Januar 2010 | www.estv.admin.ch

MWST-Info 06

Ort der Leistungserbringung

Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV

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
EZV	Eidgenössische Zollverwaltung
MWST	Mehrwertsteuer
MWSTG	Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20)
MWSTV	Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (SR 641.201)
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
ZG	Zollgesetz vom 18. März 2005 (SR 631.0)
Ziff.	Ziffer

Gültige Steuersätze bis 31.12.2010:

Normalsatz 7,6 %; reduzierter Satz 2,4 %; Sondersatz 3,6 %.

Gültige Steuersätze ab 01.01.2011:

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

© Herausgegeben von der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV, Bern
August 2010

Einleitende Erläuterungen zur vorliegenden MWST-Info

Die gesetzlichen Grundlagen lauten wie folgt:
Artikel 7 und 8 MWSTG.

Diese MWST-Info gibt allgemeine Auskünfte darüber, welche Leistungen (Lieferungen und Dienstleistungen) aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht an welchem Ort erbracht werden. Befindet sich dieser Ort im Inland, unterliegt die Leistung - im Rahmen der übrigen Bestimmungen des MWSTG - der Inland- oder Bezugsteuer; liegt dieser Ort im Ausland, unterliegt die Leistung nicht einer dieser Steuer.

Gültig mit Einführung des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) vom 12. Juni 2009 per 1. Januar 2010.

Die Informationen in dieser MWST-Info verstehen sich als Erläuterungen der ESTV zum MWSTG und der ausführenden MWSTV.

Inhaltsverzeichnis

Teil I Gemeinsame Bestimmungen (Lieferungen und Dienstleistungen)

1 Allgemeines 9

2 Örtlicher Anwendungsbereich der MWST; welche Gebiete gelten als Inland? . . . 11

Teil II Lieferungen

1 Was ist eine Lieferung von Gegenständen? 13

2 Wo befindet sich der Ort der Lieferung? 15
2.1 Empfängerort 16
2.2 Ort, wo sich der Gegenstand bei der Übernahme befindet 16
2.3 Ort, wo die Beförderung oder der Versand beginnt 17
2.4 Ort der Lieferung bei Vorliegen einer Unterstellungserklärung 17
2.5 Ort der Lieferung eines aus dem Ausland ins Inland verbrachten Gegenstandes ab Lager im Inland. 20

3 Werkvertragliche Lieferungen (Bearbeitungen von Gegenständen). 20
3.1 Art und Ort der werkvertraglichen Lieferung 20
3.2 Bearbeitungen von Gegenständen im Inland 21
3.2.1 Bearbeitung von Gegenständen im Inland mit vom ausländischen Leistungserbringer selber eingeführtem Material 21
3.2.2 Bearbeitung von Gegenständen ohne vom ausländischen Leistungserbringer selber eingeführtem Material 23
3.3 Bearbeitungen von Gegenständen im Ausland. 23

4 Lieferungen mit mehreren beteiligten Lieferanten 24
4.1 Bei der Einfuhr 24
4.2 Bei der Ausfuhr 25

5 Lieferungen im Zusammenhang mit Kommissionsverkäufen 25
5.1 Art der Lieferung. 25
5.2 Ort der Lieferung 26
5.3 Zeitpunkt der Lieferung. 27

6 Lieferungen im Zusammenhang mit Auslieferungs- und Konsignationslagern. . . 28
6.1 Ein Lieferant liefert Gegenstände ab einem Auslieferungslager im Inland 28
6.1.1 Bei der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr sind dem Lieferanten der Empfänger der Lieferung und das dafür geschuldete Entgelt bekannt. 28

6.1.2 Bei der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr sind dem Lieferanten der Empfänger der Lieferung und/oder das geschuldete Entgelt nicht bekannt . . . 29
6.2 Ein inländischer Lieferant liefert ab einem Lager im Ausland . . . 30

7 Veredelungsverkehr . . . 31
7.1 Begriff . . . 31
7.2 Inlandlieferungen an nicht steuerpflichtige Abnehmer zwecks Ausfuhr; Bearbeitung vor der Ausfuhr . . . 31
7.3 Ausfuhr von Gegenständen zur Veredelung und Wiedereinfuhr . . . 31
7.4 Einfuhr von Gegenständen zur Veredelung und Wiederausfuhr . . . 32
7.4.1 Ausländische Unternehmen, die keine Inlandlieferungen ausführen . . . 32
7.4.2 Ausländische Unternehmen, die Inlandlieferungen ausführen . . . 34
7.4.2.1 Ein inländischer Lohnveredler . . . 34
7.4.2.2 Mehr als ein inländischer Lohnveredler . . . 36
7.4.2.3 Lohnveredelungsauftrag durch den ausländischen Endabnehmer . . . 36
7.5 Einfuhr von Gegenständen zur Veredelung ohne Wiederausfuhr . . . 36

8 Lieferung bei Vermietungs- und Leasinggeschäften . . . 37
8.1 Ort der Vermietung/des Verleasens . . . 37
8.2 Grenzüberschreitende Vermietungs-/Leasinggeschäfte . . . 38
8.2.1 Einfuhren . . . 38
8.2.1.1 Einfuhr nach dem Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung . . . 38
8.2.1.2 Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr . . . 39
8.2.1.2.1 Einfuhr des Miet-/Leasinggegenstandes durch den Mieter/Leasingnehmer (B) . . . 39
8.2.1.2.2 Einfuhr des vermieteten/verleasten Gegenstands durch den Vermieter/Leasinggeber (A) mittels Unterstellungserklärung . . . 41
8.2.2 Ausfuhren . . . 42
8.3 Werkvertragliche Lieferung mit Miet- oder Leasingkomponente . . . 43

Teil III Dienstleistungen

1 Was ist eine Dienstleistung? 44

2 Wie bestimmt sich der Ort einer Dienstleistung? 44
2.1 Empfängerort 46
2.2 Erbringerort 46
2.3 Tätigkeitsort 47
2.4 Ort der zurückgelegten Strecke 48
2.5 Ort der gelegenen Sache 48
2.6 Ort der Entwicklungszusammenarbeit / humanitären Hilfe 49

3 Beispiele von Dienstleistungen im internationalen Verhältnis 50
3.1 Rechnungsstellung bei von Dritten bezogenen Dienstleistungen 53
3.1.1 Dienstleistungen, die sich nach dem Tätigkeitsort, dem Ort der zurückgelegten Strecke, dem Ort der gelegenen Sache und dem Ort der Entwicklungszusammenarbeit / humanitären Hilfe bestimmen 53
3.1.2 Dienstleistungen, die sich nach dem Erbringer- oder Empfängerort bestimmen . . 53

Teil I Gemeinsame Bestimmungen (Lieferungen und Dienstleistungen)

1 Allgemeines

Eine im Inland erbrachte Leistung unterliegt entweder der Inlandsteuer (Art. 1 Abs. 2 Bst. a MWSTG) oder der Bezugsteuer (Art. 1 Abs. 2 Bst. b i.V.m. Art. 45 Abs. 1 Bst. a und c MWSTG). Befindet sich der Ort einer Leistung nicht im Inland, gilt sie als im Ausland erbracht und unterliegt weder der Inland- noch der Bezugsteuer. Der für die Mehrwertsteuer massgebliche Ort einer Leistung weicht in verschiedenen Fällen vom geografischen Ort ab, an dem der Leistungserbringer tatsächlich tätig ist. Insbesondere für die korrekte steuerliche Behandlung von Leistungen im internationalen Verhältnis ist es wichtig, den Ort aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht zu kennen.

☞ Informationen darüber, welche im Inland erbrachten Leistungen aufgrund anderer Bestimmungen des MWSTG von der Inlandsteuer ausgenommen beziehungsweise von der Inlandsteuer befreit sind, finden sich in der MWST-Info Steuerobjekt.

☞ Zu branchenspezifischen Spezialfällen geben die diesbezüglichen MWST-Branchen-Infos Auskunft.

☞ Die Publikation 52.25 *Ort der Lieferung und Importeur bei Einfuhren* der EZV behandelt die Einfuhrsteuer im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Lieferungen.

☞ Die Publikation 52.02 *Werkvertragliche Lieferungen und Ablieferung von Gegenständen nach Bearbeitung im Inland* der EZV behandelt die Einfuhrsteuer im Zusammenhang mit werkvertraglichen Lieferungen und der Übergabe von Gegenständen, an denen Arbeiten besorgt worden sind (z.B. Reparatur und Veredelung).

Der Inland- oder Bezugsteuer unterliegen, sofern sie nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind:

- Im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachte **Lieferungen** und **Dienstleistungen** (Inlandsteuer; Art. 1 Abs. 2 Bst. a MWSTG);
- **Dienstleistungen** von Unternehmen mit Sitz im Ausland, die nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sind, sofern sich der Ort der Leistung nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG im Inland befindet (Bezugsteuer; Art. 45 Abs. 1 Bst. a MWSTG);

- **Lieferungen** im Inland durch Unternehmen mit Sitz im Ausland, die nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sind, sofern diese Lieferungen nicht der Einfuhrsteuer unterliegen (Bezugsteuer; Art. 45 Abs. 1 Bst. c MWSTG).

Welche ausländischen Unternehmen, die Leistungen erbringen, sind steuerpflichtig?

Unternehmen mit Sitz im Ausland, die Leistungen im Inland erbringen, sind grundsätzlich in gleicher Weise steuerpflichtig wie Unternehmen mit Sitz in der Schweiz, wenn sie die diesbezüglichen Voraussetzungen erfüllen.

Massgebend für die Bestimmung der Steuerpflicht sind die im Inland erzielten Umsätze aus steuerbaren und von der Steuer befreiten Leistungen.

Aus Vereinfachungsgründen sieht die ESTV von einer Eintragung im MWST-Register (im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTG) von Unternehmen mit Sitz im Ausland ab, die im Inland **ausschliesslich von der Steuer befreite Leistungen** erbringen. Dies auch dann, wenn sie mit solchen Leistungen innerhalb eines Jahres die massgebliche Umsatzgrenze von 100'000 Franken erreichen. Ausländische Unternehmen, die auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichten wollen, müssen dies der ESTV mitteilen.

Unternehmen mit Sitz im Ausland sind ebenfalls von der Steuerpflicht befreit, wenn sie im Inland **ausschliesslich** der Bezugsteuer unterliegende Leistungen erbringen (Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG).

Nicht von der Steuerpflicht befreit sind hingegen Unternehmen mit Sitz im Ausland, die:

- **Elektrizität oder Erdgas in Leitungen an nicht steuerpflichtige Empfänger mit Wohn- oder Geschäftssitz im Inland** liefern (Art. 109 Abs. 2 MWSTV; s. auch Art. 53 Abs. 1 Bst. g MWSTG); oder
- im Inland **Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger** erbringen (Art. 10 Abs. 2 Bst. b in fine MWSTG).

☞ Weitere Informationen zu diesen Themen können den MWST-Infos Steuerpflicht und Bezugsteuer und den MWST-Branchen-Infos Elektrizität und Erdgas in Leitungen sowie Telekommunikation und elektronische Dienstleistungen entnommen werden.

2 Örtlicher Anwendungsbereich der MWST; welche Gebiete gelten als Inland?

Unter dem Begriff **Inland** versteht man das schweizerische Staatsgebiet mit den Zollanschlussgebieten nach Artikel 3 Absatz 2 ZG (Art. 3 Bst. a MWSTG); solche Zollanschlussgebiete sind ausländische Gebiete, die aufgrund einer staatsvertraglichen Vereinbarung zum schweizerischen Zollgebiet gehören (das Fürstentum Liechtenstein, die deutsche Gemeinde Büsingen).

