

Zeitliche Wirkung der mehrwertsteuerlichen Praxispublikationen

Vollständig überarbeitete MWST-Info 20 (MI 20) vom 1. Oktober 2020



Ralf Imstepf

Prof. Dr. iur., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Assistenzprofessor Universität St. Gallen (HSG), Co-Leiter Rechtsabteilung MWST, ESTV

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat mit der MWST-Info 20 (MI 20) am 1. Oktober 2020 ihre neue Praxis zur zeitlichen Wirkung ihrer Praxispublikationen veröffentlicht. Die MI 20 hält fest, ab welchem Zeitpunkt eine von der ESTV erstmalig festgelegte oder geänderte Praxispublikation gemäss Art. 65 Abs. 3 MWSTG gilt. Vorliegender

INHALT

1 Einleitung

- 1.1 Praxispublikationspflicht
- 1.2 Notwendigkeit der Überarbeitung der alten MI 20

2 Inhalt der neuen MI 20

- 2.1 Aufbau der MI 20 nach Sachverhaltskonstellationen
- 2.2 Erstmalige Praxisfestlegung infolge der Änderung einer Mehrwertsteuerbestimmung
- 2.3 Erstmalige Praxisfestlegung infolge eines Gerichtsurteils
- 2.4 Erstmalige Praxisfestlegung infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte
- 2.5 Praxisänderung infolge der Änderung einer Mehrwertsteuerbestimmung
- 2.6 Praxisänderung infolge eines Gerichtsurteils zu einer bestehenden Praxis der ESTV
- 2.7 Praxisänderung infolge der Überprüfung der bisherigen Praxis durch die ESTV
- 2.8 Praxispräzisierungen und redaktionelle Anpassungen

3 Zusammenfassende Würdigung der neuen Praxis

4 Ergänzende Informationen der MI 20

Beitrag beschreibt die von der ESTV getroffene Lösung und analysiert die zu Grunde liegenden Überlegungen.

1 Einleitung

1.1 Praxispublikationspflicht

Laut Art. 65 Abs. 3 MWSTG veröffentlicht die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) ohne zeitlichen Verzug alle Praxisfestlegungen,¹ die nicht ausschliesslich verwaltungsinternen Charakter haben.² Es handelt sich dabei um Verwaltungsverordnungen, die Drittwirkung entfalten.³ Der diesbezügliche Praxisveröffentlichungsprozess ist stark formalisiert: Nach der ESTV-internen Erarbeitung wird zunächst ein erster Entwurf in die öffentliche «Konsultation» geschickt.⁴ Im Rahmen dieser Praxiskonsultation können sich alle interessierten Kreise äussern.⁵ Zudem bespricht auch das Konsultativgremium (KG) den

vorgelegten Praxisentwurf. Beim KG handelt es sich um eine ausserparlamentarische Kommission i. S. v. Art. 57a RVOG⁶, die Anpassungen des MWSTG sowie gestützt darauf erlassene Ausführungsbestimmungen und Praxisfestlegungen auf ihre Auswirkungen auf die steuerpflichtigen Personen⁷ hin diskutiert und Empfehlungen abgibt.⁸ Vor der Veröffentlichung der definitiven Praxis publiziert die ESTV sodann im Regelfall einen Zweitentwurf, damit sich die steuerpflichtigen Personen bereits auf den allfällig notwendigen Anpassungsbedarf vorbereiten können. Die Publikation der definitiven Praxis erfolgt auf der Website der ESTV.⁹

Hintergrund der Pflicht zur Praxisveröffentlichung bildet das in der Mehrwertsteuer geltende

¹ Der Verfasser gibt in diesem Beitrag ausschliesslich seine persönliche Meinung wieder. Er dankt Landgerichtspräsident Philipp Arnold, MLaw, für die sorgfältige Durchsicht des Manuskripts. Die Praxisfestlegungen werden als sog. «MWST-Infos (MI)» und «Mehrwertsteuer-Branchen-Infos (MBI)» publiziert.

² Vgl. hierzu auch BEATRICE BLUM, in: Geiger/Schluckebier (Hrsg.), MWSTG Kommentar, 2. Aufl., Zürich 2019, Art. 65 N 9 ff.

³ Die Verwaltungsverordnung ist eine allgemeine, generell-abstrakte, grundsätzlich verwaltungsinterne Dienst-anweisung, die aber Aussenwirkung entfalten kann; BGE 122 I 44 E. 2 a).

⁴ Dabei handelt es sich zwar nicht um eine förmliche Vernehmlassung i. S. d. Bundesgesetzes vom 18.3.2005 über das Vernehmlassungsverfahren (VIG, SR 172.061), doch wird mit der Konsultation dasselbe Ziel verfolgt, namentlich die Beteiligung der Kantone, der politischen Parteien und der interessierten Kreise an der Meinungsbildung und Entscheidungsfindung der ESTV. Die Konsultation soll Aufschluss geben über die sachliche Richtigkeit, die Vollzugstauglichkeit und die Akzeptanz der vorgeschlagenen Praxis.

⁵ Vgl. <<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/mehrwertsteuer/fachinformationen/publikationen/entwurfe.html>> (besucht am 16.2.2021).

⁶ Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetz vom 21.3.1997 (RVOG, SR 172.010).

⁷ Vorliegend sind unter dem Begriff «steuerpflichtige Person» auch Personen zu verstehen, die im Moment des Auskunftsbegehens (noch) nicht steuerpflichtig oder im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen sind, die aber ihre subjektive Steuerpflicht durch die ESTV prüfen lassen möchten. Unter «Personen» werden nicht nur natürliche und juristische Personen, sondern auch Rechtsgemeinschaften ohne Rechtspersönlichkeit verstanden.

⁸ Vgl. Art. 109 MWSTG i. V. m. Art. 157 ff. MWSTV.

⁹ <<https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public>> (besucht am 7.2.2021); vgl. zur Rechtswirkung der Verwaltungspraxis auch BGE 142 II 113 E. 9.1; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, ST 2005, 613 ff.

Selbstdeklarations- und Selbstentrichtungsprinzip (sog. «Selbstveranlagungsprinzip»¹⁰). Die steuerpflichtige Person hat gegenüber der ESTV innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode (Art. 35 MWSTG) unaufgefordert und in der vorgeschriebenen Form über die Steuerforderung abzurechnen (Selbstdeklaration; Art. 71 Abs. 1 MWSTG). Innerhalb desselben Zeitraums muss die steuerpflichtige Person die in diesem Zeitraum entstandene Steuerforderung ohne Aufforderung der ESTV begleichen (Selbstentrichtung; Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Damit die steuerpflichtige Person der Deklarations- und Entrichtungspflicht nachkommen kann, muss es ihr möglich sein, die bei ihr auftretenden Geschäftsfälle richtig zu würdigen.¹¹ Würde die ESTV ihre Praxis nicht publizieren, wären die steuerpflichtigen Personen bei der Auslegung des Mehrwertsteuerrechts auf sich selber gestellt. Die richtige Würdigung wäre für einen Grossteil der steuerpflichtigen Personen nur erschwert und unter Zuhilfenahme von externen Beratern möglich.¹²

Auch für die ESTV hat die Vorgabe zur zwingenden Praxispublikation gewisse Vorteile. Sie erleichtert ihr die einheitliche Auslegung des Mehrwertsteuerrechts und bildet damit Grundlage für eine rechtsgleiche und sachgemässe Umsetzung.¹³

Die Publikationspflicht ist aber auch mit Nachteilen verbunden: Jede Festlegung einer neuen Praxis und jede Änderung einer vorbestehenden Praxis bringt eine Änderung der Publikationen mit sich. Dies führt dazu, dass die Praxispublikationen im Laufe der Zeit umfangreicher und damit zwangsläufig unübersichtlicher werden. Trotzdem bleibt der steuerpflichtigen Person bei der Deklaration der Steuerfaktoren nichts anderes übrig, als sich an den Publikationen zu orientieren. Tut sie dies nicht, drohen ihr Nachbelastungen und Zinsfolgen. Zudem sieht Art. 96 Abs. 3 MWSTG eine Bestrafung mit Busse vor, falls die Steuerforderung zu Lasten des Staates verkürzt wird, indem die steuerpflichtige Person die für die Steuerfestsetzung relevanten Faktoren zwar wahrheitsgetreu deklariert, aber steuerlich falsch qualifiziert, sofern sie die publizierten Praxisfestlegungen vorsätzlich oder fahrlässig nicht richtig anwendet und die ESTV darüber nicht vorgängig in Kenntnis setzt.¹⁴

Vor diesem Hintergrund ist es für die steuerpflichtigen Personen von zentraler Bedeutung, den Inhalt und insbesondere auch den zeitlichen Anwendungsbereich der Praxispublikationen zu kennen.

¹⁰ Die Bezeichnung als «Selbstveranlagungsprinzip» ist unpräzise, da im Regelfall bei der Mehrwertsteuer gerade keine Veranlagung durch die ESTV erfolgt. Da sich der Begriff aber durchgesetzt hat, wird dieser nachfolgend der Verständlichkeit halber ebenso verwendet. Vgl. hierzu IMSTEFF/CLAVADETSCHER, Bindungswirkung von Rulings im Mehrwertsteuerrecht, ASA 89 (2020/2021), 183 ff., 188 Fn. 23.

¹¹ Vgl. BGE 142 II 113 E. 9.1 m. w. H.

¹² Z. B. mittels schriftlichen Auskunftsbegehrens an die ESTV (Art. 69 MWSTG); vgl. für mögliche strafrechtliche Folgen, falls die steuerpflichtige Person sich nicht an die Praxispublikationen hält, nachfolgend Ziff. 4.

¹³ BGE 142 II 113 E. 9.1; BGer, 17.8.2015, 2C_264/2014, E. 2.4.2.

¹⁴ Vgl. auch nachfolgend Ziff. 4.

