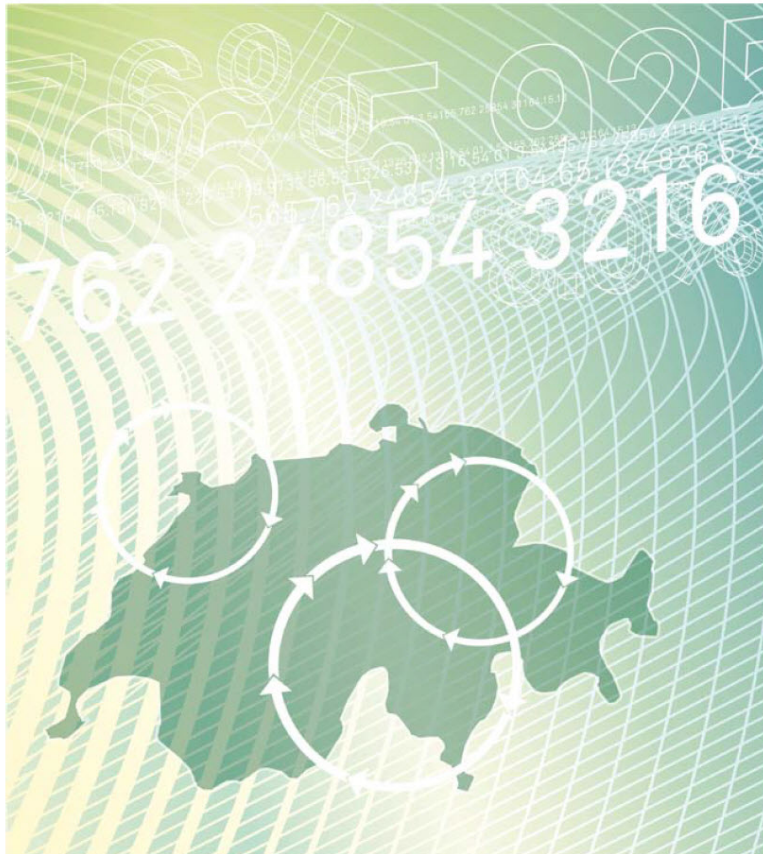


Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV

Hinweis:

Die Inhalte dieser Publikation stammen aus der zentralen Datenbank der webbasierten Publikationen der ESTV und wurden für die Printausgabe standardisiert bzw. elektronisch aufbereitet. Bei dieser Zusatzdienstleistung handelt es sich nicht um ein Druckerzeugnis im klassischen Sinn, sondern um ein gestalterisch vereinfachtes PDF für den Ausdruck.

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|----|
| Inhaltsverzeichnis | 2 |
| Vorbemerkungen | 3 |
| 1 Einleitung und Gegenstand der vorliegenden MWST-Info | 4 |
| 2 Erstmalige Praxisfestlegung | 9 |
| 2.1 Einleitung | 9 |
| 2.2 Änderung einer MWST-Bestimmung [9] | 10 |
| 2.2.1 Ausgangslage | 10 |
| 2.2.2 Zeitliche Wirkung | 11 |
| 2.3 Gerichtsurteil ohne bestehende Praxis der ESTV | 12 |
| 2.3.1 Ausgangslage | 12 |
| 2.3.2 Zeitliche Wirkung | 12 |
| 2.4 Beurteilung neuer Sachverhalte | 14 |
| 2.4.1 Ausgangslage | 14 |
| 2.4.2 Zeitliche Wirkung | 14 |
| 3 Änderung der bestehenden Praxis | 16 |
| 3.1 Einleitung | 16 |
| 3.2 Änderung einer MWST-Bestimmung [14] | 17 |
| 3.3 Gerichtsurteil betreffend die bestehende Praxis der ESTV | 18 |
| 3.3.1 Ausgangslage | 18 |
| 3.3.2 Zeitliche Wirkung | 18 |
| 3.4 Überprüfung der Praxis durch die ESTV | 19 |
| 3.4.1 Ausgangslage | 19 |
| 3.4.2 Zeitliche Wirkung | 20 |
| 4 Praxispräzisierungen und redaktionelle Anpassungen | 21 |
| 5 Wirkung bereits erteilter, rechtsverbindlicher Auskünfte seitens der ESTV | 22 |
| 6 Praxisentwürfe der ESTV und deren Wirkungen | 22 |
| 7 Vorbehalt gemäss Artikel 96 Absatz 3 MWSTG sowie Zeitpunkt und Art der Geltendmachung | 22 |
| Rechtlicher Hinweis | 24 |

Vorbemerkungen

Begriffe, die eine weibliche und eine männliche Form aufweisen können, werden in dieser Publikation nicht unterschieden, sondern in der einen oder anderen Form verwendet. Sie sind als gleichwertig zu betrachten.

Abkürzungen

| | |
|-------|---|
| Abs. | Absatz |
| Art. | Artikel |
| Bst. | Buchstabe |
| ESTV | Eidgenössische Steuerverwaltung |
| MWST | Mehrwertsteuer |
| MWSTG | Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20) |
| MWSTV | Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (SR 641.201) |
| ParlG | Bundesgesetz vom 13. Dezember 2002 über die Bundesversammlung (Parlamentsgesetz; SR 171.10) |
| SR | Systematische Sammlung des Bundesrechts |
| Ziff. | Ziffer |

Gültige Steuersätze bis am 31. Dezember 2017:

Normalsatz 8,0 %; reduzierter Steuersatz 2,5 %; Sondersatz 3,8 %.

