

92. Jahrgang / 15. August 2017 / Nr. 23/24

SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

Linde
www.lindeverlag.at

Tagesfragen

Neuausrichtung des Bundesministeriums für Finanzen
Abzugs- und Verlustausgleichsverbot im Visier des VfGH
Ist das Mining von Kryptowährungen umsatzsteuerbar?

Internationales Steuerrecht

Neuerungen durch das Multilaterale Instrument

Umsatzsteuer

USt-Befreiung für die Verwaltung von Sondervermögen
Reihengeschäfte im Binnenmarkt
Der „Steuerfall Tesla“
USt-Update: Aktuelles auf einen Blick

Verfahrensrecht

Zwangsstrafe und Grundrechte

Wirtschaft

Das neue Wiener Wettengesetz
Glossar: Big Data

Virtuelle Währungen**Mining von Kryptowährungen****Ist das Mining von Bitcoins umsatzsteuerbar?**

NATALIE ENZINGER*)



Bitcoins und die dahinterstehende Blockchain-Technologie zählen wohl zu den vielversprechendsten Innovationen der letzten Jahre. Die steigende Beliebtheit und Einsatzmöglichkeit von Bitcoins und anderen Kryptowährungen erfordert – auch im Steuerrecht¹⁾ – eine systematische Auseinandersetzung mit dieser neuen Technologie. Der Begriff „Mining“ wird häufig mit dem „Schürfen“ von neuen Einheiten einer Kryptowährung gleichgesetzt. Tatsächlich erbringt der „Miner“ für das Kryptowahrungsnetzwerk Validierungs- und Verschlusselungsleistungen, für die er idR neben Transaktionsgebühren auch neu generierte („geminte“) Einheiten einer Kryptowährung erhält. Dieser Beitrag untersucht, ob das Mining von Kryptowährungen einerseits den

Unternehmerbegriff gem § 2 Abs 1 UStG und andererseits die geforderten Tatbestandsvoraussetzungen für das Vorliegen eines steuerbaren Umsatzes iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG erfüllt.

1. Kryptowährungen

Kryptowährungen sind verschlüsselte Zahlungsmittel, die lediglich in digitaler Form existieren. Neben der bekannten Kryptowährung Bitcoin existieren unzählige andere Kryptowährungen (sogenannte „Altcoins“²⁾). Bei Kryptowährungen wird das Prinzip der Kryptographie angewandt, um ein sicheres und dezentrales Zahlungssystem zu realisieren. Durch kryptographisch abgesicherte dezentrale Datenhaltung³⁾ ermöglichen Kryptowährungen einen digitalen Zahlungsverkehr über das Internet ohne Zentralinstanzen wie etwa Banken. Dabei repräsentiert der Besitz eines kryptologischen Schlüssels das Eigentum von ebenfalls kryptologisch signiertem Guthaben in einer gemeinschaftlichen Blockchain (= Datenbank über alle Transaktionen).⁴⁾ Jede Transaktion bzw Überweisung ist in der Blockchain aufgezeichnet, und jeder Teilnehmer des Netzwerks kann in der Datenbank jederzeit nachsehen, welche Transaktionen durchgeführt wurden.⁵⁾ Um am Peer-to-Peer-Netzwerk (Rechnernetz, bei dem alle Rechner gleichberechtigt zusammenarbeiten) einer Kryptowährung teilzunehmen, bedarf es einer Client-Software, die aus dem Internet für die jeweilige Kryptowährung heruntergeladen wird. Durch diese Software wird man mit dem Netzwerk synchronisiert, die Transaktionen der jeweiligen Blockchain werden heruntergeladen.

2. Mining**2.1. Begriff**

Der Begriff „Mining“ wird häufig mit dem „Schürfen“ von neuen Einheiten einer Kryptowährung gleichgesetzt. Tatsächlich erbringt der „Miner“ Validierungs- und Verschluss-

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

1) Vgl Value Added Tax Committee der Europäischen Kommission, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union, Working Paper No 892 zu C-264/14, Hedqvist (4. 2. 2016).

2) Mit dem Begriff „Altcoins“ („alternative coins“) sind alternative Kryptowährungen zu Bitcoins gemeint. Eine Liste der derzeit auf dem Kryptomarkt erhältlichen Kryptowährungen findet sich unter <https://coinmarketcap.com> (Zugriff am 31. 7. 2017).

3) Dezentrale Datenhaltung bedeutet, dass die Daten nicht zentral auf einem Server verwaltet werden, sondern jeder Teilnehmer des Systems eine identische Kopie der gesamten Daten erhält.

4) Zu den Begriffen siehe Wikipedia; zB <https://de.wikipedia.org/wiki/kryptowährung> (Zugriff am 31. 7. 2017).

