

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag^a. Susanne Haim, den Richter Mag. Günter Narat sowie die fachkundigen Laienrichter Mag David Bergsmann und Ing. Mag. Christian Matzinger in der Beschwerdesache *****Bf1***, ***Bf1-Adr***** Steuernummer: *****BF1StNr1*****, vertreten durch die Enzinger Steuerberatung GmbH, Herrengasse 13, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 30. März 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 05. Dezember 2022 betreffend **Umsatz- und Körperschaftsteuer 2018** in Anwesenheit der Schriftführerin Alexandra Gallistl zu Recht erkannt:

I)

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Nach einer bei der Beschwerdeführerin (in weiterer Folge kurz Bf) durchgeführten Außenprüfung wurden von der belangten Behörde am 05.12.2022 Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2018 erlassen. Die belangte Behörde beurteilte die von der Bf erzielten Umsätze als unecht steuerfrei und anerkannte den Vorsteuerabzug aus den Vorleistungen, die dem Bereich Pool-Mining zugeordnet werden konnten, nicht. Die Tätigkeit der Bf sei als Mining von Kryptowährungen einzuordnen. Das Mining von Kryptowährungen sei entweder mangels eines bestimmbaren Leistungsempfängers nicht steuerbar oder im Fall der Verifizierung eines dezidierten Vorganges gegen Transaktionsgebühren steuerbar, aber nach § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG steuerfrei.

Die Bf brachte mit Schreiben vom 30.03.2023 Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2018 bei der belangten Behörde ein. Vorgebracht wurde, dass die belangte Behörde bei ihrer Beurteilung nicht die unterschiedlichen Leistungsbeziehungen (Vorleistung Bereitstellung von Rechenleistung versus Validierungsleistung des Mining-Pool-Betreibers) berücksichtigt, sondern alle „Leistungen“, die mit „Mining“ zu tun hätten, über einen Kamm geschert habe. Die Bf habe niemals selber „gemint“ (dh niemals eine Validierungsdienstleistung in einem Kryptowährungsnetzwerk ausgeführt), sondern lediglich Rechenleistung einem anderen Unternehmer („Pool- Mining-Betreiber“) für dessen Validierungsleistung entgeltlich zur Verfügung gestellt. Bei der Bereitstellung von Rechenleistung handle es sich um eine elektronisch erbrachte Dienstleistung im Sinne § 3a Abs 13 UStG, die als sonstige Leistung an einen Unternehmer gemäß § 3a Abs 6 UStG am Empfängerort steuerbar sei. Der Begriff „Mining“ werde im allgemeinen Sprachgebrauch oft mit dem „Schürfen“ von neuen Einheiten einer virtuellen Währung gleichgesetzt. Tatsächlich erbringe der Miner eine Dienstleistung (Validierungsdienstleistung), für die er bei Erfolg neben Transaktionsgebühren auch neue – vom Blockchain-Netzwerk generierte – Einheiten der jeweiligen virtuellen Währung erhalte (Block Reward). Bei der Transaktionsgebühr handle es sich um eine Gebühr, die bei der Transaktion (Übertragung der virtuellen Währung) anfalle und dem Versender der virtuellen Währung in Abzug gebracht werde. Die Dienstleistung (Validierungsdienstleistung) des Miners bestehe 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 sei noch kein gültiger Block, sondern würden Transaktionen aus einem Memory-Pool zusammengefasst und die sogenannte Coinbase-Transaktion vom Miner hinzugefügt. Die Coinbase-Transaktion sei die erste Transaktion eines jeden (Anwärter-)Blocks. Diese Transaktion werde vom Miner erzeugt und beinhalte die Belohnung (Block Reward + Transaktionsgebühren) für seine Validierungsdienstleistung. Die Coinbase-Transaktion beinhalte eine Anweisung, dass der Block Reward und die im Block enthaltenen Transaktionsgebühren an die eigene wallet des Miners ausbezahlt würden, sofern der Block vom Blockchain-Netzwerk, also von den nodes (Knotenpunkte), als gültig akzeptiert werde. Damit der Anwärterblock zu einem Block werde, der an die Blockchain angehängt werden könne, müsse der Miner eine mathematische Rechenaufgabe nach dem Trial-and-Error-Prinzip lösen. Für das Mining sei daher eine entsprechend leistungsfähige Hardware notwendig, um sich im Konkurrenzkampf mit anderen Minern durchzusetzen. Alle Miner würden bei der Lösung der Rechenaufgabe untereinander konkurrieren und nur derjenige Miner, der die Rechenaufgabe als erster löse, bekomme den Block Reward und die Transaktionsgebühren. Alle anderen Miner gingen leer aus. Der erfolgreiche Miner sende seine Lösung zur Bestätigung an alle anderen nodes aus, die die Richtigkeit des angehängten Blocks überprüfen könnten. Sobald die anderen Miner den Block empfangen und die Richtigkeit überprüft hätten, würden sie die laufende mathematische Rechenaufgabe abbrechen und damit beginnen, den nächsten Block zu validieren. Die

Wahrscheinlichkeit, dass ein Miner den Block Reward und die Transaktionsgebühren lukriere, hänge davon ab, wie hoch der Anteil seiner Rechenleistung an der Rechenleistung des gesamten Netzwerks sei.

Bei der umsatzsteuerlichen Analyse eines Sachverhalts in Zusammenhang mit Miningaktivitäten müsse differenziert werden, ob der Miner als Solo-Miner auftrete, dh die Validierungsdienstleistung an das Blockchain-Netzwerk im eigenen Namen und auf eigene Rechnung erbringe, oder ob der Miner als Pool-Miner nur eine Vorleistung, nämlich die Bereitstellung von Rechenleistung an einen Mining-Pool-Betreiber erbringe. Die in der Praxis gängige Bezeichnung Pool-Miner sei irreführend, da der Pool-Miner selbst keine Validierungsdienstleistung erbringe, sondern nur Rechenleistung an einen anderen zur Verfügung stelle. Beim Solo-Mining erbringe der Miner die Validierungsdienstleistung im eigenen Namen und arbeite auf eigene Rechnung, dh, er erbringe die Validierungsdienstleistung, indem er Transaktionen zusammenfasse, den Anwarterblock aufbaue, die Coinbase-Transaktion einfüge und versuche, die Rechenaufgabe mit seiner eigenen Spezialhardware zu lösen. Der Solo-Miner müsse hierfür einen full node betreiben. Die erforderliche Spezialhardware müsse in regelmäßigen Abständen erneuert werden und es würden laufende Betriebskosten, wie Raumkosten für die Unterbringung der Hardware, Kosten für Strom und Kühlung, anfallen. Aufgrund des gestiegenen Schwierigkeitslevels sei es zB im Bitcoin-Netzwerk heute sehr unwahrscheinlich, als Solo-Miner den Block Reward und die Transaktionsgebühren zu lukrieren. Aus diesem Grund werde idR kein Solo-Mining mehr betrieben, sondern die Miner würden ihre Rechenleistung einem Mining-Pool-Betreiber zur Verfügung stellen. Bei dieser Form des Minings registriere sich der Pool-Miner bei einem Mining-Pool-Betreiber und stelle ihm seine Rechenleistung zur Verfügung. Beim Mining-Pool-Betreiber handle es sich idR um Unternehmen, die einen Poolserver betreiben würden. IdR stelle der Mining-Pool-Betreiber den Pool-Minern eine Software zur Verfügung, mit der sie ihre Rechenleistung auf den Poolserver des Mining-Pool-Betreibers ausrichten könnten. Der Poolserver des Mining-Pool-Betreibers sei mit einem oder mehreren full nodes verbunden, damit eine Validierung von Transaktionen und Blöcken ermöglicht werde. Die einzelnen Pool-Miner würden sich das Betreiben eines eigenen full node ersparen. Beim Pool-Mining baue der Poolserver und nicht der einzelne Pool-Miner den Anwarterblock auf, indem er die Transaktionen zusammenfasse und die Coinbase-Transaktion hinzufüge. Der Anwarterblock sei der vorläufige Block, der die Transaktionen enthalte, die vom Pool-Mining-Operator ausgewählt worden seien. Der Anwarterblock werde anschließend an alle Pool-Miner geschickt, die versuchen würden, eine Lösung für die Rechenaufgabe mit ihrer Hardware zu finden. Sobald ein Pool-Miner eine gültige Lösung gefunden habe, sende er sie an den Pool-Mining-Operator, der den Anwarterblock aktualisiere und ihn an die Blockchain anhänge und somit die Validierungsleistung an das Kryptowährungsnetzwerk erbringe. Die Pool-Miner würden als Subdienstleister ihre Rechenleistung zur Verfügung stellen, damit der Mining-Pool-Betreiber die Validierungsdienstleistung erbringen könne. Nach außen hin trete der Mining-

Pool-Betreiber im eigenen Namen – und nicht die einzelnen Pool-Miner – gegenüber dem Kryptowährungsnetzwerk in Erscheinung. Die Auszahlung des Block Reward und der Transaktionsgebühren erfolge zuerst an eine wallet des Mining-Pool-Betreibers und werde dann abzüglich der Gebühr an die einzelnen Pool-Miner entsprechend ihres Anteils an bereitgestellter Rechenleistung weitergeleitet. Der Mining-Pool-Betreiber erbringe somit die Validierungsdienstleistung im eigenen Namen, jedoch auf Rechnung der teilnehmenden Pool-Miner.

Die Bf habe ein Rechenzentrum aufgebaut, wobei die Rechenleistung sogenannten Pool-Mining-Betreibern entgeltlich (gegen Bezahlung mit Kryptowährungen) zur Verfügung gestellt worden sei. Die Mining-Pool-Betreiber hätten diese Rechenleistung für das Mining von Kryptowährungen verwendet. 2018 sei hauptsächlich an folgende in- und ausländische Mining-Pool-Betreiber Rechenleistung zur Verfügung gestellt worden:

- B GmbH, Adr Österreich
- C, Adr Ausland 1
- G, Adr Ausland 2

Als Gegenleistung für die zur Verfügung gestellte Rechenleistung habe die Bf Kryptowährungseinheiten erhalten, wobei der jeweilige Pool-Mining-Betreiber davon eine Gebühr in Abzug gebracht habe. Die Bf habe sich bei den oben angeführten Mining-Pool-Betreibern registriert und ihre Mining-Hardware so ausgerichtet, dass sie die Verbindung mit dem Poolserver des Mining-Pool-Betreibers herstellen habe können. Im Zuge der Registrierung auf der Webseite des Mining-Pool-Betreibers habe die Bf sich den allgemeinen Auftragsbedingungen des jeweiligen Mining-Pool-Betreibers unterwerfen müssen. Allgemeine Geschäftsbedingungen seien vorformulierte Vertragsbedingungen, die standardmäßig auf eine Vielzahl von Verträgen zutreffen würden. Als Beispiel seien die AABs von der B GmbH beigelegt, in die im Zuge des Vertragsabschlusses eingewilligt worden sei. Zwischen der Bf und der B GmbH (und auch mit den anderen Mining-Pool-Betreibern) habe ein Vertragsverhältnis bestanden. Ein oder mehrere full nodes, welche für die Validierung von Transaktionen und Blöcken in einem Kryptowährungsnetzwerk notwendig seien, seien vom jeweiligen Mining-Pool-Betreiber (B GmbH, C, G) betrieben worden. Nur jene Person bzw Entität, die ein full node betreibe, könne überhaupt Transaktionen in einer Blockchain validieren und Blöcke an die Blockchain anschließen und erbringe damit die Validierungsleistung an das Kryptowährungsnetzwerk. Der Poolserver des Mining-Pool-Betreibers (B GmbH, C, G) sei mit einem oder mehreren full nodes verbunden gewesen, damit eine Validierung von Transaktionen und Blöcken ermöglicht worden sei. Rufe man die jeweiligen Transaktionen in der Blockchain als transparentes Register auf, sehe man unter der Position „Mined by“ den Namen des Mining-Pools „x“ (=B GmbH). Klicke man auf „x“ drauf, komme man zur Kryptowährungsadresse des Mining-Pool-Betreibers (B GmbH). Klicke man nun auf den Button

„x“ komme man auf die Website der B GmbH. Die dort hereinkommenden Ether würden die für die Validierungsleistung erhaltenen Block Rewards und Transaktionsgebühren darstellen, die der Mining-Pool-Betreiber B GmbH für die Validierungsdienstleistung vom Kryptowährungsnetzwerk erhalten habe, während die Bf für die Bereitstellung von Rechenleistung von den Mining-Pool-Betreibern Kryptowährungen als Entgelt erhalten habe.

