

95. Jahrgang / 20. Juli 2020 / Nr. 20/21

# SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

**Linde**  
www.lindeverlag.at

## **COVID-19**

Änderungen beim Fixkostenzuschuss  
Corona-Auswirkungen auf die Bilanzierung  
Wirtschafts- und finanzstrafrechtliche Aspekte  
Virtuelle Aus- und Fortbildung für Wirtschaftstrehänder

## **Gemeinnützigkeit**

Apotheke als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb?

## **Steuerliche Evidenzkonten**

Auswirkungen von Ergebnisabführungsverträgen

## **KöSt-Update**

Aktuelles auf einen Blick

## **Umsatzsteuer**

Update: Aktuelles auf einen Blick  
Vorsteuerabzug beim Mining?

## **ERP-Systeme**

Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung

# Vorsteuerabzug beim Mining?

## Mining ist nicht gleich Mining

NATALIE ENZINGER\*)



Der Begriff „Mining“ wird häufig mit dem „Schürfen“ von neuen Einheiten einer virtuellen Währung gleichgesetzt. Tatsächlich erbringt der „Miner“ für das Blockchain-Netzwerk eine Validierungsdienstleistung, für die er in der Regel neben Transaktionsgebühren auch neu generierte („geminte“) Einheiten einer virtuellen Währung erhält. Da das Mining in der Praxis in unterschiedlicher Form auftreten kann, ist eine detaillierte Auseinandersetzung mit dem konkreten Sachverhalt für eine zutreffende umsatzsteuerliche Beurteilung erforderlich. Bei der umsatzsteuerlichen Analyse eines Sachverhalts muss untersucht werden, ob unmittelbar eine Validierungsdienstleistung an das Blockchain-Netzwerk erbracht wird oder ob bloß – als Vor-

leistung zur Validierungsdienstleistung – Rechenleistung an einen anderen Unternehmer zur Verfügung gestellt wird. Im Rahmen dieses Beitrags werden die unterschiedlichen Konstellationen des Minings und deren Folgen in Bezug auf die umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen als auch auf den Vorsteuerabzug aufgezeigt.

### 1. Erscheinungsformen von „Mining“

#### 1.1. Überblick

Der Begriff „Mining“ wird im allgemeinen Sprachgebrauch oft mit dem „Schürfen“ von neuen Einheiten einer virtuellen Währung gleichgesetzt. Tatsächlich erbringt der Miner eine Dienstleistung (Validierungsdienstleistung), für die er bei Erfolg neben Transaktionsgebühren auch neue vom Blockchain-Netzwerk generierte Einheiten der jeweiligen virtuellen Währung erhält (*block reward*). Bei der Transaktionsgebühr handelt es sich um eine Gebühr, die bei der Transaktion (Übertragung der virtuellen Währung) anfällt und dem Versender der virtuellen Währung in Abzug gebracht wird. Die Dienstleistung (Validierungsdienstleistung) des Miners besteht einerseits in der Überprüfung der Authentizität der Transaktionen anhand der digitalen Signaturen sowie in der Verifikation der Transaktion selbst und andererseits im Zusammenfassen der Transaktionen in einem Anwärterblock (*candidate block*). Ein Anwärterblock ist noch kein gültiger Block,<sup>1)</sup> sondern es werden Transaktionen aus einem Memory-Pool<sup>2)</sup> zusammengefasst, und es wird die sogenannte Coinbase-Transaktion<sup>3)</sup> vom Miner hinzugefügt. Die Coinbase-Transaktion ist die erste Transaktion eines jeden (Anwärter-)Blocks. Diese Transaktion wird vom Miner ergänzt und beinhaltet die Belohnung (*block reward* + Transaktionsgebühren) für seine Validierungsdienstleistung. Die Coinbase-Transaktion beinhaltet eine Anweisung, dass der *block reward* und die im Block enthaltenen

\*) StB Mag. (FH) Natalie Enzinger ist Steuerberaterin, Lehrgangsführerin des Krypto-Assets-Lehrgangs der Akademie der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer und Vortragende an der Fachhochschule CAMPUS 02 in Graz.

1) Die Blockchain besteht aus aneinandergereihten Blöcken, die verschiedene Daten beinhalten. In den Blöcken befinden sich ua eine Referenz auf den Vorgängerblock und ein Teil aller bzw alle kürzlich erfolgten Transaktionen. Durch Miner werden kontinuierlich neue Blöcke an die Blockchain gereiht und Transaktionen bestätigt. Dadurch wird die Integrität der Blockchain sichergestellt.