5) Blockchain für Bitcoin: <https://blockchain.info/de>; Blockchain für Ether: <https://etherchain.org> (Zugriff jeweils am 31. 7. 2017).

selungsleistungen, für die er idR neben Transaktionsgebühren auch neu generierte („geminte“) Einheiten der Kryptowährung erhält. In den nachfolgenden Ausführungen wird der Begriff des Minings anhand der Kryptowährung Bitcoin erläutert.⁶⁾ Rund um die Uhr laufen im Bitcoin-Netzwerk weltweit Transaktionen ab, die aufgezeichnet und verwaltet werden müssen, damit sie später nachvollziehbar sind. Den Minern kommt dabei eine zentrale Rolle zu: Durch ihre Validierungs- und Verschlüsselungsleistung werden die Sicherheit und Funktionsfähigkeit des Bitcoin-Netzwerks überhaupt erst ermöglicht. Innerhalb des Netzwerks werden alle in einem bestimmten Zeitraum stattgefundenen Transaktionen in einer Liste („Block“) zusammengefasst. Ein Block enthält Transaktionen, die noch nicht in einem früheren Block erfasst wurden. Die Miner sammeln mithilfe der Mining-Software unabhängig voneinander eine gewisse Anzahl von Transaktionen und generieren anhand kryptologischer Hashfunktionen Hashwerte pro Transaktion. Kryptologische Hashfunktionen transformieren diese Transaktionen in eine alphanummerische Zeichenfolge mit einer fixierten Länge, die Hashwert genannt wird. Kleinste Änderungen an den Originaldaten verändern den Hashwert; es ist nicht möglich, herauszufinden, welche Ausgangsdaten einen bestimmten Hashwert erzeugen.⁷⁾ Die Mining-Software berechnet einen weiteren Hashwert, basierend auf einer Kombination des Hashwerts des vorangegangenen Blocks, den Hashwerten der neuen Transaktionen und der *Nonce* (zufällig gewählte Zahl). Das Bitcoin-System verlangt, dass der errechnete Hashwert kleiner ist als ein vorgegebener Zielwert („Target“). Der Miner bzw die Mining-Software muss die *Nonce* als Variable so lange verändern, bis der errechnete Hashwert zufällig kleiner als der vorgegebene Zielwert ist. Gelingt dies, wird der Block an die bestehende Blockchain angehängt, und die im Block enthaltenen Transaktionen sind somit bestätigt. Die mathematische Rechenaufgabe lässt sich nicht logisch oder analytisch, sondern nur durch Iteration (Probierverfahren) lösen. Die Wahrscheinlichkeit, den richtigen Hashwert zu errechnen, ist vom vorgegebenen Zielwert abhängig. Je kleiner der Zielwert, desto geringer ist die Wahrscheinlichkeit, einen geeigneten Hashwert zu finden.⁸⁾ Die Schwierigkeit, den Zielwert zu ermitteln, wird automatisch durch das Netzwerk angepasst, sodass im Durchschnitt alle zehn Minuten ein Block erzeugt wird.

Der Miner stellt keine Rechenleistung zur Verfügung, sondern die Rechenleistung wird benötigt, um die mathematische Rechenaufgabe in Form einer Hashfunktion schneller als die anderen Miner zu lösen. Für das Mining ist neben einer speziellen Miningsoftware eine entsprechend leistungsfähige Hardware notwendig. Die normale Rechenleistung eines Computers ist nicht ausreichend, um sich im Konkurrenzkampf mit anderen Minern auf der ganzen Welt durchzusetzen. Die Geschwindigkeit, in der ein Computer die oben beschriebene Rechenaufgabe verarbeitet, nennt man „*Hashrate*“. Eine Hashrate von zB zehn TH/s (Terahash pro Sekunde) bedeutet, dass zehn Billionen Berechnungen pro Sekunde durchgeführt werden können.

Der Miner, der am schnellsten den passenden Hashwert errechnet und dadurch einen Block an die Blockchain anhängt, erhält eine Belohnung („*Block-Reward*“, derzeit zB 12,5 Bitcoin) und sämtliche im Block gespeicherten Transaktionsgebühren. Der Block-Reward wird von der Blockchain neu generiert, dh, es werden neue Einheiten der Kryptowährung erzeugt („gemint“), ohne dass diese Einheiten einem Netzwerkteilnehmer weggenommen werden.

⁶⁾ Mining bei anderen Kryptowährungen kann sich von Bitcoin-Mining unterscheiden.

⁷⁾ Vgl http://www.mme.ch/fileadmin/files/documents/Publikationen/Bitcoin_Luka_Mueller.pdf (Zugriff am 31. 7. 2017).

⁸⁾ Vgl <https://www.heise.de/ct/artikel/So-funktioniert-die-Kryptowaehrung-Bitcoin-3742304.html> (Zugriff am 31. 7. 2017).

Bei der Transaktionsgebühr handelt es sich um eine Gebühr, die bei der Transaktion (= Überweisung der Kryptowährung) anfällt und dem Versender der Kryptowährung in Abzug gebracht wird. Die Zahlung der Transaktionsgebühr durch den Versender ist grundsätzlich freiwillig, jedoch für eine zeitnahe Bestätigung der Transaktion unerlässlich. Sowohl der Block-Reward als auch die Transaktionsgebühren werden jenem Miner, der den „Rechenwettbewerb“ gewonnen hat, in der jeweiligen Kryptowährung auf seine „Wallet“ (elektronische Geldbörse) gutgeschrieben. Alle anderen Miner gehen leer aus.