1.2 Notwendigkeit der Überarbeitung der alten MI 20

Dem zeitlichen Anwendungsbereich ihrer Praxispublikationen hat die ESTV bereits im Jahr 2013 eine eigene MI 20 gewidmet. Diese Praxispublikation setzte sich schwerpunktmässig mit

dem Wechsel vom alten, bis zum 31. Dezember 2009 geltenden Recht¹⁵ zum totalrevidierten, seit dem 1. Januar 2010 geltenden Mehrwertsteuerrecht auseinander. Unterschieden wurden dabei drei Konstellationen (siehe Spalte links):

Alte Praxis

	neue Praxis ist strenger	neue Praxis ist günstiger
MWSTG: gleicher Wortlaut wie aMWSTG	gültig ab Publikationszeitpunkt (Anfang folgendes Semester)	gültig ab 1. Januar 2010
MWSTG: abweichender Wortlaut von aMWSTG	gültig ab 1. Januar 2010	
Praxisänderung zum MWSTG	gültig ab Publikationszeitpunkt (Anfang folgendes Semester)	gültig ab 1. Januar 2010

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD, Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV

War der Wortlaut einer Bestimmung bei der Totalrevision des Gesetzes gleich geblieben, musste untersucht werden, ob die neue Praxis strenger oder günstiger für die steuerpflichtige Person war. War die neue Praxis strenger, war sie für die betroffene Person ab Anfang desjenigen Semesters anwendbar, das auf den Publikationszeitpunkt der Praxis folgte. Eine Rückwirkung der neuen Praxis bestand dementsprechend nicht. Der steuerpflichtigen Person wurde bis zum Beginn des Folgesemesters Zeit gegeben, sich auf die neue Rechtslage einzustellen. War die neue Praxis dagegen günstiger, durfte sie durch die steuerpflichtige Person rückwirkend für alle noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden ab dem 1. Januar 2010 angewendet werden. Diese Grundsätze kamen nicht nur bei

gleichbleibendem Wortlaut, sondern auch bei «Praxisänderungen zum MWSTG» zur Anwendung. Anders verhielt es sich dagegen in denjenigen Fällen, in denen der Wortlaut des MWSTG im Vergleich zum alten Recht abwich. Hier galt die neu publizierte Praxis ab dem 1. Januar 2010.¹⁶ Mit zunehmender zeitlicher Distanz zur Totalrevision 2010 drängte sich für die ESTV eine Überarbeitung der bisherigen MI 20 auf. Insbesondere galt es, den Schwerpunkt, der – wie dargestellt – bei der alten MI 20 noch auf der im Nachgang der Totalrevision publizierten Praxis und deren Verhältnis zum alten Recht lag, auf aktuellere Konstellationen zu legen. Im Fokus musste zwangsläufig die zeitliche Gültigkeit von Praxispublikationen der ESTV während des Geltungsbereichs des MWSTG

¹⁵ Insbesondere das alte Bundesgesetz vom 2.9.1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) und die darauf basierenden Ausführungsbestimmungen.

¹⁶ Vgl. zum Ganzen die alte MI 20, Ziff. 1 ff. (aMI 20).

stehen.¹⁷ Zudem mussten gewisse begriffliche Nuancen, die sich in den letzten zehn Jahren seit der Totalrevision ergeben hatten, in der Publikation nachvollzogen und offengelegt werden. Dies war insbesondere für die von der ESTV gemachte Differenzierung zwischen «Praxisfestlegungen» bzw. «Praxisänderungen» und sog. «Praxispräzisierungen» angezeigt. Letztere stellen keine materielle Änderung der Praxis dar und führen dementsprechend auch nicht zu materiellen Steuerfolgen bei den steuerpflichtigen Personen.¹⁸

Am 1. Oktober 2020 publizierte die ESTV die totalüberarbeitete MI 20, die Gegenstand des vorliegenden Beitrags bildet.

2 Inhalt der neuen MI 20

2.1 Aufbau der MI 20 nach Sachverhaltskonstellationen

Ähnlich wie bei der bisherigen aMI 20 orientiert sich die ESTV auch bei der neuen MI 20 an Sachverhaltskonstellationen, die im Rechtsalltag typischerweise auftreten. Im Zentrum steht nicht eine juristisch-dogmatische Auseinandersetzung mit der zeitlichen Anwendbarkeit der Praxispublikationen. Vielmehr möchte die ESTV den steuerpflichtigen Personen, bei denen eine der beschriebenen Sachverhaltskonstellationen

gegeben ist, auf einfache Weise die damit verbundenen Rechtsfolgen darlegen. Zwar ist nicht ausgeschlossen, dass neben den umschriebenen Tatbeständen noch weitere Konstellationen auftreten können. Die Einteilung ist von der ESTV aber derart gewählt, dass ein Grossteil der möglichen Sachverhalte abgedeckt ist.

Die ESTV unterscheidet zunächst danach, ob es sich bei der Praxisänderung um eine erstmalige Praxisfestlegung oder um eine Änderung der bestehenden Praxis handelt. Erstere liegt vor, «wenn die ESTV erstmals Auffassungen über die Auslegung des anzuwendenden Rechts» in einer der beiden Praxispublikationsformen – der MI oder der MBI – veröffentlicht.¹⁹ Von einer Änderung der bestehenden Praxis (nachfolgend als «Praxisänderung» bezeichnet) wird gesprochen, wenn die ESTV ihre bisherige, in einer MI oder MBI bereits publizierte Praxis aufgibt und allenfalls durch eine andere Praxispublikation ersetzt.²⁰

Weiter unterscheidet die neue MI 20 bei der erstmaligen Praxisfestlegung zwischen (1) Festlegungen infolge einer Änderung einer Mehrwertsteuerbestimmung,²¹ (2) Festlegungen infolge eines Gerichtsurteils ohne vorbestehende Praxis der ESTV²² und (3) Festlegungen infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte durch die ESTV.²³ Die Einteilung der erstmaligen Praxisfestlegungstatbestände präsentiert sich wie folgt:

¹⁷ Bisher auf drei knappen Seiten unter dem Titel «Praxisänderungen zum MWSTG» abgehandelt; vgl. aMI 20, Ziff. 3.

¹⁸ Vgl. hierzu nachfolgend Ziff. 2.8.

¹⁹ Vgl. MI 20, Ziff. 2.1.

²⁰ Vgl. MI 20, Ziff. 3.1.

²¹ Vgl. nachfolgend Ziff. 2.2.

²² Vgl. nachfolgend Ziff. 2.3.

²³ Vgl. nachfolgend Ziff. 2.4.

Erstmalige Praxisfestlegung

	infolge Änderung MWST-Bestimmung (Ziff. 2.2)	infolge Gerichtsurteil ohne bestehende Praxis (Ziff. 2.3)	infolge Beurteilung neuer Sachverhalte (Ziff. 2.4)
erstmalige Praxisfestlegung zu Gunsten der steuerpflichtigen Person	anwendbar ab Inkrafttreten der betroffenen materiellen Bestimmung	anwendbar ab Publikationszeitpunkt der erstmaligen Praxis	anwendbar ab Publikationszeitpunkt der erstmaligen Praxis
	Wirkung ab Inkrafttreten der neuen/geänderten MWST-Bestimmung	rückwirkend auf alle noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden	rückwirkend auf alle noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden
erstmalige Praxisfestlegung zu Lasten der steuerpflichtigen Person	anwendbar ab Inkrafttreten der betroffenen materiellen Bestimmung	anwendbar ab dem nach dem Publikationszeitpunkt der erstmaligen Praxis folgenden Semesterbeginn (1. Januar oder 1. Juli)	anwendbar ab dem nach dem Publikationszeitpunkt der erstmaligen Praxis folgenden Semesterbeginn (1. Januar oder 1. Juli)
	Wirkung ab Inkrafttreten der neuen/geänderten MWST-Bestimmung	keine Rückwirkung auf noch nicht rechtskräftige Steuerperioden	keine Rückwirkung auf noch nicht rechtskräftige Steuerperioden

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD, Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV

Auch bei den Praxisänderungen werden drei Tatbestände unterschieden: (1) Änderungen infolge der Änderung einer Mehrwertsteuer-

bestimmung,²⁴ (2) Änderungen infolge eines Gerichtsurteils²⁵ und (3) Änderungen infolge einer Überprüfung durch die ESTV:²⁶

Praxisänderung

	infolge Änderung MWST-Bestimmung (Ziff. 2.5)	infolge Gerichtsurteil betr. bestehende Praxis (Ziff. 2.6)	infolge Überprüfung durch die ESTV (Ziff. 2.7)
Praxisänderung zu Gunsten der steuerpflichtigen Person	anwendbar ab Inkrafttreten der betroffenen materiellen Bestimmung	anwendbar ab Publikationszeitpunkt der Praxis	anwendbar ab Publikationszeitpunkt der Praxis
	Wirkung ab Inkrafttreten der neuen/geänderten MWST-Bestimmung	rückwirkend auf alle noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden	rückwirkend auf alle noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden

²⁴ Vgl. nachfolgend Ziff. 2.5.

²⁵ Vgl. nachfolgend Ziff. 2.6.

²⁶ Vgl. nachfolgend Ziff. 2.7.

Praxisänderung zu Lasten der steuerpflichtigen Person	anwendbar ab Inkrafttreten der betroffenen materiellen Bestimmung	anwendbar ab dem nach dem Publikationszeitpunkt der erstmaligen Praxis folgenden Semesterbeginn (1. Januar oder 1. Juli)	anwendbar ab dem nach dem Publikationszeitpunkt der erstmaligen Praxis folgenden Semesterbeginn (1. Januar oder 1. Juli)
	Wirkung ab Inkrafttreten der neuen/geänderten MWST-Bestimmung	keine Rückwirkung auf noch nicht rechtskräftige Steuerperioden	keine Rückwirkung auf noch nicht rechtskräftige Steuerperioden

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD, Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV

Die Tatbestände und die damit verbundene zeitliche Wirkung der jeweiligen Praxis seien nachfolgend anhand von Beispielen erläutert.

2.2 Erstmalige Praxisfestlegung infolge der Änderung einer Mehrwertsteuerbestimmung

2.2.1 Beschreibung des Tatbestands

Eine erstmalige Praxisfestlegung wird meist notwendig, wenn Rechtssätze des Mehrwertsteuerrechts geändert, neu erlassen oder gelöscht werden. Die ESTV subsumiert dabei das «Einfügen» und das «Löschen» eines Worts oder eines gesamten Artikels unter den Begriff der «Änderung» einer Mehrwertsteuerbestimmung. Diesem Begriffsverständnis wird auch im vorliegenden Beitrag gefolgt. Eine solche Änderung ergibt sich

insbesondere bei Totalrevisionen (wie letztmals im Jahr 2010) oder grösseren Teilrevisionen (wie bspw. zuletzt im Jahr 2018) des MWSTG.

