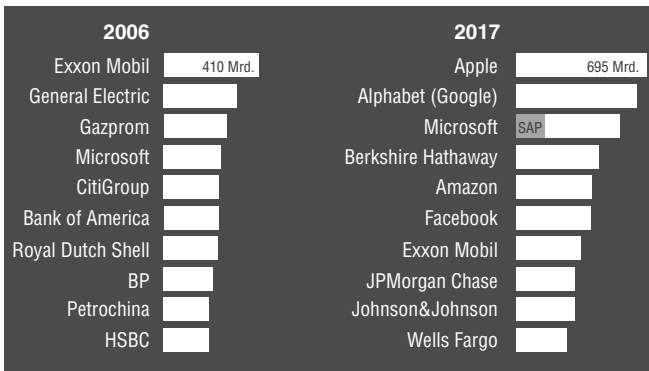


Diese Umwälzungen führen zu einer massiven Verschiebung von Unternehmenswerten:³



2. Digitalisierung und Wirtschaftsstandort Österreich

Die digitale Transformation bringt Chancen und Risiken. Einerseits haben Industriestaaten mit hohen Arbeitskosten realistische Chancen, die weitere Abwanderung von Produktionskapazitäten in Niedriglohnländer durch Effizienzsteigerungen, Kosteneinsparungen und bessere Vernetzung mit Lieferanten einzudämmen und Wertschöpfung zurückzugewinnen. Neue Geschäftsideen werden von Start-ups und ideenreichen Unternehmen umgesetzt, die nicht nur lokal tätig werden, sondern auf internationalen Märkten reüssieren.

Umgekehrt steht der österreichische Einzelhandel vor großen Herausforderungen. Die bereits jetzt bemerkbaren Leerstände in innerstädtischen Lagen werden zunehmen und wohl auch Arbeitsplätze abgebaut werden.

³ <https://de.slideshare.net/cmuller80/digitalisierung-quo-vadis-73132263> (17.11.2017); Quelle: *Bloomberg/Welt* (2017).

die französische Finanzverwaltung etwa eine Vertreterbetriebsstätte in Frankreich (und schrieb Steuern und Strafen von über EUR 1,1 Mrd vor); Google wehrte sich dagegen und hat zwischenzeitlich den Rechtsstreit beim Verwaltungsgericht (Paris) gewonnen.⁷

Die Beispiele belegen: Der derzeitige Betriebsstättenbegriff als zentraler Anknüpfungspunkt ist für die territoriale Abgrenzung von Besteuerungsrechten an Unternehmensgewinnen kaum geeignet, die digitale Wirtschaft steuerlich sachgerecht abzubilden. Um die inländische Wertschöpfung von digitalen Geschäftsmodellen erfassen zu können, ist eine Neuausrichtung des sog Nexusgedankens für die digitale Wirtschaft nötig. Österreich strebt eine solche Neuausrichtung an und möchte im Rahmen seiner EU-Ratspräsidentschaft 2018 die Diskussion über eine „digitale Betriebsstätte“ forcieren.⁸ Dazu haben *Kofler/Mayr/Schlager* ein Konzept für eine digitale bzw virtuelle Betriebsstätte erstellt.⁹

Auf EU-Ebene und bei der OECD wird derzeit auch intensiv über die Besteuerung der „digital economy“ debattiert.¹⁰ Auffällig dabei ist, dass die Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft oftmals pauschal diskutiert werden, obgleich sie teilweise auf völlig unterschiedlichen Konzepten beruhen. Zur Veranschaulichung sollen mit Amazon und Google zwei besonders prominente Vertreter der digitalen Geschäftsmodelle näher beleuchtet werden.