2.2. Wahrscheinlichkeit und Mining-Modelle

Die Wahrscheinlichkeit, dass ein Miner einen Block generiert, hängt davon ab, wie hoch der Anteil seiner Hashrate an der Hashrate des gesamten Netzwerks ist. Je höher der Anteil an der gesamten Hashrate, desto höher die Wahrscheinlichkeit, dass der Miner vor den Konkurrenten einen Block generiert. Der Miner muss zu Beginn festlegen, ob er das Mining als Solo-Miner betreiben, sich einem Mining-Pool oder an einem Cloud-Mining-Modell beteiligen will. Die umsatzsteuerliche Beurteilung hängt vom gewählten Mining-Modell ab.

- **Solo-Mining:** Hier arbeitet der Miner alleine. Er versucht, die Rechenaufgabe mit seiner eigenen Spezialhardware zu lösen. Der Solo-Miner muss die Spezialhardware kaufen bzw diese in regelmäßigen Abständen aufgrund des technischen Fortschritts erneuern und die laufenden Betriebskosten, zB Raumkosten für die Unterbringung der Hardware, Strom und Kühlung, aufbringen. Aufgrund des hohen Schwierigkeitslevels zur Erstellung eines Blocks ist es im Bitcoin-Netzwerk sehr unwahrscheinlich, als Solo-Miner den Block-Reward und die Transaktionsgebühren zu lukrieren. Anders hingegen ist die Chance beim Solo-Mining anderer Kryptowährungen zu beurteilen: Beim Mining der Kryptowährung *Ethereum* decken die Einnahmen aus dem Mining derzeit die laufenden Kosten ab, die Investitionskosten in die Hardware werden bereits nach wenigen Monaten amortisiert.⁹⁾
- **Pool-Mining:** Der Miner registriert sich bei einem Mining-Pool¹⁰⁾ und stellt seine Rechenleistung dem Betreiber zur Verfügung. Die Validierungs- und Verschlüsselungsleistung wird nicht von einzelnen Teilnehmern, sondern vom Mining-Pool als außenwirksamem Gebilde erbracht. Die User des Pools erhöhen durch die Bündelung ihrer Rechenleistung die Chance, einen Block zu minen. Die Wahrscheinlichkeit, den Block-Reward und die Transaktionsgebühren zu lukrieren, ist höher als beim Solo-Mining; die Auszahlungshöhe ist jedoch deutlich geringer, weil die Belohnung auf alle teilnehmenden Miner anhand ihrer zur Verfügung gestellten Hashraten,¹¹⁾ abzüglich einer Gebühr, aufgeteilt wird. Wie beim Solo-Mining hat der Pool-Miner die Anschaffungskosten und die laufenden Kosten für den Betrieb der Hardware zu tragen.
- **Cloud-Mining:**¹²⁾ Ähnlich dem Cloud-Computing wird der komplette Betrieb der Hard- und Software an einen Betreiber ausgelagert. Der Betreiber übernimmt den Kauf und die Verwaltung der Mining-Hardware, der Kunde entrichtet eine einmalige oder monatliche Zahlung und bekommt einen Anteil an der geminten Kryptowährung, abzüglich einer Bearbeitungsgebühr, gutgeschrieben. Der Vorteil liegt darin, dass der Kunde keine technischen Kenntnisse über die Hard- bzw Software haben und sich nicht um den Erwerb bzw Betrieb der Hardware kümmern muss.

⁹⁾ Vgl <https://bitcoin-live.de/lohnt-sich-ethereum-mining-wieder/> (Zugriff am 31. 7. 2017).

¹⁰⁾ Liste der größten Mining-Pools: <https://bitcoinworldwide.com/mining/pools/> (Zugriff am 31. 7. 2017).

¹¹⁾ Verteilung der Hashrates auf die größten Mining-Pools: <https://bitcoinworldwide.com/mining/pools/> (Zugriff jeweils am 31. 7. 2017).

¹²⁾ Beispiel für Cloud-Mining-Anbieter siehe zB <https://www.genesis-mining.com/> (Zugriff am 31. 7. 2017).

