

93. Jahrgang / 1. September 2018 / Nr. 25

SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

Linde
www.lindeverlag.at

Schwerpunkt JStG 2018

Abzugsteuer bei Einkünften aus Leitungsrechten

Kapitalvermögen

Fremdwährungskredite im Betriebsvermögen

Sonstige Einkünfte

Liegenschaftsübertragung und Wohnrechtsablöse

Immobilienvertragssteuer

Grundstücksveräußerungen einer KÖR

Verfahrensrecht

Registrierkassenpflicht von Bitcoinautomaten

Unternehmensfortführung

Die Aufstellung des Jahresabschlusses in der Krise

Leistungen von Steuerberatern

Attraktivitätsmerkmale aus Sicht der Klienten

Kryptowährungen

Registrierkassenpflicht von Bitcoinautomaten

Unterliegen Bitcoinautomaten der Registrierkassen- bzw Belegerteilungspflicht?

NATALIE ENZINGER*)



Bitcoins und andere Kryptowährungen erweisen sich trotz starker Kurschwankungen nach wie vor großer Beliebtheit. Kryptowährungen,¹⁾ wie zB Bitcoin, können entweder online über sogenannte „Exchanges“²⁾ (= „Online-Kryptowährungsbörsen“), über Kryptowährungshändler³⁾ aber auch über sogenannte Kryptowährungsautomaten⁴⁾ erworben werden. Im Jahr 2014 wurde in Österreich der erste Bitcoinautomat in Betrieb genommen.⁵⁾ Die Anzahl der Bitcoinautomaten ist seither stark gestiegen, österreichweit sind derzeit rund 150 Kryptowährungsautomaten in Betrieb.⁶⁾ Kunden können dort verschiedene Kryptowährungen gegen Bargeld an- und verkaufen. Dieser Beitrag untersucht, ob Kryptowährungsautomaten, die in Österreich betrieben werden, der Registrierkassen- bzw Belegerteilungspflicht unterliegen.

1. Funktionsweise eines Kryptowährungsautomaten

Der Kauf von Kryptowährungen bei einem Automaten ist relativ einfach zu handhaben. Um Bitcoin oder eine andere Kryptowährung empfangen bzw verwalten zu können, bedarf es zuerst einer Wallet-Software⁷⁾ (= elektronische Geldbörse), die auf einem mobilen Endgerät installiert werden muss. Um die gewünschten Kryptowährungseinheiten am Automaten zu kaufen, muss der entsprechende Bargeldbetrag in den Automaten eingeführt werden. Eine Bezahlung mit Bankomat- bzw Kreditkarte ist idR nicht vorgesehen. Ab einem bestimmten Bargeldbetrag ist idR eine Verifizierung mittels eines amtlichen Lichtbildausweises durchzuführen. Mit der Wallet-Software wird dann eine Kryptowährungsadresse⁸⁾ generiert, die am Automaten mithilfe eines QR-Codes gescannt wird. Nach Bestätigung der Richtigkeit der gescannten Kryptowährungs-Adresse wird der Kryptowährungsbetrag am mobilen Endgerät in der Wallet-Software gutgeschrieben. Der gutgeschriebene Kryptowährungsbetrag versteht sich abzüglich einer Gebühr, die vom Einzahlungsbetrag in Euro in Abzug gebracht wird. Diese Gebühr verbleibt beim Automatenbetreiber und stellt sein Entgelt für die Wechseldienstleistung dar. Die Gebühren variieren in Abhängigkeit vom Standort und Betreiber zwischen 3,5 % bis 7 % des Einzahlungsbetrags.⁹⁾ Die Anschaffungskosten eines Kryptowährungsautomaten betragen je nach Ausstattung zwischen 2.500 bis 7.000 Euro.¹⁰⁾

*) StB Mag. (FH) Natalie Enzinger ist Steuerberaterin in Graz und Vortragende an der Fachhochschule CAMPUS 02 in Graz.

