

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Marco Laudacher, die Richterin Mag. Susanne Haim, sowie die fachkundigen Laienrichter Mag Stefan Raab und Leopold Pichlbauer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vom 19. November 2019, vertreten durch Shamiyeh & Reiser Rechtsanwälte GmbH, Rainerstraße 6-8, 4020 Linz, gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich, Dienststelle Linz, vom 7. August 2019 betreffend Umsatzsteuer 2017 und 2018 sowie Festsetzung Umsatzsteuer 1-4/2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 18. August 2021 in Anwesenheit der Schriftührerin Tanja Grottenthaler

zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Im Zuge einer Betriebsprüfung (BP) der Jahre 2017 und 2018 wurde folgendes festgestellt (Niederschrift vom 8. Juli 2019):

a. Mittels Edikt vom 17. April 2019 sei über das Vermögen der Bf (IT GmbH, ursprünglich bis 2018 CMS GmbH) das Konkursverfahren eröffnet worden.

b. In den Jahren 2018 und 2019 seien ausschließlich unecht befreite Umsätze erzielt worden. Die damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern habe man nicht anerkannt (siehe nachstehende Punkte). Es ergebe sich auch keine Vorsteuerrückrechnung.

c. Zur Umsatzsteuer 2017:

- (1) Die Bf erbringe gegenüber den Kunden „Managed Hosting Leistungen“, das seien Rechnerleistungen zum Zweck des Minings einer bestimmten Kryptowährung.
- (2) Diese Leistungen seien zwar grundsätzlich steuerbar, aber gemäß § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG unecht steuerbefreit. Das bedeute, dass im Zusammenhang mit solchen Leistungen jedoch ein Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs 3 UStG ausgeschlossen sei.
- (3) Der Verkauf der Mining Pakete erfolge unter Ausweis des Normalsteuersatzes. Die Leistung sei aber unecht befreit. Da die Umsatzsteuer ausgewiesen werde, sei sie kraft Rechnungslegung geschuldet. Aus verwaltungsökonomischen Gründen und mangels steuerlicher Auswirkung werde der Ansatz in den Kennzahlen 000 und 022 beibehalten.
- (4) Vorsteuer im Zusammenhang mit unecht befreiten Umsätzen seien nicht abzugsfähig. Die Vorsteuer aus dem Ankauf von „Mining Rigs“ könne nicht abgezogen werden. Der Vorsteuerabzug aus den übrigen Aufwendungen erfolge nach dem Aufteilungsschlüssel (Prozentsatz aus dem Verhältnis steuerbare zu nichtsteuerbaren Umsätzen).

Berechnung Aufteilungsschlüssel (in Euro)

Art	Konto	Summe	20%	0%
Warenerlöse 20%	4020	5.473,01	5.473,01	
Leistungserlöse 20%	4220	31.833,45	31.833,45	
Erlöse zur Weiterverrechnung Mining	4221	946.041,51		946.041,51
Erlöse Gutscheinverkäufe 0%	4225	6.466,62		6.466,62
Erlöse durch Kauf CTX ohne USt	4831	60.104,92		60.104,92

Sonstige betriebliche Erträge 20%	4940	5.291,20	5.291,20	
Sonstige betriebliche Erträge 0%	4950	1.146,05		1.146,05
Leistungserlöse in CTX 0%	4951	49.203,62		49.203,62
		1.105.560,38	42.597,66	1.062.962,72
		100,00%	3,85%	96,15%

Vorsteueraufteilung (in Euro)

Vorsteueraufteilung	Konto	Vorsteuer	abziehbar	nicht abziehbar
Vorsteuer laut Erklärung		122.579,31		
Vorsteuer Anschaffung Mining Rigs	7851	-67.212,26		67.212,26
Vorsteuer laut Schlüssel		55.367,05	2.133,31	53.233,73
				120.446,00

Umsatzsteuererklärung 2017 (in Euro)

	KZ	erklärt	Berichtigung	veranlagt
Steuerbarer Umsatz	00	1.034.617,18		1.034.617,18
20% Normalsteuersatz	22	1.034.617,18		1.034.617,18

Vorsteuern (ohne EUSt)	60	122.579,31	-120.446,00	2.133,31
Vorsteuer ig Erwerb	65	0,57		0,57
Ig Erwerbe	70	2,88		2,88
20% Normalsteuersatz	72	2,88		2,88
Z/GS				204.790,12
Z/GS bisher				-70.824,88
Nachforderung				133.965,24

d. Zur Umsatzsteuer 2018:

- (1) im Jahr 2018 seien nahezu ausschließlich unecht befreite Umsätze erzielt worden.
- (2) Die erklärten Umsätze (Kennzahlen 00 und 22) würden Ausgangsrechnungen betreffen, bei denen die Umsatzsteuer aufgrund der Rechnungslegung geschuldet werde.
- (3) Die mit den unecht befreiten Umsätzen im Zusammenhang stehenden Vorsteuern könnten nicht anerkannt werden.

Besteuerungsgrundlagen 1-12/2018 (in Euro)

Text	KZ	1-12/2018	Berichtigung	Festsetzung
Steuerbarer Umsatz	00	626.942,84		626.942,84
20% Normalsteuersatz	22	626.942,84		626.942,84
Steuerschuld § 19	57	13.454,19		13.454,19
Vorsteuern ohne EUSt	60	122.321,83	-122.321,83	0,00

Vorsteuern ig Erwerb	65	6.466,00	-6.466,00	0,00
Vorsteuern § 19 (1), Art 19 und 25	66	13.454,19	-13.454,19	0,00
Berichtigung gemäß § 16	67	1.200,00	-1.200,00	0,00
Ig Erwerbe	70	32.330,02		32.330,02
20% Normalsteuersatz	72	32.330,02		32.330,02
Sonstige Berichtigungen	90	-15.121,21	15.121,21	0,00
Z/GS				145.308,76
Z/GS bisher				5.898,90
Nachforderung				139.409,86

e. Zur Umsatzsteuer 2019:

	KZ	1-4/2019	Berichtigung	Festsetzung
Steuerbarer Umsatz	00	1.511,47	-1.511,47	0,00
20% Normalsteuersatz	22	1.534,07	-1.534,07	0,00
Steuerschuld gemäß § 19	57	42,2		42,2
Vorsteuern (ohne EUSt)	60	61,03	-61,03	0,00
Vorsteuern § 19 (1), Art 19, 2	66	19,6	-19,6	0,00

Berichtigung gemäß § 16	67	38,00	-38,00	0,00
Sonstige Berichtigungen	90	-4.166,67	4.166,67	0,00
Z/GS				42,20
Z/GS bisher				-3.887,41
Nachforderung				3.929,61

f. Der steuerbare Umsatz betreffe den Verkauf eines Anlagegutes. Der Vorsteuerabzug sei nicht anerkannt worden.

g. Die sonstige Berichtigung resultiere aus der Gutschrift einer Ausgangsrechnung. Es liege eine Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung vor, diese könne nicht berichtigt werden.

2. Am 7. August 2019 wurden aufgrund der Feststellungen der BP der Umsatzsteuerbescheid 2017 und 2018 sowie der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für 1-4/2019 erlassen.

3. Mit Schreiben vom 19. November 2019 wurde Beschwerde gegen die Umsatzsteuer 2017 und 2018 sowie Festsetzung Umsatzsteuer 1-4/2019 erhoben:

a. Die Bf sei im Bereich der Blockchain- und Kryptowährungstechnologie tätig. Für diesen Zweck habe sie ein „Mining Rigs“ angeschafft, also einen leistungsstarken Spezialserver zum Schürfen von Kryptowährungen und habe für diese auch den Vorsteuerabzug nach § 12 Abs 1 Z 1 UStG geltend gemacht.

b. In weiterer Folge habe die Schuldnerin mit ihren Kunden Dienstleistungsverträge abgeschlossen, welche sie als „Managed-Hosting-Pakete“ bezeichnet habe und deren Inhalt die Zurverfügungstellung von Rechenleistung für das Schürfen von Kryptowährung gewesen sei. Der Preis dieser „Managed-Hosting-Pakete“, welche den Kunden unter Ausweis der 20%igen Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden sei, habe je nach der Art des Serverpaketes und der damit geschuldeten Rechenkapazität variiert.

Die auf Grundlage dieser Rechnungen einbehaltene Umsatzsteuer habe die Schuldnerin jeweils unter Abzug der periodenweise angefallenen Vorsteuerbeträge an die Behörde abgeführt.

c. Am 8 Juli 2019 habe die Behörde eine Außenprüfung durchgeführt und sei zu dem Ergebnis gelangt, dass die von der Schuldnerin ausgeführten Leistungen, konkret die Zurverfügungstellung von Rechenleistung für das Schürfen von Kryptowährungen, steuerbar sei, aber gemäß § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG unecht von der Umsatzsteuer zu befreien sei.

d. Veranlagung 2017:

Die Behörde habe in der Folge für 2017 den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der „mining Rigs“ nicht anerkannt. Hinsichtlich der restlichen Vorsteuerabzüge (Erlöse zur Weiterverrechnung Mining, Erlöse Gutscheinverkäufe, Erlöse durch Kauf CTX ohne USt, sonstige betriebliche Erträge 0% und Leistungserlöse (in CTX) 0 USt) habe die Behörde einen Aufteilungsschlüssel aus dem Verhältnis der Leistungen aus den Paketverkäufen und aus sonstigen Leistungen errechnet. Nach diesem Aufteilungsschlüssel sollten 3,85% abzugsberechtigt und 96,15% nicht abzugsberechtigte Leistungen sein.

Diese Berichtigungen hätten zu einer Nachforderung von 133.965,24 € geführt.

Veranlagung 2018:

Für die Umsatzsteuer 2018 habe die Behörde nahezu ausschließlich unecht befreite Umsätze festgestellt. Nach vollständiger Berichtigung der geltend gemachten Vorsteuern ergäbe sich eine Nachforderung von 139.409,86 €.

Festsetzung 2019:

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2019 habe die Behörde den Verkauf eines Anlagegutes sowie die Gutschrift einer Ausgangsrechnung nicht anerkannt, weshalb die Behörde eine Nachforderung von 3.929,61 € errechnet habe.

Zusammengefasst seien Abgabennachforderungen von 277.304,73 € festgesetzt worden.

e. Zulässigkeit und Rechtzeitigkeit:

Die gegenständlich bekämpften Bescheide seien am 7. August 2019 zugestellt worden. Mit Eingabe vom 2. September 2019 sei die Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis einschließlich 23. September 2019 beantragt und von der Behörde bewilligt worden. Mit den Eingaben vom 20. September 2019 und 22. Oktober 2019 sei eine Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis einschließlich 22. November 2019 beantragt worden. Diesem Antrag sei zunächst durch mündliche Zusage im Telefonat mit der Sachbearbeiterin des Finanzamtes vom 6. November 2019, als auch durch Bescheid – eingelangt am 12. November 2019 – stattgegeben worden.

f. Den angefochtenen Bescheiden liege die Rechtsansicht einer unechten Steuerbefreiung zugrunde. Dem könne nicht gefolgt werden.

(1) Gemäß dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 Abs 1 BAO sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform eines Sachverhaltes maßgeblich. Für die Beurteilung der Frage, ob eine unecht steuerbefreite Leistung (§ 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG) oder eine umsatzsteuerbare und – pflichtige sonstige Leistung (zB als sonstige elektronische Leistung iSd § 1 iVm § 3a iVm § 12 Abs 1 Z 1 UStG) vorliege, seien das gesamte Geschäftsmodell der Schuldnerin als auch die konkreten mit den Kunden abgeschlossenen Verträge maßgeblich.

(2) Die jeweiligen Krypto-Mining-Server-Pakete regelten vor allem Preis, Performance, Laufzeit, Vorlaufzeit und Betriebskosten. Vertragshauptleistung sei die Zurverfügungstellung von Rechenleistung zum Generieren von Kryptowährungen gewesen. Die mit der zur Verfügung gestellten Rechenleistung geschürften Kryptowährungen seien nach einem entsprechenden Auszahlungsantrag des Kunden auf seine „Wallet“ übertragen worden. Die „Wallets“ seien nicht von der Schuldnerin, sondern von anderen Unternehmern betrieben worden.

(3) Eine auf elektronischem Wege erbrachte sonstige Leistung sei eine Leistung, die über das Internet oder ein elektronisches Netz, einschließlich Netze zur Übermittlung digitaler Inhalte erbracht werde und deren Erbringung aufgrund der Merkmale der sonstigen Leistung in hohem Maße auf Informationstechnologie angewiesen sei. Die Leistung sei im Wesentlichen automatisiert, werde nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erbracht und sei ohne Informationstechnologie nicht möglich (Bürgler/Six/Stifter in Kommentar UStG-ON Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen, Wakounig, § 3a, Rz 642 m, Stand 1.5.2018).

Die von der Schuldnerin erbrachten Leistungen seien elektronisch erbracht worden.

g. Charakteristisch für das vorliegende Geschäftsmodell sei, dass das **wirtschaftliche Risiko beim Kunden** gelegen habe. Der Kunde habe sich mit dem jeweils ausgewählten „Mining Paket“ Rechenleistung gekauft, welche dazu genutzt worden sei, Kryptowährung zu erzeugen bzw zu „schürfen“. **Die Schuldnerin habe keine Gewähr dafür geleistet, ob und in welchem Wert Kryptowährung lukriert werde. Dass der geschürfte Kryptowährungswert den eingesetzten Wareneinsatz, also den Servermietpreis, unterliegen oder übersteigen könne, habe im ausschließlichen wirtschaftlichen Risiko des Kunden gelegen.**

h. Im Unterschied zu dem der EUGH-Entscheidung „Hedqvist vom 22.10.2015, C-264/14) zugrundeliegenden Sachverhalt, in welchem es um den Kauf und Verkauf bzw den Umtausch konventioneller Währungen in Einheiten der „virtuellen“ Währung Bitcoin und umgekehrt gegangen sei, habe man gegenständlich die Kryptowährung nicht in staatliche Währung umgetauscht oder ein Handel mit Kryptowährung betrieben, sondern es seien Kryptowährungen „erzeugt“ bzw „geschürft“ worden. Das „Schürfen“ der Kryptowährung sei nach dem gegenständlichen Geschäftskonzept ein rein elektronischer Vorgang, welcher einer elektronisch erbrachten sonstigen Leistung iSd § 3a Abs 6 und Abs 13 UStG entspreche. **Daran ändere auch nichts, dass das „Minen“ durch eine von der Schuldnerin programmierte**

Software erfolgt sei, welche aufgrund eines „Difficulty-Wertes“ die Kryptowährung ausgewählt und in die „Balance“ (elektronische Geldbörse) des Kunden transferiert habe (bezeichnet als „Exchange und Auszahlung“ in § 2 des Vertrages). Die Kunden hätten eben in diese elektronische Leistung durch Kauf von Rechenleistung (in mh/s) investiert.

i. Durch Übertragung der Kryptoleistung in die „balance“ bzw in die private „Wallet“ der Kunden, hätten diese dann über die Kryptowährung verfügen können. Die Schuldnerin habe selbst keinen Währungstausch im Sinne der Rspr des EuGH bzw des Art 2 Abs 1 und Art 135 Abs 1 der MWSt-Richtlinie (2006/112/EG) vorgenommen. Es sei nie zu einem Wechsel der Kryptowährung in reale staatliche Währung gekommen. Auch könne von keinem Wechsel des Paketpreises in Kryptowährung ausgegangen werden, da ja mit dem Paketpreis eine „Schürfleistung“ bzw „Rechenleistung“ für einen bestimmten Zeitraum bezahlt worden sei, wobei aber der „Endwert“ der Kryptowährung nie festgestanden sei.

