Gruppe, staatliche Einrichtungen, internationale Organisationen, Zentralbanken sowie Finanzinstitute (ausgenommen Investmentgesellschaften). Diese unterliegen bereits anderen Überprüfungs- und Meldepflichten, wie zB der DAC-2-Meldepflicht oder den aufsichtsrechtlichen Verpflichtungen bei börsennotierten Unternehmen.⁶²⁾

⁵³⁾ Anhang VI Abschn IV.C.1. DAC idF DAC 8.

⁵⁴⁾ „*Fiat-Währung*“ bedeutet „*die offizielle Währung eines Staates, die von einem Staat oder der von einem Staat bestimmten Zentralbank oder Währungsbehörde ausgegeben wird, und zwar in Form von physischen Banknoten oder Münzen oder durch Geld in unterschiedlicher digitaler Form, einschließlich Bankreserven oder digitaler Zentralbankwährungen. Der Ausdruck umfasst auch Geschäftsbankgeld und elektronische Geld-Produkte*“; Anhang VI Abschn IV.C.5. DAC idF DAC 8.

⁵⁵⁾ Anhang VI Abschn IV.C.2. DAC idF DAC 8.

⁵⁶⁾ Die DAC-8-Definition des Begriffs „*Übertragung*“ zielt daher auf Transaktionen von oder auf die Kryptowert-Adresse oder das Konto eines Kryptowert-Nutzers ab, wobei sich „*Adresse*“ auf den auf der Blockchain aufgezeichneten Besitz und „*Konto*“ auf den verwahrten Besitz beziehen. Damit werden zB auch solche Transaktionen von Krypto-Depot-Börsen erfasst, die außerhalb der Blockchain („*off-chain*“) erfolgen, indem Aufträge mit anderen Kontoinhabern durch den Austausch von Forderungen und Verbindlichkeiten auf diesen Konten der Börse ausgeglichen werden, ohne dass diese auf der Blockchain abgebildet werden; vgl *Michel*, Everybody's Got something to Hide except Me and My NFT Monkey, BIT 2023 (Vol 77), No 2; Anhang VI Abschn IV.C.4. DAC idF DAC 8.

⁵⁷⁾ ErwGr 13 DAC idF DAC 8.

⁵⁸⁾ Anhang VI Abschn IV.C.4. DAC idF DAC 8.

⁵⁹⁾ Anhang VI Abschn IV.D.2. DAC idF DAC 8.

⁶⁰⁾ Anhang VI Abschn IV.D.7. DAC idF DAC 8.

⁶¹⁾ Anhang VI Abschn IV.D.8. DAC idF DAC 8.

⁶²⁾ Anhang VI Abschn IV.E. DAC idF DAC 8.

Auf diese Weise sollen Mehrfachmeldungen vermieden werden.

Der DAC-8-Entwurf enthält zudem Klarstellungen hinsichtlich der Definition eines Kryptowert-Nutzers in spezifischen Fällen:

- Wenn eine natürliche Person oder ein Rechtsträger als Vertreter, Verwahrer, Bevollmächtigter, Unterzeichner, Anlageberater oder Intermediär im Auftrag einer anderen natürlichen oder juristischen Person mit Kryptowerten agiert, wird der Auftraggeber und nicht der Vermittler als Kryptowert-Nutzer betrachtet.⁶³⁾
- Im Falle von RCASPs, die massenhafte Zahlungstransaktionen⁶⁴⁾ für oder im Namen von Händlern ermöglichen, werden die Kunden, die als Gegenpartei dieser Händler fungieren, als Kryptowert-Nutzer angesehen. Dies gilt unter der Bedingung, dass auch die geldwäscherechtliche Identitätsprüfung durchgeführt wird.⁶⁵⁾