Gültige Steuersätze vom 1. Januar 2018 bis am 31. Dezember 2023:

Normalsatz 7,7 %; reduzierter Steuersatz 2,5 %; Sondersatz 3,7 %.

Gültige Steuersätze ab dem 1. Januar 2024:

Normalsatz 8,1 %; reduzierter Steuersatz 2,6 %; Sondersatz 3,8 %.

1 Einleitung und Gegenstand der vorliegenden MWST-Info




In der vorliegenden Publikation wird geregelt, ab welchem Zeitpunkt eine von der ESTV festgelegte oder geänderte Praxis gemäss [Artikel 65 Absatz 3 MWSTG](#) gilt.

Die ESTV publiziert ihre Praxisfestlegungen ohne zeitlichen Verzug in den entsprechenden MWST-Infos resp. in den MWST-Branchen-Infos im Internet unter <https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public>.

Anpassungen der Praxisfestlegungen können erfolgen durch:

- Erstmalige Praxisfestlegung (☞ [Ziff. 2](#));
- Änderung der bestehenden Praxis (☞ [Ziff. 3](#));
- Praxispräzisierungen und redaktionelle Anpassungen (☞ [Ziff. 4](#)).

Die nachfolgende Übersicht gibt den wesentlichen Inhalt dieser MWST-Info wieder:

| Erstmalige Praxisfestlegung | | | |
|-----------------------------|---|--|--|
| | Infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung ^[1] | Infolge eines Gerichtsurteils ohne bestehende Praxis der ESTV | Infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte durch die ESTV |
| Zeitliche Wirkung | <ul style="list-style-type: none"> Anwendbar ab Inkrafttreten der betreffenden materiellen Gesetzes- oder Verordnungsbestimmung Keine rückwirkende Anwendung auf altrechtliche Sachverhalte <p> Ziff. 2.2</p> | <p>Zu Gunsten^[2] der steuerpflichtigen Person:</p> <ul style="list-style-type: none"> Anwendbar ab Publikationszeitpunkt^[3] der erstmaligen Praxis Rückwirkend auf alle noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden <p>Zu Lasten^[4] der steuerpflichtigen Person:</p> <ul style="list-style-type: none"> Anwendbar ab dem nach dem Publikationszeitpunkt der erstmaligen Praxis folgenden Semesterbeginn (1. Januar oder 1. Juli) Keine Rückwirkung auf noch nicht rechtskräftige Steuerperioden <p> Ziff. 2.3</p> | <p>Zu Gunsten^[2] der steuerpflichtigen Person:</p> <ul style="list-style-type: none"> Anwendbar ab Publikationszeitpunkt^[3] der erstmaligen Praxis Rückwirkend auf alle noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden <p>Zu Lasten^[4] der steuerpflichtigen Person:</p> <ul style="list-style-type: none"> Anwendbar ab dem nach dem Publikationszeitpunkt der erstmaligen Praxis folgenden Semesterbeginn (1. Januar oder 1. Juli) Keine Rückwirkung auf noch nicht rechtskräftige Steuerperioden <p> Ziff. 2.4</p> |




[1] Gemeint sind Rechtssätze des MWST-Rechts. Darunter fallen:

- Die Bestimmungen zur Mehrwertsteuer der Bundesverfassung;
- sämtliche Bestimmungen der Erlasse, welche mit der Nummer 641.2 der

- systematischen Sammlung des Bundesrechts (SR) beginnen; und
- Bestimmungen anderer Rechtsgebiete, auf welche im MWSTG oder in der MWSTV verwiesen wird.

Als Rechtssätze werden vorliegend sämtliche generell-abstrakten Normen verstanden, welche natürlichen oder juristischen Personen Pflichten auferlegen, Rechte einräumen, die Organisation, die Aufgaben und die Zuständigkeit von Behörden regeln oder das Verfahren ordnen (z. B. Gesetzes- oder Verordnungsartikel; vgl. Art. 22 ParlG).

- [2] Führt bei der steuerpflichtigen Person zu einer tieferen Steuerforderung.
- [3] Resp. ab der zum Publikationszeitpunkt geltenden Abrechnungsperiode.
- [4] Führt bei der steuerpflichtigen Person zu einer höheren Steuerforderung.


| Änderung der bestehenden Praxis | | | |
|---------------------------------|--|--|--|
| | Infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung ^[5] | Infolge eines Gerichtsurteils betreffend die bestehende Praxis der ESTV | Infolge Überprüfung der Praxis durch die ESTV |
| Zeitliche Wirkung | <ul style="list-style-type: none"> Anwendbar ab Inkrafttreten der betreffenden materiellen Gesetzes- oder Verordnungsbestimmung Keine rückwirkende Anwendung auf altrechtliche Sachverhalte <p> Ziff. 3.2 / Ziff. 2.2</p> | <p>Zu Gunsten^[6] der steuerpflichtigen Person:</p> <ul style="list-style-type: none"> Anwendbar ab Publikationszeitpunkt^[7] der geänderten Praxis Rückwirkend auf alle noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden <p>Zu Lasten^[8] der steuerpflichtigen Person:</p> <ul style="list-style-type: none"> Anwendbar ab dem nach dem Publikationszeitpunkt der geänderten Praxis folgenden Semesterbeginn (1. Januar oder 1. Juli) Keine Rückwirkung auf noch nicht rechtskräftige Steuerperioden <p> Ziff. 3.3</p> | <p>Zu Gunsten^[6] der steuerpflichtigen Person:</p> <ul style="list-style-type: none"> Anwendbar ab Publikationszeitpunkt^[7] der geänderten Praxis Rückwirkend auf alle noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden <p>Zu Lasten^[8] der steuerpflichtigen Person:</p> <ul style="list-style-type: none"> Anwendbar ab dem nach dem Publikationszeitpunkt der geänderten Praxis folgenden Semesterbeginn (1. Januar oder 1. Juli) Keine Rückwirkung auf noch nicht rechtskräftige Steuerperioden <p> Ziff. 3.4</p> |