Beim Währungstausch sei aber ein Wert der zu tauschenden Währungen (bzw auch sämtliche anderen Finanzdienstleistungen) zum Zeitpunkt des Tausches immanent gewesen, damit die gegenseitige Leistungsrelation hergestellt werde. **Einen solchen zeitlichen Bezugspunkt oder eine solche Relation von Leistung und Gegenleistung habe es bei den gegenständlichen „Managed-Hosting-Paketen“ nicht gegeben. Der Wert der zu lukrierenden Kryptowährungen sei ungewiss gewesen und habe im wirtschaftlichen Risikobereich des Kunden gelegen.**

j. Auch die Anschaffung der „Mining Rigs“ unterliege nicht der unechten Steuerbefreiung nach § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG. Die Schuldnerin sei zur Geltendmachung der Vorsteuer berechtigt.

k. Da die vertraglich geschuldeten Leistungen automatisiert und über das Internet erbracht worden seien, indem man Rechenleistung zur Verfügung gestellt habe und das wirtschaftliche Risiko ausschließlich beim Kunden gelegen habe, seien die von der Schuldnerin im prüfungsrelevanten Zeitraum ausgeführten Leistungen daher als umsatzsteuerbare und auch umsatzsteuerpflichtige sonstige elektronische Leistungen iSd § 1 Abs 1 UStG zu qualifizieren. Entgegen der Rechtsansicht der Behörde stehe der Schuldnerin deshalb auch der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG zu.

l. Beantragt werde eine mündliche Verhandlung beim BFG sowie die Aufhebung oder Zurückverweisung der Bescheide.

4. Mit Bescheiden vom 21. August 2020 wurden die Beschwerden gegen die Umsatzsteuer 2017, 2018 und Festsetzung 1-4/2019 als unbegründet abgewiesen.

In der Bescheidbegründung vom 21. August 2020 wurde folgendes dargelegt (Auszug):

a. Prüfungsgegenstand der Außenprüfung der Jahre 2017 bis 2019 seien die Managed-Hosting-Pakete gewesen.

b. Bei den von der BP vertriebenen Managing-Hosting-Paketen schließe der Kunde mit der Bf einen Dienstleistungsvertrag über das Generieren von Kryptowährung ab. Dabei könne der Kunde zwischen verschiedenen Managed-Hosting-Paketen wählen, die sich in der Rechenleistung unterscheiden würden. Je nach der Art des Serverpaketes und der damit geschuldeten Rechenkapazität variierten die Preise zwischen 250,00 € und 1.000.000,00 €. Der Kunde zahle den ausgewählten Tarif und erhalte dafür die vereinbarte Rechenkapazität über 26 Monate. Die Bf verkaufe die Managed-Hosting-Pakete mit 20% Umsatzsteuer und mache damit die zusammenhängenden Vorsteuern geltend.

c. **Die Bf** habe die jeweils vereinbarte Rechenleistung in die (Kryptowährungs)Netzwerke eingespeist und habe **den geschürften Betrag in eine Kryptowährung umgetauscht** (zB Bitcoins). Die Bf habe für das Schürfen eine Software verwendet, die unter Einbeziehung unterschiedlicher Faktoren zur Risikoreduktion die Kryptowährung mit dem geringsten Difficulty-Wert zum Schürfen ausgewählt habe. Ein geringer Difficulty-Wert bedeute, dass man im Verhältnis zu der in die Netzwerke eingespeisten Rechenleistung mehr Coins der geschürften Währung erhalte. Im Interesse der Kunden seien mittels Software stets Kryptowährungen (zB Bitcoin Gold, Ethereum Classic, Ethereum, Zcash, Zcash Classic) mit geringen Difficulty-Werten ausgewählt worden. **Der Kunde habe weder die Kryptowährung wählen, noch einen Umtausch der Kryptowährungen in Bitcoins oder in eine andere Kryptowährung fordern können.**

Auch der Zeitpunkt der Übertragung der Kryptowährung in die digitale Geldbörse (Balance) des jeweiligen Kunden, sei in der Hand der Bf gelegen. Erst wenn die Kryptowährung von der Bf. in die digitale Geldbörse des Kunden übertragen worden sei, habe dieser selbst darüber verfügen, sie für neue Managed-Hosting-Pakete verwenden oder in ein eigenes privates „Wallet“ übertragen können.

d. Die Bf habe jederzeit (ohne dass eine diesbezügliche Mitteilung an den Kunden habe erfolgen müssen) mit dem Mining aufhören können, wenn die Betriebssicherheit oder Datensicherheit gefährdet gewesen sei. Das Schürfen sei aufgrund der Marktlage (Kurseinbruch der Kryptowährungen) mit Stichtag 1. Oktober 2018 beendet worden. Seither stünden die Rechner still.

Nachdem die Mining Rigs abgestellt worden seien, habe man den Kunden Ende 2018 sogenannte „Migrationsverträge“ angeboten, mit denen die Managed-Hosting-Verträge storniert worden seien. Diese Migrationsverträge seien nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens.

e. Die BP habe die Leistungen der Bf im Zusammenhang mit den Managed-Hosting-Paketen als steuerfreie Umsätze gemäß § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG beurteilt und daher die damit zusammenhängenden Vorsteuern nicht anerkannt.

f. Gemäß § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG seien die Umsätze und die Vermittlung der Umsätze von gesetzlichen Zahlungsmitteln steuerfrei (Befreiung nach Art 132 Abs 1 Buchstabe e MWSt-RK 2006/112/EG).

g. Nach der EuGH-Judikatur (C-264/14 vom 22.10.2015) sei auch der Umtausch konventioneller Währungen in Einheiten der virtuellen Währung „Bitcoin“ und umgekehrt steuerfrei. **Das „Bitcoin-Mining“** (Validierung und Verschlüsselung von Datensätzen – Transaktionen – zum Zwecke der Vermehrung von Bitcoins bzw der Aufrechterhaltung der Sicherheit des gesamten Bitcoin-Systems bzw des Netzwerkes), **sei entweder mangels eines bestimmten Leistungsempfängers nicht steuerbar oder im Falle der Verifizierung eines dezidierten Vorganges gegen Transaktionsgebühren steuerbar, aber steuerfrei.**

Nach Ansicht des EuGH stellten Umsätze, die sich auf nicht konventionelle Währungen beziehen, das heißt auf andere Währungen als solche, die in einem oder mehreren Ländern gesetzliche Zahlungsmittel sind, Finanzgeschäfte dar, soweit diese Währungen von den an der Transaktion Beteiligten als alternatives Zahlungsmittel akzeptiert würden und sie keinem anderen Zweck als der Verwendung als Zahlungsmittel dienten (Urteil Heqvist, Rn 49). Daraus ergebe sich, dass die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG auch auf Umsätze anwendbar sei, die sich auf virtuelle Währungen (Kryptowährungen) beziehen würden. Insbesondere wenn die vom EuGH geforderten Voraussetzungen (ausschließliche Zahlungsmittelfunktion) sowie eine funktionelle Vergleichbarkeit der zu beurteilenden Kryptowährung mit der virtuellen Währung (Bitcoin) nachgewiesen werde.

h. Für die Beurteilung, ob es sich bei den so bezeichneten Managed Hosting Leistungen (Rechnerleistungen zum Zwecke des Schürfens einer Kryptowährung) um solche Leistungen handle, die sich auf Umsätze einer virtuellen Währung nach § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG beziehen würden, müsse der genaue Leistungsinhalt geprüft werden.

Man müsse unterscheiden,

- ob dem Kunden tatsächlich nur Hard- und Software und bestimmte weitere IT-Leistungen zum eigenverantwortlichen Minen von Kryptowährung zur Verfügung gestellt würden (das wäre zB der Fall, wenn der Kunde die zu schürfende virtuelle Währung frei auswählen und den Zeitpunkt und den jeweiligen Umfang des Schürfens frei bestimmen kann) oder
- ob das Mining eigenverantwortlich von der Bf durchgeführt werde und der Kunde eine sich aus dem Umfang der erworbenen Rechenleistung ergebende Anzahl an Kryptowährung erhalte (Kunde sei Leistungsempfänger der von der Bf. geschürften Kryptowährung).

Erfolge das Mining in Eigenverantwortung des Kunden, erbringe die Bf. bei Leistungsausführung im Inland (der Leistungsort bestimme sich gemäß § 3a Abs 6 bzw 13 UStG) eine auf elektronischem Weg erbrachte Leistung, die steuerbar und steuerpflichtig (20%) sei.

Die Bf wäre im Zusammenhang mit diesen Leistungen bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 12 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Erfolge hingegen das Mining in Eigenverantwortung der Bf, bestehe der Leistungsinhalt darin, gegen Hingabe von konventioneller Währung in Höhe des Wertes des Managed-Hosting-Paketes eine dementsprechende Anzahl der von der Bf selbstgeminten Kryptowährung auf das „Wallet“ des Kunden zu transferieren. In solchen Fällen liege ein steuerfreier Umsatz iSd § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG vor. Im Zusammenhang mit solchen Leistungen sei ein Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs 3 UStG ausgeschlossen.

i. Im gegenständlichen Fall stehe sachverhaltsmäßig unzweifelhaft fest, dass der Käufer eines Managed-Hosting-Pakets absolut keinen Einfluss auf das Mining hatte. Sämtliche das Mining betreffende Entscheidungen seien ausschließlich und ohne Einbindung des Kunden durch die Bf. getroffen worden. Die Bf entscheide alleine darüber, welche Kryptowährung, zu welcher Zeit, in welchem Umfang und mit welcher Rechenleistung geschürft werde. Der Kunde habe weder die zu schürfende Kryptowährung auswählen, noch den Zeitpunkt und den Umfang des Schürfens bestimmen können. Selbst der Zeitpunkt der Übertragung der Kryptowährung in die digitale Geldbörse des jeweiligen Kunden sei in der Hand der Bf gelegen. Das Mining sei damit ausschließlich in der Eigenverantwortung der Bf gelegen gewesen. Daran ändere auch nichts, dass der Kunde das wirtschaftliche Risiko getragen habe.

j. Die Managed-Hosting-Verträge deuteten zwar dem Wortlaut nach auf den Kauf von Rechenleistungen hin, wirtschaftlich betrachtet hätten die Käufer der Pakete aber nicht aus beliebigen Leistungen der Bf auswählen können, sondern sie hätten mit dem Paket (nur) einen Anspruch auf Einzahlung der Kryptowährung in ihr elektronisches Portemonnaie erworben, welche die Bf computergestützt generiert habe. Die Bf habe die Kryptowährung in Eigenregie geschürft und nach entsprechendem Auszahlungsantrag ins „Wallet“ des Kunden eingezahlt. Dass die Bf das Schürfen von Kryptowährungen nur unter Nutzung der Informationstechnologie im Internet habe durchführen können, sei evident. Diese Nutzung sei aber ausschließlich im eigenen Bereich der Bf durchgeführt worden und nicht indem eine derartige Leistung an Andere erbracht worden sei.

k. Die von der Bf erbrachte Leistung – Einzahlung der Kryptowährung ins Wallet des Kunden – sei von der Steuer befreit, da es sich bei der hingeggebenen Kryptowährung um Zahlungsmittel gemäß § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG handle. Zwar habe die Bf dem Kunden nicht Kryptowährung angeboten, sondern „Managed-Hosting-Dienstleistungen“. Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes sei aber von Anfang an festgestanden, dass die Käufer nicht diese Dienstleistungen erhalten sollten, sondern Kryptowährungen. Auf die hierfür erforderlichen Rechenoperationen hätten die Käufer keinen Einfluss – insbesondere nicht auf das „Ob“ und das „Wann“. Sie hätten darüber nicht verfügen können. Erst mit der Einzahlung der

Kryptowährung in das „Wallet“ sei ein individueller Nutzen im umsatzsteuerlichen Sinn für den Käufer entstanden.

I. In den Veranlagungsbescheiden betreffend Umsatzsteuer 2017 und 2018 sei das Ergebnis der Außenprüfung nur insoweit umgesetzt worden, als die mit den unecht befreiten Umsätzen zusammenhängenden Vorsteuern nicht anerkannt worden seien. Die von der Außenprüfung als steuerfrei beurteilten Umsätze würden in den Bescheiden weiterhin als steuerpflichtig ausgewiesen. Die Umsatzsteuerbescheide 2017 und 2018 würden daher in diesem Punkt berichtigt und die Umsätze aus dem Verkauf der Pakete als steuerfreie Umsätze festgesetzt. Die Steuerschuld aus den Rechnungen werde aufgrund der Rechnungslegung geschuldet und festgesetzt. Eine beträchtliche Abweichung gegenüber den bisher festgesetzten Umsatzsteuern für 2017 und 2018 ergebe sich dadurch nicht.

5. Am 25. November 2020 brachte der Insolvenzverwalter einen Vorlageantrag beim Finanzamt ein:

- a. Beantragt werde eine mündliche Verhandlung vor dem Senat.
- b. Die Schuldnerin sei im Bereich der Blockchain- und Kryptowährungstechnologie tätig und habe leistungsstarke Spezialserver zum Schürfen von Kryptowährungen angeschafft und den Vorsteuerabzug iSd 12 Abs 1 Z 1 UStG geltend gemacht.

Die von den Kunden erworbenen Pakete seien mit 20% USt in Rechnung gestellt worden. Die Behörde setze diesen Sachverhalt mit jenem gleich, der der Entscheidung des EuGH vom 22. Oktober 2015, C-264/14, Hedqvist, zugrunde liege, in dem es lediglich einen Umtausch von konventioneller Währung in Einheiten der virtuellen Währung „Bitcoin“ komme. Diese Auffassung sei nicht zutreffend.

c. Der Entscheidung Hedqvist liege ein völlig anderer Sachverhalt zugrunde. Hedqvist habe geplant, Einheiten der virtuellen Währung „Bitcoin“ zu kaufen und über die Webseite seines Unternehmens wieder zu verkaufen oder einzulagern. Bei Zahlung würden die verkauften Einheiten „Bitcoin“ automatisch an die Bitcoin-Adresse des Kunden geschickt. Die Umsätze beschränkten sich daher auf den An- und Verkauf von „Bitcoin“ im Umtausch gegen konventionelle Währungen, wie schwedische Kronen und umgekehrt. Über die Webseite sei nichts anderes angeboten worden, als **schwedische Kronen gegen Bitcoin zu tauschen**. Das sei mit einem Wechsel auf der Bank von Euro in Dollar. Wesentlich sei, dass der Kunde im Vorhinein wisse, wie viele Bitcoins er für die konventionelle Währung erhalte. Es liege daher ein Austauschverhältnis vor.

d. Auch die Ausführungen des EuGH in Rz 14 des Hedqvist-Urteils zu Art 135 Abs 1 lit e der MWSt-RL beschränke sich auf den **Umtausch konventionelle gegen virtuelle Währungen und umgekehrt**.

e. **Im gegenständlichen Fall tausche der Kunde hier keine Währungen.** Am Tag der Bezahlung des Paketes wisse er noch gar nicht, wieviel er an Kryptowährung mit der gekauften Rechnerleistung schürfe. Dass die Schuldnerin nicht nur die Rechnerleistung, sondern auch ihr Know-How zur Verfügung stelle, ändere nichts an der Rechtsnatur des Dienstleistungsvertrages. Dieser werde auch nicht zu einem bloßen Währungstauschgeschäft.

