



Entwurf Praxisanpassungen MWSTG

Thema: Kryptowährungen **Thème: Crypto-monnaies** **Tema: Criptovalute**

MWST-Infos 04 Steuerobjekt, 07 Steuerbemessung und Steuersätze,
09 Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen, 16 Buchführung und
Rechnungsstellung

MWST-Branchen-Infos 06 Detailhandel, 12 Reisebüros sowie Kur- und
Verkehrsvereine

Hinweis / Remarque / Osservazione:

Erster Entwurf vom 21.06.2018 vor der Praxis-Konsultation durch das Konsultativgremium. Dieser Entwurfstext wird nur in einer Sprache publiziert.

Avant-projet du 21.06.2018 avant la prise de position de l'organe consultatif. Ce texte du projet est publié dans une seule langue.

Progetto preliminare del 21.06.2018 prima della presa di posizione dell'organo consultivo. Il presente testo del progetto è pubblicato in una sola lingua.



Abkürzungen und Akronyme


Der Übersicht halber werden nur die neuen beziehungsweise angepassten Textpassagen farblich gekennzeichnet.

MWST-Info 04 Steuerobjekt

2.7.3 Kryptowährungen

Kryptowährungen sind Werteinheiten, die dezentral über ein vorbestimmtes mathematisches Verfahren innerhalb eines Computernetzwerkes auf einer Blockchain generiert werden. Die Blockchain ist eine dezentrale Datenbank, welche der verschlüsselten Speicherung von Daten jeglicher Art dient; durch die Aneinanderreihung von Speicherblöcken entsteht die Blockchain. Kryptowährungen können als Zahlungsmittel eingesetzt werden. Weiter werden durch sog. Initial Coin/Token Offering (ICO/ITO) im Rahmen der Kapitalbeschaffung durch Unternehmen digitale, Blockchain-basierte Werteinheiten (sog. Token bzw. Coins) geschaffen.


 Im Nachfolgenden ist zu beachten, dass ein Unternehmen mit Sitz im Ausland, welches Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger und Empfängerinnen im Inland erbringt, steuerpflichtig wird, sofern es innerhalb eines Jahres im In- und Ausland mindestens 100'000 Franken Umsatz aus Leistungen erzielt, die nicht nach [Artikel 21 Absatz 2 MWSTG](#) von der Steuer ausgenommen sind ( [Art. 10 Abs. 2 Bst. a und Bst. b Ziff. 2 MWSTG](#)).


 Weitere Informationen zu elektronischen Dienstleistungen finden Sie in der [MWST-Branchen-Info Telekommunikation und elektronische Dienstleistungen](#).


2.7.3.1 Kryptowährungen als Entgelt und Zahlungsmittel


Die Verwendung einer Kryptowährung wird der Verwendung von gesetzlichen Zahlungsmitteln gleichgestellt, sofern eine Kryptowährung als vertragliches Zahlungsmittel zwischen Leistungserbringer und Leistungsempfänger vereinbart wird und sie keinem anderen Zweck als der Verwendung als Zahlungsmittel dient. Die Hingabe einer solchen Kryptowährung als Entgelt für eine Leistung stellt keine zusätzliche Leistung dar, weshalb auch nicht von einem Tauschverhältnis oder tauschähnlichen Verhältnis ([Art. 24 Abs. 3 MWSTG](#)) auszugehen ist.

Das Entgelt in Form einer Kryptowährung bestimmt sich nach dem Marktwert der Leistung im Zeitpunkt der Leistungserbringung.

 Weitere Informationen zur Steuerbemessung und Rechnungsstellung finden Sie in der MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze.

Der Umtausch von gesetzlichen Zahlungsmitteln in Kryptowährung (mit ausschliesslicher Währungs-/Zahlungsfunktion) und umgekehrt stellt ein mehrwertsteuerrechtlich nicht relevanter Austausch von Zahlungsmitteln dar. Bei den mit dem Umtausch beziehungsweise An- und Verkauf erhobenen Kommissionen oder Gebühren handelt es sich um das Entgelt für von der Steuer ausgenommene Leistungen ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. d MWSTG](#);  vgl. auch [Ziff. 5.9.3.1 der MWST-Branchen-Info 14 Finanzbereich](#)).