[5] Gemeint sind Rechtssätze des MWST-Rechts. Darunter fallen:

- Die Bestimmungen zur Mehrwertsteuer der Bundesverfassung;
- sämtliche Bestimmungen der Erlasse, welche mit der Nummer 641.2 der systematischen Sammlung des Bundesrechts (SR) beginnen; und
- Bestimmungen anderer Rechtsgebiete, auf welche im MWSTG oder in der MWSTV verwiesen wird.

Als Rechtssätze werden vorliegend sämtliche generell-abstrakten Normen verstanden, welche natürlichen oder juristischen Personen Pflichten auferlegen, Rechte einräumen, die Organisation, die Aufgaben und die Zuständigkeit von Behörden regeln oder das Verfahren ordnen (z. B. Gesetzes- oder Verordnungsartikel; vgl. Art. 22 ParlG).

- [6] Führt bei der steuerpflichtigen Person zu einer tieferen Steuerforderung.
- [7] Resp. ab der zum Publikationszeitpunkt geltenden Abrechnungsperiode.
- [8] Führt bei der steuerpflichtigen Person zu einer höheren Steuerforderung.

| | Praxispräzisierungen und redaktionelle Anpassungen |
|--------------------------|---|
| Zeitliche Wirkung | Bisherige Praxis bleibt anwendbar.  Ziff. 4 |

Hinweis:




Erstmalige Praxisfestlegungen, Praxisänderungen, Praxispräzisierungen und relevante redaktionelle Anpassungen werden in den jeweiligen MWST-Infos resp. MWST-Branchen-Infos ausdrücklich gekennzeichnet. Die vorliegend gewählte begriffliche Unterscheidung (erstmalige Praxisfestlegung/Änderung der bestehenden Praxis/Praxispräzisierungen/redaktionelle Anpassungen) sowie deren zeitliche Wirkung gilt ab Publikationsdatum der vorliegenden MWST-Info 20. Die bis 30.09.2020 verwendeten Bezeichnungen für Anpassungen der Praxisfestlegungen werden nicht der neuen Terminologie angepasst.

2 **Erstmalige Praxisfestlegung**

2.1 **Einleitung**

Die ESTV veröffentlicht ohne zeitlichen Verzug alle Praxisfestlegungen, die nicht ausschliesslich verwaltungsinternen Charakter haben ([Art. 65 Abs. 3 MWSTG](#)).

Von einer erstmaligen Praxisfestlegung wird gesprochen, wenn die ESTV erstmals Auffassungen über die Auslegung des anzuwendenden Rechts in einer MWST-Info oder MWST-Branchen-Info veröffentlicht.

Für eine erstmalige Praxisfestlegung können unterschiedliche Gründe bestehen ( [Ziff. 2.2](#), [2.3](#) und [2.4](#)).

2.2 Änderung einer MWST-Bestimmung [9]

2.2.1 Ausgangslage

Werden Rechtssätze des MWST-Rechts^[9] geändert, kann dies eine erstmalige Praxisfestlegung zur Folge haben. Eine Änderung eines Rechtssatzes liegt bei einer Änderung, Einfügung oder Löschung eines Wortes oder eines gesamten Artikels, eines Absatzes oder einer Ziffer vor.



Eine **Rechtssatzänderung** liegt nur dann vor, wenn nicht nur der Wortlaut einer Norm, sondern auch deren Normsinn geändert hat.



Wurde lediglich der Wortlaut nicht aber der Normsinn eines Rechtssatzes geändert, so handelt es sich um eine **Rechtssatzpräzisierung**. Eine Rechtssatzpräzisierung hat keine neue Praxisfestlegung zur Folge.



Wurden lediglich **redaktionelle Anpassungen** an einem Rechtssatz vorgenommen, so hat dies keine neue Praxisfestlegung zur Folge.



Die folgenden Grundsätze der zeitlichen Wirkung beschränken sich lediglich auf Änderungen des MWST-Rechts^[9]. Wird eine Norm aus einem anderen Rechtsgebiet angepasst, welche für die Belange der MWST relevant ist^[10], sind die unter [Ziffer 2.4](#) resp. [3.4](#) genannten Grundsätze zu beachten.

[9] Gemeint sind Rechtssätze des MWST-Rechts. Darunter fallen:

- Die Bestimmungen zur Mehrwertsteuer der Bundesverfassung;
- sämtliche Bestimmungen der Erlasse, welche mit der Nummer 641.2 der systematischen Sammlung des Bundesrechts (SR) beginnen; und
- Bestimmungen anderer Rechtsgebiete, auf welche im MWSTG oder in der MWSTV verwiesen wird.