Als «Mehrwertsteuerbestimmungen» gelten dabei gemäss MI 20, Ziff. 2.2.1 Fn. 9 die verfassungsrechtlichen Normen²⁷ zur Mehrwertsteuer, sämtliche Bestimmungen der Erlasse, welche mit der Nummer 641.2 der Systematischen Rechtssammlung beginnen,²⁸ und die Bestimmungen anderer Rechtsgebiete, auf welche im MWSTG und in der MWSTV verwiesen wird. Zu den letzteren gehören bspw. die Bestimmungen zu den reservierten Diensten nach Art. 18 PG²⁹, die Bestimmungen zu den kollektiven Kapitalanlagen gemäss KAG³⁰ oder die Bestimmungen zu Lebensmitteln des LMG³¹. Bei der erstmaligen Praxisfestlegung zu Grunde liegenden «Rechtssatzänderung» muss

²⁷ Vgl. Art. 127, 130, 196 Ziff. 14 BV.

²⁸ MWSTG, MWSTV, Verordnung vom 24.3.2011 des EFD über die Steuerbefreiung von Inlandlieferungen von Gegenständen zwecks Ausfuhr im Reiseverkehr (SR 641.202.2), Verordnung vom 6.12.2010 der ESTV über die Höhe der Saldosteuersätze nach Branchen und Tätigkeiten (SR 641.202.62), Bundesgesetz vom 20.3.1998 über die Anhebung der Mehrwertsteuersätze für die AHV (SR 641.203), Verordnung vom 19.4.1999 über das Verfahren zur Überweisung des für die AHV bestimmten Mehrwertsteuer-Ertragsanteils an den AHV-Ausgleichsfonds (SR 641.203.2), Verordnung vom 2.4.2014 des EFD über die steuerbefreite Einfuhr von Gegenständen in kleinen Mengen, von unbedeutendem Wert oder mit geringfügigem Steuerbetrag (SR 641.204), Verordnung vom 11.12.2009 des EFD über die Verzugs- und die Vergütungszinssätze (SR 641.207.1).

²⁹ Postgesetz vom 17.12.2010 (PG, SR 783.0). In Art. 21 Abs. 2 Ziff. 1 MWSTG wird fälschlicherweise noch auf das alte Postgesetz vom 30.4.1997 verwiesen.

³⁰ Kollektivanlagengesetz vom 23.6.2006 (KAG, SR 951.31). Vgl. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. f MWSTG.

³¹ Lebensmittelgesetz vom 29.6.2014 (LMG, SR 817.0). Vgl. Art. 25 Abs. 2 Bst. a Ziff. 2 MWSTG.

es sich um eine Änderung des Normsinns des Rechtssatzes handeln. Hat sich nur der Wortlaut der Mehrwertsteuerbestimmung, nicht aber der Normsinn geändert, kann keine erstmalige Praxisfestlegung infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung i. S. der Praxis der ESTV vorliegen. Wird also im Rahmen einer Revision der Wortlaut, aber nicht der Normsinn einer Bestimmung angepasst, handelt es sich bei der diesbezüglichen Änderung der Praxispublikation nicht um eine erstmalige Praxisfestlegung.³²

2.2.2 Zeitliche Wirkung

Erfolgt eine erstmalige Praxisfestlegung infolge einer Änderung einer Mehrwertsteuerbestimmung, entfaltet diese Praxisfestlegung laut MI 02, Ziff. 2.2 sofortige Wirkung und gilt – für die noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden³³ – sogar «rückwirkend» ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der betreffenden Norm.³⁴ Der zeitliche Geltungsbereich der Praxis stimmt somit – falls nichts anderes bestimmt wurde – mit dem zeitlichen Geltungsbereich der Mehrwertsteuernorm überein.³⁵ Für die steuerpflichtige Person bedeutet dies, dass sie ihre Abrechnungen für (vergangene) noch nicht rechtskräftige

Steuerperioden mittels Korrekturabrechnungen zu korrigieren hat,³⁶ falls ihre steuerliche Würdigung nicht derjenigen der Praxisfestlegung entspricht. Zusätzlich zur Begleichung der Korrekturabrechnung ist in der Regel ein Verzugszins geschuldet. Stellt die steuerpflichtige Person fest, dass sie bisher nicht zu wenig, sondern zu viel abgerechnet hat, kann sie die zu viel bezahlte Steuer ebenfalls mittels einer Korrekturabrechnung zurückfordern. Dabei ist jeweils eine separate Korrekturabrechnung pro Abrechnungsperiode einzureichen.³⁷ Ein Vergütungszins ist allerdings von der ESTV nicht zu begleichen, da dieser erst bei einer Rückerstattung geschuldet wäre, die später als 60 Tage nach Geltendmachung des Anspruchs mittels Korrekturabrechnung erfolgt.³⁸

Die Korrektur zu Gunsten der steuerpflichtigen Person ist nur rechtens, wenn diese die Rechenungskorrekturvorschriften gemäss Art. 27 Abs. 2–4 MWSTG einhält. Die steuerpflichtige Person hat dementsprechend die von ihr ausgestellten «falschen» Rechnungen zu korrigieren. Möchte bzw. kann sie dies nicht, darf sie die Korrektur zu ihren Gunsten nur geltend machen, wenn sie glaubhaft darlegen kann, dass dem

³² Selbstverständlich gilt dies nur, wenn zur angepassten Mehrwertsteuerbestimmung bisher eine Praxis bestand. Andernfalls handelt es sich um eine erstmalige Praxisfestlegung, die Rückwirkung entfaltet (siehe sogleich). Da der zu Grunde liegende Rechtssatz keine materielle Änderung erfahren hat, kann die Rückwirkung auch vorrevidierte Sachverhalte betreffen.

³³ Vgl. Art. 43 MWSTG.

³⁴ Vgl. Art. 87 MWSTG.

³⁵ Vgl. BGE 142 II 113 E. 9.1; BGer, 15.5.2000, 2A.555/1999, E. 5c. Kritisch zur Rückwirkung: MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, Basel 2009, Chap. 6 N 8 m. w. H.

³⁶ Vgl. Art. 72 Abs. 2 MWSTG.

³⁷ Vgl. zur Abrechnungsperiode Art. 35 MWSTG.

³⁸ Vgl. Art. 88 Abs. 4 MWSTG.

Bund durch die falsche Rechnung kein Steuer ausfall entstanden ist.³⁹ Dies ist grundsätzlich nicht der Fall, wenn es sich bei den Rechnungsempfängern um vorsteuerabzugsberechtigte steuerpflichtige Personen handelt. Die jeweilige Rechnungsempfängerin könnte nämlich die ihr mit Mehrwertsteuer bzw. mit zu hoher Mehrwertsteuer ausgestellte Rechnung als Vorsteuerbeleg verwenden.⁴⁰

Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass Änderungen von Mehrwertsteuerbestimmungen, für die noch keine Praxis publiziert worden ist, für die steuerpflichtigen Personen mit erheblichen Rechtsunsicherheiten verbunden sind. In Anwendung des Selbstveranlagungsprinzips⁴¹ tragen sie bis zur erstmaligen Praxisfestlegung das Risiko, dass die von ihnen vorgenommene steuerliche Würdigung ihrer Tätigkeiten nicht der Auslegung der ESTV entspricht.

Beispiel: Per 1. Januar 2018 wurde Art. 25 Abs. 2 MWSTG mit dem Buchstaben a^{bis} ergänzt. Demnach findet der reduzierte Steuersatz von 2,5% nicht nur beim Verkauf von gedruckten, sondern auch bei elektronischen Büchern ohne Reklamecharakter gemäss Art. 51a MWSTV Anwendung. Bis zum 31. Dezember 2017 wurden elektronische Bücher zum Normalsatz besteuert. Die auf diese Rechtsänderung gestützte erstmalige Praxisfestlegung wurde in der

MBI 03 «Druckerzeugnisse», Ziff. 3.2–3.2.7 am 3. August 2018 publiziert.

Der steuerpflichtige Herr Eyer bietet seit dem 1. Januar 2018 sog. «elektronische Malbücher» an. Die Nutzer haben die Möglichkeit, gewisse Flächen digital auszufüllen oder «auszumalen». Herr Eyer geht davon aus, dass es sich bei seinem Angebot um ein reduziert besteuertes E-Book handelt, und stellt seinen Kunden entsprechend Rechnung. Gemäss MBI 03, Ziff. 3.2.2 gelten aber «elektronische Malbücher und Zeichenhefte» als interaktive Werke und damit nicht als elektronische Bücher. Obwohl Herr Eyer die erst am 3. August 2018 publizierte Praxis bis zum Publikationszeitpunkt nicht kennen konnte, muss er seine im Jahr 2018 eingereichten Mehrwertsteuerabrechnungen korrigieren und das Entgelt für die elektronischen Malbücher mit dem Normalsatz abrechnen. Zudem ist ein Verzugszins geschuldet (Art. 87 Abs. 1 MWSTG).

Diese auf den ersten Blick stossend erscheinende Risikoverteilung zu Lasten der steuerpflichtigen Person ergibt sich – wie dargestellt – aus der gesetzlichen Konzeption der Mehrwertsteuer als Selbstveranlagungssteuer.⁴² Der steuerpflichtigen Person steht es aber immerhin offen, der bis zur Praxispublikation bestehenden Rechtsunsicherheit durch ein schriftliches

³⁹ Für Steuerperioden bis zum 31.12.2017 reicht das Beweismass der Glaubhaftmachung nicht. Vielmehr wird der volle Nachweis verlangt.

⁴⁰ Vgl. zum Vorsteuerabzug Art. 28 ff. MWSTG.

⁴¹ Vgl. vorgängig Ziff. 1.1.

⁴² Vgl. zur Selbstveranlagung: BGE 140 II 202 E. 5.4; 137 II 136 E. 6.2; vgl. auch nachfolgend Ziff. 3.