 Die Steuerausnahme nach [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 19 Buchstabe d MWSTG](#) findet keine Anwendung, sofern ein Betreiber einer Handelsplattform den Marktteilnehmern lediglich einen technischen Marktplatz zum Handel von Kryptowährungen zur Verfügung stellt. Diesfalls liegt eine steuerlich relevante Dienstleistung am Empfängerort nach [Artikel 8 Absatz 1 MWSTG](#) vor.

Die Übertragung und Vermittlung von Coins/Token, die mit zusätzlichen Leistungen verbunden sind (sog. Utility Token oder Asset Backed Token,  vgl. Ziff. 2.7.3.3 unten), gegen Entgelt, ist nach der Art der Coins/Token zu qualifizieren.

Beispiel

Ein steuerpflichtiger Coin-Inhaber veräussert auf einer Handelsplattform für Kryptowährungen einen Coin, welcher Anrecht auf einen Gewinnanteil am Betriebsergebnis des Coin-Emittenten gibt. Da der Coin als Finanzinstrument (sog. Asset Backed Token) qualifiziert, stellt der Verkauf des Asset Backed Token/Coin durch den Coin-Inhaber eine von der Steuer ausgenommene Leistung nach [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 19 Buchstabe e MWSTG](#) dar.


Kryptowährungen werden in sogenannten Wallets (elektronische Geldbörse) digital gespeichert und aufbewahrt. Die Aufbewahrung/Verwahrung von Kryptowährung durch einen Dritten auf einem elektronischen Speichermedium/Speicherprogramm stellt eine nach [Artikel 8 Absatz 1 MWSTG](#) steuerbare Dienstleistung dar.

2.7.3.2 Mining von Kryptowährungen

Mining besteht in der Zurverfügungstellung beziehungsweise im Einsatz von Rechenleistung zur Transaktionsverarbeitung, wodurch in einem bestimmten, dezentralen Netzwerk neue Einheiten einer Kryptowährung erzeugt werden. Der Miner erhält für das Errechnen eines passenden Wertes (Hashwertes) eine Abgeltung in der entsprechenden Kryptowährung, dem sogenannten Block-Reward, sowie die mit der Speicherung und Validierung verbundenen Transaktionsgebühren.

Hinsichtlich des **Block-Rewards** (d.h. des Entgelts für die Schaffung neuer Einheiten einer Kryptowährung) liegt mangels bestimmten oder bestimmbarer Leistungsempfängern ([Art. 3 Bst. c MWSTG](#)) kein Leistungsverhältnis vor.

Die **Transaktionsgebühr** kommt dem Miner für sämtliche im geschürften Block enthaltenen Transaktionen zu. Sie wird in der Regel vom Versender einer Transaktion bezahlt und hängt unmittelbar mit der Überweisung einer bestimmten Einheit der Kryptowährung über die Blockchain zusammen, weshalb die Transaktionsgebühr beim Miner ein Entgelt für eine steuerausgenommene Leistung nach [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 19 Buchstabe c MWSTG](#) darstellt, sofern die entsprechende Kryptowährung ausschliesslich Währungs-/Zahlungsfunktion hat.

 Beim **Pool-Mining** schliesst sich der einzelne Miner einem Mining-Pool an und beauftragt diesen, das Mining zu betreiben. Der Miner stellt dabei seine Rechenleistung dem Mining-Pool zur Verfügung, wofür er (mit durch den Mining-Pool geschaffenen Einheiten einer Kryptowährung) entschädigt wird. Der Mining-Pool betreibt dabei die Mining-Software und erbringt regelmässig zusätzliche Serviceleistungen. Zwischen dem einzelnen Miner und dem Mining-Pool liegen steuerlich relevante Leistungen nach [Artikel 8 Absatz 1 MWSTG](#) vor.