2. Prominente Fallbeispiele: Amazon und Google

2.1. Amazon

2.1.1. Was ist das Geschäftsmodell von Amazon?

Amazon ist der in Nordamerika und Europa bekannteste Online Retailer. Obwohl Amazon bereits eine ganze Palette von Gütern und Diensten anbietet, insbesondere „Amazon Web Services“ (AWS) wie E-Books, Audiobooks, digitale Videos und Musik und Abos („Amazon Prime“) sowie Services für Dritthändler („Amazon Marketplace“), offenbart ein Blick in die aktuellen Unternehmensdaten, dass umsatzbezogen nach wie vor der Verkauf von physischen Waren an Konsumenten – also der Versandhandel – die wichtigste Sparte darstellt: So entfallen von knapp USD 136 Mrd Umsatz rund USD 91,5 Mrd allein auf diesen

7 Vgl <http://paris.tribunal-administratif.fr/Actualites-n-est-pas-imposable-en-France-sur-la-periode-de-2005-a-2010>.

8 Vgl den Plan des (ehemaligen) Finanzministers *Schelling*: https://www.bmf.gv.at/aktuelles/Schelling-Plan_zur_Schliessung_der_internationalen_Steuerflu.pdf?5yveb5; sowie das Regierungsprogramm 2017-2022, 131.

9 Vgl *Kofler/Mayr/Schlager*, RdW 5b/2017; dies BB 2017 1751 und 1815; dies ET 12/2017; kritisch *Starlinger*, SWI 2017, 341.

10 Vgl zB European Commission, A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market, COM (2017) 547 final, 21.9.2017; *Brauner/Pistone*, Bulletin for International Taxation, 12/2017; *Kofler/Mayr/Schlager*, ET 2017, 523.

Einklang zu bringen.¹⁹ Als Grundlage für eine im Jahr 2020 beabsichtigte Konsenslösung soll 2019 ein weiterer Zwischenbericht veröffentlicht werden.²⁰

1.2. Maßnahmen der Europäischen Union

Auch auf EU-Ebene wurden, in Abstimmung mit der OECD, Maßnahmen zur Besteuerung der DE vorangetrieben. In einem *Political Statement*²¹ aus September 2017 bringen der deutsche, italienische, französische und spanische Finanzminister ihre Unterstützung der Arbeiten von G20/OECD zur effektiven Besteuerung der DE zum Ausdruck und fordern G20/OECD dazu auf, nicht erst 2020 (wie das in BEPS-Action-1 angekündigt worden ist), sondern schon im Frühjahr 2018 einen *Fortschrittsbericht* zu präsentieren, was inzwischen bereits geschehen ist. Die EU-Kommission wird dazu aufgefordert, mit Gemeinschaftsrecht vereinbare Möglichkeiten und Lösungen auf Grundlage einer Ausgleichssteuer (*equalisation levy*) auf Basis der von Unternehmen der DE in Europa erwirtschafteten Umsätze in Erwägung zu ziehen. Allerdings wird in dieser Ausgleichssteuer ein *Äquivalent für entgehende Körperschaftsteuern* gesehen.²² Mit anderen Worten – ungeachtet der Erhebungsform – soll *auf Unternehmensgewinne zugegriffen* werden.

Anlässlich des inoffiziellen Treffens der EU-Finanzminister (ECOFIN) am 16.9.2017 in Tallin hat sich die estnische EU-Ratspräsidentschaft für einen „*quick fix*“ ausgesprochen, also für eine rasche, wenn möglicherweise auch nur *vorläufige Lösung* zur Besteuerung von Unternehmen der DE, um ungleiche Wettbewerbsverhältnisse zu beseitigen, den Verlust von Steuereinnahmen zu verhindern und unilaterale Maßnahmen, die den gemeinsamen Markt schädigen können, zu vermeiden. Vorgeschlagen wird die Schaffung eines Besteuerungstatbestandes für „*virtuelle Betriebsstätten*“ sowie die Einführung von Quellensteuern. In Zusammenhang mit „*virtuellen Betriebsstätten*“ wird daran gedacht, einen Teil der in den Staaten der EU erwirtschafteten Umsätze zu besteuern und auf die, dem Betriebsstättenkonzept immanente, physische Präsenzanzforderung zu verzichten. Ein solches Vorhaben erfordert die Einstimmigkeit im ECOFIN und eine gemeinsame Position der EU-Mitgliedstaaten bezüglich der DBA-Verhandlungen mit Drittstaaten.