2) Im Memory-Pool befinden sich alle unbestätigten Transaktionen, die auf eine Bestätigung durch einen Miner warten. Siehe <https://www.blockchain.com/de/btc/unconfirmed-transactions> (Zugriff am 18. 5. 2020).

3) Vgl <https://learnmeabitcoin.com/guide/coinbase-transaction> (Zugriff am 18. 5. 2020).

Transaktionsgebühren an die eigene *wallet*<sup>4)</sup> des Miners ausbezahlt werden, sofern der Block vom Blockchain-Netzwerk, also von den *nodes* (Knotenpunkten), als gültig akzeptiert wird.<sup>5)</sup>

Damit der Anwärterblock zu einem Block wird, der an die Blockchain angehängt werden kann, muss der Miner eine mathematische Rechenaufgabe nach dem Trial-and-Error-Prinzip lösen. Diese mathematische Rechenaufgabe lässt sich nicht logisch oder analytisch, sondern nur durch Iteration (Probierversfahren) lösen. Für das Mining ist daher eine entsprechend leistungsfähige Hardware<sup>6)</sup> notwendig, um sich im Konkurrenzkampf mit anderen Minern auf der ganzen Welt durchzusetzen. Alle Miner konkurrieren bei der Lösung der Rechenaufgabe untereinander und nur derjenige Miner, der die Rechenaufgabe als erster löst, bekommt den *block reward* und die Transaktionsgebühren. Alle anderen Miner gehen leer aus. Der erfolgreiche Miner sendet seine Lösung zur Bestätigung an alle anderen *nodes* aus, die die Richtigkeit des angehängten Blocks sehr leicht überprüfen können. Sobald die anderen Miner den Block empfangen und die Richtigkeit überprüft haben, brechen sie die laufende mathematische Rechenaufgabe ab und beginnen damit, den nächsten Block zu validieren.<sup>7)</sup>

Die Wahrscheinlichkeit, dass ein Miner den *block reward* und die Transaktionsgebühren lukriert, hängt davon ab, wie hoch der Anteil seiner Rechenleistung an der Rechenleistung des gesamten Netzwerks ist. Je höher der Anteil an der gesamten Rechenleistung, desto höher die Wahrscheinlichkeit, dass der Miner vor den Konkurrenten einen Block generiert.<sup>8)</sup>

Bei der umsatzsteuerlichen Analyse eines Sachverhalts in Zusammenhang mit Miningaktivitäten muss insbesondere differenziert werden, ob der Miner als „Solo-Miner“ auftritt, dh die Validierungsdienstleistung im eigenen Namen und auf eigene Rechnung erbringt, oder ob der Miner als *Pool-„Miner“*<sup>9)</sup> nur eine Vorleistung, nämlich die Bereitstellung von Rechenleistung an einen Mining-Pool-Betreiber (*mining pool operator*) erbringt.

## 1.2. Solo-Mining

Beim Solo-Mining erbringt der Miner die Validierungsdienstleistung im eigenen Namen und arbeitet auf eigene Rechnung, dh, er erbringt die Validierungsdienstleistung, indem er Transaktionen zusammenfasst, den Anwärterblock aufbaut, die Coinbase-Transaktion einfügt und versucht, die Rechenaufgabe mit seiner eigenen Spezialhardware zu lösen. Der Solo-Miner muss hierfür einen *full node*<sup>10)</sup> betreiben und regelmäßig die erforderlichen Software-Updates durchführen. Die heute erforderliche Spezialhardware muss in regelmäßigen Abständen aufgrund des technischen Fortschritts erneuert werden, und es fallen laufende Betriebskosten, wie zB Raumkosten für die Unterbringung der Hardware, Kosten für Strom und Kühlung, an. Auch wenn zurzeit das Bitcoin-Mining nur mehr mit Spezialhardware möglich ist, muss erwähnt werden, dass es in den Anfangsjahren 2008 bis 2011 durchaus möglich war, als Solo-Miner mit einer Grafikkarte eines handelsüblichen Computers, also ohne Spezialhardware, erfolgreich Bitcoins zu minen.

<sup>4)</sup> Vgl Antonopoulos, Bitcoin & Blockchain, Grundlagen und Programmierung<sup>2</sup> (2018) 95.

<sup>5)</sup> Vgl Antonopoulos, Bitcoin & Blockchain<sup>2</sup>, 222 ff.

<sup>6)</sup> Wie zB ASIC-Chips. ASIC steht für *application specific integrated circuit* und ist ein speziell für das Bitcoin-Mining hergestellter, integrierter Schaltkreis.

<sup>7)</sup> Vgl Antonopoulos, Bitcoin & Blockchain<sup>2</sup>, 240.

