

Memorandum

Datum: Zürich, 20. September 2018
200001 | 180920 Praxisanpassungen MWSTG Kryptowährungen MME

An: Hauptabteilung Mehrwertsteuer
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV

Von: Monika Molnar / Thomas Linder

Betrifft: **MME Stellungnahme zum Entwurf Praxisanpassungen MWSTG «Kryptowährungen»**

Sehr geehrte Damen und Herren

Herzlichen Dank für Ihre Einladung, die geplanten Praxisanpassungen bei der Mehrwertsteuer im Zusammenhang mit Kryptowährungen zu kommentieren. MME nimmt – in Absprache mit der Tax & Accounting Working Group der Crypto Valley Association (Zug) – gerne Stellung zum publizierten Entwurf.

Aus der Sicht der Wissenschaft ist die Blockchain in der Kybernetik (Steuerung von menschlicher Einwirkung und Technik) zu finden. Die kybernetischen, durch ein selbstverwaltetes System ausgelösten Leistungen sind von den für die Mehrwertsteuer bekannten Telekommunikationsleistungen abzugrenzen. Es ist notwendig, Transaktionen im Bereich Blockchain (d.h. in sog. kybernetischen Systemen) unter diesem Aspekt neu anzuschauen und zu analysieren, damit Rechtssicherheit entsteht. Eine voreilige mehrwertsteuerliche Qualifikation ist zu verhindern.

Um eine Qualifikation der mehrwertsteuerlichen Relevanz der Blockchain Technologie vornehmen und folglich die notwendigen technischen und rechtlichen Rahmenbedingungen definieren zu können, sind Blockchain Applikationen im Kontext der gesamten Digitalinfrastruktur, in die sie eingebettet sind, sowie im Kontext der Rechtsverhältnisse, die durch eine Blockchain Transaktion verändert werden könnten, darzustellen. Die Funktionalitäten der Blockchain müssen im technischen und rechtlichen Kontext detailliert betrachtet werden.

Die rechtliche Kategorisierung der Token sollte daher unseres Erachtens basierend auf objektiven Unterscheidungskriterien erfolgen, insbesondere in Bezug auf die Frage der Anwendung des Steuerrechts. Die resultatorientierte Klassifizierung der FINMA in dem Geldwäschereigesetz unterliegende Zahlungs-Token, finanzmarkt-relevante Anlage-Token und unregulierte Nutzungs-Token ist für eine zivilrechtliche und mehrwertsteuerliche Analyse von Blockchain Infrastrukturen nicht ausreichend. Dies, da der resultatorientierte Ansatz

keine rechtliche Klassifizierung im Sinne einer Subsumtion basierend auf generell-abstrakten Grundsätzen zulässt und daher ebenfalls zu Rechtsunsicherheit führt. Von uns wird demnach eine funktionale Unterscheidung in Native Token (BCP 1), Gegenpartei-Token (BCP 2) und Eigentums-Token (BCP 3) vorgeschlagen, aus welcher man direkt die mehrwertsteuerliche Qualifikation ableiten könnte.

Die von der ESTV HA MWST beabsichtigte Praxis umschreibt „Kryptowährungen“, was aber kein definierter Begriff ist. Wir schlagen vor, die Praxismitteilung auf gegenparteilose BCP 1 Token zu beschränken, welche als vertragliche oder faktische Zahlungsmittel eingesetzt werden, und nicht auf Token auszuweiten, welche mit relativen oder absoluten Rechten synchronisiert sind.

Schliesslich unterscheiden sich die konkrete Ausgestaltung eines ICOs/ITOs sowie die auf diese Weise geschaffenen Coins/Token in technischer, funktionaler und rechtlicher Hinsicht substantiell. Die mehrwertsteuerliche Beurteilung eines ICOs/ITOs hängt daher auch stark von der Ausgestaltung ab. Die ICOs benötigen eine weitere Detailanalyse und dürfen nicht unbesehen mit Kryptowährungen gleichgesetzt werden. Deshalb sollten diese in der beabsichtigten Broschüre betreffend Kryptowährung nicht erwähnt werden. Im Allgemeinen sollten bei der Emission von Tokens die gleichen Regeln wie beim Crowd-Funding Anwendung finden.

Die korrekte steuerliche Einordnung der verschiedenen Geldflüsse rund um die Blockchain-Technologie ist alles andere als einfach. Sowohl die Technologie als auch die Mehrwertsteuer werfen komplexere Fragen auf, als man auf den ersten Blick erwarten könnte. Gerne stehen wir daher für weiterführende Diskussionen und einen Erfahrungsaustausch zur Verfügung. Wir freuen uns über eine Kontaktaufnahme.

Mit freundlichen Grüssen



Monika Molnar



Thomas Linder

Inhaltsverzeichnis

| | | |
|-------|--|----|
| I. | Allgemeine Stellungnahme zur mehrwertsteuerlichen Relevanz der Blockchain | 4 |
| A. | Vorbemerkungen | 4 |
| 1. | Rechtlich relevanten Grund-Funktionalitäten eines Blockchain Systems | 4 |
| 2. | Blockchain Funktionalitäten im technischen und rechtlichen Kontext | 5 |
| 2.1 | Digitalinfrastrukturkontext | 5 |
| 2.2 | Rechtskontext | 6 |
| 2.3 | Zwischenfazit | 7 |
| B. | Welche Arten von Token können auf einer Blockchain übertragen werden? | 7 |
| 1. | Vorbemerkung | 7 |
| 2. | Native Token (BCP 1) | 8 |
| 2.1 | Zivilrechtliche Grundlagen | 8 |
| 2.2 | Mehrwertsteuerliche Behandlung | 9 |
| 3. | Gegenpartei-Token (BCP 2) | 9 |
| 3.1 | Zivilrechtliche Grundlagen | 9 |
| 3.2 | Mehrwertsteuerliche Behandlung | 11 |
| 4. | Eigentums-Token (BCP 3) | 11 |
| 4.1 | Zivilrechtliche Grundlagen | 11 |
| 4.2 | Mehrwertsteuerliche Behandlung | 11 |
| II. | Allgemeine Kommentare zum Entwurf Praxisanpassungen MWSTG „Kryptowährungen“ | 12 |
| A. | Kybernetische Systeme | 12 |
| B. | Mehrwertsteuerliches Steuerobjekt | 14 |
| III. | Konkrete Kommentare zum Entwurf Praxisanpassungen MWSTG „Kryptowährungen“ | 16 |
| A. | Kryptowährungen | 16 |
| B. | Kryptowährungen als Entgelt und Zahlungsmittel | 16 |
| C. | Mining von Kryptowährungen | 17 |
| D. | Initial Coin Offering oder Initial Token Offering | 18 |
| E. | Steuerbemessung und Steuersätze | 18 |
| 1. | Entgelt in ausländischer Währung | 18 |
| 2. | Umrechnungskurs | 19 |
| 3. | Umrechnungskurs bei nachträglichen Korrekturen | 19 |
| 4. | Entgelt in Kryptowährung | 19 |
| F. | Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen | 20 |
| 1. | Vorsteuerabzug aufgrund von Belegen in Kryptowährung | 20 |
| G. | Buchführung und Rechnungsstellung | 20 |
| 1. | Beispiele von Rechnungen und Kassenquittungen | 20 |
| 2. | Rechnungen in ausländischer Währung | 20 |
| 2.1 | Wann gilt eine Rechnung als in Landeswährung beziehungsweise als in ausländischer Währung ausgestellt? | 20 |
| 2.1.1 | Als Belege in Landeswährung gelten | 20 |
| 2.1.2 | Als Belege in ausländischer Währung oder in Kryptowährung gelten | 20 |
| H. | Detailhandel | 20 |
| 1. | Entgelte in Kryptowährung | 20 |
| I. | Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine | 21 |
| 1. | Bemessung des Entgelts in besonderen Fällen | 21 |

