



Urteil vom 29. August 2023

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richter Keita Mutombo,
Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,
Gerichtsschreiber Alexander Cochardt.

Parteien

X. _____ AG,
...,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer 2. Quartal 2018 bis 4. Quartal 2021
(Zuordnung von Leistungen).

Sachverhalt:**A.**

A.a Die X. _____ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) mit Sitz in (...) bezweckt gemäss Handelsregisterauszug (...). Die Steuerpflichtige ist seit dem (...) 2018 im Mehrwertsteuerregister bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

A.b Die Steuerpflichtige erbringt mittels Soft- und Hardware als sog. «Validator» Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten in den Blockchain-Netzwerken Polkadot (mit dem nativen Token «DOT») und Kusama (mit dem nativen Token «KSM»).

B.

B.a Die ESTV forderte die Steuerpflichtige mit Schreiben vom 26. Oktober 2021 auf, die Umsatzjournale resp. Bankauszüge über sämtliche Einnahmen betreffend die Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten einzureichen. Die Steuerpflichtige kam dieser Aufforderung gleichentags nach.

B.b Mit E-Mail vom 28. Februar 2022 (und erneut mit E-Mail vom 25. April 2022) beantragte die Steuerpflichtige den Erlass einer anfechtbaren Verfügung.

B.c Die ESTV schloss eine am 22., 26. und 27. Juli 2022 bei der Steuerpflichtigen durchgeführte Kontrolle mit der Einschätzungsmitteilung Nr. (...) vom 16. August 2022 ab. Darin setzte die ESTV die Steuerforderung für die Steuerperioden 2018 bis 2021 (Zeit vom 1. April 2018 bis 31. Dezember 2021) auf insgesamt Fr. 102'982.– zu Gunsten der ESTV fest und machte gegenüber der Steuerpflichtigen die Differenz zwischen der Steuerforderung und der von der Steuerpflichtigen selbst deklarierten Steuer als Steuernachforderung in der Höhe von Fr. 146'651.– zzgl. Verzugszinsen geltend.

Die ESTV begründete die Steueraufrechnungen damit, dass die Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten der Steuerpflichtigen zusammen eine steuerbare elektronische Dienstleistung nach dem Empfängerortsprinzip (Art. 8 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 641.20]) 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 Inlandsteuer zum Normalsatz unterliege (Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Das Entgelt für die Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten bemesse sich am Block-Reward und der Transaktionsgebühr.

B.d Mit Verfügung vom 1. November 2022 bestätigte die ESTV die Steuerforderung gemäss Einschätzungsmitteilung Nr. (...) vollumfänglich.

C.

Mit Sprungbeschwerde vom 22. November 2022 (Poststempel vom 23. November 2022) an das Bundesverwaltungsgericht lässt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) sinngemäss beantragen, die Verfügung der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) vom 1. November 2022 sei aufzuheben, lediglich die Transaktionsverarbeitung, nicht aber die restlichen Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten, sei für die Zwecke der Mehrwertsteuer als steuerbare Leistung zu qualifizieren, deren Ort der Leistungserbringung gemäss dem Empfängerortsprinzip festzulegen sei. Das Entgelt für die Transaktionsverarbeitung sei an der Transaktionsgebühr zu bemessen. Die geschuldete Steuer für die Perioden 2018 bis 2021 sei entsprechend herabzusetzen.

D.

Die Vorinstanz lässt sich mit Eingabe vom 16. Januar 2023 vernehmen und beantragt die Abweisung der Sprungbeschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin. Die Transaktionsverarbeitung und die restlichen Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten könnten mehrwertsteuerlich nicht als selbständige Leistungen betrachtet werden, sondern stellten eine einzige Leistung dar. Die Vorinstanz wies darauf hin, dass andernfalls die restlichen Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten als der Y. _____ Stiftung (nachfolgend: Protokollgesellschaft) mit Sitz im Inland erbracht gelten müssten, da diese als Protokollgesellschaft hinter den Blockchain-Netzwerken Polkadot und Kusama stehe und Verfügungsmacht über das Netzwerk-Protokoll habe.

E.

Am 30. Januar 2023 reicht die Beschwerdeführerin eine unaufgeforderte Stellungnahme ein, in welcher sie ihren Antrag bestätigt. Die Beschwerdeführerin fügt an, dass sich die Verfügungsmacht in beiden Blockchain-Netzwerken in den Händen der DOT- resp. KSM-Inhaber selbst befinde.

F.

In einer unaufgeforderten Stellungnahme vom 10. Februar 2023 bekräftigt die Vorinstanz ihren Antrag aus der Vernehmlassung.

G.

Am 24. Februar 2023 reicht die Beschwerdeführerin erneut eine unaufgeforderte Stellungnahme ein, in welcher sie an ihren Standpunkten festhält.

H.

Mit Instruktionsverfügung vom 24. März 2023 wird die Beschwerdeführerin aufgefordert, Fragen betreffend die Verfügungsmacht in den beiden Blockchain-Netzwerken sowie betreffend ihre Leistungsempfänger zu beantworten. Mit Eingabe vom 28. März 2023 kommt die Beschwerdeführerin dieser Aufforderung fristgemäss nach und verweist auf ihre Ausführungen in der Beschwerde und den bisherigen Stellungnahmen. Die Beschwerdeführerin fügt hinzu, dass die Vorinstanz ihr unrechtmässig einen Schaden verursacht habe, der zu begleichen sei. In einer anschliessenden Stellungnahme vom 25. April 2023 hält die Vorinstanz an ihren Ausführungen in der Vernehmlassung fest.

Auf die vorstehenden und die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten sowie die Akten wird nachfolgend unter den Erwägungen insoweit eingegangen, als sie für den vorliegenden Entscheid wesentlich sind.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche Ausnahme liegt hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2 Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG oder das MWSTG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG, vgl. Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

1.3 Vorliegend ist vorab im Rahmen der Eintretensfrage zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer Sprungbeschwerde erfüllt sind.

1.3.1 Verfügungen der ESTV müssen eine Rechtsmittelbelehrung sowie eine «angemessene» Begründung enthalten (Art. 82 Abs. 2 MWSTG). Gemäss Art. 83 Abs. 1 MWSTG können solche Verfügungen innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Einsprache angefochten werden. Richtet sich die Einsprache hingegen gegen eine «einlässlich» begründete Verfügung der ESTV, ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers oder der Einsprecherin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (sog. Sprungbeschwerde; Art. 83 Abs. 4 MWSTG; ausführlich: Urteile des BVGer A-2350/2020 vom 17. Januar 2022 E. 1.2.1, A-1912/2021 vom 10. Juni 2021 E. 2.2 ff., A-427/2021 vom 15. März 2021 E. 2.1 ff.).

1.3.2 Die Vorinstanz ist dem Antrag der Beschwerdeführerin, die vorliegende Einsprache als Sprungbeschwerde ans Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten, nachgekommen (Art. 83 Abs. 4 MWSTG).

Die angefochtene Verfügung der Vorinstanz ist im Sinne von Art. 83 Abs. 4 MWSTG einlässlich begründet. Die Einsprache vom 22. November 2022 ist damit als Sprungbeschwerde entgegenzunehmen. Das Bundesverwaltungsgericht ist somit auch funktional zuständig.

1.4 Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Sie hat diese zudem form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG).

Auf die Beschwerde ist demnach – unter Vorbehalt des in E. 1.5 Ausgeführten – einzutreten.