Dass der Kunde mit seiner Zahlung keine virtuellen Währungen, sondern Rechnerleistung und das Know-How der Schuldnerin kaufe, zeige sich gerade daran, dass völlig ungewiss sei, welcher Erfolg mit dieser Rechenleistung und dem Know-How erzielt werden könne. Bei einem bloßen Währungswechsel wäre dies von Vorneherein klar festgelegt.

f. Nach der Rspr des EuGH wäre für die Anwendbarkeit der Umsatzsteuerbefreiung des Art 135 Abs 1 Buchstabe d MWSt-RL Voraussetzung, dass der Zahlungsverkehr im Großen und Ganzen ein eigenständiges Ganzes bilde und somit auch unabhängig von den restlichen angebotenen Dienstleistungen sei (EuGH 25.7.2018, C-5/17, DPAS Limites, Rz 34). Dies sei aber gerade nicht der Fall, da die Hauptleistung in der Zurverfügung der Rechnerleistung und des Know-How bestanden habe und nicht in den Währungstauschgeschäften.

g. Es sei auch überhaupt nicht nachvollziehbar, warum sich an der Rechtsnatur des abgeschlossenen Vertrages und am Inhalt der Leistungen etwas ändern sollte, nur weil die einzelnen Schürfvorgänge von der zur Verfügung gestellten Software und mit dem Know-How der Schuldnerin gesteuert würden. Auch bei der Provision eines Vermögensanlageberaters, der Geld für den Kunden veranlagt, habe niemand einen Zweifel daran, welche Leistungen im Austauschverhältnis stünden.

h. Im vorliegenden Fall lägen sowohl das wirtschaftliche Risiko, als auch die Erfolgschancen ausschließlich beim Kunden. Die den Kunden zur Verfügung gestellte Rechnerleistung werde ausschließlich in seinem Namen und in seinem Auftrag in weltweite Blockchain-Netzwerke eingespeist. Schon aus diesem Grund sei die rechtliche Beurteilung der Behörde verfehlt. Die den Kunden angebotenen Dienstleistungsverträge unterlägen nicht dem § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG.

i. Der EuGH betonte in ständiger Rspr (EuGH 22.10.2015, C-264/14, „Hedqvist“, Rn 34; EuGH 5.10.2016, C-412/15, „TMD“, Rn 34), dass die zur Umschreibung der Steuerbefreiungen verwendeten Begriffe eng auszulegen seien, weil sie Ausnahmen vom allgemeinen Grundsatz darstellten, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringe, der Mehrwertsteuer unterliege.

Es hätte daher einer gesonderten Begründung bedurft, warum trotz enger Auslegung auch dieser Sachverhalt Anwendungsfall einer Steuerbefreiung sein solle.

Wie der EuGH in Rz 36 (in der RS Hedqvist) ausführe, bestehe der Zweck der Steuerbefreiungen in Art 135 Abs 1 Buchstabe d bis f darin, die Schwierigkeiten, die mit der Bestimmung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der abzugsfähigen Mehrwertsteuer verbunden sei, zu beseitigen,

Dieses Problem bestehe beim verfahrensgegenständlichen Sachverhalt überhaupt nicht. Werde ein Dienstleistungsvertrag über 10.000,00 € abgeschlossen, stellten die Rechen- und Dienstleistungen die Gegenleistung dar und der Nettobetrag sei die Bemessungsgrundlage. Auch die Vorsteuer zB aus der angeschafften Hardware sei kein Problem.

Aufgrund der engen Auslegung fielen die Umsätze daher unter keine Steuerbefreiung.

j. Der Gesetzeswortlaut des § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG beziehe sich eindeutig lediglich auf gesetzliche Zahlungsmittel, zu welchen Bitcoins oder sonstige Kryptowährungen unzweifelhaft nicht gehörten.

Die von der Behörde vertretene Rechtsauffassung könne nur Bestand haben, wenn man von der unmittelbaren Anwendbarkeit von Art 135 Abs 1 lit e MWSt-RL ausgehe. In Rz 46 der EuGH-E sei ausgeführt, die verschiedenen Sprachfassungen von Art 135 erlaubten es nicht, eindeutig festzustellen, ob die Bestimmung auch Umsätze unter Einbeziehung einer anderen Währung erfasse. Damit sei eine klare und eindeutige Bestimmung der Richtlinie nicht erfüllt. In der Literatur sei bezweifelt worden, dass die Bestimmungen des Art 135 unmittelbare Wirkungen entfalteten (Mayr, SWK 2016, 157, 158). Auch der EuGH treffe keine Aussage zu einer möglichen unmittelbaren Anwendbarkeit der zitierten Bestimmung.

Es fehle demgemäß die rechtliche Grundlage für die Rechtsauffassung der Behörde.

Zudem habe der EuGH in der RS Hedqvist seine Ausführungen und seine Leitsätze auf die virtuelle Währung „Bitcoin“ beschränkt, obwohl das vorlegende Gericht die Fragen allgemein gehalten habe und generell vom Austausch einer virtuellen Währung spreche (Rz 21). Auch in den UStR Rz 759 werde ausschließlich die virtuelle Währung Bitcoin erwähnt.

Vorliegend seien aber nicht Bitcoins geschürft worden, sondern es sei die Kryptowährung mit dem jeweils geringsten Difficulty-Wert zum Schürfen ausgewählt worden. Erst bei Auszahlung der durch das Mining erwirtschafteten Verträge seien die verschiedenen Kryptowährungen in Bitcoin gewechselt und auf die Bitcoin-Adresse des Kunden übertragen worden. Es habe kein direkter Austausch von konventionellen Währungen in die virtuelle Währung Bitcoin stattgefunden.

Im Hinblick darauf, dass sowohl der EuGH als auch die Finanzverwaltung in den UStR die Steuerbefreiung ausdrücklich nur auf die virtuelle Währung „Bitcoin“ beziehen würden, könnten die von der Schuldnerin erzielten Umsätze nicht als von der Umsatzsteuer befreit iSd § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG qualifiziert werden.

6. Am 8. März 2021 wurden die Beschwerden betreffend Umsatzsteuer 2017, 2018 und Festsetzung 1-4/2019 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung übermittelt.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist die Frage der Steuerbefreiung durch das Urteil Hedqvist bereits beantwortet. Nach Ansicht des Finanzamtes liege ein nach § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG steuerfreier Währungsaustausch vor. Die Aussagen des Urteils Hedqvist seien anzuwenden. Dass der Kunde bei Vertragsabschluss noch nicht gewusst habe, wie viel Kryptowährung er letztendlich für sein Geld erhalte, ändere daran nichts. Bei der Rechtssache DPAS sei es um eine andere Leistung gegangen. Dagegen verweise das Urteil Hedqvist in Rz 45 darauf, dass die in Art. 135 Abs 1 Buchstabe e der MwStSystRL verwendeten Begriffe im Licht der in allen Sprachen der Union erstellten Fassungen einheitlich auszulegen und anzuwenden seien. § 6 Abs 1 Z 8 lit d UStG sei im Sinne des Urteils Hedqvist unionsrechtskonform auszulegen. Einer unmittelbaren Anwendung der MwStSystRL bedürfe es daher nicht.

Zum Einwand, dass sowohl der EuGH als auch die Finanzverwaltung in den UStR die Steuerbefreiung ausdrücklich nur auf die virtuelle Währung „Bitcoin“ beziehen würden, sei darauf zu verweisen, dass auch im gegenständlichen Fall ausschließlich Bitcoin gegen konventionelle Währung getauscht würden. Die Bf habe zwar auch andere Kryptowährungen geschürft, diese jedoch vor Übertragung an den Kunden im eigenen Wirkungsbereich in Bitcoin getauscht. In das private Wallet des Kunden seien ausschließlich Bitcoin übertragen worden.

Es werde daher beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

7. Folgende Unterlagen sind in die Entscheidungsfindung einzubeziehen:

a. E-Mail des Geschäftsführers der Bf vom 28. Januar 2019 (Auszug):

(1) Der Kunde habe einen Dienstleistungsvertrag über das Generieren von Kryptowährung mit der Bf abgeschlossen. Dabei habe er zwischen verschiedenen Paketen wählen können. Diese Pakete hätten sich in der Performance der Rechenleistung unterschieden. Deren Preis gehe von 250 Euro bis zu 1.000.000,00 Euro (brutto, inklusive 20% USt).

(2) Der Kunde habe diesen Preis zu zahlen und erhalte dafür eine vereinbarte Rechenkapazität über 26 Monate. Diese Rechenleistung werde von der Bf im Namen des Kunden in weltweite auf dem Blockchain basierende Netzwerke eingespeist. Die Bf stelle diese Rechenleistung zur Verfügung und tausche den geschürften Betrag in eine Kryptowährung um (zB Bitcoins). Danach lande diese Kryptowährung in einer digitalen Geldbörse (Balance).

(3) Die Bf verwende Software, welche unter Einbeziehung unterschiedlicher Faktoren zur Risikoreduktion die Kryptowährung mit dem geringsten Difficulty-Wert (Schwierigkeitswert) auswählt. Ein geringer Difficulty-Wert bedeute, dass man für die eingespeiste Rechenleistung im Verhältnis viele Coins der geschürften Währung erhalte. Ein hoher Difficulty-Wert bedeute, dass aufgrund der bereits reichlich zur Verfügung stehenden Rechnerleistung die eingespeiste

Rechenleistung schlechter vergütet werde, weswegen man im Interesse der Kunden mittels Software stets Kryptowährungen mit geringen Difficulti-Werten ausgewählt habe.

(4) Der Kunde könne weder die Kryptowährung wählen, noch einen Umtausch in Bitcoins oder andere Kryptowährungen fordern.

Auch der Zeitpunkt der Übertragung der Kryptowährung in die digitale Geldbörse (Balance) liege in der Hand der Bf. Erst wenn das Geld in der digitalen Geldbörse des Kunden sei, könne er selber darüber verfügen und es für neue Pakete verwenden oder in ein privates „Wallet“ übertragen.

(5) Die Bf könne jederzeit mit dem Schürfen aufhören, (ohne Mitteilung), wenn die Betriebssicherheit (oder Datensicherheit) gefährdet sei. Das sei mit dem Stichtag 1. Oktober 2018 geschehen, daher seien die Rechner still gestanden. Die Abschaltung der Geräte sei natürlich nicht willkürlich vorgenommen worden, sondern lediglich aufgrund der durch die aktuelle Marktlage geforderte Notwendigkeit. Im Januar 2018 habe es einen dramatischen Kurs einbruch der Kryptowährungen gegeben. Der Bitcoin, welcher die größte Kryptowährung am Markt darstelle, habe seit Dezember 2017 bis Anfang des Jahres 2018 einen Kursverlust von 70% erlitten, was den ganzen Kryptowährungsmarkt in einen bis dato anhaltenden Abwärtstrend habe verfallen lassen, zumal sich der Kurswert des Bitcoin seit Anfang des Jahres 2018 erneut um ca. 50% reduziert habe.

(6) Ende 2018 sei vielen Kunden ein Migrationsvertrag angeboten worden. Dieser biete die Möglichkeit sein gekauftes Managed-Hosting-Paket in eine andere Krypto-Währung (GO-FUND Coin) umzutauschen. Man zahle dem Kunden sein ursprünglich in Euro erworbenes Managed-Hosting-Paket in einer anderen Währung zurück. Nehme der Kunde das Angebot an, dürfe er keine Forderungen gegenüber der Bf geltend machen. Die Auszahlung des Stornobetrages biete dem Kunden eine Chance auf raschere Realisierung des eingesetzten Kapitals.

b. Dienstleistungsvertrag:

Punkt 2: Vertragsgegenstand: Die Unternehmerin verpflichtet sich gegenüber dem Kunden zur Erbringung der in Punkt 1.2. beschriebenen Dienstleistungen laut dem jeweiligen zwischen den Vertragsparteien auf der Website angebotenen Dienstleistungspaket (im Folgenden kurz Managed-Hosting-Paket genannt).

Punkt 1.2 Bei der Bf handelt es sich um eine Gesellschaft, die sogenannte Managed-Hosting-Pakete anbietet. Von diesen Paketen sind Dienstleistungen umfasst, die sich aus der

- Inbetriebnahme,

- Betreibung,

- Betreuung und
- Wartung eines Servers sowie
- der Einspeisung von Rechenleistungen in weltweite auf dem Blockchain-System basierende (Kryptowährungs)Netzwerke zusammensetzen. Die Managed-Hosting-Pakete ermöglichen es den Kunden, Rechenleistungen zu nutzen, um Kryptowährungen für sich selbst zu generieren (zu minen, zu schürfen). Der Kunde tätigt eine einmalige Zahlung und erhält dafür die vereinbarte Rechenkapazität für den vereinbarten Zeitraum. Diese Rechenleistung wird in weiterer Folge von der Unternehmerin im Namen und im Auftrag des Kunden in weltweite auf dem Blockchain-System basierende (Kryptowährungs)Netzwerke eingespeist.

Punkt 1.3. Bei Kryptowährungen handelt es sich um digitale Zahlungsmittel, welche von einem dezentralen Netzwerk verwaltet werden. Kryptowährungen entstehen beim sogenannten Mining. Dabei stellen die Nutzer (Miner) Rechenleistung zur Verfügung, damit aus dem Netzwerk entstehende Transaktionen abgewickelt und verifiziert werden können. Die Miner erhalten für diese Validierungsleistung und Zurverfügungstellung von Rechenleistung eine Vergütung in Form einer Kryptowährungseinheit.