I. Allgemeine Stellungnahme zur mehrwertsteuerlichen Relevanz der Blockchain

A. Vorbemerkungen

- 1 Um eine Qualifikation der mehrwertsteuerlichen Relevanz der Blockchain Technologie vornehmen und folglich die notwendigen technischen und rechtlichen Rahmenbedingungen definieren zu können, sind Blockchain Applikationen im Kontext der **gesamten Digitalinfrastruktur**, in die sie eingebettet sind, sowie im **Kontext der Rechtsverhältnisse**, die durch eine Blockchain Transaktion verändert werden könnten, darzustellen.
- 2 Bevor wir auf die mehrwertsteuerlichen Fragen Stellung nehmen, werden wir daher im Rahmen dieser Vorbemerkungen die rechtlich relevanten technischen notwendigen Funktionalitäten der Blockchain Technologie in knapper Form umschreiben und die Anforderungen der Verknüpfung (Synchronisation) dieser Funktionen mit rechtlich relevanten Vorgängen aufzeigen.

1. Rechtlich relevanten Grund-Funktionalitäten eines Blockchain Systems

- 3 Folgende drei rechtlich relevanten Grund-Funktionalitäten müssen vorliegen:
 - Digitale Ausführung einer sicheren, einmaligen, unveränderbaren **Buchung** und das Nachführen eines Datenbankeintrags (Account) auf einer Adresse (Public Key – PUK) resp. die Zuordnung einzelnes digitalen Eintrages (Token¹) zu einem solchen PUK²;
 - Die direkte digitale Auslösung von (unaufhaltbaren) Transaktionen durch **Zugriff** des Inhabers des dafür notwendigen Schlüssels (Private Key – PIK)- und damit die Beherrschbarkeit des Tokens durch den PIK Inhaber.
 - Die digitale unveränderbare **inhaltliche Verknüpfung** von rechtlich relevanten Informationen zu dieser Buchung (Synchronisation) je nach Funktion der Token (z.B. durch Applikation / Smart Contract); sowie

¹ Nachfolgend verwenden wir den Begriff «Token» als Umschreibung eines digitalen Eintrages auf einem Blockchain System. Vgl. auch die Ausführungen zum «Token» im Vernehmlassungsbericht LI, S. 45 ff. Aufgrund der fehlenden Körperlichkeit wird vorgeschlagen, den Token als neues rechtliches Element einzuführen und nicht über eine Änderung des Sachenrechts zu regeln.

² Dies hängt vom technischen und konzeptionellen Modell der zugrunde liegenden Blockchain ab. Im Falle von Blockchains, die auf Unspent Transaction Outputs (UTXO) wie Bitcoin basieren, können diese UTXO als einzelne Werteinheiten angesehen und daher direkt einem PUK zugeordnet werden. In saldo-basierten Blockchainmodellen wie Ethereum besteht dagegen ein Saldo, der mit einem bestimmten asymmetrischen Schlüsselpaar (PUK und PIK) verknüpft ist.

4 Diese Funktionalitäten führen

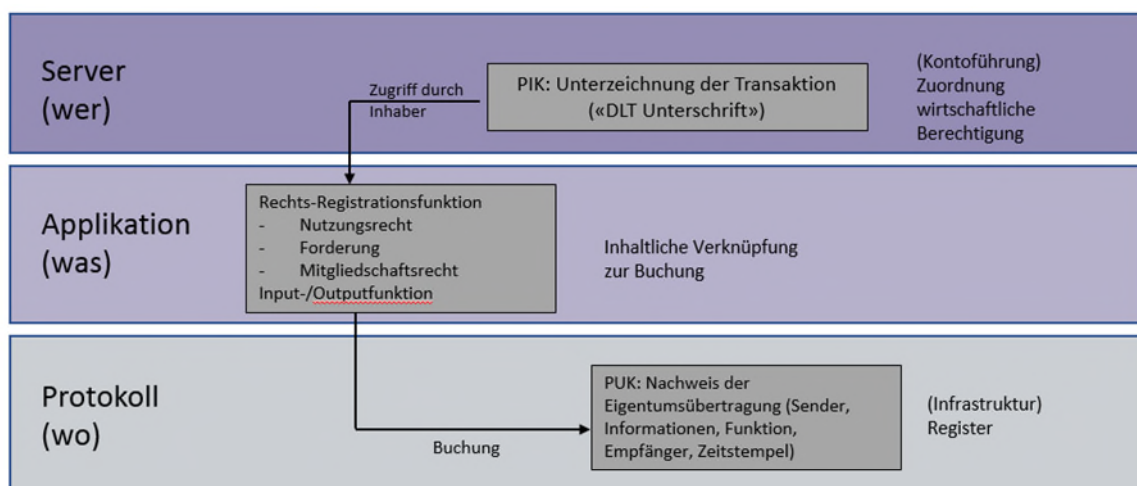
- zu einer direkten Kontrolle (Beherrschbarkeit) des PIK Inhabers über Token ohne Notwendigkeit eines Intermediärs;
- zu einer Vereinfachung der Gestaltung und der Übertragung von Token und der damit verknüpften Funktionen sowie damit verbundener Werte, Rechten, Ansprüche oder Eigentum (Synchronisation);
- zu Effizienzgewinnen im Kontroll- und Auditbereich; sowie
- je nach Ausgestaltung zu einer anderen Bilanzierung bei den Finanzdienstleistern und dadurch zu anderen (erleichterten) Eigenmittelunterlegungen.