4. Meldepflichtige Kryptowerte

Die Meldepflicht der DAC 8 bezieht sich auf „Kryptowerte“, die als digitale Repräsentationen von Werten oder Rechten definiert werden, welche mittels Distributed-Ledger-Technologie (DLT) oder vergleichbaren Technologien elektronisch transferiert und gespeichert werden können.⁶⁶⁾ Für die Definition der DLT wird in der DAC 8 auf die MiCA Bezug genommen, die wiederum auf die Begriffsbestimmungen der VO (EU) 2022/858 zurückgreift.⁶⁷⁾ Laut dieser Verordnung ist eine DLT „eine Technologie, die den Betrieb und die Nutzung von Distributed Ledgern ermöglicht“. ⁶⁸⁾ Ein „distributed ledger“ wird dabei als „ein Informationsspeicher“ verstanden, „der Aufzeichnungen über Transaktionen enthält und der unter Verwendung eines Konsensmechanismus auf eine Reihe von DLT-Netzwerkknoten verteilt und zwischen ihnen synchronisiert wird“. ⁶⁹⁾

Der Terminus „Kryptowert“ ist bewusst weit gefasst, um eine breite Palette von Kryptowerten abzudecken, ohne dabei spezifische Eigenschaften der zugrunde liegenden DLT oder des Konsensmechanismus zu differenzieren.⁷⁰⁾ Allerdings erfolgt eine Einschränkung des sachlichen Anwendungsbereichs der DAC 8 durch die Verbindung zu einem „meldepflichtigen“ Kryptowert. Ein solcher wird definiert als jeder Kryptowert, der nicht als digitale Zentralbankwährung⁷¹⁾, E-Geld⁷²⁾ oder als ein Kryptowert⁷³⁾ klassifiziert wird,

⁶³⁾ Anhang VI Abschn IV.D.2. DAC idF DAC 8.

⁶⁴⁾ Also die Übertragung von meldepflichtigen Kryptowerten gegen Waren oder Dienstleistungen im Wert von mehr als 50.000 USD oder dem umgerechneten Wertäquivalent. Mit Einziehen dieser Wertschwelle soll verhindert werden, dass betragsmäßig weniger relevante Transaktionen automatisch zu einer Meldepflicht führen. Anhang VI Abschn IV.C.3. DAC idF DAC 8.

⁶⁵⁾ Anhang VI Abschn IV.D.2. DAC idF DAC 8.

⁶⁶⁾ Anhang VI Abschn IV.A.1. und ErwGr 5 DAC idF DAC 8; Art 3 Abs 1 Z 5 MiCA.

⁶⁷⁾ Verordnung (EU) 2022/858 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 30. 5. 2022 über eine Pilotregelung für auf Distributed-Ledger-Technologie basierende Marktinfrastrukturen und zur Änderung der Verordnungen (EU) 600/2014 und (EU) 909/2014 sowie der Richtlinie 2014/65/EU, ABI L 151 vom 2. 6. 2022, S 1.

⁶⁸⁾ Art 3 Abs 1 Z 1 MiCA; Art 2 Z 1 VO (EU) 2022/858.

⁶⁹⁾ Art 2 Z 2 VO (EU) 2022/858; Art 3 Abs 1 Z 2 MiCA.

⁷⁰⁾ Durch die Bezugnahme auf „eine ähnliche Technologie“ werden künftige technologische Entwicklungen vom Anwendungsbereich ebenso berücksichtigt. Daher besteht die Möglichkeit, in den neuen DAC-8-Melderahmen auch solche Krypto-Vermögenswerte einzubeziehen, die auf anderen Konsensmechanismen als dem „proof of work“ beruhen, wie zB dem „proof of stake“, dem „proof of authority“ oder dem „proof of elapsed time“. Damit wird ua dem umweltpolitischen Trend weg vom energieintensiven (CO₂-intensiven) Mining hin zu alternativen Konsensmechanismen (zB „proof of stake“) mit deutlich geringerem Energieverbrauch Rechnung getragen. Nicht zuletzt sind damit nicht nur für die Öffentlichkeit zugängliche („permissionless“) Blockchains, bei denen alle Nutzer Zugang zu den im Hauptbuch gespeicherten Daten erhalten und am Konsensmechanismus teilhaben können, sondern auch private, erlaubnisforderliche („permissioned“) Blockchains, bei denen nur einige wenige Nutzer Zugang zu einem Netzwerk erhalten, vom Anwendungsbereich erfasst. ErwGr 5 DAC idF DAC 8.