<sup>8)</sup> Vgl <https://de.wikipedia.org/wiki/Bitcoin> (Zugriff am 18. 5. 2020).

<sup>9)</sup> Die in der Praxis gängige Bezeichnung Pool-„Miner“ ist irreführend, da der Pool-„Miner“ selbst keine Validierungsdienstleistung erbringt, sondern nur Rechenleistung einem anderen zur Verfügung stellt.

<sup>10)</sup> Als *full node* werden jene teilnehmenden Rechner bezeichnet, die über eine vollständige Kopie der Blockchain verfügen und die Vorgänge auf der Blockchain nach den Konsensalgorithmen prüfen.

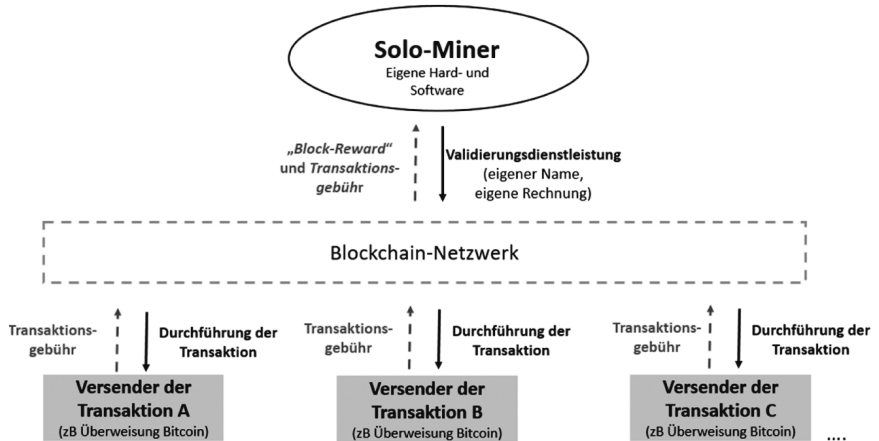


Abbildung 1: Solo-Mining<sup>11)</sup>

### 1.3. Pool-Mining – Bereitstellung von Rechenleistung an einen Mining-Pool-Betreiber

Aufgrund des gestiegenen Schwierigkeitslevels ist es zB im Bitcoin-Netzwerk heute sehr unwahrscheinlich, als Solo-Miner den *block reward* und die Transaktionsgebühren zu lukrieren.<sup>12)</sup> Aus diesem Grund wird heute in der Regel kein Solo-Mining mehr betrieben, sondern die Miner stellen ihre Rechenleistung einem Mining-Pool-Betreiber (*mining pool operator*) zur Verfügung. Bei dieser Form des Minings registriert sich der Pool-Miner bei einem Mining-Pool-Betreiber und stellt ihm seine Rechenleistung zur Verfügung.

Beim Mining-Pool-Betreiber handelt es sich in der Regel um Unternehmen, die einen Poolserver betreiben. Die einzelnen Pool-Miner richten ihre Mining-Hardware und Software so ein, dass sie die Verbindung mit dem Poolserver über spezielle Mining-Protokolle herstellen. Der Poolserver des Mining-Pool-Betreibers ist mit einem oder mehreren *full nodes* verbunden, damit eine Validierung von Transaktionen und Blöcken ermöglicht wird.<sup>13)</sup> Die einzelnen Pool-Miner ersparen sich das Betreiben eines eigenen *full node*. Beim Pool-Mining baut der Poolserver und nicht der einzelne Pool-Miner den Anwärterblock auf, indem er die Transaktionen zusammenfasst und die Coinbase-Transaktion hinzufügt. Der Anwärterblock wird anschließend an alle Pool-Miner geschickt, die versuchen, eine Lösung für die Rechenaufgabe zu finden. Die Pool-Miner stellen als Subdienstleister ihre Rechenleistung zur Verfügung, damit der Mining-Pool-Betreiber die Validierungsdienstleistung erbringen kann. Nach außen hin tritt der Mining-Pool-Betreiber im eigenen Namen – und nicht die einzelnen Pool-Miner<sup>14)</sup> – in Erscheinung. Die Auszahlung des *block reward* und der Transaktionsgebühren erfolgt zuerst an eine *wallet* des Mining-Pool-Betreibers und wird dann abzüglich der Gebühr an die einzelnen Pool-Miner entsprechend ihres Anteils an bereitgestellter Rechenleistung weitergeleitet. Der Mining-Pool-Betreiber erbringt somit die Validierungsdienstleistung im eigenen Namen, jedoch auf Rechnung der teilnehmenden Pool-Miner.