3. Umsatzsteuerliche Analyse

3.1. Unternehmereigenschaft

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Unternehmereigenschaft ist gem § 2 Abs 1 UStG erfüllt, wenn eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausgeübt wird. Eine Tätigkeit ist nicht nur aktives Tun, sondern umfasst auch Dulden oder Unterlassen.¹³⁾ Eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ist gem § 2 Abs 1 UStG jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen, fehlt. Nachhaltigkeit ist gegeben, wenn Tätigkeiten zur Erzielung von Einnahmen wiederholt unter Ausnützung derselben Gelegenheit und desselben dauernden Verhältnisses ausgeübt werden.¹⁴⁾ Das Merkmal der Nachhaltigkeit zielt darauf ab, eine unternehmerische Tätigkeit von einer privaten Tätigkeit abzugrenzen.¹⁵⁾ Die nachhaltige Tätigkeit muss mit Einnahmenerzielungsabsicht betrieben werden, dh, nachhaltige Tätigkeiten, die nicht auf Einnahmenerzielungsabsicht gerichtet sind, begründen keine Unternehmereigenschaft.¹⁶⁾ Kriterien der Selbständigkeit sind das Fehlen von Weisungsgebundenheit und das Vorliegen von Unternehmerrisiko.¹⁷⁾

Der MwStSyst-RL ist der Unternehmerbegriff fremd; nach Art 9 MwStSyst-RL ist zu prüfen, ob der Steuerpflichtige eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Nach Art 9 MwStSyst-RL umfasst der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeit des Urproduzenten, der Landwirtschaft sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt nach Art 9 MwStSyst-RL auch die Nutzung von körperlichen oder nichtkörperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen. Der EuGH grenzt den Begriff der Selbständigkeit nach der Negativdefinition in Art 10 MwStSyst-RL ab: Demnach liegt Selbständigkeit nicht vor, wenn die Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt wird.¹⁸⁾

Unternehmer kann jede natürliche Person und jedes Wirtschaftsgebilde sein, die bzw das nachhaltig selbständig gegen Entgelt Leistungen erbringt und nach außen hin in Erscheinung tritt (Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses).¹⁹⁾ Unternehmereigenschaft können auch Gebilde ohne Rechtspersönlichkeit, zB bloße Gemeinschaften, besitzen.²⁰⁾ Auch ein formloser Zusammenschluss von Personen zur gemeinsamen wirtschaftlichen Betätigung kann den umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriff erfüllen.²¹⁾

3.1.1. Solo-Mining

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob der Solo-Miner eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 9 MwStSyst-RL bzw eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig gem § 2 Abs 1 UStG ausübt. Die Validierungs- und Verschlüsselungsleistung des Miners ist eine Dienstleistung, die als wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 9 MwStSyst-RL bzw auch als selbständige gewerbliche oder berufliche Tätigkeit iSd § 2 Abs 1 UStG zu beurteilen ist. Das für die Selbständigkeit erforderliche Unternehmerrisiko wird bereits durch die Anschaffungskosten bzw die kontinuierlichen Reinvestitionen in die Hardware bzw auch die laufenden Betriebskosten (insbesondere Stromkosten) erfüllt sein.

¹³⁾ Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ (2011) § 2 Rz 46.

¹⁴⁾ Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Rz 50.

¹⁵⁾ Vgl *Windsteig in Melhardt/Tumpel*, UStG² (2015) § 2 Rz 81.

¹⁶⁾ Vgl *Windsteig in Melhardt/Tumpel*, UStG², § 2 Rz 94.

¹⁷⁾ Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Rz 75.

¹⁸⁾ Vgl *Scheiner/Kolacny/Caganeck*, Kommentar zur MwStSyst-RL (50. Lfg) Art 9 Rz 1.

¹⁹⁾ Vgl *Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON², § 2 Rz 181.

²⁰⁾ Vgl *Scheiner/Kolacny/Caganeck*, UStG (49. Lfg) § 2 Rz 33.

²¹⁾ Vgl *Mayr/Ungericht*, UStG⁴ (2014) § 2 Anm 2.

Die Nachhaltigkeit ist zwar gegeben, weil die Dienstleistung wiederholt unter Ausnützung derselben Gelegenheit ausgeführt wird, allerdings ist im Fall von Bitcoin-Mining auch die sehr geringe Wahrscheinlichkeit, überhaupt eine Einnahme zu erzielen, zu berücksichtigen. Beim Solo-Mining stellt sich die Frage, ob überhaupt eine „Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“ vorliegt, da die Wahrscheinlichkeit, einen Block zu minen, ähnlich wie bei einem Lottogewinn, bei 1 zu 8.000.000 liegt. Die Teilnehmer an Lotterien und Spielen gelten grundsätzlich nicht als Unternehmer. Auch Lotterie- und Spielgewinne stellen grundsätzlich keine Gegenleistung für eine erbrachte wirtschaftliche Tätigkeit dar.²²⁾ Da beim Solo-Mining von anderen Kryptowährungen eine deutlich höhere Wahrscheinlichkeit der Erzielung von Einnahmen vorliegt, wird das Kriterium der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen eher gegeben sein.