⁷¹⁾ Anhang VI Abschn IV.A.2. DAC idF DAC 8.

⁷²⁾ Anhang VI Abschn IV.A.5. DAC idF DAC 8.

⁷³⁾ Anhang VI Abschn IV.A.1. DAC idF DAC 8.

von dem der meldende Anbieter von Krypto-Dienstleistungen hinreichend festgestellt hat, dass er nicht für Zahlungs- oder Anlagezwecke geeignet ist.⁷⁴⁾

Somit fallen unter die DAC-8-Meldepflicht Kryptowerte, die für Zahlungs- und Anlagezwecke eingesetzt werden, wie zB Payment-, Asset-Referenced- und Equity-/Debt-Token, sowie bestimmte dezentral ausgegebene Kryptowerte und *stablecoins*, einschließlich E-Geld-Token⁷⁵⁾. Zudem sind bestimmte nicht austauschbare Token (*non-fungible tokens*, NFTs) eingeschlossen.⁷⁶⁾ E-Geld und CBDCs fallen hingegen nicht unter die DAC-8-Meldepflicht, da sie in der Regel bereits durch die Bestimmungen der DAC 2 abgedeckt sind. Bei NFTs, begrenzten Netzwerken und bestimmten Utility-Token ist im Einzelfall zu prüfen, ob diese für Zahlungs- und Anlagezwecke verwendbar sind.⁷⁷⁾

5. Meldepflichtige Informationen

Gemäß DAC 8 müssen folgende Informationen jährlich aggregiert und detailliert nach Nutzer und Art des meldepflichtigen Kryptowerts, inklusive des Transaktionstyps, gemeldet werden:⁷⁸⁾

- **Bezüglich des RCASPs:**⁷⁹⁾ Erforderlich sind Name, Anschrift, Steueridentifikationsnummer, individuelle Identifikationsnummer und, falls vorhanden, globale Rechtsträgerkennung.
- **Für den meldepflichtigen Kryptowert-Nutzer:**⁸⁰⁾ Hierunter fallen sowohl beherrschende Personen, die als meldepflichtige Nutzer gelten, als auch der Nutzer selbst. Zu melden sind Name, Anschrift, Ansässigkeitsmitgliedstaat(en), Steueridentifikationsnummer(n), Geburtsdatum und -ort sowie die Bestätigung, ob eine gültige Selbstauskunft vorliegt.
- **Bezüglich des meldepflichtigen Krypto-Vermögenswerts:**⁸¹⁾ Es ist der vollständige Name der Art des meldepflichtigen Kryptowerts anzugeben. Detaillierte Informationen sind erforderlich für:
 - Erwerb und Veräußerung von Krypto-Vermögenswerten im Tausch gegen Fiat-Währung: Hier sind der Gesamtbruttobetrag, die aggregierte Anzahl der erworbenen/verkauften Einheiten und die Anzahl der Transaktionen zu melden.
 - Erwerb und Veräußerung von Krypto-Vermögenswerten im Tausch gegen andere Krypto-Vermögenswerte: Zu melden sind der aggregierte beizulegende Marktwert zum Zeitpunkt der Anschaffung/Veräußerung, die Gesamtzahl der Einheiten und die Anzahl der Transaktionen.
 - Meldepflichtige Massenzahlungstransaktionen: Der aggregierte Gesamtbruttobetrag, die Gesamtzahl der Einheiten und die Anzahl der Massenzahlungstransaktionen sind zu berichten.
 - Sonstige Transaktionen an oder durch Krypto-Nutzer (zB ein Kryptowert als Gegenleistung für eine Ware oder Dienstleistung): der aggregierte beizulegende Marktwert, die Gesamtzahl der Einheiten und die Anzahl der Transaktionen, aufgeschlüsselt nach Übertragungsart.

⁷⁴⁾ Anhang VI Abschn IV.A.4. DAC idF DAC 8.

