

## **MWST: Bundesverwaltungsgericht bezieht Stellung zu Leistungen im Zusammenhang mit dem Betrieb von Validator Nodes**

Christoph Drexl

christoph.drexl@primetax.ch

Zsuzsanna Serra

Zsuzsanna.serra@primetax.ch

Blockchainbasierte Anwendungen erfreuen sich zunehmender Beliebtheit. Zugleich herrscht noch Ungewissheit bei der mehrwertsteuerlichen Behandlung relevanter technologiespezifischer Transaktionen, wie beispielsweise den Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten sog. Validatoren. In einem aktuellen Urteil bezieht das Bundesverwaltungsgericht (BVG) erstmals Stellung hierzu.

### **Hintergrund**

Der vom BVG zu entscheidende Rechtsstreit betraf Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten in den Blockchain-Netzwerken Polkadot (mit dem nativen Token «DOT») und Kusama (mit dem nativen Token «KSM»). Die Steuerpflichtige erbrachte mittels Soft- und Hardware als sog. «Validator» Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten in den vorgenannten Blockchain-Netzwerken, die auf dem Proof-of-Stake Konzept beruhen. Für ihre Tätigkeiten als Validator erhielt die Steuerpflichtige vom Protokoll neu geschaffene sog. Block-Rewards sowie einen Anteil an den von den Versendern aufgewandten Transaktionsgebühren.

Eine MWST-Kontrolle der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) führte zu einer Aufrechnung im Zusammenhang mit diesen Aktivitäten.

Die ESTV begründete die Steueraufrechnungen damit, dass die Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten der Steuerpflichtigen zusammen eine steuerbare elektronische Dienstleistung nach dem Empfängerortsprinzip darstellten, wenn die Steuerpflichtige neben dem Block-Reward auch eine Transaktionsgebühr erhält, welche vom Versender resp. von den Versendern mit Sitz im Inland für eine bestimmte Transaktion über das Netzwerk bezahlt wird. Diesfalls bestünde ein steuerbares Leistungsverhältnis zwischen dem Versender als Leistungsempfänger und der Steuerpflichtigen als Leistungserbringerin, welches der Inlandssteuer zum Normalsatz unterliege. Das Entgelt für die Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten bemesse sich am Block-Reward und der Transaktionsgebühr.

### **Würdigung durch das BVG**

Die Urteilsbegründung des BVG äussert sich zu einigen grundlegenden Fragen.

#### Netzwerk und Versender als Empfänger der Leistungen der Validatoren

Das BVG befasst sich zunächst mit der Frage nach dem Leistungsempfänger der von den Validatoren erbrachten Leistungen.

Es stellt fest, dass Validatoren im hier gegenständlichen Blockchain-Netzwerk einerseits Leistungen erbringen, für die das Netzwerk selbst als Leistungsempfänger anzusehen sei. Begründet wird dies u.a. damit, dass die Validatoren (mindestens theoretisch) auch Blöcke erstellen können, die keine Transaktionen beinhalten. Auch für die Erstellung solcher leeren Blöcke erhielten die Validatoren die entsprechende vom Netzwerk ausgelobte Belohnung (E 3.4.2.2).

Andererseits kämen die Aktivitäten der Validatoren nach Ansicht des Gerichts unmittelbar den Versendern zugute und diese seien daher als Leistungsempfänger anzusehen. Das Gericht widerspricht damit der Auffassung der ESTV, wonach nur die Versender als Leistungsempfänger anzusehen seien.

### Dezentrale Netzwerke keine Leistungsempfänger im Sinne der MWST

Sodann befasst sich das Gericht mit der Frage, ob eine hinter dem Netzwerk stehende Netzwerk-Gesellschaft eigentliche Leistungsempfängerin der Leistungen an das Netzwerk sei.

Bei den beiden hier betroffenen Netzwerken handelt es sich nach Ansicht des BVG um «echte» dezentrale Netzwerke, in denen die Protokollgesellschaft keine alleinige Verfügungsmacht habe. An der alleinigen Verfügungsmacht fehle es, soweit alle Änderungen am Protokoll per Stake-gewichteter Abstimmung unter den Netzwerkteilnehmern beschlossen werden und die jeweilige Protokollgesellschaft selbst nicht über genügend Token verfüge, um Protokoll-Änderungen gegen den Willen der übrigen Netzwerkteilnehmer durchsetzen zu können (E 3.4.2.3). Es sei unstrittig, dass bei Leistungen, die ausschliesslich an ein dezentrales Blockchain-Netzwerk als solches erbracht werden, mangels zuordenbarem Leistungsempfänger keine Leistungen im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn gegeben sein können (E 3.2). Diese Tätigkeiten fielen demnach nicht in den Anwendungsbereich der Schweizer Mehrwertsteuer.

Somit sei lediglich die Transaktionsverarbeitung dem Versender einer Transaktion als Leistungsempfänger zuzuordnen (E 3.4.3.4).

### Transaktionsverarbeitung = steuerbare, dem Empfängerortsprinzip unterliegende Dienstleistung

Diese Transaktionsverarbeitung stelle nach Ansicht des Gerichts eine grundsätzlich steuerbare, dem Empfängerortsprinzip unterliegende Dienstleistung dar, für die der Validator die Transaktionsgebühr erhalte (E 3.5.3). Dies ändere jedoch nichts an der Qualifikation der (vom Protokoll zugeteilten) Block-Rewards als Nicht-Entgelt (E 3.4.4).

### **Fazit**

Das Urteil bringt Klarheit hinsichtlich der grundsätzlichen mehrwertsteuerlichen Behandlung bestimmter Aktivitäten von Validatoren.

Im Detail unerörtert (da nicht streitgegenständlich) bleiben aber beispielsweise Fragen im Zusammenhang mit der Bemessungsgrundlage in Bezug auf die Transaktionsgebühren für die Leistungen der Validatoren.

Zu beachten ist auch, dass sich das Urteil naturgemäss mit einem konkreten Sachverhalt in einer spezifischen Umgebung auseinandersetzt. Da in der Blockchain-Welt nur selten zwei Anwendungen identisch sind, ist es dringend geboten, die entsprechenden Sachverhalte gründlich zu analysieren und zu prüfen, wo allenfalls Abweichungen oder Parallelen zum hier entschiedenen Fall bestehen.

Nicht zuletzt bleibt abzuwarten, ob das Urteil an das Bundesgericht weitergezogen wird.

Wir beobachten die weiteren Entwicklungen für Sie. Sprechen Sie uns in der Zwischenzeit gerne an, wenn wir Sie bei ihrer geschäftlichen Vorhaben unterstützen können.