Auskunftsbegehren bei der ESTV zu begegnen. Auf schriftliche Anfrage zu den mehrwertsteuerlichen Konsequenzen eines konkret umschriebenen Sachverhalts muss die ESTV innert angemessener Frist Auskunft erteilen.⁴³

Der Blick auf die Risikoverteilung könnte zum Schluss verleiten, dass die ESTV kein Interesse daran hat, möglichst rasch nach der Änderung einer Mehrwertsteuerbestimmung ihre Praxis zu veröffentlichen. Die steuerpflichtige Person trägt ja – wie dargestellt – das diesbezügliche Korrekturrisiko. Die Erfahrung zeigt jedoch das Gegenteil: Nur wenn die ESTV möglichst rasch nach der Änderung einer Mehrwertsteuerbestimmung ihre Praxis festlegt und veröffentlicht, kann sie verhindern, dass eine grosse Anzahl an Auskunftsbegehren bei ihr eingeht. Die ESTV ist dementsprechend schon nur zur Vermeidung des damit verbundenen Zusatzaufwands daran interessiert, durch die Publikation ihrer Praxis Rechtssicherheit für die steuerpflichtigen Personen zu schaffen.

Da die zwingende Rückwirkung nur im Fall der erstmaligen Praxisfestlegung infolge Änderung einer Mehrwertsteuerbestimmung zur Anwendung gelangt, ist auch gesagt, dass die erstmalige Praxisfestlegung infolge einer «Nicht-Mehrwertsteuerbestimmung» keine Rückwirkung entfalten kann. Die ESTV behandelt diese Konstellation als «erstmalige Praxisfestlegung infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte durch die ESTV», bei der eine Rückwirkung der Praxis zu Lasten der steuerpflichtigen Person ausgeschlossen ist.⁴⁴ Diese auf den ersten Blick

eigenwillige Einordnung der ESTV folgt allerdings nachvollziehbaren Überlegungen. Bei Mehrwertsteuerbestimmungen hat die ESTV nämlich jederzeit Kenntnis über allfällige Anpassungen und Anpassungsbestrebungen. Ergeben sich Änderungen, kann sie verhältnismässig rasch mit der Praxispublikation reagieren und so drohende Unsicherheiten reduzieren. Wie dargestellt, erscheint es – auch vor dem Hintergrund des Charakters der Mehrwertsteuer als Selbstveranlagungssteuer – vertretbar, das diesbezügliche Nachbelastungsrisiko bis zur Praxispublikation der steuerpflichtigen Person zu überbürden. Sie muss damit rechnen, dass die ESTV eine Mehrwertsteuernorm anders als sie auslegt. Ungleich verhält es sich aber bei Rechtsänderungen, die nicht das Mehrwertsteuerrecht treffen. Hier hat auch die ESTV keinen umfassenden Überblick über die Rechtsentwicklungen. Eine Anpassung, Neueinführung oder Löschung einer Nicht-Mehrwertsteuernorm, die Einfluss auf eine mehrwertsteuerliche Würdigung hat, ist daher vergleichbar mit den der ESTV bisher unbekannten Sachverhalten, zu welchen sie keine Praxis publiziert hat. In einer solchen Konstellation kann sich die Rechtsunsicherheit, die aus dem Fehlen einer hierzu publizierten Praxis resultiert, über Jahre hinziehen. Es erscheint daher in diesen Konstellationen als sachgerecht, die Risikoverteilung zwischen der steuerpflichtigen Person und dem Bund anders als bei der erstmaligen Praxispublikation infolge einer Änderung einer Mehrwertsteuerbestimmung auszugestalten. Wie nachfolgend gezeigt

⁴³ Vgl. Art. 69 MWSTG; IMSTEPF/CLAVADETSCHER, (Fn. 10), ASA 89 (2020/2021), 183 ff., insb. auch 198 ff.

⁴⁴ Vgl. hierzu nachfolgend Ziff. 2.4.

wird, ist die Rückwirkung zu Lasten der steuerpflichtigen Person auf noch nicht rechtskräftige Steuerperioden ausgeschlossen.⁴⁵

2.3 Erstmalige Praxisfestlegung infolge eines Gerichtsurteils

2.3.1 Beschreibung des Tatbestands

Als zweite mögliche Konstellation, die zu einer neuen Praxis führen kann, nennt die ESTV in ihrer MI 02, Ziff. 2.3 den Tatbestand der erstmaligen Praxisfestlegung infolge eines Gerichtsurteils. Gemeint ist dabei die Situation, in der die ESTV ein Urteil des Bundesgerichts oder des Bundesverwaltungsgerichts prüft und dabei zur Erkenntnis gelangt, dass dessen Erwägungen über den entschiedenen Einzelfall hinaus Geltung beanspruchen.⁴⁶

Beispiel: In BGE 146 II 73 hat das Bundesgericht erstmalig entschieden, dass die Steuernachfolge i. S. v. Art. 16 Abs. 2 MWSTG nicht nur – wie bis anhin von der h. L. und der ESTV vertreten – bei Gesamt-, sondern auch bei Teilvermögensübertragungen zum Tragen kommt. Zur Umsetzung des BGE 146 II 73 hat die ESTV am 2. Februar 2021 ihre Praxis publiziert. Sie führt aus, dass bei «der Übernahme eines Teilvermögens [...] eine Steuernachfolge nur dann vor[liegt], wenn es sich bei den beteiligten Unternehmen um

eng verbundene Personen i. S. v. Artikel 3 Buchstabe h MWSTG handelt. Somit liegt bei der Übernahme eines Teilvermögens unter unabhängigen Dritten keine Steuernachfolge vor.»⁴⁷ Die ESTV bringt mit ihrer Praxispublikation zum Ausdruck, dass sie die bundesgerichtliche Rechtsprechung in Bezug auf die Teilvermögensübertragung einschränkend versteht. Nur im Rahmen von Engverbundenenverhältnissen – wie bspw. demjenigen, das BGE 146 II 73 zu Grunde lag – greift die Steuernachfolge.

2.3.2 Zeitliche Wirkung

Ist der Tatbestand gegeben, hängt die zeitliche Wirkung der erstmaligen Praxis davon ab, ob sich die Praxis «zu Gunsten» oder «zu Lasten» der steuerpflichtigen Person auswirkt. Diese Unterscheidung richtet sich ausschliesslich danach, ob sich die Gesamtsteuerforderung aus den noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden durch die neue Praxis zu Gunsten oder zu Lasten der steuerpflichtigen Person verändern würde. Anderweitige Vor- und Nachteile, die sich aus der neuen Praxisfestlegung ergeben könnten, spielen dagegen gemäss MI 20, Ziff. 2.3.2 keine Rolle.⁴⁸

Wirkt sich die publizierte Praxis der ESTV im konkreten Einzelfall zu Gunsten der steuerpflichtigen Person aus, ist sie ab dem

⁴⁵ Vgl. MI 02, Ziff. 2.4; vgl. zur Würdigung dieser Risikoverteilung im Detail nachfolgend Ziff. 3.

⁴⁶ Vgl. MI 20, Ziff. 2.3.1.

⁴⁷ Vgl. E-MI 11, Ziff. 5.4 vom 2.2.2021.

⁴⁸ So ist bspw. die Frage, ob der Empfänger der von der steuerpflichtigen Person erbrachten Leistung den Vorsteuerabzug geltend machen könnte, irrelevant. Die Bewertung erfolgt auf einer «*Stand-Alone-Basis*» bei der steuerpflichtigen Person. Bei Mehrwertsteuergruppen ist die Gruppe als ein einziges Steuersubjekt anzusehen (Art. 13 Abs. 1 MWSTG).

Publikationszeitpunkt rückwirkend für alle noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden anwendbar.⁴⁹ Die sich daraus für die steuerpflichtige Person ergebenden Erstattungsansprüche sind mittels separater Korrekturabrechnung pro Abrechnungsperiode gegenüber der ESTV geltend zu machen.⁵⁰ Dabei sind die Rechnungskorrekturvorschriften von Art. 27 Abs. 2–4 MWSTG zu beachten.⁵¹

Würde sich die neue publizierte Praxis, falls man sie im Einzelfall anwenden würde, zu Lasten der steuerpflichtigen Person auswirken, ist gemäss ESTV-Praxis auf die Rückwirkung zu verzichten. Sie gilt für die betroffene Person erst ab dem auf den Praxispublikationszeitpunkt folgenden Semesterbeginn – also entweder per darauffolgendem 1. Januar oder 1. Juli. Diese zusätzliche Übergangsfrist ist als Ausdruck einer schonenden Rechtsausübung durch die ESTV zu verstehen.⁵²

Jede steuerpflichtige Person wendet das Recht so an, wie es für sie in Bezug auf ihre Steuerschuld am günstigsten ist. Es ist dabei durchaus möglich, dass für einen Teil der steuerpflichtigen Personen die Rückwirkung der Anwendung der neuen Praxis von Vorteil ist, während daraus für einen anderen Teil steuerliche Nachteile erwachsen würden. Die ESTV nimmt bewusst für einen gewissen Zeitraum – namentlich für die im Publikationszeitpunkt noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden – in Kauf, dass das Recht nicht einheitlich angewendet wird.⁵³ Dem

Vorgehen sind allerdings Grenzen gesetzt. So ist es der steuerpflichtigen Person nicht erlaubt, nur für gewisse Steuerperioden die Praxis rückwirkend anzuwenden. Die Frage, ob eine rückwirkende Anwendung möglich ist, beantwortet sich m. a. W. nicht nach der Wirkung der neuen Praxisfestlegung auf die Steuerforderungen aus den einzelnen Steuerperioden, sondern anhand der Auswirkung auf die Gesamtsteuerforderung aus den noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden.

Beispiel: Frau Müller ist als Einzelunternehmerin seit dem 1. Januar 2018 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der ESTV eingetragen. Eine am 15. Februar 2020 publizierte Praxis hätte für Frau Müller folgende steuerlichen Auswirkungen:

- Steuerperiode 2018: zusätzliche Steuerschuld von CHF 30 000.–.
- Steuerperiode 2019: Steuerschuld reduziert sich um CHF 20 000.–.
- Steuerperiode 2020, 1. Quartal: Steuerschuld reduziert sich um CHF 5000.–.

Obwohl die Anwendung der neuen Praxisfestlegung in den Steuerperioden 2019 und Q1/2020 zu Gunsten von Frau Müller ausfallen würde, ist die Praxisfestlegung für sie nicht rückwirkend anwendbar. Die Gesamtsteuerforderung aus den Steuerperioden 2018–2020 würde sich nämlich zu ihren

⁴⁹ Vgl. Art. 72 Abs. 2 i. V. m. Art. 43 MWSTG.

⁵⁰ Art. 72 Abs. 2 i. V. m. Art. 35 MWSTG.

⁵¹ Vgl. vorgängig Ziff. 2.2.2.