19 Interim Report 2018, Rz 515.

20 Interim Report 2018, Rz 510.

21 *Ministère de l'Économie et des Finances/Bundesministerium der Finanzen/Il Ministere dell Economia e delle Finanze/Ministerio de Economía, Industria y Competitividad*, Political Statement, Joint Initiative on the Taxation of Companies operating in the Digital Economy.

22 Im Original heißt es in dem „Political Statement“ der Finanzminister: „*Therefore we ask the EU Commission to explore EU law compatible options and propose any effective solutions based on the concept of establishing so-called 'equalisation tax' on turnover generated in Europe by digital companies. The amounts raised would aim to reflect some of what these companies should be paying in terms of corporation tax.*“

4.2. Unternehmereigenschaft der Nutzer

Liegen steuerbare Leistungen des Nutzers vor, indem dieser Daten produziert oder auf andere Weise eine spezifische Gegenleistung für die Inanspruchnahme von Onlinediensten und Apps erbringt, stellt sich die Frage, ob diese Nutzer bei nachhaltigen Leistungen (zB regelmäßige Beantwortung von Umfragen oder Produktion von Content) oder dauerhafter Überlassung von Nutzerdaten zu Unternehmern werden oder, wenn sie bereits Unternehmer sind, solche Leistungen im Rahmen des Unternehmens ausüben.

Unternehmer ist gem § 2 Abs 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt. Die in § 2 Abs 1 UStG genannten Kriterien werden in jenen Fällen, in denen die Nutzer Leistungen erbringen, die gänzlich oder überwiegend im Interesse des Anbieters liegen, wohl erfüllt sein, wenn solche Tätigkeiten wiederholt oder dauerhaft erfolgen. Die einmalige Bekanntgabe von Daten wird in der Regel keine Nachhaltigkeit begründen.³²

Wenn sich die Absicht zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausschließlich auf die Verwendung und damit den Nutzungswert des Dienstes selbst beschränkt, wird eine Tätigkeit iSd § 1 Abs 2 iVm § 6 Liebhaberei-VO vorliegen. Das benötigte Equipment wie zB Smartphone, Laptop, Kamera etc wird nämlich regelmäßig viel mehr Ausgaben verursachen, als „Einnahmen“ durch die Nutzung des Dienstes oder der App erzielt werden. Allerdings kann die Unternehmereigenschaft bei Nutzung von Onlineplattformen etwa dann begründet oder diese für unternehmerischen Zwecken genutzt werden, wenn zB wie bei der Videoplattform Youtube jene Bereitsteller von Content, die mit ihren Videos hohe Zugriffszahlen erzeugen, mit Geldzahlungen entlohnt werden.

Die Judikatur des EuGH³³ spricht gegen die Eigenschaft als Steuerpflichtiger iSd Art 9 MwStSyst-RL und damit gegen die Unternehmereigenschaft iSd § 2 UStG durch die bloße Nutzung eines Onlinedienstes oder einer App. Wesentliches Merkmal der Selbstständigkeit der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ist nach dieser Rechtsprechung³⁴ nämlich, ob der Betroffene das mit der Ausübung dieser Tätigkeiten einhergehende wirtschaftliche Risiko trägt. In jenen Fällen, in denen der Nutzer keine Aufwendungen in Form von Zeit oder Kosten hat und auch die

32 Eine solche Datenbekanntgabe – auch gegen Entgelt – wird wohl analog einer nicht nachhaltigen und damit keine wirtschaftliche Tätigkeit begründenden Ausnutzung der bloßen Eigentümerposition gleichkommen; vgl dazu zB EuGH 15.9.2011, C-180/10, *Slaby*, und C-181/10, *Kuč*.

33 EuGH 26.3.1987, C-235/85, *Kommission/Niederlande*, Rn 6; 16.9.2008, C-288/07, *Isle of Wight Council ua*, Rn 27; 29.10.2009, C-246/08, *Kommission/Finnland*, Rn 35.

34 ZB EuGH 27.1.2000, C-23/98, *Heerma*, Rn 18; 18.10.2007, C-355/06, *Van der Steen*, Rn 23; 29.9.2015, C-276/14, *Gmina Wrocław*, Rn 34; 12.10.2016, C-340/15, *Nigl ua*, Rn 28.