Punkt 3.1. Die Höhe des Entgelts für die Tätigkeit der Unternehmerin bestimmt sich nach dem jeweiligen auf der Webseite ausgewählten Managed-Hosting-Paket, wobei sich die in der Preisliste der Unternehmerin ausgewiesenen Preise inklusive der gesetzlichen Umsatzsteuer verstehen.

c. Allgemeine Geschäftsbedingungen

1: Die Bf betreibt eine Onlineplattform, auf der dem Kunden (im Folgenden auch Vertragspartner genannt) eine im Zuge der Bestellung vereinbarte Rechenleistung gegen Entgelt zur Verfügung gestellt wird. Diese Rechenleistung wird in weiterer Folge von der Bf im Namen und im Auftrag des Kunden in weltweite auf dem Blockchain-System basierende (Kryptowährungs)Netzwerke eingespeist, sodass unterschiedlichste Kryptowährungen geschürft werden. Die geschürften Kryptowährungen werden in Bitcoins oder in andere Kryptowährungen gewechselt und dem Kunden in seiner Balance gutgeschrieben.

2.4.1. Balance: Digitale Geldbörse, die von der Bf für den Vertragspartner angelegt wird und den persönlichen Guthabenstand des Kontos des Vertragspartners, der in einer Kryptowährung ausgedrückt wird, auf der Website anzeigt. Auf die Balance werden die Settlements gemäß Punkt 2.4.9. übertragen.

2.4.5. Mh/s: Megahash per second. Wert, in dem die Rechenleistung ausgedrückt wird.

2.4.6. Miner: Hardware, mit der die jeweilige Kryptowährung in ein Netzwerk eingespeist wird.

2.4.7. Minen bzw Mining: Umstand, durch den Kryptowährungen gemäß Punkt 2.4.3. generiert bzw geschürft werden.

2.4.8. Performance: Die von der Bf garantierten Mh/s, die als Rechenleistung zur Verfügung gestellt werden.

2.4.9. Settlement: Ausschüttung; Vorgang, bei dem der von der Bf ermittelte Betrag an Bitcoins oder einer anderen Kryptowährung in die Balance gemäß Punkt 2.4.1. des Vertragspartners übertragen wird.

2.4.10. Wallet: Persönliche digitale Geldbörse des Vertragspartners, die vom Vertragspartner auf eigenem Namen und auf eigene Rechnung selbst zu erstellen und zu sichern ist.

3 Leistungsumfang

3.1. Die Bf stellt ihrem Vertragspartner eine, nach den Bestimmungen des jeweils vom Vertragspartner ausgewählten Pakets gemäß der Leistungsbeschreibung, vereinbarte Rechenleistung (ausgedrückt in Mh/s) zur Verfügung. **Ein Anspruch auf die Bereitstellung einer bestimmten Hardware oder Software sowie einer bestimmten Anzahl an generierten Kryptowährungen besteht nicht.**

3.2. Die Gegenleistung der Bf besteht ausschließlich darin,

- (1) die vereinbarte Rechenleistung zur Verfügung zu stellen und
- (2) in (Kryptowährungs)netzwerke einzuspeisen sowie
- (3) den geschürften Betrag an Kryptowährungen in Bitcoins oder in eine andere Kryptowährung umzutauschen und
- (4) in die Balance des Vertragspartners einzustellen.

Damit ist die von der Bf zu erbringende Leistung erfüllt.

3.3. Das Mining erfolgt ausschließlich im Namen, auf Rechnung und somit zum vollen Risiko des Vertragspartners. Jegliche Haftung der Bf diesbezüglich wird ausgeschlossen. **Die von der Bf eingesetzte Mining-Software wählt grundsätzlich diejenige Kryptowährung aus, die über den niedrigsten Difficulty-Wert verfügt.** Die Bf hat das Recht, aufgrund geänderter Marktsituation, jederzeit den Algorithmus im Zuge des Minings zu ändern, sofern dies aus der Sicht der Bf im Interesse des Vertragspartners liegt. Die Bf behält sich das Recht vor, die Mining-Software kurzfristig und ohne Mitteilung oder Einhaltung einer Frist zu deaktivieren, sofern die Betriebs- und Datensicherheit gefährdet ist.

3.4 Der Umtausch des geschürften Betrages an Kryptowährungen in Bitcoins oder eine andere Kryptowährung erfolgt ausschließlich im Namen, auf Rechnung und somit zum vollen Risiko des Vertragspartners.

Die Bf hat das Recht, den Zeitpunkt des Umtausches festzulegen. Die Bf hat weiters das Recht festzulegen, ob der Umtausch der geschürften Kryptowährungen in Bitcoins oder in eine andere Kryptowährung vorgenommen wird.

3.5 Die Bf hat das Recht den Zeitpunkt des Settlements gemäß Punkt 2.4.9 in die Balance des Vertragspartners festzulegen. Hinsichtlich der Richtigkeit und Vollständigkeit der Balance wird von der Bf keine Haftung übernommen.

3.6. Der von der Bf in die Balance des Vertragspartners übertragene Betrag an Bitcoins oder einer anderen Kryptowährung, kann vom Vertragspartner für den Kauf eines neuen Paketes verwendet werden oder durch den Vertragspartner selbst auf ein privates Wallet übertragen werden. Sofern der Vertragspartner eine Umrechnung und Auszahlung des geschürften Betrages (Exchange-Service) an Bitcoins oder einer anderen Kryptowährung in Euro wünscht, **gelangt der Vertragspartner über einen Link auf der Webseite der Bf zur jeweiligen Website des Dritten, der den Exchange Service (Umrechnung und Auszahlung des jeweiligen Betrages an geschürften Bitcoins oder einer anderen Kryptowährung in Euro) selbständig und ohne Beteiligung der Bf durchführt.** Der Vertragspartner hat sich selbständig auf der Website des Dritten zu registrieren und das Guthaben an geschürften Bitcoins oder anderer Kryptowährungen an den Dritten, der den Exchange-Service übernimmt, zu übermitteln. Das Vertragsverhältnis im Hinblick auf den Exchange-Service (Umrechnung und Auszahlung des geschürften Betrages an Bitcoins oder einer anderen Kryptowährung in Euro) kommt ausschließlich zwischen dem Dritten, der den Exchange-Service durchführt und demjenigen Vertragspartner der Bf, der die Umrechnung und Auszahlung des geschürften Betrages an Bitcoins oder einer anderen Kryptowährung wünscht, zustande.

4.1 Zur Nutzung der von der Bf angebotenen Dienstleistung und insbesondere zum Abschluss eines Managed-Hosting-Pakets hat der Vertragspartner einen persönlichen Account zu erstellen.

5.1. Die für die einzelnen Preise auf der Website genannten Preise in Euro gelten, sofern nicht etwas anderes angegeben ist, inklusive der gesetzlichen Umsatzsteuer.

5.2. Sofern schriftlich keine besonderen Zahlungskonditionen vereinbart wurden, ist das Entgelt im Voraus nach Erstellung des Kunden-Accounts gemäß Punkt 4 fällig. Die Bf ist erst dann verpflichtet, Leistungen zu erbringen, sofern der für diese Leistung vorgesehene Preis gemäß Punkt 5.1. vollständig geleistet wurde.

5.6. Die Bf ist berechtigt, sofern in der Leistungsbeschreibung des jeweiligen Paketes explizit darauf hingewiesen wird, Betriebskosten der Mining-Hardware nach tatsächlichem Anfall aliquot dem Vertragspartner in Rechnung zu stellen.

8.1. Der jeweils abgeschlossene Dienstleistungsvertrag zwischen der Bf und dem Vertragspartner endet mit der in der Leistungsbeschreibung jeweils angegebenen Laufzeit.

10.1. Die Bf bietet ihre Dienstleistungen ohne Gewähr und ohne jegliche ausdrückliche oder implizite Garantie an. Ein Erfolg wird nicht geschuldet.

10.2. Die Bf leistet keine Gewähr für die ständige, vollständige und fehlerfreie Verfügbarkeit der Dienste, insbesondere durch Fehler, Verzögerungen oder Unterbrechungen, Stromausfall, Verlust oder Löschung, Viren, Missbrauch oder Aktualität von Daten.

10.3. Die Bf leistet insbesondere keine Gewähr für die Produktion einer bestimmten Anzahl an Kryptowährungen. Die Bf leistet im Zuge des Umtausches des geschürften Betrages an Kryptowährungen in Bitcoins

- weder für die Anwendung eines bestimmten Umrechnungskurses,
- noch für den Umtausch zu einem bestimmten Zeitpunkt

Gewähr.

Die Bf leistet ebenso wenig Gewähr für die Durchführung des Settlements gemäß Punkt 2.4.9 zu einem bestimmten Zeitpunkt. Daher erfolgt

- das Mining von Kryptowährungen,
- der Umtausch des geschürften Betrages an Kryptowährungen und
- das Settlement gemäß Punkt 2.4.9 ausschließlich im Namen, auf Rechnung und zum vollen Risiko des Vertragspartners.

10.4 Der Exchange-Service (Umrechnung und Auszahlung des geschürften Betrages an Bitcoins in Euro) erfolgt durch einen Dritten und ohne Beteiligung der Bf. Das betreffende Vertragsverhältnis kommt ausschließlich zwischen dem Dritten und dem Vertragspartner der Bf zustande, der den Exchange-Service in Anspruch nimmt.

12.2. Der Handel und das Minen von Kryptowährungen birgt ein hohes Verlustrisiko für das eingesetzte Kapital bis hin zum Totalverlust.

8. In der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 18. August 2021 wurde folgendes vorgebracht:

SB: Trägt den Verfahrensverlauf vor.

SB: Frage an die Finanzverwaltung – sind noch Ergänzungen von ihrer Seite zu machen?

Vertreter des Finanzamtes: Keine zusätzlichen Ergänzungen mehr.

SB: Dann darf ich die Vertreter der Firma bitten.

MV: Sowohl rechtliche Ergänzungen als auch sachverhaltsmäßige.

SB: Sowohl als auch, ok.

MV: Das kommt alles wortwörtlich ins Protokoll?

SB: Soweit wie möglich. Also nicht jedes Wort, manchmal gibt es da auch falsche Sätze, dann bessern wir aus, aber soweit wie möglich.

MV: Soll ich Satzzeichen angeben?

SB: Nein, sie brauchen keine Satzzeichen angeben.

MV: Zunächst ist zu dem von der Finanzbehörde angenommenen Sachverhalt richtig zu stellen, dass die für Kunden geschöpften Währungen monatlich den Wallets der Kunden gutgeschrieben wurden und diese berechtigt waren, die Auszahlung des gutgeschriebenen Guthabens in ihr privates Wallet zu beantragen. Im gegenständlichen Verfahren ist nach der Finanzbehörde von der gesetzlichen Bestimmung des § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG auszugehen, wonach die Umsätze und die Vermittlung der Umsätze unecht von der Steuer befreit sind. Die belangte Behörde wertet das Geschäftsmodell der Bf als simplen Austausch von Euros gegen (letztendlich) Bitcoins, ähnlich wie beim Kauf einer Währung in eine andere (Währung). Mit dem von der belangten Behörde angenommenen Sachverhalt, lässt sich ein solch simpler Austausch von einer konventionellen Währung in eine Kryptowährung im gegenständlichen Fall nicht ableiten. Dies erhellt sich schon allein aus der Tatsache, dass zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, zu welchem der Kunde auch das gesamte Entgelt für das gekaufte „Managed-Hosting-Paket“ bezahlen musste, Kryptowährungen, welche erst über den Umweg der dafür im Gegenzug erhaltenen Rechnerleistung generiert werden mussten, noch gar nicht existierten.

SB: Darf ich da kurz unterbrechen. Sie können natürlich ausführen, was sie sagen wollen, aber wir haben jetzt einen relativ langen Vortrag gehört, über das was bisher Verwaltungsgeschehen war. Und das, was schon dreimal gesagt worden ist, muss man nicht unbedingt noch einmal Es wäre vielmehr in erster Linie das interessant, was sie noch hinzufügen wollen, im Gegensatz zu dem, worüber schon dreimal hin- und hergeschrieben wurde. Aber natürlich können sie ausführen, was sie wollen. Es dauert halt nur dann länger.

MV: Nein, es dauert nicht mehr lange. Vertragsinhalt war nämlich nicht der Austausch einer konventionellen Währung in eine Kryptowährung, sondern, wie auch von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellt wird, das Schürfen von Kryptowährung auf der Basis der vom Kunden als Gegenleistung erhaltenen Rechenzeit. Dieses Schürfen der Kryptowährung erfolgte auf den Namen, auf Rechnung und auf volles Risiko des Kunden. Zur Feststellung des wirtschaftlichen Gehalts sind ausschließlich die Begleitumstände des Leistungsaustausches zu berücksichtigen. Im gegenständlichen Fall ist die entgeltliche Vereinbarung keinesfalls auf die Übertragung eines Zahlungsmittels abgestellt, sondern vielmehr auf den Umfang der dem Kunden zur Verfügung gestellten Rechenleistung.

Würde man unterstellen, dass Gold, so wie in früheren Zeiten auch ohne Prägung ein künstliches Zahlungsmittel wäre, so könnte man das hier gegebene Geschäftsmodell der virtuellen Welt auf die reale Welt anhand des folgenden Beispiels übertragen: Beauftragt ein Auftraggeber ein Bergbauunternehmen damit, in einer Goldmine nach Gold zu suchen und erhält das Bergbauunternehmen für seine Leistung ein Entgelt, welches von der Anzahl des eingesetzten Personals und der eingesetzten Geräte abhängig ist, unabhängig von der geschürften Goldmenge, sodass das Schürfen auf eigenes Risiko des Auftraggebers erfolgt, so würde niemand ernsthaft auf die Idee kommen, dass hier ein Umsatz von Zahlungsmitteln vorliegt. Dabei wird es selbstverständlich auch keinen Unterschied machen, ob ausschließlich das Bergbauunternehmen über das für das Schürfen notwendige Know-How verfügt und der Auftraggeber Zeitpunkt des Schürfens sowie Art und Weise des Schürfens in der Goldgrube allein dem Bergbauunternehmen überlässt.

Stb.: Für den Fall, dass das Gericht trotz der vorgebrachten Argumente noch Zweifel an den von uns vertretenen Rechtsauffassungen bezüglich der Qualifikation der von der Bf erbrachten Leistungen hat, wird die Vorlage an den EuGH angeregt.

MV: Zum Beweis für das ganze bisherige Vorbringen, auf welches im Übrigen verwiesen wird, wird die Zeugeneinvernahme des Geschäftsführers angeboten, der dazu namhaft gemacht wird.

SB: Was soll das jetzt gewesen sein?

MV: Na ja, falls sie zum Sachverhalt noch Beweismittel brauchen.

Stb.: Es ist das Anbot eines Beweismittels. Ob es notwendig ist

Ich möchte auch anregen, wenn sie sich nicht unserer Meinung anschließen und auch kein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gestellt wird, dass zumindest eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof eingeräumt wird und wir nicht zu einer außerordentlichen Revision gezwungen werden.

Abschließend zur EuGH-Entscheidung Hedqvist, die die Grundlage war, für die Entscheidung der Finanzverwaltung, die betrifft Finanzgeschäfte des Art 153 der Mwst-SystRL, hier im gegenständlichen Fall geht es aber um Dienstleistungen und kein spezielles Finanzgeschäft.