1.5 Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid (vorliegend die Verfügung vom 1. November 2022). Das Anfechtungsobjekt bildet den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt (BGE 133 II 35 E. 2). Letzterer darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (vgl. BGE 131 II 200 E. 3.2; Urteil des BVGer A-4510/2018 vom 20. Mai 2019 E. 1.5.2). In ihrer Stellungnahme vom 28. März 2023 macht die Beschwerdeführerin sinngemäss eine Forderung aus Staatshaftung geltend (vgl. Sachverhalt Bst. H). Da dieses Thema jedoch nicht von der angefochtenen Verfügung (d.h. dem Anfechtungsobjekt) umfasst wird – und auch nicht hätte erfasst werden müssen – kann es auch nicht Streitgegenstand im vorliegenden Verfahren bilden. Auf das Rechtsbegehren auf Schadenersatz ist somit nicht einzutreten.

1.6 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. a bis c VwVG).

1.7 Im Verwaltungsverfahren und in der Verwaltungsrechtspflege gilt der Untersuchungsgrundsatz, wonach die Behörde den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen hat (Art. 12 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG). Die Untersuchungsmaxime erfährt allerdings durch die Mitwirkungspflicht der Verfahrensparteien eine Einschränkung (Art. 13 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG). Im Mehrwertsteuerverfahren wird die Untersuchungsmaxime insbesondere durch das Selbstveranlagungsprinzip als spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person relativiert (vgl. Urteile des BVGer A-2567/2020 vom 3. März 2022 E. 1.4.1, A-1558/2020 vom 3. November 2021 E. 2.2 f. und 3.1).

1.8

1.8.1 Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (vgl. Art. 81 Abs. 3 MWSTG; BGE 130 II 482 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder

nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (BGE 140 III 610 E. 4.1; Urteil des BVGer A-1450/2021 vom 3. Mai 2022 E. 1.4; vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 3.141). Es ist dabei nicht an bestimmte förmliche Beweisregeln gebunden, die genau vorschreiben, wie ein gültiger Beweis zu Stande kommt und welchen Beweiswert die einzelnen Beweismittel im Verhältnis zueinander haben (vgl. BGE 130 II 482 E. 3.2; Urteil des BVGer A-2106/2018 vom 31. Dezember 2018 E. 1.4.2.2).

1.8.2 Beim Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht, ist die Frage des Beweismasses (bzw. Beweisgrades) zu berücksichtigen. Als Regelbeweismass gilt der volle (strikte) Beweis. Ein Beweis gilt dabei als erbracht, wenn das Gericht nach objektiven Gesichtspunkten von der Richtigkeit einer Sachbehauptung überzeugt ist. Absolute Gewissheit kann dabei nicht verlangt werden. Es genügt, wenn das Gericht am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen (BGE 144 II 332 E. 4.1.2, 130 III 321 E. 3.2; Urteile des BVGer A-4757/2020 vom 20. Januar 2023 E. 2.5, A-5145/2021 vom 29. August 2022 E. 1.7, letzteres mit weiteren Hinweisen).

1.8.3 Bleibt eine entscheidrelevante Tatsache unbewiesen, gilt im Bereich des öffentlichen Rechts grundsätzlich die Beweislastregel von Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) als allgemeiner Rechtsgrundsatz (vgl. BGE 142 II 433 E. 3.2.6, 138 II 465 E. 6.8.2; Urteil des BVGer A-6217/2020 vom 21. Dezember 2022 E. 1.8.4). Demnach hat jene Partei die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen, die aus der unbewiesenen gebliebenen Tatsache Rechte ableitet (vgl. BGE 133 V 205 E. 5.5; Urteil des BVGer A-4408/2021 vom 6. Juli 2022 E. 1.4.5; MOSER et al., a.a.O., Rz. 3.150). Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen beweisbelastet ist, während der steuerpflichtigen Person der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (BGE 140 II 248 E. 3.5, 121 II 257 E. 4c/aa; Urteile des BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2021 E. 1.6.3, A-5049/2020 vom 16. August 2022 E. 1.4.2).

1.9 Verwaltungsverordnungen (wie MWST-Infos, MWST-Branchen-Infos, Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind für die Justizbehörden

nicht verbindlich (vgl. MOSER et al., a.a.O., Rz. 2.173). Die Gerichte sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 141 III 401 E. 4.2.2, 123 II 16 E. 7; BVGE 2010/33 E. 3.3.1).

2.

2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Als Mehrwertsteuer erhebt er unter anderem die sog. Inlandsteuer (vgl. Art. 1 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

2.2 Der Inlandsteuer unterliegen die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

2.3

2.3.1 Unter Leistung ist die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts zu verstehen, auch wenn sie von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt (Art. 3 Bst. c MWSTG).

Unter Drittperson im Sinne von Art. 3 Bst. c MWSTG ist grundsätzlich jedes mehrwertsteuerrechtlich relevante Subjekt zu verstehen, welches nicht der Leistungserbringer ist. Es wird mithin das Vorhandensein mehrerer Beteiligter – eines Leistungserbringers und eines Leistungsempfängers – vorausgesetzt (vgl. Urteil des BVGer A-187/2021 vom 12. Februar 2022 E. 2.2.1). Die «Einräumung an eine Drittperson» erfordert zudem, dass der Empfänger genügend bestimmt oder bestimmbar ist (BOSSART/CLAVADETSCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWST-Kommentar 2015], Art. 18 N 51 f.).

2.3.2 Wer als Leistungserbringer zu gelten hat, bestimmt sich laut Art. 20 Abs. 1 MWSTG nach dem Aussenaustritt. Das mehrwertsteuerlich relevante Handeln wird demgemäss grundsätzlich demjenigen zugeordnet, der gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C_767/2018 vom 8. Mai 2019 E. 2.1; Urteil des BVGer A-555/2013 vom 30. Oktober 2013 E. 2.3.2.1; RALF IMSTEPF, Die Zuordnung von

Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 78 S. 772). Massgebend ist dabei die Frage, wie die angebotene Leistung für die Allgemeinheit bzw. für den neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 3.1.1). Das Handeln im eigenen Namen ist mutatis mutandis ebenso entscheidend für die Bestimmung des Leistungsempfängers (vgl. Urteil des BVGer A-6367/2011 vom 14. August 2012 E. 2.2.4; siehe zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1591/2014 vom 25. November 2014 E. 4.2.2).

2.3.3 Kommen als Leistungsempfänger mehrere Subjekte in Betracht, steht die wirtschaftliche Betrachtung im Vordergrund (vgl. E. 2.3.5; vgl. BOSSART/CLAVADETSCHER, MWST-Kommentar 2015, Art. 18 N 38 ff. mit weiteren Hinweisen; Urteil des BVGer A-1626/2006 vom 20. April 2009 E. 2.5), etwa wem die Leistung effektiv dient (vgl. Urteil des BVGer A-1444/2006 vom 22. Juli 2008 E. 6.3.4). Wer Leistungsempfänger ist, hängt von der Zweckbestimmung der Leistung ab, die sich in erster Linie aufgrund von Art und Verwendung der Leistung ermitteln lässt (vgl. Urteil des BVGer A-5786/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.3.2).

Das Vorliegen einer Leistung ist grundsätzlich aus der Sicht des Leistungserbringers zu beurteilen (Urteil des BVGer A-7028/2018 vom 18. September 2020 E. 2.2.1 mit Hinweisen [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_891/2020 vom 5. Oktober 2021]). Bestand und Umfang einer Leistung werden in erster Linie aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestimmt (vgl. Urteil des BVGer A-2632/2013 vom 26. Februar 2014 E. 2.6). Der Begriff des verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes ist weit zu verstehen und umfasst alles, was in irgendeiner Form einer Bedürfnis- oder Nachfragebefriedigung dient (Urteil des BVGer A-2587/2020 vom 10. August 2021 E. 2.2.4 mit Hinweisen).