⁷⁵⁾ Art 3 Abs 1 Z 7 MiCA; ErwGr 14 DAC idF DAC 8.

⁷⁶⁾ ErwGr 14 DAC idF DAC 8.

⁷⁷⁾ Kryptowerte, die sich dadurch auszeichnen, dass sie in einem begrenzten, festen Netzwerk operieren, über das hinaus sie nicht auf einem Sekundärmarkt übertragen oder getauscht werden können und nicht zu einem Marktkurs innerhalb oder außerhalb eines solchen geschlossenen Kreislaufs verkauft oder getauscht werden können, gelten im Allgemeinen nicht für Zahlungs- oder Anlagezwecke verwendbar; OECD, CARF, 47 und 48 (Abs 12); ErwGr 14 DAC idF DAC 8.

⁷⁸⁾ Art 8ad Abs 3 DAC idF DAC 8.

⁷⁹⁾ Art 8ad Abs 3 lit b und Anhang VI Abschn II.B.2. DAC idF DAC 8.

⁸⁰⁾ Art 8ad Abs 3 lit a und Anhang I Abschn I.A.1. sowie Anhang VI Abschn II.B.1. DAC idF DAC 8.

⁸¹⁾ Art 8ad Abs 3 lit c und Anhang VI Abschn II.B.3. DAC idF DAC 8.

- Transaktionen an nicht mit einem RCASP/Finanzinstitut verbundene Adressen: der aggregierte beizulegende Marktwert und die Anzahl der Einheiten von Übertragungen, die an Distributed-Ledger-Adressen erfolgten, welche nicht nachweislich mit einem RCASP oder einem Finanzinstitut verbunden sind.

Um die Identifizierung meldepflichtiger Nutzer durch den RCASP zu vereinfachen, ist eine Selbstauskunft des Nutzers erforderlich. Diese muss bei Aufnahme einer neuen Geschäftsbeziehung, bei Änderungen der Umstände⁸²⁾ sowie innerhalb eines Jahres nach Inkrafttreten der DAC 8 für bestehende Nutzer unterzeichnet, bestätigt und datiert vorliegen.⁸³⁾ Zudem können Identifizierungsdienste oder Drittanbieter genutzt werden, wobei die Verantwortung für die Erfüllung der Sorgfaltspflichten beim Meldeverpflichteten verbleibt.⁸⁴⁾

III. Anregungen zur Diskussion

1. Extraterritoriale Durchsetzung der Meldepflicht

Die Diskussion um die extraterritoriale Durchsetzung der Meldepflicht für Nicht-EU-CAOs nach DAC 8 wirft die Frage nach der Verletzung nationaler Souveränitäten auf. Die Anwendung der Richtlinie auf Drittstaatenanbieter, die einer EU-Regulierung nicht zustimmen, könnte Parallelen zur US-amerikanischen FATCA-Regelung aufweisen. Die Europäische Kommission rechtfertigt diese extraterritoriale Reichweite in der DAC 8 mit dem Ziel, gleiche Wettbewerbsbedingungen zu schaffen und *forum shopping* der RCASPs⁸⁵⁾ zu verhindern.⁸⁶⁾ Es bleibt jedoch zu prüfen, ob die extraterritoriale Anwendung einen Eingriff in die nationale Souveränität darstellt. Dies hängt von verschiedenen Faktoren ab, einschließlich der Frage, ob die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -vermeidung ein ausreichendes Argument darstellt, insbesondere wenn die Nichterfüllung des DAC-8-Regimes auf Unklarheiten und fehlenden Definitionen beruhen kann.