Hinsichtlich der Nichtabhaltung der Schlussbesprechung liege offensichtlich ein Verfahrensmangel vor.

Zu den einzelnen Textziffern:

Tz 2: Die belangte Behörde führe in der Tz aus: *„Die Ausführungen zu den Finanzierungsdienstleistungen im Rahmen der Umsatzsteuerprüfung im Jahr 2018 seien nach Meinung der Außenprüfung auch für dieses Verfahren essentiell.“* Eine Begründung hiefür fehle.

Tz 3: Die Bf habe sich nicht mit anderen Rechenzentren zusammengeschlossen, um einen gemeinschaftlichen Zweck zu verfolgen und nach außen hin mit Leistungen an Dritte im Wirtschaftsleben in Erscheinung zu treten. Die Bf habe als Vordienstleister Rechenleistung an Mining-Pool-Betreiber als eigenständige Unternehmen zur Verfügung gestellt. Die Bf habe niemals ein full node betrieben und daher keine Validierungsleistung gegenüber dem Kryptowährungsnetzwerk erbringen können. Die Bf trete mit ihrer Leistung, nämlich der Bereitstellung von Rechenleistung gegenüber ihrem Leistungsempfänger (Mining-Pool-Betreiber als eigenständige Unternehmen) in Erscheinung. Die Mining-Pool-Betreiber würden ihrerseits die Validierungsleistung gegenüber dem Kryptowährungsnetzwerk erbringen.

Tz 5: Das Heranziehen der EuGH Rechtsprechung C-264/14 Hedqvist sei für die Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes ungeeignet. In der RS C-264/14 sei es um die Frage gegangen, ob die unechte Umsatzsteuerbefreiung für gesetzliche Zahlungsmittel (§ 6 Z 8 lit b UStG) auch auf die von einem Online-Bitcoin-Händler verrechnete Provision anwendbar sei oder nicht. Hier gehe es um die entgeltliche Bereitstellung von Rechenleistung an andere Unternehmen (Pool-Mining-Betreiber). Zwischen der Bf und den Pool-Mining-Betreibern habe ein Vertragsverhältnis bestanden. Zusätzlich werde ein Mail der B GmbH angefügt, wo bestätigt werde, dass Rechenleistung zur Verfügung gestellt worden und es zu Auszahlungen von Kryptowährungen gekommen sei. Die B GmbH habe der Bf einen Link übermittelt, wo die genauen täglichen Auszahlungen an die Bf ersichtlich seien.

Für die Beurteilung, ob Umsätze gemäß § 1 UStG umsatzsteuerbar seien, komme es auf das Vorliegen von Ausgangsrechnungen nicht an. Ein „buchmäßiger Nachweis“ könne durch die fälschungssicheren Blockchaintransaktionen erbracht werden. Die Aussage der belangten Behörde im SB-Programm *„Erst die erfolgreiche ausgeführte Rechentransaktion führt zu Überweisung des Block-Rewards“* sei schlichtweg falsch, da die Bf niemals einen Block-Reward

(originär von der Blockchain erzeugte Coins) erhalten habe, sondern lediglich für das Bereitstellen der Rechenleistung in Kryptowährungseinheiten entlohnt worden sei. Das sei auch technisch eindeutig nachweisbar, da nur der Pool-Mining-Betreiber den Block Reward im Rahmen des Minings (=Validierungsleistung) erhalte. Solche Transaktionen seien auf den Wallet-Adressen der Bf nicht zu finden, weil diese eben kein Mining betrieben, sondern nur Rechenleistung als Vorleistung an Pool-Mining-Betreiber bereitgestellt habe.

Die EuGH-Entscheidung C-264/14 Hedqvist könne nicht auf das Mining übertragen werden. Der EuGH habe sich ausschließlich mit der Frage befasst, ob es sich beim Wechsel von gesetzlicher Währung in Bitcoin und umgekehrt um einen Umsatz mit Zahlungsmitteln handle oder nicht. Der EuGH habe festgestellt, dass Bitcoin kein Gegenstand, sondern vielmehr einem Zahlungsmittel vergleichbar seien. Zum Mining von Bitcoin habe sich der EuGH nicht geäußert. Anzumerken sei, dass die angesprochenen Erträge im Finanzerfolg („Erlöse aus dem Verkauf von Krypto-Assets“) nicht unter eine Befreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG fallen könnten. Voraussetzung für diese Steuerbefreiung sei, dass es sich überhaupt um Umsätze in Sinne § 1 Abs 1 Z 1 UStG handle. Der Betrag € 2.360.538,45 resultiere aus dem Umstand, dass die Bf ihre aus der Bereitstellung der Rechenleistung erhaltenen Kryptowährungen über eine Kryptowährungsplattform zur Abdeckung von Aufwendungen wie Stromrechnungen in Euro getauscht habe. Hier liege aber keine Leistung gegen Entgelt iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG vor, da die Bf für das Verkaufen der Kryptowährungen kein Entgelt erhalten habe, sondern im Gegenteil noch Gebühren für das Wechseln auf der Plattform entrichten habe müssen. Der EuGH habe in der Rechtsache First National Bank of Chicago C-172/96 festgehalten, dass die Übertragung gesetzlicher Zahlungsmittel als solche anerkanntermaßen keinen Steuertatbestand der Mehrwertsteuer erfülle. Im Schlussantrag zur Rechtssache Hedqvist C-264/14 werde klargestellt, dass auf Bitcoins die Rechtsprechung des Urteils First National Bank of Chicago C-172/96 anzuwenden sei und die Übertragung von Bitcoins als solches keinen Steuertatbestand erfülle. Die Übertragung der Kryptowährung auf die Kryptowährungsplattform zum Wechsellvorgang in Euro sei daher kein steuerbarer Vorgang. Selbst bei einem steuerbaren bzw steuerfreien Vorgang sei zu beachten, dass die Vorsteuern hauptsächlich die Anschaffung von Grafikkarten und die Stromlieferungen für den Betrieb des Rechenzentrums betreffen würden. Diese Vorleistungen würden in wirtschaftlicher Betrachtungsweise mit dem Bereitstellen der Rechenleistung an die Mining-Pool-Betreiber und nicht mit dem Wechsellvorgang der Kryptowährung in Euro über eine Kryptowährungsplattform in Verbindung stehen.

Auf der Webseite XX sei von B GmbH beschrieben, wie die Hardware auf den Mining Server von B GmbH zu verbinden sei. Der Umstand, dass von der Bf eine eigene Software zur Optimierung der Hardware verwendet werde oder, dass die Bf selber den Mining-Pool-Operator auswählen habe können, habe für die umsatzsteuerliche Beurteilung keinen Einfluss. Entscheidend sei, welche Leistung für einen Dritten erkennbar nach außen hin erbracht worden sei. Eine Validierungsleistung in einem Kryptowährungsnetzwerk habe nur der Pool-Mining-Betreiber und nicht die Bf erbracht.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 13.09.2023 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Aufgrund des Prüfungsablaufes liege weder ein Verfahrensmangel noch die Verletzung des Parteihörs vor. Im Rahmen der vorangegangenen USO seien Unterlagen vorgelegt worden, die nachweisen sollten, dass die Bf Rechenleistung an die Firma M GmbH geliefert habe. Es sei festgestellt worden, dass keine Rechenleistung geliefert worden sei, sondern habe es sich um eine Finanzierungsdienstleistung gehandelt. Daher sei ersichtlich, dass die Bf bereits im Vorverfahren Verträge über die angebliche Lieferung von Rechenleistung vorgelegt habe, um den Vorsteuerabzug für die Hardware zu erlangen.

Der Bf sei es nicht gelungen, ein Geschäftsverhältnis mit den Firmen (B GmbH, C, G) nachzuweisen oder Unterlagen zu vertraglichen Vereinbarungen dazu vorzulegen. Aufgrund eigener Ermittlungen habe der Sachverhalt hinsichtlich des Geschäftsverhältnisses mit dem Pool-Betreiber B GmbH nachvollzogen werden können. Da das Pool-Mining bei allen Mining-Pools, an denen sich die Bf beteiligt hätte, gleich abgelaufen sein dürfte, sei dieser Sachverhalt auch auf die anderen Mining-Pools umgelegt worden. Die Bf habe Pool-Mining im Rahmen einer Mining-Farm seit dem 19.03.2016 betrieben. In der Beschwerde vom 30.3.2023 würden die Argumente, die im Schreiben der Bf vom 23.12.2020 vorgebracht worden seien, erneut vorgebracht, wobei es teilweise zu textlichen Änderungen gekommen sei: Im Schreiben vom 23.12.2020 finde sich folgender Hinweis: *„Der Block Reward wird von der Blockchain neu generiert, d.h. neue Einheiten einer virtuellen Währung werden erzeugt, ohne dass diese einem Netzwerkteilnehmer weggenommen werden. Der Block Reward entsteht in der Sphäre des Blockchain-Netzwerkes und wird nach Bestätigung der Richtigkeit des Blocks durch andere Nodes dem jeweiligen Miner im Rahmen der Coinbase-Transaktion überlassen.“* Diese Passage fehle in der Beschwerde vom 30.03.2023. Dieser Umstand widerspreche dem Vorbringen hinsichtlich des Vorliegens eines Leistungsaustauschs. Nach obiger Definition entstehe der Block Reward in der Sphäre des Blockchain-Netzwerkes. Die Gegenleistung werde somit von einem unbestimmbaren Gegenüber erbracht. Eine innere Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung bzw zwischen Leistungserbringer und -empfänger sei nicht gegeben, weil das Blockchain-Netzwerk keinem definierten Leistungserbringer zugeordnet werden könne. Der Block Reward werde neu generiert und sei vor der erfolgreichen Blockgenerierung nicht vorhanden gewesen. Dies decke sich auch mit den Informationen aus den GTO (s. „§ 2.1. Blocks & Transactions: Because there is a reward of brand new cryptocurrency units for solving each block“) und spreche gegen das Vorbringen „Dienstleistung gegen Entgelt“. Da der Poolmining-Betreiber den Pool-Minern nur im Falle der erfolgreichen Generierung eines Blocks eine Gegenleistung in Form von Kryptowährung weiterleite, sei die Bf direkt (zumeist zu 99% bzw abzüglich der Servicegebühr des Mining-Pool-Betreibers) am Block Reward beteiligt. Auch von Seiten des Pool Betreibers B GmbH werde bestätigt, dass der Pool-Mining-Betreiber ausschließlich den Block Reward an die teilnehmenden Miner (abzüglich der Servicegebühr für die Organisation des Pools in Höhe von 1%) weiterleite. Dh, es werde der durch die

Rechenleistung erfolgreich generierte Block Reward nur weitergeleitet und nicht die Rechenleistung selbst honoriert. Die Höhe des Block Reward sei zum Zeitpunkt der Lieferung der Rechenleistung nicht bekannt und hänge zum Großteil vom Zufall ab. Dass der Pool-Miner quasi eine Vorleistung für den Pool-Betreiber in Form von Rechenleistung erbringe, sei weder aus den vorgelegten AABs (von B GmbH noch aus den GTO General Terms of Operation von B GmbH) abzuleiten.