2.3.4 Damit eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. Leistungsverhältnis). Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein solches Austauschverhältnis, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3 mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-5162/2017 vom 4. September 2018 E. 2.2.3, A-2599/2015 vom 19. Oktober 2015 E. 3.1.2). Für ein Austauschverhältnis ist erforderlich, dass ein hinreichender Konnex (BGE 140 II 80 E. 2.1) bzw. eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt besteht, sodass das eine

das andere Element auslöst (BGE 138 II 239 E. 3.2, 132 II 353 E. 4.1, 126 II 443 E. 6a). Nach Rechtsprechung und Doktrin ist zur Beurteilung der inneren wirtschaftlichen Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt die Sicht des Leistungsempfängers einzunehmen (Urteil des BGer 2C_585/2017 vom 6. Februar 2018 E. 3.2 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 2.2.2; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 230 f.).

2.3.5 Die Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis mit allen seinen Tatbestandsvoraussetzungen besteht, hat in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. «wirtschaftliche Betrachtungsweise»; BVGE 2019 III/1 E. 3.1 f.; Urteile des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.2.1, A-553/2021 vom 8. Februar 2022 E. 2.5, A-3677/2016 vom 6. August 2018 E. 3.2.2 f.; vgl. BOSSART/CLAVADETSCHER, MWST-Kommentar 2015, Art. 18 N 14 ff. mit weiteren Hinweisen; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4256/2021 vom 14. November 2022 E. 2.2.6). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (vgl. statt vieler: Urteil 2C_891/2020 E. 3.1.3 mit Hinweisen). Für die Annahme eines Leistungsverhältnisses ist damit nicht von Bedeutung, ob die Leistung oder das Entgelt (oder beide) mit oder ohne rechtliche (vertragliche) Verpflichtung erbracht wird.

2.3.6 Gemäss der Legaldefinition in Art. 3 Bst. f MWSTG gilt als Entgelt ein Vermögenswert, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet. Daraus folgt bereits, dass der Begriff Entgelt nicht nur Geldzahlungen umfasst, sondern alle vermögenswerten Leistungen. Auch die Lieferung eines Gegenstandes oder die Erbringung einer Dienstleistung kann somit Entgeltscharakter haben. Voraussetzung ist, dass zwischen den gegenseitig erbrachten Leistungen eine innere wirtschaftliche Verknüpfung besteht. Jeder Leistungserbringer muss seine eigene Leistung für den Erhalt der anderen Leistung erbringen. Gegebenenfalls liegt ein Tauschverhältnis im Sinne von Art. 24 Abs. 3 MWSTG vor (FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWST-Kommentar 2019], Art. 24 N 15). Dementsprechend besagt Art. 24 Abs. 1 Satz 1 MWSTG, dass die Steuer vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet wird.

Auch das Entgelt eines Dritten bedingt die innere wirtschaftliche Verknüpfung des Betrags mit einer konkreten Leistung an den Leistungsempfänger bzw. «mit einem konkreten Leistungsverhältnis» (Botschaft des Bundesrats zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008 [nachfolgend: Botschaft zum MWSTG], BBl 2008 6885, S. 6941 f.). Der zahlende Dritte muss den Willen haben, die Leistung an den Leistungsempfänger abzugelten (BOSSART/CLAVADETSCHER, MWST-Kommentar 2015, Art. 18 N 98).

2.4 Mangels Leistung – bzw. weil diesen Mittelflüssen die innere wirtschaftliche Verknüpfung mit einer mehrwertsteuerlichen Leistung fehlt (vgl. FELIX GEIGER, MWST-Kommentar 2019, Art. 18 N 9) – gelten namentlich die in Art. 18 Abs. 2 Bst. a bis l MWSTG aufgezählten Mittelflüsse nicht als Entgelt (sog. Nicht-Entgelt; vgl. auch Urteil des BVGer A-2566/2020 vom 11. November 2021 E. 2.5). Diese Aufzählung ist nicht abschliessender Natur (Botschaft zum MWSTG, S. 6959). Mittelflüsse, die nicht als Entgelte gelten (Art. 18 Abs. 2 MWSTG), führen unter Vorbehalt von Art. 33 Abs. 2 MWSTG zu keiner Kürzung des Vorsteuerabzugs (Art. 33 Abs. 1 MWSTG).

2.5

2.5.1 Im Mehrwertsteuerrecht stellt jede einzelne Leistung grundsätzlich ein selbständiges Steuerobjekt dar, d.h. voneinander unabhängige Leistungen werden selbständig behandelt (Art. 19 Abs. 1 MWSTG; Urteil des BGer 2C_833/2016 vom 20. Februar 2019 E. 5.2.2; BVGE 2019 III/1 E. 3.4.1; Urteile des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.1 und A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.2.1; FELIX GEIGER, MWST-Kommentar 2019, Art. 19 N 1).

Leistungen, die miteinander verbunden sind (sog. Leistungskomplexe), werden mehrwertsteuerlich jedoch dann als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang betrachtet, wenn sie wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinandergreifen, dass sie entweder ein unteilbares Ganzes bilden (sog. Gesamtleistung) oder dass sie zueinander im Verhältnis einer Hauptleistung mit akzessorischer Nebenleistung stehen (Art. 19 Abs. 3 und 4 MWSTG; BVGE 2019 III/1 E. 3.4.1; Urteile des BVGer A-22/2020 E. 2.3.1, A-358/2017 E. 2.2.1, A-7311/2014 vom 22. September 2015 E. 2.6, je mit weiteren Hinweisen).

2.5.2 Eine Gesamtleistung, welche als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang behandelt wird, liegt vor, wenn mehrere Leistungen wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinandergreifen, dass sie ein unteilbares

Ganzes bilden (Art. 19 Abs. 3 MWSTG). Dabei müssen die einzelnen Leistungen gemäss konstanter Gerichts- und Verwaltungspraxis sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stehen, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs verkörpern, der das gesamte Handeln umfasst. Eine Gesamtleistung ist mit anderen Worten gegeben, wenn der Leistungskomplex nicht in Einzelleistungen zerlegt werden kann, die jede für sich betrachtet einen wirtschaftlich sinnvollen Zweck erfüllen, oder wenn die Gesamtleistung durch eine solche Zerlegung zerstört, beschädigt oder verändert würde. Eine Gesamtleistung liegt auch vor, wenn zwar einer einzelnen Komponente eine hervorragende Bedeutung zukommt, diese oder andere Komponenten für sich betrachtet jedoch den Leistungsbegriff nicht erfüllen (vgl. MATHIAS BOPP, Einheitlichkeit der Leistung, Der Schweizer Treuhänder 3/04 S. 228). Liegt eine Leistungseinheit vor, erfolgt die mehrwertsteuerliche Behandlung nach der für diese wesentlichen Eigenschaft, d.h. nach der Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht (Art. 19 Abs. 3 MWSTG). Mit anderen Worten gelten für die einzelnen Leistungskomponenten des Leistungskomplexes die gleichen Vorschriften bezüglich Ort der Besteuerung, Steuersatz oder Steuerbefreiung (Urteil des BGer 2C_969/2015 vom 24. Mai 2016 E. 2.3.5; BVGE 2019 III/1 E. 3.4.2; Urteile des BVGer A-22/2020 E. 2.3.2, A-358/2017 E. 2.2.2, A-7311/2014 E. 2.6 und E. 2.6.1, A-6108/2014 vom 22. Juli 2015 E. 3.3.2, je mit weiteren Hinweisen).