2. Blockchain Funktionalitäten im technischen und rechtlichen Kontext

2.1 Digitalinfrastrukturkontext

- 5 Die Blockchain mit ihrer jeweiligen Protokoll-Infrastruktur (**Protokoll-Ebene**) ist zusätzlich in zwei weitere Digitalinfrastruktur-Ebenen eingebettet (vgl. dazu Darstellung unten).
- Auf der **Server-Ebene** (auch Benutzer-Ebene) wird der Zugriff technisch geregelt und rechtlich der Inhaber der Zugriffsberechtigung (PIK) entweder als Bevollmächtigter oder als wirtschaftlich Berechtigter (BO) an den Token in einem PUK (Zuordnung der PUK Adresse zu einem BO). Daraus lässt sich die Berechtigung für die Anpassung des entsprechenden Saldos oder Zuordnungen einzelner Token ableiten. Diese Ebene ist für Intermediäre, vor allem für die Klärung und Registrierung der wirtschaftlichen Berechtigung sowie für die sichere Speicherung bedeutsam.
 - Auf der **Applikations-Ebene** wird definiert, was (d.h. welche rechtlich relevante Information / Recht / Anspruch / Eigentum) überhaupt auf der Protokoll-Ebene gebucht werden soll. Hier wird der inhaltliche Kontext und/oder die angestrebte inhaltliche Synchronisation des Tokens mit dem Recht definiert. Auf dieser Ebene sind die technischen³ sowie die juristischen Anforderungen für die Verknüpfung zwischen Recht und Token zu orten.

³ Technisch ist zu klären, ob der Token tatsächlich untrennbar mit der rechtlich relevanten Information verbunden ist.



2.2 Rechtskontext

- 6 Die drei oben unter Ziff. 2.1 definierten digitalen Ebenen (Protokoll-, Applikations- und Server-Ebene) sind für den Rechtskontext – und somit auch für die Mehrwertsteuerliche Qualifikation – relevant. Denn über diese entscheidet sich letztlich die Frage, welche Rechtsverhältnisse (was) mit einer Buchung auf der Protokoll-Ebene (Blockchain Infrastruktur) übertragen werden können.
- 7 Bei der Analyse der Möglichkeiten der Rechtsübertragung über ein Blockchain System ist jedoch ein Blick auf die einem Blockchain System gelieferten Daten zu werfen (sog. Blockchain Informationen). Diese beschränken sich in erster Linie auf sog. Buchungseinträge (Sender, Empfänger, Buchung, Zeitstempel) sowie auf gewisse über sog. Smart Contracts zusätzliche programmierte Informationen und Funktionen (z.B. limitierte Anzahl, Zuordnung der limitierten Anzahl auf Adressen, Saldobuchhaltung, Verknüpfung mit Informationen, etc.).
- 8 Die rechtliche Herausforderung besteht daher in der **Synchronisation** der Blockchain Informationen mit:
 - Rechtlich relevanten Informationen (inhaltliche Informationssynchronisation);
 - dem eigentlichen Rechtsübergang (Rechtsübertragungssynchronisation); und
 - dem berechtigten Rechtsinhaber (Berechtigungssynchronisation).
- 9 Die eigentlichen Blockchain Informationen (Sender, Empfänger, Buchung, Zeitstempel) stellen zwar, wie oben erwähnt, wichtige Transaktionsdaten dar, diese genügen aber weder (a) für die Erstellung einer rechtlich relevanten Information (d.h. für die inhaltliche Informationssynchronisation) noch (b) für die Übertragung des Rechts (d.h. Rechtsübertragungssynchronisation), und auch nicht (c) für die Klärung der Rechtsinhaberschaft (d.h. für die Berechtigungssynchronisation).

2.3 Zwischenfazit

- 10 Es ist zwischen dem Digitalinfrastrukturkontext und dem Rechtskontext zu unterscheiden.
- 11 Mit der Analyse des **Digitalinfrastrukturkontexts** kann aufgezeigt werden:
 - Die Funktionen der verschiedenen Ebenen in Bezug auf die Begründung von rechtlich relevanten Sachverhalten;
 - Die Risiken und allfällig damit verbundenen technisch begründeten Schutz- und Regulierungsbedürfnisse bezogen auf die jeweilige Ebene.
- 12 Mit der Analyse des **Rechtskontexts** kann aufgezeigt werden:
 - Die Leistung, aber auch die Limitierung der Blockchain Infrastruktur (bzw. der Blockchain Informationen);
 - Rückschlüsse, welche zusätzliche Anforderungen (allenfalls Regulierungsbedürfnisse) zu stellen sind, um nicht nur technisch, sondern auch rechtlich den Übergang eines Anspruchs/Rechts sicher über eine Blockchain Infrastruktur synchronisieren zu können;
 - Die steuerliche Qualifikation einer Transaktion bzw. einer Leistung im Sinne der MWST, sofern eine solche vorhanden ist.
- 13 Nachfolgend werden wir im Einzelnen bei den jeweiligen Fragen auf diese Aspekte eingehen.

B. Welche Arten von Token können auf einer Blockchain übertragen werden?

1. Vorbemerkung


- 14 Die rechtliche Kategorisierung der Token sollte basierend auf den eben genannten **objektiven Unterscheidungskriterien** erfolgen, insbesondere in Bezug auf die Frage der Anwendung des Steuerrechts.
- 15 Das Konzept des „Investor Interest“ aus dem US-amerikanischen Recht sollte kein Eingang finden. Ein solches Konzept führt zu einer Subjektivierung der Rechtsanwendung und dadurch zu Rechtsunsicherheit. Ebenso ist die resultatorientierte Klassifizierung der FINMA in dem Geldwäschereigesetz unterliegende **Zahlungs-Token**, finanzmarkt-relevante **Anlage-Token** und unregulierte **Nutzungs-Token** für eine zivilrechtliche und steuerliche Analyse von Blockchain Infrastrukturen **nicht ausreichend**. Dies, da der resultatorientierte Ansatz keine rechtliche Klassifizierung im Sinne einer Subsumtion

basierend auf generell-abstrakten Grundsätzen zulässt und daher ebenfalls zu Rechtsunsicherheit führt.⁴

- 16 Es wird demnach eine Unterscheidung in Native Token (BCP 1), Gegenpartei-Token (BCP 2) und Eigentums-Token (BCP 3) vorgeschlagen.⁵