Eine Dienstleistung gegen Entgelt sei nicht vereinbart worden. Es lasse sich kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Leistungen des Pool-Miners (Rechenleistung) sowie der Weiterleitung des Block Rewards durch den Pool-Betreiber feststellen. Gemäß den GTO („§ 2.1. *The difficulty of the mathematical problem is automatically adjusted by the network ...*“) werde die Schwierigkeit des mathematischen Problems vom Netzwerk automatisch angepasst. Ein Zusammenhang zwischen eingebrachter Rechenleistung und Anteil am Reward sei somit von Netzwerkprämissen bzw dem vorgegebenen Algorithmus abhängig und nicht von der eingebrachten Hash-Leistung oder Menge. Es sei nicht vereinbart worden, eine bestimmte Rechenleistung durch Überweisung eines Anteils am Block Reward abzugelten. Unterlagen seien nur zum behaupteten Vertragsverhältnis mit der B GmbH (GTO bzw AGBs) vorgelegt worden. Zu den anderen Unternehmen seien lediglich die vereinnahmten Beträge in Form von Excel-Listen offengelegt worden. Die B GmbH betreibe mittels Zurverfügungstellung von Mining-Software diverse Mining-Pools, denen Teilnehmer beitreten könnten. Der Mining-Pool-Betreiber könne nicht als Empfänger einer Dienstleistung (Lieferung von Rechenleistung) angesehen werden. Die Miner seien auch nicht zur Lieferung von Rechenleistung verpflichtet. Der Mining-Pool-Betreiber kenne die Teilnehmer nicht einmal namentlich, er sei niemals wissentlich mit der Bf in einer Geschäftsbeziehung gestanden. Zum Vorbringen der Bf, wonach aus der am 20.04.2021 übermittelten Ertragsaufstellung (Anlage 4 Export Aufstellung Mining Rewards nach Pool) hervorgehe, dass Rechenleistung an die B GmbH geliefert worden sei, werde festgehalten, dass auf diesem Link (<https://YY>) von 2016 - 2019 ein sog. „*predictable solo mining pool*“ betrieben worden sei und die Bf daran teilgenommen habe. 100% der „Block Rewards“ seien an denjenigen Miner angewiesen worden, der die meiste „Rechenleistung“ an den Pool geleistet habe. Aus diesem Umstand werde eindeutig erkennbar, dass nicht die gelieferte Rechenleistung abgegolten werde, sondern die erfolgreiche Lösung der Rechenaufgabe bzw Generierung eines Blocks belohnt werde. Auch die auf der Homepage einsehbare „Payout Policy“ (www.XX) und die zur Verfügung gestellten GTO würden ausschließlich den Begriff Block Rewards, also ein „Belohnungssystem“ bei erfolgreicher Berechnung eines Blocks, beinhalten und gebe es keinen Hinweis, dass Vertragsinhalt „Rechenleistung“ also „computational performance“ oder „computing power“ sei. Unstrittig sei, dass die Mining-Pool-Betreiber und nicht die Pool-Miner einen oder mehrere „Full nodes“ betreiben würden oder betrieben hätten. Letztendlich würden jedoch die Pool-Miner mit der erfolgreichen Lösung des mathematischen Problems zum Block Reward führen und diese Tätigkeit werde von den zusammengeschlossenen Pool-Minern erbracht. Auffallend oft werde

der Betrag idH von ETH 4,95 bzw in späterer Folge ein etwas höherer ETH Betrag an die Bf überwiesen. Dies erkläre sich dadurch, dass ein Miner, wenn er die Aufgabe korrekt löse, als Belohnung ETH 5 erhalte. Abzüglich der 1%igen Fee des Pool-Mining Unternehmens ergebe dies ETH 4,95. Daher erhalte nur der erfolgreiche Miner den Block Reward und werde nicht die Rechenleistung abgegolten werde, sondern die erfolgreiche Lösung der Rechentransaktion.

Der Betreiber des Mining-Pools biete anderen Personen an, ihre Rechenleistung in einem der von ihm betriebenen Mining-Pools zu bündeln. Dies spricht gegen die Auffassung der Bf, dass keine Pool-Gemeinschaft vorgelegen wäre und dass sie dem Betreiber des Pools als „Vordienstleister“ Rechenleistung zur Verfügung gestellt habe. Die B GmbH habe mangels Aufzeichnungen bzw Identitätsfeststellung keinerlei Kenntnis darüber gehabt, ob die von der Bf bekannt gegebenen Wallet-Adressen der Bf gehören würden oder nicht. Der B GmbH sei die Bf weder bekannt, noch sei sie mit ihr wissentlich in einer Geschäftsbeziehung gestanden. Daraus ergebe sich, dass die Bf keine Rechnungen an die B GmbH gestellt habe. Die Bf trete nicht mit ihrem Firmennamen gegenüber den Mining-Pool Betreibern in Erscheinung. Von der Bf sei bestätigt worden, dass keine schriftlichen Verträge mit den jeweiligen Pool-Mining-Betreibern existieren würden. Nun würden als Nachweis für Vertragsverhältnisse GTO (AAB) der B GmbH vorgelegt. Bei dem als Anlage 9 zur Beschwerde übermittelten Email handle es sich keinesfalls um eine Bestätigung der B GmbH über die Zurverfügungstellung von Rechenleistung durch die Bf. Verwiesen werde vielmehr auf einen Link, der den Text anzeige: *„Achtung: y, unser Solo-Mining-Pool, wurde am 18. Oktober (18.10.2021) geschlossen. Bitte schließen Sie ihre Mining-Aktivitäten auf y ab und denken Sie darüber nach, Ihre Mining-Rigs bis dahin auf x umzustellen.“* Aus den GTO (ABB) der B GmbH gehe hervor, dass erst die erfolgreiche Lösung der mathematischen Rechenoperation zu einer Überweisung des Pool-Mining Unternehmens führe („Because there is a reward of brand new cryptocurrency units for solving each block, ...“). Nicht die gelieferte Rechenleistung werde abgegolten, sondern die erfolgreiche Lösung der Rechenaufgabe. Die erfolgreiche Generierung eines Blocks sei zum großen Teil vom Zufall und nur zum geringen Teil von der eingebrachten Rechenleistung und der Größe des Miningpools abhängig. Im Zeitverlauf werde die zu liefernde Rechenleistung höher, da die teilnehmenden Miner in Konkurrenz stehen würden und je mehr Rechenleistung im gesamten Netzwerk zur Verfügung stehe, desto schwieriger werde die Rechenaufgabe.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass durch den Zusammenschluss zu einem Mining-Pool zahlreiche Personen die Rechenleistung der eigenen Hardware bündeln würden. Der Block Reward für die Errechnung eines neuen Blocks werde unter den Pool-Minern nach dem für den jeweiligen Pool geltenden Aufteilungsverhältnis aufgeteilt. Teilnehmende Personen würden in dem Mining Pool ihre Rechenleistung der Gemeinschaft zur Verfügung stellen. Der Pool-Mining-Betreiber übernehme lediglich die Bereitstellung der Infrastruktur und Organisation für die Miner und die Registrierung der Blocks im Netzwerk. Dafür erhalte er einen Anteil am Reward. Die Pool-Miner würden auf der eingesetzten Hardware eine Mining-Software installieren. Um am Mining-Pool teilzunehmen, müsse die Mining-Software von den

Pool-Minern entsprechend konfiguriert werden. Ein unmittelbarer Zusammenhang von zur Verfügung gestellter Rechenleistung und generierten Erlösen sei nicht gegeben. Zum einen werde der Erlös im Zeitverlauf mit zunehmender „Difficulty“ kleiner (sowie die einzubringende Rechnerleistung höher), zum anderen hänge die Wahrscheinlichkeit einen Anteil am Block Reward zu erhalten, zum Großteil vom Zufall ab. Bei der Beteiligung am Block Reward liege keine Abgeltung der Rechenleistung als solche und auch nicht die Abgeltung von Leistungen aus einem Vertragsverhältnis mit dem Mining- Pool-Betreiber vor. Die Bf habe keine Verträge über die Lieferung von Rechenleistung mit dem Mining-Pool-Betreiber, der seinen Beitrag zum Mining-Pool darin sehe, anderen Personen anzubieten, ihre Rechenleistung in einem der von ihr betriebenen Mining-Pools zu bündeln, geschlossen. Auch aus den GOT des Mining-Pool-Betreibers lasse sich in keiner Weise ableiten, dass die Bf als Teilnehmerin dem Betreiber Rechenleistung zur Verfügung gestellt habe. Beim Pool-Mining liege in der bei der Bf gegebenen Ausgestaltung kein steuerbarer Leistungsaustausch zwischen dem Pool-Mining-Betreiber und den Pool-Minern vor. Aus unionsrechtlicher Sicht mangle es an einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen sowie an einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Unternehmens.

Mit Schreiben vom 31.01.2024 wurde von der Bf ein Vorlageantrag nach § 264 BAO bei der belangten Behörde eingebracht.

Am 20.03.2024 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 03.10.2024 wurde die B GmbH im Rahmen eines Auskunftersuchens gemäß § 143 BAO aufgefordert, diverse Fragen zu beantworten.

Das Auskunftersuchen des Bundesfinanzgerichtes wurde von der B GmbH mit Schreiben vom 18.11.2024 und 25.11.2024 beantwortet.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 28.11.2024 wurden der Bf die Schreiben der B GmbH weitergeleitet und gleichzeitig die Bf aufgefordert, zu den Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung sowie den Ausführungen der B GmbH in den angeführten Schreiben Stellung zu nehmen und diverse Fragen des Bundesfinanzgerichtes zu beantworten.

Mit Schreiben vom 06.03.2025 übermittelte die Bf eine entsprechende Stellungnahme an das Bundesfinanzgericht. Zu den Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung bzw im Vorlagebericht werde vorgebracht, dass im Schreiben der Bf vom 23.12.2020 das Mining generell sowie die möglichen Formen beschrieben worden

seien. Die spezifische Passage „*Der Block Reward wird von der Blockchain neu generiert...überlassen.*“ beziehe sich dabei auf die Person, die im Außenverhältnis im Kryptowährungsnetzwerk die Validierungsdienstleistung erbringen. Beim Solo-Mining erbringe der Solo-Miner diese Validierungsdienstleistung an das Kryptowährungsnetzwerk, indem er den Full Node betreibe und die Blöcke, die Transaktionen beinhalten würden, an die Blockchain anhängen. Beim Pool-Mining hingegen erbringe der Mining-Pool-Betreiber die Validierungsdienstleistung an das Kryptowährungsnetzwerk, er betreibe den Full Node und schließe die Blöcke an die Blockchain an. Diese Passage fehle in der Beschwerde, da hier das Leistungsverhältnis der Bf als Pool-Teilnehmer und dem Mining-Pool-Betreiber und nicht das Leistungsverhältnis zwischen Mining-Pool-Betreiber und Kryptowährungsnetzwerk behandelt werde. Die Bf sei nicht als Solo-Miner tätig gewesen und habe im Rahmen des Pool-Mining keine Validierungsdienstleistung gegenüber dem Kryptowährungsnetzwerk erbringen können, da die Bf keinen Full Node betrieben habe. In Bezug auf die Validierungsdienstleistung des Mining-Pool-Betreibers an das Kryptowährungsnetzwerk liege – analog zum Solo-Miner – mangels eines identifizierbaren Leistungsempfängers ein nicht umsatzsteuerbarer Vorgang vor.