1) Zum Begriff Kryptowährung siehe Enzinger, Mining von Kryptowährungen, SWK 23/24/2017, 1013.

2) Siehe zB <https://www.binance.com> (Zugriff am 2. 8. 2018).

3) Siehe zB <https://coinfinity.co> (Zugriff am 2. 8. 2018).

4) Vgl https://en.bitcoinwiki.org/wiki/Bitcoin_ATM (Zugriff am 2. 8. 2018).

5) Siehe <https://derstandard.at/2000002390477/Oesterreichs-erster-Bitcoin-Automat-aufgestellt> (Zugriff am 2. 8. 2018).

6) Siehe <https://coinatmradar.com/country/14/bitcoin-atm-austria> (Zugriff am 2. 8. 2018).

7) Siehe https://en.wikipedia.org/wiki/Cryptocurrency_wallet (Zugriff am 2. 8. 2018).

8) Vgl <https://de.bitcoin.it/wiki/Adresse> (Zugriff am 2. 8. 2018).

9) Siehe <https://coinatmradar.com/city/178/bitcoin-atm-vienna> (Zugriff am 2. 8. 2018).

10) Siehe <https://www.generalbytes.com/products> bzw <https://lamassu.is/products> (Zugriff jeweils am 2. 8. 2018).

2. Registrierkassenpflicht

Gemäß § 131b Abs 1 BAO haben Betriebe alle Bareinnahmen zum Zweck der Lösungsermittlung mit elektronischer Registrierkasse, Kassensystem oder sonstigem Aufzeichnungssystem einzeln zu erfassen. Die Verpflichtung zur Verwendung einer Registrierkasse besteht nach § 131b Abs 2 BAO ab einem Jahresumsatz von 15.000 Euro je Betrieb, sofern die Barumsätze dieses Betriebes 7.500 Euro im Jahr überschreiten. Barumsätze iSd § 131b Abs 3 BAO sind Umsätze, bei denen die Gegenleistung (Entgelt) durch Barzahlung erfolgt, wobei als Barzahlung auch die Zahlung mit Bankomat oder Kreditkarte oder durch andere elektronische Zahlungsformen gilt. Auch die Verwendung von Bitcoins zählt zu den anderen elektronischen Zahlungsformen.¹¹⁾

Die Verpflichtung zur Verwendung einer Registrierkasse besteht neben dem Überschreiten der oben genannten Grenzen nur bei Vorliegen einer steuerbaren Lieferung oder sonstigen Leistung iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG.¹²⁾ Der EuGH hat in der Rs *Hedqvist* festgestellt, dass Kryptowährungen (im Anlassfall Bitcoin), die im Rahmen von Umtauschgeschäften gegen konventionelle Währungen getauscht werden, nicht als Gegenstand iSd Art 14 MwStSyst-RL eingestuft werden können.¹³⁾ Werden für den Umtausch von Kryptowährungen in konventionelle Währungen und umgekehrt Gebühren (= Dienstleistungsentgelt) verlangt, liegt eine Dienstleistung iSd Art 24 MwStSyst-RL vor.¹⁴⁾ Der EuGH hat in dieser Entscheidung klargestellt, dass die Steuerbefreiung für gesetzliche Zahlungsmittel gem Art 135 Abs 1 Buchst e MwStSyst-RL auch auf virtuelle Währungen, die reine Zahlungsmittelfunktion haben, anwendbar ist.¹⁵⁾ Im konkreten Fall ging es um die Frage, ob ein Bitcoinhändler auf die Spanne zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis die Umsatzsteuerbefreiung gem Art 135 Abs 1 Buchst e MwStSyst-RL anwenden kann. Der EuGH hat für die Spanne zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis entschieden, dass die Umsatzsteuerbefreiung gem Art 135 Abs 1 Buchst e MwStSyst-RL (in Österreich § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG: „Befreiung für gesetzliche Zahlungsmittel“) im Lichte des Zwecks und der Systematik der MwStSyst-RL so auszulegen ist, dass auch vertraglich vereinbarte Zahlungsmittel mit reiner Zahlungsfunktion wie Bitcoin davon umfasst sein müssen.¹⁶⁾ Im Schlussantrag zur Rs *Hedqvist* wird auch festgehalten, dass auf Bitcoin als funktionale Zahlungsmittel die Rechtsprechung in der Rs *First National Bank of Chicago*¹⁷⁾ anzuwenden ist und die reine Übertragung von Bitcoins als solche keinen Steueratbestand erfüllt.¹⁸⁾ Die vom Automatenbetreiber verrechneten Gebühren für die „Wechseldienstleistung“ sind umsatzsteuerbar, aber nach dem Urteil in der Rs *Hedqvist* von der Umsatzsteuer befreit. Zu beachten ist, dass ein Vorsteuerabzug auf damit in Zusammenhang stehende Vorleistungen gem § 12 Abs 3 UStG nicht zusteht.