3.1.2. Pool-Mining

Der Miner überlässt seine Hardware bzw die Rechenleistung der „Poolgemeinschaft“. Diese übernimmt als Gebilde ohne Rechtspersönlichkeit die Validierungs- und Verschlüsselungsleistung und tritt dadurch nach außen hin in Erscheinung. Erkennbar wird dieser Außenauftritt dadurch, dass bei jedem geminten Block in der Blockchain der Mining-Pool, der den Block generiert hat, aufscheint.²³⁾ Die Miner, die dem Pool ihre Hardware bzw Rechenleistung überlassen, werden hingegen die Unternehmereigenschaft nicht erfüllen, weil es sich idR um eine nicht steuerbare Leistungsvereinigung und nicht um einen Leistungsaustausch handeln wird. Stellen mehrere Personen Arbeit und/oder Kapital zur Verfügung, um einen gemeinschaftlichen (Erwerbs-)Zweck zu verfolgen, kommt es weder zu einem Leistungsaustausch zwischen diesen Personen noch zwischen ihnen und der ins Leben gerufenen Personenvereinigung. Es liegt vielmehr eine Vereinigung von Leistungen zur gemeinschaftlichen Zweckverfolgung vor.²⁴⁾

Eine Leistungsvereinigung liegt vor, wenn ein Gesellschafter gegenüber einer Gesellschaft laufende Gesellschaftsbeiträge leistet und die Abgeltung dafür darin besteht, dass er am laufenden Geschäftserfolg beteiligt ist.²⁵⁾ Im Fall von Pool-Mining leistet der Miner durch die Überlassung der Rechenleistung einen laufenden Beitrag und erhält hierfür als Abgeltung einen Anteil an der geminten Kryptowährung. Der Gesellschafter selbst entfaltet keine Unternehmertätigkeit, sondern trägt dazu bei, dass die Gesellschaft als Unternehmer tätig werden kann.²⁶⁾

3.1.3. Cloud-Mining

Liegt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise beim Cloud-Mining eine bloße Kapitalhingabe vor, gilt Folgendes: Wer einem anderen Geld zur Verfügung stellt, wird dadurch alleine nicht gewerblich oder beruflich tätig, sondern ermöglicht einem anderen Unternehmer, eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit zu entfalten.²⁷⁾ Die bloße Kapitalhingabe durch Private entfaltet keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.²⁸⁾ Auch der EuGH verneint das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit bei einem bloßen Kapitalgeber, wenn sie in der Verwaltung des eigenen Vermögens zum Ausdruck kommt.²⁹⁾ Beim Cloud-Mining wird der Unternehmerbegriff für den Kapitalgeber daher idR nicht erfüllt sein. Liegt beim Cloud-Mining in wirtschaftlicher Betrachtungsweise hingegen ein

²²⁾ Vgl *Leicht* in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 1/17, § 1 Rn 19.

²³⁾ Auf der Seite <https://blockchain.info/> ist unter der Spalte „weitergeleitet von“ jener Mining-Pool gelistet, der diesen Block generiert hat (Zugriff am 31. 7. 2017).

²⁴⁾ Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 1 Rz 69.

²⁵⁾ Vgl *Wieland* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON², § 1 Rz 137.

²⁶⁾ Vgl VwGH 5. 3. 1981, 3205/80.

²⁷⁾ Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Rz 62.

²⁸⁾ Vgl *Melhardt*, Umsatzsteuer-Handbuch 2017, Rz 186.

²⁹⁾ Vgl EuGH 20. 6. 1996, C-155/94, *Wellcome Trust*, Rn 41; 6. 2. 1997, C-80/95, *Hamas & Helm*, Rn 20.

bloßer Kauf von Kryptowährungen vor, besteht keinesfalls Unternehmereigenschaft des Käufers. Der Cloud-Mining-Betreiber bzw der Verkäufer der Kryptowährung wird idR den Unternehmerbegriff erfüllen.

Bei der umsatzsteuerlicher Beurteilung des Minings ist daher im Einzelfall zu prüfen, ob überhaupt – wie gezeigt – eine Unternehmereigenschaft des Miners vorliegt bzw wem die Unternehmereigenschaft zukommt. Wenn die Unternehmereigenschaft bejaht wird, muss in weitere Folge geprüft werden, ob eine steuerbare Dienstleistung gegen Entgelt vorliegt.

3.2. Dienstleistung gegen Entgelt

Lieferungen und sonstige Leistungen eines Unternehmers sind nur dann steuerbar, wenn sie im Rahmen eines Leistungsaustauschs erbracht werden.³⁰⁾ Ein Leistungsaustausch setzt voraus, dass ein Leistender und ein Leistungsempfänger vorhanden sind und der Leistung eine Gegenleistung (Entgelt) gegenübersteht.³¹⁾ Leistungsempfänger ist derjenige, der aus dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis als Auftraggeber berechtigt oder verpflichtet ist und dem vom Leistenden ein wirtschaftlicher Vorteil zugewendet wird.³²⁾ Nach Art 2 Abs 1 lit c MwStSyst-RL unterliegen Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaates gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH liegt eine Dienstleistung gegen Entgelt dann vor, wenn zwischen Leistung und Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang besteht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitig Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die vom Leistungsempfänger erbrachte Leistung bildet.³³⁾ Ein Rechtsverhältnisses liegt laut EuGH dann vor, wenn eine vertragliche Beziehung oder Vereinbarung über einen Preis oder einen Gegenwert oder eine rechtliche Verpflichtung, die die eine Seite mit der anderen Seite freiwillig eingegangen ist, vorliegt.³⁴⁾ Bei der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer kann es nach Ansicht der deutschen Literatur nicht alleine darauf ankommen, ob aufgrund einer Rechtsgrundlage gezahlt wird, sondern alleine darauf, dass der Leistungsempfänger (oder ein Dritter) wegen einer ihm gegenüber erbrachten Leistung etwas aufwendet.³⁵⁾