2.7.3.3 Initial Coin Offering oder Initial Token Offering

Bei einem Initial Coin Offering (ICO) oder Initial Token Offering (ITO) beschafft sich ein Unternehmen finanzielle Mittel (in gesetzlicher Währung oder Kryptowährung) für ein bestimmtes unternehmerisches Vorhaben. Die Geldgeber erhalten im Gegenzug Blockchain-basierte Coins/Token, welche auf einer neu entwickelten Blockchain oder mittels eines digitalen, selbstausführenden Computerprogramms (sog. Smart Contract) auf einer

bestehenden Blockchain generiert und dezentral gespeichert werden. Die konkrete Ausgestaltung eines ICOs/ITOs sowie die auf diese Weise geschaffenen Coins/Token unterscheiden sich in technischer, funktionaler und rechtlicher Hinsicht. Die mehrwertsteuerliche Beurteilung eines ICO/ITOs hängt daher von der Art der ausgegebenen Token/Coins ab. Die jeweiligen steuerlichen Folgen sind im Einzelfall zu prüfen. Es gelten folgende Grundsätze:

- Für Coins/Token, die als reine Zahlungstoken/-coins ausgestaltet sind (sog. Payment Token) – das heisst, die keinem anderen Zweck als dem der Verwendung als Zahlungsmittel dienen – wird auf den Austausch von Zahlungsmitteln unter Ziffer 2.7.3.1 verwiesen.
 - Die Mittelbeschaffung gegen Ausgabe von Coins/Token, welche zum Bezug einer Leistung berechtigen (sog. Utility Token), stellt in der Regel eine Dienstleistung nach [Artikel 8 Absatz 1 MWSTG](#) dar und ist steuerbar, sofern keine Steuerausnahme nach [Artikel 21 Absatz 2 MWSTG](#) zur Anwendung kommt.
 - Die Kapitalbeschaffung gegen Ausgabe von Coins/Token, die beispielsweise Anspruch auf Beteiligung am Gewinn, Umsatz, einen bestimmten Teil des Umsatzes, stimmrechtliche Beteiligung, derivative Rechte oder Ähnliches geben (sog. Asset Backed Token), ist gemäss [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 19 Buchstabe e MWSTG](#) von der Steuer ausgenommen.
- 👁 Die Hingabe der finanziellen Mittel im Rahmen eines ICO/ITOs stellt grundsätzlich kein Nicht-Entgelt ([Art. 18 Abs. 2 MWSTG](#)) dar. Verpflichtet sich beispielsweise der Emittent eines ICO/ITO dazu, mit den finanziellen Mitteln eine steuerbare Leistung (z.B. Software- oder Plattformentwicklung) zu erbringen, nicht aber dazu, im Gegenzug eine bestimmte Menge an Coins/Token zuzuteilen, ist von einer grundsätzlich steuerbaren Leistung des Emittenten des ICOs/ITOs auszugehen.

MWST-Info 07 Steuerbemessung und Steuersätze

1.1.3 Entgelt in ausländischer Währung

Die Abrechnung der MWST mit der ESTV ist in **Landeswährung** vorzunehmen. Der Leistungserbringer hat das Entgelt für Leistungen, die er in ausländischer Währung in Rechnung stellt, im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung in Schweizer Franken umzurechnen ([Art. 45 Abs. 1 MWSTV](#)).

Ein Entgelt in ausländischer Währung liegt vor, wenn die Rechnung oder Quittung in ausländischer Währung ausgestellt ist. Nicht von Bedeutung ist, in welcher Währung die Zahlung erfolgt oder das Retourgeld ausbezahlt wird ([Art. 45 Abs. 2 MWSTV](#)).

☞ Weitere Informationen zur Rechnungsstellung in Landes- oder in ausländischer Währung finden Sie in der [MWST-Info Buchführung und Rechnungsstellung](#).

1.1.3.1 Umrechnungskurs

Für die Umrechnung kann **wahlweise** der von der ESTV publizierte **Monatsmittelkurs** oder der **Devisen-Tageskurs (Verkauf)** angewendet werden. Steuerpflichtige Personen, die Teil eines Konzerns sind, können für die Umrechnung ihren internen **Konzernumrechnungskurs** verwenden ([Art. 45 Abs. 3 und 4 MWSTV](#)).

Das gewählte Vorgehen ist während **mindestens einer Steuerperiode** beizubehalten und sowohl für die Berechnung der **Umsatzsteuer, Bezugsteuer** als auch für den **Vorsteuerabzug** anzuwenden ([Art. 45 Abs. 5 MWSTV](#)).