Die Talschaften **Samnaun** und **Sampuoir** sind aus dem schweizerischen Zollgebiet ausgeschlossen und gelten im Zusammenhang mit Lieferungen als Ausland. In Bezug auf Dienstleistungen gelten sie hingegen als Inland (Art. 4 Abs. 1 MWSTG).

Die Gemeinde **Campione d'Italia** (kurz Campione genannt) ist eine italienische Enklave umgeben von der Schweiz. Diese italienische Gemeinde ist nur über schweizerisches Staatsgebiet erreichbar. Zwischen Campione und der Schweiz gibt es kein Zollamt.

Da mit Italien in Bezug auf Campione eine staatsvertragliche Vereinbarung noch aussteht, ergibt sich aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht bis auf weiteres Folgendes:

Lieferungen **beweglicher** Gegenstände durch im Inland mehrwertsteuerpflichtige Personen von der Schweiz nach Campione oder vor Ort in Campione unterliegen als Inlandlieferungen der Inlandsteuer.

Handelt es sich hingegen um Lieferungen, die in der Besorgung von Arbeiten an Gegenständen mit oder ohne Zulieferung von Material bestehen (z.B. werkvertragliche Lieferungen), so ist wie folgt zu unterscheiden:

- Bei werkvertraglichen Arbeiten an **unbeweglichen** Gegenständen ist die Inlandsteuer nur auf dem Verkaufspreis des Materials zu entrichten. Der Werklohn ist von der Inlandsteuer befreit.

  Damit eine Steuerbefreiung gewährt werden kann, empfiehlt es sich für den inländischen Leistungserbringer, den Materialanteil und den Werklohn separat zu fakturieren und die MWST nur auf dem Materialanteil auszuweisen.

  Es empfiehlt sich für den Leistungserbringer, die detaillierten Kalkulationsunterlagen mit den übrigen Geschäftsunterlagen aufzubewahren.

Bei solchen werkvertraglichen Lieferungen ist es wichtig, dass der Ort der Lieferung klar ersichtlich ist. Die ESTV kann zusätzliche Dokumente und Unterlagen einverlangen, wenn Zweifel am Ort der Lieferung bestehen.

Das Gesamtentgelt ist in diesen Fällen in der MWST-Abrechnung unter Ziffer 200 zu deklarieren; in Ziffer 221 kann (nur im Umfang des separat fakturierten Werklohns) ein entsprechender Abzug vorgenommen werden. Dies gilt auch für steuerpflichtige Personen, die mit Saldosteuersätzen abrechnen. Das Formular Nr. 1050 (☞ MWST-Info Saldosteuersätze) ist nicht anwendbar, d.h. **eine Abgeltung der Vorsteuer ist bei diesen steuerpflichtigen Personen nicht möglich.**

- Bei werkvertraglichen Arbeiten an **beweglichen** Gegenständen ist die Inlandsteuer hingegen auf dem Gesamtentgelt zu entrichten, also auch auf dem Werklohn.

Dienstleistungen, die aufgrund von Artikel 8 MWSTG als in Campione erbracht gelten, unterliegen nicht der Inlandsteuer.

Zum Nachweis sollten die Angaben, die für die Lokalisierung der in Campione erbrachten Dienstleistungen erforderlich sind (z.B. Art der Leistung, Empfänger der Leistung), aus der Rechnung hervorgehen. Bestehen Zweifel am Ort der Lieferung, kann die ESTV zusätzliche Dokumente und Unterlagen einverlangen.

Beim **Flughafen Basel-Mülhausen-Freiburg** wird der schweizerische Sektor - aufgrund eines Staatsvertrages und eines Notenaustausches mit Frankreich - wie Inland behandelt (davon ausgenommen sind baugewerbliche Lieferungen, die immer als in Frankreich erbracht gelten).

☞ Nähere Auskünfte zu diesem Thema erteilt die ESTV.

Teil II Lieferungen

1 Was ist eine Lieferung von Gegenständen?

Als **Gegenstände** gelten:

Bewegliche und unbewegliche Sachen sowie Elektrizität, Gas, Wärme, Kälte und Ähnliches (Art. 3 Bst. b MWSTG).

Unter dem Begriff **Lieferung** versteht man (Art. 3 Bst. d MWSTG):

1. Das *Verschaffen der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen* (Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG).

   Eine Lieferung liegt vor, wenn ein Abnehmer **wirtschaftlich über einen Gegenstand verfügen** kann, d.h. er kann ihn selbst verbrauchen, gebrauchen oder aber **im eigenen Namen weiter in Verkehr bringen.** In diesem Zusammenhang ist es nicht von Bedeutung, ob der Besitz oder das Eigentum an dem Gegenstand übertragen wird oder nicht.

   Der Verkauf eines Gegenstandes stellt somit eine Lieferung dar, selbst für den Fall, dass ein Eigentumsvorbehalt eingetragen wird. Die Übertragung eines Gegenstandes im Rahmen einer Sicherungsübereignung oder einer Verpfändung stellt hingegen keine Lieferung dar: Die Verfügungsbefugnis wird erst dann übertragen, wenn das Recht aus der Sicherungsübereignung oder aus der Verpfändung in Anspruch genommen wird (z.B. Verkauf des verpfändeten Objekts). Der Verkauf eines Gegenstandes bei dessen gleichzeitiger Rückübertragung zum Gebrauch an den Verkäufer (Sale-and-lease-back-Geschäft) gilt nicht als Lieferung, sondern als Finanzierungsdienstleistung im Sinne von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 19 Buchstabe a MWSTG, wenn im Zeitpunkt des Vertragsschlusses eine Rückübereignung vereinbart wird (Art. 2 Abs. 3 MWSTV).

2. Das *Abliefern eines Gegenstandes, an dem Arbeiten besorgt worden sind, auch wenn dieser Gegenstand dadurch nicht verändert, sondern bloss geprüft, geeicht, reguliert, in der Funktion kontrolliert oder in anderer Weise behandelt worden ist* (Art. 3 Bst. d Ziff. 2 MWSTG).

   Um eine solche Lieferung handelt es sich, wenn die Gegenstände aufgrund **eines Werkvertrages oder Auftrages** neu angefertigt oder vor der Ablieferung noch bearbeitet werden.

Als Arbeiten an Gegenständen gelten insbesondere Änderungs-, Reparatur-, Reinigungsarbeiten, Einstell- und Inbetriebsetzungsarbeiten, Unterhalts- und Kontrollarbeiten an Anlagen sowie Software-Installationen bei Kunden vor Ort.

Die Bewirtschaftung des Bodens, Landschaftsgärtnerarbeiten, die Gewinnung von Gegenständen (z.B. Kiesabbau, Holzschlag- und Erntearbeiten) usw. **stellen Arbeiten an unbeweglichen Gegenständen dar.**

3. Das *Überlassen eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung* (insbesondere Vermietung, Leasing und Verpachtung; Art. 3 Bst. d Ziff. 3 MWSTG).

   Als Lieferungen gelten somit:

   a. die Vermietung von Geräten, Maschinen usw.;
   b. die Vermietung von nicht auf Dauer in Gebäuden eingebauten Vorrichtungen wie beispielsweise Zeiterfassungs-, Überwachungs- und Lautsprecheranlagen, Handtuchautomaten, Händetrockner, Seifenspender, Desinfektionsanlagen;
   c. die Bereitstellung eines Beförderungsmittels ohne Bedienungspersonal (Art. 6 MWSTV e contrario);
   d. die Vermietung von unbeweglichen Gegenständen (z.B. Immobilien, Parkplätze).

Beispiele für Lieferungen

- *Verkauf von Lebensmitteln und Getränken, Medikamenten, Büchern, Zeitungen;*
- *Lieferung von Gas, Wasser, Elektrizität, Brennstoffen, Wärme, Dampf;*
- *Vermietung/Verleasen eines Fahrzeugs, eines Fernsehgeräts;*
- *Vermietung/Verkauf von EDV-Material;*
- *Reparatur einer Uhr;*
- *Reinigung von Kleidungsstücken;*
- *Funktionskontrolle einer Maschine;*
- *Arbeiten an Gebäuden oder Grundstücken, einschliesslich Reinigungs- und Gärtnerarbeiten;*
- *Lieferung eines Gebäudes, das der Generalunternehmer für Rechnung eines Dritten errichten liess;*
- *Tierpflege durch einen Tierarzt oder in einem Hundesalon.*

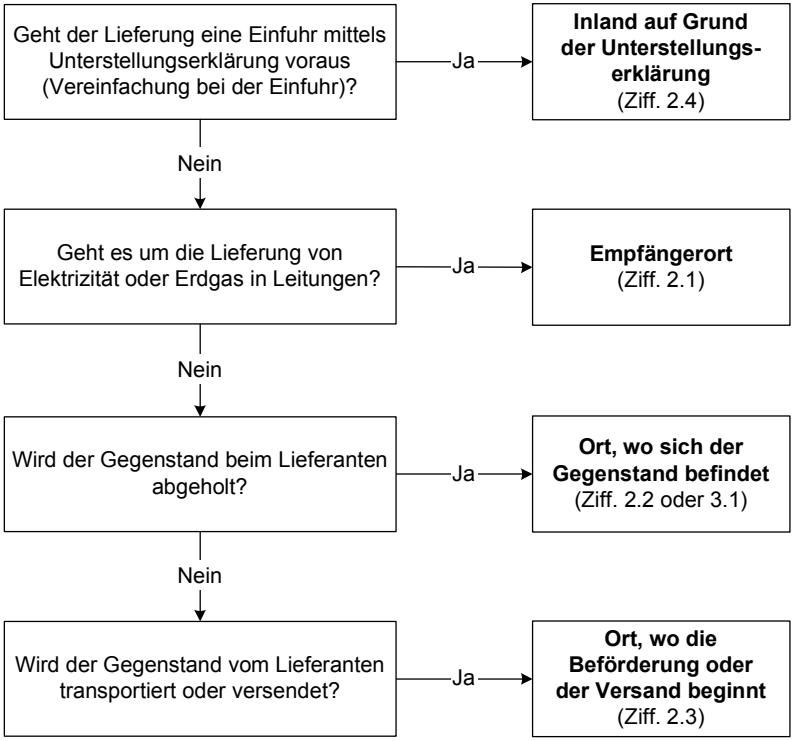
Welche Lieferungen sind steuerbar?

Steuerbar sind, sofern sie nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind:

- Im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachte Lieferungen (Inlandsteuer);
- Lieferungen im Inland durch Unternehmen mit Sitz im Ausland, die nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sind, sofern diese Lieferungen nicht der Einfuhrsteuer unterliegen (Bezugsteuer; ☞ MWST-Info Bezugsteuer).

2 Wo befindet sich der Ort der Lieferung?

Nur die im Inland erbrachten Lieferungen unterliegen der Inland- oder Bezugsteuer. Lieferungen im Ausland unterliegen nicht der schweizerischen MWST. Der Ort der Lieferung lässt sich mit Hilfe des folgenden Schemas bestimmen:



2.1 Empfängerort

Als Ort der Lieferung von Elektrizität oder Erdgas in Leitungen gilt der Ort, an dem der Empfänger der Lieferung den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Lieferung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte der Wohnort oder der Ort, von dem aus er tätig wird (Art. 7 Abs. 2 MWSTG).

☞ Über die Steuerpflicht von Unternehmen mit Sitz im Ausland, die Elektrizität oder Erdgas in Leitungen an nicht steuerpflichtige Empfänger mit Wohn- oder Geschäftssitz im Inland liefern, gibt die MWST-Info Steuerpflicht und die MWST-Branchen-Info Elektrizität und Erdgas in Leitungen Auskunft.