Der Miner erhält für die Validierungs- und Verschlüsselungsleistung bei erfolgreicher Lösung der Rechenaufgabe einerseits den Block-Reward und andererseits die im Block gespeicherten Transaktionsgebühren. Sofern der Miner als Unternehmer iSd § 2 Abs 1 UStG zu beurteilen ist (vgl Pkt 3.1.), muss in einem weiteren Schritt überprüft werden, ob für den Block-Reward und für die Transaktionsgebühren das Kriterium „*Dienstleistung gegen Entgelt*“ erfüllt ist.

3.2.1. Block-Reward

Durch die Validierungs- und Verschlüsselungsleistung der Miner werden die Sicherheit und die Funktionsfähigkeit des gesamten dezentralen Netzwerks gewährleistet. Nutznießer der Validierungs- und Verschlüsselungsleistung ist daher das gesamte dezent-

³⁰⁾ Vgl *Windsteig* in *Melhardt/Tumpel*, UStG², § 1 Rz 71.

³¹⁾ Vgl *Scheiner/Kolacny/Caganek*, UStG (49. Lfg) § 1 Rz 8.

³²⁾ Vgl *Peltner* in *BeckOK UStG*¹², § 1 Rn 51.

³³⁾ Vgl EuGH 10. 11. 2016, C-432/15, *Baštová*, Rn 28; 3. 3. 1994, C-16/93, *Tolsma*, Rn 13, 14.

³⁴⁾ Vgl EuGH 22. 6. 2016, C-11/15, *Český rozhlas*, Rn 24.

³⁵⁾ Vgl *Stadie* in *Rau/Dürnwächter*, UStG, Einführung Rn 164.

rale Bitcoin-Netzwerk. Fraglich ist, ob das dezentrale Bitcoin-Netzwerk als Leistungsempfänger iSd Umsatzsteuerrechts beurteilt werden kann. Die Leistung muss sich an einen bestimmten oder bestimmbaren Leistungsadressaten richten.³⁶⁾ Für die Steuerbarkeit muss der Leistungsempfänger bestimmbar sein.³⁷⁾ Daran fehlt es, wenn eine Leistung gegenüber einem unbestimmten Empfängerkreis erbracht wird.³⁸⁾ Wenn alle Teilnehmer des weltweiten Bitcoin-Netzwerks durch die Leistung der Miner profitieren, wird wohl von einem unbestimmten Empfängerkreis auszugehen und dadurch die Steuerbarkeit der Leistung zu verneinen sein. In einer Information vom 25. 7. 2017 vertritt auch das BMF die Auffassung, dass Bitcoin-Mining mangels identifizierbaren Leistungsempfängers bzw im Lichte der Rechtsprechung des EuGH nicht der Umsatzsteuer unterliegt.³⁹⁾

Selbst wenn man das Vorliegen eines konkreten Leistungsempfängers bejahen würde, müsste in einem weiteren Schritt untersucht werden, ob die Leistung und die Gegenleistung in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen. Der Leistungsempfänger muss einen Vorteil erhalten, der einen Kostenfaktor in seiner Tätigkeit bilden und damit zu einem Verbrauch iSd gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führen könnte.⁴⁰⁾ Da der Block-Reward aber vom System neu generiert wird, also weder dem Netzwerk noch einem Netzwerkteilnehmer etwas weggenommen wird, kann selbst dann, wenn man unterstellt, dass es einen Leistungsempfänger geben soll, ein Verbrauch iSd Mehrwertsteuerrechts nicht vorliegen.

Darüber hinaus hat der EuGH wiederholt festgestellt, dass die Ungewissheit einer Zahlung geeignet ist, den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der dem Leistungsempfänger erbrachten Dienstleistung und der erhaltenen Zahlung aufzuheben.⁴¹⁾ Der Erhalt des Block-Rewards ist mit einer wesentlichen Zufallskomponente verbunden. Die Ungewissheit der Zahlung liegt darin, dass der Miner nur bei erfolgreicher Lösung der Rechenaufgabe den Block-Reward erhält.