Die Monatsmittelkurse sind auf der Homepage der ESTV abrufbar. Die ESTV gibt jeweils am 25. des Monats (bzw. am ersten Werktag nach dem 25.) die Monatsmittelkurse bekannt, die im folgenden Monat angewendet werden. Bei ausländischen Währungen, für welche die ESTV keinen Kurs bekannt gibt, gilt der publizierte Devisen-Tageskurs (Verkauf) einer inländischen Bank.

1.1.3.2 Umrechnungskurs bei nachträglichen Korrekturen

Bei Gutschriften oder Nachbelastungen wegen Preiskorrekturen, Warenrücksendungen usw. ist das **Datum der Gutschrift** oder **der Nachbelastung** für die Umrechnung massgebend und **nicht** dasjenige der **ursprünglichen Rechnungsstellung**.

Sind die Buchhaltungsprogramme EDV-mässig so konzipiert, dass bei Entgeltsänderungen automatisch auf die Umrechnungsbasis der ursprünglichen Rechnung zurückgegriffen wird, dürfen die Entgeltsänderungen in ausländischer Währung auch zum Monatsmittelkurs, zum Devisen-Tageskurs (Verkauf) oder zum Konzernkurs im Zeitpunkt der Rechnungsstellung beziehungsweise des Rechnungserhalts umgerechnet werden.

1.1.4 Entgelt in Kryptowährung

Die Abrechnung der MWST mit der ESTV ist in **Landeswährung** vorzunehmen. Der Leistungserbringer hat das Entgelt für stichtagsbezogene Leistungen, die er in Kryptowährung in Rechnung stellt, im Zeitpunkt der Leistungserbringung beziehungsweise Rechnungsstellung zum Tageskurs in eine gesetzliche (in- oder ausländische) Währung

umzurechnen. Dabei hat die Rechnung das **Entgelt** für die Leistung und den entsprechenden **Mehrwertsteuerbetrag** in einer **gesetzlichen Währung auszuweisen**. Die Umrechnung kann anhand geeigneter Umrechnungsportale erfolgen, wobei die gewählte Umrechnungsquelle stetig beizubehalten ist. Für bestimmte Kryptowährungen publiziert auch die ESTV Tageskurse (☞ [Kurslisten der ESTV](#)). Die Dokumentation der Umrechnung soll jederzeit leicht und unverzüglich überprüft werden können.

👁 Diese Vorgehensweise ist auch für die Deklaration der Bezugsteuer unterliegenden Leistungen ([Art. 45 Abs. 1 MWSTG](#)) anzuwenden. Weitere Informationen zur Bezugsteuer finden Sie in der [MWST-Info Bezugsteuer](#).

MWST-Info 09 Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen

1.9 Vorsteuerabzug aufgrund von Belegen in Kryptowährung

☞ Informationen zum Vorsteuerabzug aufgrund von Belegen in Kryptowährung entnehmen Sie der [MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze](#).

Erster Entwurf vom 21. Juni 2018

MWST-Info 16 Buchführung und Rechnungsstellung

2.4 Beispiele von Rechnungen und Kassenquittungen

2.4.5 Rechnungen in ausländischer Währung

Wann gilt eine Rechnung als in Landeswährung beziehungsweise als in ausländischer Währung ausgestellt?


Als Abgrenzungskriterium, ob die mehrwertsteuerlichen Regeln für Belege in Landeswährung oder für Belege in ausländischer Währung beziehungsweise Kryptowährung anzuwenden sind, gilt grundsätzlich der **Inhalt des Belegs** (Rechnung, Kassenzettel, Coupons von Registrierkassen und EDV-Anlagen).

a) Als Belege in Landeswährung gelten

Belege, auf denen die einzelnen Leistungen in Landeswährung aufgeführt sind. Das Rechnungstotal ist in Landeswährung und ergänzend auch in ausländischer Währung ausgewiesen; Belege, auf denen die einzelnen Leistungen sowohl in Landeswährung als auch in ausländischer Währung (Zweikolonnen-System) angegeben sind.

b) Als Belege in ausländischer Währung gelten

Belege, auf denen die einzelnen Leistungen in ausländischer Währung aufgeführt sind. Das Rechnungstotal ist in ausländischer Währung ausgewiesen und kann ergänzend auch in Landeswährung angegeben sein.