2.2 Ort, wo sich der Gegenstand bei der Übernahme befindet

Als Ort der Lieferung eines Gegenstandes, den ein Abnehmer oder in dessen Auftrag ein Dritter (z.B. Spediteur oder Frachtführer) bei einem Lieferanten abholt - mit Ausnahme von Elektrizität und Erdgas in Leitungen - gilt der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über ihn wirtschaftlich zu verfügen, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet (Art. 7 Abs. 1 Bst. a MWSTG).

1. Ort, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über ihn wirtschaftlich zu verfügen, befindet:

   Die Verfügungsmacht über einen Gegenstand geht oftmals zusammen mit dem Eigentum an diesem über; eine solche Eigentumsübertragung ist zur Vornahme einer Lieferung allerdings nicht erforderlich, so dass in einigen Fällen die Verfügungsmacht durch die blosse Übergabe von Papieren (z.B. Konnossemente, Lagerscheine) übertragen wird. Als Ort der Lieferung gilt somit der Ort, an welchem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Eintretens eines dieser Ereignisse befindet.

2. Ort, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt seiner Ablieferung befindet:

   Der Gegenstand gilt an dem Ort als abgeliefert, an dem die Arbeiten (im Allgemeinen aufgrund eines Werkvertrages oder Auftrages) ausgeführt werden.

   Somit gilt eine Lieferung, die in der Reparatur einer Waschmaschine besteht, als im Reparaturbetrieb erbracht (wenn die Arbeiten in einer

Werkstatt durchgeführt werden) oder als am Wohnort des Empfängers erbracht (wenn sich das Unternehmen zur Ausführung der Arbeiten dorthin begeben hat).

3. Ort, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt seiner Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet:

   Als Ort der Lieferung gilt der Ort, an dem sich ein Gegenstand zum Zeitpunkt seiner Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet.

2.3 Ort, wo die Beförderung oder der Versand beginnt

Als Ort der Lieferung eines Gegenstandes, der von einem Lieferanten befördert oder versendet wird, gilt der Ort, an dem die Beförderung oder die Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer (oder in dessen Auftrag zu einer Drittperson) beginnt (Art. 7 Abs. 1 Bst. b MWSTG). Eine Ausnahme bildet die Lieferung von Elektrizität und Erdgas in Leitungen.

Als Ort der Lieferung gilt stets der Ort, an welchem die Beförderung oder der Versand beginnt, und zwar unabhängig von der Form der Lieferung (Übertragung der Verfügungsmacht, Besorgung von Arbeiten an einem Gegenstand, der nach seiner Bearbeitung an den Auftraggeber zurückgesandt wird, oder Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung).

2.4 Ort der Lieferung bei Vorliegen einer Unterstellungserklärung

Bei der Verbringung eines Gegenstandes vom Ausland ins Inland gilt der Ort der Lieferung als im Inland gelegen, wenn der Lieferant im Zeitpunkt der Einfuhr über eine Bewilligung der ESTV verfügt, die Einfuhr im eigenen Namen vorzunehmen (Unterstellungserklärung, Art. 3 Abs. 1 MWSTV). Vorbehalten bleibt der Verzicht, von dieser Regelung Gebrauch zu machen (Art. 3 Abs. 3 MWSTV).

☞ Näheres zur vereinfachten Einfuhr (Unterstellungserklärung) ergibt sich aus den Formularen Nr. 1235 / 1236, abrufbar auf der Homepage der ESTV.

Die Einfuhr mittels Unterstellungserklärung ist nicht möglich, wenn der Empfänger - oder in seinem Auftrag ein Dritter - den Gegenstand beim Lieferanten abholt (Abhollieferung).

Beispiel 1
Ein Lieferant verkauft dem Abnehmer einen Gegenstand, der sich zum Zeitpunkt des Verkaufs im Ausland befindet. Im Kaufvertrag verpflichtet sich der Lieferant, den Gegenstand an den vom Abnehmer angegebenen Ort im Inland zu transportieren beziehungsweise zu versenden. Verfügt der Lieferant über eine Bewilligung der ESTV, um die Einfuhr des Gegenstandes im eigenen Namen vorzunehmen (Unterstellungserklärung) - und verzichtet er nicht ausdrücklich darauf, von dieser Gebrauch zu machen, indem er dies auf der Rechnung gegenüber den Abnehmer erwähnt - führt er den Gegenstand im eigenen Namen ein und nimmt eine Lieferung im Inland an den Abnehmer vor, die er versteuern und mit der ESTV abrechnen muss.

Auf der Zollanmeldung erscheinen der Lieferant als Importeur (bei Lieferanten mit Sitz im Ausland der Lieferant per Adresse seines inländischen Steuervertreters) und der Abnehmer als Empfänger. Die Einfuhrsteuer berechnet sich vom Entgelt, das der Abnehmer am Bestimmungsort im Inland dem Lieferanten schuldet (Rechnung des Lieferanten an den Abnehmer). Dazu werden hinzugerechnet, falls sie nicht schon im Rechnungsbetrag enthalten sind:

- *Die ausserhalb des Inlands sowie aufgrund der Einfuhr geschuldeten Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben, mit Ausnahme der zu erhebenden Einfuhrsteuer (Art. 54 Abs. 3 Bst. a MWSTG);*
- *die Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland, an den die Gegenstände zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld zu befördern sind. Ist dieser Ort unbekannt, so gilt als Bestimmungsort der Ort, an dem das Umladen nach Entstehung der Einfuhrsteuerschuld im Inland erfolgt (Art. 54 Abs. 3 Bst. b MWSTG).*

Wird die Einfuhr aufgrund der Unterstellungserklärung im eigenen Namen vorgenommen, so gelten bei Reihengeschäften (☞ Ziff. 4) die vorangehenden Lieferungen als im Ausland und die nachfolgenden als im Inland ausgeführt (Art. 3 Abs. 2 MWSTV).

Beispiel 2
Ein Gegenstand wird über 4 Beteiligte verkauft. Die Lieferung erfolgt mit einer einzigen Bewegung des Gegenstandes vom ersten Lieferanten zum letzten Abnehmer: Der erste Lieferant A verkauft einen Gegenstand an Wiederverkäufer B, welcher denselben Gegenstand an Wiederverkäufer C weiterverkauft, der ihn seinerseits an Endabnehmer D weiterveräussert. Nimmt B die Einfuhr des Gegenstandes aufgrund der Unterstellungserklärung im eigenen Namen vor, gilt die Lieferung von A, die der Lieferung von B vorausgeht, als im Ausland ausgeführt. Die Lieferung von B, der den

Gegenstand aufgrund der Unterstellungserklärung einführt, und die nachfolgende Lieferung von C gelten aufgrund von Artikel 3 MWSTV hingegen beide als im Inland ausgeführt.

In der Zollanmeldung wird der Wiederverkäufer B als Importeur aufgeführt, da er den Gegenstand auf Grund seiner Unterstellungserklärung einführt (bei Lieferanten mit Sitz im Ausland der Lieferant per Adresse seines inländischen Steuervertreters), und der Endabnehmer D als Empfänger. Die Einfuhrsteuer berechnet sich vom Entgelt am Bestimmungsort im Inland, das der Wiederverkäufer B seinem Lieferanten A schuldet (☞ Beispiel 1).

Die Lieferung des Wiederverkäufers C gilt als im Inland ausgeführt, weil sie - im Rahmen dieses Reihengeschäft - derjenigen des Wiederverkäufers B folgt, der den Gegenstand mittels Unterstellungserklärung eingeführt hat.

Die Absätze 1 und 2 von Artikel 3 MWSTV kommen nicht zur Anwendung, wenn der Leistungserbringer, der über eine Unterstellungserklärung verfügt, auf die Vornahme der Einfuhr im eigenen Namen verzichtet. Auf diesen Verzicht muss er in der Rechnung an den Abnehmer hinweisen (Art. 3 Abs. 3 MWSTV).

Beispiel 3
Im Unterschied zum vorstehend beschriebenen Sachverhalt befördert Wiederverkäufer B hier den Gegenstand in die Schweiz, verzichtet allerdings auf die Vornahme der Einfuhr im eigenen Namen aufgrund einer Unterstellungserklärung. Folglich muss in Anwendung der üblichen Zollvorschriften der letzte Abnehmer D als Importeur des Gegenstandes angegeben werden. Alle im Rahmen dieses Reihengeschäfts ausgeführten Lieferungen gelten (Lieferungen vom ersten Lieferanten A und der Wiederverkäufer B und C) als im Ausland erbracht.

Auf der Zollanmeldung erscheint der letzte Abnehmer D als Importeur und Empfänger. Die Einfuhrsteuer berechnet sich vom Entgelt, welches der letzte Abnehmer D am Bestimmungsort im Inland (☞ Beispiel 1 hiervor) dem Lieferanten (Wiederverkäufer C) schuldet.

Die vor dem 1. Januar 2010 ausgestellten Bewilligungen zur Anwendung des vereinfachten Einfuhrverfahrens von Gegenständen (Unterstellungserklärung) behalten bei Inkrafttreten des MWSTG ab dem 1. Januar 2010 ihre Gültigkeit.

2.5 Ort der Lieferung eines aus dem Ausland ins Inland verbrachten Gegenstandes ab Lager im Inland

Bei Lieferungen von Gegenständen, die aus dem Ausland in ein Lager im Inland verbracht und ab diesem Lager geliefert werden, liegt der Ort der Lieferung im Ausland, wenn der Lieferungsempfänger und das zu entrichtende Entgelt beim Verbringen der Gegenstände ins Inland bekannt sind und sich die Gegenstände im Zeitpunkt der Lieferung im zollrechtlich freien Verkehr befinden (Art. 4 MWSTV; ☞ Ziff. 6.1.1).

Beispiel
Wenn ein Lieferant seinem Abnehmer einen Gegenstand ab einem Lager im Inland verkauft (z.B. Auslieferungs- oder Konsignationslager), gilt die Lieferung als im Ausland erbracht, wenn bei der Einfuhr der Gegenstände ins Inland das vom Empfänger (Käufer) geschuldete Entgelt bekannt ist und sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Lieferung im freien zollrechtlichen Verkehr befinden.

In der Zollanmeldung erscheint der Abnehmer als Importeur und Empfänger. Die Einfuhrsteuer berechnet sich vom Entgelt, das der Käufer am Bestimmungsort im Inland dem Lieferanten schuldet (☞ Beispiel 1 unter Ziff. 2.4).

3 Werkvertragliche Lieferungen (Bearbeitungen von Gegenständen)

3.1 Art und Ort der werkvertraglichen Lieferung

☞ Die Publikation 52.02 *Werkvertragliche Lieferungen und Ablieferung von Gegenständen nach Bearbeitung im Inland* der EZV behandelt die Einfuhrsteuer im Zusammenhang mit werkvertraglichen Lieferungen und der Übergabe von Gegenständen, an denen Arbeiten im Inland besorgt worden sind.

Es handelt sich um Lieferungen beweglicher oder unbeweglicher Gegenstände, die aufgrund eines Werkvertrages oder Auftrages neu angefertigt oder vor der Ablieferung noch bearbeitet werden. Als Bearbeitung gelten nach Artikel 3 Buchstabe d Ziffer 2 MWSTG alle Arbeiten an Gegenständen, auch wenn diese dadurch nicht verändert, sondern bloss geprüft, geeicht, reguliert, in der Funktion kontrolliert oder in anderer Weise behandelt werden (z.B. Ändern, Reparieren, Reinigen, Schneeräumen, Abbrechen von Gebäuden, Einstell-, Inbetriebsetzungs-, Service- und Unterhaltsarbeiten an Anlagen und Steuerungen [auch im Rahmen von Abonnementverträgen]). Auf das Ausmass der Bearbeitung kommt es nicht an. Es ist auch nicht erforderlich, dass Material verwendet, ersetzt oder hinzugefügt wird.