Als Rechtssätze werden vorliegend sämtliche generell-abstrakten Normen verstanden, welche natürlichen oder juristischen Personen Pflichten auferlegen, Rechte einräumen, die Organisation, die Aufgaben und die Zuständigkeit von Behörden regeln oder das Verfahren ordnen (z. B. Gesetzes- oder Verordnungsartikel; vgl. Art. 22 ParlG).

[10] Gemeint sind Rechtsnormen, welche **nicht** als «Bestimmungen des MWST-Rechts» gemäss Fussnote 9 gelten.

2.2.2 Zeitliche Wirkung


Findet eine erstmalige Praxisfestlegung aufgrund einer Änderung des MWST-Rechts statt, sind grundsätzlich die jeweiligen Übergangsbestimmungen zu beachten (z. B. [Art. 112 ff. MWSTG](#)).

Unabhängig vom Publikationszeitpunkt ist die Praxisfestlegung, welche auf einer Änderung einer materiellen Bestimmung des MWST-Rechts beruht, ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der betreffenden Norm anwendbar. Der zeitliche Geltungsbereich der Praxisfestlegungen der ESTV stimmt mit dem zeitlichen Geltungsbereich der Norm überein, für welche die neue Praxis festgelegt wird.



Anpassungen von einzelnen Rechtsnormen werden im Gesetz und in der Verordnung jeweils unter Nennung des Datums des Inkrafttretens mit einer Fussnote beim jeweiligen Artikel gekennzeichnet (vgl. z. B. die Fussnote zu [Art. 24a MWSTG](#)).



Bestehen im Hinblick auf die Anpassungen eines Rechtssatzes sowie in Bezug auf die Auslegung der Bestimmung und somit die Abrechnung der Mehrwertsteuer Unsicherheiten, erteilt die ESTV schriftliche Auskünfte, welche im Einzelfall bis zur Publikation der Praxisfestlegung gültig sind. Ergeben sich nach Publikation der Praxisfestlegung Abweichungen zur schriftlich erteilten Auskunft, gilt die Praxisfestlegung ( [Ziff. 5](#)).

Die steuerpflichtige Person hat allfällige Korrekturen, welche sich aus einer Abweichung zu der Praxis der ESTV ergeben, mittels Einreichung einer Korrekturabrechnung pro Abrechnungsperiode der ESTV mitzuteilen.

Führt die neu festgelegte Praxis im Einzelfall zu einer Korrektur zu Gunsten der ESTV, ist in der Regel ein Verzugszins geschuldet ([Art. 87 MWSTG](#)). Hat die steuerpflichtige Person gegenüber dem Leistungsempfänger die MWST fakturiert, ist eine Korrektur nur noch im Rahmen von [Artikel 27 Absätze 2-4 MWSTG](#) möglich.

Beispiel

Per 1. Januar 2018 wurde in [Art. 25 Abs. 2 MWSTG](#) eine Bestimmung eingefügt (Bst. a^{bis}), wonach der reduzierte Steuersatz von 2,5 Prozent auch auf elektronische Bücher ohne Reklamecharakter gemäss [Artikel 51a MWSTV](#) Anwendung findet. Bis zum 31. Dezember 2017 fand der reduzierte Steuersatz keine Anwendung auf kostenpflichtige elektronische Bücher. Die darauf gestützte erstmalige Praxisfestlegung wurde in den [Ziffern 3.2-3.2.7 der MWST-Branchen-Info Druckerzeugnisse und elektronische Publikationen](#) am 3. August 2018 publiziert.

Hatte eine steuerpflichtige Person im dritten Quartal 2018 den im selben Jahr erzielten Umsatz aus dem Verkauf von E-Books ohne Reklamecharakter mit der ESTV zu 7,7 % abgerechnet, so konnte sie die seit dem 1. Januar 2018 zu viel bezahlte Mehrwertsteuer (unter Einhaltung von [Art. 27 Abs. 2-4 MWSTG](#)) korrigieren.

2.3 Gerichtsurteil ohne bestehende Praxis der ESTV

2.3.1 Ausgangslage

Gelangt die ESTV nach der Prüfung eines Urteils zum Ergebnis, dass dessen rechtliche Erwägungen über den entschiedenen Einzelfall hinaus Geltung beanspruchen, wird im Sinne dieses Urteils eine neue Praxis veröffentlicht.

2.3.2 Zeitliche Wirkung

Die zeitliche Wirkung einer infolge eines Gerichtsurteils erstmalig publizierten Praxis hängt davon ab, ob sich diese Praxis zu Gunsten oder zu Lasten der steuerpflichtigen Person auswirkt.



Ist die Steuerforderung gegenüber der steuerpflichtigen Person unter Anwendung der Praxis tiefer als dies bisher der Fall war, so wirkt sich die erstmalige Praxisfestlegung zu Gunsten der steuerpflichtigen Person aus.



Ist die Steuerforderung gegenüber einer steuerpflichtigen Person unter Anwendung der Praxis höher als dies bisher der Fall war, so wirkt sich die erstmalige Praxisfestlegung zu Lasten der steuerpflichtigen Person aus.



Die Bewertung, ob die Steuerforderung höher oder tiefer als bisher ausfällt, ist für jede steuerpflichtige Person individuell vorzunehmen.