Unternehmen ohne EU-Nexus unterliegen hingegen nicht den DAC-8-Bestimmungen, können jedoch dem CARF unterliegen, abhängig vom Unterzeichnungsstatus ihres Heimatstaates.⁸⁷⁾

Fragen stellen sich auch hinsichtlich der Durchsetzbarkeit von Steuervorschriften gegenüber Drittstaatsangehörigen. Aus regulatorischer Sicht wäre es jedenfalls empfehlenswert, über Möglichkeiten nachzudenken, wie eine effektive Rechtsdurchsetzung (insbesondere bei Drittstaatsangehörigen) sichergestellt werden kann (insbesondere vor dem Hintergrund, dass die noch im DAC-8-Entwurf enthaltenen Mindestsanktionsvorgaben in der finalen Fassung der Richtlinie nicht mehr enthalten sind und damit der Souveränität der einzelnen Mitgliedstaaten überlassen bleiben).⁸⁸⁾

2. Informationen über Transaktionen von Nicht-EU-Krypto-Nutzern

Außerdem stellt sich die Frage, ob RCASPs auch Informationen über Transaktionen von Nicht-EU-Krypto-Nutzern erheben und melden sollten, um die Einhaltung der Steuer-

⁸²⁾ Im Falle einer Änderung der Gegebenheiten, aufgrund der dem meldenden Anbieter bekannt ist oder bekannt sein müsste, dass die ursprüngliche Selbstauskunft unzutreffend oder unglaubwürdig ist, kann sich dieser nicht mehr auf die originäre Selbstauskunft verlassen, sondern hat (analog den CRS-Regelungen) eine gültige Selbstauskunft einzuholen (alternativ: Einholung einer Erklärung sowie Unterlagen, die die Gültigkeit der ursprünglichen Selbstauskunft belegen); Anhang VI Abschn III. DAC idF DAC 8.

⁸³⁾ Anhang VI Abschn III. DAC idF DAC 8.

⁸⁴⁾ „Identifizierungsdienst“ bedeutet dabei ein elektronisches Verfahren, das ein Mitgliedstaat einem Meldeverpflichteten zur Feststellung der Identität und der steuerlichen Ansässigkeit seines Kryptowert-Nutzers unentgeltlich zur Verfügung stellt; Anhang I Abschn VIII.E.7., Anhang V Abschn I.C.10., Anhang VI Abschn IV.F.8. und ErwGr 34 DAC idF DAC 8.

⁸⁵⁾ DAC-8-Entwurf, 7.

⁸⁶⁾ ErwGr 13 DAC idF DAC 8.

⁸⁷⁾ Redel/Reiter, Die DAC 8 (idF vom 5. 5. 2023), ÖStZ 2023, 439.

⁸⁸⁾ Vgl Art 25a DAC idF DAC-8-Entwurf/DAC 8; ErwGr 42 und Anhang VI Abschn V.F.7. DAC idF DAC 8.

vorschriften zu fördern. Dies könnte die Effektivität im Kampf gegen Steuerhinterziehung und -vermeidung verbessern und eine umfassendere Einschätzung der Transaktionsketten ermöglichen. Gleichzeitig würde dies einen enormen Verwaltungsaufwand für Meldeverpflichtete bedeuten, wobei fraglich ist, ob dies noch als verhältnismäßig und angemessen im Hinblick auf die Zielsetzung der Regulation erachtet werden kann.

3. Fehlende Harmonisierung der DAC-8-Regulatorik mit dem Rahmenwerk des OECD CARF

Eine Nicht-Harmonisierung der DAC-8-Regulatorik mit dem Rahmenwerk des OECD CARF könnte zu Wettbewerbsverzerrungen führen. Eine Harmonisierung der Regelungen ist aus diesem Grund unbedingt notwendig. Es ist auch zu prüfen, wie dies mit der Anforderung an Drittstaaten-CAOs harmonisiert, qualifizierte Vereinbarungen für einen effektiven Informationsaustausch zu haben.

4. Informationserhebung bei vollständig dezentralisierten Diensten

Die DAC 8 konzentriert sich auf zentralisierte Intermediäre und schließt vollständig dezentrale Dienste und Anwendungen aus.⁸⁹⁾ Dies wirft die Frage auf, ob eine Informationserhebung bei vollständig dezentralisierten Diensten sinnvoll und machbar wäre. Anleitungen wären jedenfalls geboten, um zwischen vollständig dezentralisierten und „pseudo“-dezentralisierten Kryptowert-Diensten für Zwecke der DAC-8-Meldepflicht unterscheiden zu können. Die Schwierigkeit bei vollständig disintermedierten Technologien besteht (derzeit noch) darin, einen verantwortlichen Informationsinhaber für Meldezwecke zu identifizieren, aber zukünftige technologische Entwicklungen könnten diese Herausforderungen lösen. Eine Erweiterung auf natürliche Personen, die nicht die Kriterien für eine Meldepflicht erfüllen, könnte ebenfalls erwogen werden (hier stellt sich auch die Frage der Auslegung des Begriffs „gewerblich“).