SB: Darf ich das vielleicht kurz erklären, weil die Besitzer vielleicht noch nicht ganz verstehen, warum sie auf dem Punkt so herumreiten. Es gibt eine Entscheidung Hedqvist des EuGH, da ist es darum gegangen, dass man mit schwedischen Kronen Bitcoin gekauft hat. Und da war die Frage, ist das eine umsatzsteuerbare Leistung oder eine steuerfreie Leistung. Also da war der Kauf von Kryptowährung mittels staatlicher (konventioneller) Währung. Und normalerweise sind nur Geschäfte mit staatlichen Währungen umsatzsteuerbefreit. Die Kryptowährung ist keine staatliche Währung. Der EuGH hat aber entschieden, wenn es so ist, wie im Fall Hedqvist, dass Kryptowährung mit staatlicher Währung gekauft wird und synallagmatische Verträge vorliegen, dann wird die Kryptowährung verwendet wie ein Zahlungsmittel. Dann ist auch diese Leistung steuerbefreit.

Die Finanzverwaltung bezieht sich darauf. Die Firma sagt aber, das fällt da nicht darunter, weil keine Kryptowährungen mit staatlichen Währungen gekauft wurden. Während die Finanzverwaltung alle jetzt vorgetragenen Leistungen (Mining, Wechsel der Kryptowährungen in eine andere Kryptowährung und Übertragung in eine Wallet) als steuerbefreit ansieht und das mit dieser EuGH-Entscheidung begründet. Sämtliche Leistungen sollen steuerbefreit sein, aufgrund dieser EuGH-Entscheidung.

Stb.: Das war eine Tauschbörse, da wurden Euro (und schwedische Kronen) gegen virtuelle Währung getauscht. Das war der einzige Zweck. Das war eine Tauschbörse, da war kein „Schürfen“ gegeben. Und der Hauptleitsatz des Erkenntnisses war: Dass Umsätze, wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, die im Umtausch konventioneller Währungen in Einheiten der virtuellen Währung „Bitcoin“ und umgekehrt bestehen und die gegen die Zahlung eines Betrags ausgeführt werden, der der Spanne entspricht, die durch die Differenz zwischen dem Preis gebildet wird, zu dem der betreffende Wirtschaftsteilnehmer die Währungen ankauf und dem Preis zu dem er sie seinen Kunden verkauft, von der Mehrwertsteuer befreit sind.

Bei uns geht es aber um die Schürfleistung, das hat mit einem Währungskauf nichts zu tun. Denn es geht hier nicht um ein Finanzgeschäft, sondern um eine Dienstleistung.

Vertreter des Finanzamtes: Genau das ist ja der Punkt. Die Frage ist, was ist Inhalt der Leistung? Der Spieler (Kunde) hat ja über die Gegenleistung nicht verfügen können. Und wir sagen, alles was er hat verlangen können, war „virtuelle Währung“. Und genau das ist der Streitpunkt. Wir streiten darüber, welche Art von Leistung hat die Bf erbracht. Wenn das einmal feststeht, dann ist die rechtliche Einordnung vorgegeben. Wenn eine Miningtätigkeit des Kunden vorliegt, dann habe ich – wie in der BVE auch geschrieben wurde – eine steuerpflichtige Leistung. Gibt das Gericht dem Finanzamt statt, ist es ein Währungstausch und

dann kommt Hedqvist dran. Die rechtlichen Konsequenzen sind nicht das Problem, das Problem ist, was ist das für eine Leistung.

Stb.: Ich sehe da zwei Probleme, das ist einmal die Leistung, der Kunde der kennt sich da nicht aus, der sagt, bitte mach das für mich mit der Kryptowährung. So wie ein Vermögensberater. Mit der Aufforderung etwas zu machen. Das zweite ist auch die rechtliche Beurteilung. Die Rspr des EuGH ist nicht anzuwenden, weil es nicht um ein Finanzgeschäft geht. Dort ging es darum, dass ein Umtausch stattfand und eine Spanne da war, die im Übrigen schwer zu bestimmen ist. Das ist vom EuGH unter Finanzgeschäfte subsumiert worden. Die Spanne war der Hauptgrund, dass das ein unecht befreiter Umsatz und ein Finanzgeschäft ist. Das ist bei uns nicht der Fall. Bei uns gibt es kein Problem der Feststellung der Bemessungsgrundlage. Und auch kein Folgeproblem der Vorsteuerabzugsberechtigung.

MV: Sie verwenden gerne den Begriff der „Eigenverantwortung“. Geschürft wird auf volles Risiko des Kunden. Was sie unter Eigenverantwortung verstehen, ist eigentlich nichts anderes, als dass sich der Kunde das Know-How der Firma praktisch zunutze macht. Das ist nichts anderes als der Kollege schon gesagt hat, wenn der hingehst und sagt „veranlagen sie das so gut sie können, ich verlass mich auf ihre Expertise“. Nichts anderes ist das. Das ändert aber nichts an der Rechtsnatur des Vertrages. Ob ich das Know-How des Auftragnehmers in Anspruch nehme oder nicht. Die „Eigenverantwortung“, diesen Begriff der BVE, den gibt es im Mehrwertsteuerrecht überhaupt nicht.

Vertreter des Finanzamtes: Es geht darum dass einzig die Bf die Verfügungsmacht über den Einsatz dieser Rechenleistung hat.

Stb.: Die Verfügungsmacht besteht darin, das zu machen. Die Bf ist ja aufgefordert das zu machen. Das Ganze zu betreiben, abzurechnen und zu verwalten.

Vertreter des Finanzamtes: Wenn sie von der Zurverfügungstellung der Rechenleistung schreiben, dann möchte ich ja auch über etwas verfügen können. Das kann der Kunde aber nicht.

SB: Ich glaube, wir haben es jetzt alle verstanden. Es ist ja relativ klar, was die Leistungen sind. Das steht in den Geschäftsbedingungen und Dienstleistungsverträgen ja drinnen. Also da brauchen wir jetzt nicht weiter hin- und her streiten. Das ist jetzt ein sinnloses hin- und her.

Vertreter Finanzamt: Ja, klar.

SB: Das steht eigentlich relativ klar drin, was die Leistungen sind. Wir haben diese Leistungen als Gericht dann zu beurteilen. Also weiteres dazu ist sinnlos.

Eine Befragung des Geschäftsführers ist nicht notwendig, weil es sachverhaltsmäßig nichts zu klären gibt.

Gut, wenn es keine weiteren Darstellungen mehr gibt, von ihrer Seite, darf ich sie bitten draußen Platz zu nehmen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Rechtslage

a. Festgestellter Sachverhalt:

(1) Von der Bf (ursprünglich CMS GmbH – Abänderung des Gesellschaftsvertrages vom 22.

März 2018 in IT GmbH (Bf) wurden Dienstleistungsverträge mit Kunden abgeschlossen.

Aufgrund der Managed-Hosted-Verträge wurden nachstehende Leistungen von der Bf erbracht:

- Zurverfügungstellung von Rechenleistung für bestimmte Zeit;

- Umtausch der geschürften Kryptowährung in Bitcoins oder andere Kryptowährungen (Settlement; Übertragung der Bitcoins oder anderer Kryptowährungen in die digitale Geldbörse des Vertragspartners („Balance“), es entsteht ein Guthabenstand in Kryptowährung).

Die IT GmbH ist infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst.

(2) Bezeichnet werden die Leistungen als Managed-Hosted-Leistungen. Als „Managed Hosting“ wird ein IT-Bereitstellungsmodell bezeichnet, bei dem ein Service-Provider dezidierte Server und dazugehörige Hardware an einen einzelnen Kunden vermietet. Die Hardware verbleibt in diesem Fall in den Anlagen des Providers und wird auch von ihm verwaltet.

„Managed Hosting“ unterscheidet sich von anderen Formen des dezidierten Hosting dadurch, dass der Dienstleister die Hardware einschließlich Betriebssystemen und Systemsoftware verwaltet. Der Kunde hat in der Regel Administrator-Zugriff, den er aber normalerweise nur selten verwendet. Stattdessen interagiert er mit dem gemieteten System über ein Web-Interface. Typischerweise ist der Hosting-Provider verantwortlich für das Einrichten und Konfigurieren von Hard- und Software, für technischen Support, Patch-Management, Systemwartung, Monitoring und Updates.

Weitere als Teil des Hosting-Pakets oder als Extras verfügbare Services sind etwa Backups, Load-Balancing und Disaster-Recovery, außerdem Sicherheitsfunktionen wie Schwachstellen-Überprüfung und Intrusion-Detection (Angriffserkennung) sowie Abwehr oder Entschärfung von DDoS-Attacken - Distributet Denial of Service (www.computerweekly.com, Was ist Managed Hosting?).

Damit trifft die Bezeichnung Managed-Hosting-Leistung die gegenständlich zu untersuchenden Leistungen der Bf nicht: Während beim eigentlichen Managed-Hosting Rechenleistung dem

Kunden zur Verfügung gestellt wird, damit dieser selbst über ein Web-Interface das Mining einrichten kann, wird im Fall der IT GmbH das Mining vom Dienstleister (CMS GmbH = Bf) im Namen und im Auftrag des Kunden durchgeführt.

(3) Ein Umtausch der geschürften Kryptowährung in Euro erfolgt nur durch dritte Vertragspartner, nicht mit der Bf.

b. Rechtslage:

(1) Nach § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG 1994 sind unecht steuerbefreit die Umsätze der Vermittlung von gesetzlichen Zahlungsmitteln.

(2) Gemäß § 6 Abs 1 Z 9 lit d sublit aa UStG sind unecht steuerbefreit die mit Wetten gemäß § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG 1957 und mit Ausspielungen gemäß § 2 Abs 1 GSpG, ausgenommen Ausspielungen mit Glücksspielautomaten (§ 2 Abs 3 GSpG) und mit Video Lotterie Terminals, unmittelbar verbundenen Umsätze.

(3) Nach Art 135 Abs 1 Buchstabe e der MwSt-RL sind steuerbefreit Umsätze – einschließlich der Vermittlung – die sich auf Devisen, Banknoten und Münzen beziehen, die gesetzliches Zahlungsmittel sind, mit Ausnahme von Sammlerstücken, dh. Münzen aus Gold, Silber oder anderem Metall, sowie Banknoten, die normalerweise nicht als gesetzliches Zahlungsmittel verwendet werden oder die von numismatischem Interesse sind.

(4) Nach der Rspr EuGH „Hedqvist“, Rn 49 stellen Umsätze, die sich auf nicht konventionelle Währungen beziehen, dh. auf andere Währungen als solche, die in deinem oder mehreren Ländern gesetzliche Zahlungsmittel sind, Finanzgeschäfte dar, soweit diese Währungen

- von den an der Transaktion Beteiligten als alternatives Zahlungsmittel zu den gesetzlichen Zahlungsmitteln akzeptiert worden sind und

- sie keinem anderen Zweck als der Verwendung als Zahlungsmittel dienen.

Nach Rn 51 ergibt sich aus dem Kontext und Zweck von Art 135, dass eine Auslegung der Bestimmung, nach der sie sich lediglich auf Umsätze beziehen würde, die konventionelle Währungen zum Gegenstand haben, dazu führen würde, dass sie einen Teil ihrer Wirkungen verlöre.

Nach Rn 53 bezieht sich Art 135 Abs 1 Buchstabe e der MwSt-RL auch auf Dienstleistungen, die im Umtausch konventioneller Währungen in Einheiten der virtuellen Währung „Bitcoin“ und umgekehrt bestehen und die gegen Zahlung eines Betrages ausgeführt werden, der der Spanne entspricht, die durch die Differenz zwischen dem Preis, zu dem der betreffende Wirtschaftsteilnehmer die Währungen ankauf und dem Preis, zu dem er sie seinen Kunden verkauft, gebildet wird.

2. Beweiswürdigung

- (1) Zu untersuchen sind zwei Leistungen, das Mining der Kryptowährung sowie der Umtausch der Kryptowährung in Bitcoins oder andere Kryptowährungen und die Übertragung in die Balance des Vertragspartners.
- (2) Bezuglich der Leistung des Minings ist das Bundesfinanzgericht zur Auffassung gelangt, dass aufgrund des überwiegenden Glücksspielcharakters eine unecht steuerbefreite Leistung nach § 6 Abs 1 Z 9 lit d sublit aa UStG 1994 vorliegt, die Übertragung in die Balance ist als Nebenleistung anzusehen.
- (3) Dagegen wird der Wechsel von einer Kryptowährung in eine andere Kryptowährung analog der Rspr „Hedqvist“ als unecht steuerbefreite Leistung nach § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG angesehen, da diesbezüglich ein synallagmatischer Vertrag anzunehmen ist und beide Vertragspartner die Kryptowährungen als alternative Zahlungsmittel angesehen haben. Die entsprechende „Spanne“ ergibt sich aus dem Entgeltsanteil des Managed-Hosting-Paketes, der für den Umtausch der Währungen zu zahlen ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

1. Die **Schaffung von Kryptowährungen (am Beispiel Bitcoin) – allgemeines** (Auszug aus Domes-Hohl, Die steuerliche Behandlung von virtuellen Währungen am Beispiel von Bitcoins, Diplomarbeit Institut für Finanzrecht Graz, Univ-Prof. Kerstin Tina Ehrke-Rabl, 2019, S. 3-27; zum technischen Aufbau des Netzwerks siehe Gerion Entrup, Bitcoin – der Stärkere gewinnt, 2013, Bachelorarbeit, Institut für theoretische Informatik, Dr. Arne Meier):

a. Bitcoin ist eine Kryptowährung und existiert nicht in physischer Form. Ein dezentralisiertes Zahlungsnetzwerk ermöglicht die Übertragung von Geld über Kryptographie. Transaktionen und Cash-Flow werden vom Netz übernommen. Das Bitcoin-System gründet sich auf eine dezentrale Datenbank, die **Blockchain**. Sie beinhaltet die Transaktionen aller bisher hergestellten Blocks und wird von den Netzwerkeinnehmern dezentral verwaltet. Die Blöcke sind mittels kryptographischer Verfahren miteinander verkettet, die kryptographischen Techniken sorgen für die Sicherheit durchgeföhrter Transaktionen. Die Transaktionen werden zwischen elektronischen Geldbörsen (**Wallets**) vorgenommen, für die jeder Nutzer einen öffentlichen und einen privaten Schlüssel besitzt. Durch das Wallet kann der User auf seinen Bitcoin-Saldo auf der Blockchain zugreifen.

b. Beim „Schürfen“ von Bitcoin liefern **Bitcoin-Miner** die Rechenleistung, die benötigt wird, um die Blockchain aufrechtzuerhalten und die Transaktionen zu verifizieren. Die **Miner**

- stellen die Immunität des Netzwerks sicher sowie die Fähigkeit zur Verfolgung des Handels und
- stellen die einzige Möglichkeit bereit, neue Bitcoins zu erschaffen.

Ein **Block** ist die Zusammenfassung von **Transaktionen**. Transaktionen sind Benachrichtigungen an Netzwerknutzer, dass Bitcoins von einer Adresse zur anderen geschickt werden. Dazu benötigt man

- die öffentliche Adresse des Sinderkonto,
- den privaten Key zur öffentlichen Adresse,
- den Überweisungsbetrag und
- die öffentliche Adresse des Empfängerkontos.