Für die Beurteilung der Registrierkassenpflicht ist es unerheblich, ob es sich um steuerpflichtige oder steuerbefreite Umsätze handelt. Voraussetzung ist allein, dass die Umsätze steuerbar sind. Für die Ermittlung der relevanten Betragsgrenzen für die Registrierkassenpflicht sind im gegenständlichen Fall ausschließlich die Entgelte für die Wechseldienstleistung relevant. Das Volumen der gewechselten Währungen ist hingegen aufgrund der fehlenden Steuerbarkeit nicht in die Betrachtung miteinzubeziehen. Hat der jeweilige Automatenbetreiber einen Jahresumsatz (= Summe aller steuerbaren Umsätze aus der Wechseldienstleistung) von mehr als 15.000 Euro pro Betrieb und liegen die Barumsätze über 7.500 Euro, unterliegt der Automatenbetreiber der Registrier-

¹¹⁾ Vgl *Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO-Handbuch (2015) § 131b.

¹²⁾ Vgl BMF-Erlass vom 4. 8. 2016, BMF-010102/0029-IV/2/2016, Pkt 3.8.1.

¹³⁾ EuGH 22. 10. 2015, *Hedqvist*, C-264/14, Rn 24.

¹⁴⁾ EuGH 22. 10. 2015, *Hedqvist*, C-264/14, Rn 26.

¹⁵⁾ Ebenso UStR 2000, Rz 759.

¹⁶⁾ EuGH 22. 10. 2015, *Hedqvist*, C-264/14, Rn 47.

¹⁷⁾ EuGH 14. 7. 1998, C-172/96.

¹⁸⁾ Schlussantrag GA *Kokott* 16. 7. 2015, *Hedqvist*, C-264/14, Rn 18.

kassenpflicht gem § 131b BAO, sofern keine Ausnahme durch die Barumsatzverordnung 2015 (BarUV 2015)¹⁹⁾ zur Anwendung gelangt. Die BarUV 2015 sieht Sonderregelungen für Automaten vor. Automaten, die vor dem 1. 1. 2016 in Betrieb genommen wurden, sind von der Registrierkassen- bzw Belegerteilungspflicht ausgenommen.²⁰⁾ Solche Automaten sind gem § 9 Abs 2 BarUV 2015 innerhalb einer zehnjährigen Übergangsfrist bis 1. 1. 2027 umzustellen.