2. Native Token (BCP 1)

2.1 Zivilrechtliche Grundlagen

- 17 BCP 1 Token können auf einem dezentralen, öffentlich zugänglichen und unter einer Open-Source-Lizenz veröffentlichten Blockchain System von Benutzer 1 auf Benutzer 2 übertragen werden, gewähren aber **keine Rechte gegenüber einer Gegenpartei**. Der Besitzer eines Native Token hat kein relatives oder absolutes Recht, mit Ausnahme des Rechts, das sich auf das Token selbst bezieht.⁶ BCP 1 Token können in vier Unterklassen eingeteilt werden (Basic Token, Infrastructure Token, Application Access Token, Application Settlement Token), auf die im Folgenden aber nicht eingegangen wird.⁷ Beispiele für BCP 1 Token sind Bitcoin, Ether, Tezzies, Golem Network Token oder Melon.
- 
- 18 Selbst wenn ein Token auf einer bestimmten Blockchain Infrastruktur z.B. als "Gaz" (Ether in Bezug auf das Ethereum Protokoll) verwendet werden kann, schliesst dies nicht aus, dass er der BCP 1 Klasse zugeordnet wird. Es besteht nämlich kein relatives Rechts gegenüber einer definierten Gegenpartei. Die Funktion des Tokens beschränkt sich auf die programmierten technischen Funktionen im kybernetisch funktionierenden Blockchain System. Die Unterscheidung zwischen Payment und Utility Token ist daher nicht zielführend.
- 19 Bei BCP 1 Token stellen sich weder die Fragen der inhaltlichen Synchronisation noch der Synchronisation des Rechtsüberganges. Vielmehr ergeben sich diese Formen der Synchronisation direkt aus dem Protokoll oder aus der darauf programmierten Applikation. Bei diesen Token stellt sich indes die Frage der Berechtigungssynchronisation, insbesondere im Zusammenhang mit der Beurteilung von Leistungserbringer- und empfänger.

⁴ FINMA, Wegleitung für Unterstellungsanfragen betreffend ICOs, S. 6 f.

⁵ Siehe dazu MME Framework.

⁶ Das Recht am Token selbst hängt vom technischen und konzeptionellen Modell der zugrunde liegenden Blockchain ab. Im Falle von Blockchains, die auf Unspent Transaction Outputs (UTXO) wie Bitcoin basieren, können diese UTXO als einzelne Werteinheiten angesehen werden. In kontenbasierten Blockchainmodellen wie Ethereum hätte ein Benutzer ein Recht auf den Kontostand, der mit einem bestimmten asymmetrischen Schlüsselpaar (PUK und PIK) verknüpft ist.

⁷ Siehe dazu MME Framework, S. 6 ff.

2.2 Mehrwertsteuerliche Behandlung

- 20 BCP 1 Token sind weder mit relativen noch mit absoluten Rechten rechtsverbindlich synchronisiert. Es besteht demnach keine inhaltliche Synchronisation mit einer definierten Gegenpartei oder einer definierten Gegenleistung. Die Funktion des Tokens beschränkt sich auf die programmierten technischen Funktionen im kybernetisch funktionierenden Blockchain System.
- 21 **Fazit:** *Alle BCP 1 Token sind mehrwertsteuerlich gleich zu behandeln wie die sogenannten Kryptowährungen heute. Unter diese Kategorie fallen zum Beispiel alle Token, welche auf der Kursliste der ESTV aufgeführt sind, d.h. per 31.12.2017 wären dies Bitcoin, Ethereum, Ripple, Bitcoin Cash, Litecoin, Cardano, NEM, Stellar, IOTA oder TRON. Die Unterscheidung zwischen Payment und Utility Token ist nicht zielführend.*

3. Gegenpartei-Token (BCP 2)

3.1 Zivilrechtliche Grundlagen

- 22 Die zweite Kategorie (BCP 2) bezieht sich auf Token, die dem Token Inhaber gegenüber einem Dritten ein **relatives Recht** einräumen (sollen). Das relative Recht kann verschieden ausgestaltet sein:
- ein Recht zum Bezug oder zur Nutzung von Produkten oder Dienstleistungen;
 - ein Recht auf eine finanzielle Zahlung;
 - ein Recht auf einen Vermögenswert;
 - ein Bündel von Aktionärs- oder Mitgliedschaftsrechten.
- 23 Der Inhalt dieser Rechte ergibt sich erst mit der **Synchronisation** der rechtsrelevanten zusätzlichen Informationen (inhaltliche Informationssynchronisation), mit dem eigentlichen Rechtsübergang (Rechtsübertragungssynchronisation) und – sofern notwendig – mit dem Rechtsinhaber (Berechtigungssynchronisation). Ohne eine inhaltliche Informationssynchronisation kann ein Token kein relatives Recht repräsentieren und ist daher der BCP 1 Kategorie zuzuordnen.
- 24 Bei BCP 2 Token kann es sich je nach Anspruch um Payment, Utility oder Asset Token handeln. Diese Unterscheidung ist somit nicht zielführend.
- 25 Aufgrund der unterschiedlichen Merkmale dieser relativen Rechte unterscheiden wir daher in der BCP-Klasse 2 folgende Unterklassen: (1) IOU-Token, (2) Derivat-Token, (3) Fondsanteils-Token, (4) Beteiligungs-Token und (5) Mitglieder-Token.

a) IOU-Token

26 IOU-Token repräsentieren alle Formen einer Schuld oder Forderung gegen den Token-Emittenten oder einen Dritten. Beispiele für eine solche zugrunde liegende Forderung können sein:

- Zahlung eines bestimmten Betrages;
- Beteiligung an zukünftigen Erträgen;
- Lieferung eines materiellen oder immateriellen Vermögenswertes;
- Nutzungsrecht an einer Infrastruktur;
- Recht, Dienstleistungen zu erhalten.



b) Derivat-Token

27 Derivat-Token sind eine Sonderform der oben genannten IOU-Token. Aufgrund ihrer spezifisch geregelten Existenz bilden sie eine eigene Unterklasse in unserem Klassifikationsmodell. Der Wert der Forderung ergibt sich aus einem zugrunde liegenden Basiswert, z.B. Gold, Schweizer Franken etc.



c) Fondsanteils-Token

28 Fonds-Token sind Anteile eines kollektiven Anlagefonds, die von einer natürlichen oder juristischen Person zentral verwaltet werden.



d) Beteiligungs-Token

29 Die vierte Unterklasse der BCP 2 Token bezieht sich auf verbriefte Beteiligungsrechte. Der Token kann die Mitgliedschaftsrechte in einer Gesellschaft sowie die damit verbundenen Vermögensrechte, wie z.B. das Recht auf Dividendenzahlungen repräsentieren.



e) Mitgliedschafts-Token

30 Mitgliedschafts-Token stellen ein einfaches persönliches Mitgliedschaftsrecht dar, z.B. in einem Verein oder einem Club. Im Gegensatz zu Beteiligungs-Token sind Mitgliedschafts-Token nicht mit Kapitalrechten einer Gesellschaft verbunden.