2. Zum Inlandsbegriff der Werbeabgabe

Der Grundtatbestand nach § 1 Abs 1 Satz 1 WerbeAbgG stellt auf Werbeleistungen ab, „soweit sie im Inland gegen Entgelt erbracht werden.“ Der Besteuerungsgegenstand der Werbeabgabe bezieht sich also auf die Verbreitung der Werbebotschaft in der inländischen Öffentlichkeit.¹³

Der Inlandsbezug wird hier nicht näher erläutert. Im daran anschließenden Satz 2 wird jedoch der Inlandsbezug einer abgabepflichtigen Werbeleistung in Hörfunk und Fernsehen näher spezifiziert: „Wird eine zum Empfang in Österreich bestimmte Werbeleistung in Hörfunk und Fernsehen vom Ausland aus verbreitet, dann gilt sie als im Inland erbracht.“

Anknüpfend an die Grundausrichtung der Werbeabgabe, die auf den „im Erhebungsgebiet entstandenen Reklamewert“¹⁴ abstellt, konkretisiert § 1 Abs 1 Satz 2 WerbeAbgG den notwendigen Inlandsbezug durch die (besondere) Bestimmung zum Empfang der Werbung im Inland.

Aus dieser Grundanknüpfung folgt, dass – für Zwecke der Werbeabgabe – zwischen

- dem Auftraggeber einer Werbeleistung,
- dem „Transporteur“ der Werbeleistung (Rundfunkanstalt, Fernsehanstalt, Zeitung etc) und
- der räumlichen Lokalisierung des Werbewertes

zu unterscheiden ist.



Die Örtlichkeit des Werbewerts ist eigenständig und unabhängig vom Ort des „Werbetransportmediums“ oder den technischen Gegebenheiten des „Transportes“ zu betrachten. Dies ergibt sich auch aus dem Erkenntnis des VfGH vom 17.12.1988, G 15/98 ua¹⁵ zur Ankündigungsgabgabe als Vorläuferin der Werbeabgabe. Damit wurde das „Studioprinzip“ abgelehnt und die Ankündigungsgabgabe nach Maßgabe des Ortes des Werbewerts territorial abgegrenzt.

13 Vgl ErläutRV 87 BlgNR 21. GP 22; Durchführungserlass zur Werbeabgabe Tz 2.3; zum Begriff der „Öffentlichkeit“ vgl bereits Mayer, Verfassungsfragen der Ankündigungsgabgabe, ecoloex 1993, 126 (127); Thiele, WerbeAbgG² § 1 Tz 71ff.

14 VfGH 17.12.1998, G 15/98, V 9/98 VfSlg 15.395.

15 VfGH 17.12.1998, G 15/98, V 9/98 VfSlg 15.395.

§ 57 GSpG regelt unterschiedliche Formen der Glücksspielabgabe (Abs 1 bis 4 leg cit).³³ Weder trägt der Konzessionär nur eine Glücksspielabgabe noch trägt er alle nach § 57 GSpG möglichen Glücksspielabgaben. Tatsächlich kommen für den Konzessionär nur die Abgaben nach § 57 Abs 1 GSpG (allgemeine Glücksspielabgabe auf Ausspielungen) und nach § 57 Abs 4 GSpG (elektronische Lotterien über VLT-Terminals) in Frage.

Zusammengefasst ergibt sich daher im Rahmen der einzelnen Ausspielungen nach § 17 Abs 3 GSpG folgendes Bild:

Tatbestand (GSpG)	Konzessionsabgabe	Glücksspielabgabe	Gesamt ³⁴
§ 17 Abs 3 Z 1 bis 6	Je nach Ausspielung 2 % bis 27,5 %	Einheitlich 16 %	18 % bis 43,5 %
Elektronische Lotterien über VLT-Terminals (§ 17 Abs 3 Z 7)	Keine Konzessionsabgabe (Ausnahme in § 17 Abs 3 Z 7)	10 % (idR +15 %) ³⁵	10 % (idR +15 %) ³⁶
Sonstige elektronische Lotterien (§ 17 Abs 3 Z 7)	40 %	Keine Glücksspielabgabe (Ausnahme in § 57 Abs 2 letzter Satz)	40 %