⁵² Vgl. Art. 65 Abs. 5 MWSTG.

⁵³ Vgl. für die Würdigung dieser Lösung nachfolgend Ziff. 3.

Lasten auswirken (CHF 30 000.– abzüglich CHF 25 000.– = zusätzliche Steuerschuld in der Höhe von CHF 5000.–).

Die Nicht-Rückwirkung der Praxispublikation in Fällen, in denen diese zu Lasten der steuerpflichtigen Person wirkt, steht einer Überprüfung⁵⁴ oder Kontrolle⁵⁵ der noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden durch die ESTV nicht entgegen.⁵⁶ Es stellt sich diesbezüglich aber die Frage, nach welchen Kriterien die ESTV die Überprüfung oder die Kontrolle dieser Steuerperioden vornehmen soll. Es ist geradezu evident, dass sie keine Aufrechnung vornehmen darf, nur weil die steuerliche Behandlung in den fraglichen Steuerperioden nicht derjenigen entspricht, wie sie in der erstmaligen Praxisfestlegung publiziert wurde. Andernfalls würde das Prinzip unterlaufen, dass solche Praxisfestlegungen nicht rückwirkend angewendet werden. Entscheidend dürfte aber sein, ob sich die bisherige Auslegung der steuerpflichtigen Person in Bezug auf die steuerliche Behandlung ihrer Tätigkeiten noch im Rahmen des rechtlich Erlaubten befindet. M. a. W. ist zu beurteilen, ob die Auslegung der steuerpflichtigen Person rechtlich vertretbar ist. Die ESTV spricht davon, dass sich Korrekturen nur aus «nicht rechtskonformen» Abrechnungen ergeben können.⁵⁷ Die zeitliche Wirkung der erstmaligen Praxisfestlegung infolge eines Gerichtsurteils lässt selbstverständlich die Wirkung des Gerichtsurteils

unberührt. Es gilt auch ohne Umsetzung in den Praxispublikationen für den konkreten Einzelfall und wird unmittelbar von der ESTV auf vergleichbare Sachverhalte angewendet.

2.4 Erstmalige Praxisfestlegung infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte

2.4.1 Beschreibung des Tatbestands

Als dritte Konstellation führt die ESTV in ihrer MI 20, Ziff. 2.4 die erstmalige Praxisfestlegung infolge der Beurteilung «neuer» Sachverhalte an. Solche bisher der ESTV nicht bekannte Sachverhalte können sich zunächst durch die fortschreitende technische Entwicklung ergeben. «Neue» Sachverhalte können aber auch aus der Entwicklung innovativer Geschäftsmodelle entstehen.

Beispiel: Mit zunehmender Verbreitung der Distributed-Ledger-Technologie (DLT) und insbesondere von Blockchain-basierten Geschäftsmodellen treten auch vermehrt steuerliche Fragestellungen auf. Die ESTV hat aus diesem Grund am 17. Juni 2019 erstmalig eine Praxis zu «Leistungen im Zusammenhang mit Blockchain- und Distributed-Ledger-Technologie» publiziert und darin Leistungen steuerlich qualifiziert, welche im Zusammenhang mit der DLT- und Blockchain-Technologie stehen (MI 04 «Steuerobjekt», Ziff. 2.7.3 ff.).

⁵⁴ Vgl. Art. 77 MWSTG.

⁵⁵ Vgl. Art. 78 MWSTG.

⁵⁶ Vgl. MI 20, Ziff. 2.3.2.

⁵⁷ Vgl. MI 20, Ziff. 2.3.2.; vgl. Beispiel nachfolgend unter Ziff. 2.4.2.

Wie bereits dargestellt, ist eine weitere wichtige Ursache «neuer» Sachverhalte die Änderung, die Schaffung oder das Löschen von Rechtsnormen, die nicht als Mehrwertsteuerbestimmungen qualifizieren.⁵⁸

2.4.2 Zeitliche Wirkung

Die zeitliche Wirkung von erstmaligen Praxisfestlegungen infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte richtet sich nach denselben Prinzipien wie diejenige infolge eines Gerichtsurteils ohne vorbestehende Praxispublikation.⁵⁹ Auch hier unterscheidet die ESTV-Praxis nach der Wirkung der Praxisfestlegung auf die tatsächliche Steuerforderung.⁶⁰ Wirkt die Praxisfestlegung zu Lasten der steuerpflichtigen Person, ist diese nur *pro futuro* – also ab auf den Publikationszeitpunkt folgendem Semesterbeginn – anwendbar. Dies steht einer Überprüfung oder Kontrolle der Steuerforderungen aus den noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden durch die ESTV nicht entgegen. War die bisherige steuerliche Würdigung durch die steuerpflichtige Person rechtlich nicht vertretbar, wird die ESTV Korrekturen vornehmen.⁶¹ Hat die neue Praxisfestlegung einen für die steuerpflichtige Person günstigen Einfluss auf die Steuerforderung, darf sie – unter Vorbehalt der Rechnungsrekturenvorschriften in Art. 27 Abs. 2–4 MWSTG – rückwirkend angewendet werden.

Beispiel: Herr Brenzikofer betreibt im Rahmen seines DLT-Unternehmens neben steuerbaren Tätigkeiten seit Juli 2015 auch einen Handel mit Nutzungstoken. Bisher ist er davon ausgegangen, dass es sich hierbei um von der Steuer ausgenommene Wertrechte handelt.⁶² Konsequenterweise hat er den Verkauf der Token nicht versteuert und Vorsteuerkorrekturen vorgenommen. In der am 17. Juni 2019 publizierten MI 04, Ziff. 2.7.3.4 wird nun aber festgehalten, dass es sich bei Nutzungstoken um grundsätzlich steuerbare Leistungen handelt.

Davon ausgehend, dass die neue Praxisfestlegung zu Lasten von Herrn Brenzikofer wirkt, muss er den Handel mit Nutzungstoken erst ab dem Folgesemester – *i. c.* ab dem 1. Juli 2019 – versteuern. Die ESTV darf dennoch die bisherige steuerliche Behandlung prüfen. Kommt sie zum Schluss, dass diese nicht rechtskonform war, wird sie Korrekturen vornehmen. Vorliegend scheint die von Herrn Brenzikofer angestellte Qualifikation des Nutzungstokens als steuerausgenommenes Wertrecht m. E. aber vertretbar zu sein, weswegen die ESTV von einer Aufrechnung absehen wird.

Ginge man davon aus, dass die neue Praxisfestlegung zu Gunsten von Herrn Brenzikofer wirkt (bspw. weil er vor allem Kunden mit Sitz oder Wohnsitz im Ausland hat und damit der Ort der Besteuerung allenfalls im Ausland

⁵⁸ Vgl. hierzu vorgängig Ziff. 2.2.1.

⁵⁹ Vgl. vorgängig Ziff. 2.3.2.

⁶⁰ Vgl. MI 20, Ziff. 2.4.

⁶¹ Vgl. zur Frage, nach welchem Massstab die Überprüfung bzw. die Kontrolle zu erfolgen hat, vorgängig Ziff. 2.3.2.

⁶² Vgl. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. c MWSTG.

liegt), dürfte er seine bisherigen Mehrwertsteuerabrechnungen für die noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden korrigieren.

2.5 Praxisänderung infolge der Änderung einer Mehrwertsteuerbestimmung

Im Gegensatz zu den eben dargestellten erstmaligen «Praxisfestlegungen» besteht bei den «Praxisänderungen» bereits eine durch die ESTV in ihren MI oder MBI publizierte Praxis. Durch die Änderung wird die bereits publizierte Praxis aufgegeben und (allenfalls) durch eine neue Praxis ersetzt.⁶³ Davon abzugrenzen sind die «Praxispräzisierungen» und die «redaktionellen Anpassungen». Diese sollen die bestehende Praxis lediglich erläutern und haben keine Auswirkung auf die bisherige Auslegung des Rechts.⁶⁴ Bezüglich der zeitlichen Wirkung der Praxisänderungen infolge der Änderung einer Mehrwertsteuerbestimmung kommen dieselben Überlegungen wie bei der erstmaligen Praxisfestlegung infolge der Änderung einer Mehrwertsteuerbestimmung zum Tragen. Dementsprechend sei – insbesondere auch in Bezug auf die Definition des Begriffs «Mehrwertsteuerbestimmung» und die zeitliche Wirkung – auf die vorgängigen Ausführungen verwiesen.⁶⁵ Wie bereits dargestellt, gelten auch Normen aus Rechtsgebieten, auf welche im MWSTG oder in

der MWSTV Bezug genommen wird, als Mehrwertsteuerbestimmungen. Praxisänderungen infolge der Änderung einer Mehrwertsteuerbestimmung erfolgen rückwirkend auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der betreffenden Norm.

Beispiel:⁶⁶ Per 1. Mai 2017 wurden im LMG Änderungen vorgenommen. Dabei wurde der Begriff «Genussmittel» durch «Alkoholische Getränke, Tabak und Tabakerzeugnisse» ersetzt. Dies hatte sowohl eine Änderung von Art. 25 MWSTG als auch eine Anpassung von der MI 07 «Steuerbemessung und Steuersätze», Ziffer 4.1, zur Folge.

2.6 Praxisänderung infolge eines Gerichtsurteils zu einer bestehenden Praxis der ESTV

Im Rahmen der gerichtlichen Überprüfung der Anwendung einer bestehenden Praxis der ESTV im konkreten Einzelfall kann es vorkommen, dass das Bundesgericht oder das Bundesverwaltungsgericht die Praxis als rechtswidrig taxiert. Tritt eine solche Situation ein, analysiert die ESTV die Rechtslage und passt anschliessend ihre Praxispublikation an. Auch bei Urteilen, durch welche eine Praxis nicht ausdrücklich als rechtswidrig erkannt wird, kann die ESTV zum Ergebnis gelangen, dass eine Praxisänderung notwendig geworden ist.⁶⁷

⁶³ Vgl. MI 20, Ziff. 3.1.

⁶⁴ Vgl. hierzu im Detail nachfolgend Ziff. 2.8.

⁶⁵ Vgl. vorgängig Ziff. 2.2.

⁶⁶ Vgl. MI 20, Ziff. 3.4.1.

⁶⁷ Vgl. MI 20, Ziff. 3.3.1; vgl. auch nachfolgend zur nicht trennscharf von der vorliegenden Konstellation abgrenzbaren Praxisänderung infolge der Überprüfung der bisherigen Praxis durch die ESTV.