Wirkt sich die erstmalige Praxisfestlegung der ESTV im Einzelfall zu Gunsten einer steuerpflichtigen Person aus, so gilt diese ab ihrem Publikationszeitpunkt^[11] rückwirkend für die noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden ([Art. 43 MWSTG](#)). In einem solchen Fall kann die steuerpflichtige Person die durch die erstmalige (günstigere) Praxis entstehenden Steueransprüche der ESTV gegenüber geltend machen. Sie hat diese Ansprüche (z. B. höherer Vorsteuerabzug) der ESTV mit einer **Korrekturabrechnung** pro Abrechnungsperiode mitzuteilen. Hat die steuerpflichtige Person gegenüber dem Leistungsempfänger die MWST fakturiert, so ist eine Korrektur nur im Rahmen von [Artikel 27 Absätze 2-4 MWSTG](#) möglich.

Wirkt sich die erstmalige Praxisfestlegung der ESTV im Einzelfall zu Lasten einer steuerpflichtigen Person aus, so gilt die Praxis ab dem auf den Publikationszeitpunkt der erstmaligen Praxis folgenden Semesterbeginn (1. Januar oder 1. Juli) und ist nicht rückwirkend anwendbar.

Dies steht einer Überprüfung oder einer Kontrolle der Steuerforderungen aus den noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden nicht entgegen. Korrekturen, die sich aus einer nicht rechtskonformen Abrechnung ergeben, bleiben dementsprechend möglich.

[11] Resp. ab der zum Publikationszeitpunkt geltenden Abrechnungsperiode.

2.4 Beurteilung neuer Sachverhalte

2.4.1 Ausgangslage

Durch technische und wirtschaftliche Entwicklungen, Änderungen von Rechtsnormen [12] oder sonstigen Neuerungen können neue mehrwertsteuerrechtlich relevante Sachverhalte entstehen. Diese Sachverhalte sind mehrwertsteuerrechtlich zu qualifizieren und können die Festlegung einer neuen Praxis notwendig machen.

[12] Gemeint sind Rechtsnormen, welche **nicht** als «Bestimmungen des MWST-Rechts» gemäss [Ziff. 2.2](#) gelten.

2.4.2 Zeitliche Wirkung

Die zeitliche Wirkung einer infolge Beurteilung neuer Sachverhalte erstmalig festgelegten Praxis hängt davon ab, ob sich diese Praxis zu Gunsten oder zu Lasten der steuerpflichtigen Person auswirkt.

☞ Betreffend die Begriffe «zu Gunsten» resp. «zu Lasten» vgl. [Ziffer 2.3.2](#).

Wirkt sich die erstmalige Praxisfestlegung der ESTV im Einzelfall zu Gunsten der steuerpflichtigen Person aus (☞ [Ziff. 2.3.2](#)), so gilt diese ab Publikationszeitpunkt^[13] rückwirkend für die noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden ([Art. 43 MWSTG](#)). In einem solchen Fall kann die steuerpflichtige Person die durch die erstmalige (günstigere) Praxis entstehenden Steueransprüche der ESTV gegenüber geltend machen. Sie hat diese Ansprüche (z. B. höherer Vorsteuerabzug) der ESTV mit einer **Korrekturabrechnung** pro Abrechnungsperiode mitzuteilen. Hat die steuerpflichtige Person gegenüber dem Leistungsempfänger die MWST fakturiert, so ist eine Korrektur nur im Rahmen von [Artikel 27 Absätze 2-4 MWSTG](#) möglich.

Wirkt sich die erstmalige Praxisfestlegung der ESTV im Einzelfall zu Lasten der steuerpflichtigen Person aus (☞ [Ziff. 2.3.2](#)), so gilt die Praxis ab dem auf den Publikationszeitpunkt der erstmaligen Praxis folgenden Semesterbeginn (1. Januar oder 1. Juli) und ist nicht rückwirkend anwendbar.

Dies steht einer Überprüfung oder einer Kontrolle der Steuerforderungen aus den noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden nicht entgegen. Korrekturen, die sich aus einer nicht rechtskonformen Abrechnung ergeben, bleiben dementsprechend möglich.

Beispiel

Mit zunehmender Verbreitung der Distributed Ledger-Technologie (DLT) und insbesondere von Blockchain-basierten Geschäftsmodellen stellten sich vermehrt auch steuerliche Fragestellungen. Die ESTV hatte aus diesem Grund per 17. Juni 2019 erstmalig eine Praxis betreffend «Leistungen im Zusammenhang mit Blockchain- und Distributed Ledger-Technologie» festgelegt und darin eine Qualifikation von Leistungen, welche im Zusammenhang mit der DL- und Blockchain-Technologie stehen, vorgenommen (vgl. insbesondere [Ziff. 2.7.3 ff. der MWST-Info Steuerobjekt](#)). Führt die Anwendung der erstmaligen Praxisfestlegung bei der jeweiligen steuerpflichtigen Person zu einer tieferen Steuerforderung, so konnte sie die erstmalige Praxis ab dem 17. Juni 2019 rückwirkend für sämtliche noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden anwenden und die entstehenden Steueransprüche mittels Korrekturabrechnung pro Abrechnungsperiode der ESTV gegenüber geltend machen. Stellte die ESTV jedoch fest, dass die steuerpflichtige Person sich im Bereich der Kryptowährungen bisher mehrwertsteuerrechtlich nicht rechtskonform verhalten hatte, so konnte sie die rückwirkende Korrektur verwehren und die erstmalig festgelegte Praxis galt erst ab dem auf den Publikationszeitpunkt dieser Praxis folgenden Semesterbeginn.