Auch die britische Finanzverwaltung⁴²⁾ verneint die Steuerbarkeit des Minings aufgrund des fehlenden unmittelbaren Zusammenhangs zwischen Leistung und Gegenleistung: *„Income received from Bitcoin mining activities will generally be outside the scope of VAT on the basis that the activity does not constitute an economic activity for VAT purposes because there is an insufficient link between any services provided and any consideration received.“*

3.2.2. Transaktionsgebühren

Neben dem Block-Reward erhält der Miner für die Verschlüsselungs- und Validierungsleistung auch die Transaktionsgebühren, die im jeweiligen Block enthalten sind. Die Transaktionsgebühren unterscheiden sich vom Block-Reward in der Weise, dass die Transaktionsgebühren nicht vom System neu generiert, sondern vom Versender einer Transaktion bezahlt werden. Bei der Transaktion (zB Überweisung von Bitcoins) wird dem Versender eine Transaktionsgebühr abgezogen, die dann gemeinsam mit dem Block-Reward an den Miner ausbezahlt wird.

³⁶⁾ Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 1 Rz 22.

³⁷⁾ Vgl *Windsteig in Melhardt/Tumpel*, UStG², § 1 Rz 97; *Thiele*, Bitcoin vor dem EuGH: Abgabenrechtliche Aspekte einer virtuellen Währung, ZIR 2015, 135; *Pfeiffer*, Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Bitcoins, ÖStZ 2014, 434; *Pielke*, Umsatzsteuerliche Behandlung von Bitcoins nach dem Urteil des EuGH, MwStR 2016, 152.

³⁸⁾ Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 1 Rz 24.

³⁹⁾ Abgedruckt in diesem Heft, 1021 (1021 ff).

⁴⁰⁾ Vgl EuGH 18. 12. 1997, C-384/95, *Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG*, Rn 23, BFH 21. 4. 2005, V R 11/03.

⁴¹⁾ Vgl EuGH 10. 11. 2016, C-432/15, *Baštová*, Rn 29.

⁴²⁾ *HM Revenue and Customs*, Revenue and Customs Brief 9 (3. 3. 2014).

Der Miner erbringt nur eine einheitliche Leistung, die bei Erfolg sowohl mit dem Block-Reward als auch mit den Transaktionsgebühren honoriert wird. Nutznießer der einheitlichen und untrennbaren Validierungs- und Verschlüsselungsleistung ist – unabhängig davon, ob der Miner den Block-Reward oder die Transaktionsgebühren erhält – das gesamte Bitcoin-Netzwerk und nicht der einzelne Versender einer Transaktion. Die Leistungen der Miner für die Funktionsfähigkeit des gesamten Netzwerks sind essenziell und unverzichtbar. Streng genommen liegt daher auch bei den Transaktionsgebühren kein bestimmbarer Empfängerkreis vor, weil hier – wie beim Block-Reward – das gesamte Netzwerk von der Validierungs- und Verschlüsselungsleistung einen Nutzen zieht.

Würde man jedoch – entgegen der soeben dargestellten, mE zutreffenden Rechtsansicht – davon ausgehen, dass die Versender der Transaktionen Leistungsempfänger sind, müsste in einem weiteren Schritt geprüft werden, ob zwischen Leistung und Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Die oben dargestellte Ungewissheit der Zahlung liegt bei den Transaktionsgebühren ebenso vor, da dem Miner nur bei erfolgreicher Lösung der Rechenaufgabe Transaktionsgebühren gutgeschrieben werden. Da die Transaktionsgebühren nur gemeinsam mit dem Block-Reward lukriert werden können, kann die Ungewissheit der Zahlung aufgrund der Zufallskomponente den unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung durchbrechen. Für das Vorliegen eines Gegenleistungszusammenhangs spricht hingegen, dass der Versender durch die Zahlung der Transaktionsgebühr etwas aufwendet und somit ein Verbrauch iSd Mehrwertsteuerrechts vorliegt.

Die britische Finanzverwaltung⁴³⁾ bejaht offenbar hinsichtlich der Transaktionsgebühren die Steuerbarkeit nach Art 2 Abs 1 lit c MwStSyst-RL und wendet die Steuerbefreiung nach Art 135 Abs 1 lit d MwStSyst-RL an: *„Income received by miners for other activities, such as for the provision of services in connection with the verification of specific transactions for which specific charges are made, will be exempt from VAT under Article 135(1)(d) of the EU VAT Directive [...]“*

Art 135 Abs 1 lit d MwStSyst-RL, der in Österreich in § 6 Abs 1 Z 8 lit e UStG umgesetzt wurde, sieht vor, dass die Umsätze einschließlich der Vermittlung im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr und anderen Handelspapieren steuerfrei zu behandeln sind. Unter Zahlungs- und Überweisungsverkehr fallen alle Leistungen, die ein Unternehmer zwecks Durchführung von Geldbewegungen vom Zahlenden zum Zahlungsempfänger erbringt.⁴⁴⁾ Darunter fallen zB Überweisungsgebühren für die Vornahme von Buchungen und die Weiterleitung von Geldbeträgen im Verrechnungsweg.⁴⁵⁾ Umsätze im Zahlungs- und Überweisungsverkehr können nicht nur von Banken, sondern auch von anderen Unternehmern erbracht werden.⁴⁶⁾ Eine Überweisung liegt vor, wenn ein Geldbetrag von einem Bankkonto auf ein anderes Bankkonto übertragen wird, dh, wenn es zur Änderung der bestehenden finanziellen und rechtlichen Situation zwischen Überweisendem und Überweisungsempfänger kommt.⁴⁷⁾ Die britische Finanzverwaltung geht offenbar davon aus, dass die bezahlten Transaktionsgebühren im Bitcoin-Netzwerk wie Überweisungsgebühren im Zahlungs- bzw Überweisungsverkehr zu betrachten sind. Die Anwendung der Befreiungsbestimmung steht im Einklang mit der Judikatur des EuGH,⁴⁸⁾ der Bitcoins als funktionales Zahlungsmittel betrachtet.

