

Mining von Bitcoin – Unecht steuerbefreit gem § 6 Abs 1 Z 9 lit d sublit aa UStG?

ecolex 2022/56

§ 6 Abs 1 Z 8 lit b, Z 9 lit d sublit aa UStG

BFG 20. 8. 2021, RV/5100226/2021

Umsatzsteuer; Kryptowährung; Steuerbefreiungen; Währungswechsel; Mining; Glücksspiel

Beim Mining von Kryptowährung überwiegt die Glücksspielkomponente, weshalb grds keine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt. Der Wechsel von Kryptowährung ist ein Währungswechsel iSd § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG und damit unecht von der Umsatzsteuer befreit.

Sachverhalt:

Die Bf ist im Bereich der Blockchain- und Kryptowährungstechnologie tätig und stellt Kunden entgeltlich Rechenleistungen zur Verfügung. Dabei werden unterschiedliche Pakete angeboten, wobei sich die Entgelthöhe an der vom Kunden gewünschten Rechenleistung orientiert: Je mehr der Kunde bezahlt, desto mehr Rechenleistung verwendet die Bf, um verschiedene Kryptowährungen – allen voran Bitcoin – zu schürfen. Die von der Bf angebotenen Leistungen umfassen dabei die Inbetriebnahme, Betreuung, Betreuung und Wartung von Servern im weltweiten Kryptowährungsnetzwerk. Die diesen Leistungen zu Grunde liegenden Verträge werden als Managed-Host-Verträge bezeichnet. Inhalt dieser Verträge ist neben dem Schürfen von Kryptowährung auch der Umtausch derselben in Bitcoins oder andere Kryptowährungen sowie die Übertragung in die digitale Geldbörse des Kunden. Die Bf weist im Zuge dessen die Umsatzsteuer in Höhe von 20% aus und macht den Vorsteuerabzug für die Mining-Riggs geltend. Das Gericht hat sich mit der Frage auseinandergesetzt, ob dieser Vorsteuerabzug zusteht.

Entscheidungsgründe:

1. Zu untersuchen sind zwei Leistungen, das Mining der Kryptowährung sowie der Umtausch der Kryptowährung in Bitcoins oder andere Kryptowährungen und die Übertragung in die Balance des Vertragspartners.

2. Bezüglich der Leistung des Minings ist das BFG zur Auffassung gelangt, dass aufgrund des überwiegenden Glücksspielcharakters eine unecht steuerbefreite Leistung nach § 6 Abs 1 Z 9 lit d sublit aa UStG 1994 vorliegt, die Übertragung in die Balance ist als Nebenleistung anzusehen.

3. Dagegen wird der Wechsel von einer Kryptowährung in eine andere Kryptowährung analog der Rsp „Hedqvist“ als unecht steuerbefreite Leistung nach § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG angesehen, da diesbezüglich ein synallagmatischer Vertrag anzunehmen ist und beide Vertragspartner die Kryptowährungen als alternative Zahlungsmittel angesehen haben. Die entsprechende „Spanne“ ergibt sich aus dem Entgeltanteil des Managed-Hosting-Pakets, der für den Umtausch der Währungen zu zahlen ist.

Anmerkung:

Dem BFG zufolge trifft die von der Bf behauptete Einstufung der von ihr angebotenen Verträge als Managed-Host-Verträge im vorliegenden Fall nicht zu. Dies deshalb, weil bei einem echten Managed-Host-Vertrag dem Kunden Hard- und Software zum eigenverantwortlichen Minen zur Verfügung gestellt wird. Demgegenüber wird dem Sachverhalt nach die Mining-Tätigkeit durch die Bf selbst ausgeführt. Zwar begründet das Mining von Kryptowährung an sich keine steuerbare Leistung, weil die Glücksspielkomponente über-