2.5.3 Leistungen sind steuerlich ebenfalls dann einheitlich zu beurteilen, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und untergeordneter (akzessorischer) Nebenleistung stehen (Art. 19 Abs. 4 MWSTG). Die Annahme einer solchen unselbständigen Nebenleistung, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt, setzt gemäss ständiger Rechtsprechung kumulativ voraus, dass sie im Vergleich zur Hauptsache nebensächlich ist, mit der Hauptleistung wirtschaftlich eng zusammenhängt, die Hauptleistung wirtschaftlich ergänzt, verbessert oder abrundet und üblicherweise mit der Hauptleistung vorkommt. Die Hauptleistung stellt dabei den eigentlichen Kern des Leistungskomplexes dar. Nicht massgebend sind die Wertverhältnisse der einzelnen Leistungen (Urteil 2C_969/2015 E. 2.3.4; BVGE 2019 III/1 E. 3.4.3; Urteile des BVGer A-22/2020 E. 2.3.3, A-358/2017 E. 2.2.3, A-7311/2014 E. 2.6.2, A-6108/2014 E. 3.3.3, je mit weiteren Hinweisen; vgl. dazu: ALEXANDRA PILLONEL, MWST-Kommentar 2015, Art. 19 N 39 f.; ALOIS CAMENZIND, Einheitlichkeit der Leistung im Mehrwertsteuerrecht, IFF-Forum für Steuerrecht 2004/4 S. 240 ff.; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, 2000, S. 38). Dass die massgebenden Kriterien kumulativ verlangt werden, bildet auch

Ausdruck des Ausnahmecharakters von Art. 19 Abs. 4 MWSTG. Grundsätzlich werden mehrere Leistungen nämlich selbständig gewürdigt. Nur bei Vorliegen der einschlägigen Voraussetzungen dürfen und müssen mehrere Leistungen ausnahmsweise als Einheit betrachtet werden; andernfalls bleibt es bei der Behandlung als Leistungsmehrheit (Urteil 2C_969/2015 E. 3.3.3; Urteile des BVGer A-22/2020 E. 2.3.3 und A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.3.3).

2.5.4 Welche Konstellation – Gesamtleistung oder Haupt- mit Nebenleistung – im konkreten Einzelfall anzunehmen ist, beurteilt sich in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, welche der zivilrechtlichen Beurteilung vorgeht. Zudem ist diese Frage primär aus der Sicht des Verbrauchers, d.h. des Leistungsempfängers, zu beantworten. Massgeblich ist die allgemeine Verkehrsauffassung einer bestimmten Verbrauchergruppe. Der subjektive Parteiwille ist sekundär (BVGE 2019 III/1 E. 3.2; Urteile des BVGer A-22/2020 E. 2.3.4, A-7384/2018 E. 2.3.4, A-358/2017 E. 2.2.4 und A-6108/2014 E. 3.3.4 mit weiteren Hinweisen; zum Ganzen auch: ALEXANDRA PILLONEL, MWST-Kommentar 2015, Art. 19 N 6 f.).

2.5.5 Von mehreren selbständigen Leistungen, die mehrwertsteuerlich getrennt zu behandeln sind, ist nach dem Gesagten immer dann auszugehen, wenn es sich weder um eine Gesamtleistung noch um eine Hauptleistung mit akzessorischer Nebenleistung handelt (Art. 19 Abs. 1, 3 und 4 MWSTG; Urteile des BGer 2C_639/2007 vom 24. Juni 2008 E. 2.2, 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.2 und 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.1; Urteile des BVGer A-7384/2018 E. 2.3.5 und A-6108/2014 E. 3.3.6, je mit weiteren Hinweisen). Die in der einheitlichen Leistung zusammengefassten, einzelnen Leistungskomponenten müssen von einem einzigen Leistungserbringer an einen einzigen Leistungsempfänger erbracht werden. Leistungen resp. Leistungskomponenten durch verschiedene Leistungserbringer und solche an verschiedene Leistungsempfänger lassen keine einheitliche Leistung entstehen (Urteil des BVGer A-2628/2012 vom 5. Februar 2013 E. 2.5; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., Rz. 914; MATHIAS BOPP, a.a.O., S. 228).

2.6 Betreffend «Validieren und Verifizieren von Transaktionen über die Blockchain» sieht die Praxis der ESTV Folgendes vor (MWST-Info [MI] 04 Ziff. 2.7.3.5):

«Wird die Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeit ausschliesslich mittels neuen, durch das Netzwerk automatisiert generierten Kryptocoins/-token (sog. Block-Reward)

entschädigt, fehlt es an einer Partei, die einen Vermögenswert für den Erhalt einer Leistung aufwendet. Unter diesen Umständen liegt beim Validieren von Transaktionen kein Leistungsverhältnis vor, weshalb der Block-Reward ein Nicht-Entgelt (Art. 18 Abs. 2 MWSTG) darstellt. [...].

Erfolgt die Entschädigung für die Validierung eines Blockes in Form einer Transaktionsgebühr, welche vom Versender resp. von den Versendern für eine bestimmte Transaktion über das Netzwerk an den Validierer bezahlt wird, liegt hingegen ein grundsätzlich steuerbares Leistungsverhältnis zwischen dem Versender und dem Validierer vor. Das Validieren einer Transaktion für einen Leistungsempfänger im Inland unterliegt als elektronische Dienstleistung der Steuer zum Normalsatz (Art. 18 Abs. 1 MWSTG i.V.m. Art. 8 Abs. 1 MWSTG). Sofern für die Validierungsleistung nebst der bezahlten Transaktionsgebühr auch ein Block-Reward generiert wird, hat dies keinen Einfluss auf den Vorsteuerabzug (Art. 33 Abs. 1 MWSTG).»

3.

3.1

3.1.1 Im vorliegenden Fall basieren die beiden Blockchain-Netzwerke Polkadot und Kusama, in denen die Beschwerdeführerin als Validator Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten erbringt, grundsätzlich auf dem sog. «Proof-of-Stake»-Konsensmechanismus: Teilnehmer im Netzwerk werden abhängig von der Anzahl Kryptocoins/-token, die sie dem Netzwerk zur Verfügung stellen («Stakes»), als Validatoren ausgewählt, um über neue Blöcke zu befinden, die der Blockchain hinzugefügt werden sollen. Gemäss dem von den Netzwerken Polkadot und Kusama verfolgten «Nominated-Proof-of-Stake»-Konsensmechanismus sollen jedoch nicht alle Inhaber von Kryptocoins/-token als Validatoren involviert werden. Stattdessen wird vom Netzwerk-Protokoll in regelmässigen Zeitabständen («Eras») eine begrenzte Anzahl an Validatoren vorselektiert, die überhaupt am Konsensmechanismus über die neuen Blöcke teilnehmen können. Inhaber von Kryptocoins/-token können selbst als Validatoren kandidieren, um in der Vorselektion berücksichtigt zu werden. Sie können als sog. «Nominatoren» aber auch andere Kandidaten unterstützen, indem sie diesen ihre Stakes delegieren. Die Kandidaten werden gemäss Stakes (eigene sowie von Nominatoren delegierte) als Validatoren vorselektiert. Gemeinsam mit seinen Nominatoren formt ein Validator einen «Validator-Pool».

3.1.2 Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin als Validator in den beiden Blockchain-Netzwerken (nachfolgend: Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten) umfasst:

- a) Betrieb von Software und Netzwerkknoten;
- b) Produktion, Validierung und Finalisierung neuer Blöcke auf der zentralen Kette im jeweiligen Blockchain-Netzwerk («*Relay Chain*»);
- c) Validierung neuer Blöcke auf parallel zur Relay Chain laufenden Ketten innerhalb des jeweiligen Blockchain-Netzwerks («*Parachains*»); und
- d) Validierung von Transaktionen, die von Versendern in Auftrag gegeben werden, bzw. die Aufnahme dieser Transaktionen aus einem Transaktionspool in neue Blöcke auf der Relay Chain (nachfolgend: Transaktionsverarbeitung).

Die Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten umfassen also mehrere Leistungen, darunter die Transaktionsverarbeitung.