5. Sinnhaftigkeit einer Erweiterung der Datenerhebung

Hinsichtlich der Datenerhebung beschränkt sich die DAC 8 auf die Übertragung und den Austausch von Kryptowerten und schließt die Speicherung des gesamten Bestands aus. Es ist zu prüfen, ob eine Erweiterung der Datenerhebung sinnvoll wäre, obwohl dies einen erheblichen Datenerhebungsaufwand darstellen würde, insbesondere für Start-ups und kleinere Unternehmen, und potenzielle Gefahren für eine Konsolidierung des Marktes hin zu „big players“ birgt. Es stellt sich darüber hinaus generell die Frage, wo die Grenzen der Datenvorratshaltung rein für Zwecke des Steuervollzugs (insbesondere unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes, Art 7 GRC bzw Art 8 EMRK, Art 1 DSGVO und diverser höchstrichterlicher Entscheidungen/Rechtsprechungen, etwa von VfGH⁹⁰⁾ und EuGH⁹¹⁾) liegen bzw welche Zwecke die Mittel heiligen.

Zum anderen sollten die zahlreichen Regularien, die eine Datenerhebung vorschreiben (neben DAC 8 und CARF zB auch KYC-/KYB-/KYCC-/AML⁻⁹²⁾, CESOP⁻⁹³⁾, PoF/-

⁸⁹⁾ Vgl. *Bernt*, DAC 8: Commentary on the European Union's New Crypto Tax Reporting Regime, *European Taxation* 2023 (Vol 63), No 9.

⁹⁰⁾ VfGH 27. 6. 2014, G 47/2012.

⁹¹⁾ EuGH 29. 7. 2010, *Kommission/Österreich*, C-189/09.

⁹²⁾ *Know your customer/know your business/know your customer's customer/Anti-Money-Loudering-Daten*; vgl Richtlinie (EU) 2015/849 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. 5. 2015 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung, zur Änderung der Verordnung (EU) 648/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 2005/60/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und der Richtlinie 2006/70/EG der Kommission, ABl L 141 vom 5. 6. 2015, S 73 (5. Geldwäscherichtlinie); <https://www.fatf-gafi.org/home/> (Zugriff am 4. 2. 2024).

⁹³⁾ Durchführungsverordnung (EU) 2022/1504 der Kommission vom 6. 4. 2022 mit Durchführungsbestimmungen zur Verordnung (EU) 904/2010 des Rates hinsichtlich der Einrichtung eines zentralen elektro-

PoW.⁹⁴) Datenerhebung – um nur einige Beispiele zu nennen) hinsichtlich ihrer Zielsetzung und Effektivität (einschließlich der Transparenz seitens der Regulatoren, was konkret mit den Daten passiert/wie diese verarbeitet werden) evaluiert werden.

Das Fehlen eines grenzüberschreitenden Elements bei inländischen Transaktionen könnte ebenfalls als Eingriff in die nationale Souveränität interpretiert werden. Es ist fraglich, ob die Rechtfertigung durch das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts und die Verhinderung von Steuerbetrug und -hinterziehung ausreichend ist.⁹⁵)

Die Ungleichheit in den Offenlegungsanforderungen⁹⁶) für Krypto-Assets im Vergleich zu traditionellen Finanzinstrumenten könnte die Neutralität verletzen. Eine Rechtfertigung dieser Ungleichheit bedarf solider Belege.