wiegt. Die Mining-Tätigkeit war im vorliegenden Fall aber dennoch als umsatzsteuerbare Leistung zu qualifizieren, weil die Bf ihr Entgelt unabhängig von einem etwaig eintretenden Mining-Erfolg erhält. In seiner Begründung bejaht das BFG in Bezug auf die von der Bf ausgeführten Mining-Tätigkeit in weiterer Folge die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 9 lit d sublit aa UStG, wenngleich ohne nähere Prüfung und lediglich mit Verweis auf den überwiegenden Glücksspielcharakter der Tätigkeit. Die Befreiung gem § 6 Abs 1 Z 9 lit d sublit aa UStG gelangt zur Anwendung, sofern der fragliche Umsatz ua mit einer Ausspielung gem § 2 Abs 1 GSpG unmittelbar in Zusammenhang steht. Der Tatbestand der Ausspielung gem § 2 Abs 1 GSpG verlangt wiederum ein Glücksspiel iSd § 1 GSpG. Ausschlaggebend ist damit, dass das Ergebnis des Glücksspiels überwiegend vom Zufall abhängt (vgl dazu Ehrke-Rabel/Eisenberger/Hödl/Zechner, Bitcoin-Miner als Prosumer: Eine Frage staatlicher Regulierung? ALJ 2017, 202). Beim Mining von Kryptowährung ist dies nach hA jedenfalls der Fall, weil aufgrund der idR sehr geringen – durch den Miner wenig beeinflussbaren – Trefferwahrscheinlichkeit jedenfalls eine irrationale Erwartung hinsichtlich eines Gewinns vorliegt. Die hA qualifiziert das Schürfen nach Kryptowährung dementsprechend als Glücksspiel iSd § 1 GSpG (Ehrke-Rabel in Kirchmayer et al (Hrsg), Digitalisierung im Konzernsteuerrecht (2018) 158; Ehrke-Rabel/Eisenberger/Hödl/Zechner, ALJ 2017, 207; Varro, Bitcoin-Mining: Nicht steuerbares Glücksspiel? taxlex 2017, 403). Der Begriff der Ausspielung gem § 2 Abs 1 GSpG verlangt zudem, dass das Glücksspiel von einem Unternehmer veranstaltet, angeboten oder zugänglich gemacht wird. Zwar ist beim Mining von Kryptowährungen grds umstritten, ob es überhaupt einen Unternehmer gibt, der als Veranstalter des Glücksspiels zu qualifizieren ist, allerdings erübrigt sich eine solche Diskussion für den vorliegenden Fall: Denn gem § 2 Abs 1 GSpG reicht es für eine Einordnung als Ausspielung aus, dass ein Unternehmer ein Glücksspiel zugänglich macht. Unter Zugänglichmachen versteht die Rsp das Zugänglichmachen von zur Durchführung von Glücksspielen iSd GSpG erforderlichen Gegenständen durch einen Unternehmer (VwGH 17. 7. 2019, Ra 2019/17/0058; 26. 9. 2018, Ra 2017/17/0474; 12. 12. 2018, Ra 2018/17/0113). Da die Bf im vorliegenden Fall die Mining-Tätigkeit entgeltlich anbietet und das Glücksspiel damit zugänglich macht, kann diese problemlos als Unternehmer gem § 2 Abs 1 GSpG (bzw § 2 UStG) qualifiziert werden. Infolgedessen ist die Tätigkeit der Bf als Ausspielung gem § 2 Abs 1 GSpG einzuordnen und die Befreiung gem § 6 Abs 1 Z 9 lit d sublit aa UStG einschlägig. Der Vorsteuerabzug war folgerichtig zu verneinen. Anzumerken bleibt in diesem Zusammenhang allerdings, dass sich uE an diesem Ergebnis auch bei Annahme eines – von der Bf vorgebrachten – echten Managed-Host-Vertrags nichts geändert hätte. Denn sollte einem Kunden Hard- und Software zum eigenverantwortlichen Schürfen von Kryptowährung zur Verfügung gestellt werden, wird ebenfalls von einem tatbestandsmäßigen Zugänglichmachen eines Glücksspiels auszugehen sein.