3.1.3

3.1.3.1 Die Entschädigung für die Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten erfolgt zum einen durch neu geschaffene Einheiten des jeweiligen Kryptocoins/-token («*Block-Reward*»). Diese werden gemäss Netzwerk-Protokoll am Ende jeder Era bereitgestellt und per Verteilungsschlüssel den Validatoren sowie Nominatoren zugewiesen. Die Verteilung zwischen den Validator-Pools im Netzwerk erfolgt gemäss Anzahl sog. «Era-Punkte», die von der Quantität und Qualität der vom jeweiligen Validator während der Era durchgeführten Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten abhängt, im Wesentlichen aber gleichmässig, da die Validatoren mit etwa gleicher Wahrscheinlichkeit mit ihren Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten zum Zuge kommen bzw. vom Netzwerk-Protokoll dazu ausgewählt werden. Die Verteilung innerhalb eines Validator-Pools, also zwischen einem Validator und seinen Nominatoren, erfolgt grundsätzlich proportional zum Stake der daran Beteiligten. Ein Validator kann allerdings vorab einen Anteil am Block-Reward des Validator-Pools festsetzen, der nicht mit seinen Nominatoren geteilt wird.

3.1.3.2 Zum andern erfolgt die Entschädigung durch bestehende Einheiten des jeweiligen Kryptocoins/-token («Transaktionsgebühren», einschliesslich eines allfälligen Trinkgelds). Diese werden von Versendern von Transaktionen aufgewendet und gemäss Netzwerk-Protokoll zu einem Anteil von 20 % (Trinkgelder zu 100 %) jenem Validator zugewiesen, der den Block mit der entsprechenden Transaktion erfolgreich produziert hat.

3.2 Es ist unstrittig, dass die Beschwerdeführerin als Validator in den Blockchain-Netzwerken Polkadot und Kusama die oben genannten Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten erbringt (vgl. E. 3.1.2). Der Betrieb von Software und Netzwerkknoten (vgl. E. 3.1.2 Bst. a) ermöglicht die Datenübertragung bzw. den Datenaustausch innerhalb des jeweiligen Netzwerks und damit den grundsätzlichen Betrieb der Blockchain, welche ein kontinuierlich erweiterbares, unabänderliches, digitales Register darstellt und aus aneinandergereihten digitalen Blöcken besteht. Wird die Beschwerdeführerin über das Netzwerk-Protokoll dazu ausgewählt, kann sie einen neuen Block auf der zentralen Kette, der Relay Chain, produzieren (vgl. E. 3.1.2 Bst. b) und Transaktionen, die von Versendern im Netzwerk in Auftrag gegeben werden, aus einem Transaktionspool in den neuen Block aufnehmen bzw. validieren (vgl. E. 3.1.2 Bst. d). Wird der Block anschliessend gemäss Konsensmechanismus von den anderen Validatoren im Netzwerk validiert und finalisiert, wird er an die bestehende Relay Chain angehängt. Die im Block enthaltenen Transaktionen sind damit final ausgeführt. Ohne die Produktion neuer Blöcke können keine Transaktionen ausgeführt werden. Die Beschwerdeführerin ist auch an der Validierung und Finalisierung von Blöcken auf der Relay Chain beteiligt, die sie nicht selbst produziert hat (E. 3.1.2 Bst. b). Ebenso ist die Beschwerdeführerin an der Validierung neuer Blöcke auf parallel zur Relay Chain laufenden Ketten, den Parachains, involviert (E. 3.1.2 Bst. c).

Weiter ist unstrittig, dass die Beschwerdeführerin für die Transaktionsverarbeitung einen Anteil der Transaktionsgebühren erhält, die von den Versendern der Transaktionen aufgewendet werden (E. 3.1.3.2). Die Transaktionsgebühren werden erhoben, um zu verhindern, dass einzelne Teilnehmer zu viele Netzwerk-Ressourcen (z.B. Speicherplatz und Rechenleistung) beanspruchen und um den Validatoren einen Anreiz zu geben, Transaktionen in neue Blöcke aufzunehmen. Für die restlichen Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten, insbesondere für die Produktion neuer Blöcke, erhält die Beschwerdeführerin einen Anteil am Block-Reward (E. 3.1.3.1). Gemäss unbestrittener Aussagen der Beschwerdeführerin stellen die von ihr erhaltenen Transaktionsgebühren einen kleinen Bruchteil, rund 0.01 %, ihrer durch die Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten erzielten Gesamteinnahmen dar.

3.3

3.3.1 In rechtlicher Hinsicht ist zurecht unstrittig, dass bei Leistungen, die ausschliesslich an das Blockchain-Netzwerk als solches erbracht werden, mangels zuordenbarem Leistungsempfänger keine Leistungen im

mehrwertsteuerrechtlichen Sinn gegeben sein können. Die Folge ist, dass in diesem Fall ein Nicht-Entgelt gemäss Art. 18 MWSTG vorliegt (E. 2.4). Die Beantwortung der Frage, wer Leistungsempfänger der Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten der Beschwerdeführerin ist, ist somit entscheidend für die allfällige Steuerbarkeit der betreffenden Leistungen.

Zwischen den Parteien ist diese Frage, wer als Leistungsempfänger der Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten der Beschwerdeführerin gilt, strittig.

3.3.2 Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass ihre Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten grundsätzlich zwei Leistungen umfassten: zum einen die mit der Block-Produktion zusammenhängenden, restlichen Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten gegen Erhalt des anteiligen Block-Rewards, zum andern die Transaktionsverarbeitung gegen Erhalt der anteiligen Transaktionsgebühr. Gemäss Beschwerdeführerin sei nur die Transaktionsverarbeitung an den Versender der Transaktion gerichtet. Empfänger der restlichen Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten sei nicht der Versender einer Transaktion, sondern das Blockchain-Netzwerk als solches, da die Produktion neuer Blöcke für den Betrieb der Blockchain essentiell sei (z.B. für die Aktualisierung der Blockchain-internen Zeit oder für Anpassungen am Konsensmechanismus) und ohnehin – d.h. unabhängig von der Transaktionsverarbeitung – statfinde. Bei den restlichen Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten gebe es demnach – auch wenn im entsprechenden Block Transaktionen von bestimmten Versendern verarbeitet werden und eine Transaktionsgebühr entrichtet wird – keinen bestimmbaren Leistungsempfänger. Denn die beiden in Frage stehenden Netzwerke, Polkadot und Kusama, seien dezentrale Netzwerke, über die kein einzelner Netzwerk-Teilnehmer Verfügungsmacht habe.

Im Ergebnis sei die Transaktionsverarbeitung eine grundsätzlich steuerbare Leistung an den Versender der Transaktion, deren Entgelt aus den erhaltenen Transaktionsgebühren bestünde. Die restlichen Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten stellten mehrwertsteuerrechtlich – ob ohne oder mit Transaktionen im entsprechenden Block – keine Leistung dar, da es an einer bestimmbaren Partei fehle, die einen Vermögenswert für den Erhalt einer Leistung aufwendet. Der Block-Reward sei damit ein Nicht-Entgelt nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG.

3.3.3 Die Vorinstanz stellt sich demgegenüber auf den Standpunkt, dass die Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten der Beschwerdeführerin

grundsätzlich nur eine Leistung, nämlich die Validierung von Transaktionen und anschliessende Verpackung in Blöcke, umfasse. Der Versender der Transaktion sei Leistungsempfänger sämtlicher Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten der Beschwerdeführerin betreffend den entsprechenden Block. Denn Fälle, in denen ein Block keine Transaktionen enthält (sog. «leere Blöcke») bzw. keine Transaktionsgebühren entrichtet werden und demnach keinem Versender zuzuordnen sind, seien von der Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen. In solchen Fällen wäre denn auch nicht das Blockchain-Netzwerk als solches, sondern die Protokollgesellschaft Empfänger der Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten der Beschwerdeführerin, da – anders als in den Netzwerken, die der Praxis MI 04 Ziff. 2.7.3.5 zugrunde liegen – die Protokollgesellschaft in den beiden Netzwerken Polkadot und Kusama weitreichende Verfügungsmacht habe.