<sup>11)</sup> In Anlehnung an Raab, Krypto-Assets und Umsatzsteuer, Vortrag am 9. 12. 2019 beim Krypto-Assets-Lehrgang der Akademie StB/WP.

<sup>12)</sup> Im Gegensatz zum Solo-Mining im Bitcoin-Netzwerk kann die Wahrscheinlichkeit, einen Block zu minen, bei anderen Kryptowährungen deutlich höher sein.

<sup>13)</sup> Vgl. Antonopoulos, Bitcoin & Blockchain<sup>2</sup>, 254 f.

<sup>14)</sup> Die umsatzsteuerliche Leistungserbringung in der Form einer außenwirksamen GesbR ist zwar denkbar, kommt aber in der Praxis *de facto* nicht vor.

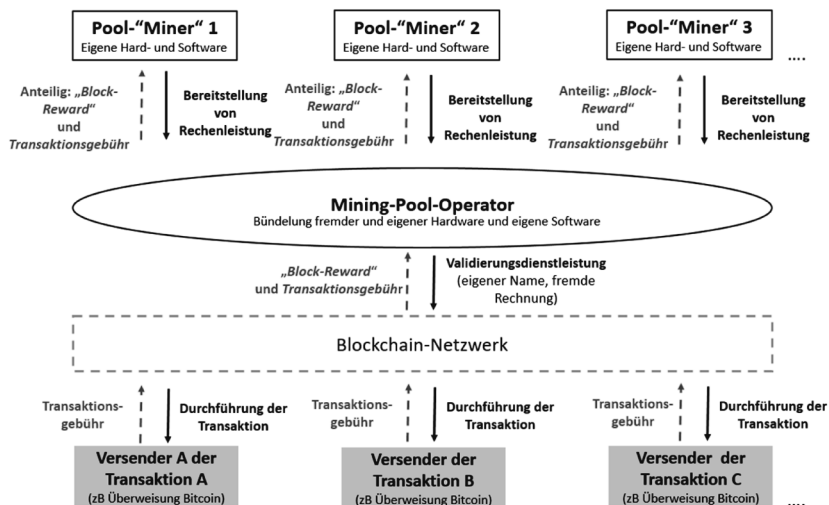


Abbildung 2: Pool-Mining<sup>15)</sup>

## 2. Umsatzsteuerliche Analyse

### 2.1. 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 gemäß § 2 Abs 1 UStG erfüllt, wenn eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausgeübt wird. Eine Tätigkeit ist nicht nur aktives Tun, sondern auch Dulden oder Unterlassen.<sup>16)</sup> Eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ist gemäß § 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 Ausnutzung derselben Gelegenheit und desselben dauernden Verhältnisses ausgeübt werden.<sup>17)</sup> Das Merkmal der Nachhaltigkeit zielt darauf ab, eine unternehmerische Tätigkeit von einer privaten Tätigkeit abzugrenzen.<sup>18)</sup> Kriterien der Selbständigkeit sind das Fehlen von Weisungsgebundenheit und das Vorliegen von Unternehmerrisiko.<sup>19)</sup>

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.

Der EuGH grenzt den Begriff der Selbständigkeit nach der Negativdefinition in Art 10 MwStSyst-RL ab, nach dem Selbständigkeit nicht vorliegt, wenn die Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt wird.<sup>20)</sup>

<sup>15)</sup> In Anlehnung an Raab, Krypto-Assets und Umsatzsteuer, Vortrag am 9. 12. 2019 beim Krypto-Assets-Lehrgang der Akademie StB/WP.

<sup>16)</sup> Vgl Ruppe/Achatz, UStG<sup>5</sup> (2017) § 2 Tz 46.

<sup>17)</sup> Vgl Ruppe/Achatz, UStG<sup>5</sup>, § 2 Tz 50.

<sup>18)</sup> Vgl Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>2</sup> (2015) § 2 Rz 81.

<sup>19)</sup> Vgl Ruppe/Achatz, UStG<sup>5</sup>, § 2 Tz 75.

<sup>20)</sup> Vgl Ecker/Epply/Röblier/Schwab, Kommentar zur MwStSyst-RL (67. Lfg) Art 9 Rz 1.

Unternehmer können jede natürliche Person und jedes Wirtschaftsgebilde sein, die nachhaltig selbständig gegen Entgelt Leistungen erbringen und nach außen hin in Erscheinung treten (Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses).<sup>21)</sup>

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 9 MwStSyst-RL bzw eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig gemäß § 2 Abs 1 UStG ausgeübt wird.