Der Sinn der Steuerbefreiung in § 6 Abs 1 Z 9 lit d sublit aa UStG besteht den Gesetzesmaterialien zufolge darin, eine doppelte Steuerlast, einerseits durch die Umsatzsteuer und andererseits durch Glücksspielabgaben, zu vermeiden (vgl dazu Kranich/Siegl/Waba, Mehrwertsteuer: Umsatzsteuergesetz 1972, Gesetzestext, Erläuterungen, Kurzkomentar, Stichwortverzeichnis [1972] 34). Wenngleich es aufgrund von § 6 Abs 1 Z 9 lit d sublit aa UStG zu keiner Umsatzbesteuerung kommt, stellt sich daher die Frage, ob

im vorliegenden Fall eine Glücksspielabgabe anfällt. Gem § 57 Abs 1 GSpG unterliegen Ausspielungen, an denen die Teilnahme aus dem Inland erfolgt, einer Abgabe von 16% und elektronische Lotterien iSd § 12a GSpG gem § 57 Abs 2 GSpG einer Abgabe von 40%. Beim Mining von Kryptowährung handelt es sich nach hA jedenfalls um eine elektronische Lotterie iSd § 12a GSpG, welche grds einer Glücksspielabgabe iHv 40% der Jahresbruttoeinnahmen (vgl § 57 Abs 5 GSpG) unterliegt, sofern keine Ausnahme (etwa eine Konzessionsabgabepflicht nach § 17 Abs 3 GSpG) vorliegt (*Ehrke-Rabel/Eisenberger/Hödl/Zechner*, ALJ 2017, 210). Die Glücksspielabgabe wird grds vom Veranstalter der Ausspielung sowie dem Vermittler zur ungeteilten Hand geschuldet (vgl § 59 GSpG). Umgelegt auf den vorliegenden Fall wäre das Kryptowährungsnetzwerk als Veranstalter und die Bf als Vermittler des Glücksspiels anzusehen. Da das Bitcoin-Netzwerk allerdings faktisch kaum greifbar ist, wird in erster Linie die Bf die Abgabenschuld zu tragen haben (vgl dazu *Ehrke-Rabel/Eisenberger/Hödl/Zechner*, ALJ 2017, 216).

Was den Umtausch der geschürften Kryptowährung in Bitcoins oder andere Kryptowährung betrifft, folgt das BFG der Auffassung des FA und geht – im Einklang mit dem EuGH in C-264/14, *Hedqvist* – von einer umsatzsteuerbaren Leistung aus. Der Umtausch ist nach

§ 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG als Währungswechsel unecht steuerbefreit. Die Anwendung der in der Rs *Hedqvist* vom EuGH festgestellten Grundsätze überzeugt. In der Rs *Hedqvist* wurde Kryptowährung gegen schwedische Kronen getauscht und die Anwendung der Steuerbefreiung vom EuGH bejaht, weil die Kryptowährung von den beteiligten Parteien als Zahlungsmittel angesehen wurde. Im vorliegenden Fall erfolgt ein Tausch Kryptowährung gegen Kryptowährung, wobei die Vertragspartner die Kryptowährungen als alternative Zahlungsmittel akzeptiert haben. Vor diesem Hintergrund erscheint die Argumentation des BFG folgerichtig und eine abweichende Behandlung der Fälle jedenfalls nicht angebracht. Der Vorsteuerabzug steht daher im Ergebnis auch für den Umtausch Kryptowährung gegen Kryptowährung nicht zu. Die Entscheidung über die eingebrachte (ordentliche) Revision obliegt dem VwGH und kann mit Spannung erwartet werden.

Mag. **Rainer Borna** ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

Markus Mittendorfer, LL.M. (WU), ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.



Komplexe Materie – verständlich dargestellt

Deckt sämtliche Bereiche der Sozialversicherung ab:

- ASVG und APG
- Erläuterung wichtiger GSVG-Paragrafen
- BSVG, B-KUVG und NVG werden in die Kommentierung einbezogen
- Mit besonderem Fokus auf das Unionsrecht

Mosler/Müller/Pfeil (Hrsg.)
Der SV-Komm

Faszikelwerk in 4 Mappen inkl. 292. Lieferung 2021.

Im Abonnement zur Fortsetzung vorgemerkt.

ISBN 978-3-214-09771-4

398,00 EUR

inkl. MwSt.

shop.manz.at

MANZ 