Sämtliche Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten der Beschwerdeführerin stellten demnach eine einzige, grundsätzlich steuerbare Leistung an den Versender der Transaktion dar, deren Entgelt aus den erhaltenen Transaktionsgebühren sowie dem Block-Reward bestünde. Der Block-Reward sei Entgelt Dritter.

3.4 Nachfolgend ist zu prüfen, wer als Leistungsempfänger der Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten der Beschwerdeführerin zu betrachten ist. Sodann (E. 3.5) ist zu prüfen, ob die Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten als einheitliche Leistung zu qualifizieren sind.

3.4.1

3.4.1.1 Wenig hilfreich ist zur Bestimmung des Leistungsempfängers vorliegend das Kriterium des Aussenauftretts (E. 2.3.2). Verträge oder Fakturen der Beschwerdeführerin (als Leistungserbringerin), welche Rückschlüsse auf den Leistungsempfänger zuließen, sind nicht aktenkundig.

3.4.1.2 Wie erwähnt hat die Bestimmung des Leistungsempfängers ohnehin nicht in erster Linie aus einer zivil- bzw. vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (E. 2.3.5). Die Frage, wer Leistungsempfänger ist, beurteilt sich demnach daran, wem die Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten der Beschwerdeführerin effektiv dienen (E. 2.3.3).

3.4.2

3.4.2.1 Vor diesem Hintergrund ist zunächst zu klären, ob die (sinngemässe) Behauptung der Beschwerdeführerin zutrifft, dass sie auch

Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten ausführe, welche keinem Versender von Transaktionen als Leistungsempfänger zuzuordnen seien. Gemäss Beschwerdeführerin dienen diese Leistungen ausschliesslich dem Blockchain-Netzwerk als solchem. Die Vorinstanz bestreitet das Vorliegen solcher Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten.

3.4.2.2 Entgegen der Ansicht der Vorinstanz liegen verschiedene Umstände vor, welche dafürsprechen, dass auf den beiden Netzwerken Polkadot und Kusama auch leere Blöcke produziert werden, die also keine Transaktionen enthalten und für die keine Transaktionsgebühren, sondern ausschliesslich Block-Rewards entrichtet werden. Zunächst ergibt sich dies aus der Internetseite der Protokollgesellschaft, welche die Architektur der Blockchain beschreibt. Dort wird festgehalten, dass die gesamte Entschädigung für einen Block mit Transaktion nicht viel grösser ist als diejenige für die Produktion eines leeren Blockes («the total reward for producing a full block is not much larger than the reward for producing an empty block», vgl. < <https://research.web3.foundation/Polkadot/overview/token-economics> >). Diese Aussage wird bestätigt durch sog. «Block Explorer» (z.B. < <https://polkadot.subscan.io/> >), mit deren Hilfe sich leere Blöcke ausfindig machen lassen. Zudem wird denn auch aus dem von der Beschwerdeführerin angegebenen Softwarecode-Ausschnitt aus «Substrate», dem «Software Development Kit», auf dessen Basis Polkadot und Kusama errichtet sind (vgl. < <https://wiki.polkadot.network/docs/build-guide> >), ersichtlich, dass betreffend Block-Reward keine Unterscheidung danach vorgenommen wird, ob oder wie viele Transaktionen im produzierten Block enthalten sind: Die Belohnung für die Bildung eines Blockes beläuft sich generell auf 20 Era-Punkte («20 points to the block producer for producing a [...] block in the relay chain», (vgl. < <https://github.com/paritytech/substrate/blob/cbb48e5e503300817b6837d6597659ed35212e99/frame/staking/src/pallet/impls.rs#L1175-L1194> >, alle Seiten letztmals abgerufen am 7. Juli 2023).

3.4.2.3 Für den Fall, dass die Beschwerdeführerin auch Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten ausführt, die keinem Versender von Transaktionen als Leistungsempfänger zuzuordnen sind, bringt die Vorinstanz weiter als Eventualbegründung vor, dass solche Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten als der Protokollgesellschaft erbracht gelten müssten. Dieser Einwand ist grundsätzlich nicht stichhaltig. Die Protokollgesellschaft hat im Polkadot-Netzwerk seit spätestens 20. Juli 2020 und im Kusama-Netzwerk seit spätestens 4. Dezember 2019 keine alleinige Verfügungsmacht mehr über das Netzwerk-Protokoll. Zu diesen Zeitpunkten wurde ein

Berechtigungsmodul entfernt, zu dem lediglich die Protokollgesellschaft Zugang hatte und mithilfe dessen sie Steuerungs- und Leitungsfunktionen im Netzwerk wahrnehmen konnte. Alle Änderungen am Protokoll müssen seither per Stake-gewichteter Abstimmung unter den Netzwerkteilnehmern beschlossen werden (vgl. < <https://wiki.polkadot.network/docs/learn-governance> >, mit weiteren Hinweisen). Die diesbezüglichen Einwände der Vorinstanz sind unbegründet, insbesondere da die Protokollgesellschaft mit ihrer Anzahl DOT und KSM keine Protokoll-Änderungen gegen den Willen der übrigen Netzwerkteilnehmer durchsetzen könnte (gemäss Angaben der Protokollgesellschaft im November 2022 hält sie rund 15% aller DOT, vgl. < <https://www.forbes.com/sites/stevenehrlich/2022/11/08/crypto-project-polkadots-three-year-engagement-with-the-sec-leaves-it-in-regulatory-limbo> >; nach übereinstimmenden Medienberichten wurden der Protokollgesellschaft bei den Initial Coin/Token Offerings von Polkadot und Kusama 30 % aller DOT resp. KSM zugeteilt, vgl. < <https://www.crypto-finance.com/polkadot-a-scalable-multichain-solution/> > und < <https://polkadot.network/blog/kusama-network-the-canary-network> >). Auch auf jene DOT resp. KSM, die sich in der sog. Schatzkammer im Netzwerk («On-Chain Treasury») befinden und – wie von der Beschwerdeführerin angemerkt – von gemäss Stake gewählten Ratsmitgliedern verwaltet werden (vgl. < <https://wiki.polkadot.network/docs/learn-treasury> >, alle Seiten zuletzt abgerufen am 7. Juli 2023) könnte die Protokollgesellschaft mit ihrer Anzahl DOT und KSM nicht gegen den Willen der übrigen Netzwerkteilnehmer zugreifen.

3.4.2.4 Ab den genannten Zeitpunkten (Polkadot-Netzwerk ab 20. Juli 2020 und Kusama-Netzwerk ab 4. Dezember 2019) ist damit erstellt, dass dezentrale Blockchain-Netzwerke vorliegen, in denen die Protokollgesellschaft keine alleinige Verfügungsmacht hat (nachfolgend als «dezentrale Netzwerke» bezeichnet).

3.4.2.5 Die Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten, die keinem Versender von Transaktionen als Leistungsempfänger zuzuordnen sind, dienen damit spätestens ab den genannten Zeitpunkten (Polkadot-Netzwerk ab 20. Juli 2020 und Kusama-Netzwerk ab 4. Dezember 2019) effektiv dem Blockchain-Netzwerk als solchem, d.h. keinem bestimmtem Leistungsempfänger, und erfüllen den mehrwertsteuerlichen Leistungsbegriff nicht. Ob die Blockchain-Netzwerke vor den genannten Zeitpunkten als zentral und die Protokollgesellschaft damit als Leistungsempfängerin betrachtet werden müssen, bleibt von der Vorinstanz abzuklären. Insofern ist die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen.