Für Warenausgabe- und Dienstleistungsautomaten, die nach dem 31. 12. 2015 in Betrieb genommen wurden, besteht gem § 4 Abs 1 BarUV 2015 weder Registrierkassenpflicht noch Belegerteilungspflicht, wenn die Gegenleistung für die Einzelumsätze 20 Euro nicht übersteigt. Diese Ausnahme wurde für „Kleinbetragsautomaten“ (zB Getränkeautomaten, Musikautomaten etc) geschaffen. Der Einzelumsatz (= Entgelt für die Wechseldienstleistung) ist bei einem Kryptowährungsautomaten vom Wechselvolumen abhängig, dh, je höher der zu wechselnde Betrag, desto höher der Einzelumsatz bzw das Dienstleistungsentgelt. Bei einer angenommenen Gebühr von 5 % wird bei einem Wechselbetrag von über 400 Euro die Grenze von 20 Euro bereits überschritten; bei Beträgen bis zu 400 Euro wird die Grenze von 20 Euro hingegen nicht überschritten. Grundsätzlich ist es möglich, die Einstellungen am Automaten in Bezug auf das maximale Wechselvolumen pro Transaktion so zu wählen, dass das Entgelt für die Wechseldienstleistung die Grenze von 20 Euro nicht überschreitet. In diesem Fall wird die Erleichterung gem § 4 Abs 1 BarUV 2015 zur Anwendung gelangen, und es besteht weder eine Registrierkassenpflicht noch eine Belegerteilungspflicht. Werden hingegen die Einstellungen am Automaten hinsichtlich des maximalen Wechselvolumens so gewählt, dass auch Einzelumsätze von mehr als 20 Euro erzielt werden können, ist die Erleichterung gem § 4 Abs 1 BarUV 2015 nicht anwendbar, und für Kryptowährungsautomaten, die nach dem 31. 12. 2015 aufgestellt wurden, besteht bereits seit 1. 1. 2017 Registrierkassenpflicht gem § 131b BAO.²¹⁾

Sollte eine Registrierkassenpflicht bestehen, ist der Automat als elektronisches Aufzeichnungssystem durch eine technische Sicherheitseinrichtung ab 1. 4. 2017 gegen Manipulation zu schützen. Die Unveränderbarkeit der Aufzeichnungen ist durch kryptografische Signatur jedes Barumsatzes mittels einer dem Steuerpflichtigen zugeordneten Signaturerstellungseinheit eines Zertifizierungsanbieters zu gewährleisten. Die Signaturerstellungseinheit hat der Automatenbetreiber gem § 16 Abs 1 RKS²²⁾ über FinanzOnline zu melden. Der Automatenbetreiber hat des Weiteren dafür zu sorgen, dass der Automat als elektronisches Aufzeichnungssystem sämtliche technische Vorgaben der Registrierkassensicherheitsverordnung (RKS²³⁾ erfüllt.

3. Belegerteilungspflicht

Gemäß § 132a BAO hat der Unternehmer dem Barzahler einen Beleg über die empfangene Barzahlung für Lieferungen oder sonstige Leistungen gem § 1 Abs 1 Z 1 UStG zu erteilen. Der Beleg muss die in § 132a Abs 3 BAO vorgesehenen Mindestinhalte (Bezeichnung des Unternehmens, fortlaufende Nummer, Tag der Belegausstellung, handelsübliche Bezeichnung bzw Art und Umfang der sonstigen Leistung, Betrag der Barzahlung) und bei Vorliegen der Registrierkassenpflicht gem § 131b BAO zusätzlich die Bestandteile nach § 11 RKS²⁴⁾ (Kassenidentifikationsnummer, QR-Code etc) enthalten. Der Beleg muss als Ausdruck oder als elektronischer Beleg (zB E-Mail, Web-Download, App) verfügbar gemacht werden.²³⁾ Diese Verpflichtung zur Ausstellung eines

¹⁹⁾ BGBl II 2016/209.

²⁰⁾ Vgl BMF-Erlass vom 4. 8. 2016, BMF-010102/0029-IV/2/2016, Pkt 6.4.3.

²¹⁾ Vgl BMF-Erlass vom 4. 8. 2016, BMF-010102/0029-IV/2/2016, Pkt 6.4.2.

²²⁾ BGBl II 2015/410.

²³⁾ Vgl BMF-Erlass vom 4. 8. 2016, BMF-010102/0029-IV/2/2016, Pkt 4.2.