6. Auslegung des Begriffs „Verwendung zu Anlagezwecken“

Die Auslegung des Begriffs „Verwendung zu Anlagezwecken“ bietet Interpretationsspielraum und könnte in verschiedenen Ländern unterschiedlich gehandhabt werden. Außerdem erschwert eine einheitliche Qualifizierung von Kryptowerten bei divergierenden Rechtsordnungen eine eindeutige Beurteilung (auch zB im Fall von Token, deren Merkmale unterschiedliche, im Zeitverlauf sogar veränderbare Verwendungszwecke aufweisen können und damit die steuerliche Einstufung über die grenzüberschreitenden Unterschiede hinaus erschweren). Die Vornahme einer entsprechenden Qualifikation/Klassifizierung von Kryptowerten kann aus nationaler Sicht unverhältnismäßig erscheinen. Dies wäre zB dann der Fall, wenn das nationale Steuerrecht eines einzelnen Staates eine solche Differenzierung nicht erfordert, um den eigenen nationalen Besteuerungsanforderungen zu genügen. Als Beispiel seien hier die Niederlande (oder im OECD-Kontext von CARF zB Liechtenstein) genannt. Die Niederlande sehen im Bereich privater Handel von Kryptowährungen eine Vermögenszuwachsbesteuerung vor, sodass es aus niederländischer Sicht nicht darauf ankommt, einen Kryptowert entsprechend zu qualifizieren, sondern den Vermögenszuwachs am Anfang und Ende des Finanzsteuerjahres als maßgebliches Besteuerungskriterium zu erfassen. Die Unterschiede in den einzelnen Rechtsordnungen erschweren jedenfalls eine einheitliche Datenerhebung (*one-fits-all solution*) und machen die Erhebung bestimmter Informationen nicht für alle Mitgliedstaaten gleichermaßen sinnvoll (Frage der Verhältnismäßigkeit).

7. Einheitliche Regelungen für die Besteuerung?

Es stellt sich überhaupt die Frage, ob es nicht zielführender wäre, vor der Regelung einer EU-weit einheitlichen Datenerhebung auf europäischer Ebene einheitliche Regelungen für die Besteuerung selbst festzulegen. Letztlich ist die Frage der Harmonisierung der direkten Steuern auf EU-Ebene ein politisch sensibles Thema, das einer eingehenden Diskussion und Abwägung verschiedener Faktoren bedarf. Die Entscheidung, ob und wann eine Harmonisierung gerechtfertigt ist, liegt letztlich in der Verantwortung der EU-Mitgliedstaaten und sollte im Rahmen des politischen Prozesses auf EU-Ebene diskutiert und verhandelt werden.⁹⁷)

nischen Zahlungsinformationssystem (CESOP) zur Bekämpfung von Mehrwertsteuerbetrug, ABI L 235 vom 12. 9. 2022, S 19.

⁹⁴) *Proof of funds/proof of wealth*; TFR.

⁹⁵) ErwGr 13 DAC idF DAC 8.

⁹⁶) Die transaktionsbasierte Datenerhebung bei Krypto-Assets geht über die konten-/saldenbasierte Meldung herkömmlicher (traditioneller) Finanzinstrumente hinaus, was dem intendierten Ziel der DAC 8 einer gleichmäßigen Besteuerung und Wettbewerbsgleichheit entgegensteht.

⁹⁷) Die entsprechenden Ermächtigungsgrundlagen ergeben sich im Bereich der Zölle aus Art 28 ff AEUV (ausschließliche Unionskompetenz) und im Bereich der indirekten Steuern aus Art 113 AEUV (Harmoni-

8. EU-weit einheitliches Begriffsverständnis

Abschließend stellt sich die Frage, ob ein EU-weit einheitliches Begriffsverständnis für Kryptowerte und Dienstleistungen, wie *staking*⁹⁸⁾, eingeführt werden sollte, um Auslegungsunterschiede zu minimieren. Dies ist besonders relevant, da EU-Richtlinien Mindeststandards vorgeben, die von jedem Mitgliedstaat individuell umgesetzt werden müssen, was zu erheblichen Auslegungsunterschieden führen kann. Eine Angleichung der CARF- und DAC-8-Bestimmungen könnte Wettbewerbsverzerrungen im internationalen Kontext verhindern.