3.4.3

3.4.3.1 Weiter ist zu klären, ob sämtliche Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten der Beschwerdeführerin, die sich auf Blöcke mit Transaktionen beziehen, effektiv dem Versender der Transaktion dienen. In diesem Fall wäre der Versender der Leistungsempfänger der genannten Leistungen. Dies entspricht der Meinung der Vorinstanz.

3.4.3.2 Unbestrittenermassen ist die Transaktionsverarbeitung (E. 3.1.2 Bst. d) selbst an den Versender der Transaktion gerichtet und dient effektiv ihm. Zudem ist unbestritten, dass der Versender der Transaktion genügend bestimmbar ist.

3.4.3.3 Die Vorinstanz bringt vor, dass auch die restlichen Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten, die sich auf Blöcke mit Transaktionen beziehen, effektiv dem Versender der Transaktion dienen. Im Wesentlichen begründet sie dies mit der unbestrittenen Tatsache, dass eine Transaktion ohne die restlichen Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten, insbesondere ohne die Produktion neuer Blöcke, nicht ausgeführt werden kann (vgl. E. 3.2). Dieser Argumentation ist nicht zu folgen. Wie von der Beschwerdeführerin dargelegt, bezwecken die restlichen Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten (E. 3.1.2 Bst. a bis c) in erster Linie den Betrieb bzw. die grundsätzliche Funktionalität der Blockchain und dienen damit keinem konkreten Versender. Dies wird daran deutlich, dass die restlichen Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten unabhängig davon durchgeführt werden, ob der produzierte Block Transaktionen enthält oder nicht (vgl. E. 3.4.2.2). In diesem Sinne sind die restlichen Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten nicht für die Verarbeitung spezifischer Transaktionen bestimmt, vielmehr ermöglichen sie die Funktionalität, Transaktionen vorzunehmen. Alle Netzwerkteilnehmer profitieren somit von der Fortschreibung der Blockchain bzw. der Produktion neuer Blöcke. Der Umstand, dass es gleichzeitig im Interesse des Senders einer Transaktion liegt, wenn die restlichen Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten durchgeführt werden, vermag daran nichts zu ändern. Im Weiteren zeigt auch die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin für ihre Leistungen nur zu ca. 0.01 % vom Versender selbst (mit der Transaktionsgebühr) und zu ca. 99.9 % von Dritten (mit dem Block-Reward) entschädigt wird, klar auf, in welchem Interesse sie ihre Leistungen mit Ausnahme der Transaktionsverarbeitung erbringt.

3.4.3.4 Damit ist von den Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten der Beschwerdeführerin, die sich auf Blöcke mit Transaktionen beziehen,

lediglich die Transaktionsverarbeitung dem Versender der Transaktion als Leistungsempfänger zuzuordnen. Der Leistungsempfänger der restlichen Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten ist das Blockchain-Netzwerk als solches (im Polkadot-Netzwerk spätestens ab 20. Juli 2020 und im Kusama-Netzwerk spätestens ab 4. Dezember 2019, vgl. E. 3.4.2.5).

3.4.4 Entgegen der Ansicht der Vorinstanz entspricht die aufgezeigte Lösung spätestens ab den genannten Zeitpunkten (Polkadot-Netzwerk ab 20. Juli 2020 und Kusama-Netzwerk ab 4. Dezember 2019) auch ihrer Praxismitteilung (E. 2.6). Dort legt sie in Absatz 1 von MI 04 Ziff. 2.7.3.5 zutreffend dar, dass im Fall, dass die Validierungs- resp. Verifizierungsleistung ausschliesslich mit einem Block-Reward entschädigt wird, kein mehrwertsteuerrechtlich relevantes Leistungsverhältnis gegeben ist (weil das Blockchain-Netzwerk als solches der Empfänger ist). In Absatz 2 führt sie dann aus, dass die Validierungs- resp. Verifizierungsleistung an den Versender, welche mit der Transaktionsgebühr entschädigt wird, steuerbar ist. Zusätzlich hält sie fest, dass, sofern für die Validierungs- resp. Verifizierungsleistung nebst der bezahlten Transaktionsgebühr auch ein Block-Reward generiert wird, dies keinen Einfluss auf den Vorsteuerabzug (mit explizitem Verweis auf Art. 33 Abs. 1 MWSTG) hat. Die ESTV geht demnach davon aus, dass auch in diesem Fall (d.h. Entschädigung besteht aus Block-Reward und Transaktionsgebühr) der Block-Reward nach wie vor ein Nicht-Entgelt darstellt, denn ansonsten würde der Verweis auf Art. 33 Abs. 1 MWSTG, welcher nur bei Nicht-Entgelten zur Anwendung gelangt (E. 2.4), keinen Sinn ergeben.

3.4.5 Vorstehende Ausführungen, dass die Produktion von neuen Blöcken in dezentralen Blockchain-Netzwerken eine Leistung an das Blockchain-Netzwerk als solches darstellt, welche keinen identifizierbaren Leistungsempfänger aufweist – auch wenn zusätzlich eine Transaktionsgebühr vom Versender ausgerichtet wird –, entspricht zudem der herrschenden Lehre in Deutschland (vgl. REIMAR PINKERNELL, Kryptowährungen und private Währungen – steuerliche Behandlung und Regelungsbedarfe, in: Kube/Reimer [Hrsg.], Alternative Währungen: Herausforderungen des Finanz- und Steuerrechts, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Bd. 14, 2020, S. 58 f.; JOHANNES HECK, Funktionsweise und Grundzüge der steuerlichen Behandlung von Blockchain-basierten Kryptowährungen, Deutsche Steuer-Zeitung 2019 S. 111; BASTIAN LIEGMANN, Umsatzsteuerliche Behandlung virtueller Währungen, Betriebs-Berater 2018 S. 1178; a.A. DAVID DIETSCH, Umsatzsteuerliche Behandlung von Bitcoin-Mining, Mehrwertsteuerrecht 2018 S. 252).

3.4.6 Im Übrigen ist hier festzuhalten, dass selbst bei der Annahme der Beweislosigkeit mit Bezug auf die Frage, an wen die Beschwerdeführerin die Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten leistet, das oben genannte Ergebnis resultiert. Die ESTV hat die steuerbegründende Tatsache nachzuweisen, dass ein Leistungsverhältnis gegeben ist (E. 1.8.3). Dazu hat sie den Leistungsempfänger nachzuweisen. Sie hat jedoch den Nachweis nicht erbracht, dass die in E. 3.1.2 Bst. a bis c aufgezählten Leistungen (Betrieb der Software und auf die Produktion neuer Blöcke gerichtete Tätigkeiten) an den Versender erbracht worden sind.

Auch nicht nachgewiesen hat sie, dass der Block-Reward ein Entgelt Dritter für die Transaktionsverarbeitung darstellt. Wie erwähnt bedingt auch das Entgelt Dritter die innere wirtschaftliche Verknüpfung des Betrags mit einer konkreten Leistung an den Leistungsempfänger (E. 2.3.6). Eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen dem Block-Reward und einer konkreten Transaktionsverarbeitung lässt sich vorliegend nicht erkennen. Dies wird daran deutlich, dass der Block-Reward unabhängig davon entrichtet wird, ob überhaupt eine Transaktionsverarbeitung erfolgt, und sich betragsmässig nicht nach der Anzahl verarbeiteter Transaktionen richtet (E. 3.4.2.2).