Im Rahmen elektronischer Lotterien besteht im Ergebnis ein ähnlicher Pauschalabgabencharakter wie im Rahmen der Spielbankabgabe (dazu gleich Pkt 2.3.2.). Bei elektronischen Lotterien über VLT-Terminals fällt keine Konzessionsabgabe, aber eine Glücksspielabgabe an. Im Zusammenhang mit sonstigen elektronischen Lotterien ist es umgekehrt. Im Rahmen aller anderen Ausspielungen besteht dagegen eine klare Trennung nach Konzessionsabgabepflicht einerseits und Glücksspielabgabepflicht andererseits.

2.3.2. Spielbankabgabe: Pauschalabgabe mit Steuer- und Gebührencharakter

Die Spielbankabgabe beträgt einheitlich 30 % von der Bemessungsgrundlage (§ 28 Abs 3 GSpG).³⁷ Glücksspielabgabepflicht besteht nicht: Nach § 57 Abs 6

33 Vgl im Überblick Pkt 1.

34 Jeweils vorbehaltlich umsatzsteuerlicher Rechtswirkungen.

35 Zuschläge nach dem jeweiligen Finanzausgleichsgesetz (§ 57 Abs 4 letzter Satz GSpG). Näher FN 42.

36 Zuschläge nach dem jeweiligen Finanzausgleichsgesetz (§ 57 Abs 4 letzter Satz GSpG). Näher FN 42.

37 Vgl § 28 Abs 2 GSpG: „Die Bemessungsgrundlage für die Spielbankabgabe bilden die Jahresbruttospieleinnahmen eines jeden Spielbankbetriebes, im Falle von Ausspielungen über Glücksspielautomaten die um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen aus Glücksspielautomaten eines jeden Spielbankbetriebes.“

schaftlicher Wert beigemessen werden, weshalb es sich weder um eine Schuld, noch um einen Rechnungsabgrenzungsposten handeln kann. Für die nähere bilanzrechtliche Untersuchung muss zunächst geklärt werden, ob Kryptowährungen den Vermögensgegenstandsbegriff erfüllen.

3.1. Bilanzielle Natur von Kryptowährungen

3.1.1. Vermögensgegenstand

Der Begriff „Vermögensgegenstand“ ist gesetzlich nicht definiert. Nach hA¹⁵ liegt ein Vermögensgegenstand vor, wenn dieser einen wirtschaftlichen Wert aufweist, selbstständig bewertbar und selbstständig verwertbar ist. Kryptowährungen kann ein realisierbarer Vermögenswert beigemessen werden. Denn für die Erlangung einer Kryptowährungseinheit müssen Aufwendungen getätigt werden, entweder durch die Entrichtung eines Entgelts beim Erwerb einer Einheit auf einer Handelsplattform oder im Zuge der Schaffung einer Einheit mittels „Mining“ durch den Einsatz bestimmter Ressourcen (zB Strom, Rechenleistung usw).¹⁶ Auch die weiteren Kriterien der selbstständigen Bewertbarkeit und Verwertbarkeit können als erfüllt angesehen werden. Kryptowährungseinheiten sind handelbar, dh eine Person, die Kryptowährungseinheiten besitzt, kann Einheiten zum Verkauf darbieten und dafür einen beliebigen Preis festsetzen. Die Preise bilden sich demnach auf Basis von Angebot und Nachfrage und sind in verschiedenen Quotierungen (bspw Bitcoin-Euro, Bitcoin-Ethereum) abrufbar.¹⁷ Aus der Aggregation vieler Transaktionen auf den entsprechenden Handelsplattformen kann für einen bestimmten Zeitpunkt der Marktpreis bzw Kurs für die jeweilige Kryptowährung ermittelt werden. Das Erfordernis der selbstständigen Verwertbarkeit ist ebenfalls gegeben, weil der Besitzer einer Kryptowährungseinheit diese an eine beliebige Person übertragen kann.