Für die zeitliche Wirkung von Praxisänderungen infolge eines Gerichtsurteils betreffend eine vorbestehende Praxis gilt dasselbe wie bei erstmaligen Praxisfestlegungen infolge eines Gerichtsurteils ohne vorbestehende Praxis. Es sei auf die vorgängigen Ausführungen verwiesen.⁶⁸

Beispiel:⁶⁹ Im Nachgang des BGer, 24.10.2018, 2C_375/2018 änderte die ESTV am 1. November 2019 ihre bisherige Praxis zum Leistungsort von Innenarchitekturleistungen (MBI 04 «Baugewerbe», Ziff. 4.2.1; MBI «Liegenschaftsverwaltung/Vermietung und Verkauf von Immobilien», Ziff. 2.1.1). Innenarchitekturleistungen (wie bspw. das 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 i. S. v. Art. 8 Abs. 1 MWSTG, sondern gelten als am Ort der gelegenen Sache erbracht (Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG).

Die Rüegegger Innenarchitektur GmbH mit Sitz in Freienbach SZ erarbeitete Anfang 2019 Pläne für ein Gebäude in Bahrain, das durch die Bauherrin Bard AG mit Sitz in Baar ZG erstellt wird. Da der diesbezügliche Ort der Besteuerung gemäss der neuen Praxis in Bahrain liegt, darf die Rüegegger

Innenarchitektur GmbH ihre Mehrwertsteuerabrechnung unter Einhaltung der Rechnungskorrekturvorschriften von Art. 27 Abs. 2–4 MWSTG korrigieren. Voraussetzung der rückwirkenden Anwendung ist dementsprechend eine korrigierte Rechnung (ohne Mehrwertsteuer) an die Bard AG.

2.7 Praxisänderung infolge der Überprüfung der bisherigen Praxis durch die ESTV

Bei Praxisänderungen infolge neuer Mehrwertsteuerbestimmungen oder infolge eines Gerichtsurteils werden die Gründe für die Praxisänderung von aussen an die ESTV herangetragen. Die ESTV darf aber ihre bestehende Praxis auch von sich aus anpassen. Allerdings müssen vier Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit dabei das Gleichbehandlungsgebot⁷⁰ in der Rechtsanwendung und der Rechtssicherheitsgrundsatz nicht verletzt werden.⁷¹ Erstens müssen für die Praxisänderung ernsthafte, sachliche Gründe vorliegen. Dies ist dann der Fall, wenn Veränderungen in den tatsächlichen oder rechtlichen Gegebenheiten die Praxisänderung erfordern. Als Beispiele können etwa wirtschaftliche oder technische Veränderungen angeführt werden.⁷² Zweitens muss die Praxisänderung grundsätzlich und begleitend für die Zukunft sein. Dritte Voraussetzung bildet das Vorhandensein eines überwiegenden Interesses an der

⁶⁸ Vgl. vorgängig Ziff. 2.3.

⁶⁹ Vgl. MI 20, Ziff. 3.3.2.

⁷⁰ Art. 8 Abs. 1 BV.

⁷¹ Vgl. TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl., Bern 2014, § 23 N 14 ff.

⁷² Vgl. hierzu auch die vorgängigen Ausführungen unter Ziff. 2.4.1 (inkl. Beispielen zur DLT).

neu als richtig erkannten Rechtsanwendung gegenüber dem Interesse der Rechtssicherheit. Ein «überwiegendes Interesse» ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht gegeben, wenn die Praxisänderung nur damit begründet wird, dass die neue Auslegung sich ebenso gut wie die alte vertreten lasse.⁷³ Schliesslich darf viertens nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben⁷⁴ verstossen werden. Ein solcher Verstoss liegt bspw. bei einer unangekündigten Praxisänderung im Prozessrecht vor.⁷⁵ Da im Bereich der Mehrwertsteuer vor einer Praxisänderung jeweils ein erster Entwurf publiziert wird, dürfte ein solcher Verstoss im Rechtsalltag kaum vorkommen.

In Bezug auf die zeitliche Wirkung der Praxisänderungen infolge der Überprüfung durch die ESTV gilt dasselbe wie bei erstmaligen Praxisfestlegungen infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte.⁷⁶ Dementsprechend kann hierfür auf das vorgängig Ausgeführte verwiesen werden.⁷⁷

Beispiel:⁷⁸ Die Paris AG betreibt ein medizinisches Callcenter. Bei gesundheitlichen Problemen können sich Patienten von den beim Callcenter angestellten Ärzten telefonisch beraten lassen. Für jeden Anruf ist eine Gebühr von CHF 0.50 pro Minute geschuldet. Bislang

waren gemäss ESTV-Praxis die Leistungen des Callcenters an die Patienten steuerbar. Aufgrund einer in der MBI 21 «Gesundheitswesen» am 1. November 2019 publizierten Praxisänderung gelten neu telefonische Auskünfte eines medizinischen Callcenters an die Patienten als von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen, soweit die Auskunft durch einen Arzt erfolgt.⁷⁹ Sofern diese Praxisänderung sich zu Gunsten der Paris AG auswirkt, kann sie die neue Praxis rückwirkend auf alle noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden anwenden und die dadurch entstehenden Steueransprüche mittels separater Korrekturabrechnung pro Abrechnungsperiode geltend machen. Die Rechnungskorrekturvorschriften von Art. 27 Abs. 2–4 MWSTG müssen eingehalten werden. Wirkt die neue Praxis zu Lasten der steuerpflichtigen Person – wovon vorliegend nicht auszugehen ist –, ist sie erst ab dem 1. Januar 2020 anzuwenden.

2.8 Praxispräzisierungen und redaktionelle Anpassungen

Von den erstmaligen Praxisfestlegungen⁸⁰ und insbesondere den Praxisänderungen⁸¹ sind die Praxispräzisierungen und die redaktionellen Anpassungen zu unterscheiden. Gemäss MI 20,

⁷³ Vgl. TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, (Fn. 71), § 23 N 16; BGE 135 I 79 E. 3.

⁷⁴ Art. 9 BV.

⁷⁵ BGE 135 II 78 E. 3.3.

⁷⁶ Vgl. MI 20, Ziff. 3.4.2.

⁷⁷ Vgl. vorgängig Ziff. 2.4.

⁷⁸ Vgl. MI 20, Ziff. 3.4.2.

⁷⁹ Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG.

⁸⁰ Vgl. vorgängig Ziff. 2.2, 2.3 und 2.4.

⁸¹ Vgl. vorgängig Ziff. 2.5.

Ziff. 4 liegen Praxispräzisierungen vor, wenn die ESTV «nähere, deutlichere, präzisere oder weiterführende Ausführungen zu ihrer bisherigen Praxis» macht. Mit den Präzisierungen werden von der ESTV keine materiellen Änderungen der bisherigen Praxis bezweckt. Vielmehr werden (kleinere) Unsauberkeiten ausgebessert. Die bisherige Auslegung des Rechts bleibt unverändert. Von «redaktionellen Anpassungen» wird gesprochen, wenn sprachliche Anpassungen oder orthographische sowie grammatikalische Korrekturen vorgenommen werden.⁸² Die Abgrenzung zu den Präzisierungen ist nicht trennscharf. Da aber keine Rechtsfolgen an die Unterscheidung geknüpft sind, spielt diese im Rechtsalltag keine Rolle.

Da sowohl mit den Praxispräzisierungen als auch mit den redaktionellen Anpassungen keine Änderung einer bestehenden Praxis bzw. keine Festlegung einer neuen Praxis bezweckt wird, ergeben sich daraus auch keine Rechtswirkungen. Die bestehende Rechtslage bleibt unberührt.

Beispiel:⁸³ Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 Bst. c erstes Lemma MWSTG sieht vor, dass «die Leistungen von Einrichtungen der Sozialversicherungen untereinander» von der Steuer ausgenommen sind. In der Praxispublikation der ESTV war bisher nicht präzisiert, was unter «Leistungen im Bereich der Sozialversicherungen» zu verstehen ist. Am 13. Februar 2020 wurde daher Ziff. 6.19 der MI 04 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». Da es sich bei der Ergänzung gemäss ESTV lediglich um eine Praxispräzisierung handelt, hat diese auf bereits deklarierte Steuerforderungen keine Auswirkung.

Voranstehendes Beispiel verdeutlicht die Schwierigkeit für die steuerpflichtige Person, zu eruieren, wann eine Praxispräzisierung und wann eine Praxisänderung bzw. Praxisfestlegung vorliegt. Es ist nicht evident, dass es sich bei der Ergänzung der Ziff. 6.19 der MI 04 lediglich um eine Präzisierung handelt. Sie könnte – da die vorbestehende Publikation offensichtlich nicht selbsterklärend war – auch als Praxisfestlegung oder als Praxisänderung verstanden werden. Um ihren Standpunkt zu verdeutlichen, bezeichnet die ESTV die erstmaligen Praxisfestlegungen, die Praxisänderungen und die Praxispräzisierungen sowie die redaktionellen Anpassungen in den MI und den MBI ausdrücklich als solche.⁸⁴ Der steuerpflichtigen Person steht es selbstverständlich offen, einen gegenteiligen Standpunkt einzunehmen. Sie kann bspw. geltend machen, dass es sich bei einer von der ESTV bezeichneten Praxispräzisierung eigentlich um eine

⁸² Vgl. MI 20, Ziff. 4.

⁸³ Vgl. MI 20, Ziff. 4.

⁸⁴ Vgl. MI 20, Ziff. 1.

Praxisfestlegung bzw. Praxisänderung handelt, womit – mit Ausnahme der Praxisfestlegung und der Praxisänderung infolge einer Änderung einer Mehrwertsteuerbestimmung⁸⁵ – eine Rückwirkung zu Lasten der steuerpflichtigen Person ausgeschlossen wäre.⁸⁶ Wie bereits dargelegt, ist für die Abgrenzung entscheidend, dass sich der materielle Gehalt der publizierten Praxis – trotz des geänderten Wortlauts – nicht verändert hat.