Die Transaktionen enthalten alle für die Transaktion benötigten Daten (zB Walletadressen).

Ziel des Minings ist es, aus den Transaktionen einen Block zu bilden, der an den letzten Block der Blockchain angeschlossen werden kann. Dabei werden die in den Transaktionen steckenden Informationen zusammengefasst. Die reduzierten Informationen werden in einen „Hash“ überführt ((alphanumerische Zeichenfolge – String – mit 64 Zeichen). Ist der Hash erstellt, kann die zugrundeliegende Information nicht verändert werden, ohne den Hash zu ändern. Jeder Block enthält einen kryptographisch sicheren Hash (Streuwert des vorhergehenden Blocks), einen Zeitstempel und Transaktionsdaten. Jeder Hash-Wert besteht aus

- dem Hash-Wert des letzten in der Blockchain befindlichen Blocks,
- den Hashwert der zusammengefassten (Bitcoin)Transaktionen und
- die Nonce, einen frei wählbaren und ständig auszutauschenden Hash-Wert. Bei jedem Schürvorgang wird dieser Wert neu gewählt, während die anderen Werte feststehen.

Der Beginn des Hashings wird als **Node** bezeichnet. Der Miner ist erfolgreich, wenn der neu erstellte Block vom Netz (von der überwiegenden Zahl der Teilnehmer) bestätigt wird. Die Bitcoin-Transaktion tritt mit dem Status „pending“ (unerledigt) oder „unconfirmed“ (nicht bestätigt) ins das Netzwerk ein. Es gibt einen Strom von Inhalten, die von Minern verifiziert werden müssen, damit die Transaktion bestätigt werden kann.

c. Ablauf des Minings:

(1) Die Rechner der Miner überprüfen den Ablauf des Prozesses, um Konsens zu erreichen, welche Transaktionen bestätigt werden sollen. Für die Arbeit erhalten die Miner die mit den Transaktionen ihres zu schaffenden Blocks verbundenen Transaktionsabgaben und können zudem neu geschaffene Bitcoins gewinnen, die das Protokoll in den Markt entlässt. Die für diesen Zweck gebauten Rechner bezeichnen sich als „Mining Rigs“.

(2) Die Miner führen die Beglaubigung der Transaktion im Netzwerk durch. Sie generieren einen neuen **Block**, der Transaktionen beinhaltet und dann an die Blockchain angefügt wird. Der Miner fasst durch die Mining-Software eine bestimmte Menge an Transaktionen zusammen und kreiert durch kryptologische Hashfunktionen Hashwerte. Die Transaktionen werden dazu in Hashwerte transformiert. Die Software berechnet einen weiteren Hashwert. Der vom Netzwerk vorgegebene Zielwert (Target) muss größer sein, als der berechnete Hashwert, solange ist dieNonce (32 Bit Nummer) dauernd abzuändern. Ist der berechnete Hashwert kleiner, kann der Block an die Blockchain angehängt werden. **Die Rechenaufgabe kann nur durch Iteration (ein Probierverfahren) gelöst werden. Der korrekte Hashwert kann nur errechnet werden, wenn verschiedene Zufallsnummern (Nonce) ausprobiert werden. Es ist also auch purer Zufall, ob ein Mining-Rechner die Lösung sofort findet oder erst nach mehreren Stunden, Tagen oder Wochen.** Mit größerer Rechenleistung wird die Lösung dieser Rechenaufgabe beschleunigt.

(3) Die Blockchaintechnologie hat verschiedenste Anwendungsbereiche

- (Finanz)Transaktionen
- Smart Contracts
- Smart Assets
- Digital Identity

Anfangs wurden durch jeden neuen Block 50 neue Bitcoins kreiert, mittlerweile sind es 6,25 Bitcoin. Ein neuer Block mit bestimmten Informationen wird alle 10 Minuten generiert. Der Block enthält die Transaktionen im Netz, die seit der letzten Generierung verkündet wurden und den Proof-of-Work (Arbeitsbeweis), der das Ergebnis des Minings darstellt.

(4) Es entsteht ein Wettrennen um die Versiegelung des Blocks. Nur der Miner der den Block versiegeln kann, wird mit neuen Bitcoins belohnt. Der Miner, dem es gelingt, am raschesten den korrekten Hashwert zu berechnen und der Blockchain den Block anzuhängen, wird belohnt. Er bekommt auch alle Transaktionsgebühren, die im Block gespeichert wurden. Zur Validierung der Transaktionen dient das Proof-of-work-Verfahren. Die Speicherung der Beglaubigungen erfolgt durch aneinandergereihte Blöcke. Diese sind – wie die gesamte Kette – unveränderbar.

(5) Das Versiegeln kompletter Blocks ist eher ein Glücksspiel, als eine Frage von Können. Es gilt dabei den zufälligen Block-Hash zu finden, nachdem das Bitcoin-Protokoll sucht, indem schnell eine Vielzahl an Vermutungen (Nonces) eingegeben wird. **Das Zufallsprinzip bedingt, dass der Miner keine Muster ausmachen oder bessere Einsichten erlangen kann, welcher Hash zum Versiegeln als nächstes als nächstes benötigt wird. Das ist eine Frage des Glücks.** Man kann aber die Chancen maximieren, je mehr Rechenleistung ein Miner hat, desto öfter kann er raten. Weitere Tipps erhöhen die Gewinnchancen, aber es gibt keine Garantie.

Für den Miner ist es unmöglich vorauszusehen, durch welcheNonce der Hashwert mit der notwendigen Anzahl an Nullen geschaffen wird. Somit muss er so viele Hashs mit verschiedenen Nonces herstellen, bis zufällig der korrekte Wert getroffen wird.

Die Hash-Funktion kann mit einem Zufallsgenerator verglichen werden. Wird an den Ausgangsdaten nur eine minimale Änderung vorgenommen, ändert sich das Ergebnis komplett. Ist der berechnete Hash nicht kleiner als der vorgegebene Zielwert, muss der Miner den Block erneut hashen, solange, bis der Hash zufälligerweise klein genug ist.

(6) Der neu versiegelte Block muss von den anderen Minern bestätigt werden (Konsens). Die Belohnung für das Minen besteht aus zwei Teilen, der Miner erhält neue Bitcoins sowie die damit verbundenen Transaktionsgebühren im Block, die der Miner validiert hat.

Die Schnelligkeit mit der die Rechenaufgabe gelöst werden kann, ist die Hash-Rate (10 Terahash = 10 Billionen Berechnungen pro Sekunde). Wer den Hashwert am raschesten errechnet, erlangt den Block-Reward und die gespeicherten Transaktionsgebühren.

(7) Durch den Proof-of-work (Erbringung eines Arbeitsnachweises) werden die anderen Miner über eine gefundene Lösung informiert. Sie kontrollieren die Lösung und bauen sie als Basis in die nächste Aufgabe ein.

Aufgrund des Peer-to-peer-Netzwerks kann jeder Teilnehmer mit dem anderen kommunizieren. Der Algorithmus des Netzwerks gründet sich auf einen Konsensus-Mechanismus, Intermediäre sind nicht nötig. Zwischen Parteien können Wert-Token übertragen werden (Token = Möglichkeit des Zugriffs auf ein Medium). Bitcoin begründen keine Forderung gegen einen Emittenten.

(8) Das Bitcoin-Protokoll bestimmt Geschwindigkeit und Volumen neuer Bitcoins, alle 10 Minuten werden Bitcoins an erfolgreiche Miner übertragen. Der einzige Faktor der sich ändert, ist die Wahrscheinlichkeit für den Miner, die Belohnung einzustreichen. Das Volumen der Bitcoins wird etwa alle vier Jahre halbiert (Halving - 6,25 BTC ab 12. Mai 2020). Es können insgesamt nur 21.000.000,00 Bitcoins existieren (2018 bereits 17.000.000,00). 2017 war die Belohnung des Miners mit 12,5 BTC noch 240.000,00 USD wert, der derzeitige Kurs beträgt

78.400,00 USD. Das Schürfen bedarf einer immer höheren Rechnerleistung, das erhöht die Kosten bei immer höherem Elektrizitätsverbrauch.

Es ist unmöglich zu bestimmen, ob die Praxis des Bitcoin-Minings im Allgemeinen profitabel ist.

d. Ming-Pools und Cloud-Mining:

Da die Fähigkeit von Einzelpersonen geschwunden ist, am Markt mitzuhalten, wurden „Mining-Pools“ gegründet. Diese kombinieren die Rechenleistungen vieler einzelner „Rigs“, um die Wahrscheinlichkeit für den Erhalt der Belohnungen zu erhöhen, auch wenn der Gewinn aufgeteilt werden muss. Die Mining-Pools verlangen Beitrittsgebühren.

Beim „Cloud-Mining“ mieten Einzelpersonen oder Unternehmen Zeit auf den „Rigs“ anderer Miner, statt selbst die Hardware zu kaufen. Sie erhalten den Ertrag, den die Rigs in dieser Zeit erwirtschaften. Der Betreiber (Miner) übernimmt den kompletten Betrieb der Hard- und Software:

Unternehmen, die die Rigs vermieten, berechnen die Mietkosten unterschiedlich

- als monatliche Gebühren,
- als Abrechnung auf Basis der Hash-Rate (der Menge der verwendeten Rechenleistung) oder auch
- über Gebühren (zB Wartungskosten).

2. Strittig ist im vorliegenden Fall die umsatzsteuerliche Einstufung der Managed-Hosting-Pakete der Bf.

a. Nach Ansicht der Finanzverwaltung **stellt die Einzahlung der Kryptowährung ins Wallet des Kunden eine steuerbefreite Leistung dar**, da es sich bei der hingebenen Kryptowährung um Zahlungsmittel gemäß § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG 1994 handle. Zwar habe die Bf dem Kunden nicht Kryptowährung angeboten, **sondern „Managed-Hosting-Dienstleistungen“, es sei aber von Anfang an festgestanden, dass die Käufer nicht diese Dienstleistungen erhalten sollten, sondern geschürzte Kryptowährungen**. Wirtschaftlich betrachtet hätten die Käufer der Pakete nicht auswählen können, sondern sie hätten mit dem Paket (nur) einen **Anspruch auf Einzahlung der Kryptowährung in ihr elektronisches Portemonnaie erworben**. Der Leistungsinhalt bestehe darin, **gegen Hingabe von konventioneller Währung in Höhe des Wertes des Managed-Hosting-Paketes eine dementsprechende Anzahl der von der Bf selbstgeminten Kryptowährung auf das „Wallet“ des Kunden zu transferieren**.

Die Finanzverwaltung stützt sich bei ihrer Rechtsansicht auf EuGH 22. Oktober 2015, C-264/14, „Hedqvist“.

b. Die Bf geht dagegen davon aus, dass der Kunde mit seiner Zahlung keine virtuellen Währungen kauft, sondern die Rechnerleistung und das Know-How der Schuldnerin.

3. Die EuGH-RS „Hedqvist“, C-264/14, stellt sich wie folgt dar:

a. Ein Unternehmen kauft Einheiten der virtuellen Währung „Bitcoin“

- unmittelbar bei Privatpersonen und Unternehmen oder
- bei einem internationalen Umtauschportal.

b. Die Einheiten werden vom Unternehmen am Umtauschportal weiterverkauft oder eingelagert. Die Einheiten werden an Privatpersonen oder an Unternehmen verkauft, die über die Webseite einen Auftrag erteilen. Akzeptiert der Kunde den in schwedischen Kronen angegebenen Preis und ist die Zahlung erfolgt, werden die verkauften Einheiten der virtuellen Währung Bitcoin automatisch an die angegebene Bitcoin-Adresse geschickt. Die verkauften Einheiten hat der Unternehmer

- beim Umtauschportal nach Bestellung durch den Kunden gekauft oder
- bereits auf Lager gehabt.

Die Differenz zwischen An- und –Verkaufspreis stellt den Ertrag des Unternehmens dar.

c. Die geplanten Umsätze beschränken sich daher auf den An- und Verkauf von Einheiten der virtuellen Währung Bitcoin im Umtausch gegen konventionelle Währungen wie schwedische Kronen oder umgekehrt. Der Vorlageentscheidung lässt sich nicht entnehmen, dass sie sich auf Zahlungen in Bitcoin beziehen würden.

Beim Umtausch einer virtuellen in eine konventionelle Währung stellt sich die Frage, ob dieser Umsatz unter eine der in Art 135 Abs 1 der MWSt-RL vorgesehenen Steuerbefreiungen fällt.

d. Die in Rede stehenden Umsätze fallen nicht unter den Begriff „Lieferung von Gegenständen“, sondern stellen Dienstleistungen dar (Rn 26). Sie werden gegen Entgelt erbracht, weil ein synallagmatisches Rechtsverhältnis besteht, wonach Beträge in einer bestimmten Währung überlassen und der entsprechende Gegenwert in einer beidseitig handelbaren virtuellen Währung zu erhalten war oder umgekehrt (Rn 28).

e. Zu klären ist ob Dienstleistungen, die im Umtausch konventioneller Währungen in Einheiten der virtuellen Währung Bitcoin und umgekehrt bestehen und gegen Zahlung eines Betrages ausgeführt werden, der der Spanne entspricht, die durch die Differenz zwischen dem Preis, zu dem der betreffende Wirtschaftsteilnehmer die Währungen ankauf und dem Preis, zu dem er sie seinen Kunden verkauft, gebildet wird, von der Mehrwertsteuer befreit sind (Rn 32). Die zur Umschreibung der Steuerbefreiung verwendeten Begriffe sind eng auszulegen (Rn 34). Der

Zweck der Steuerbefreiungen besteht darin, die Schwierigkeiten, die mit der Bestimmung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der abzugsfähigen Mehrwertsteuer verbunden sind, zu beseitigen (Rn 36).

Im Übrigen sind die aufgrund dieser Bestimmungen (Art 135 Abs 1 MWSt-RL) von der Mehrwertsteuer befreiten Umsätze ihrer Art nach Finanzgeschäfte (Rn 37).

Die nach der genannten Bestimmung steuerbefreiten Umsätze werden somit durch die Art der erbrachten Dienstleistungen definiert. Die fraglichen Dienstleistungen werden nur dann als von der Steuer befreiter Umsatz eingestuft, wenn sie ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes sind, das die spezifischen und wesentlichen Funktionen einer in dieser Bestimmung beschriebenen Dienstleistung erfüllt (Rn 39).