Kryptowährungseinheiten sind selbstständig bewertbar und verwertbar und erfüllen somit die an einen Vermögensgegenstand gestellten Anforderungen; sie sind damit in der Bilanz abstrakt aktivierungsfähig.

3.1.2. Finanzinstrumente

Der Begriff „Finanzinstrument“ ist im UGB nicht definiert, wird aber in § 238 Abs 1 Z 1 UGB verwendet. Die ErläutRV¹⁸ zum Fair Value-Bewertungsgesetz¹⁹

15 Vgl zB *Schuschnig/Fritz-Schmied*, Die bilanzielle Behandlung von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, RWZ 2015, 111; *Emig/Hirner* in *Bertl/Mandl*, Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz²¹ (2017) § 196 Rz 4; *Lüdenbach/Christian* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 196 Rz 3; *Stückler* in *Bertl/Mandl*, Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz²¹ (2017) § 192 Rz 53 ff; *Fritz-Schmied*, Die Aktivierung von in Bau befindlichen Anlagen, RWZ 2015, 19.

16 Vgl *Lutz/Christian*, Geld 2.0 (auch) als Herausforderung für das Steuerrecht, FR 2017, 937 (940).

17 Vgl *Kirsch/von Wieding*, Bilanzierung von Bitcoin nach HGB, BB 2017, 2731 (2733).

18 ErläutRV 176 BlgNR 22. GP 6.

19 BGBl I 2003/118.

stelligen alphanummerischen Zeichenkette) vermerkt sind. Eine Zuordnung der Bitcoin-Adresse zu einer individualisierten Person ist nicht vorgesehen. Weiters kann jeder Teilnehmer beliebig viele Bitcoin-Adressen haben.

2. Sind Kryptowährungen „Geld“?

Bei dem Begriff „Geld“ hat wohl jeder eine Vorstellung im Kopf: Viele denken vermutlich an die bunten Scheine im Portemonnaie, einige an die Beträge auf den Bankkonten, und manch einer vielleicht auch an das neue Auto, das viel „Geld“ gekostet hat. Diesen Begriff anhand einer gesetzlichen Grundlage zu definieren fällt allerdings deutlich schwerer als erwartet. Worte wie „Geld“, „Währung“ oder „Zahlungsmittel“ finden sich in einer Vielzahl an Gesetzestexten, eine eindeutige Definition sucht man allerdings oft vergebens.

Laut der österreichischen Nationalbank ist Geld *„[...] in erster Linie ein allgemein anerkanntes und gebräuchliches Zahlungs- und Tauschmittel; daneben hat es eine wichtige Funktion als Recheneinheit und Wertaufbewahrungsmittel. Die wichtigsten Geldformen sind: Metall-, Papier- und Buchgeld.“*² Diese Definition stellt – anders als jene der Währung³ – nicht auf ein gesetzliches Zahlungsmittel ab und könnte somit auch von Kryptowährungen erfüllt werden.

Fraglich ist, ob es sich bei Kryptowährungen um ein *allgemein anerkanntes und gebräuchliches Zahlungsmittel* handelt. Der erste Gedanke ist, dass es nicht allgemein anerkannt und gebräuchlich sein kann, weil man damit nicht „überall“ einkaufen kann. Vergleicht man Bitcoin allerdings mit zB dem Isle-of-Man-Pfund, mit dem man nur auf der 83.000-Einwohner-Insel⁴ bezahlen kann, zeigt sich, dass global gesehen der Bitcoin um ein Vielfaches anerkannter ist. Würde allerdings jemand dem Isle-of-Man-Pfund deshalb die Eigenschaft als Geld aberkennen? Wohl nicht!

Auch die Funktion als *Recheneinheit und Wertaufbewahrungsmittel* ist fraglich, wenn man die teilweise extremen Schwankungen des Kurswertes berücksichtigt. Aber auch hier können als Gegenbeispiele etwa der Simbabwe-Dollar oder der ungarische Pengő gebracht werden, die – obwohl gesetzliche Zahlungsmittel und wohl auch als „Geld“ anerkannt – Wertverfälle erlitten, die ein Vielfaches über den Kursschwankungen des Bitcoin lagen.⁵

2 Glossar der ÖeNB: <https://www.oenb.at/Service/Glossar.html?letter=G> (25.2.2016).

3 *„Währung bezeichnet im engeren Sinn die Geldeinheit, die ein Staat zu seinem Zahlungsmittel bestimmt hat, und im weitesten Sinne die „Geldverfassung“, mit der ein Staat den innerstaatlichen Geld- und Zahlungsverkehr gestaltet und die Wertbeziehungen mit anderen Ländern regelt.“*, <https://www.oenb.at/Service/Glossar.html?letter=W> (25.2.2016).