3.5 Zu prüfen bleibt bei diesem Zwischenergebnis, ob die Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten der Beschwerdeführerin, die sich auf Blöcke mit Transaktionen beziehen, als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang zu betrachten und als Leistungskomplex mehrwertsteuerrechtlich einheitlich zu behandeln sind (E. 2.5). Es fragt sich somit, ob die verschiedenen Leistungen der Beschwerdeführerin, die sie einerseits (E. 3.1.2 Bst. a bis c) an das Blockchain-Netzwerk als solches (im Polkadot-Netzwerk zumindest ab 20. Juli 2020 und im Kusama-Netzwerk zumindest ab 4. Dezember 2019; vor diesen Zeitpunkten allenfalls an die Protokollgesellschaft, vgl. E. 3.4.2.5) und andererseits an den Versender (E. 3.1.2 Bst. d) erbracht hat, als einheitliche Leistung zu qualifizieren sind.

3.5.1 Die in der einheitlichen Leistung zusammengefassten, einzelnen Leistungskomponenten müssen von einem einzigen Leistungserbringer an einen einzigen Leistungsempfänger erbracht werden (E. 2.5.5). Die einzelnen in Frage stehenden Tätigkeiten der Beschwerdeführerin sind vorliegend nicht demselben Leistungsempfänger zuzuordnen (E. 3.4.3): Empfänger der Transaktionsverarbeitung ist der Versender einer Transaktion, Empfänger der restlichen Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten ist das Blockchain-Netzwerk als solches (im Polkadot-Netzwerk zumindest ab

20. Juli 2020 und im Kusama-Netzwerk zumindest ab 4. Dezember 2019; vor diesen Zeitpunkten allenfalls die Protokollgesellschaft, vgl. E. 3.4.2.5). Eine einheitliche mehrwertsteuerliche Beurteilung kommt schon deshalb nicht in Frage und es erübrigt sich eine weitergehende Prüfung.

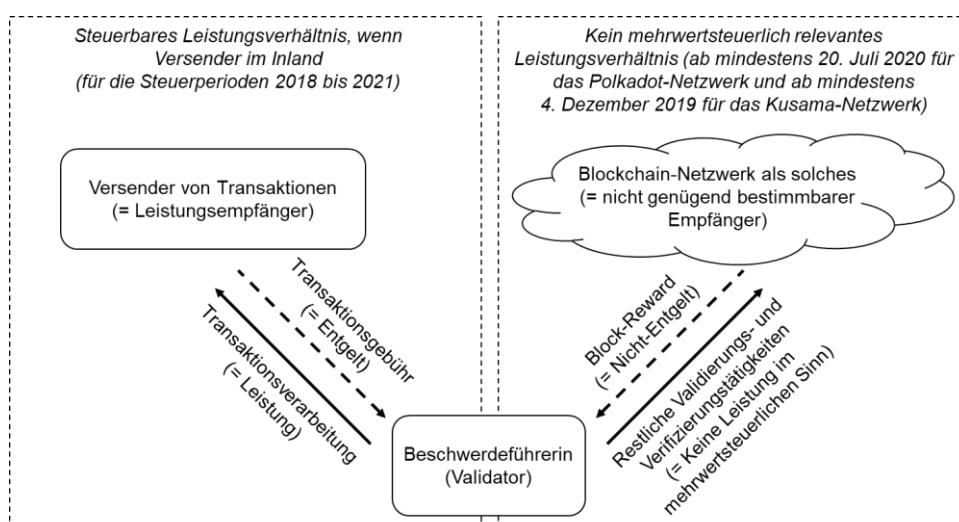
3.5.2 Liegt nach dem soeben Ausgeführten weder eine Gesamtleistung noch eine Haupt- und Nebenleistung vor, so handelt es sich um mehrere selbständige Leistungen, die mehrwertsteuerlich getrennt zu behandeln sind (E. 2.5.5). Damit sind vorliegend die Transaktionsverarbeitung und die restlichen Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten der Beschwerdeführerin mehrwertsteuerlich selbständig zu behandeln.

3.5.3 Mangels bestimmbarem Leistungsempfänger liegt bei den restlichen Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten der Beschwerdeführerin im Kusama-Netzwerk seit spätestens 4. Dezember 2019 und im Polkadot-Netzwerk seit spätestens 20. Juli 2020 kein Leistungsverhältnis vor (E. 3.4.2.5) und stellt der Block-Reward ein Nicht-Entgelt dar. Von der Vorinstanz bleibt abzuklären, ob auch vor den genannten Daten dezentrale Blockchain-Netzwerke vorgelegen haben oder ob die betreffenden Leistungen (E. 3.1.2 Bst. a bis c) damals an die Protokollgesellschaft in der Schweiz erbracht worden sind. Mit Bezug auf die aufgerechneten Block-Rewards betreffend die Zeit ab 4. Dezember 2019 (Kusama-Netzwerk) und ab 20. Juli 2020 (Polkadot-Netzwerk) ist die Beschwerde gutzuheissen. Mit Bezug auf die strittige Zeit vor diesen Daten ist die Sache zur Abklärung im Sinne der Erwägungen an die ESTV zurückzuweisen.

Die Transaktionsverarbeitung stellt eine grundsätzlich steuerbare, dem Empfängerortsprinzip unterliegende Dienstleistung dar, für die die Beschwerdeführerin die Transaktionsgebühr erhält.

4.

4.1 Zusammenfassend ergibt sich wie in nachfolgender Abbildung dargestellt, dass die Transaktionsverarbeitung und die restlichen Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten der Beschwerdeführerin mehrwertsteuerlich selbständig zu behandeln sind. Der Block-Reward, den die Beschwerdeführerin für die restlichen Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten (E. 3.1.2 Bst. a bis c) erhält, qualifiziert mindestens seit den in E. 3.5.3 genannten Zeitpunkten mangels Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinn nicht als Entgelt. Erhaltene Transaktionsgebühren qualifizieren als Entgelt für die steuerbare Transaktionsverarbeitung, welche die Beschwerdeführerin an inländische Versender von Transaktionen erbringt.



4.2 Nach dem Gesagten ist die Beschwerde – soweit darauf einzutreten ist (E. 1.5) – insoweit gutzuheissen, als die nach den in E. 3.5.3 genannten Zeitpunkten erhaltenen Block-Rewards kein steuerbares Entgelt darstellen und die Sache zur genauen Berechnung und zur weiteren Abklärung der Frage, ob vor den genannten Zeitpunkten ebenfalls dezentrale Blockchain-Netzwerke vorgelegen haben, an die Vorinstanz zurückzuweisen ist.

4.3 Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei. Unterliegt sie nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Obsiegen und Unterliegen im Prozess ist grundsätzlich nach den Rechtsbegehren der Beschwerde führenden Partei, gemessen am Ergebnis der Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids, zu beurteilen (BGE 123 V 156 E. 3c und 123 V 159 E. 4b). In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem

Entscheidung (mit noch offenem Ausgang) praxisgemäss als volles Obsiegen der Beschwerde führenden Partei (BGE 137 V 2010 E. 7.1; Urteil des BVGer A-978/2020 vom 31. März 2020 E. 4.1).

Die Beschwerdeführerin gilt als grossmehrheitlich obsiegend. Der Verfahrensausgang betreffend die Rückweisung ist grundsätzlich noch offen. Es sind der Beschwerdeführerin daher keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Das Nichteintreten auf den ausserhalb des Streitgegenstands befindlichen Antrag in E. 1.5 bleibt in Bezug auf die Kostenfolgen ohne Belang. Der Vorinstanz sind ebenfalls keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 6'000.– ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

4.4 Die Beschwerdeführerin hat keine Parteientschädigung beantragt und hat sich im Übrigen selbst vertreten, weshalb keine Parteientschädigung auszurichten ist (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 Abs. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Die Sache wird zur genauen Berechnung und zur weiteren Abklärung sowie zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen (insbesondere E. 3.5.3) an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.

Es werden keine Verfahrenskosten auferlegt. Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 6'000.– wird dieser nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Alexander Cochardt

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. (...); Gerichtsurkunde)