Aus Kontext und Zweck des Art 135 Abs 1 Buchstabe e der MWSt-RL ergibt sich, dass eine Auslegung dergestalt, dass sich die Bestimmung nur auf konventionelle Währungen bezieht, dazu führen würde, dass sie einen Teil ihrer Wirkungen verlieren würde (Rn 51). Sie bezieht sich daher auch auf Dienstleistungen, die im Umtausch konventioneller Währungen in Einheiten der virtuellen Währung Bitcoin und umgekehrt bestehen und die gegen Zahlung eines Betrages ausgeführt werden, der der Spanne entspricht, die durch die Differenz aus dem Preis des Währungsankaufes und dem Preis des Verkaufes an den Kunden gebildet wird (Rn 53). Die Dienstleistungen fallen aber nicht unter Art 135 Abs 1 Buchstabe d und f der MWSt-RL.

f. Das deutsche BMF hat im Nachgang zum EuGH-Urteil Hedqvist „zur umsatzsteuerlichen steuerlichen Behandlung von Bitcoins und anderen sogenannten virtuellen Währungen“ ausgeführt (Schreiben vom 27.2.2018):

- Beim Umtausch von konventionellen Währungen in Bitcoin und umgekehrt, handelt es sich um eine steuerbare sonstige Leistung, die nach § 4 Nr. 8 Buchstabe b UStG 1994 umsatzsteuerfrei ist.
- Beim Schürfen (mining) von Bitcoins handelt es sich um nicht steuerbare Vorgänge.
- Stellt der Betreiber einer Handelsplattform seine **Internetseite als technischen Marktplatz zum Erwerb bzw zum Handel von Bitcoin** den Marktteilnehmern zur Verfügung, handelt es sich um die **Ermöglichung der rein EDV-technischen Abwicklung. Eine Steuerbefreiung nach § 4 Abs 8 UStG kommt hierfür nicht in Betracht.**

4. Aus dem Dienstleistungsvertrag und den allgemeinen Geschäftsbedingungen der IT GmbH lassen sich folgende vertraglichen Gestaltungen und Abläufe herauslesen:

- a. (1) Im Dienstleistungsvertrag (mit der CMS GmbH) sind die in Punkt 1.2. angeführten Dienstleistungen geregelt

- Inbetriebnahme, Betreibung, **Betreuung und Wartung eines Servers** und
- **Einspeisung von Rechenleistung** in Kryptowährungsnetzwerke, die auf dem Blockchain-System beruhen.

(Punkt 1.2): Die CMS GmbH ist eine Gesellschaft die sogenannte Managed-Hosting-Pakete anbietet. Von diesen Paketen sind Dienstleistungen umfasst, die sich aus der Inbetriebnahme, Betreibung, Betreuung und Wartung eines Servers sowie der Einspeisung von Rechenleistungen in weltweite auf dem Blockchainsystem basierende (Kryptowährungsnetzwerke) zusammensetzen. Die Managed-Hosting-Pakete ermöglichen es den Kunden, Rechenleistungen zu nutzen, um Kryptowährungen für sich selbst zu generieren (zu mine, zu schürfen). Der Kunde tätigt eine einmalige Zahlung und erhält dafür die vereinbarte Rechenkapazität für den vereinbarten Zeitraum. Diese Rechenleistung wird in weiterer Folge von der Unternehmerin im Namen und im Auftrag des Kunden in weltweite auf dem Blockchainsystem basierende (Kryptowährungs)Netzwerke eingespeist.

Mit dem gegenständlichen Vertrag soll die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen gemäß Punkt 1.2 von der Unternehmerin an den Kunden vereinbart werden.

(Punkt 2): Die Unternehmerin verpflichtet sich, gegenüber dem Kunden zur Erbringung der in Punkt 1.2. beschriebenen Dienstleistungen laut dem jeweiligen zwischen den Vertragsparteien vereinbarten, auf der Website www.cryptominingsales.com angebotene Dienstleistungspaket (im Folgenden kurz „Managed-Hosting-Paket“ genannt).

(2) Nach den allgemeinen Geschäftsbedingungen **werden geschürfte Kryptowährungen in Bitcoins oder in andere Kryptowährungen gewechselt und dem Kunden in seiner Balance gutgeschrieben** (Punkt 1).

(3) Die Dienstleistung für die der Vertragspartner (Kunde) bezahlt, besteht demnach aus der Bereitstellung von Rechnerleistung, der möglichen Generierung virtueller Währung und der Übertragung derselben in die „Balance“.

b. Die Abläufe lassen sich wie folgt darstellen (Punkte der allgemeinen Geschäftsbedingungen):

Leistung der Bf	Verantwortung der Bf	Verantwortung der Vertragspartner (Kunden)
(1) Zurverfügungstellung von Rechnerleistung für bestimmte Zeit und Einspeisung im Namen und im Auftrag des Vertragspartners (Kunden) in	Produktion von Kryptowährung (Schürfung) im Namen und auf Rechnung des Vertragspartners	

<p>(Kryptowährungs)Netzwerke zwecks Schürfung von Kryptowährungen (Punkt 3.1.-3.2.)</p> <p>+ Mining von Kryptowährungen im Namen und auf Rechnung des Vertragspartners (Kunden) und Auswahl von Währungen mit dem niedrigsten Difficulty-Wert (Punkt 3.3.)</p>		
<p>(2) Umtausch der geschürften Kryptowährung in Bitcoins oder andere Kryptowährungen im Namen und auf Rechnung des Vertragspartners (Kunden) (Punkt 3.4)</p>	<p>Das Settlement erfolgt durch die Bf im Namen und auf Risiko des Vertragspartners</p>	
<p>(3) Übertragung der Bitcoins oder anderer Kryptowährungen in die digitale Geldbörse („Balance“) des Vertragspartners (Kunden), es entsteht ein Guthabenstand in Kryptowährung (Punkt 3.5.)</p>	<p>Bf legt den Zeitpunkt des Umtausches fest. Keine Haftung der Bf für Richtigkeit und Vollständigkeit der Balance</p>	
		<p>(1) Der in die Balance des Vertragspartners übertragene Betrag an Bitcoins oder einer anderen Kryptowährung bietet dem Vertragspartner (Kunden) die Möglichkeit des Kaufes eines neuen Paketes (Punkt 3.6.)</p>
		<p>(2) Der in die Balance des Vertragspartners übertragene Betrag an Bitcoins oder einer anderen Kryptowährung bietet dem Vertragspartner</p>

		(Kunden) die Möglichkeit der Übertragung des Guthabenstandes der Balance in die „Wallet“ (Punkt 3.6.)
		<p>Sofern der Vertragspartner (Kunde) eine Umrechnung und Auszahlung des geschürften Betrages (Exchange-Service) an Bitcoins oder einer anderen Kryptowährung in Euro wünscht, gelangt der Vertragspartner (Kunde) über einen Link zur Website eines Dritten, der den Exchange Service (Umrechnung und Auszahlung des jeweiligen Betrages an geschürften Bitcoins oder einer anderen Kryptowährung in Euro) selbständig und ohne Beteiligung von CMS (Bf) durchführt (Punkt 3.6.) Das Vertragsverhältnis kommt ausschließlich zwischen dem Dritten, der den Exchange-Service durchführt und dem Vertragspartner von CMS (Bf) ... zustande (Punkt 3.6.)</p>

Zusammengefasst wird von der IT GmbH die geschürfte und in Bitcoins getauschte Kryptowährung in die digitale Geldbörse (Balance) der Vertragspartner transferiert. Die Weiterübertragung in die Wallet und der Umtausch in Euro ist ausschließlich Sache des Vertragspartners.

c. (1) Um **Bitcoins in Euro zu tauschen**, muss einer der dafür zuständigen Handelsplätze aufgesucht werden (zB Coinbase in Deutschland). Der Umtausch verläuft wie folgt

- Konto auf der Plattform erstellen und den Account verifizieren
- Anlegen eines Wallet (virtuelle Geldbörse)
- Bitcoins werden auf das Wallet transferiert
- Sind die Bitcoins in der Wallet, können sie auf der Plattform verkauft werden und eine Währung nach Wahl angegeben werden.
- Verschiedene Anzahlungsmöglichkeiten stehen zur Verfügung.

Der Transfer dauert einige Zeit, da er in der Blockchain bestätigt werden muss.

(2) Um **Euro in Bitcoins zu wechseln**, bedarf es ebenfalls einer Wallet (Wechselportal) auf einer Plattform, die dafür Gebühren verlangt.

5. Zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Vorgänge betreffend Dienstleistungen im Zusammenhang mit Kryptowährungen ist nachstehendes festzuhalten:

Zu untersuchen sind die von der Bf angebotenen Leistungen

- Produktion von Kryptowährung (Mining) im Namen und auf Rechnung von Kunden über die Managed-Hosting-Pakete der CMS GmbH durch Zurverfügungstellung von Rechnerleistung.
- Umtausch in Bitcoins und Einstellen in die Balance.

6. Schürfen von Kryptowährung (Mining):

a. Festzustellen ist bezüglich der Miningleistung, ob eine steuerbare Tätigkeit nach § 1 Abs 1 Z 1 UStG gegeben ist und ob der Miner auch als Unternehmer gemäß § 2 Abs 1 UStG auftritt.

b. Weiters stellt sich die Frage, ob die unterschiedlichen Miningvarianten (Solomining, Poolmining, Cloudmining) für das umsatzsteuerrechtliche Ergebnis eine Rolle spielen (Klotz Alexander, Mining von Kryptowährungen aus der Sicht des Steuerrechts, Diplomarbeit, 2020, Institut für Finanzrecht, Univ-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel, S. 63-64).

(1) Zunächst ist festzuhalten, dass sich das Urteil Hedqvist ausnahmslos auf den Umtausch von Bitcoin in gesetzliche Zahlungsmittel bezieht und umgekehrt. Dabei wird dieser Wechselvorgang als Dienstleistung eingestuft, aber kein Urteil darüber getroffen, wie die Tätigkeit derjenigen, die ihre Rechenleistung zur Erzeugung von Kryptowährungen einsetzen, umsatzsteuerrechtlich zu beurteilen ist (Klotz, aaO, S. 69 mit Verweis auf Ehrke-Rabel in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel 157). Dies widerspricht der Rechtsansicht des BMF, welches sich auf das Hedqvist-Urteil stützt.

(2) Nach Ehrke-Rabel muss der Miner spezielle Gerätschaften, Software und Strom einsetzen, um überhaupt erfolgreich sein zu können. Dieses Merkmal bilde die Basis, um den Schürfenden mit anderen Unternehmern gleichzusetzen. Die Gesamtheit der Mittel richte sich darauf, Kryptowährungen herzustellen. Daher könne der **Miner prinzipiell eine unternehmerische Tätigkeit entfalten** (Klotz, aaO, S. 70 mit Verweis auf Ehrke-Rabel in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel 157; Domes-Hohl, Die steuerliche Behandlung von virtuellen Währungen am Beispiel von Bitcoins, Diplomarbeit Institut für Finanzrecht Graz, Univ-Prof. Kerstin Tina Ehrke-Rabl, 2019, S. 143-144: Es kann sehr wohl ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Ressourceneinsatz des Miners und den aus dem mit Erfolg betriebenen Mining lukrierten Bitcoins bestehen).

(3) In weiterer Folge ist zu untersuchen, ob der Miner eine wirtschaftliche Tätigkeit gemäß Art 9 MwStSystRL ausübt bzw gemäß § 2 Abs 1 UStG unternehmerisch tätig wird (Klotz, aaO, S. 70), also eine steuerbare Dienstleistung gegen Entgelt gegeben ist (Domes-Hohl, Die steuerliche Behandlung von virtuellen Währungen am Beispiel von Bitcoins, Diplomarbeit Institut für Finanzrecht Graz, Univ-Prof. Kerstin Tina Ehrke-Rabl, 2019, S. 137). Dabei ist auf die Wahrscheinlichkeit des Miningerfolges zu verweisen. Überwiegt nämlich die Glücksspielkomponente, ist das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit fraglich. Für das Tätigwerden im Bitcoin-Netzwerk wird eine kostenintensive Hardware benötigt. Die teuersten Geräte stellen eine Rechenleistung von 12 bis 17 TeraHash/s zur Verfügung. Daneben existieren Geräte, die mit bis zu 80 TeraHash/s operieren. Zu Beginn des Jahres 2020 arbeitete das System mit einer Hashrate von 119.328.090 TeraHash/s. Verwendet ein Miner beispielsweise den Antminer S9 mit 14 TH/s konstatieren Ehrke-Rabel/Eisenberger/Hödl/Zechner die Wahrscheinlichkeit mit 0,000667%. Diese Zahlen beziehen sich auf 2017 und haben sich seither bedeutend verschlechtert. Enzinger beziffert die Wahrscheinlichkeit der Blockerzeugung sogar mit 1:8.000.000 und weist auf die statistische Annäherung zu einer Lotteriebeziehung hin. **Unter den einzelnen Autoren besteht Einigkeit darüber, dass es sich bei der Miningtätigkeit um eine irrationale Erwartung hinsichtlich des zu erwartenden Erfolges handelt.** Damit sind nach Ehrke-Rabel die Erfordernisse des § 1 Abs 1 GSpsG erfüllt (Klotz, aaO, S. 52-53, mit Verweis auf Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG § 1 Rz 5). Das Netzwerk wird dabei als Unternehmer und der Miner als Spieler angesehen (Klotz, aaO, S. 53-54 bzw Punkt 3.3.2.1. Das Mining als Glücksspiel; nach Loukota/Wimpassinger ist das Netzwerk eine GesBfR).

Anhand der statistischen Daten lässt sich daher beweisen, dass die Wahrscheinlichkeit des Minings mit einer österreichischen Lotterie vergleichbar ist und damit der Miningprozess eine Beteiligung am entgeltlichen Glücksspiel darstellt (Klotz, aaO, S. 71; Domes-Hohl, aaO, S. 83: Bitcoin Mining als elektronische Lotterie nach § 12a GSpG, S. 146 Bitcoin-Mining als Teilnahme an einem Glücksspiel).

(4) Auch das Cloudmining führt zum selben umsatzsteuerrechtlichen Ergebnis. Einziges relevantes Kriterium für die Beurteilung ist die Ausgestaltung der Wahrscheinlichkeit des Konsensverfahrens (Klotz, aaO, S. 72; Domes-Hohl, aaO, S. 146-147). Da das Netzwerk nach Ehrke-Rabel wie eine GesbR zu behandeln ist, kann es als Unternehmer in Erscheinung treten und das Glücksspiel anbieten. Die Gegenleistung ist die erhöhte Ressourcenleistung der Miner. Im Spielintervall von zehn Minuten müssen sie ihre Rechenleistung stark erhöhen, um erfolgreich zu sein. Dadurch ergibt sich der rechtlich geforderte Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung. Eine Befreiung von der Umsatzsteuer ergibt sich aus § 6 Abs 1 Z 9 lit d sublitt aa UStG (... die mit Wetten nach § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG 1957 und mit Ausspielungen nach § 2 Abs 1 GSpG ... verbundenen Umsätze). Der Schürfende wird nicht wirtschaftlich tätig, da er an einem entgeltlichen Glücksspiel teilnimmt (Klotz, aaO, S. 73-75).

(5) Eine Bündelung der Ressourcen mit erhöhter Chance auf Erlangung der Kryptowährung ändert nichts am Glücksspiel-Charakter des Bitcoin-Mining (anders Enzinger in Domes-Hohl, aaO, S. 147).