### 2.1.1. Solo-Mining

Die Validierungsdienstleistung des Solo-Miners ist eine an den Markt gerichtete 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.<sup>22)</sup> Das für die Selbständigkeit erforderliche Unternehmerrisiko wird bereits durch die Anschaffungskosten bzw die kontinuierliche Instandhaltung der Hardware bzw die Tragung der laufenden Betriebskosten (insbesondere Stromkosten) erfüllt sein. Auch jene Solo-Miner, die in den Anfangsjahren ab 2008 das Bitcoin-Mining mit handelsüblichen Computern ausgeübt haben, haben, sofern Nachhaltigkeit zu bejahen ist, selbständig eine Validierungsdienstleistung erbracht.

### 2.1.2. Pool-Mining – Bereitstellung von Rechenleistung an einen Mining-Pool-Betreiber

Im Falle der Bereitstellung von Rechenleistung an einen Mining-Pool-Betreiber erbringt der Pool-Miner eine Dienstleistung („Bereitstellung von Rechenleistung“) an den Mining-Pool-Betreiber. Der Pool-Miner kann jederzeit den Mining-Pool-Betreiber wechseln und auch die Bereitstellung der Rechenleistung an den Mining-Pool-Betreiber beenden. Wie beim Solo-Miner trägt der Pool-Miner das Investitionsrisiko, da er die Hardware finanzieren und instand halten muss und die laufenden Betriebskosten trägt. Der Pool-Miner trägt daher das Unternehmerrisiko und erfüllt das Kriterium der Selbständigkeit. Somit ist er als Unternehmer einzustufen. Auch der Mining-Pool-Betreiber ist als selbständiger Unternehmer zu beurteilen, da er den Poolserver betreibt und die Validierungsdienstleistung am Markt im eigenen Namen anbietet.

## 2.2. Dienstleistung gegen Entgelt

Ist die Unternehmereigenschaft zu bejahen, ist in weiterer Folge zu prüfen, ob eine steuerbare Dienstleistung gegen Entgelt vorliegt.

Lieferungen und sonstige Leistungen eines Unternehmers sind nur dann steuerbar, wenn sie im Rahmen eines Leistungsaustausches erbracht werden.<sup>23)</sup> Ein Leistungsaustausch setzt voraus, dass ein Leistender und ein Leistungsempfänger vorhanden sind und der Leistung eine Gegenleistung (Entgelt) gegenübersteht.<sup>24)</sup> 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.<sup>25)</sup> 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

---

<sup>21)</sup> Vgl *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>3</sup>, § 2 Tz 181.

<sup>22)</sup> Anderer Ansicht *Ehrke-Rabel* in *Kirchmayr/Mayr/Kofler/Ehrke-Rabel*, Digitalisierung im Konzernsteuerrecht (2018) 158, die aufgrund der geringen Wahrscheinlichkeit, eine Bitcoin zu lukrieren, die Unternehmereigenschaft verneint und das Bitcoin-Mining als Teilnahme an einem Glücksspiel qualifiziert.

<sup>23)</sup> Vgl *Windsteig* in *Melhardt/Tumpel*, UStG<sup>2</sup>, § 1 Rz 71.

<sup>24)</sup> Vgl *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, UStG (59. Lfg, 2019) § 1 Tz 8.

<sup>25)</sup> Vgl *Peltner* in *Weymüller*, BeckOK UStG (21. Lfg, 2019) § 1 Rn 51.

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.<sup>26)</sup> Ein Rechtsverhältnis 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.<sup>27)</sup> Bei der Umsatzsteuer als Verbrauchssteuer kann es nach Ansicht der deutschen Literatur hingegen nicht alleine darauf ankommen, ob aufgrund einer Rechtsgrundlage gezahlt wird, sondern allein darauf, dass der Leistungsempfänger (oder ein Dritter) wegen einer ihm gegenüber erbrachten Leistung etwas aufwendet.<sup>28)</sup>

Es ist daher zu prüfen, ob für den *block reward* und für die Transaktionsgebühren das Kriterium „*Dienstleistung gegen Entgelt*“ erfüllt ist.

### 2.2.1. Solo-Mining

In Bezug auf den für die Validierungsdienstleistung erhaltenen *block reward* ist die Umsatzsteuerbarkeit nach Ansicht des BMF und der überwiegenden Literatur nicht gegeben, da das dezentrale Blockchain-Netzwerk nicht als bestimmter Leistungsempfänger iSd Umsatzsteuerrechts beurteilt werden kann.<sup>29)</sup> Die Leistung muss sich an einen bestimmten oder bestimmbar Leistungsadressaten richten.<sup>30)</sup> Für die Steuerbarkeit muss der Leistungsempfänger zumindest bestimmbar sein.<sup>31)</sup> Daran fehlt es, wenn eine Leistung gegenüber einem unbestimmten Empfängerkreis erbracht wird.<sup>32)</sup> Wenn alle Teilnehmer des weltweiten Blockchain-Netzwerks durch die Leistung der Miner profitieren, wird von einem unbestimmten Empfängerkreis auszugehen sein; dadurch wird die Steuerbarkeit der Leistung zu verneinen sein.