[13] resp. ab der zum Publikationszeitpunkt geltenden Abrechnungsperiode.

3 Änderung der bestehenden Praxis

3.1 Einleitung

Eine Praxisänderung liegt dann vor, wenn die ESTV ihre bisherige, in einer MWST-Info oder MWST-Branchen-Info bereits publizierte Praxis aufgibt und allenfalls durch eine andere Praxispublikation ersetzt.

☞ Die Frage, ob es sich um eine Praxisänderung oder um eine Praxispräzisierung handelt, ist für die Frage der zeitlichen Wirkung von Bedeutung (zur Praxispräzisierung; ☞ [Ziff. 4](#)).

☞ Wird eine Praxis erstmals festgelegt, so gelten die Regeln nach [Ziffer 2](#).

Für eine Praxisänderung können unterschiedliche Gründe bestehen (☞ [Ziff. 3.2](#), [3.3](#) und [3.4](#)).

3.2 Änderung einer MWST-Bestimmung [14]

Für Praxisänderungen, welche auf der Änderung von Rechtssätzen des MWST-Rechts^[14] beruhen, wird auf die Erläuterungen betreffend erstmalige Praxisfestlegung infolge einer MWST-Rechtssatzänderung verwiesen (☞ [Ziff. 2.2](#)). Die Grundsätze gelten sinngemäss.



Auch die Löschung eines Artikels, Absatzes oder einer Ziffer kann zu einer Praxisänderung führen.



Bestehen Unsicherheiten, im Hinblick auf die Anpassungen eines Rechtssatzes sowie in Bezug auf die Auslegung der Bestimmung und somit der Abrechnung der Mehrwertsteuer, steht die ESTV für schriftliche Auskünfte gemäss [Artikel 69 MWSTG](#), welche im Einzelfall bis zur Publikation der Praxisänderung gültig sind, zur Verfügung. Führt die Praxisänderung zu Abweichungen gegenüber einer bereits erteilten schriftlichen Auskunft seitens der ESTV, so geht die Praxisänderung der individuellen Auskunft vor (☞ [Ziff. 5](#)).

[14] Gemeint sind Rechtssätze des MWST-Rechts. Darunter fallen:

- Die Bestimmungen zur Mehrwertsteuer der Bundesverfassung;
- sämtliche Bestimmungen der Erlasse, welche mit der Nummer 641.2 der systematischen Sammlung des Bundesrechts (SR) beginnen; und
- Bestimmungen anderer Rechtsgebiete, auf welche im MWSTG oder in der MWSTV verwiesen wird.

Als Rechtssätze werden vorliegend sämtliche generell-abstrakten Normen verstanden, welche natürlichen oder juristischen Personen Pflichten auferlegen, Rechte einräumen, die Organisation, die Aufgaben und die Zuständigkeit von Behörden regeln oder das Verfahren ordnen (z. B. Gesetzes- oder Verordnungsartikel; vgl. Art. 22 ParlG).

3.3 Gerichtsurteil betreffend die bestehende Praxis der ESTV

3.3.1 Ausgangslage

Beurteilt ein Gericht die bestehende Praxis der ESTV als gesetzeswidrig oder gelangt die ESTV nach der Prüfung eines Urteils zu dem Ergebnis, dass dessen rechtliche Erwägungen über den entschiedenen Einzelfall hinaus Geltung beanspruchen, so passt die ESTV ihre Praxis an.

3.3.2 Zeitliche Wirkung

Für die zeitliche Wirkung einer infolge eines Gerichtsurteils geänderten Praxis, wird auf die Erläuterungen betreffend erstmalige Praxisfestlegung infolge Gerichtsurteils ohne bestehende Praxis verwiesen (☞ [Ziff. 2.3.2](#)). Die Grundsätze gelten sinngemäss.

Beispiel

Gestützt auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_375/2018 vom 24. Oktober 2018 änderte die ESTV am 1. November 2019 ihre Praxis in Bezug auf den Ort der Dienstleistungen bei Innenarchitekturleistungen (☞ [Ziff. 4.2.1 der MWST-Branchen-Info Baugewerbe](#) sowie [Ziff. 2.1.1 der MWST-Branchen-Info Liegenschaftsverwaltung/Vermietung und Verkauf von Immobilien](#)). Innenarchitekturleistungen (z. B. Ausarbeiten von Plänen, Raumkonzepten, Computerpräsentationen), die spezifisch auf die jeweiligen bauseitigen Gegebenheiten zugeschnitten sind, so dass sie nicht unverändert auf andere Gebäude oder Gebäudeteile bzw. Boden übertragen werden können, unterliegen nicht mehr dem Empfängerortsprinzip, sondern gelten als am Ort der gelegenen Sache erbracht ([Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG](#)). Hatte ein in der Schweiz ansässiges Unternehmen Innenarchitekturleistungen für ein Grundstück erbracht, das sich im Ausland befindet, hat sich die Praxisänderung zu Gunsten dieses Unternehmens ausgewirkt. Die Praxisänderung war ab dem 1. November 2019 (Publikationszeitpunkt) rückwirkend für sämtliche noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden anwendbar. Vorbehalten blieb eine Verwehrung der Rückwirkung für den Fall, dass sich das Unternehmen in diesem Bereich mehrwertsteuerrechtlich nicht rechtskonform verhalten haben sollte.