Hinsichtlich der von der belangten Behörde vertretenen Rechtsansicht, dass zwischen Mining-Pool-Betreiber und den Pool-Teilnehmern kein Leistungsaustausch gegen Entgelt vorliege, da eine Gegenleistung in Form von Kryptowährungen (abzüglich der Poolgebühr) nur dann vom Mining-Pool-Betreiber weitergeleitet werde, wenn erfolgreich ein Block generiert worden sei, und der Pool-Teilnehmer hierdurch „direkt am Block Reward“ beteiligt sei, sei auf die Rechtsprechung des EuGH C-713//21 vom 09.02.2023 hinzuweisen, da sich daraus ableiten lasse, dass die Ungewissheit, ob ein Entgelt (Preisgeld oder Block Reward) bezahlt werde, nicht ausschließe, dass ein Leistungsaustausch vorliege. Auch beim Pool-Mining bestehe eine Unsicherheit darüber, wann eine Belohnung (Preisgeld bzw Block Reward) anfalle. Diese Unsicherheit beeinträchtige nicht die Tatsache, dass eine Vereinbarung über die Teilung dieser potenziellen Belohnung bestehe, nämlich, dass Pool-Miner basierend auf der von ihnen beigesteuerten Rechenleistung, einen Teil des durch den Mining-Pool-Betreiber potenziell lukrierten Block Reward vergütet bekommen würden. Dies stelle eine klare vertragliche Abmachung dar, die die Grundlage für einen Leistungsaustausch bilde. Hinsichtlich des Argumentes, dass zwischen B GmbH und den Pool-Teilnehmern zu keinem Zeitpunkt eine Zahlung von Geld erfolge und lediglich eine Beteiligung am Miningerfolg vorliege, die zum Großteil vom Zufall abhängen, sei auszuführen, dass ein Entgelt im umsatzsteuerlichen Sinne nicht zwingend in Form von gesetzlichen Zahlungsmitteln vorliegen müsse. Ein Entgelt liege auch bei Transaktionen, die in Kryptowährungen abgewickelt würden, vor. Durch die Bündelung von Rechenleistung werde die Chance, Belohnungen zu generieren, systematisch erhöht und nicht dem Zufall überlassen. Die Entlohnung basiere direkt auf dem quantifizierbaren Beitrag jedes Pool-Teilnehmers und stelle somit keinen zufälligen, sondern einen vertraglich festgelegten und vorhersehbaren Leistungsaustausch dar. Zum Argument, dass aus den AAB (GTO) der B GmbH nicht abgeleitet werden könne, dass der Pool-Miner *quasi*

eine Vorleistung für den Mining-Pool-Betreiber erbringe bzw dass der Mining-Pool-Betreiber die Pool-Teilnehmer „nicht namentlich kenne oder wissentlich in einer Geschäftsbeziehung gestanden habe“, sei auszuführen, dass die Umsatzsteuerbarkeit einer Leistung nicht von der persönlichen Bekanntschaft der beteiligten Vertragspartner abhängt. Dies sei vergleichbar mit zahlreichen Geschäftsvorgängen im täglichen Leben, wie beispielsweise dem Verkauf von Produkten an anonyme Kunden oder über das Internet.

Aus der Rechtssache C-677/21 (Fluvius Antwerpen und MX) sei abzuleiten, dass auch ohne ein formales Vertragsverhältnis zwischen den Parteien ein umsatzsteuerpflichtiger Vorgang vorliegen könne. Obwohl die B GmbH die einzelnen Pool-Teilnehmer nicht persönlich kenne, habe sie dennoch eine Geschäftsbeziehung zu ihnen aufgebaut, indem sie im Internet eine Plattform („Mining-Pool“) bereitgestellt habe, die es den Pool-Teilnehmern ermögliche, ihre Rechenleistung einzusetzen und dafür von der B GmbH in Form von Kryptowährungen vergütet zu werden. Die Vertragsbedingungen (Punkt 1.2. der GTOs: *„Durch den Zugriff auf die Pools und deren Nutzung bestätigen Sie, dass Sie diese GTO gelesen haben und akzeptieren, an deren Bestimmungen gebunden zu sein. Jede faktische Teilnahme an den Pools stellt eine solche Zustimmung dar.“*), die die Pool-Teilnehmer akzeptieren hätten müssen, sowie die technische Einrichtung zur Entlohnung über Kryptowährungsadressen, würden das Vorhandensein einer bewussten und gewollten Geschäftsbeziehung bestätigen. Im Rahmen der Teilnahme am Pool sei zwischen der Bf und B GmbH vereinbart worden, dass die Entlohnung in Kryptowährungen erfolgen solle. Für diesen Zweck habe die Bf eine Kryptowährungsadresse an B GmbH bekanntgegeben. Mit der Bekanntgabe der Adresse habe sich B GmbH verpflichtet, die Entlohnung für die von der Bf bereitgestellte Rechenleistung auf diese Adresse zu überweisen. Die Argumente, dass „keine Kenntnis der Identität bzw keine wissentliche Geschäftsbeziehung“ bestehen würden oder dass keine Rechnungen ausgestellt worden seien, könnten die steuerrechtliche Relevanz eines Leistungsaustausches nicht negieren. Der Begriff „Mining-Pools“ in den GTOs sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise mit dem Mining-Pool-Betreiber gleichzusetzen, da nur der Mining-Pool-Betreiber den Full Node betreibe, die Blöcke an die Blockchain anschließe und im Kryptowährungsnetzwerk nach außen hin in Erscheinung trete. Pool-Teilnehmer würden laut GTO (Pkt. 2.5.) bei Vorlage eines „gültigen Proof-of-Work“ eine „Share“ erhalten. Ein „Proof-of-Work“ sei ein kryptografischer Beweis, dass der Pool-Teilnehmer eine signifikante Menge an Rechenleistung aufgewendet habe, um eine Rechenaufgabe zu lösen. Die Erwähnung des „Proof-of-Work“ impliziere direkt, dass die Rechenleistung eine zentrale Rolle spiele und als integraler Bestandteil der Vereinbarung zwischen den Pool-Teilnehmern und dem Mining-Pool-Betreiber angesehen werde. Der Erhalt einer „Share“ als Belohnung für den vorgelegten „Proof-of-Work“ bestätige, dass die Rechenleistung, die zur Lösung der Rechenaufgabe aufgebracht worden sei, als Leistung anerkannt werde. Dies zeige, dass der Beitrag von Rechenleistung tatsächlich eine vertraglich festgelegte Leistung darstelle, auch wenn die Worte „Rechenleistung“ oder „computing power“ nicht direkt verwendet würden.

Der von B GmbH angebotene „predictable solo mining pool“ sei keinesfalls mit „Solo-Mining“ gleichzusetzen. Ein Solo-Miner arbeite alleine, betreibe einen Full Node und trete im Kryptowährungsnetzwerk nach außen hin in Erscheinung. „predictable solo mining pool“ sei eine spezielle Form des Pool-Minings, wo der Mining-Pool-Betreiber lediglich eine andere Auszahlungsmodalität verwende (sogenanntes „Credit-System“ bzw. „Warteschlangensystem“). Beim „predictable solo mining pool“ würden dem Pool-Teilnehmer für seine zur Verfügung gestellte Rechenleistung sogenannte „Credits“ gutgeschrieben. Diese „Credits“ würden fortlaufend gespeichert und summierten sich mit der Zeit. Die angesammelten „Credits“ würden bestehen bleiben, auch wenn einem anderen Pool-Teilnehmer die Vergütung vom Mining-Pool-Betreiber bezahlt werde. Mit jedem Rechenvorgang würden „Credits“ gesammelt bis der Pool-Teilnehmer an die Spitze der Warteschlange komme. Derjenige Pool-Teilnehmer, der an der Spitze der Warteschlange angelangt sei, bekomme die Vergütung vom Mining-Pool-Betreiber ausbezahlt. Nach der Bezahlung an den Pool-Teilnehmer würden die „Credits“ auf null zurückgesetzt und der jeweilige Pool-Teilnehmer beginne von unten. Sowohl im regulären „Pool-Mining“ als auch im „predictable solo mining pool“ würden die Auszahlungen auf der jeweils bereitgestellten Rechenleistung der Teilnehmer basieren. Im normalen Pool-Mining werde der Anteil jedes Pool-Teilnehmers am erwirtschafteten Block-Reward, abzüglich einer Pool-Gebühr, proportional zu seiner eingebrachten Rechenleistung berechnet. Während im normalen Pool-Mining häufig kleinere Zahlungen erfolgten, seien die Auszahlungen im „predictable solo mining pool“ seltener, dafür aber höher. In beiden Systemen gehe im Unterschied zum Solo-Mining keine der eingebrachten Rechenleistungen verloren; jede werde vergütet.

Bezüglich der Antwortschreiben der B GmbH vom 18.11.2024 und 25.11.2024 sei auszuführen, dass die Tatsache, dass keine formelle Legitimation der Bf oder anderer Pool-Teilnehmer erforderlich gewesen sei, nicht bedeute, dass keine vertragliche oder geschäftliche Beziehung bestehe. Die Teilnahme am Pool und die Nutzung der bereitgestellten Infrastruktur unter Einhaltung der Allgemeinen Betriebsbedingungen (GTO) würden eine Geschäftsbeziehung konstituieren, die vertragliche Elemente enthalte, wie die Akzeptanz der GTO durch die faktische Teilnahme. Die Annahme, dass das Fehlen einer formalen Legitimationsprüfung die Existenz einer vertraglichen Beziehung ausschließe, sei irreführend. Im Kontext des Online-Geschäftsverkehrs, insbesondere bei Dienstleistungen, die digital und ohne physischen Kontakt erbracht würden, sei es üblich, dass Vertragsbeziehungen auf Basis von elektronisch akzeptierten Bedingungen etabliert würden. Die Aussage der B GmbH, dass möglicherweise eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts zwischen den Pool-Teilnehmern bzw. Mining-Pool-Betreiber bestehe, sei rechtlich nicht haltbar. Die Teilnahme an einem Mining-Pool, bei der die Teilnehmer unabhängig voneinander agieren und keinen gemeinsamen Zweck verfolgen würden bzw. keine gemeinschaftliche Kontrolle vorliege, begründe keine GesbR. Die Tatsache, dass die B GmbH selbst davon spreche, dass beim Pool-Mining als auch beim „predictable solo

mining pool“ die eingebrachte Rechenleistung belohnt werde, bestätige, dass ein Leistungsaustausch zwischen der Bf und B GmbH vorliege.

Zu den vom Bundesfinanzgericht gestellten Fragen wurde von der Bf zu Punkt a) eine Liste mit den Pools und Links noch abrufbaren Webseiten bzw Terms vorgelegt.

Zu Punkt b) wurde ausgeführt, dass die in Österreich steuerbaren und steuerpflichtigen Leistungen in der Umsatzsteuerjahreserklärung deklariert worden seien. In die Umsatzsteuervoranmeldungen seien die steuerbaren und umsatzsteuerpflichtigen Umsätze nicht aufgenommen worden, da die seinerzeitige steuerliche Vertretung den komplexen und neuartigen Sachverhalt nicht erkannt habe bzw aufgrund der Umsatzsteuersonderprüfung davon ausgegangen sei, dass keine Umsatzsteuerpflicht bestanden habe. Die jetzige Steuerberatung sei erst im Zuge der Steuererklärung 2018 hinzugezogen worden und habe die steuerbaren und steuerpflichtigen Leistungen dann im Zuge der Jahressteuererklärung 2018 erklärt.

Zu Punkt c) wurde ausgeführt, dass die geltend gemachten Vorsteuern aus Vorleistungen in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der umsatzsteuerpflichtigen Bereitstellung der Rechenleistung stehen würden und daher zur Gänze abzugsfähig seien. Sofern eine Vorsteuerkürzung zu Recht erfolgt sein sollte, sei die Berechnung der Finanzverwaltung zwar nicht völlig präzise, würde aber zu keinem wesentlich abweichenden Ergebnis führen und der Anteil der nicht abzugsfähigen Vorsteuer für das Jahr 2018 auch nach dieser Berechnungsmethode bei etwa 97 % liegen.

Mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 09.04.2025 wurde ergänzend vorgebracht, dass hinsichtlich der im Jahr 2018 genutzten Mining-Pool-Betreiber (siehe Anlage 2 der Stellungnahme vom 06.03.2025) die Website „ZZ“ mittlerweile offline sei und die seinerzeit geltenden Allgemeinen Auftragsbedingungen nicht mehr abgerufen werden könnten. Anlässlich des geringen Betrages sei diesem Mining-Pool-Betreiber keine Relevanz beizumessen. Auch beim Mining-Pool-Betreiber „II“ sei die Webseite nicht mehr verfügbar, weshalb die damaligen Allgemeinen Auftragsbedingungen nicht mehr einsehbar seien. Die noch abrufbaren Allgemeinen Auftragsbedingungen (Terms & Conditions) des Mining-Pool-Betreibers „VV“ würden diesem Schreiben beiliegen. Der Ablauf des Vertragsschlusses sowie die wesentlichen Vorgänge bei der Nutzung der Pool-Dienste erfolgten über das Internet und hätten sich im Wesentlichen analog zu jenem mit dem Mining-Pool-Betreiber B GmbH gestaltet.

Bezüglich der Vorsteueraufteilung (Punkt 3c) sei das Schreiben vom 06.03.2025 klar und verständlich formuliert.

Weiters wurde ausdrücklich der Antrag auf mündliche Verhandlung gemäß § 274 Abs 1 Z 1 BAO zurückgezogen, der Antrag auf Entscheidung durch den Senat gemäß § 272 Abs 2 Z 1 BAO aufrechterhalten.