Neben dem *block reward* erhält der Miner für die Validierungsdienstleistung 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 werden, 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. Der Miner erbringt nur eine einheitliche Leistung, die bei Erfolg sowohl mit dem *block reward* als auch mit den Transaktionsgebühren honoriert wird.

Hinsichtlich der Transaktionsgebühren geht das BMF<sup>33)</sup> von einer Steuerbarkeit aufgrund des bestimmbar Leistungsempfängers aus, jedoch soll die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG (Umsätze und Vermittlung von gesetzlichen Zahlungsmitteln) – anscheinend aufgrund der Rechtsprechung des EuGH<sup>34)</sup> – anwendbar sein. Da die zitierte Entscheidung des EuGH nicht zum Mining, sondern zum Umtausch konventioneller Währungen in Einheiten der virtuellen Währung Bitcoin und umgekehrt er-

<sup>26)</sup> Vgl EuGH 10. 11. 2016, *Baštová*, C-432/15, Rn 28; 3. 3. 1994, *Tolsma*, C-16/93, Rn 13 f.

<sup>27)</sup> Vgl EuGH 22. 6. 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, Rn 24.

<sup>28)</sup> Vgl *Stadie* in *Rau/Dürnwächter*, UStG (185. Lfg, 2020) Einf Rn 164.

<sup>29)</sup> Vgl Rz 759 UStR; *Enzinger*, Mining von Kryptowährungen, SWK 23/24/2017, 1013 (1018); *Pfeiffer*, Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Bitcoins, ÖStZ 2014, 434 (435); *Marschner*, Steuerrechtliche Überlegungen zu „KRYPTO“ – einem Mining-Geschäftsmodell, taxlex 2018, 19 (21).

<sup>30)</sup> Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup>, § 1 Tz 22.

<sup>31)</sup> Vgl *Windsteig* in *Melhardt/Tumpel*, UStG<sup>2</sup>, § 1 Rz 97; *Thiele*, Bitcoin vor dem EuGH: Abgabenrechtliche Aspekte einer virtuellen Währung, ZIR 2015, 135; *Pfeiffer*, ÖStZ 2014, 434 (434); *Pielke*, Umsatzsteuerliche Behandlung von Bitcoins nach dem Urteil des EuGH, MwStR 2016, 150 (152).

<sup>32)</sup> Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup>, § 1 Tz 24.

<sup>33)</sup> Vgl Rz 759 UStR.

<sup>34)</sup> EuGH 22. 10. 2015, *Hedqvist*, C-264/14.



ging, kann die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG (Umsätze und Vermittlung von gesetzlichen Zahlungsmitteln) nicht ohne Weiteres auf das Mining angewendet werden.<sup>35)</sup> Es stellt sich aber die Frage, ob nicht die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 8 lit e UStG (Umsätze im Zahlungs- und Überweisungsverkehr) einschlägig sein kann. Unter den Begriff „Überweisung“ fällt das Ausführen eines Auftrags zur Übertragung eines Geldbetrags von einem Bankkonto einer Person auf ein anderes Bankkonto einer anderen Person, wobei Kennzeichen dieses Vorgangs die Änderung der bestehenden finanziellen und rechtlichen Situation zwischen Überweisenden und Überweisungsempfänger ist.<sup>36)</sup> Für die Anwendbarkeit des § 6 Abs 1 Z 8 lit e UStG ist es nicht erforderlich, dass ein Kreditinstitut die Umsätze im Zahlungs- und Überweisungsverkehr erbringen muss.<sup>37)</sup> Die Steuerbefreiung ist durch die Art der erbrachten Dienstleistung und nicht durch den Erbringer oder Empfänger der Leistung definiert.<sup>38)</sup> Aus der Rechtsprechung des EuGH<sup>39)</sup> geht hervor, dass Dienstleistungen von der Steuerbefreiung gemäß Art 135 Abs 1 Buchst d MwStSyst-RL (in Österreich in § 6 Abs 1 Z 8 lit e UStG) erfasst sein sollen, deren Funktionsweise einen Geldtransfer zum Inhalt haben. Die Versendung von Bitcoins ist mit einem derartigen Geldtransfer vergleichbar. Bei einer Transaktion in einem Blockchain-Netzwerk, wie zB Bitcoin, führt die Übertragung von Bitcoins von der *wallet* einer Person auf die *wallet* einer anderen Person zu einer Änderung der Eigentumsverhältnisse. Daher ist die Transaktion in einem Blockchain-Netzwerk mit einer Überweisung im gewöhnlichen Zahlungs- und Überweisungsverkehr am Finanzsektor vergleichbar.<sup>40)</sup>