3.2 Mehrwertsteuerliche Behandlung

- 31 BCP 2 Token sind mit relativen Rechten rechtsverbindlich synchronisiert. Es besteht demnach eine inhaltliche Synchronisation mit einem definierten Rechtsverhältnis mit einer definierten Gegenpartei.
- 32 **Fazit:** *Alle BCP 2 Token sind mehrwertsteuerlich gleich zu behandeln wie das unterliegende Rechtsverhältnis, mit dem sie synchronisiert sind. Unter diese Kategorie fallen zum Beispiel digitale Gutscheine, Forderungen, Anleihen, Derivate, Fondsanteile, Beteiligungen oder Mitgliedschaftsrechte.*
- 33 *Unseres Erachtens sind daher Payment und Utility Token, welche mit einem relativen Recht auf eine Dienstleistung oder Produkt synchronisiert sind, als digitale Geschenkgutscheine zu qualifizieren. Sie sind ungeachtet der Abrechnungsart erst im Zeitpunkt der Einlösung zum massgebenden Steuersatz zu versteuern.*

4. Eigentums-Token (BCP 3)

4.1 Zivilrechtliche Grundlagen

- 34 Die dritte Kategorie (BCP 3) umfasst Fälle, in denen der Token ein digital registriertes und mit der Blockchain Infrastruktur verknüpftes Eigentumsrecht als eigenständige Funktionalität darstellt. BCP 3 Token gewähren demnach absolute Rechte (*erga omnes*) in Form eines dinglichen Rechts, eines Registerrechts oder eines Persönlichkeitsrechts.
- 
- 35 Der Inhalt dieses absoluten Rechts ergibt sich erst mit der **Synchronisation** der rechtsrelevanten zusätzlichen Informationen (inhaltliche Informationssynchronisation), mit dem eigentlichen Rechtsübergang (Rechtsübertragungssynchronisation) und – sofern notwendig – mit dem Rechtsinhaber (Berechtigungssynchronisation).
- 36 Abhängig vom jeweiligen Eigentumsmodell unterscheiden wir zwischen (1) Gesamteigentum-Token, (2) Miteigentum-Token und (3) Alleineigentum-Token.
- 37 BCP 3 Token sind unseres Erachtens durch die FINMA Qualifikation nicht erfasst. Die Unterscheidung zwischen Payment, Utility oder Asset Token ist somit nicht zielführend.

4.2 Mehrwertsteuerliche Behandlung

- 38 BCP 3 Token sind mit absoluten Rechten rechtsverbindlich synchronisiert. Es besteht demnach eine inhaltliche Synchronisation mit einem dinglichen Rechts, eines Registerrechts oder eines Persönlichkeitsrechts.
- 39 **Fazit:** *Alle BCP 3 Token sind mehrwertsteuerlich gleich zu behandeln wie das unterliegende absolute Recht, mit dem sie synchronisiert sind. Unter diese Kategorie fallen vor allem digitale dingliche Rechte, wie zum Beispiel Eigentum an Gold oder an immateriellen*

Rechten. Eine Unterscheidung zwischen Payment, Utility oder Asset Token ist nicht zielführend.

II. Allgemeine Kommentare zum Entwurf Praxisanpassungen MWSTG „Kryptowährungen“

- 40 Die von der ESTV HA MWST beabsichtigte Praxis umschreibt „Kryptowährungen“, was aber kein definierter Begriff ist. Aus der Sicht der Wissenschaft ist die Blockchain in der Kybernetik (Steuerung von menschlicher Einwirkung und Technik) zu finden. Die kybernetischen, durch ein selbstverwaltetes System ausgelösten Leistungen sind von den für die Mehrwertsteuer bekannten Telekommunikationsleistungen abzugrenzen. Es ist notwendig, Transaktionen im Bereich Blockchain (d.h. in sog. kybernetischen Systemen) unter diesem Aspekt neu anzuschauen und zu analysieren, damit Rechtssicherheit entsteht. Eine voreilige mehr-wertsteuerliche Qualifikation ist zu verhindern.

A. Kybernetische Systeme

- 41 Durch die Digitalisierung entstehen neue Technologien. Die Blockchain Technologie revolutioniert das Wirtschaftsleben und die damit verbundenen rechtlichen Rahmenbedingungen. In diesem Abschnitt fokussiert sich das Memorandum auf die Entstehungsgeschichte der in der Schweiz angesiedelten Unternehmen, welche im Bereich Blockchain tätig sind.
- 42 Die sogenannte Blockchain Technologie wurde durch Bitcoin bekannt. Dabei übernimmt sie die Funktion eines Registers, in dem Transaktionen sicher, einmalig und transparent ausgeführt und gespeichert werden können. Diese Technologie ist jedoch weit über Bitcoin hinaus einsetzbar. Sie basiert grundsätzlich auf Open Source Lizenzen und wird weltweit von einer Vielzahl von Personen und Organisationen weiterentwickelt und für andere Einsatzgebiete erweitert. Die Relevanz der Blockchain Technologie ist in der Möglichkeit begründet, Informationen und Transaktionen digital so abzubilden, dass diese nicht kopier- oder manipulierbar sind und diese sicher zwischen Nutzern übertragen werden können.
- 43 Die Sicherheit wird dabei nicht durch eine aufwändige Organisation, sondern rein durch mathematische Verfahren (z.B. Verschlüsselungstechnik, Kryptographie), dezentrale Strukturen und definierte, algorithmisch festgelegte Regeln gewährleistet⁸.
- 44 Diese technologisch regulierten Blockchain Systeme lassen sich am besten mit der **Wissenschaft der Kybernetik** erklären. Kybernetik ist nach ihrem Begründer Norbert Wiener die Wissenschaft der Steuerung und Regelung von Maschinen, lebenden Organismen und sozialen Organisationen und wurde auch mit der Formel „die Kunst des Steuerns“ beschrieben. Der Begriff als solcher wurde Mitte des 20. Jahrhunderts nach dem Vorbild des

⁸ Vernehmlassungsbericht der liechtensteinischen Regierung betreffend die Schaffung eines Gesetzes über auf vertrauenswürdigen Technologien (VT) beruhende Transaktionssysteme (Blockchain-Gesetz; VT-Gesetz; VTG) und die Abänderung weiterer Gesetze, <https://www.llv.li/files/srk/vnb-blockchain-gesetz.pdf>

englischen „cybernetics“ – d.h. Regelungstechniken – in die deutsche Sprache übernommen⁹.