Als Bearbeitung von unbeweglichen Gegenständen gelten namentlich die Bepflanzung und Bewirtschaftung des Bodens (z.B. Pflügen, Eggen, Pflege des Rebbergs), Landschaftsgärtnerarbeiten (z.B. Anlegen und Unterhalten von Gärten), die Gewinnung von Gegenständen (z.B. Kiesabbau, Holzschlag- und Erntearbeiten) sowie Arbeiten an Gebäuden, Strassen, Brücken und Kanalisation. Lässt ein Unternehmen die bei ihm bestellte Bearbeitung von Gegenständen ganz oder teilweise durch Dritte (Unterakkordanten) vornehmen, so liegen sowohl zwischen diesen Dritten und dem Unternehmen als auch zwischen dem Unternehmen und seinem Abnehmer Lieferungen vor.

Wenn beispielsweise ein Gegenstand durch den Lieferanten selbst oder für dessen Rechnung durch einen Dritten installiert, repariert, montiert oder sonst wie bearbeitet wird, beginnt die Lieferung - ungeachtet der Inbetriebnahme - mit der Aufnahme der Tätigkeit am Ort der Installation, der Reparatur oder der Montage. Die Lieferung gilt in der Folge als dort erbracht, wo die werkvertragliche Leistung vorgenommen beziehungsweise wo der Gegenstand abgeliefert wird (Art. 7 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Dabei ist ohne Bedeutung, ob die Inbetriebnahme durch den Lieferanten oder den Abnehmer erfolgt.

3.2 Bearbeitungen von Gegenständen im Inland

Es wird unterschieden zwischen den Arbeiten, die mit zugeliefertem Material (☞ Ziff. 3.2.1) und ohne zugeliefertes Material (☞ Ziff. 3.2.2) durch den Leistungserbringer besorgt werden.

3.2.1 Bearbeitung von Gegenständen im Inland mit vom ausländischen Leistungserbringer selber eingeführtem Material

Sachverhalt
Ein ausländisches Unternehmen führt aufgrund eines Werkvertrages oder Auftrages Arbeiten an Gegenständen im Inland aus und benutzt hierfür sein eigenes, mitgebrachtes Material (z.B. Farbe zum Streichen einer Fassade, Teile oder Ersatzteile für Montage, Unterhalt oder Reparatur einer Maschine).

Steuerliche Behandlung
Die steuerliche Behandlung hängt davon ab, ob der Leistungserbringer (A) zum Zeitpunkt der Ausführung der werkvertraglichen oder beauftragten Lieferung bereits als steuerpflichtige Person im MWST-Register eingetragen ist oder nicht.

a) ***Ist*** *der ausländische Unternehmer im MWST-Register als steuerpflichtige Person* ***eingetragen,*** *so ist er auf der Einfuhrzollanmeldung per Adresse seines inländischen Fiskalvertreters als Importeur und sein inländischer Kunde als Empfänger aufzuführen. Die MWST auf der Einfuhr berechnet sich vom Wert des eingeführten Materials (z.B. Farbe, ohne Kosten für Arbeit und Montage) am Bestimmungsort im Inland. Der genannte Wert entspricht dem Verkaufspreis, den der Kunde oder an seiner Stelle ein Dritter dem ausländischen Unternehmer bezahlt, zuzüglich Beförderungs-, Versendungs- und damit zusammenhängende Kosten bis zum inländischen Bestimmungsort, soweit diese Kosten im Verkaufspreis nicht bereits enthalten sind (Art. 54 Abs. 1 Bst. g und Abs. 3 MWSTG).*

Der ausländische Unternehmer muss seine Lieferung im Inland an seinen Auftraggeber versteuern (Inlandsteuer; Art. 1 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

b) ***Ist*** *der ausländische Unternehmer* ***nicht*** *als steuerpflichtige Person im MWST-Register* ***eingetragen,*** *ist er in der Zollanmeldung per Adresse seines Kunden als Importeur einzutragen, der Kunde als Empfänger. Die MWST auf der Einfuhr ist nicht nur auf dem Verkaufspreis des Materials (z.B. Farbe) geschuldet, sondern auf dem Gesamtentgelt am inländischen Bestimmungsort (☞ Beispiel 1 unter Ziff. 2.4), d.h. auf dem Verkaufspreis des Materials einschliesslich der Arbeitsleistung (z.B. Malerarbeiten inkl. verwendete Farbe; Art. 54 Abs. 1 Bst. b MWSTG). Der steuerpflichtige Kunde, der im Besitz der Veranlagungsverfügung der EZV ist, kann die MWST auf der Einfuhr als Vorsteuer geltend machen (Art. 29 und 33 MWSTG bleiben vorbehalten).*

Bei dieser Form von Lieferungen kann der ausländische Unternehmer im Inland steuerpflichtig werden (Art. 10 Abs. 1 MWSTG) und muss sich gegebenenfalls bei der ESTV anmelden.

Vereinfachungen:

a) Sofern dem Bund aufgrund der Nichtregistrierung des ausländischen Leistungserbringers nachweislich kein Steuernachteil erwachsen ist, wird in der Verwaltungspraxis von einer rückwirkenden Eintragung des ausländischen Leistungserbringers (Unternehmer) im MWST-Register abgesehen.

b) Diese Vereinfachungen entbinden den ausländischen Leistungserbringer (Unternehmer) nicht davon, sich im MWST-Register eintragen zu lassen, sofern er die entsprechenden Voraussetzungen für die Steuerpflicht (Höhe des Inlandumsatzes) erfüllt.

3.2.2 Bearbeitung von Gegenständen ohne vom ausländischen Leistungserbringer selber eingeführtem Material

a) *Der ausländische Unternehmer (A)* ***ist*** *im MWST-Register als steuerpflichtige Person* ***eingetragen****.*

A muss seine Lieferung (Arbeitsleistung) an seinen Kunden (B) versteuern (Inlandsteuer; Art. 1 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

b) *Der ausländische Unternehmer (A)* ***ist nicht*** *als steuerpflichtige Person im MWST-Register* ***eingetragen.***

Die im Inland erbrachten Lieferungen, welche vom nicht im MWST-Register eingetragenen ausländischen Unternehmer (A) erbracht werden, können beim Empfänger (B) dieser Arbeiten unter den Voraussetzungen von Artikel 45 Absatz 2 MWSTG aufgrund von Artikel 45 Absatz 1 Buchstabe c MWSTG die Bezugsteuer auslösen.

Ist der ausländische Unternehmer (A) aufgrund von Artikel 10 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG von der Steuerpflicht befreit, so kann er auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichten (Art. 11 MWSTG).

Eine Befreiung von der Steuerpflicht kommt für den ausländischen Unternehmer (A) nur dann in Frage, wenn er im Inland ausschliesslich der Bezugsteuer unterliegende Leistungen erbringt (Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG).

3.3 Bearbeitungen von Gegenständen im Ausland

Ein steuerpflichtiger inländischer Unternehmer führt im Ausland eine Lieferung (Werkvertrag oder Auftrag) aus. Es spielt dabei keine Rolle, ob sein Auftraggeber In- oder Ausländer ist und ob dieser im MWST-Register eingetragen ist oder nicht.

Sofern die Ablieferung des betreffenden Gegenstandes im Ausland erfolgt, liegt beim inländischen Unternehmer eine Lieferung im Ausland vor, die nicht der Inlandsteuer unterliegt. Der Unternehmer kann für das im Ausland im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit benötigte Material grundsätzlich den Vorsteuerabzug vornehmen (Art. 28 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Die Ausfuhr dieser Gegenstände ist vorzugsweise anhand einer Veranlagungsverfügung der EZV nachzuweisen, die im Ausland erbrachte Lieferung (Arbeitsleistung) buch- und belegmässig zu dokumentieren. Auf der Ausfuhrzollanmeldung ist der Verkaufspreis der Gegenstände franko Schweizergrenze im Zeitpunkt der

Ausfuhr zu deklarieren; der Wert der später im Ausland erbrachten Lieferung (Arbeitsleistung) zählt nicht dazu.

Das Verbringen von Betriebsmitteln ins Ausland ist ebenfalls von der Inlandsteuer befreit (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 4 MWSTG). Um nach Abschluss der Arbeiten im Ausland bei der Wiedereinfuhr der Betriebsmittel deren Versteuerung zu vermeiden, können diese unter Umständen nach dem Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung oder mit Carnet ATA ausgeführt werden. Nähere Auskünfte dazu erteilen die EZV oder - insbesondere zum Carnet ATA - die Handelskammern.

4 Lieferungen mit mehreren beteiligten Lieferanten

4.1 Bei der Einfuhr

☞ Die Publikation 52.25 *Ort der Lieferung und Importeur bei Einfuhren* der EZV behandelt die Einfuhrsteuer im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Lieferungen, namentlich bei Reihengeschäften bei der Einfuhr.

Ein *Reihengeschäft bei der Einfuhr* liegt vor, wenn mehrere Lieferanten in der Folge Lieferungen desselben Gegenstandes vornehmen, wobei der Gegenstand in einer einzigen Bewegung vom ersten Lieferanten zum letzten Abnehmer in der Reihe gelangt.

Bei Reihengeschäften schliessen jeweils mehrere Unternehmen Lieferverträge über denselben Gegenstand ab, wobei alle diese Umsatzgeschäfte mit einer einzigen Warenübergabe vom ersten Lieferanten an den letzten Abnehmer erfüllt werden. Dabei wird jeder Zwischenhändler in der Reihe, der im eigenen Namen auftritt, als Lieferant behandelt, obwohl er den Gegenstand der Lieferung nicht körperlich in Empfang nimmt.

Bei Reihengeschäften gelten sämtliche Lieferungen innerhalb der Reihe als im gleichen Zeitpunkt und am gleichen Ort (Ort der Abholung resp. Ort des Beförderungs- oder Versandbeginns) ausgeführt.

Bei **Einfuhrreihengeschäften** gelten die in der Reihe erbrachten Lieferungen als im Ausland erbracht. Nimmt einer der Wiederverkäufer aber die **Einfuhr** aufgrund einer Unterstellungserklärung im eigenen Namen vor, so gelten bei Einfuhrreihengeschäften seine und die nachfolgenden Lieferungen als im Inland erbracht; die vorangehenden Lieferungen in der Reihe gelten als im Ausland ausgeführt (Art. 3 Abs. 2 MWSTV; ☞ Ziff. 2.4).

Eine Lieferung im Inland, die von einem ausländischen Unternehmen erbracht wird, das nicht als steuerpflichtige Person im MWST-Register eingetragen ist, kann unter den Voraussetzungen von Artikel 45 Absatz 2 MWSTG beim Empfänger die Bezugsteuer auslösen, sofern auf dieser Lieferung keine Einfuhrsteuer erhoben wurde (Art. 45 Abs. 1 Bst. c MWSTG).

☞ Weitere Informationen dazu können der MWST-Info Bezugsteuer entnommen werden.

Beispiel
Ein ausländisches Unternehmen, welches nicht im MWST-Register eingetragen ist, erwirbt einen Gegenstand im Inland und veräussert ihn weiter an einen inländischen Abnehmer. Diese Lieferung kann unter den Voraussetzungen von Artikel 45 Absatz 2 MWSTG beim Empfänger der Bezugsteuer unterliegen.

4.2 Bei der Ausfuhr

Bei **Ausfuhrlieferungen** mit einer **direkten Ausfuhr** (Art. 23 Abs. 3 MWSTG) können alle beteiligten Lieferanten von der Steuerbefreiung profitieren, sofern die Ausfuhr nachgewiesen werden kann, vorzugsweise anhand einer Veranlagungsverfügung der EZV. Sind mehrere Lieferanten an einer Ausfuhr von Gegenständen beteiligt, reicht es aus, wenn sie je eine Kopie der Veranlagungsverfügung der EZV besitzen.