Ob der Umsatz im Inland steuerbar ist und den österreichischen Steuerbefreiungen gemäß § 6 Abs 1 Z 8 lit b oder lit e UStG zugänglich ist, hängt davon ab, ob der Leistungsort der Validierungsdienstleistung des Miners gemäß § 3a UStG im Inland liegt. Bei der Validierungsdienstleistung handelt es sich um eine auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistung.<sup>41)</sup> Auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen sind solche, die über das Internet erbracht werden, deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und ohne Informationstechnologie nicht möglich wäre.<sup>42)</sup> Elektronisch erbrachte Dienstleistungen sind grundsätzlich am Empfängerort steuerbar – unabhängig davon, wo der Leistungserbringer und der Leistungsempfänger ansässig sind und unabhängig davon, ob es sich beim Leistungsempfänger um einen Unternehmer handelt oder nicht.<sup>43)</sup>

Für den Solo-Miner kann daher zusammenfassend festgehalten werden, dass hinsichtlich des *block reward* keine Umsatzsteuerbarkeit gegeben ist und hinsichtlich der Transaktionsgebühren entweder die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG oder jene gemäß § 6 Abs 1 Z 8 lit e UStG zur Anwendung gelangt. Aufgrund der Nichtsteuerbarkeit bzw der unechten Steuerbefreiung ist ein Vorsteuerabzug für damit in Zusammenhang stehende Vorleistungen nicht möglich.

### 2.2.2. Pool-Mining – Bereitstellung von Rechenleistung an einen Mining-Pool-Betreiber

Da der Mining-Pool-Betreiber im eigenen Namen aber auf fremde Rechnung des Pool-Miners tätig wird, liegt eine Besorgungsleistung gemäß § 3a Abs 4 UStG (Leistungsverkauf) vor. Bei Besorgungsleistungen werden Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von

<sup>35)</sup> Vgl *Ehrke-Rabel* in *Kirchmayr/Mayr/Kofler/Ehrke-Rabel*, Digitalisierung im Konzernsteuerrecht, 158.

<sup>36)</sup> Vgl *Ecker/Eppl/Röblier/Schwab*, UStG (59. Lfg, 2019) § 6 Abs 1 Z 8 lit e Tz 6.

<sup>37)</sup> Vgl *Ecker/Eppl/Röblier/Schwab*, UStG (59. Lfg, 2019) § 6 Abs 1 Z 8 lit e Tz 9.

<sup>38)</sup> Vgl EuGH 5. 6. 1997, *Sparekassernes Datacenter (SDC)*, C-2/95, Rn 32.

<sup>39)</sup> EuGH 12. 6. 2014, *Granton Advertising*, C-461/12.

<sup>40)</sup> Vgl *Ecker/Eppl/Röblier/Schwab*, UStG (59. Lfg, 2019) § 6 Abs 1 Z 8 lit b Tz 34, die alternativ zur Befreiung nach § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG auch die Befreiung nach § 6 Abs 1 Z 8 lit e UStG für anwendbar halten.

<sup>41)</sup> Vgl *Dietsch*, Umsatzsteuerliche Behandlung von Bitcoin-Mining, MwSt 2018, 252.

<sup>42)</sup> Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup>, § 3a Abs 13 Tz 142/7.

<sup>43)</sup> Vgl *Ecker* in *Melhardt/Tumpel*, UStG<sup>2</sup>, § 3a Rz 221a.



Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, so behandelt, als hätten sie die Dienstleistung selbst erbracht.<sup>44)</sup> Die besorgte Dienstleistung (= Validierungsdienstleistung) wird als eigene Dienstleistung des Mining-Pool-Betreibers an das Blockchain-Netzwerk angesehen. Der Mining-Pool-Betreiber erbringt daher aus umsatzsteuerlicher Sicht nach außen hin, gleich wie der Solo-Miner, die Validierungsdienstleistung an das Blockchain-Netzwerk. Es kann daher bezüglich seines Umsatzes auf die Ausführungen zum Solo-Miner unter Pkt 2.2.1. verwiesen werden. Hinsichtlich des *block reward* liegt ein nicht steuerbarer und hinsichtlich der Transaktionsgebühren ein unecht steuerbefreiter Umsatz gemäß § 6 Abs 1 Z 8 lit b oder lit e UStG vor.