⁴³⁾ *HM Revenue and Customs*, Revenue and Customs Brief 9 (3. 3. 2014).

⁴⁴⁾ Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 6 Abs 1 Z 8 lit e Rz 138.

⁴⁵⁾ Vgl UStR, Rz 764.

⁴⁶⁾ Vgl *Scheiner/Kolacny/Caganek*, UStG (49. Lfg) § 6 Abs 1 Z 8 lit e Rz 9.

⁴⁷⁾ Vgl *Scheiner/Kolacny/Caganek*, UStG (49. Lfg) § 6 Abs 1 Z 8 lit e Rz 6, EuGH 5. 6. 1997, C-2/95, *SDC*, Rn 66.

⁴⁸⁾ Vgl EuGH 16. 7. 2015, C-264/14, *Hedqvist*.



Auf den Punkt gebracht

- Nicht jede Mining-Tätigkeit wird den Unternehmerbegriff gem § 2 Abs 1 UStG erfüllen. Es ist anhand des konkreten Einzelfalls zu untersuchen, ob eine unternehmerische bzw wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt bzw wem – dem Solo-Miner, dem Mining-Pool oder dem Betreiber des Cloud-Mining – die Unternehmereigenschaft gegebenenfalls zukommt.
- Liegt eine unternehmerische bzw wirtschaftliche Tätigkeit vor, wird beim neu generierten („gemintet“) Block-Reward aufgrund des unbestimmbaren Leistungsempfängers bzw des fehlenden unmittelbaren Zusammenhangs zwischen Leistung und Gegenleistung eine Steuerbarkeit iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG nicht vorliegen.
- Der erfolgreiche Miner erhält für seine einheitliche Validierungs- und Verschlüsselungsleistung neben dem Block-Reward auch Transaktionsgebühren. Da aufgrund der Einheitlichkeit der Leistung für die Transaktionsgebühren nichts anderes gelten kann als für den Block-Reward, liegt mE auch insoweit keine Steuerbarkeit vor. Geht man hingegen von der Steuerbarkeit aus, müsste die Steuerbefreiung gemäß Art 135 Abs 1 lit d MwStSyst-RL bzw § 6 Abs 1 Z 8 lit e UStG zur Anwendung gelangen.

BMF-Information

Steuerliche Behandlung von Kryptowährungen (virtuelle Währungen)

Ertragsteuern und Umsatzsteuer

In dieser Information (abrufbar unter https://www.bmf.gv.at/steuern/kryptowaehrung_Besteuerung.html, Zugriff am 31. 7. 2017) wird die Ansicht des BMF zur steuerlichen Behandlung von Kryptowährungen (virtuelle Währungen) wiedergegeben.

Ertragsteuern

Kryptowährungen wie Bitcoins sind derzeit nicht als offizielle Währung anerkannt. Sie stellen auch keine Finanzinstrumente dar. Es handelt sich dabei um sonstige (unkörperliche) Wirtschaftsgüter. Diese unkörperlichen Wirtschaftsgüter gelten als nicht abnutzbar.

Kryptowährungen im Betriebsvermögen

Bewertungsvorschriften

Werden Kryptowährungen im Betriebsvermögen gehalten, sind bei bilanzierenden Unternehmern die maßgeblichen Bewertungsvorschriften des Einkommensteuergesetzes bzw bei Gewinnermittlern nach § 5 EStG zusätzlich jene des Unternehmensgesetzbuches zu beachten. Dabei ist – wie bei unkörperlichen Gegenständen des Finanzanlagevermögens – aufgrund der unternehmenstypischen Funktion eine Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen zu treffen. Die dokumentierte Absicht, die Gegenstände langfristig zu behalten, wird für die Zuordnung zum Anlagevermögen ausschlaggebend sein. Ansonsten liegt Umlaufvermögen vor. Somit können sich unter Umständen aus den jährlich vorzunehmenden Bewertungen steuerlich wirksame Abwertungen, aber auch Zuschreibungen ergeben. Bei einem Unternehmer, der die Bitcoins an der „Börse“

SWK-JAHRESABO

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



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWK-Jahresabo 2017 inkl. Online Zugang und App
(92. Jahrgang 2017, Heft 1-36)

EUR 335,-

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