Ob bei Ausfuhrlieferungen eine einzige Warenbewegung vom ersten Lieferanten zum letzten Abnehmer im Rahmen eines Reihengeschäfts nach der Definition von Ziffer 4.1 vorliegt, spielt für die Steuerbefreiung von Ausfuhrlieferungen keine Rolle. So schliesst eine Zwischenlagerung die Steuerbefreiung grundsätzlich nicht aus, unter der Voraussetzung, dass der Gegenstand nicht in Gebrauch genommen und in unverändertem Zustand ausgeführt wurde (vorbehalten bleibt die in Ziff. 7.2 erwähnte und in den Formularen Nr. 1303 / 1304 [abrufbar auf der Homepage der ESTV] wiedergegebene Praxis).

5 Lieferungen im Zusammenhang mit Kommissionsverkäufen

5.1 Art der Lieferung

Bei der Verkaufskommission bevollmächtigt der Kommittent den Kommissionär, ihm gehörende Gegenstände zu verkaufen und an Dritte zu liefern. Der Kommissionär handelt dabei im eigenen Namen. Der Kommittent verschafft dem Kommissionär jedoch lediglich die wirtschaftliche

Verfügungsmacht über den Gegenstand, d.h. der Kommittent liefert an den Kommissionär, ohne ihm das Eigentum an den Gegenständen zu übertragen. Der Kommissionär liefert anschliessend an seinen Abnehmer (den Dritten) im eigenen Namen und verschafft ihm die Verfügungsmacht. Aufgrund des Vertrages mit dem Kommittenten ist der Kommissionär verpflichtet, den Verkaufserlös (abzüglich seiner Kommission) an den Kommittenten abzuführen. Es liegen also beim Kommissionsgeschäft immer zwei Lieferungen vor, und zwar die eine vom Kommittenten an den Kommissionär und die andere vom Kommissionär an den Dritten.

5.2 Ort der Lieferung

Folgende Lieferungen sind bei der Verkaufskommission zu unterscheiden:

- Der Ort der Lieferung **vom Kommittenten zum Kommissionär** ist dort, wo sich der Gegenstand befindet, wenn der Kommittent dem Kommissionär die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft (Abhollieferung; ☞ Ziff. 2.2), resp. dort, wo die Beförderung oder der Versand zum Kommissionär beginnt (Beförderungs- oder Versandlieferung; ☞ Ziff. 2.3).

  Befindet sich der Gegenstand des Kommissionsgeschäfts im Ausland und wird er dort vom Kommissionär abgeholt oder vom Kommittenten aus dem Ausland in die Schweiz zum Kommissionär befördert oder versendet, hat die Lieferung vom Kommittenten an den Kommissionär im Ausland am Ort der Abholung oder gegebenenfalls an dem Ort stattgefunden, wo die Beförderung oder der Versand des Gegenstandes in die Schweiz beginnt.

- Der Ort der Lieferung **vom Kommissionär zum Dritten** ist dort, wo sich der Gegenstand befindet, wenn der Kommissionär dem Dritten die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft (Abhollieferung; ☞ Ziff. 2.2), resp. dort, wo die Beförderung oder der Versand zum Dritten beginnt (Beförderungs- oder Versandlieferung; ☞ Ziff. 2.3).

Es bleiben diejenigen Fälle vorbehalten, in denen der Kommittent Arbeiten, beispielsweise Unterhaltsarbeiten, an Gegenständen verrichtet, die aufgrund eines Kommissionsgeschäfts übergeben wurden (☞ Ziff. 3).

5.3 Zeitpunkt der Lieferung

Als Zeitpunkt der Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär gilt der Zeitpunkt der Lieferung des Kommissionärs an den Dritten.

Beispiel
Ein Kommittent gibt im Ausland einem inländischen Kommissionär einen (beweglichen) Gegenstand im Sinne von Artikel 425 ff. OR für den Verkauf in Kommission.

Beim Kommittenten handelt es sich um eine Lieferung im Ausland (an den Kommissionär), die nicht der Inlandsteuer unterliegt und die seine Steuerpflicht nicht auslöst.

Bei der Einfuhr des Gegenstandes wird die Einfuhrsteuer auf dem Entgelt am Bestimmungsort erhoben, das der Kommittent vom Kommissionär erhält (☞ Beispiel 1 unter Ziff. 2.4). Die Einfuhrsteuer kann der Verkaufskommissionär als Vorsteuer geltend machen (vorbehalten bleibt Art. 28 MWSTG). Auf der Einfuhrzollanmeldung ist der Verkaufskommissionär als Importeur anzugeben.

In der Folge veräussert der Verkaufskommissionär den eingeführten Gegenstand im eigenen Namen, jedoch auf Rechnung des Kommittenten an einen inländischen Abnehmer. Der Verkaufskommissionär hat den Verkaufspreis an seinen Abnehmer als Inlandlieferung zu versteuern (Art. 7 MWSTG). Die «Kommission», welche der Kommissionär vom Kommittenten erhält, ist für die Belange der MWST im Inland nicht von Bedeutung, handelt es sich dabei doch um die Marge des Kommissionärs, die sich aus der Differenz zwischen dem an den Dritten in Rechnung gestellten Verkaufspreis und dem Kommittenten bezahlten Einkaufspreis ergibt.

Sofern der Gegenstand nicht verkauft wird und wieder an den ausländischen Kommittenten zurückgeht, muss der Kommissionär die Wiederausfuhr am besten mit einer Veranlagungsverfügung der EZV nachweisen (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 4 MWSTG). Nur in diesem Fall kann die MWST auf der Einfuhr als Vorsteuer abgezogen werden.

6 Lieferungen im Zusammenhang mit Auslieferungs- und Konsignationslagern

6.1 Ein Lieferant liefert Gegenstände ab einem Auslieferungslager im Inland

Ein Lieferant überführt einen Gegenstand aus dem Ausland in den zollrechtlich freien Verkehr, verbringt diesen Gegenstand in ein Lager im Inland und liefert ihn anschliessend (in eigenem Namen) an seinen Kunden ab diesem Lager. Das Lager kann diesem Lieferanten oder seinem Kunden gehören.

Dabei ist zwischen den folgenden zwei Fällen zu unterscheiden.

6.1.1 Bei der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr sind dem Lieferanten der Empfänger der Lieferung und das dafür geschuldete Entgelt bekannt

Die anschliessende Lieferung an den Kunden gilt als im Ausland erbracht (Art. 4 MWSTV, ☞ Ziff. 2.5), folglich unterliegt sie nicht der Inlandsteuer.

In diesem Fall führt das Geschäft zwischen dem Lieferanten und dem Käufer des ab dem Lager gelieferten Gegenstandes zur Einfuhr. In der Zollanmeldung wird der Käufer des ab dem Lager gelieferten Gegenstandes sowohl als Importeur als auch als Empfänger aufgeführt.

Die Einfuhrsteuer wird vom Entgelt am Bestimmungsort im Inland berechnet, das der Käufer seinem Lieferanten für den ab Lager gelieferten Gegenstand schuldet (☞ Beispiel 1 unter Ziff. 2.4).

Der Bestimmungsort im Inland ist das Lager, wenn der Käufer den Gegenstand dort abholt (Übernahme des Gegenstandes ab Lager durch den Käufer). Wenn der Gegenstand durch den Lieferanten zum Käufer transportiert oder versendet wird, ist der Bestimmungsort der Ort, an dem der Gegenstand nach dem Verlassen des Lagers transportiert wird (Transport oder Versenden des Gegenstandes durch den Lieferanten).

Beispiel 1
Ausländischer Lieferant ohne Unterstellungserklärung
Ein ausländischer Lieferant verfügt im Inland über ein Lager, von dem aus er seinen Exklusivvertreter beliefert. Bei der Einfuhr der Gegenstände sind der Name des Empfängers und das Entgelt bekannt (Verkaufspreis an den Exklusivvertreter). Deshalb gilt die nachfolgende Lieferung an den Exklusivvertreter ab Lager im Inland als im Ausland erbracht und unterliegt

nicht der Inlandsteuer. Dies gilt auch dann, wenn das Lager dem Exklusivvertreter gehört.

Beispiel 2
Ausländischer Lieferant mit Unterstellungserklärung, ohne Verzicht auf deren Anwendung
Wenn der ausländische Lieferant diese Lieferung mit der ESTV abrechnen will, kann er bei dieser eine Bewilligung beantragen (Unterstellungserklärung), was den Eintrag im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen zur Folge hat (☞ Ziff. 2.4). Wenn der Lieferant den Gegenstand mittels Unterstellungserklärung einführt, gilt seine anschliessende Lieferung des Gegenstandes an den Kunden als im Inland erbracht.

In der Zollanmeldung wird als Importeur der ausländische Lieferant per Adresse seines inländischen Steuervertreters aufgeführt. Er muss auch als Empfänger per Adresse des Lagers genannt werden.

Die Einfuhrsteuer wird vom Entgelt am Bestimmungsort im Inland berechnet, das der Käufer dem ausländischen Lieferanten für den ab Lager gelieferten Gegenstand schuldet (☞ Beispiel 1 unter Ziff. 2.4; Rechnung des ausländischen Lieferanten an den Käufer).

6.1.2 Bei der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr sind dem Lieferanten der Empfänger der Lieferung und/oder das geschuldete Entgelt nicht bekannt

Als Ort der nachfolgenden Lieferung an den Kunden gilt das inländische Lager, wo der Gegenstand dem Kunden übergeben wird (Lieferung und Übernahme des Gegenstandes ab Lager durch den Käufer; Art. 7 Abs. 1 Bst. a MWSTG) oder der Ort, an dem die Beförderung oder die Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer beginnt (Beförderung oder Versendung durch den Lieferanten; Art. 7 Abs. 1 Bst. b MWSTG). Deshalb unterliegt die Lieferung grundsätzlich der Inlandsteuer.

In der Zollanmeldung erscheint der Lieferant als Importeur und als Empfänger per Adresse des inländischen Lagers (falls der Lieferant schon im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen ist; ☞ Beispiel 2 unter Ziff. 6.1.1).

Die Einfuhrsteuer wird vom Marktwert am inländischen Bestimmungsort berechnet. Als Marktwert gilt der Verkaufspreis abzüglich 10 %, den der Lieferant beim Verkauf an einen unabhängigen Dritten auf derselben Handelsstufe berechnen würde (Engros-, Detailhandel usw.). Wenn der

Lieferant seine Tätigkeit auf verschiedenen Stufen ausübt (z.B. Verkauf an Grosshändler und Endkonsumenten), ist die dem Endkonsum am nächsten gelegene Stufe massgebend.

Handelt es sich beim Lieferanten um ein ausländisches Unternehmen, das nicht im MWST-Register eingetragen ist, kann eine solche Inlandlieferung beim Empfänger unter den Voraussetzungen von Artikel 45 Absatz 2 MWSTG der Bezugsteuer aufgrund von Artikel 45 Absatz 1 Buchstabe c MWSTG unterliegen, sofern das ausländische Unternehmen nicht ausdrücklich auf eine Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet (Art. 10 Abs. 2 Bst. b i.V.m. Art. 11 MWSTG).

Beispiel
Ein Hersteller verfügt über ein Lager im Inland, ab dem er seine verschiedenen Wiederverkäufer nach deren aktuellen Bedürfnissen beliefert. Bei der Einfuhr der Gegenstände, die für sein Warenlager bestimmt sind, ist zwar das Entgelt bekannt (Verkaufspreis an die Wiederverkäufer), jedoch nicht der Name des jeweiligen Käufers. Deshalb unterliegen die nachfolgenden Lieferungen ab dem inländischen Lager grundsätzlich der Inlandsteuer (☞ jedoch vorheriger Abschnitt im Zusammenhang mit der Befreiung von der Steuerpflicht des ausländischen Lieferanten und der vom Empfänger der Lieferung geschuldeten Bezugsteuer).