45 Die Kybernetik benötigt demnach die Zusammenwirkung von:

- Menschlicher Einwirkung (z.B. Idee für wissenschaftliche, wirtschaftliche, humanitäre, kulturelle Zweckbestimmungen, Steuerung) und
- Technischem Knowhow (Informatik, Programmieren, Schaffen von kybernetischen Organismen, welche die Fähigkeit haben, Input und Output Transaktionen selbständig zu verwalten).

46 Die Entwicklung eines kybernetischen Systems erfolgt meist im Rahmen eines Crowd-Fundings und in verschiedenen Phasen:

- **Phase 1:** Konkretisierung und Entwicklung einer bestimmten Idee, welche mit einem spezifischen, dezentralen Blockchain-Protokoll zusammenhängt. Es ist beabsichtigt, dass dieses Protokoll und die dazugehörigen Applikationen unter einer Open Source Lizenz einem öffentlich zugänglichen Computernetzwerk dienen sollen, welches der Allgemeinheit - ähnlich wie das TCP/IP Protokoll für das Internet - zur freien Verfügung stehen soll.
- **Phase 2:** Konkretisierung der Art der Zusammenarbeit der involvierten Entwickler, um eine effiziente Entwicklung und Finanzierung des Projektes sicherstellen zu können. Obwohl dezentrale Systeme entwickelt werden sollen, ist es für die Regelung der Verantwortlichkeiten, dem Aufsetzen von Governance-Strukturen und für Haftungsfragen empfehlenswert, dies trotzdem zentral über eine rechtliche Einheit abzuwickeln. Daher erfolgt meist eine durch Gründung einer juristischen Gesellschaft (Verbindung von mehreren Personen, Gemeinschaften oder Körperschaften) oder durch Gründung einer Stiftung (verselbständigtetes Vermögen des privaten Rechts/des öffentlichen Rechts). Gemäss Gesellschaftervertrag/Statuten/Stiftungsurkunde wird die Förderung neuer Technologieentwicklungen und Applikationen, insbesondere die Förderung und Erhaltung von neuen offenen dezentralisierten Softwarearchitekturen bezweckt. Im Vordergrund - aber nicht ausschliesslich - steht dabei die Entwicklung des spezifischen Protokolls sowie die Förderung und Unterstützung von Applikationen unter Anwendung dieses Protokolls.
- **Phase 3:** Finanzierung des Projektes durch Akzeptieren von Zuwendungen im Rahmen eines Crowd-Fundings (Donations/Contributions). Die Zuwendungen erfolgen meistens in Kryptowährungen (z.B. Bitcoin, Ethereum), können aber auch in traditionellen Währungen (FIAT) geleistet werden. Die Zuwendungen können mit/ohne Erwartung einer individuellen Gegenleistung erfolgen (Abgrenzungen im MWSTG: Leistung Art. 3 lit. c MWSTG, Entgelt Art. 3 lit. f MWSTG, Spende Art. 3 lit. i MWSTG, Steuerpflicht Art. 10 MWSTG, Mittelfluss Art. 18 Abs. 2 Ziffer lit. d, e, g MWSTG, Umrechnungskurse, Rechnungsstellung in fremder Währung). Es wird meist ein

⁹ <https://de.wikipedia.org/wiki/Kybernetik>

Smart Contract erstellt, in dem die Zuwendungs-Konditionen («Donation-Terms/Contribution») definiert werden. Im Smart Contract können Obligationen (Verpflichtungen) entstehen. Wenn eine Obligation begründet worden ist, sind die beteiligten Personen verpflichtet. Oft können bereits in dieser Phase spätere Leistungen/Gegenleistungen definiert werden. Mit Abschluss eines rechtswirksamen Vertrages / Smart Contract, können bereits Vorauszahlungen vor der Ausführung einer Leistung bestimmt werden (Leistung: Art. 3 lit. c MWSTG, Rechnung: Art. 3 lit. k MWSTG und Art. 26 MWSTG).

- **Phase 4:** Entwicklung: Falls die notwendigen Zuwendungen vorhanden sind, werden die Mittel gemäss Gesellschaftszweck/Statuten/Stiftungszweck eingesetzt und dabei das entsprechende Blockchain-Protokoll entwickelt. Diese Entwicklung erfolgt grundsätzlich mit Unterstützung von in- und ausländischen Dienstleistungserbringern (Abgrenzung im MWSTG: Leistung Art. 3 lit. c MWSTG, Lieferung/Dienstleistung Art. 3 lit. d,e MWSTG, Art. 45 MWSTG).
- **Phase 5:** Release des Protokolls unter einer «Open Source» Lizenz («Open-Source-Protokoll»). Das entwickelte kybernetische Protokoll wird gratis zur Verfügung gestellt. Damit wird ein spezifisches, neues, dezentrales Netzwerk geschaffen. Damit sich die Netzwerk-Nutzer gegenseitig als solche identifizieren können, können auf dem Protokoll zudem neue Blockchain basierte Token ausgegeben werden, welche Zählerfunktionen, Nutzungsrechte für die Software oder andere Funktionen repräsentieren können. Der Token erhält seine Funktion, wofür er eingesetzt werden kann (siehe vorne Kategorisierung in BCP 1, BCP2 und BCP 3). Die Token sind marktfähig und handelbar.
- **Phase 6:** Dezentraler Betrieb des kybernetischen Systems (Abgrenzung „kybernetische Leistungen“, siehe nächstes Kapitel).