Mit Email des steuerlichen Vertreters der B GmbH vom 28.04.2025 wurde dem Bundesfinanzgericht mitgeteilt, dass seitens der B GmbH mit 12.05.2018 neue GTOs erstellt worden seien. Gemäß Web-Archive seien die GTOs V1.4 jedenfalls bereits am 19.06.2018 online gewesen. Im Jahr 2018 habe es nach der V1.4 keine weiteren Versionen der GTOs mehr gegeben und seien die GTOs V1.4 jedenfalls bis ins Jahr 2021 gültig geblieben. Angeschlossen wurde eine Pdf-Datei mit den GTO V1.4.

Am 20.05.2025 fand die nichtöffentliche Senatsverhandlung in Linz statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf errichtete im zweiten Halbjahr 2017 in einer Lagerhalle in Bf Adr alt ein Rechenzentrum und investierte in die Hardware zu einer Miningfarm und machte entsprechende Vorsteuern geltend. Sie beteiligte sich mit ihrer Server-Farm mit ihren eigenen Anlagen (Hard- und Software) als Pool-Miner an mehreren Mining-Pools von in- und ausländischen Betreibern, um Kryptowährungen zu schürfen.

Im Zuge einer von der belangten Behörde durchgeführten Umsatzsteuerprüfung für den Zeitraum 07/2017 bis 06/2018 legte die Bf einen Rahmenvertrag mit der M GmbH vor, wonach sie gemäß dieser Rahmenvereinbarung das Rechenzentrum errichtet und Rechenleistung an die M GmbH verkauft habe. Seitens der belangten Behörde wurde dieser behauptete Verkauf von Rechenleistung an die M GmbH nicht anerkannt und die Vereinbarung zwischen der M GmbH und der Bf als steuerfreie Finanzierungsdienstleistung (Kreditgewährung) behandelt.

Zur Administration der Miningfarm wird eine von den Geschäftsführern der Bf entwickelte Softwarelösung verwendet, die es ermöglicht, die Rigs (Computer zur Errechnung von Hashwerten) individuell für die Verwendung in bestimmten Mining-Pools zu verwenden. Die Bf bestimmt selbst, wie sie ihre Mining-Rigs konfiguriert und welche Währung geschürft wird. Sie schließt sich dazu den für ihre Zwecke geeigneten Mining-Pools an. Diese Wahl liegt in der Eigenverantwortung der Bf und kann nicht von den Pool Betreibern beeinflusst werden. Dauer und Menge der erbrachten Rechenleistung werden ebenfalls direkt durch die Bf bestimmt. Es besteht keine Verpflichtung zur Erbringung einer Leistung gegenüber dem jeweiligen Pool. Der

Pool kann jederzeit geändert werden. Die Bf schließt weder schriftliche Verträge mit den Mining-Pool-Betreibern, noch mit den anderen Teilnehmern an den Pools ab, denen sie sich anschließt.

Die Bf beteiligte sich im Jahr 2018 an folgenden in- und ausländischen Mining-Pool-Betreibern:

- B GmbH, Adr Österreich, <https://YY/> bzw <http://ZF/>
- C, Adr Ausland 1, <https://VV/>
- G, Adr Ausland 2, <https://II/>
- in geringem Ausmaß ZZ

Die Bf hat sich im Zuge der Registrierung auf der Webseite des Mining-Pool-Betreibers den „Allgemeinen Auftragsbedingungen“ des jeweiligen Mining-Pool-Betreibers unterwerfen müssen.

Die allgemeinen Auftragsbedingungen der G, Adr Ausland 2, sowie der ZZ, wurden trotz Aufforderung nicht vorgelegt.

Von der B GmbH wurden die „General Terms of Service“ (v1.0: ab 30.11.2016, v1.1: ab 03.10.2017, v1.2: ab 29.11.2017 und v1.3: ab 12.02.2018) vorgelegt.

Von der Bf wurden mit der Beschwerde die „Allgemeinen Auftragsbedingungen“ („General Terms of Operation“) der B GmbH, Stand v1.4 – 12.5.2018, vorgelegt, welche bis 2021 unverändert gültig waren und wie folgt lauten:

„GENERAL TERMS OF OPERATION

v1.4 - 12 May 2018

§ 1 General Principles; Scope of Application

- 1 *The following General Terms of Operation ("GTO") apply to any use of the mining pools ("Pools") offered over the websites ("Websites") <https://XX>, <https://XXX>, <https://ZF> and <https://YY>, concerning the mining of the cryptocurrencies "Ethereum", "Ethereum Classic" and "Zcash". The pool operator is B GmbH, Adr Österreich (Commercial Register: Handelsgericht Wien, FN 00) ("PO").*

- 2 *By accessing and using the pools, you confirm that you have read these GTO and accept and agree to be bound by its provisions. Any factual participation in the pools will constitute such acceptance. If you do not agree to abide by these GTO, you are not allowed to use the pool.*
- 3 *To access the pool, you enter your specific address associated with your wallet. The websites <http://YY>, <http://XX>, <http://XXX> refer to Ethereum respectively Ethereum Classic mining pools and require an Ethereum or Ethereum Classic address. The pool offered via <http://ZF> refers to a Zcash mining pool requiring a wallet supporting Zcash. To use the pools, a mining software working with the operating system on your computer is necessary. Download links are available directly on the Websites.*
- 4 *In order to use the pools as defined below and operated via the Websites you must be at least sixteen (16) years old. By using the pools, you confirm to have reached the age of sixteen (16).*

§ 2 Definitions

- 2.1 **Blocks & Transactions:** *Transaction data is permanently recorded in files called blocks. They can be thought of as the individual pages of a city recorder's recordbook (where changes to title to real estate are recorded) or a stock transaction ledger. Blocks are organized into a linear sequence over time ("**Miner**" or "**Worker**") also known as the block chain). New transactions are constantly being processed by Miners (into new blocks which are added to the end of the chain and can never be changed or removed once accepted by the network. Each block contains, among other things, a record of some or all recent transactions, and a reference to the block that came immediately before it. It also contains an answer to a difficult-to-solve mathematical puzzle – the answer to which is unique to each block. New blocks cannot be submitted to the network without the correct answer – the process of "mining" is essentially the process of competing to be the next to find the answer that "solves" the current block. The mathematical problem in each block is extremely difficult to solve, but once a valid solution is found, it is very easy for the rest of the network to confirm that the solution is correct. There are multiple valid solutions for any given block – only one of the solutions needs to be found for the block to be solved. Because there is a reward of brand new cryptocurrency units for solving each block, every block also contains a record of which address is entitled to receive the reward. Transactions are broadcast to the network by the sender, and all peers trying to solve blocks collect the transaction records and add them to the block they are working to solve. Miners get incentive to include transactions in their blocks because of attached transaction fees. The difficulty of the mathematical problem is automatically adjusted by the network, such that it targets a goal of solving*

an average of (X) blocks per time interval (details are specified in the respective consensus rules of a cryptocurrency). The network comes to a consensus and automatically increases (or decreases) the difficulty of generating blocks. Because each block contains a reference to the prior block, the collection of all blocks in existence can be said to form a chain. However, it's possible for the chain to have temporary splits – for example, if two Miners arrive at two different valid solutions for the same block at the same time, unbeknownst to one another. The peer-to-peer network is designed to resolve these splits within a short period of time, so that only one branch of the chain survives. The client accepts the "longest" chain of blocks as valid. The "length" of the entire block chain refers to the chain with the most combined difficulty, not the one with the most blocks. (Source: <https://en.bitcoin.it/wiki/Block>)

- 2.2 **Uncles** are orphaned blocks that contribute to the security of the main chain, but are not considered the canonical "truth" for that particular chain height. They only exist in Ethereum-based cryptocurrencies. For more information on Ethereum's uncle mechanism please review the relevant section of the Ethereum wiki under [https://github.com/ethereum/wiki/wiki/Design-Rationale - uncle-incentivization](https://github.com/ethereum/wiki/wiki/Design-Rationale%20-%20uncle-incentivization). (Source: <http://ethereum.stackexchange.com/questions/34/what-is-an-uncle-ommer-block>)
- 2.3 **Block chain** is a decentralized and continually updated list of transactions occurring across a certain peer-to-peer network. Blocks of transactions are validated and linked together by specific methods of cryptography. Manipulating individual transaction records is hardly possible in this context. A blockchain provides a wide range of functionality. Besides establishing cryptocurrency and payment infrastructures, it can be used, for instance, to digitally sign documents (proving identity) or create verifiable records of business processes.
- 2.4 **Mining** is the process of adding transaction records to a cryptocurrencies public ledger of past transactions. This ledger of past transactions is called the block chain (see above 2.3) as it is a chain of blocks. The block chain serves to confirm transactions to the rest of the network as having taken place. Cryptocurrency nodes use the block chain to distinguish legitimate transactions from attempts to re-spend coins that have already been spent elsewhere. Mining is intentionally designed to be resource-intensive and difficult so that the number of blocks found each day by Miners remains steady. Individual blocks must contain a proof of work to be considered valid. This proof of work is verified by other nodes each time they receive a block. Ethereum uses the "ethash" proof-of-work function while Zcash uses the "equihash" algorithm. The primary purpose of mining is to allow nodes to reach a secure, tamper-resistant consensus. Mining is also the mechanism used to introduce new units of cryptocurrency into the system: Miners are paid any transaction fees as well as a "subsidy" of newly created coins. These both

serve the purpose of disseminating new coins in a decentralized manner as well as motivating people to provide security for the system. Mining is so called because it resembles the mining of other commodities: it requires exertion and it slowly makes new currency available at a rate that resembles the rate at which commodities like gold are mined from the ground. (Source: <https://en.bitcoin.it/wiki/Mining>) To ensure mining can be carried out reasonably, certain hardware demands are to be fulfilled; mining entails a high level of power consumption. The process of mining is conducted using specialized software available for different operating systems. Each cryptocurrency defines a unique mining reward scheme. For more information on the rewarding scheme employed by the Ethereum cryptocurrency please consult the Ethereum Yellow Paper under <https://github.com/ethereum/yellowpaper>; for more information on the Zcash rewarding scheme please consult the Zcash protocol specifications under <https://github.com/zcash/zips/blob/master/protocol/protocol.pdf>.

- 2.5 **Mining pools** pursue the objective to solve blocks more quickly and split the rewards equally. Participants of a mining pool presenting a valid proof of work are awarded a "share". A share is a hash, smaller than a specified difficulty, but generally without value as only the hash smaller than the target value solving a block and determined by difficulty is of importance. Mining pools are available in a range of forms and arrangements as well as for different types of cryptocurrency. Depending on the mining pool, various payout schemes may be applied, whereby those of relevance will be outlined under § 4.
- 2.6 A **Share** is awarded by the mining pool to the clients who present a valid proof of work of the same type as the proof of work that is used for creating blocks, but of lesser difficulty, so that it requires less time on average to generate. (Source: [https://en.bitcoin.it/wiki/Pooled mining](https://en.bitcoin.it/wiki/Pooled_mining))
- 2.7 **Wallet** is the term to describe the digital environment to access and spend cryptocurrency. In an untechnical thinking, the units are "stored" within. A secure private key with a corresponding public key is necessary to sign and verify transactions. Wallets are associated with a specific address ("**Address**") and exist in various forms, particularly desktop, mobile, web and hardware wallets.
- 2.8 **Ethereum** is an open-source project establishing a decentralized platform running applications exactly as programmed. Downtime, censorship, fraud and third party interference are not possible according to the developers. Using a customized blockchain able to move values, Ethereum has an enormously wide application area and provides numerous options for developers. The platform facilitates the realization of so called smart contracts, allowing, for example, the automatic negotiation or enforcement of contracts. **Ether**, as the actual cryptocurrency, is a necessary element for operating

*Ethereum (payment for requested operations). It is also traded on cryptocurrency exchanges. **Ethereum Classic** is a split from the existing cryptocurrency Ethereum and Ethereum Classic offer the same features. Both blockchains act individually.*

- 2.9 **Zcash ("ZEC")** is a decentralized and open-source cryptocurrency with increased confidentiality. Despite payments are – as usual in connection with cryptocurrencies – published on a blockchain, the sender, recipient and amount of transactions are only visible to those people with the corresponding "view key" as these "shielded" transactions are specifically encrypted. In using advanced cryptographic technology, transactions can be verified without revealing additional information.