3.4 Überprüfung der Praxis durch die ESTV

3.4.1 Ausgangslage

Die ESTV ändert ihre Verwaltungspraxis, falls sie nach gründlicher Untersuchung zur Überzeugung gelangt, der wirkliche Sinn eines Rechtssatzes sei ein anderer als der bisher angenommene, oder wenn Veränderungen in den tatsächlichen oder rechtlichen Gegebenheiten (bspw. aufgrund wirtschaftlicher oder technischer Entwicklungen resp. Änderungen von für die Belange der MWST relevanten Rechtsnormen^[15]) dies erfordern.

Beispiel

Per 1. Mai 2017 wurden im Lebensmittelgesetz einige Änderungen vorgenommen. Dabei wurde der Begriff «Genussmittel» durch «Alkoholische Getränke, Tabak und Tabakerzeugnisse» ersetzt. Dies hatte sowohl eine Änderung von [Artikel 25 MWSTG](#) als auch eine Anpassung von [Ziffer 4.1 der MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze](#) zur Folge.

[15] Gemeint sind lediglich Änderungen von Rechtsnormen, welche **nicht** als «Bestimmungen des MWST-Rechts» gemäss [Ziff. 3.2](#) resp. [2.2](#) gelten.

3.4.2 Zeitliche Wirkung

Für die zeitliche Wirkung einer infolge Überprüfung der Praxis durch die ESTV geänderten Praxis, wird auf die Erläuterungen betreffend erstmalige Praxisfestlegung infolge Beurteilung neuer Sachverhalte durch die ESTV verwiesen (☞ [Ziff. 2.4.2](#)). Die Grundsätze gelten sinngemäss.

☞ Betreffend die Begriffe «zu Gunsten» resp. «zu Lasten» vgl. [Ziffer 2.3.2](#).

Beispiel 1

Die in Basel ansässige Gesundheitsberatung AG betreibt ein medizinisches Call Center. Bei gesundheitlichen Problemen können sich Patienten an 365 Tagen im Jahr von den beim Call Center angestellten Ärzten und Ärztinnen telefonisch beraten lassen. Für jeden Anruf ist eine Gebühr von 0.50 Franken pro Minute zu bezahlen. Bislang waren die Leistungen des Call Centers an die Patienten steuerbar. Aufgrund einer Praxisänderung der ESTV, publiziert in der damaligen [Ziffer 2.1.1 der MWST-B Branchen-Info Gesundheitswesen](#) am 1. November 2019, galten neu telefonische Auskünfte eines medizinischen Call Centers an die Patienten als von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen, soweit die Auskunft durch einen Arzt oder eine Ärztin erfolgte. Sofern die Anwendung dieser Praxisänderung für die Gesundheitsberatung AG eine tiefere Steuerforderung bedeutete, konnte sie die entstandenen Steueransprüche bei der ESTV ab dem 1. November 2019 rückwirkend für sämtliche noch nicht nach [Artikel 43 MWSTG](#) rechtskräftigen Steuerperioden mittels Korrekturabrechnung pro Abrechnungsperiode geltend machen.

Beispiel 2

Am 23. Oktober 2024 wird eine Praxisfestlegung (z. B. in Form einer MWST-Praxis-Info) durch die ESTV publiziert. In dieser Praxisfestlegung wird eine im Mai 2010 publizierte (günstigere) Praxis verschärft. Die steuerpflichtigen Personen können folglich die alte (günstigere) Praxis bis zum 31. Dezember 2024 anwenden. Die neue (strengere) Praxis ist für Leistungen ab dem 1. Januar 2025 anzuwenden.

4 **Praxispräzisierungen und redaktionelle Anpassungen**

Macht die ESTV nähere, deutlichere, präzisere oder weiterführende Ausführungen zu ihrer bisherigen Praxis, handelt es sich nicht um eine Praxisänderung, sondern um eine **Praxispräzisierung**. Diese Präzisierungen haben keine Auswirkungen auf den Normsinn. Die bisherige Praxis ist weiter anzuwenden – unabhängig vom Grund der Präzisierung.

Beispiel 1

[Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 18 Buchstabe c 1. Lemma MWSTG](#) sieht vor, dass im Bereich der Sozialversicherungen und Prävention die Leistungen von Einrichtungen der Sozialversicherungen untereinander von der Steuer ausgenommen sind. In der Praxis der ESTV wurde jedoch nicht präzisiert, was unter dem Begriff «Leistungen im Bereich der Sozialversicherungen» genau zu verstehen ist. Am 13. Februar 2020 wurde daher [Ziffer 6.19 der MWST-Info Steuerobjekt](#) mit folgendem Text ergänzt: «Die Leistungen im Bereich der Sozialversicherungen ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 Bst. c 1. Lemma MWSTG](#)) umfassen sämtliche Leistungen von Einrichtungen der Sozialversicherungen untereinander, unabhängig davon, ob diese öffentlich-rechtlich vorgesehen sind oder der Erbringung von öffentlich-rechtlichen Leistungen dienen». Es wurde somit verdeutlicht, dass sämtliche Leistungen von Einrichtungen der Sozialversicherungen untereinander einschliesslich der Leistungen von Ausgleichskassen untereinander von der Steuer ausgenommen sind. Da es sich um eine Praxispräzisierung handelt, hat es auf bereits deklarierte Steuerforderungen keine Auswirkungen.