4 Isle of Man Census Report 2016, <https://www.gov.im/media/1355784/2016-isle-of-man-census-report.pdf> (2.3.2018).

5 Wechselkurs in Simbabwe – 35 000 000 000 000 000 Dollar, bitte, <http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/wechselkurs-in-simbabwe-dollar-bitte-1.2517697> (2.3.2018); <https://de.wikipedia.org/wiki/Pengő> (2.3.2018).

b. Kryptowährungs-Netzwerk als Vertragspartner des Miners

Für die Frage der Unternehmereigenschaft eines dezentralen oder distribuierten Netzwerks, welches das Mining von Kryptowährungen ermöglicht, ist es unerheblich, ob das Mining selbst als Teilnahme an einem Glücksspiel oder als etwas anderes zu qualifizieren ist. Die Ausführungen zur Unternehmereigenschaft von Bitcoin-Netzwerken gelten daher gleichermaßen für andere Kryptowährungs-Netzwerke (siehe 3.2.3.c.).

Wenn beim Mining anderer Kryptowährungen als Bitcoin das Zufallsmoment nicht überwiegt, liegt je nach Funktion der dem Miner gutgeschriebenen Kryptowährung ein bloßes Entgelt (Zahlungsmittel) für die Leistung des Miners vor oder erbringt das Netzwerk seinerseits eine Leistung, deren umsatzsteuerrechtliche Beurteilung vom vermittelten Recht abhängt (dazu gleich 3.3.4.b.).

Beschränkt sich die Funktion der geminten Kryptowährung nicht auf die Verwendung als Zahlungsmittel und ist die Kryptowährung nicht als Bestätigung über die Aufbringung von Eigen- oder Fremdkapital zu qualifizieren (dazu gleich), sondern erbringt das Netzwerk seinerseits eine Leistung, so ist diese Leistung auch – mangels einer einschlägigen Steuerbefreiung – umsatzsteuerpflichtig (zum Ort, an dem die Leistung ausgeführt wird und zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld siehe gleich 3.3.4.b.).

c. Einordnung des Block-Rewards

Für die Einordnung des Block-Rewards gelten die Ausführungen zum Bitcoin-Mining entsprechend, wenn das Zufallsmoment überwiegt. Der Miner erhält den Block-Reward dann als Spielgewinn ausbezahlt.

Überwiegt das Zufallsmoment hingegen nicht, so ist der Block-Reward als Gegenleistung des Netzwerks für die Leistung des Miners zur Aufrechterhaltung des Netzwerks zu qualifizieren. Je nachdem, ob die als Block-Reward ausbezahlte Kryptowährung die bloße Funktion eines Zahlungsmittels oder eine darüber hinausgehende Funktion hat, ist von einem bloßen Entgelt oder einem tauschähnlichen Umsatz auszugehen.⁹¹

3.3.4. Handel mit Kryptowährungen

a. Einleitung

Kryptowährungen, die nicht im Rahmen eines Mining erzeugt werden, werden von einer zentralen Stelle zunächst erschaffen und dann verkauft. Bei der Erzeugung dieser Kryptowährungen stellt sich aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht ledig-

91 Soweit zu sehen ist, können derzeit nur Kryptowährungen gemined werden, deren Funktion sich auf die Verwendung als (allgemeines oder privates) Zahlungsmittel beschränkt, sodass ein Tausch oder tauschähnlicher Umsatz in der Regel praktisch nicht vorkommen wird.