 Bei Belegen/Rechnungen in Kryptowährung ist das Entgelt für die Leistung und der entsprechende Mehrwertsteuerbetrag zusätzlich in einer gesetzlichen (in- oder ausländischen) Währung auszuweisen.

 Nähere Angaben zum anzuwendenden Umrechnungskurs können der [MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze](#) entnommen werden.

Beispiel a)

(...)

Beispiel b)

(...)

MWST-Branchen-Info 06 Detailhandel

1.10 Entgelte in Kryptowährung

Entgelte für Leistungen, die in Kryptowährung in Rechnung gestellt werden, sind zusätzlich in einer gesetzlichen Währung auszuweisen.

Einzelheiten zu Entgelten in Kryptowährung können der [MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze](#) entnommen werden.

MWST-Branchen-Info 12 Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine

7.2 Bemessung des Entgelts in besonderen Fällen

- **Zahlungen für Annullierungen**

Die Zahlungen von Kunden für Annullierungen (z.B. no show-Zahlungen) gelten als echter Schadenersatz. Sie stellen beim Reisebüro ein Nicht-Entgelt gemäss Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe i MWSTG dar. Der Empfang des Schadenersatzes führt nicht zu einer Vorsteuerkorrektur.

- **Kreditkartenkommissionen**

Die Kreditkartenkommissionen gelten nicht als Entgeltsminderung (Art. 46 MWSTV). Sie dürfen deshalb nicht vom Umsatz in Abzug gebracht werden.

- **Belege in ausländischer Währung**

Beträge auf Belegen in ausländischer Währung sind in Schweizer Franken umzurechnen.

☞ Einzelheiten dazu können der [MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze](#) entnommen werden.

- **Belege in Kryptowährung**

Beträge auf Belegen in Kryptowährung sind zusätzlich in einer gesetzlichen Währung auszuweisen.

☞ Einzelheiten dazu können der [MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze](#) entnommen werden

- **Geschenkgutscheine**

Die Verkäufe von Geschenkgutscheinen sind ungeachtet der Abrechnungsart erst im Zeitpunkt der Einlösung zum massgebenden Steuersatz zu versteuern. Als Entgelt gilt der Gegenwert der verkauften Leistung.

Belege (Rechnungen, Quittungen usw.) über den Verkauf von Geschenkgutscheinen tragen keinen Hinweis auf die MWST.

- **Gewährung von Krediten an Reisende**

Kredite gehören nicht zum steuerbaren Entgelt.

- **Leistungen an eng verbundene Personen und an das eigene Personal**

Grundsätzlich ist die Steuer vom empfangenen Entgelt zu berechnen. Erfolgt die Leistungserbringung zu Vorzugskonditionen, gilt

- bei Leistungen an eng verbundene Personen als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde;
- bei Leistungen des Arbeitgebers an das Personal, die im Lohnausweis zu deklarieren sind, als Entgelt der Wert, welcher auch für die direkten Bundessteuern massgebend ist.

Weitere Einzelheiten dazu können der [MWST-Info Privatanteile](#) entnommen werden.

- **Verrechnungen mit Gegenleistungen**

Die Gegenleistung eines Leistungsempfängers muss nicht in einer Geldzahlung erfolgen. Auch jede andere geldwerte Leistung ist Entgelt, so beispielsweise die Hingabe von

Gegenständen oder die Verrechnung mit einer Gegenforderung. Wenn Lieferungen oder Dienstleistungen in Verrechnung mit Gegenleistungen (Lieferungen oder Dienstleistungen) abgegolten werden, verbuchen und versteuern beide Vertragspartner den vollen Wert der erbrachten Leistung.

Die korrekte steuerliche Behandlung lässt sich am besten erzielen, wenn für Leistung und Gegenleistung separate Belege erstellt werden (z.B. gegenseitige Fakturierung). Dies betrifft beispielsweise die Spesenabrechnungen der Reiseleiter, wenn vor Ort bezahlte Ausflüge der Reisenden mit dem Lohn des Reiseleiters verrechnet werden.

Erster Entwurf
vom
21. Juni 2018