Die Bereitstellung der Rechenleistung des Pool-Miners an den Mining-Pool-Betreiber ist als Vorleistung zur Validierungsdienstleistung zu sehen, die Validierungsdienstleistung selbst wird nur vom Mining-Pool-Betreiber erbracht. Die Bereitstellung der Rechenleistung ist eine auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistung, die grundsätzlich steuerbar und steuerpflichtig ist. Dem Pool-Miner steht daher insoweit auch der Vorsteuerabzug zu.

Die Gebühren, die der Mining-Pool-Betreiber dem Pool-Miner für seine Leistung bei der Auszahlung der virtuellen Währung in Abzug bringt, sind als Besorgungsentgelt zu qualifizieren. Nach § 3a Abs 4 UStG sind die für die besorgte Leistung (= Validierungsdienstleistung) geltenden Vorschriften auch für die Besorgungsleistung anzuwenden. Die Validierungsdienstleistung (= besorgte Leistung) ist hinsichtlich des *block reward* nicht steuerbar, da der Leistungsempfänger unbestimmbar ist; wäre er bestimmbar und die Leistung steuerbar, wäre diese – genauso wie die Transaktionsgebühren – unecht steuerbefreit. Dementsprechend wird auch die vom Mining-Pool-Betreiber verrechnete Gebühr (= Besorgungsentgelt) steuerfrei sein. Dem Mining-Pool-Betreiber steht daher auch insoweit kein Vorsteuerabzug zu.

## i

### Auf den Punkt gebracht

- Für eine zutreffende umsatzsteuerrechtliche Beurteilung ist es erforderlich, sich im Detail mit den unterschiedlichen Formen des Minings auseinanderzusetzen. Insbesondere ist zwischen Solo-Mining und Pool-Mining zu differenzieren.
- Der Solo-Miner erbringt die Validierungsdienstleistung im eigenen Namen und auf eigene Rechnung. Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist hinsichtlich der Vergütungen für die Validierungsdienstleistung wie folgt zu differenzieren: Beim *block reward* liegt aufgrund des nicht bestimmbaren Leistungsempfängers bzw des fehlenden unmittelbaren Zusammenhangs zwischen Leistung und Gegenleistung keine Steuerbarkeit iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG vor. Hinsichtlich der Transaktionsgebühren kommt die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 8 lit b oder lit e UStG zur Anwendung. Dem Solo-Miner steht kein Vorsteuerabzug für damit zusammenhängende Vorleistungen zu.
- Beim Pool-Mining wird die Validierungsdienstleistung vom Mining-Pool-Betreiber erbracht. Der Pool-Miner, der seine Hardware bzw seine Rechenleistung einem Mining-Pool-Betreiber zur Verfügung stellt, erbringt nur eine Vorleistung und nicht die Validierungsdienstleistung selbst. Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist die Bereitstellung der Rechenleistung im Rahmen des Pool-Minings eine auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistung, die grundsätzlich steuerbar und steuerpflichtig ist. Dem Pool-Miner steht daher insoweit auch der Vorsteuerabzug für damit zusammenhängende Vorleistungen zu. Der Mining-Pool-Betreiber erbringt selbst die Validierungsdienstleistung und ist somit umsatzsteuerlich wie ein Solo-Miner zu behandeln.

<sup>44)</sup> Vgl Ruppe/Achatz, UStG<sup>5</sup>, § 3a Abs 4 Tz 14.



Jetzt 20 % sparen!

SWK-Jahresabo 2020  
(95. Jahrgang, Heft 1-36)

€ 336,-\*  
statt € 420,-\*

Jetzt Jahresabo 2020  
bestellen und 20 % sparen!

## Bestellformular Ja, ich bestelle

SWK-Jahresabo 2020  
(95. Jahrgang 2020, Heft 1-36)

EUR 336,-  
statt EUR 420,-

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnr.

PLZ/Ort

E-Mail/Telefon

Datum/Unterschrift



Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet. Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abstelllinks in jedem zugesendeten Newsletter widerrufen werden.

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden. AGB: [lindeverlag.at/agb](http://lindeverlag.at/agb) | Datenschutzbestimmungen: [lindeverlag.at/datenschutz](http://lindeverlag.at/datenschutz).  
Preise Zeitschriften inkl. MwSt, zzgl. 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 Abopreisen weiter. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

Linde Verlag Ges.m.b.H  
Scheydgasse 24, 1210 Wien  
Handelsgericht Wien  
FB-Nr: 102235X, ATU  
14910701  
DVR: 000 2356

Jetzt bestellen: [lindeverlag.at](http://lindeverlag.at) [office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at) 01 24 630 01 24 630-23