3 Zusammenfassende Würdigung der neuen Praxis

Fasst man das Ausgeführte mit Blick auf die Rechtsfolgen zusammen, so fällt auf, dass die von der ESTV vorgenommene Unterscheidung, ob eine erstmalige Praxisfestlegung oder eine Änderung einer vorbestehenden Praxis vorliegt,

letztlich irrelevant ist. Die ESTV hat die Unterteilung offensichtlich nur gewählt, um die Rechtsfolgen der im Rechtsalltag vorkommenden Konstellationen für die steuerpflichtigen Personen einfacher darstellen zu können. Relevant für die zeitliche Wirkung der publizierten ESTV-Praxis sind dagegen zwei andere Abgrenzungen. Zunächst ist die Frage von Bedeutung, ob die Praxisfestlegung bzw. die Praxisänderung infolge der Änderung einer Mehrwertsteuerbestimmung erfolgt ist (erste vorzunehmende Abgrenzung). Ist dies zu bejahen, wirkt die publizierte Praxis auf das Inkrafttreten der diesbezüglichen Mehrwertsteuerbestimmung zurück.⁸⁷ Ist dem dagegen nicht so, erfolgt eine Rückwirkung sodann nur, falls sie sich zu Gunsten der steuerpflichtigen Person auswirkt (zweite Abgrenzung).⁸⁸ Überblicksartig lassen sich diese zwei Abgrenzungen wie folgt darstellen:

 Neue Praxis

	infolge neuer/geänderter MWST-Bestimmung	infolge Gerichtsurteil / infolge Überprüfung durch die ESTV / infolge Beurteilung neuer Sachverhalte
Praxisfestlegung/ Praxisänderung zu Gunsten der steuerpflichtigen Person	anwendbar ab Inkrafttreten der betroffenen materiellen Bestimmung	anwendbar ab Publikationszeitpunkt
	Wirkung ab Inkrafttreten der neuen/geänderten MWST-Bestimmung	rückwirkend auf alle noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden
Praxisfestlegung/ Praxisänderung zu Lasten der steuerpflichtigen Person	anwendbar ab Inkrafttreten der betroffenen materiellen Bestimmung	anwendbar ab dem nach dem Publikationszeitpunkt der Praxis folgenden Semesterbeginn (1. Januar oder 1. Juli)
	Wirkung ab Inkrafttreten der neuen/geänderten MWST-Bestimmung	keine Rückwirkung auf noch nicht rechtskräftige Steuerperioden

Eigene Darstellung

⁸⁵ Vgl. vorgängig Ziff. 2.2 und 2.5.
⁸⁶ Vgl. insbesondere vorgängig Ziff. 2.3.2.
⁸⁷ Vgl. vorgängig Ziff. 2.2 und 2.5. Selbstverständlich können von der Rückwirkung nur die noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden erfasst sein.
⁸⁸ Vgl. vorgängig Ziff. 2.3, 2.4, 2.6 und 2.7.

Aus dogmatischer Sicht stellt sich in Bezug auf die erste Abgrenzung die Frage, wieso die beiden Gruppen von Konstellationen (infolge neuer/geänderter Mehrwertsteuerbestimmung und infolge anderer Gründe) unterschiedlich behandelt werden. Wie bereits dargestellt, ergibt sich diese erste Unterscheidung aus der Suche nach einer sachgerechten Risikoallokation zwischen der steuerpflichtigen Person und dem Bund, die im Rahmen eines Spannungsfeldes zwischen dem Selbstveranlagungsprinzip, der Gleichbehandlung der steuerpflichtigen Personen und Überlegungen zu Treu und Glauben vorzunehmen ist.⁸⁹

Bei der Praxisfestlegung (bzw. der Praxisänderung) handelt es sich gemäss Rechtsprechung und Literatur nur – aber immerhin – um die (gefestigte) Auslegung der Rechtsnormen durch die Verwaltungsbehörde.⁹⁰ Die zeitliche Wirkung der Praxispublikation müsste demzufolge der zeitlichen Geltung der auszulegenden Norm entsprechen. Veröffentlicht die ESTV eine Praxis, wäre es vor diesem Hintergrund naheliegend – unabhängig von den Gründen, die zur Praxisfestlegung oder zur Praxisänderung geführt haben –, allfällige sich daraus ergebende

Nach- und Vorteile unbesehen der steuerpflichtigen Person zu überbinden.⁹¹ Da es sich bei der Mehrwertsteuer um eine Selbstveranlagungssteuer handelt, obliegt es der steuerpflichtigen Person, sich rechtskonform zu verhalten. Im Lichte des Selbstveranlagungsprinzips trägt sie im Prinzip auch das Risiko, dass ihre der Mehrwertsteuerabrechnung zu Grunde liegende Auslegung des Rechts von der ESTV – unabhängig davon, ob eine publizierte Praxis besteht – nicht akzeptiert wird.⁹²

Allerdings wurde das «reine» Selbstveranlagungsprinzip im Rahmen der Totalrevision des MWSTG im Jahr 2010 abgeschwächt.⁹³ Damit die steuerpflichtige Person ihren Pflichten besser nachkommen kann, sieht das MWSTG gewisse «Modifikationen» zu ihren Gunsten vor: So ist bspw. jegliche Praxis der ESTV ohne zeitlichen Verzug zu publizieren.⁹⁴ Die steuerpflichtige Person darf zudem durch die Steuererhebung nur soweit belastet werden, als dies für die Durchsetzung des MWSTG zwingend erforderlich ist.⁹⁵ Ergeben sich im Rahmen der Deklaration und Entrichtung Fragen, hat die steuerpflichtige Person darüber hinaus das Recht, Auskunft von der ESTV zu erhalten.⁹⁶

⁸⁹ Vgl. auch schon vorgängig Ziff. 2.2.2.

⁹⁰ Vgl. BGE 133 II 305 E. 8.1; das Bundesverwaltungsgericht spricht von einer «Sichtweise der ESTV»; BVGer, 3.5.2018, A-5578/2017, E. 3.7.1; BLUM, (Fn. 2), Art. 65 N 9.

⁹¹ Vgl. BGE 142 II 113 E. 9.1; 133 II 305 E. 8.1; BGer, 28.6.2010, 2C_299/2009, E. 3.5; BGer, 15.5.2000, 2A.517/2000, E. 5b.

⁹² Vgl. die Hinweise in Fn. 35.

⁹³ Vgl. REGINE SCHLUCKEBIE, in: Geiger/Schluckebier (Hrsg.), MWSTG Kommentar, 2. Aufl., Zürich 2019, Vorbem. zu Art. 65 N 9 m. w. H. Die Lehre spricht vom «modifizierten Selbstveranlagungsprinzip»; vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuerrecht, Langenthal 2010, § 10 N 9; CLAUDIO FISCHER, ASA 78 (2009), 185 ff., 192 ff.; MARTIN KOCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, MWSTG, Basel 2015, Art. 65 N 20.

⁹⁴ Vgl. Art. 65 Abs. 3 MWSTG.

⁹⁵ Vgl. Art. 65 Abs. 5 MWSTG.

⁹⁶ Vgl. Art. 69 MWSTG.

Es entsprach also dem gesetzgeberischen Willen, eine bessere «Ausgewogenheit» zwischen den Rechten und Pflichten der steuerpflichtigen Person und der ESTV anzustreben.⁹⁷ Dieser «Geist der Ausgewogenheit» wurde nun auch bei der zeitlichen Wirkung der Praxispublikationen von der ESTV respektiert. Sie schwächt die sich aus dem Selbstveranlagungsprinzip ergebende Risikoverteilung zu Lasten der steuerpflichtigen Personen ab, indem sie die unter Umständen steuerlich nachteilige Rückwirkung der Praxispublikation nur in gewissen Konstellationen zulässt. Wie dargestellt, beschränken sich die Fälle, bei denen eine steuerpflichtige Person Nachteile aufgrund einer rückwirkenden Anwendung zu vergegenwärtigen hätte, namentlich auf diejenigen Konstellationen, denen eine Änderung einer Mehrwertsteuerbestimmung vorausgeht. Anders als bei den anderen Tatbeständen kann die steuerpflichtige Person hier nicht auf den Bestand des Publizierten bzw. des noch nicht Publizierten vertrauen und muss mit einer Neufestlegung oder Änderung der Praxispublikationen rechnen. Die gegenteilige Ansicht widerspräche m. E. der allgemeinen Lebenserfahrung und dem vernünftigerweise durch die steuerpflichtigen Personen Annehmbaren.

Anders verhält es sich bei den übrigen Konstellationen. Grund dafür bilden m. E. – wie nachfolgend gezeigt wird – Vertrauensschutzüberlegungen. Zwar ergibt sich gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu den direkten Steuern und der Verrechnungssteuer, dass die Praxispublikationen der Steuerbehörden keine Vertrauensschutzgrundlage i. S. v. Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV bilden können.⁹⁸ Das oberste Gericht hält fest, falls die ESTV in einem Einzelfall von einer Praxispublikation abweiche, könne «dies nur dann treuwidrig und ein Anlass für Vertrauensschutz sein, wenn sie die Anwendung der Verwaltungsverordnung individuell zugesichert oder bei der betroffenen Person anderweitig ein entsprechendes Vertrauen geweckt hatte».⁹⁹ Ein allgemeiner Vertrauensschutz gegen Änderungen der materiellen Praxis bestehe dagegen nicht. Die steuerpflichtige Person soll sich gemäss Bundesgericht nur – aber immerhin – auf das Gleichbehandlungsgebot und das Postulat der Rechtssicherheit berufen dürfen.¹⁰⁰ Eine Praxis ist aber gemäss Bundesgericht nicht unwandelbar, sondern müsse «sogar geändert werden, wenn die Behörde zur Einsicht gelangt, dass das Recht bisher unrichtig angewendet worden ist oder eine andere Rechtsanwendung dem Sinne des Gesetzes oder veränderten Verhältnissen besser

⁹⁷ Vgl. BGE 140 II 202 E. 5.4; BGer, 17.5.2013, 2C_678/2012, E. 2.1; SCHLUCKEBIER, (Fn. 93), Vorbem. zu Art. 65 N 9; vgl. zum Ganzen auch Botschaft vom 25.6.2008 des Bundesrats zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885 ff., 6909 f. und 7004.

⁹⁸ BGer, 16.12.2019, 2C_209/2017, E. 5.1.1 ff. Vgl. kritisch hierzu für das Mehrwertsteuerrecht: IMSTEPF/CLAVADETSCHER, (Fn. 10), ASA 89 (2020/2021), 183 ff., 194 ff.

⁹⁹ BGer, 16.12.2019, 2C_209/2017, E. 5.1.2.