6.2 Ein inländischer Lieferant liefert ab einem Lager im Ausland

Ein inländischer Lieferant betreibt ein Lager im Ausland. Die für die Kunden bestimmten Gegenstände werden ab diesem Lager geliefert. Da sich der Ort der Lieferung im Ausland befindet, unterliegen die Lieferungen dieses Lieferanten nicht der Inlandsteuer (im Ausland erzielte Umsätze). Das vorgängige Verbringen oder Verbringenlassen der Gegenstände ins Auslieferungslager ist ebenfalls von der Inlandsteuer befreit (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 4 MWSTG), sofern der Export nachgewiesen werden kann, vorzugsweise mit einer Veranlagungsverfügung der EZV. Auf der Zollanmeldung bei der Ausfuhr wird der Preis der Gegenstände franko Schweizergrenze deklariert, der zum Zeitpunkt des Exports einen Dritten in Rechnung gestellt würde.

7 Veredelungsverkehr

7.1 Begriff

Beim Veredelungsverkehr geht es um die Ein- und Ausfuhr von Gegenständen zwecks Bearbeitung, Verarbeitung oder Ausbesserung derselben. Der Begriff der Veredelung umfasst also nicht nur das eigentliche Veredeln (z.B. Anbau eines Getriebes an einen Motor), sondern auch das **Reparieren** - beispielsweise Wiederherstellung der Funktionstüchtigkeit, d.h. der ursprüngliche Zustand eines Gegenstandes wird wieder hergestellt - oder Abfüllen und Verpacken. Beim Abfüllen und Verpacken ist zu erwähnen, dass die nachstehend beschriebenen steuerlichen Folgen auch eintreten, obwohl das für Dritte erbrachte Abfüllen beziehungsweise Verpacken nicht als Bearbeitung der abzufüllenden beziehungsweise zu verpackenden Gegenstände gilt, sondern als eigenständige Lieferung.

7.2 Inlandlieferungen an nicht steuerpflichtige Abnehmer zwecks Ausfuhr; Bearbeitung vor der Ausfuhr

Bezieht ein ausländisches Unternehmen von einer steuerpflichtigen Person im Inland einen Gegenstand, den es vor der Ausfuhr im Inland von einem oder mehreren anderen steuerpflichtigen Personen bearbeiten lässt, erbringt das ausländische Unternehmen im Inland keine Lieferung.

Um bei den inländischen, steuerpflichtigen Personen eine Steuerbefreiung wegen Ausfuhr zu ermöglichen, wird gemäss der in den Formularen Nr. 1303 / 1304 beschriebenen Praxis vorgegangen. Diese Formulare sind auf der Homepage der ESTV abrufbar.

7.3 Ausfuhr von Gegenständen zur Veredelung und Wiedereinfuhr

Zollrechtlich bestehen bei der Ausfuhr zur Veredelung im Ausland und anschliessender Wiedereinfuhr zwei Möglichkeiten der Veranlagung:

a) Der Gegenstand wird im Ausfuhrverfahren zur Ausfuhr veranlagt, im Ausland veredelt und anschliessend nach dem Zollverfahren der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr zur Einfuhr veranlagt.

   Die Einfuhrsteuer wird auf dem Entgelt für die im Ausland ausgeführten Arbeiten am Gegenstand berechnet (Art. 3 Bst. d Ziff. 2 MWSTG), der zur Lohnveredlung im Rahmen eines Werkvertrags nach dem Ausfuhrverfahren (Art. 61 ZG) ins Ausland verbracht worden ist und an den

Absender im Inland zurückgesandt wird (Art. 54 Abs. 1 Bst. f MWSTG). Der Wert des Gegenstandes als solcher wird bei der (Wieder-)Einfuhr nicht besteuert (Art. 53 Abs. 1 Bst. l MWSTG).

b) Der Gegenstand wird nach dem Zollverfahren der passiven Veredelung zur Ausfuhr veranlagt, im Ausland veredelt und anschliessend wiedereingeführt, indem das Zollverfahren der passiven Veredelung ordnungsgemäss abgeschlossen wird.

Die Einfuhrsteuer wird auf dem Entgelt für die im Ausland ausgeführten Arbeiten an Gegenständen berechnet (Art. 3 Bst. d Ziff. 2 MWSTG), die nach den Artikeln 13 und 60 ZG zur passiven Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrags ausgeführt wurden und an den Absender im Inland zurückgesandt werden (Art. 54 Abs. 1 Bst. e MWSTG).

Wer Gegenstände nach dem Zollverfahren der passiven Veredelung ins Ausland verbringen will, braucht eine Bewilligung der EZV.

7.4 Einfuhr von Gegenständen zur Veredelung und Wiederausfuhr

7.4.1 Ausländische Unternehmen, die keine Inlandlieferungen ausführen

Befördert oder versendet ein ausländisches, nicht als steuerpflichtige Person eingetragenes Unternehmen einen Gegenstand ins Inland, den es dort von einem inländischen Unternehmen veredeln lässt (sog. Lohnveredelung), und wird der Gegenstand anschliessend zurückgesandt, handelt es sich beim ausländischen Unternehmen nicht um eine Lieferung, sondern um eine blosse Übergabe eines Gegenstandes zwecks Bearbeitung. Das ausländische Unternehmen muss sich deswegen im Inland nicht als steuerpflichtige Person eintragen lassen. Importeur der Gegenstände ist der inländische Veredler.

Der Gegenstand kann **in den zollrechtlich freien Verkehr** überführt oder nach dem **Zollverfahren der aktiven Veredelung** ins Inland verbracht werden.

Wer Gegenstände nach dem Zollverfahren der aktiven Veredelung ins Inland verbringen will, braucht eine Bewilligung der EZV.

a) Wird ein Gegenstand **in den zollrechtlich freien Verkehr** überführt, wird die Einfuhrsteuer erhoben. Sie berechnet sich vom Marktwert des eingeführten Gegenstandes am inländischen Bestimmungsort. Als Marktwert gilt, was der Importeur auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird, an einen selbstständigen Lieferanten im Herkunftsland der

Gegenstände zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld nach Artikel 56 MWSTG unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zahlen müsste, um die gleichen Gegenstände zu erhalten. Die Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland sind darin einzubeziehen, soweit sie nicht schon enthalten sind (Art. 54 Abs. 1 Bst. g und Abs. 3 MWSTG).

Der steuerpflichtige Veredelungsbetrieb kann die von der EZV erhobene Einfuhrsteuer im Sinne einer Ausnahme als Vorsteuer geltend machen, sofern folgende Voraussetzungen gemeinsam erfüllt sind:

- Der Veredelungsbetrieb (= Importeur) rechnet nach der effektiven Methode ab und ist zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt (*falls er nach Saldo- oder Pauschalsteuersätzen abrechnet oder die Vorsteuer nicht oder nur teilweise abziehen kann, ist es vorteilhafter, den zu veredelnden Gegenstand nach der Methode der aktiven Veredelung einzuführen, die weiter unten beschrieben wird);* **und**
- der Gegenstand wird vom Veredelungsbetrieb nach erfolgter Veredelung wieder an seinen ausländischen Auftraggeber exportiert (befördert oder versandt). Der ausländische Auftraggeber kann den veredelten Gegenstand auch beim Veredelungsbetrieb abholen oder einen Dritten damit beauftragen. Auf der Ausfuhrzollanmeldung sind neben den Kosten für die Veredelungsleistung und für das hinzugefügte Material auch der Wert und das Gewicht des zur Veredelung übergebenen Gegenstandes zu deklarieren. Weist der ausländische Auftraggeber den Veredelungsbetrieb an, den veredelten Gegenstand an seinen Abnehmer im In- oder Ausland weiterzugeben, ist das in Ziffer 7.4.2 oder Ziffer 7.5 Gesagte zu beachten.

Insgesamt obliegt es dem Veredelungsbetrieb, den Wiederexport des veredelten Gegenstandes nachzuweisen, um einerseits die Einfuhrsteuer im Zusammenhang mit der Einfuhr des zu veredelnden Gegenstandes geltend machen zu können, andererseits um seine Veredelungsleistung steuerbefreit erbringen zu können.

b) Bei der Einfuhr wird der Gegenstand nach dem **Zollverfahren der aktiven Veredelung im Nichterhebungsverfahren** veranlagt.

Bei diesem Verfahren wird die Einfuhrsteuer nicht erhoben, sofern der Veredelungsbetrieb im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist und das Verfahren durch den Wiederexport des veredelten

Gegenstandes abgeschlossen wird. Der Nachweis des Wiederexports berechtigt den Veredelungsbetrieb ebenfalls, seine Leistung steuerbefreit zu erbringen.

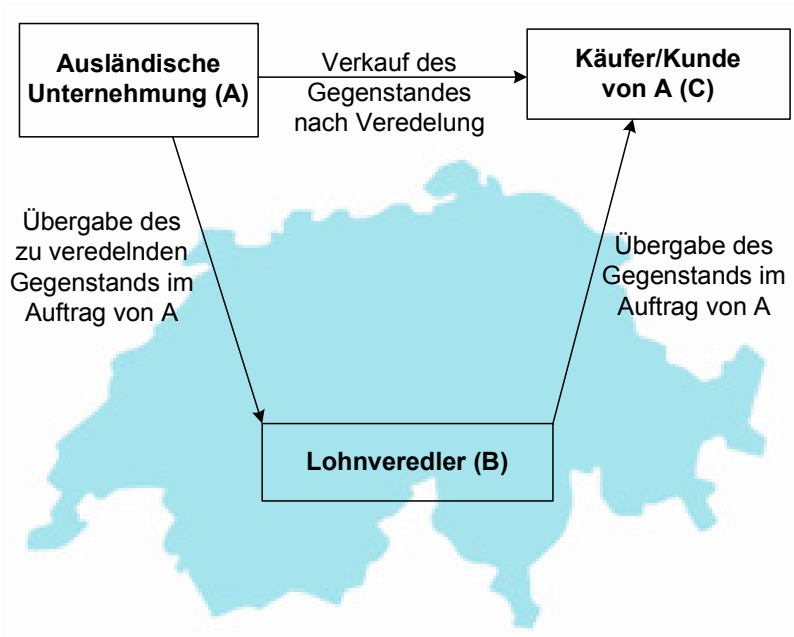
c) Bei der Einfuhr wird der Gegenstand nach dem **Zollverfahren der aktiven Veredelung mit Rückerstattung** veranlagt, wenn der Gesuchsteller es beantragt oder wenn die Zahlung allfälliger Abgaben als gefährdet erscheint.

Bei diesem Verfahren wird die Einfuhrsteuer auf dem Marktwert des eingeführten Gegenstandes am Bestimmungsort erhoben (☞ Bst. a hiervor). Beim ordnungsgemässen Abschluss dieses Zollverfahrens erstattet die EZV die bei der Einfuhr erhobene Einfuhrsteuer, sofern der Veredelungsbetrieb diese nicht bei der ESTV als Vorsteuer geltend machen kann (z.B. weil er mit Saldo- oder Pauschalsteuersätzen abrechnet).

Nähere Auskünfte zum Zollverfahren der aktiven Veredelung erteilt die Oberzolldirektion, Sektion Zollbegünstigungen, Ausfuhrbeiträge, Veredelungsverkehr, 3003 Bern.