B. Mehrwertsteuerliches Steuerobjekt

- 47 Die Verwendung von Bitcoin wird nach unserem Wissen von der ESTV HA MWST heute der Verwendung von gesetzlichen Zahlungsmitteln gleichgestellt. 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. Unter diese Kategorie fallen nach früheren Aussagen der ESTV HA MWST zum Beispiel auch Token, welche auf der Kursliste der ESTV aufgeführt sind, d.h. per 31.12.2017 wären dies neben Bitcoin auch Ethereum, Ripple, Bitcoin Cash, Litecoin, Cardano, NEM, Stellar, IOTA oder TRON.
- 48 International besteht jedoch keine einheitliche Behandlung. Der EuGH Entscheid vom 22. Oktober 2015 Hedqvist und die drauf resultierende nationale Handhabung aus der Sicht der MWST¹⁰ verhilft nicht zu einer klaren mehrwertsteuerlichen Definition von

¹⁰ https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2018-02-27-umsatzsteuerliche-behandlung-von-bitcoin-und-anderen-sog-virtuellen-waehrungen.pdf?__blob=publicationFile&v=1

Kryptowährung. Es wird im Entscheid und in der umsatzsteuerlichen Praxis in den EU Mitgliedstaaten (wie z.B. in Deutschland, Österreich, Grossbritannien) der Hinweis auf analoge Behandlung von Währungen erbracht, ohne eine dogmatische Ableitung zu erbringen. Die Blockchain Branche benötigt jedoch eine umsatzsteuerliche Qualifikation für Ihre Leistung, sofern diese zu bejahen ist.

- 49 Daher erfolgt hier unser Vorschlag einer neu zu definierenden «kybernetischen Leistung». Die kybernetischen, durch ein selbstverwaltetes System ausgelösten Leistungen sind von den für die Mehrwertsteuer bekannten Telekommunikationsleistungen abzugrenzen. Die Telekommunikationsleistung beschränkt sich lediglich auf technische, digitale Übertragung von Daten zwischen Rechtssubjekten ohne Inhaltscharakter der übertragenen Daten und Informationen. Im Rahmen einer kybernetischen Leistung wird über die klassische Telekommunikations- und elektronische Dienstleistung hinaus mit einem selbstverwaltetem System kommuniziert. Die im Art. 10 MWSTV umschriebene elektronische Dienstleistungen erfassen solche Transaktionen nicht. Die bestehende Definition für elektronische Dienstleistung umfasst lediglich die Server-Ebene (siehe Ausführungen unter Ziffer I.A.1) und ist aus einer Optik Informatik motiviert. Die kybernetische Leistung ist hingegen mit einem selbstverwaltetem System verknüpft, welche bestimmt, ob eine Transaktion, wann und unter welcher Voraussetzung erfolgt. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation einer Transaktion (bzw. einer Leistung, falls zu bejahen ist) kann durch diese Steuerung initiiert und beeinflusst werden, resp. von Rechtssubjekten autonom genutzt werden.
- 50 Auszug aus der MWSTV Art. 10 Telekommunikations- und elektronische Dienstleistungen:

-  **Art. 10 Telekommunikations- und elektronische Dienstleistungen**

(Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG)

¹ Als Telekommunikations- und elektronische Dienstleistungen gelten namentlich:

- a. Radio- und Fernsehdienstleistungen;
- b. das Verschaffen von Zugangsberechtigungen, namentlich zu Festnetzen und Mobilfunknetzen und zur Satellitenkommunikation sowie zu anderen Informationsnetzen;
- c. das Bereitstellen und Zusichern von Datenübertragungskapazitäten;
- d. das Bereitstellen von Websites, Webhosting, Fernwartung von Programmen und Ausrüstungen;
- e. das elektronische Bereitstellen von Software und deren Aktualisierung;
- f. das elektronische Bereitstellen von Bildern, Texten und Informationen sowie das Bereitstellen von Datenbanken;
- g. das elektronische Bereitstellen von Musik, Filmen und Spielen, einschliesslich Glücksspielen und Lotterien.

- 51 Die kybernetische Leistung umfasst dagegen einen breiteren Leistungskreis in einem selbstverwalteten System, welches mit oder ohne menschlicher Mitwirkung Transaktionen auslöst und abwickelt. Die verwendeten technischen Systeme (z.B. Computer, Internet, etc.) werden lediglich als Hilfsmittel eingesetzt, damit die inhaltliche Zweckbestimmung durch Selbstverwaltung erreicht werden kann.

III. Konkrete Kommentare zum Entwurf Praxisanpassungen MWSTG „Kryptowährungen“

- 52 Die von der ESTV HA MWST beabsichtigte Praxis umschreibt „Kryptowährungen“, was aber kein definierter Begriff ist. Wir schlagen vor, die Praxismitteilung auf gegenparteilose BCP 1 Token zu beschränken, welche als vertragliche oder faktische Zahlungsmittel eingesetzt werden, und nicht auf Token auszuweiten, welche mit relativen oder absoluten Rechten synchronisiert sind.

A. Kryptowährungen

- 53 Die Kryptowährungen müssen definiert werden. Unser Definitionsvorschlag:
- 54 **Kryptowährungen** sind zuordenbare digitale Einträge auf der Blockchain (**Token**), die dezentral über ein vorbestimmtes mathematisches Verfahren innerhalb einer Blockchain Infrastruktur generiert und dezentral gespeichert werden, nicht mit relativen oder absoluten Rechten rechtsverbindlich synchronisiert sind (d.h. als BCP 1 klassifiziert werden können) und in einem bestimmten Nutzerkreis als vertragliches oder faktisches Zahlungsmittel eingesetzt werden.
- 55 Unter diese Kategorie fallen zum Beispiel alle Token, welche auf der Kursliste der ESTV aufgeführt sind, so wie Bitcoin und Ethereum.
- 56 Die **Blockchain** ist eine dezentrale Datenbank, die kraft ihrer lückenlosen und unabänderlichen Historie öffentliche Beweiskraft für Transaktionen aller Art erlangt. **Token** sind digitale Einträge, welche nach den Regeln der jeweiligen dezentralen Blockchain Infrastruktur durch Programmierung generiert, berechtigten Nutzern zugeordnet und danach von diesen übertragen werden können.

B. Kryptowährungen als Entgelt und Zahlungsmittel

- 57 Die Verwendung einer Kryptowährung wird der Verwendung von gesetzlichen Zahlungsmitteln gleichgestellt, sofern eine Kryptowährung als vertragliches oder faktisches Zahlungsmittel zwischen Leistungserbringer und Leistungsempfänger vereinbart oder genutzt wird und sie nicht rechtsverbindlich mit relativen oder absoluten Rechten synchronisiert ist. 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.

- 58 Das Entgelt in Form einer Kryptowährung bestimmt sich nach dem Marktwert der Leistung im Zeitpunkt der Leistungserbringung.
- 59 Der Umtausch von gesetzlichen Zahlungsmitteln in Kryptowährung 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 (Analogie zum Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. d MWSTG; vgl. auch Ziff. 5.9.3.1 der MWST-Branchen-Info 14 Finanzbereich, neu ergänzend kybernetische Leistung).
- 60 Der Umtausch von Kryptowährung 1 in Kryptowährung 2 stellt (in Analogie zum Umtausch von gesetzlichen Zahlungsmitteln in Kryptowährung) ebenfalls ein **mehrwertsteuerrechtlich nicht relevanter Austausch von Zahlungsmitteln** dar.
- Die Steuerausnahme nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 19 Buchstabe d MWSTG findet keine Anwendung, sofern ein zentraler 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.