Belegs besteht grundsätzlich unabhängig davon, ob eine Registrierkassenpflicht nach § 131b BAO gegeben ist; jedoch ist nach der BarUV 2015 zu prüfen, ob Ausnahmen von der Belegerteilungspflicht möglich sind. Bei Altautomaten, die vor dem 1. 1. 2016 in Betrieb genommen wurden, besteht nach § 9 Abs 2 BarUV 2015 derzeit keine Belegerteilungspflicht (Übergangsfrist wie bei der Registrierkassenpflicht bis 1. 1. 2027). Für Automaten, die nach dem 31. 12. 2015 in Betrieb genommen wurden, besteht aufgrund der BarUV 2015 eine Belegerteilungspflicht nur dann, wenn auch die Registrierkassenpflicht zu bejahen ist.



Auf den Punkt gebracht

- Automatenbetreiber, die *vor dem 1. 1. 2016* Kryptowährungsautomaten in Betrieb genommen haben, unterliegen derzeit – unabhängig von etwaigen Umsatzgrenzen – nicht der Registrierkassen- bzw Belegerteilungspflicht. Eine diesbezügliche Verpflichtung tritt erst ab 1. 1. 2027 in Kraft.
 - Automatenbetreiber, die *nach dem 31. 12. 2015* Kryptowährungsautomaten in Betrieb genommen haben, unterliegen der Registrierkassenpflicht und der Belegerteilungspflicht nur dann, wenn die Umsatzgrenze von mehr als 15.000 Euro und die Barumsatzgrenze von 7.500 Euro pro Betrieb überschritten werden und das Entgelt für die Wechseldienstleistung pro Transaktion die Grenze von 20 Euro überschreitet. Beträgt das Entgelt für die Wechseldienstleistung pro Transaktion nicht mehr als 20 Euro, besteht aufgrund der Sonderregelung gem § 4 Abs 1 BarUV weder eine Registrierkassenpflicht noch eine Belegerteilungspflicht.
-
-

Voraussetzungen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung

Entscheidung: VwGH 25. 7. 2018, Ro 2016/13/0032.

Normen: Art 133 Abs 4 B-VG; § 11 Abs 1 Z 4 KStG.

(*B. R.*) – Die Frage, ob die Voraussetzung des Art 133 Abs 4 B-VG, also eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt, ist im Zeitpunkt der Entscheidung des VwGH zu beurteilen. Wurde die zu beantwortende Rechtsfrage vom VwGH – auch nach Einbringung der Revision – bereits geklärt, liegt keine Rechtsfrage (mehr) vor, der iSd Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme (VwGH 17. 10. 2017, Ro 2015/15/0018; 21. 11. 2017, Ro 2017/16/0005; 25. 1. 2018, Ra 2017/16/0172).

Zur mit dem Verweis auf § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF BBG 2011 und der dazu dargestellten Situation der Revisionswerberin als Gruppenträgerin nach § 9 KStG angesprochenen Frage der mit dem BBG 2011 eingeführten Ausnahme der konzerninternen Beteiligungserwerbe von der Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen ist auf das (mittlerweile ergangene) Erkenntnis des VwGH vom 28. 2. 2018, Ro 2016/15/0009, zu verweisen. In diesem Erkenntnis hat der VwGH klargestellt, dass das Verbot des Abzugs der Fremdkapitalzinsen nach § 11 Abs 1 Z 4 KStG 1988 (idF BBG 2011) auch innerhalb des Gruppenbesteuerungsregimes gilt.

Damit wird insgesamt keine Rechtsfrage mehr aufgeworfen, der iSd Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher gem § 34 Abs 1 und 3 VwGG zurückzuweisen.

SWK-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWK-Jahresabo 2018 inkl. Online Zugang und App

(93. Jahrgang 2018, Heft 1-36)

EUR 348,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abpreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort E-Mail

Telefon (Fax) Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53