7.4.2 Ausländische Unternehmen, die Inlandlieferungen ausführen

7.4.2.1 Ein inländischer Lohnveredler



Lässt ein ausländisches Unternehmen (A) einen Gegenstand im Inland veredeln und beauftragt es den Lohnveredler (B), den veredelten Gegenstand an seinen Abnehmer mit Sitz im Ausland (C) weiterzusenden oder diesem den Gegenstand im Inland zur Abholung und zum Wiederexport zur Verfügung zu stellen, erbringt A eine von der Inlandsteuer befreite Lieferung im Inland, sofern der Export des Gegenstands ordnungsgemäss nachgewiesen wird. Dabei spielt es aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht keine Rolle, ob C im gleichen Land domiziliert ist wie A oder nicht.

Der Gegenstand kann nach dem Zollverfahren der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr oder bei Vorhandensein einer entsprechenden Bewilligung der EZV nach dem Zollverfahren der aktiven Veredelung ins Inland verbracht werden.

Bei Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr wird die Einfuhrsteuer auf dem Marktwert des eingeführten Gegenstandes am Bestimmungsort erhoben (☞ Ziff. 7.4.1 Bst. a). Bei Anwendung des Zollverfahrens der aktiven Veredelung wird die Einfuhrsteuer je nach Art der von der EZV ausgestellten Bewilligung erhoben oder nicht. Wenn sie erhoben wird (keine Steuerbefreiung nach Art. 53 Abs. 1 Bst. j MWSTG), berechnet sie sich entsprechend den vorhergehenden Ausführungen auf dem Marktwert des eingeführten Gegenstandes am Bestimmungsort.

Bezüglich der Vorsteuerabzugsberechtigung gilt Folgendes:

- Ist **A nicht steuerpflichtig,** darf B im Rahmen der Verwaltungspraxis die Einfuhrsteuer als Vorsteuer geltend machen (B = Importeur) unter Berücksichtigung von Artikel 28 MWSTG und in Anlehnung an Ziffer 7.4.1. Zudem sieht die ESTV davon ab, A aufgrund derartiger Umsätze ins Register der steuerpflichtigen Personen einzutragen, sofern A dies nicht beantragt.

- Ist **A steuerpflichtig,** ist er als Importeur (per Adresse seines Fiskalvertreters) der unbearbeiteten Gegenstände auf der Einfuhrzollanmeldung anzugeben (B = Empfänger). In diesem Fall kann A die der EZV entrichtete Einfuhrsteuer als Vorsteuer geltend machen, sofern er im Besitz der entsprechenden Veranlagungsverfügung ist.

Die Veredelungsleistung von B ist steuerbefreit, ungeachtet dessen, ob A, B oder C den veredelten Gegenstand direkt ins Ausland befördert oder versendet. Die Ausfuhr ist nachzuweisen; vorzugsweise anhand einer Veranlagungsverfügung der EZV.

7.4.2.2 Mehr als ein inländischer Lohnveredler

Werden nacheinander mehrere inländische Lohnveredler vom ausländischen Unternehmen mit der Veredelung und anschliessenden Weiterleitung von Gegenständen ins Ausland beauftragt, ist bei den inländischen Lohnveredlern unter bestimmten Voraussetzungen eine Steuerbefreiung vorgesehen. Näheres dazu geht aus den Formularen Nr. 1342 / 1343 hervor.

7.4.2.3 Lohnveredelungsauftrag durch den ausländischen Endabnehmer

Das ausländische Unternehmen (A) erbringt keine im Inland steuerbare Lieferung, wenn nicht es, sondern der Käufer des Gegenstands (C) den Auftrag zur Veredelung des Gegenstandes im Inland erteilt hat. In diesen Fällen erbringt A eine Lieferung im Ausland. Die steuerlichen Folgen bei dem Lohnveredeler (B) (Abzug der Einfuhrsteuer als Vorsteuer; Steuerbefreiung der Veredelungsleistung) richten sich nach dem unter Ziffer 7.4.1 Gesagten.

7.5 Einfuhr von Gegenständen zur Veredelung ohne Wiederausfuhr

Lässt ein ausländisches Unternehmen (A) einen Gegenstand im Inland veredeln und beauftragt es den inländischen Lohnveredler (B), den veredelten Gegenstand an seinen Abnehmer (C) im Inland weiterzusenden, erbringt das ausländische Unternehmen (A) eine Lieferung im Inland, welche grundsätzlich die Bezugsteuer bei seinen Lieferungsempfängern auslöst (Art. 45 Abs. 1 Bst. c MWSTG), ausser das ausländische Unternehmen hat für seine Inlandlieferungen auf eine Befreiung von der inländischen Mehrwertsteuerpflicht verzichtet (Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG).

Auf der Einfuhrzollanmeldung erscheinen das ausländische Unternehmen (A) als Importeur und der Lohnveredler (B) als Empfänger. Die Einfuhrsteuer berechnet sich auf dem Marktwert des eingeführten Gegenstandes am inländischen Bestimmungsort (☞ Ziff. 7.4.1 Bst. a hiervor; Art. 54 Abs. 1 Bst. g und Abs. 3 MWSTG).

Weder der Lohnveredler (B) noch der Abnehmer (C) sind berechtigt, die Einfuhrsteuer als Vorsteuer geltend zu machen, die auf der Einfuhr des Gegenstandes erhoben wird, der B zur Veredelung übergeben wurde.

8 Lieferung bei Vermietungs- und Leasinggeschäften

Die vorübergehende oder dauerhafte Überlassung eines beweglichen oder unbeweglichen Gegenstandes an einen Dritten zum Gebrauch (z.B. Vermietung, Verleasen) oder zur Nutzung (z.B. Verpachtung) gilt als Lieferung im Sinne der MWST. Obwohl die Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung für eine bestimmte Dauer erbracht wird, befindet sich der Ort der Lieferung nur an einem einzigen Ort, ohne Berücksichtigung späterer Ortswechsel des Gegenstandes.

8.1 Ort der Vermietung/des Verleasens

Wenn der Mieter/Leasingnehmer (oder in dessen Auftrag ein Dritter) den Gegenstand beim Vermieter/Leasinggeber **abholt,** gilt die Überlassung an dem Ort als erfolgt, an dem sich der Gegenstand bei Abholung befindet (Belegenheitsort bei Abholung, Art. 7 Abs. 1 Bst. a MWSTG).

Wenn der Vermieter/Leasinggeber den Gegenstand zum Mieter/Leasingnehmer (oder an einen von diesem bezeichneten Ort) **befördert oder versendet,** gilt die Überlassung an dem Ort als erfolgt, an dem die Beförderung oder der Versand beginnt (Ort des Beförderungs- oder Versandbeginns, Art. 7 Abs. 1 Bst. b MWSTG).

Die Vermietung und das Verleasen von Gegenständen ab Inland gelten demzufolge als Inlandumsätze, und zwar ungeachtet dessen, ob die Gegenstände im Inland verbleiben oder während der ganzen oder eines Teils der Miet-/Leasingdauer exportiert werden. Werden inländische Gegenstände dem Mieter/Leasingnehmer an einem Ort im Ausland beigestellt, ist der Ort der Lieferung dort, wo die Verschiebung zum Beistellort beginnt, d.h. im Inland.

☞ Zur Frage, ob bei der Ausfuhr von Miet-/Leasinggegenständen eine Steuerbefreiung möglich ist oder nicht, ist Ziffer 8.2.2 zu beachten.

Um **Lieferungen im Ausland** handelt es sich dann, wenn sich die Gegenstände bei Vertragsabschluss bereits im Ausland befinden und von dort aus vermietet/verleast werden. Solche - nicht der Inlandsteuer unterliegenden - Lieferungen im Ausland sind buch- und belegmässig zu dokumentieren. Die Einfuhr dieser Gegenstände in die Schweiz unterliegt grundsätzlich der Einfuhrsteuer. Bei späteren Lieferungen dieser Gegenstände im Inland kann für den Lieferungsempfänger unter bestimmten Voraussetzungen die Bezugsteuer anfallen (Art. 110 MWSTV).

8.2 Grenzüberschreitende Vermietungs-/Leasinggeschäfte

8.2.1 Einfuhren

Ein Gegenstand, der sich im Zeitpunkt seiner Überlassung im Ausland befindet, wird ins Inland vermietet oder verleast. Der Vermieter/Leasinggeber (A) führt in jedem Fall eine Lieferung im Ausland aus (Art. 7 MWSTG), wobei es keine Rolle spielt, ob der Gegenstand vom Mieter/Leasingnehmer (B) abgeholt oder vom Vermieter/Leasinggeber (A) an den Mieter/Leasingnehmer (B) im Inland versandt oder befördert wird (☞ Ziff. 8.2.1.2.1).

Hingegen führt der Vermieter/Leasinggeber (A) eine Lieferung im Inland aus, wenn er die Beförderung oder den Versand des Gegenstandes in die Schweiz übernimmt, indem er ihn mittels Unterstellungserklärung einführt (☞ Ziff. 2.4 und 8.2.1.2.2).

8.2.1.1 Einfuhr nach dem Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung

Anlässlich der Einfuhr berechnet die EZV die Einfuhrsteuer vom Marktwert des vermieteten/verleasten Gegenstandes (☞ Ziff. 7.4.1 Bst. a) bis zum inländischen Bestimmungsort des eingeführten Gegenstandes nach Entstehen der Steuerschuld und allfälliger Einfuhrabgaben (Art. 54 Abs. 1 Bst. g und Abs. 3 MWSTG). Die Sicherstellung erfolgt mittels Barhinterlage oder Bürgschaft über ein Konto im Zentralisierten Abrechnungsverfahren der Zollverwaltung (ZAZ-Konto).

Das Entgelt für den Gebrauch von vorübergehend eingeführten Gegenständen wird bei der Wiederausfuhr der Gegenstände durch die EZV besteuert. Die geschuldete Einfuhrsteuer bemisst sich vom Mietentgelt am Bestimmungsort beziehungsweise den Leasingraten, die der ausländische Vermieter/Leasinggeber (A) berechnet hat. Wird für den vorübergehenden Gebrauch keine oder eine ermässigte Entschädigung gefordert, so ist für die Berechnung der Einfuhrsteuer das Entgelt massgebend, das einem unabhängigen Dritten berechnet würde (Art. 54 Abs. 1 Bst. d MWSTG).

Der Mieter/Leasingnehmer B wird auf der Einfuhrzollanmeldung als Importeur genannt. Er kann die von der EZV auf dem Mietentgelt resp. den Leasingraten erhobene Einfuhrsteuer nach Massgabe von Artikel 28 MWSTG als Vorsteuer geltend machen.

8.2.1.2 Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr

8.2.1.2.1 Einfuhr des Miet-/Leasinggegenstandes durch den Mieter/ Leasingnehmer (B)

Wird ein Miet- oder Leasinggegenstand durch den Mieter/Leasingnehmer (B) in den zollrechtlich freien Verkehr überführt, berechnet sich die MWST auf der Einfuhr vom Marktwert des Gegenstandes am Bestimmungsort im Inland (☞ Ziff. 7.4.1 Bst. a; Art. 54 Abs. 1 Bst. g und Abs. 3 MWSTG).

In der Zollanmeldung bei der Einfuhr ist der Mieter/Leasingnehmer (B) als Importeur und Empfänger aufzuführen. Zunächst ist der steuerpflichtige Mieter/Leasingnehmer (B) - unter Berücksichtigung von Artikel 28 ff. MWSTG - grundsätzlich zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er den Gegenstand im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigt (z.B. wenn der Gegenstand für die eigene berufliche oder geschäftliche Tätigkeit oder für die Untervermietung an Dritte verwendet wird).

Bei Vertragsende (z.B. bei vorzeitiger Vertragsauflösung oder Ablauf der Miet-/ Leasingdauer) ist vom Mieter/Leasingnehmer (B) Folgendes zu beachten:

- Der Miet-/Leasingvertrag ist beendet und der Gegenstand wird nachgewiesenermassen direkt wieder ausgeführt oder vom Mieter/ Leasingnehmer (B) gekauft.