C. Mining von Kryptowährungen

- 61 Mining¹¹ besteht in der Zurverfügungstellung beziehungsweise im Einsatz von Rechenleistung zur Transaktionsverarbeitung in einer bestimmten, dezentralen Blockchain Infrastruktur, wodurch 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.

Dabei liegt mangels bestimmten oder bestimmbarer Leistungsempfängern (Art. 3 Bst. c MWSTG) kein Leistungsverhältnis vor.¹²

- 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

¹¹ Viele neuere Systeme verwenden "Staking" (bei Tezos wird dies "Baking" genannt) anstelle von Mining. Dabei erfolgt die Auswahl, wessen Block als nächstes an die Blockchain angehängt wird, nicht in Abhängigkeit von der erbrachten Rechenleistung, sondern in Abhängigkeit von den zur Verfügung gestellten Coins. An der Natur der erbrachten Leistung, nämlich dem Sichern der Funktionsfähigkeit des Systems, ändert sich aber aus unserer Sicht wenig und Staking dürfte demnach steuerlich analog zum Mining zu behandeln sein. Wir unterstützen den Vorschlag der Bitcoin Association in diesem Zusammenhang.

¹² Wir unterstützen zudem den alternativen Vorschlag der Bitcoin Association, das kybernetische System als eigenes Subjekt zu betrachten. Dann wird der Miner Leistungserbringer an das System, und das System Leistungserbringer an den Endkunden. Stipuliert man weiter, dass das System aufgrund seiner internationalen Verteilung ein ausländisches Subjekt darstellt, bietet sich eine einfache Lösung an: die von Schweizer Minern erbrachte Leistungen werden wie Exporte behandelt.

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.

D. Initial Coin Offering oder Initial Token Offering

- 62 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 oder Open-Source Vorhaben. Den Geldgeber werden meist 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, zugeordnet. Die konkrete Ausgestaltung eines ICOs/ITOs sowie die auf diese Weise geschaffenen Coins/Token unterscheiden sich in technischer, funktionaler und rechtlicher Hinsicht substantiell. Die mehrwertsteuerliche Beurteilung eines ICOs/ITOs hängt daher auch stark von der Ausgestaltung ab. Die jeweiligen steuerlichen Folgen sind im Einzelfall zu prüfen. Im Allgemeinen sollten bei der Emission von Tokens die gleichen Regeln wie beim Crowdfunding Anwendung finden.¹³
- 63 Die ICOs benötigen eine Detailanalyse und dürfen nicht unbesehen mit Kryptowährungen gleichgesetzt werden. Deshalb sollten diese in der beabsichtigten Broschüre betreffend Kryptowährung nicht erwähnt werden.

E. Steuerbemessung und Steuersätze

1. Entgelt in ausländischer Währung

- 64 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).
- 65 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).
- 66 Weitere Informationen zur Rechnungsstellung in Landes- oder in ausländischer Währung finden Sie in der MWST-Info Buchführung und Rechnungsstellung.

¹³ Wir unterstützen den Vorschlag der Bitcoin Association in diesem Zusammenhang. Eine Token-Emission wäre demnach nur dann steuerbar, wenn die Zahlung einen konkreten Anspruch gegenüber dem Emittenten auf das Erbringen einer Leistung oder Lieferung begründet. Wird das vom Emittenten erhaltene Geld zur Entwicklung eines Open Source Systems verwendet, das jedem unabhängig davon zur Verfügung steht, ob und wieviel Geld er einbezahlt hat, fehlt ein Leistungsverhältnis und damit auch die Voraussetzung für die Erhebung der Mehrwertsteuer.

2. Umrechnungskurs

- 67 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).
- 68 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).
- 69 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.

3. Umrechnungskurs bei nachträglichen Korrekturen

- 70 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.
- 71 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.

4. Entgelt in Kryptowährung

- 72 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 je nach Buchführung umzurechnen.
- 73 Bei Kryptowährungen können Kurse jedoch während des Tages erheblich ändern (Marktpreis). Die Umrechnung darf daher anhand geeigneter Umrechnungsportale erfolgen, wobei die gewählte Umrechnungsquelle stetig beizubehalten ist. Für bestimmte Kryptowährungen publiziert auch die ESTV Tageskurse (Kurslisten der ESTV), welche alternativ verwendet werden können. 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.

F. Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen

1. Vorsteuerabzug aufgrund von Belegen in Kryptowährung

- 74 Informationen zum Vorsteuerabzug aufgrund von Belegen in Kryptowährung entnehmen Sie der MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze.

G. Buchführung und Rechnungsstellung

1. Beispiele von Rechnungen und Kassenquittungen

2. Rechnungen in ausländischer Währung

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

- 75 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).

2.1.1 Als Belege in Landeswährung gelten

- 76 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.

2.1.2 Als Belege in ausländischer Währung oder in Kryptowährung gelten

- 77 Belege, auf denen die einzelnen Leistungen in ausländischer Währung oder in Kryptowährung aufgeführt sind. Das Rechnungstotal ist in ausländischer Währung oder in Kryptowährung ausgewiesen und kann ergänzend auch in Landeswährung angegeben sein.
- Nähere Angaben zum anzuwendenden Umrechnungskurs können der MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze entnommen werden.

H. Detailhandel

1. Entgelte in Kryptowährung

- 78 Einzelheiten zu Entgelten in Kryptowährung können der MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze entnommen werden.

I. Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine

1. Bemessung des Entgelts in besonderen Fällen

– Zahlungen für Annullierungen

79 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

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

– Belege in ausländischer Währung oder in Kryptowährungen

81 Beträge auf Belegen in ausländischer Währung oder in Kryptowährungen sind in Schweizer Franken umzurechnen.

82 Einzelheiten dazu können der MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze entnommen werden.

– Geschenkgutscheine

83 Die Verkäufe von (physischen oder digitalen¹⁴) Geschenkgutscheinen sind ungeachtet der Abrechnungsart erst im Zeitpunkt der Einlösung zum massgebenden Steuersatz zu versteuern. Als Entgelt gilt der Gegenwert der verkauften Leistung.

84 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;

¹⁴ Darunter fallen auch Payment und Utility Token der BCP 2 Klasse.

- 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.