siv über eine mögliche Umgewichtung des Fokus der Steuer- und Sozialpolitik vom Faktor Arbeit zum Faktor Kapital diskutiert wird.¹⁹ Wendet man den Blick auf Österreich, zeigt sich sogleich, dass sowohl der Faktor Arbeit eine hohe Abgabenbelastung trägt, als auch eine starke Abhängigkeit der Finanzierung des Staates und der Sozialversicherungssysteme von lohnabhängigen Abgaben besteht: So betrug einerseits im Jahr 2016 der sogenannte „Tax Wedge“, also das Verhältnis zwischen lohnabhängigen Abgaben und Kosten für den Arbeitgeber, 47,1 %, ²⁰ andererseits bezogen sich im Jahr 2016 59,3 % der Gesamtabgaben bzw EUR 89,9 Mrd (von EUR 151,5 Mrd) auf den Faktor Arbeit. Hinzu tritt eine tendenziell sinkende Entwicklung der Lohnquote, also des Anteils der Lohnsumme am Volkseinkommen, aufgrund der Intensivierung der Kapitalintensität der Produktion und der Globalisierung.²¹ Auch aus gesamtstaatlicher Sicht ist es daher von erheblicher Bedeutung, ob die Effekte eines Wegfalls von Beschäftigung und damit von Löhnen und lohnabhängigen Abgaben (und ein damit korrespondierender steigender Bedarf an Arbeitslosenunterstützung etc) durch Produktivitätssteigerungen und neue Arbeitsfelder kompensiert werden können oder ob es überhaupt einer Umgestaltung des Steuersystems und einer Entlastung des Faktors Arbeit bedarf.

3. Wertschöpfungsabgabe und „Robotersteuer“

In diese Kerbe stößt auch die – schon lange bestehende, immer wieder aufflackernde – politische Diskussion über eine mögliche „Umbasierung“ von lohnabhängigen Abgaben. So wurde schon in den 1970er Jahren im Hinblick auf verschiedene lohnabhängige Abgaben angeregt, stattdessen auf die gesamte Wertschöpfung im Unternehmen abzustellen und nicht lediglich den Faktor Arbeit zu belasten. Derartige Vorschläge für eine Wertschöpfungsabgabe finden sich auch im Bericht der Steuerreformkommission 1998²² und als Vorschlag der SPÖ im Bericht der Steuerreformkommission 2014,²³ wobei unterschiedliche Vorschläge zur Ausgestaltung von Reichweite, Steuerpflichtigen und Bemessungsgrundlage bestehen.²⁴

19 Siehe zB *OECD, OECD Digital Economy Outlook 2017 (2017); Executive Office of the President, Artificial Intelligence, Automation, and the Economy (December 20, 2016)* 41.

20 *OECD, Taxing Wages 2017 (2017)*. Im Jahr 2015 betrug dieser Wert noch 49,6 %, wobei sich das Absinken wohl unter anderem mit der Tarifentlastung durch die Steuerreform 2015/2016 erklären lässt.

21 Siehe dazu *Mayrhuber/Glocker/Horvath/Rocha-Akis, Entwicklung und Verteilung der Einkommen in Österreich, WIFO-Beitrag zum Sozialbericht 2014–2015 (2015)*.

22 Siehe Kapitel 1.3. im Bericht der beim Bundesministerium für Finanzen eingerichteten Steuerreformkommission über Möglichkeiten von vereinfachenden, strukturbereinigenden und belastungsausgleichenden steuerpolitischen Maßnahmen im Zuge der „Steuerreform 2000“, abgedruckt zB in *ÖStZ 1998, 1 ff.*

23 Siehe den SPÖ-Vorschlag zur aufkommensneutralen Umbasierung des Dienstgeberbeitrages zum FLAF im Bericht der Steuerreform-Kommission 2014 (2014) 162 ff.

24 Siehe für eine Analyse *Gall, Warum aus steuerlicher Sicht eine Wertschöpfungsabgabe sinnvoll ist, WISO 2008/2, 71 ff.*, und ausführlich zB *Breuss/Schebeck/Walterskirchen, Wertschöpfungsabgabe als Alternative zu lohnbezogenen Dienstgeberbeiträgen zum Familienlastenausgleichsfonds, WIFO (1997)*.