§ 3 Liability

- 3.1 Nothing in these GTO shall limit any liability for fraud or fraudulent misrepresentation as well as intentional or grossly negligent infliction of damage by the PO.
- 3.2 The PO is continually implementing security standards complying with the latest state-of-the-art technology. All operated servers located in the EU-28 and North America are distributed-denial-of-service (DDOS) protected to ensure an incessant availability of the pools and a payout process without unwanted interruptions. The pools are also designed to pay out rewards as soon as possible in order to keep the pool balance low.
- 3.3 Despite such protective mechanisms, the PO cannot fully guarantee that the Websites will never be subject to hacker attacks or similar problems. Therefore, the PO shall not be obliged to compensate any losses due to stolen pool balance or temporary unavailability of the pools. The PO explicitly reserves the right to shut down pools from time to time for maintenance reasons.
- 3.4 Furthermore, the PO shall not be liable for any damages of your hardware (computer and its components) or software (operating system, programs, stored data etc.) occurring while using the pools. The intensity of the mining tasks is highly demanding; hardware components may – exceptionally – be destroyed completely. As the hardware setup of each Worker is individually compiled, you must assess (and bear) the risk associated with such high electrical load by yourself.
- 3.5 Attacks on the system may also cause data loss. As far as sensitive data is collected (see § 5), the PO shall not be held responsible for any loss that cannot be reduced to security issues or other culpability by the PO.
- 3.6 Ethereum, Ethereum Classic and Zcash are highly experimental crypto software. Damages or loss of cryptocurrency units arising from software errors therefore remain

possible. As the PO has no influence on the underlying software, he shall not in any case be exposed to claims relating to such errors.

§ 4 Terms of Payment

4.1 As mining is an intensive task for the hardware of your computer (CPU, GPU), the process can cause high costs for electricity. The PO shall not be responsible for any such costs. The pools are conducted at the sole discretion of the user in type, extent and frequency. All expenses arising are to be borne by the Worker.

4.2 Depending on the offer of each website, payout schemes may differ:

- a) <http://YY> is a predictable Ethereum solo mining pool and implements a solo mining payout scheme. Each submitted share will increase the credits of the Miner who submitted the share by the fixed share difficulty of the pool. The Miner who accumulated the most credits will receive the reward of the next block that has been mined by the pool and his credits will be reset to his current credits minus the credits of the runner up Miner. "Uncles" are distributed randomly amongst all active miners on the pool. The credits of the Miner receiving the uncle reward will not be reset.*
- b) <http://XX> is an Ethereum mining pool using the traditional Pay-Per-Last-N-Shares ("PPLNS") payout scheme. This reward system is round based, whereby one round has an arbitrary number (N) of minutes. When a block has been found by the pool, the block reward is distributed according to the number and difficulty of the shares submitted during the last hour. Payout takes place immediately after the minimum payout amount of 1 "Ether" has been reached. However, the payout threshold is customizable (minimum 0,05 "Ether", maximum 10 "Ether"). The PO reserves the right to pay out unpaid balances for accounts that have not reached the payout threshold.*
- c) <http://XXX> is an Ethereum Classic mining pool using the traditional PPLNS payout scheme. The payout scheme is working exactly in the same way as explained under b) above. Payout takes place immediately after the customizable minimum payout amount has been reached. The PO reserves the right to pay out unpaid balances for accounts that have not reached the payout threshold.*
- d) <http://ZF> is a Zcash mining pool using the traditional PPLNS payout scheme. The payout scheme is working exactly in the same way as explained under b) above. Payout takes place immediately after the minimum payout amount of 0,01 ZEC has been reached. However, the payout threshold is customizable (minimum*

0,001 ZEC, maximum 10 ZEC). The PO reserves the right to pay out unpaid balances for accounts that have not reached the payout threshold.

- 4.3 The pool fee to be collected by the PO amounts to a uniform 1% calculated from the total mining rewards as defined by the cryptocurrency consensus protocol.*
- 4.4 Network transaction fees of the pool payout transactions are paid by the PO.*

§ 5 Severability Clause

In the event that any provision or any part of any provision set forth in these GTO shall be void or unenforceable for any reason whatsoever, then such provision shall be stricken and of no force and effect. However, unless such stricken provision goes to the essence of the consideration negotiated by the contracting parties, the remaining provisions of these GTO shall continue in full force and effect, and to the extent required, shall be modified to preserve their validity.

§ 6 Further Terms

- 6.1 So called botnets are strictly prohibited from participating in the mining pools. The term refers to computers used for mining, although their actual owners are unaware of it. Your computer may fall victim to a botnet due to insufficient security measures. It is hence recommended to pay utmost attention to adequate protection. The PO generally reserves the right to exclude Workers from using the pool without prior notice.*
- 6.2 The PO may change these GTO if necessary. Your continued use of the pool will signify your acceptance to any adjustment of these terms. The fact that the text respectively content has been changed will be visibly announced on the Websites. You should read these GTO again on a regular basis.*
- 6.3 These GTO are exclusively governed by and construed in accordance with Austrian law.*
- 6.4 Disputes shall be submitted exclusively to the competent courts of Austria, as far as a choice of law is permitted.“*

Ein Block Reward bezieht sich auf die Kryptowährung, die ein Miner als Belohnung erhält, wenn er einen neuen Block erfolgreich validiert (= an das Ende der bestehenden Blockchain anhängt). Er setzt sich aus zwei Komponenten zusammen: der Block Subsidy und den Transaktionsgebühren. Die Block Subsidy besteht aus neu generierten Coins und stellt den

größeren Teil der Belohnung dar. Der andere Teil besteht aus allen Gebühren, die von den Transaktionen gezahlt werden, die im Block enthalten sind.

Bei einem „Proof of Work (Mining)“ ist zur Blockerstellung berechtigt, wer zuerst durch Ausprobieren eine Zufallszahl (sogenannte Nonce, „number that can only be used once“) findet, aus der sich zusammen mit den für den Block ausgewählten Transaktionen und dem Hash-Wert des Vorgängerblocks ein Hash-Wert ergibt, der mit einer bestimmten Anzahl von Nullen beginnt.

Hinsichtlich der von der C, Adr Ausland 1 (VV) betriebenen Mining-Pools wurden von der Bf „Terms & Conditions“ vom März 2021 vorgelegt, welche wie folgt lauten:

„Terms & Conditions

This Agreement governs your use of VV.

- 1. By using any of the Pools or registering an account on the website, you agree to be bound by the terms and conditions below. If you do not agree with the terms and conditions in this Agreement you may not use the Pool.*
- 2. The VV staff may modify this Agreement and any policies affecting the Site at any point of time. Such modification is effective immediately upon posting to the website and will be distribution via email, forum post and a link in chat. Your continued use of the Pool following any modification to this Agreement shall be deemed an acceptance of all modifications.*
- 3. The Pool rewards miners according to a ppls System with 0.9% fee. The fee may change at any time, but notice will be given before doing so. Any fee change will be communicated through the pools news page.*
- 4. The Pool is not an e-wallet or a bank for your coins. The Pool and it's operators are not responsible for any loss of coins which are stored on the Pool. It is your responsibility to configure your account so that the coins you mine are regularly transferred to your own secured offline wallet.*
- 5. The uptime of the pool or website is not guaranteed, maintenance and downtime may be required at times. Users are responsible for configuring their miners so that they will automatically reconnect, switch to all the pools we offer or a backup pool in the case of downtime.*
- 6. Botnets are not welcome. Accounts with a large amount of miners connecting from different IPs may be suspended without prior notice. If we are uncertain then an investigation will be*

opened and the user will be notified via their configured e-mail address. If we do not receive a response your account may be suspended.

7. Multiple accounts controlled by one person may be considered as a botnet and a investigation will be opened, see 6.

Server time: March 3, 2021, 20: 10:33 UTC“

Allgemeine Geschäftsbedingungen der C, Adr Ausland 1, betreffend das Beschwerdejahr 2018 wurden nicht vorgelegt.

Der B GmbH ist die Bf namentlich nicht bekannt, da eine Zuordnung der Wallets auf bestimmte natürliche oder juristische Personen durch die B GmbH nicht vorgenommen wird.

Die B GmbH tritt als Service Provider auf und übernimmt die Koordinierung und Optimierung der Rechenleistung der Mitglieder im Pool. Die B GmbH bietet anderen Personen an, ihre Rechenleistung in einem der von ihr betriebenen Mining-Pools zu bündeln. Dafür betreibt die B GmbH eine Reihe von Servern, welche die Verteilung der Rechenaufgaben unter den Teilnehmern organisieren. Die Teilnehmer installieren auf der eingesetzten Hardware ein bestimmtes Programm ("Mining-Software"), welches von Dritten entwickelt wurde. Um an einem Mining-Pool teilzunehmen, muss die Mining-Software von den Teilnehmern (Pool-Minern) entsprechend konfiguriert werden. Durch die korrekte Konfiguration meldet sich die Mining-Software an einem der von der B GmbH betriebenen Server an.

Die von der B GmbH betriebenen Server haben die Aufgabe, die unterschiedlichen Möglichkeiten zur Errechnung eines neuen Blocks unter allen Teilnehmern möglichst effizient zu verteilen. Die von der B GmbH betriebenen Server verteilen somit die Rechenleistung an die teilnehmenden Miner. Die B GmbH übernimmt die Organisation der Teilnehmer. Das eigentliche Mining findet bei den Teilnehmern des Mining-Pools statt.

Wird ein neuer Block errechnet, so pflegt die B GmbH diesen Block in die Blockchain ein (= Erbringung der Validierungsleistung) und erhält hierfür den Block Reward. Im nächsten Schritt verteilt die B GmbH 99 % des Block Rewards an alle Teilnehmer, die an der Lösung einer komplexen Rechenaufgabe mitgewirkt haben, im Verhältnis der von den einzelnen Teilnehmern dem Mining-Pool bereitgestellten Rechenleistung. Die B GmbH behält sich für die Organisation (Erbringung einer Servicedienstleistung) 1 % des Block Rewards ein. Je nach Art des Pools erfolgt entweder eine Zuteilung des gesamten Block Rewards an jenen Teilnehmer, der im Zeitpunkt des Reward-Events gerade die größte Rechenleistung eingebracht hatte oder

der Betreiber verteilt 99 % des Block Rewards an alle Teilnehmer, und zwar im Verhältnis der von den einzelnen Teilnehmern dem Mining-Pool bereitgestellten Rechenleistung.

Zusammengefasst festgehalten organisiert und optimiert die B GmbH die Erbringung der Rechenleistung des jeweiligen Miners (auch die der Bf) durch ihre Mining-Pool-Software im Rahmen der von ihr erbrachten (Service)Dienstleistungen gegenüber den einzelnen Minern.

Die Bf tritt im Krypto-Netzwerk nicht selbständig in Erscheinung, weil die Pool-Mining Betreiber neu errechnete Blocks selbst in die Blockchain eintragen. Die Bf wird im Kryptonetzwerk nicht mit der Validierungsleistung für die Erstellung eines neuen Blocks in Verbindung gebracht.

Von der Bf wurden im Beschwerdezeitraum keine Leistungen (insbesondere Verkauf von Rechenleistungen) an die B GmbH bzw an die C, Adr Ausland 1, die G, Adr Ausland 2 und die ZZ, erbracht.

Die Bf hat keine Ausgangsrechnungen an die B GmbH gestellt.

Die Bf hat in den Umsatzsteuervoranmeldungen 2018 keine Erlöse aus an die B GmbH erbrachten Leistungen erklärt.

Die Bf hat keine Ausgangsrechnungen an die C, Adr Ausland 1, die G, Adr Ausland 2, und die ZZ, gestellt.