¹⁰⁰ Vgl. BGer, 16.12.2019, 2C_209/2017, E. 5.2.2; vgl. zum Ganzen auch IMSTEPF/CLAVADETSCHER, (Fn. 10), ASA 89 (2020/2021), 183 ff., 194 ff.

entspricht»¹⁰¹. Jede Praxisänderung müsse sich daher auf ernsthafte, sachliche Gründe stützen können, die umso gewichtiger sein sollten, je länger die als falsch oder nicht mehr zeitgemäss erkannte Rechtsanwendung für zutreffend erachtet worden ist.¹⁰² Sind diese Voraussetzungen erfüllt, stehe «eine Praxisänderung weder mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit noch der Rechtsgleichheit im Widerspruch, obschon jede Änderung der bisherigen Rechtsanwendung zwangsläufig mit einer Ungleichbehandlung der früheren und der neuen Fälle verbunden ist»¹⁰³. Vor dem Hintergrund dieser Erwägung geht das Bundesgericht wohl implizit davon aus, dass eine geänderte Praxis nur für die Zukunft wirken kann.¹⁰⁴ Inwieweit die Überlegung auf das Mehrwertsteuerrecht übertragen werden kann, bei dem noch nicht rechtskräftige (vergangene) Steuerperioden grundsätzlich zu korrigieren sind, ist fraglich.¹⁰⁵

Allein ob diese Rechtsprechung im Bereich der direkten Steuern und der Verrechnungssteuer auch für die Mehrwertsteuer gilt oder ob die MI und die MBI sogar als Grundlage für den Vertrauensschutz dienen können, wurde von den Gerichten bisher nicht entschieden. Es spricht m. E. einiges dafür, den Praxispublikationen im Mehrwertsteuerbereich ein grösseres Gewicht

als den Verwaltungsverordnungen der anderen Steuerarten beizumessen.¹⁰⁶ Anders als bei den übrigen Steuerarten ist – wie bereits dargestellt – die ESTV gemäss Art. 65 Abs. 3 MWSTG verpflichtet, ihre Praxis zu publizieren.¹⁰⁷ Der Praxispublikationsprozess ist klar definiert: Die Praxisentwürfe sind von der ESTV dem KG vorzulegen und werden in einem gewissen Sinne wie Gesetze und teilweise Rechtsverordnungen in die öffentliche Prakiskonultation geschickt. Zudem sind die Publikationen durch Art. 96 Abs. 3 MWSTG sogar strafrechtlich geschützt.¹⁰⁸ Folgt man diesen Überlegungen, wäre die Annahme der steuerpflichtigen Person, die publizierte Praxis entspreche der geltenden Rechtslage, von der Schutzwirkung grundsätzlich erfasst.¹⁰⁹

Unabhängig davon, ob die MI und die MBI als schützenswerte Vertrauensgrundlage dienen können, spiegelt sich der Gedanke, dass sich die steuerpflichtige Person auf den Inhalt der bisherigen Publikation verlassen darf, nun deutlich in der neuen MI 20 wider. Die ESTV vertritt die Ansicht, dass die steuerpflichtige Person im Zeitpunkt der Anwendung der publizierten Praxis auf die Beständigkeit bzw. das Nichtvorhandensein einer bestehenden Praxis vertrauen darf. Die steuerpflichtige Person muss somit – mit

¹⁰¹ BGer, 21.5.2003, 2A.517/2002, E. 3.2.

¹⁰² Vgl. vorgängig Ziff. 2.7.

¹⁰³ BGer, 21.5.2003, 2A.517/2002, E. 3.2.

¹⁰⁴ Vgl. auch den Sachverhalt, der dem Entscheid BGer, 25.1.2001, 2A.358/2001, E. 3 zu Grunde lag.

¹⁰⁵ Vgl. Art. 72 Abs. 2 MWSTG.

¹⁰⁶ Vgl. IMSTEPF/CLAVADETSCHER, (Fn. 10), ASA 89 (2020/2021), 183 ff., 195 f. m. w. H.

¹⁰⁷ Vgl. vorgängig Ziff. 1.1.

¹⁰⁸ Vgl. nachfolgend Ziff. 4.

¹⁰⁹ Würde – wie vorliegend vertreten – der publizierten Behördenpraxis Vertrauensschutzwirkung zukommen, käme der vorliegend relevante Schutzgedanke klar zum Ausdruck.

Ausnahme der Konstellationen, denen eine Änderung einer Mehrwertsteuerbestimmung zu Grunde liegt – im Rahmen einer zukünftigen Praxispublikation nicht mit einer allfälligen Rückwirkung rechnen. Die Pflicht zur Korrektur bereits eingereichter Mehrwertsteuerabrechnungen i. S. v. Art. 72 Abs. 2 MWSTG entfällt.

Diese Überlegungen erklären aber noch nicht, weshalb in solchen Konstellationen eine zu Gunsten der steuerpflichtigen Person wirkende Praxispublikation rückwirkend auf alle noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden Anwendung finden soll.¹¹⁰ Es ist allerdings offensichtlich, dass die steuerpflichtige Person hier keines rechtlichen Schutzes bedarf. Aus Sicht der ESTV wäre es wenig sinnvoll, einer steuerpflichtigen Person die Korrektur nach ihrer eigenen neuen oder geänderten Praxis, die sie ja als richtig erkannt hat, zu verweigern.¹¹¹

Das Bundesgericht hat die für die steuerpflichtige Person günstige Rückwirkung denn auch in seiner Rechtsprechung – ohne näher auf die Gründe eingehen zu müssen – geschützt.¹¹² In seinem Urteil 2C_962/2018 vom 29. Januar 2020 geht das Bundesgericht sogar so weit, zu Gunsten der steuerpflichtigen Person Grundsätze einer von der ESTV am 1. Oktober 2015 publizierten Praxis *per analogiam* rückwirkend auf

einen Sachverhalt anzuwenden, der sich im Jahr 2014 ereignet hat.¹¹³

Da die Rückwirkung grundsätzlich für alle steuerpflichtigen Personen gilt, bei denen noch nicht rechtskräftige Steuerperioden vorliegen, ist diesbezüglich m. E. auch das Gleichbehandlungsgebot i. S. v. Art. 8 BV gewahrt. Eine Diskrepanz in der Behandlung ergibt sich dagegen zu steuerpflichtigen Personen, bei denen gewisse oder sogar alle vergangenen Steuerperioden bereits in Rechtskraft erwachsen sind. Dies ist – vor dem Hintergrund des hohen Stellenwerts der Rechtssicherheit, die mit der Rechtskraft der Steuerperioden bezweckt wird – hinzunehmen. Vor dem Hintergrund dieser Überlegungen scheint m. E. die ESTV mit ihrer Praxis zur zeitlichen Wirkung der Praxispublikationen eine ausgewogene Lösung zwischen ihren eigenen und den Interessen der steuerpflichtigen Personen gefunden zu haben.¹¹⁴

4 Ergänzende Informationen der MI 20

Ergänzend zur eben beschriebenen Praxis in Bezug auf die zeitliche Wirkung der Verwaltungspublikationen enthält die MI 20 weitere

¹¹⁰ Vgl. insbesondere vorgängig Ziff. 2.2.2.

¹¹¹ Ähnliche Überlegungen finden sich bspw. auch im Strafrecht. Gemäss dem Grundsatz der *lex mitior* ist das geltende Recht auch auf vergangene Sachverhalte anzuwenden, wenn es für den Beschuldigten das mildere ist (vgl. Art. 2 Abs. 2 StGB). Zwar handelt es sich bei Steuern nicht um Strafen. Da aber in beiden Fällen ein Eingriff in die Rechtsposition des Rechtsunterworfenen vorliegt, ist die Sachlage zumindest vergleichbar.

¹¹² Vgl. BGer, 28.6.2010, 2C_299/2009, E. 3.5.

¹¹³ BGer, 29.1.2020, 2C_962/2018, E. 4.5; unglücklicherweise unterlässt es das Bundesgericht in jenem Fall, aufzuzeigen, inwiefern das vorinstanzliche Urteil des Bundesverwaltungsgerichts gegen Bundesrecht verstossen soll (Art. 95 Bst. a BGG). Für die vorliegenden Zwecke spielt dies jedoch keine Rolle.

¹¹⁴ Der Transparenz halber sei erwähnt, dass der Verfasser an der Erarbeitung der MI 20 beteiligt war und sein Fazit daher auch in diesem Lichte zu würdigen ist.

für die steuerpflichtigen Personen relevante Informationen. Diese seien nachfolgend – ohne nähere Würdigung – der Vollständigkeit halber noch angeführt.

Zunächst wird in der MI 20 ergänzend festgehalten, dass sich weder die ESTV noch die steuerpflichtige Person ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens einer Norm oder einer Praxispublikation weiter auf erteilte schriftliche Auskünfte i. S. v. Art. 69 MWSTG («Steuerrulings») berufen kann.¹¹⁵ Dies gilt nicht für Praxispräzisierungen. Sodann wird klargestellt, dass Praxisentwürfe der ESTV im Rahmen des Praxispublikationsprozesses zur Konsultation (erster Entwurf)

bzw. im Sinne einer Vorankündigung (zweiter Entwurf) keine Rechtswirkung entfalten.¹¹⁶ Schliesslich erachtet es die ESTV als wichtig, die steuerpflichtigen Personen an den Inhalt von Art. 96 Abs. 3 MWSTG zu erinnern. Erachtet eine steuerpflichtige Person eine Praxisfestlegung als unzutreffend und wendet sie diese daher nicht oder nicht richtig an, ist die ESTV darüber vorgängig in Kenntnis zu setzen. Diese Mitteilung ist spätestens im Zeitpunkt der Finalisierung der ESTV einzureichen.¹¹⁷ Wird die ESTV nicht in Kenntnis gesetzt, drohen – wie dargestellt – strafrechtliche Konsequenzen.¹¹⁸

¹¹⁵ Vgl. hierzu eher kritisch: IMSTEPF/CLAVADETSCHER, (Fn. 10), ASA 89 (2020/2021), 183 ff., 197 f.

¹¹⁶ Vgl. MI 20, Ziff. 6.

¹¹⁷ Vgl. MI 20, Ziff. 7; vgl. zur Finalisierung Art. 72 Abs. 1 MWSTG.

¹¹⁸ Vgl. vorgängig Ziff. 1.2.