Dasselbe gilt bei **redaktionellen Anpassungen** wie sprachliche Erneuerungen, Modernisierungen oder orthographische Korrekturen. Auch diese Anpassungen bewirken keine Veränderung der Rechtslage.

Beispiel 2

Der Ort der Leistung für die interaktiven Fernkurse wurde in der [Ziffer 4.9.1 der MWST-Branchen-Info Bildung](#) wie folgt beschrieben: «Als Tätigkeitsort gilt bei interaktiven Fernkursen derjenige Ort, an dem der Unterrichtende tätig ist ([Ort des Leistungserbringers](#); Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG)». Am 21. März 2019 wurde der in Klammern angegebene falsche Ausdruck «[Ort des Leistungserbringers](#)» durch den richtigen Ausdruck «[Tätigkeitsort](#)» ersetzt. Da es sich dabei lediglich um eine sprachliche Ersetzung handelt und keinerlei Änderung der mehrwertsteuerrechtlichen Qualifikation bedeutet, handelt es sich um eine redaktionelle Anpassung.

5 **Wirkung bereits erteilter, rechtsverbindlicher Auskünfte seitens der ESTV**

Auf schriftliche Anfrage der steuerpflichtigen Person zu den mehrwertsteuerlichen Konsequenzen eines konkret umschriebenen Sachverhalts erteilt die ESTV innert angemessener Frist Auskunft. Die Auskunft ist für die anfragende steuerpflichtige Person und die ESTV rechtsverbindlich; sie kann auf keinen anderen Sachverhalt bezogen werden ([Art. 69 MWSTG](#)). Erfolgt im Anschluss an eine Auskunft eine Änderung eines Rechtssatzes, eine Praxisänderung oder wird durch die ESTV eine Praxis erstmalig festgelegt, so kann sich weder die ESTV noch die steuerpflichtige Person ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Norm beziehungsweise der Publikation der Praxis weiter auf die erteilte schriftliche Auskunft berufen.



Betreffend die zeitliche Wirkung von erstmaligen Praxisfestlegungen resp. von Änderungen der bestehenden Praxis sind die Ausführungen unter [Ziffer 2](#) resp. [3](#) zu beachten.

6 **Praxisentwürfe der ESTV und deren Wirkungen**

Die [Praxisentwürfe der ESTV](#) sind nicht verbindlich und vermögen keine rechtsverbindliche Wirkung zu entfalten. Die Publikation der Entwürfe erfolgt nur zu Konsultationszwecken und widerspiegelt nicht zwingend die definitive Praxis der ESTV.

7 **Vorbehalt gemäss Artikel 96 Absatz 3 MWSTG sowie Zeitpunkt und Art der Geltendmachung**

Erachtet eine steuerpflichtige Person die Praxisfestlegung der ESTV als unzutreffend und wendet diese daher nicht an, ist die Behörde darüber vorgängig schriftlich in Kenntnis zu setzen. Diese ist von der steuerpflichtigen Person spätestens im Zeitpunkt der sog. Finalisierung ([Art. 72 MWSTG](#); Korrektur von Mängeln in der Abrechnung) der ESTV einzureichen. Andernfalls drohen strafrechtliche Konsequenzen ([Art. 96 Abs. 3 MWSTG](#)).

Zuständigkeiten

Die **Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV)** ist zuständig für

- die Erhebung der Mehrwertsteuer (MWST) auf im Inland erbrachten Leistungen;
- die Erhebung der MWST auf dem Bezug von Leistungen, die von Unternehmen mit Sitz im Ausland erbracht werden.

Das **Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit (BAZG)** ist zuständig für

- die Erhebung der Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen.

Auskünfte von anderen Stellen sind nicht rechtsverbindlich.

Sie erreichen die Hauptabteilung MWST wie folgt:

schriftlich:

Eidgenössische Steuerverwaltung
Hauptabteilung Mehrwertsteuer
Schwarztorstrasse 50
3003 Bern

per [Kontaktformular MWST](#)

Publikationen der ESTV zur MWST sind erhältlich:

- In elektronischer Form über Internet:
www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public
- In Papierform beim:
Bundesamt für Bauten und Logistik BBL
Vertrieb Publikationen
Drucksachen Mehrwertsteuer
3003 Bern
www.bundespublikationen.admin.ch

605.525.20d

Rechtlicher Hinweis

Hinweis: Als rechtliche Grundlage gelten das Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) und die ausführende Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV). Die vorliegenden Informationen verstehen sich als Erläuterungen der ESTV zum MWSTG und der MWSTV. Die Verwaltungspraxis erfährt fortlaufende Änderungen. Aus diesem Grund gibt die ESTV keine Gewährleistung auf uneingeschränkte Vollständigkeit der publizierten Texte. Es gilt das Selbstveranlagungsprinzip. Ergänzende Informationen: [Rechtliches](#).

1) Hinweis betreffend Gültigkeit

In Bezug auf die Gültigkeit dieser Ziffer (oder der Ziffern) beachten Sie bitte die [einleitenden Erläuterungen zur vorliegenden MWST-Info](#) am Anfang dieser Publikation, sowie die [MWST-Info 20 Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#).