IV. Abschließende Würdigung und Zusammenfassung

Die aktuelle Dynamik und das Potenzial von Kryptowerten sowie die daraus resultierenden neuen Geschäftsmodelle stehen einem bisher eher starren Rechts- und Informationssystem gegenüber. Die Abkopplung der Wertschöpfung von physischen Faktoren ermöglichte es Krypto-Dienstleistern bislang, eine hohe Flexibilität in der Gewinnverlagerung und somit in der Zuordnung steuerlicher Ansprüche zu nutzen. Trotz der technischen Möglichkeit, Vermögenswerte zurückzuverfolgen, stellt der damit verbundene Aufwand an Kosten und Zeit eine Herausforderung für die Verwaltungsbehörden dar.

Die Implementierung eines DAC-8-Berichtsrahmens für Krypto-Transaktionen ist ein wichtiger Schritt, um dieser Problematik entgegenzuwirken. Jedoch erschwert die dezentrale und vielfältige Natur von Kryptowerten eine einheitliche und allumfassende Dokumentation auf europäischer Ebene. Die größten Herausforderungen ergeben sich aus den unterschiedlichen Rechtssystemen und den variierenden Begriffsdefinitionen (zB *staking*). Eine harmonisierte Anwendung der DAC-8-Regelung kann mE nur durch die Etablierung einheitlicher Begriffsdefinitionen und die Angleichung der Rechtsvorschriften erreicht werden. Obwohl die Harmonisierung der direkten Steuern auf EU-Ebene als Eingriff in nationale Kompetenzen betrachtet und die Notwendigkeit einer einstimmigen Entscheidung als politische Herausforderung angesehen werden könnte, gibt es dennoch überzeugende Argumente für eine solche Angleichung. Insbesondere für einige Mitgliedstaaten, wie die Niederlande, stellen bestimmte für die EU-weite Datenerhebung erforderliche Informationen eine unverhältnismäßige Maßnahme im Kontext der eigenen Steuergesetze dar. Eine mangelnde Harmonisierung auf internationaler Ebene birgt nicht nur das Risiko der Steuerumgehung, sondern auch das der Bevorzugung großer Akteure gegenüber kleineren und mittleren Unternehmen, für die die Einhaltung unterschiedlicher Rechtsvorschriften in verschiedenen Ländern erhebliche Kosten verursacht und zu einer potenziellen Marktverdrängung führen könnte. Die Umsetzung der Richtlinie durch die einzelnen Mitgliedstaaten, insbesondere Österreich, wird mit Spannung erwartet.

sierungsgebot). Keine ausdrückliche Kompetenzgrundlage findet sich hingegen im Bereich der direkten Steuern. Hier ist die Regelungshoheit grundsätzlich den Mitgliedstaaten überlassen (Art 114 AEUV). Art 116 AEUV scheidet als Rechtsgrundlage ebenso eher aus, weil hiernach eine Harmonisierung von Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten nur bei einer spezifischen und besonders erheblichen Wettbewerbsverzerrung möglich ist. Es besteht aber die Möglichkeit des Art 115 AEUV, unter dem Vorbehalt, dass sie der „Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten“ dient, „die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken“ (bedarf nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses der einstimmigen Beschlussfassung im Rat). Die EU dürfte demnach dann eingreifen, wenn von den mitgliedstaatlichen Steuervorschriften (störende) Einflüsse aus dem Binnenmarkt ausgehen (EuGH 16. 12. 1976, *Rewe*, C-33/76); Schröder in *Streinz*, EUV/AEUV⁹ (2018) Art 115 AEUV Rz 8.

⁹⁸⁾ Vgl. *Bernt*, *European Taxation 2023* (Vol 63), No 9; *Voloder et al*, *Proof-of-Stake: Towards a reliable taxonomy and understanding of PoS and “related” services in an EU regulatory setting*, https://europeanblockchainassociation.org/wp-content/uploads/2023/10/Joint-Staking-Position-Paper_2023 (Zugriff am 5. 1. 2024).