Die Höhe der nicht abzugsfähigen Vorsteuerbeträge, welche im Zusammenhang mit den nicht steuerbaren Mining-Umsätzen stehen, werden im Schätzungsweg mit 97 % der angefallenen Vorsteuerbeträge festgesetzt. Die Höhe der abzugsfähigen Vorsteuerbeträge, welche im Zusammenhang mit steuerbaren Umsätzen der Bf stehen, wird dementsprechend mit 3 % der angefallenen Vorsteuerbeträge festgesetzt.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Das Verwaltungsgericht darf in einem Verfahren gemäß § 167 Abs 2 BAO eine Tatsache nur dann als erwiesen annehmen, wenn es davon überzeugt ist, dass die betreffende Feststellung dem wahren Sachverhalt auch wirklich entspricht (vgl VwGH 13.11.1986, 85/16/0109).

"Beweisen" heißt, ein verwaltungsgerichtliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache (die "Überzeugung" hiervon) herbeizuführen. Eine bloße Vermutung reicht hierzu nicht aus (vgl VwGH 14.12.1989, 89/16/0177; 13.11.1986, 85/16/0109).

Hinsichtlich der Feststellungen zum von der Bf noch im Zuge einer von der belangten Behörde durchgeführten Umsatzsteuerprüfung für den Zeitraum 07/2017 bis 06/2018 behaupteten Verkauf von Rechenleistung an die M GmbH ist auf die Rahmenvereinbarung vom 22.05.2017 und die von der belangten Behörde im Bericht über die Außenprüfung vom 11.12.2018 getätigten Feststellungen (Behandlung der Vereinbarung zwischen der M GmbH und der Bf als steuerfreie Finanzierungsdienstleistung (Kreditgewährung); Behandlung der Mining-Erlöse mangels identifizierbaren Leistungsempfängers als nicht steuerbar) zu verweisen, denen die Bf nicht entgegengetreten ist.

Die Feststellungen hinsichtlich der technischen Begriffe „Block Reward“ und „Proof of Work (Mining)“ beruhen auf dem Schreiben des dBMF hinsichtlich der ertragsteuerrechtlichen Behandlung bestimmter Kryptowerte vom 6. März 2025, GZ: IV C 1 - S 2256/00042/064/043) sowie Abfragen im Internet (<https://www.btc-echo.de> › ... › Basics).

Die Feststellungen hinsichtlich der Allgemeinen Geschäftsbedingungen (General Terms of Services) bzw GTO (General Terms of Operation) der B GmbH beruhen auf den von der Bf bzw der B GmbH übermittelten Geschäftsbedingungen. Dass die von der Bf mit der Beschwerde vorgelegten „Allgemeinen Auftragsbedingungen“ („General Terms of Operation“) der B GmbH, Stand v1.4 – 12.5.2018, im Beschwerdejahr 2018 so gelautet haben bzw mit den GTO der B GmbH übereinstimmen und bis 2021 unverändert gültig waren, wurde von der B GmbH mit Email des steuerlichen Vertreters vom 28.04.2025 bestätigt, welcher die GTO v1.4 – 12.5.2018 angeschlossen waren.

Die Feststellungen hinsichtlich des Geschehensablaufes (Betrieb der Server durch die B GmbH, Verteilung der Rechenaufgaben unter den einzelnen Pool-Minern, Einpflegen eines errechneten Blockes in die Blockchain, Verteilung des Block Reward an die Pool Miner unter Einbehaltung einer 1 %igen Gebühr bzw Provision) bei den von der B GmbH betriebenen Mining-Pools beruhen auf den Ausführungen der Bf sowie der B GmbH in den Schreiben vom 18.11.2024 bzw 25.11.2024.

Die Feststellungen betreffend der von der B GmbH gegenüber den einzelnen Pool-Teilnehmern, ua auch der Bf, erbrachten (Service)Dienstleistungen beruhen vor allem auf den

stichhaltigen Ausführungen der B GmbH in den Schreiben vom 18.11.2024 bzw 25.11.2024. Aus den Ausführungen der B GmbH in diesen Schreiben geht zudem eindeutig hervor, dass umgekehrt die B GmbH hinsichtlich der von ihr betriebenen Mining-Pools keine Rechenleistungen von der Bf angekauft hat. Diesbezüglich ist auch festzuhalten, dass es nach den Angaben der B GmbH (siehe Schreiben vom 18.11.2024) sehr wohl auch Marktplätze gibt (zB NiceHash), wo ausschließlich Rechenleistung gehandelt wird bzw man dort vorhandene Rechenleistung zum Verkauf anbieten kann.

Dass die Bf die jeweils gültigen GTO (General Terms of Operation) der B GmbH akzeptieren musste, geht aus den vorgelegten GTO hervor. Aus diesem Akzeptieren bzw Unterwerfen unter die jeweils zur Anwendung kommenden GTO lässt sich aber nicht, wie von der Bf behauptet, ableiten, dass damit ein Leistungsaustausch von der Bf zur B GmbH stattgefunden hat, nämlich in der Form, dass die Bf Rechenleistung an die Bf verkauft hat und dafür in Form von Kryptowährungseinheiten belohnt wurde (siehe diesbezüglich die weiteren Ausführungen unter Punkt 3.1.).

Nachdem seitens der Bf erst im Zuge einer von der neuen steuerlichen Vertretung der Bf eingebrachten Sachverhaltsdarstellung vom 23.12.2020 zu den Steuererklärungen 2018 erstmals die Ansicht vertreten wurde, dass seitens der Bf den sogenannten Mining-Pool-Betreibern entgeltlich (gegen Bezahlung von Kryptowährungen) Rechenleistung zur Verfügung gestellt worden sei, spricht auch dieser Umstand zusätzlich dafür, dass seitens der Bf keine Rechenleistungen an die B GmbH verkauft wurden, zumal dies von der Bf offensichtlich bis zur Erstellung der Steuererklärungen 2018 auch nicht angenommen wurde. Vielmehr wurde noch im Rahmen der Umsatzsteuerprüfung für den Zeitraum 07/2017 bis 06/2018 behauptet, dass ein Verkauf von Rechenleistung an die M GmbH stattgefunden habe (siehe oben).

Dass die Bf im Krypto-Netzwerk nicht selbständig in Erscheinung getreten ist bzw tritt und die Validierungsleistung vom Pool-Mining-Betreiber B GmbH erbracht wird, ergibt sich aus dem diesbezüglich übereinstimmenden Vorbringen der Parteien bzw den angeführten Schreiben der B GmbH.

Hinsichtlich der Feststellung, dass die Bf keine Rechenleistungen an die C, Adr Ausland 1, verkauft hat, ist festzuhalten, dass die von der Bf im Rahmen des Verfahrens vorgelegten „Allgemeinen Geschäftsbedingungen“ aus dem März 2021 stammen, also nicht das Beschwerdejahr 2018 betreffen. Aber selbst wenn diese „Allgemeinen Geschäftsbedingungen“ im Jahr 2018 gleich gelautet haben sollten, ist daraus in keinsten Weise abzuleiten, dass die Bf Rechenleistung an die C, Adr Ausland 1, verkauft hätte (siehe diesbezüglich auch die obigen Ausführungen zu den GTO der B GmbH bzw die weiteren Ausführungen unter Punkt 3.1.).

Betreffend die G, Adr Ausland 2 und die ZZ wurden seitens der Bf – trotz entsprechender Aufforderung unter Hinweis auf die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten – weder Allgemeine Geschäftsbedingungen noch sonstige vertragliche Unterlagen vorgelegt, woraus geschlossen werden könnte, dass die Bf Rechenleistung an diese Pool-Mining-Betreiber verkauft hätte. Diesbezüglich wurde seitens der Bf lediglich vorgebracht, dass der Ablauf des Vertragsschlusses sowie die wesentlichen Vorgänge bei der Nutzung der Pool-Dienste über das Internet erfolgt seien und sich im Wesentlichen analog zu jenem mit dem Mining-Pool-Betreiber B GmbH gestaltet hätten. Unabhängig davon, dass mangels vorgelegter Unterlagen ein Nachweis dahingehend, ob ein Verkauf von Rechenleistung erfolgt sei, nicht erbracht wurde, kann aufgrund des Vorbringens der Bf auf die obigen Ausführungen zur B GmbH verwiesen werden.

Zusammenfassend lässt sich zu den maßgeblichen Feststellungen, dass die Bf keine Rechenleistungen an die genannten Mining-Pool-Betreiber B GmbH, C, G und ZZ verkauft hat, festhalten, dass nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes die jeweiligen Pool-Mining-Betreiber die oben angeführten Service-Dienstleistungen gegen Einbehaltung einer „fee“ an die Bf erbracht haben und, dass sich die Bf diesbezüglich den „Allgemeinen Auftragsbedingungen“ der jeweiligen Mining-Pool-Betreiber unterwerfen musste. Aus dieser Unterwerfung unter die „Allgemeinen Auftragsbedingungen“ lässt sich aber nicht wie von der Bf behauptet ableiten, dass seitens der Bf Rechenleistungen an die Mining-Pool-Betreiber verkauft worden wären.

Dass die Bf keine Ausgangsrechnungen an die B GmbH bzw die C, Adr Ausland 1, die G, Adr Ausland 2, und die ZZ, gestellt hat, ergibt sich aus dem eigenen Vorbringen der Bf.

Dass die Bf die Erlöse aus der Teilnahme an den Mining-Pools der B GmbH nicht in den Umsatzsteuervoranmeldungen 2018 erklärt hat, ergibt sich aus ihrem Vorbringen im Schreiben vom 06.03.2025.

Die Feststellung, dass 97 % der beantragten Vorsteuern mit den nicht steuerbaren Mining-Umsätzen in Zusammenhang stehen, beruht auf der von der belangten Behörde vorgenommenen Schätzung, der die Bf nicht substantiiert entgegengetreten ist. Die Bf hat diesbezüglich lediglich vorgebracht, dass die Berechnung der belangten Behörde zwar nicht völlig präzise erfolgt sei, aber der Anteil der nicht abzugsfähigen Vorsteuer für das Jahr 2018 auch nach einer dem Gesetz entsprechenden Berechnungsmethode bei etwa 97 % liegen würde. Da seitens der Bf somit hinsichtlich der Höhe der nicht abzugsfähigen Vorsteuer keine

Einwendungen erhoben werden, besteht kein Grund von der von der belangten Behörde vorgenommenen Schätzung der abzugsfähigen Vorsteuerbeträge abzuweichen.

Vor diesem Hintergrund können die oben angeführten Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs 1 BAO).

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob bei einem Pool-Miner, der sich an mehreren Mining-Pools zur Schaffung von Kryptowährungs-Blocks beteiligt hat, ein Leistungsaustausch mit den Mining-Pool-Betreibern und damit verbunden das Recht auf den Vorsteuerabzug gegeben sind.

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer ua die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Nach der Rechtsprechung des EuGH wird eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung nur dann im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie "gegen Entgelt" erbracht, wenn zwischen dem Veräußerer bzw Leistenden und dem Erwerber bzw Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Veräußerer oder Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für den Gegenstand oder die Dienstleistung bildet, der oder die dem Erwerber oder Leistungsempfänger geliefert bzw erbracht wurde (vgl zB EuGH 19.12.2018, C-51/18, Kommission/Österreich, Rn 44).

Erforderlich für einen Leistungsaustausch ist, dass einem identifizierbaren Verbraucher eine Dienstleistung erbracht wird oder ein Vorteil verschafft wird, der einen Kostenfaktor in der

Tätigkeit eines anderen Beteiligten am Wirtschaftsleben bilden könnte (vgl. EuGH 18.12.1997, C-384/95, Landboden-Agrardienste GmbH & Co KG, Rn 23; VwGH 27.2.2019, Ro 2018/15/0022, Rn 48; VwGH 21.9.2016, Ra 2015/13/0050, mwN; vgl. auch VwGH 30.4.2015, 2012/15/0163).

Es bestimmt sich in erster Linie nach dem der Leistung zugrundeliegenden Rechtsverhältnis, ob eine Leistung des Unternehmers vorliegt, die derart mit der Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richtet (BFH 10.4.2019, XI R 4/17, Rn 17 unter Verweis auf EuGH 21.3.2002, C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, Rn 39). Bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt der erforderliche Leistungsaustausch grundsätzlich vor (vgl. zB BFH 22.4.2015, XI R 10/14, Rn 20; BFH 10.4.2019, XI R 4/17, Rn 17; jeweils mwN). In Fällen, in denen ein Leistungsaustausch nicht unmittelbar erkennbar ist, ist zu prüfen, ob die Zuwendungen nicht doch in Wechselbeziehung zu einer Gegenleistung stehen, wobei dies eine nach der Lage des Falles zu lösende Beweisfrage darstellt (vgl. VwGH 25.1.2001, 95/15/0172).