- Das Finden der Hashrate und das Erlangen des Block-Rewards bleibt auch bei Erhöhung der Suchrate ein zufälliges Ereignis, das gilt im Übrigen auch für das Schürfen anderer Kryptowährungen als Bitcoin. Der Zufallscharakter wird durch folgende Umstände bestätigt:

- **Automatische Erhöhung der Difficulty:** Soweit die Bf darauf abstellt, man habe nur Schürfrechte mit niedrigerer Difficulty-Rate gesucht, ändert das nichts am Glückspielcharakter. Die Difficulty wird vom System mit der im System befindlichen Gesamtrechnerleistung abgeglichen. Vorgegeben ist nämlich, dass nur alle 10 Minuten ein Block gefunden werden darf. Zwar ist die Chance einen Block zu generieren von der eigenen Rechnerleistung und der Hash-Rate im Netz (zB ein EXA-Hash = 1,000.000.000.000.000 Hashes/s) abhängig. Wird aber die Rechnerleistung erhöht oder gehen mehr Miner in das Netzwerk, wird die Difficulty nach oben angepasst. Ein Einzelner (Miner) hat keinen Einfluss darauf, wie viel Rechenleistung im Vergleich zur gesamten Rechenleistung des Netzwerks aufgebracht wird. Die Zufallswahrscheinlichkeit den Block-Reward zu erlangen steigt zwar prinzipiell mit erhöhter Rechenleistung (Hash-Power), es wird aber die Difficulty alle 2016 Blöcke angepasst. Und das Errechnen des richtigen Block-Hash bleibt ein Zufall.

Zudem besteht Unsicherheit, ob der vom Miner neu errechnete Block überhaupt an die Blockchain angehängt wird, sodass er den Block-Reward erlangen kann. Die Treffsicherheit ist ebenso vom Abstand zwischen den Nodes und ihrer Datenanbindung abhängig. Auch wenn

eine hohe Rechenleistung mit der dazu passenden hochwertigen Hardware zum Einsatz kommt, erhöht sich deshalb noch nicht die Möglichkeit eines Treffers. Welcher Miner zuletzt den Block erstellt ist unvorhersehbar (Domes-Hohl, aaO, S. 78): Das ist auf mehrere auf das Endergebnis einwirkende Faktoren zurückzuführen:

- Das **Zeitfenster des Spiels** ist bedeutend. Es kommt dabei wesentlich auf das einzelne Spiel bzw die einzelne Runde an, ob der Ausgang des Spiels größtenteils vom Zufall abhängig ist. Weil im Durchschnitt alle zehn Minuten ein Block entsteht, kommt es auf dieses Zehnminuten-Zeitfenster an. Erstellt der Miner nicht innerhalb der zehn Minuten den Block, bekommt er keine Vergütung und verliert außerdem seinen Einsatz.
- Der **Abstand zwischen den Nodes und die Datenanbindung** üben einen großen Einfluss auf das Spielergebnis aus.
- Zuletzt hängt es vom Zufall ab, ob der richtig berechnete **Block wirklich in die Blockchain aufgenommen** wird. Vorrangig entscheidet die Software über Gewinn und Verlust. Der Miner hat keine Chance, auf die unmittelbar ausschlaggebende Kausalität unmittelbar einzuwirken. Somit kann er das Ergebnis nicht lenken. Deshalb ist der Kausalverlauf nicht vorhersehbar und das Ergebnis des Spiels hängt von Zufällen ab, die nicht abgeschätzt werden können (Domes-Hohl, aaO, S. 78-79).

7. Umtausch der geschürften Kryptowährung in Bitcoins oder andere Kryptowährungen und Einstellung in die Balance:

a. Anlässlich der Entscheidung zur Rechtssache Hedqvist hat der EuGH nachstehende Aussagen getroffen: Der EuGH ist der Ansicht, dass Bitcoins keine Gegenstände iSd Art 14 der MwStSystRL sind, da sie die alleinige Funktion haben, als Zahlungsmittel eingesetzt zu werden, wie gesetzliche Zahlungsmittel (Domes-Hohl Sara Victoria, Die steuerliche Behandlung von virtuellen Währungen am Beispiel von Bitcoins, 2019, Institut für Finanzrecht Graz, S. 117 Tina Ehrke-Rabel mit Verweis auf Rs Hedqvist Rz 25). Umsätze im Zusammenhang mit dem Umtausch von unterschiedlichen Zahlungsmitteln fallen nicht unter die Lieferung von Gegenständen nach Art 14 MwStSystRL, sondern werden unter Dienstleistungen nach Art 24 MwStSystRL eingeordnet. Die Umsätze zwischen Heqvist und den Kunden seiner Website beruhen auf einem syallagmatischen Rechtsverhältnis, bei dem die am Umsatz beteiligten Personen die gegenseitige Verpflichtung akzeptieren, Beträge in einer konkreten, traditionellen Währung hinzugeben und den jeweiligen Gegenwert in einer gegenseitig handelbaren Kryptowährung zu erlangen (und umgekehrt). Dabei bekommt das Unternehmen für seine Dienstleistungen eine Vergütung. Nach der Rspr des EuGH wird für die Annahme einer gegen Entgelt erbrachten Dienstleistung iSd Art 2 Abs 1 lit c MwStSystRL ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Dienstleistung und dem vom Unternehmer empfangenen Gegenwert innerhalb eines Rechtsverhältnisses verlangt. Dieser unmittelbare Zusammenhang liegt vor, wenn zwischen dem Leistenden und dem Empfänger ein Rechtsverhältnis vorliegt, in

dessen Umfang ein gegenseitiger Austausch an Leistungen stattfindet. Dabei bildet die Vergütung, die der Leistende erhält den realen Gegenwert für die erbrachte Dienstleistung. Umsätze wie die von Hedqvist gelten als „eine Erbringung von Dienstleistungen gegen Entrichtung einer Gegenleistung“, die direkt mit der erbrachten Dienstleistung zusammenhängt, also die Erbringung einer Dienstleistung gegen Entgelt iSd Art 2 Abs 1 lit c MwStSyStRL (Dohmes Hohl, aaO, S. 117).

b. Bei der Steuerbefreiung des Art 135 Abs 1 MwStSyStRL handelt es sich nach der EuGH-Rspr um autonome unionsrechtliche Begriffe. Damit soll eine verschiedenartige Anwendung des Mehrwertsteuersystems verhindert werden. Der Sinn der Steuerbefreiungen des Art 135 Abs 1 lit d bis f MwStSyStRL liegt insbesondere darin, Schwierigkeiten, die sich bei der Festsetzung der Mehrwertsteuer eröffnen könnten, zu verhindern (EuGH Hedqvist, Rz 36). Die Steuerbefreiung steht im Zusammenhang mit Dienstleistungen bzw Instrumenten, deren Funktionsweise einen Geldtransfer beinhaltet (EuGH Hedqvist, Rz 40).

Umsätze, die keinen Bezug zu herkömmlichen Währungen aufweisen, stellen Finanzgeschäfte dar, wenn diese Währungen von den Transakteuren als komplementäres Zahlungsmittel zu den gesetzlichen Zahlungsmitteln akzeptiert werden und diese somit keinen anderen Zweck als den der Nutzung als Zahlungsmittel erfüllen. Bei derartigen Umsätzen – wie sie sich bei Tauschgeschäften ergeben – ist es unbedeutend, ob es sich dabei

- um den gewöhnlicherweise nach Art 135 Abs 1 lit e der MwStSyStRL steuerfreien Wechsel von herkömmlichen Währungen handelt oder
- um den Wechsel von herkömmlichen Währungen in gegenseitig handhabbare Kryptowährungen (bzw umgekehrt), die ein von den Transakteuren akzeptiertes Zahlungsmittel darstellen (ohne gesetzliches Zahlungsmittel zu sein – EuGH C-264/14, Hedqvist, Rz 50).

Daher ist Art 2 Abs 1 lit c MwStSyStRL dem EuGH zufolge so auszulegen, dass Wechselumsätze mit Bitcoin gegen die Zahlung eines Betrages, der die Spanne zwischen Erwerbs- und Veräußerungspreis umfasst, Dienstleistungen gegen Entgelt iSd Art 2 Abs 1 MwStSyStRL darstellen. Art 135 Abs 1 lit e MwStSyStRL ist dann so auszulegen, dass Dienstleistungen, die im Wechsel von Bitcoin in herkömmliche Währung und umgekehrt bestehen und gegen Zahlung eines Betrages durchgeführt werden (Umtauschspanne), als von der Mehrwertsteuer befreite Umsätze anzusehen sind. Für den EuGH steht fest: Wenn die einzige Funktion eines Mediums die Verwendung als Zahlungsmittel ist, ist die Umsatzsteuerbefreiung aufgrund der steuerlichen Neutralität und Gleichbehandlung anzuwenden (Dohmes Hohl, aaO, S. 118-121).

Der EuGH orientiert sich am Sinn und Zweck der Mehrwertsteuerbefreiung. Der Umtausch bloßer Zahlungsmittel soll nicht durch eine Mehrwert- und Umsatzsteuer verteuert und erschwert werden. Das gilt aber nicht für die Bezahlung von Geschäften mittels Bitcoin. Diese

Transaktionen unterliegen den gewöhnlichen Regeln der Umsatzsteuer ((Dohmes Hohl, aaO, S. 121)).

c. Im vorliegenden Fall erfolgt durch die Bf als gesonderte Leistung der Umtausch „geschöpfter“ Kryptowährungen in Bitcoin oder andere Kryptowährungen (nicht in konventionelle Zahlungsmittel wie Euro).

Nach Ansicht des EuGH können Bitcoin eine reine Zahlungsfunktion erfüllen, ohne darüber hinausgehenden eigenständigen Wert ((Dohmes Hohl, aaO, S. 120)). Es kann daher davon ausgegangen werden, dass die durch gleichartige Vorgänge erzeugten sonstigen Kryptowährungen ebenfalls als reine Zahlungsmittel angesehen werden können, wenn die im Urteil Hedqvist genannten Voraussetzungen erfüllt sind.

- Der Umtausch von Kryptowährungen in Bitcoin ist Teil des Hosted-Managed-Pakets der IT GmbH. Der Dienstleistung des Umtausches steht somit eine entgeltliche Gegenleistung gegenüber, die auch direkt mit der Dienstleistung in Zusammenhang steht. Leistung und Gegenleistung entspringen einem synallagmatischen Rechtsverhältnis, bei dem beide Parteien die Verpflichtung akzeptieren, durch Teilnahme am Hosted-Managed-Paket von den Kunden erlangte Kryptowährungen umzutauschen und den Gegenwert in Bitcoin zu erlangen.
- Diese Kryptowährungen sind auch im gegenständlichen Fall von beiden Vertragspartnern als handelbare und akzeptierte Zahlungsmittel anerkannt. Diese Anerkennung als Zahlungsmittel zeigt sich erneut im Abschluss von Abschlagszahlungen im Jahr 2018, bei der wiederum die in die Balance eingestellten Bitcoin in andere Kryptowährungen umgetauscht worden sind.

Der Umtausch von Kryptowährungen in Bitcoin (wie im vorliegenden Fall) kann dann aber nicht anders eingestuft werden, als der Währungswechsel im Fall Hedqvist. Es liegt somit eine Dienstleistung gegen Entgelt iSd Art 2 Abs 1 MwStSyStRL und eine Steuerbefreiung nach § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG vor.

Die Einstellung der geschöpften Kryptowährung in die Balance fällt als Nebenleistung ebenfalls unter § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG.

d. Vorsteuerabzug nach dem Aufteilungsschlüssel:

Die direkt mit den unecht befreiten Umsätzen zusammenhängenden Vorsteuern (zB aus dem Kauf der Mining Rigs) sind nicht anzuerkennen.

Der Vorsteuerabzug aus den übrigen Aufwendungen erfolgte im Rahmen der BP nach dem Aufteilungsschlüssel: Nach dem Verhältnis der steuerbaren zu den unecht steuerbefreiten Umsätzen. Im Jahr 2017 betragen die 20%igen Umsätze aus Warenerlösen, Leistungserlösen und sonstigen betrieblichen Beträgen 42.597,66 €. Die sonstigen Umsätze betragen 1.105.560,38 €. Für die 20%igen Umsätze ergibt sich ein Verhältnis von 3,85%. Die Bemessung

der abziehbaren Vorsteuer mit 3,85% von 55.367,05 € (Vorsteuer laut Erklärung 122.579,31 € - Vorsteuer Anschaffung Mining Rigs 67.212,26 €) ergibt einen Betrag von 2.133,31 €.

8. Damit ergibt sich folgende Umsatzsteuer für 2017:

Umsatzsteuer 2017	erklärt	Berichtigung	veranlagt
Steuerbarer Umsatz	1.034.617,18		1.034.617,18
20% Normalsteuersatz	1.034.617,18		1.034.617,18
Vorsteuern	122.579,31	-120.446,00	2.133,31
Vorsteuer ig Erwerb	0,57		0,57
Ig Erwerb	2,88		2,88
20% Normalsteuersatz	2,88		2,88
Zahllast			204.790,12

9. Umsatz- und Vorsteuer 2018 und 2019:

- Für 2018 können die auf unecht befreiten Umsätzen beruhenden Vorsteuern nicht anerkannt werden. Damit ergibt sich eine Zahllast von 145.308,76 € und eine Nachforderung von 139.409,86 €.
- Für 2019 beträgt die Zahllast 42,20 € und die Nachforderung 3.929,61 €.

10. Zusammenfassung:

- Das Mining ist als Ausspielung eines Glücksspiels anzusehen, weil der Glücksspielcharakter überwiegt. Das Bitcoin-Netzwerk (und andere Kryptowährungsnetzwerke) sind als Anbieter des Glücksspiels und als Unternehmer iSd § 2 Abs 1 Z 1 UStG 1994 anzusehen. Das Netzwerk kann als GesB R eingestuft werden. Da die Konzessionen fehlen, handelt es sich um ein illegales Glücksspiel (Domes-Hohl, aaO, S. 80-82). Es liegt eine steuerbefreite Tätigkeit nach § 6 Abs 1 Z 9 lit d sublitt aa UStG 1994 vor.

- b. Der Umtausch verschiedener Kryptowährungen in andere Kryptowährungen ist analog der Beurteilung in der Rs Hedqvist als Dienstleistung gegen Entgelt iSd Art 2 Abs 1 MwStSyStRL anzusehen, die nach § 6 Abs 1 Z 8 lit b UStG 1994 steuerbefreit ist.
- c. Die Vorsteuer aus den nicht direkt mit den Kryptowährungsumsätze zusammenhängenden Aufwendungen ist nach dem Verhältnis der unecht befreiten Umsätze zu den Gesamtumsätzen zu berechnen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die 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.

Eine Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung liegt vor, da das Schürfen von Kryptowährungen zunehmend gesellschaftliche Bedeutung erlangt. Zudem ist bisher keine Judikatur zu dieser Frage ergangen.

Linz, am 20. August 2021