Im gegenständlichen Fall wurden unter Punkt 1. die Sachverhaltsfeststellungen getroffen, dass im Beschwerdezeitraum einerseits die B GmbH im Rahmen der von ihr betriebenen Mining-Pools Dienstleistungen an die einzelnen Pool-Teilnehmer (Miner), ua auch die Bf, erbracht hat, und andererseits seitens der Bf keine Rechenleistung an die B GmbH verkauft wurde.

Zum Vorbringen der Bf, dass sie durch die Teilnahme an den Pools und die Nutzung der bereitgestellten Infrastruktur unter Einhaltung der Allgemeinen Betriebsbedingungen (GTO) eine Geschäftsbeziehung zur B GmbH unterhalten habe, die vertragliche Elemente enthalte, wie eben die Akzeptanz der GTO durch die faktische Teilnahme, ist auszuführen, dass auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes eine Leistungsbeziehung zwischen der B GmbH und den einzelnen Pool-Teilnehmern, und damit auch der Bf bestanden hat, aber eben in der Hinsicht, dass die B GmbH wie oben angeführt Dienstleistungen an die Pool-Teilnehmer erbracht hat. Die B GmbH hat mit den von ihr erbrachten Leistungen als Betreiberin der Mining-Pools lediglich eine koordinierende Rolle übernommen.

Hätten die einzelnen Pool-Teilnehmer tatsächlich, wie von der Bf behauptet, Rechenleistung an die B GmbH verkauft, wofür sie als Gegenleistung je nach eingebrachter Rechenleistung in Form von Kryptowährungseinheiten (anteiliger Block Reward) entlohnt worden seien, so hätte in weiterer Folge die B GmbH die eigentliche Leistung, die sich aus den von den Pool-Teilnehmern erbrachten Vorleistungen (Erbringung der Rechenleistung an den Mining-Pool-Betreiber) und der von ihr erbrachten Validierungsleistung zusammensetzen würde, an das Kryptowährungsnetzwerk erbracht. Ein wirtschaftlich agierender Unternehmer wie die B GmbH würde in diesem Fall keinesfalls 99 % des Block Rewards an die einzelnen Pool-Teilnehmer verteilt und sich selbst mit gerade einmal 1 % des Block Rewards zufriedengegeben haben. Darüber hinaus hätte die B GmbH dann sicherlich auch darauf bestanden, dass die Bf

entsprechende Rechnungen über die gelieferte Rechenleistung gelegt hätte, um einen Vorsteuerabzug lukrieren zu können. Wenn die Bf darauf verweist, dass die B GmbH nach außen hin erkennbar die Validierungsleistung an das Kryptowährungsnetzwerk erbracht hat, ist dem zu entgegnen, dass diese Validierungsleistung eben Teil der von der B GmbH an die einzelnen Pool-Teilnehmer (ua auch die Bf) erbrachten (Service)Dienstleistung ist, wofür sich die B GmbH die in den GTO geregelte Provision („fee“) in Höhe von 1 % des Block Rewards einbehalten hat.

Es ist daher festzuhalten, dass auch bei der Teilnahme an einem Mining-Pool, wie im gegenständlichen Fall der B GmbH, das eigentliche Mining von den einzelnen Pool-Teilnehmern ausgeführt wird, wobei die einzelnen Pool-Miner ihren Beitrag an der erforderlichen Rechenleistung anteilig leisten. Der Betreiber des Mining-Pools (ist jene Person, die eine Node mit Blockerstellungsfunktion betreibt) überprüft lediglich die Ordnungsmäßigkeit der Transaktion und fügt sie dann mit einem neuen Block an die Blockchain an, wodurch die Transaktion wirksam wird (Validierungsleistung).

Ob die Teilnahme der einzelnen Miner am Mining-Pool nun rechtlich zur Bildung einer Mitunternehmerschaft (mit den einzelnen Pool-Teilnehmern als Gesellschaftern) auf Ebene des Mining-Pools führt, hängt von der konkreten vertraglichen Gestaltung im Einzelfall ab (vgl diesbezüglich etwa auch das Schreiben des dBMF hinsichtlich der ertragsteuerrechtlichen Behandlung bestimmter Kryptowerte vom 6. März 2025, GZ: IV C 1 - S 2256/00042/064/043).

Würde im gegenständlichen Fall im Hinblick auf die Beteiligung an den von der B GmbH betriebenen Mining-Pools von einer Mitunternehmerschaft bzw Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR) auszugehen sein, wäre ein diesbezüglicher Vorsteuerabzug hinsichtlich der an die Bf erbrachten Vorleistungen nicht möglich, da die von der Bf an die Mitunternehmerschaft erbrachten Leistungen einen Einlagetatbestand darstellen würden und somit kein Leistungsaustausch gegeben wäre.

§ 1175 Abs 1 ABGB definiert die GesbR als vertraglichen Zusammenschluss von zumindest zwei Personen, um „durch eine bestimmte Tätigkeit einen gemeinsamen Zweck zu verfolgen“, wobei der Gesellschaftsvertrag die übereinstimmenden Willenserklärungen aller Vertragspartner voraussetzt.

Die Gründung einer GesbR setzt einen ausdrücklich oder schlüssig zustande gekommenen Gesellschaftsvertrag voraus. Die beteiligten Personen müssen die Absicht haben, einen solchen Vertrag zu schließen (RIS-Justiz RS0022210). Das stillschweigende Zustandekommen eines Gesellschaftsvertrags kann nur dann angenommen werden, wenn Umstände vorliegen, die

keinen Zweifel darüber aufkommen lassen, dass sich die Gesellschafter über den Abschluss eines Gesellschaftsvertrags einig gewesen sind. Das Interesse mehrerer Personen am Eintritt eines bestimmten Erfolgs genügt nicht (vgl 10 Ob 53/18v = ecolex 2019/5).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes verfolgen die an den Mining-Pools der B GmbH beteiligten Miner (Pool-Teilnehmer) sicherlich einen gemeinsamen Zweck bzw gemeinsame Interessen, aber dies genügt nicht, um vom Vorliegen einer konkludent zustandegekommenen GesbR auszugehen. Im Übrigen wird das Bestehen einer GesbR auch von der Bf entschieden in Abrede gestellt.

Ist eine Mitunternehmerschaft nicht gegeben, erbringt der einzelne Pool-Teilnehmer eigenständig die Miningleistungen (Lösung der Rechenaufgaben) und ist die umsatzsteuerliche Beurteilung der von der Bf erbrachten Leistungen wie beim Solo Mining vorzunehmen, da entsprechend der getroffenen Feststellungen kein Verkauf von Rechenleistungen an die B GmbH als Mining-Pool-Betreiber vorliegt (siehe oben).

Ob beim Solo Mining Fall ein Leistungsaustausch vorliegt, wird an der Bestimmbarkeit des Leistungsempfängers zu messen sein. In der Rs Tolsma (EuGH 03.03.1994, C-16/93) wurden vom EuGH steuerbare Leistungen verneint, da kein bestimmter Leistungsempfänger und kein erwartbares Entgelt vorlag. Auch beim Schürfen von Kryptowährungen ist ein tatsächlicher und bestimmbarer Leistungsempfänger schon aufgrund der Grundkonzeption des Systems der Kryptowährungen nicht vorhanden. Da im Zeitpunkt der Leistung des Schürfens kein vom Leistenden unabhängiger bestimmbarer Empfänger definierbar ist, weil es im anonymen Transaktionssystem der Kryptowährungen nicht möglich ist, die tatsächlichen Entitäten einer Transaktion herauszufinden, mangelt es am Leistungselement des Empfängers. Das Schürfen von Kryptowährungen ist daher aufgrund eines nicht identifizierbaren Leistungsempfängers nicht steuerbar (vgl diesbezüglich etwa Pfeiffer, Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Bitcoins, ÖStZ 2014/691 (435) mit Verweis auf Birkenfeld in Birkenfeld/Wäger (Hrsg), Das große Umsatzsteuer-Handbuch I⁴⁷ (2008) § 31 Rn 61 und 64).

Da das Schürfen von Kryptowährungseinheiten (Mining) aufgrund eines nicht identifizierbaren Leistungsempfängers nicht steuerbar ist, steht für die damit in Zusammenhang stehenden Vorleistungen der Bf im Hinblick auf die Teilnahme an den Mining-Pools der B GmbH ein Vorsteuerabzug nicht zu.

Zu den von der C, Adr Ausland 1, G, Adr Ausland 2, sowie ZZ, betriebenen Mining-Pools, an denen sich die Bf im Beschwerdezeitraum auch beteiligt hatte, wurden unter Punkt 1.

gleichlautend zur B GmbH die Feststellungen getroffen, dass von der Bf an diese Mining-Pool-Betreiber keine Rechenleistungen verkauft wurden. Es kann daher hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung auf die obigen Ausführungen betreffend der von der B GmbH betriebenen Mining-Pools verwiesen werden, insbesondere im Hinblick darauf, dass seitens der Bf vorgebracht wurde, dass der Ablauf des Vertragsschlusses sowie die wesentlichen Vorgänge bei der Nutzung der Pool-Dienste über das Internet erfolgt seien und sich im Wesentlichen analog zu jenem mit dem Mining-Pool-Betreiber B GmbH gestaltet hätten. Ein Vorsteuerabzug steht für die in Zusammenhang stehenden Vorleistungen der Bf im Hinblick auf die Teilnahme an den Mining-Pools der angeführten Mining-Pool-Betreiber nicht zu.

Zu den von der steuerlichen Vertretung der Bf im Schreiben vom 06.03.2025 ins Treffen geführten Entscheidungen des EuGHs vom 09.02.2023, C-713/21, bzw vom 27.4.2024, C-677/21, Fluvius Antwerpen, ist festzuhalten, dass aufgrund der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen (kein Verkauf von Rechenleistungen an die Mining Pool Betreiber) eine Anwendbarkeit dieser Entscheidungen nicht in Betracht kommt, auch wenn nach dem EuGH das Bestehen eines Rechtsverhältnisses weit ausgelegt werden muss (siehe Rechtssache Fluvius Antwerpen).

Nach § 12 Abs 1 UStG 1994 kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen.

Der Abzug von Vorsteuer auf Aufwendungen eines Steuerpflichtigen ist nicht zulässig, soweit sie sich auf Tätigkeiten beziehen, die aufgrund ihres nichtwirtschaftlichen Charakters nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fallen. Für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger zugleich steuerpflichtigen oder steuerfreien wirtschaftlichen Tätigkeiten und nichtwirtschaftlichen, nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallenden Tätigkeiten nachgeht, ist der Abzug der Vorsteuer auf Aufwendungen nur insoweit zulässig, als diese Aufwendungen den wirtschaftlichen (nicht steuerbefreiten) Tätigkeiten des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind (EuGH vom 12. Februar 2009, C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (VNLTO)).

Bezieht demnach ein Abgabepflichtiger Gegenstände und Dienstleistungen, die anteilig der Ausführung steuerpflichtiger Umsätze und mit einem weiteren Anteil dessen nichtunternehmerischen Zwecken dienen, steht ihm der Vorsteuerabzug jeweils mit jener Quote zu, die sich aus dem Verhältnis der Verwendung für steuerpflichtige Zwecke einerseits und für nichtunternehmerische Zwecke andererseits ergibt (vgl zB VwGH 27.7.2016, 2013/13/0083; 30.6.2015, 2011/15/0163; 24.6.2009, 2007/15/0192).

Ausgehend von der angeführten Judikatur wurde die Höhe der nicht abzugsfähigen Vorsteuerbeträge unter Punkt 1. mit 97 % der insgesamt beantragten Vorsteuerbeträge geschätzt.

Hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides 2018 ergeben sich in weiterer Folge ebenfalls keine Änderungen, da die belangte Behörde die nicht anerkannten Vorsteuerbeträge als Aufwand berücksichtigt hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl VwGH vom 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung des Schürfens von Kryptowährungen (Mining) besteht keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 20. Mai 2025