  Wenn der Mieter/Leasingnehmer (B) nachweist, dass der Gegenstand wieder ausgeführt wurde (vorzugsweise mit einer Veranlagungsverfügung der EZV bei der Ausfuhr) oder wenn er ihn vom Vermieter/ Leasinggeber (A) gekauft hat, muss er den Vorsteuerabzug nicht korrigieren. Allerdings schuldet der Mieter/Leasingnehmer (B) beim nachträglichen Kauf des Gegenstandes am Ende des Miet-/ Leasingvertrags nach den Bestimmungen von Artikel 110 MWSTV unter Umständen die Bezugsteuer (☞ nachfolgender Merkpunkt).

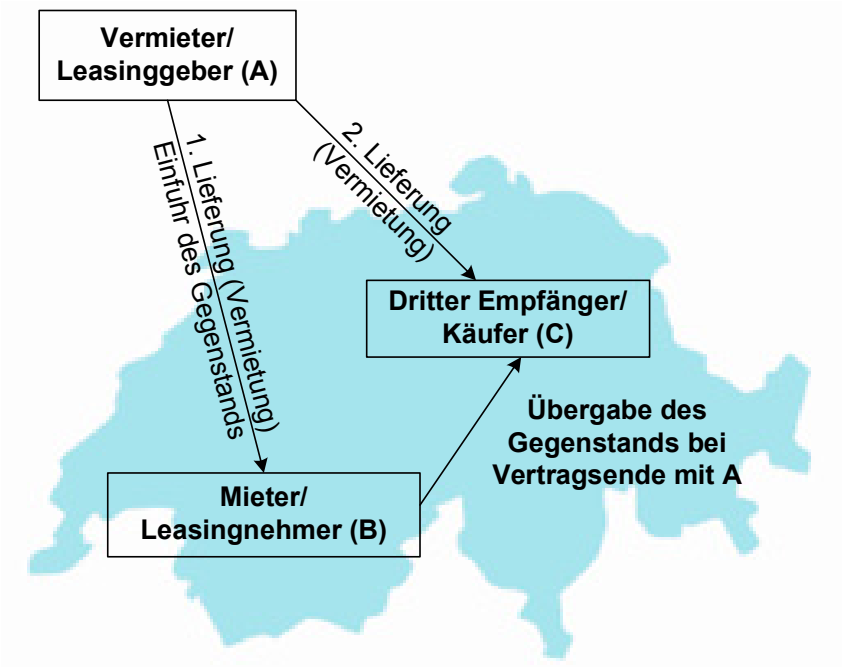
- Der Miet-/Leasingvertrag ist beendet und der Gegenstand wird **nicht** direkt wieder ausgeführt.

  Wird der Gegenstand aus irgendeinem Grund **nicht direkt** wieder ausgeführt, namentlich weil der Vermieter/Leasinggeber (A) den Gegenstand für seinen eigenen oder für den Gebrauch durch Dritte im Inland belassen will (neuer Miet-, Leasing- oder Verkaufsvertrag), muss der Mieter/ Leasingnehmer (B) seinen Vorsteuerabzug korrigieren bis auf den MWST-Betrag, der aus dem tatsächlich bezahlten Miet-/Leasingentgelt (Summe

der Mieten oder monatlichen Leasingraten) zu berechnen ist (Art. 31 Abs. 1 MWSTG). Übersteigt das bezahlte Entgelt den Marktwert des Gegenstandes bei der Einfuhr, ist der Vorsteuerabzug höchstens bis zum von der EZV erhobenen Einfuhrsteuerbetrag möglich.

Der bisherige Mieter/Leasingnehmer (B) muss seinen Vorsteuerabzug ebenfalls dann korrigieren, wenn der Vermieter/Leasinggeber (A) den Gegenstand an einen Dritten (C) liefert und der bisherige Mieter/Leasingnehmer (B) zwar nach wie vor über den Gegenstand verfügen kann, allerdings künftig mittels eines neuen Rechtsgeschäfts (der Dritte [C] kauft z.B. den Gegenstand von A und überlässt ihn B zum Gebrauch oder zur Nutzung).

Wird ein vermieteter/verleaster Gegenstand im zollrechtlich freien Verkehr nach Beendigung des Miet-/Leasingverhältnisses nicht unmittelbar nach dem Ausfuhrverfahren (Art. 61 ZG) veranlagt, sondern einem weiteren Abnehmer (von A an B oder C) im Inland geliefert, löst dies bei diesem Abnehmer die Bezugsteuer aus, wenn die Lieferung durch eine im Inland nicht im MWST-Register eingetragene ausländische Person erfolgt (Art. 110 MWSTV).



Wenn also ein ausländischer, im Inland nicht steuerpflichtiger Vermieter/Leasinggeber (A) den Gegenstand im Inland an einen Dritten (C) vermietet oder verkauft, muss der Dritte (C) auf Grund dieser Lieferung die Bezugsteuer entrichten. Es sei denn, der nicht steuerpflichtige Vermieter/Leasinggeber (A) verzichtet ausdrücklich darauf, für seine im Inland in diesem Zusammenhang ausgeführten Tätigkeiten von der Steuerpflicht befreit zu sein und beantragt seine Eintragung im Register der steuerpflichtigen Personen.

Der Vermieter/Leasinggeber (A) hat die Möglichkeit, bei der ESTV eine Bewilligung für die Anwendung des vereinfachten Einfuhrverfahrens zu beantragen (Unterstellungserklärung; ☞ Ziff. 2.4).

Leasingvertrag mit Vollamortisation
Bei einem Vollamortisationsvertrag (Full-pay-out-Vertrag) berechnet sich die Einfuhrsteuer vom Gesamtaufkommen der Leasingraten am inländischen Bestimmungsort (☞ sinngemäss Ziff. 7.4.1 Bst. a; Art. 54 Abs. 1 Bst. g und Abs. 3 MWSTG). Dieses Gesamtaufkommen entspricht der während der Leasingvertragszeit (Grundlaufzeit) zu bezahlenden Summe der Leasingraten. Ein Vollamortisationsvertrag liegt vor, wenn ein Leasinggegenstand mit den Leasingraten vollständig finanziert wird.

Leasingvertrag mit Teilamortisation
Bei einem Teilamortisationsvertrag (Non-full-pay-out-Vertrag) berechnet sich die Einfuhrsteuer vom Marktwert der eingeführten Gegenstände am inländischen Bestimmungsort (☞ sinngemäss Ziff. 7.4.1 Bst. a; Art. 54 Abs. 1 Bst. g und Abs. 3 MWSTG).

8.2.1.2.2 Einfuhr des vermieteten/verleasten Gegenstands durch den Vermieter/Leasinggeber (A) mittels Unterstellungserklärung

Falls der im Inland im MWST-Register eingetragene Vermieter/Leasinggeber (A) den Gegenstand ins Inland transportiert oder versendet und mittels Unterstellungserklärung importiert (als Importeur per Adresse seines inländischen Steuervertreters), kann er die Einfuhrsteuer als Vorsteuer abziehen. Er fakturiert und deklariert gegenüber der ESTV die Inlandsteuer auf den Entgelten aus Vermietung, Leasing und allfälligen Verkäufen.

8.2.2 Ausfuhren

Wird der Gegenstand einem Dritten im Inland zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen, unterliegt die Überlassung der Inlandsteuer.

Eine solche Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung im Inland kann von der Inlandsteuer befreit werden, **sofern einwandfrei nachgewiesen werden kann, dass der Empfänger des überlassenen Gegenstandes diesen überwiegend im Ausland nutzt und diesen im Inland nicht weiterliefert, beispielsweise untervermietet** (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG i.V.m Art. 40 MWSTV). Dabei ist es nicht von Bedeutung, ob der überlassene Gegenstand auf Veranlassung des Vermieters/Leasinggebers ins Ausland verbracht wurde (Überlassung mit Beförderung oder Versand durch den Vermieter/Leasinggeber) oder auf Veranlassung des Mieters/ Leasingnehmers (Abholung des Gegenstandes durch den Mieter/ Leasingnehmer beim Vermieter/Leasinggeber).

Die überwiegende Nutzung im Ausland kann mit einem schweizerischen Zolldokument oder einem solchen desjenigen Landes nachgewiesen werden, in dem der Gegenstand überwiegend genutzt wurde, oder mit anderen verlässlichen Dokumenten, aus denen die Einhaltung dieser Voraussetzung glaubhaft hervorgeht. Das Kriterium zur Feststellung der überwiegenden Nutzung ist grundsätzlich die Nutzungsdauer. Bei Beförderungsmitteln kann zur Bestimmung der überwiegenden Nutzung ebenfalls die Kilometerleistung herangezogen werden.

Abzugrenzen vom zuvor Gesagten sind **Lieferungen im Ausland**. Befindet sich ein Gegenstand (inkl. Beförderungsmittel aller Art) bei Vertragsbeginn bereits **im Ausland** (eine frühere Ausfuhr kann z.B. mit einer Veranlagungsverfügung der EZV oder aber auch mit einem Dokument des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung belegt werden) und wird dieser **im Ausland** weitervermietet/-verleast, liegt eine Auslandlieferung vor, die nicht der Inlandsteuer unterliegt (dies gilt im Übrigen auch bei Veräusserungen). Werden die Gegenstände jedoch im Hinblick auf diese Vermietung oder dieses Leasing ins Ausland verbracht (der Vertrag beginnt, solange sich der Gegenstand noch im Inland befindet), handelt es sich nach den vorstehenden Erläuterungen (☞ Ziff. 8.1) um eine Inlandlieferung.

8.3 Werkvertragliche Lieferung mit Miet- oder Leasingkomponente

Werden Mietgegenstände im Rahmen eines Werkvertrages installiert oder montiert, befindet sich der Ort der Lieferung dort, wo der installierte oder montierte Gegenstand dem Empfänger übergeben wird (Art. 7 Abs. 1 Bst. a MWSTG), beziehungsweise dort, wo die Installation oder Montage vorgenommen wird.

Beispiel 1
Inlandlieferung
Ein ausländischer Unternehmer vermietet eine Maschine zu den Konditionen «geliefert und beim Kunden montiert». Er führt sie ins Inland ein und montiert sie vertragsgemäss. Der Ort der Ablieferung nach der Montage befindet sich im Inland. Durch solche Vermietungsleistungen im Inland kann der Unternehmer im Inland steuerpflichtig werden (Art. 10 Abs. 1 MWSTG) und muss sich in diesem Fall bei der ESTV als steuerpflichtige Person anmelden.

Beispiel 2
Auslandlieferung
Ein inländischer Unternehmer vermietet eine Maschine zu den Konditionen «geliefert und beim Kunden montiert». Er transportiert diese ins Ausland und montiert sie vertragsgemäss. Der Ort der Ablieferung nach der Montage befindet sich im Ausland. Die Lieferung unterliegt deshalb nicht der Inlandsteuer. Die Ausfuhr des Materials muss nachgewiesen sein, vorzugsweise mit einer Veranlagungsverfügung bei der Ausfuhr der EZV. Die Lieferung im Ausland auf Grund eines Werkvertrags ist buch- und belegmässig nachzuweisen.

Das Carnet ATA, wie auch andere Dokumente für das Verfahren der vorübergehenden Verwendung, gilt als Ausfuhrdokument für Gegenstände, die im Rahmen eines Werkvertrages (oder einer Vereinbarung, die aus werk- und mietvertraglichen Elementen besteht) entgeltlich zum Gebrauch überlassen werden. Die steuerpflichtige Person kann die Ausfuhr mit einer Fotokopie dieses Dokumentes belegen.

Teil III Dienstleistungen

1 Was ist eine Dienstleistung?

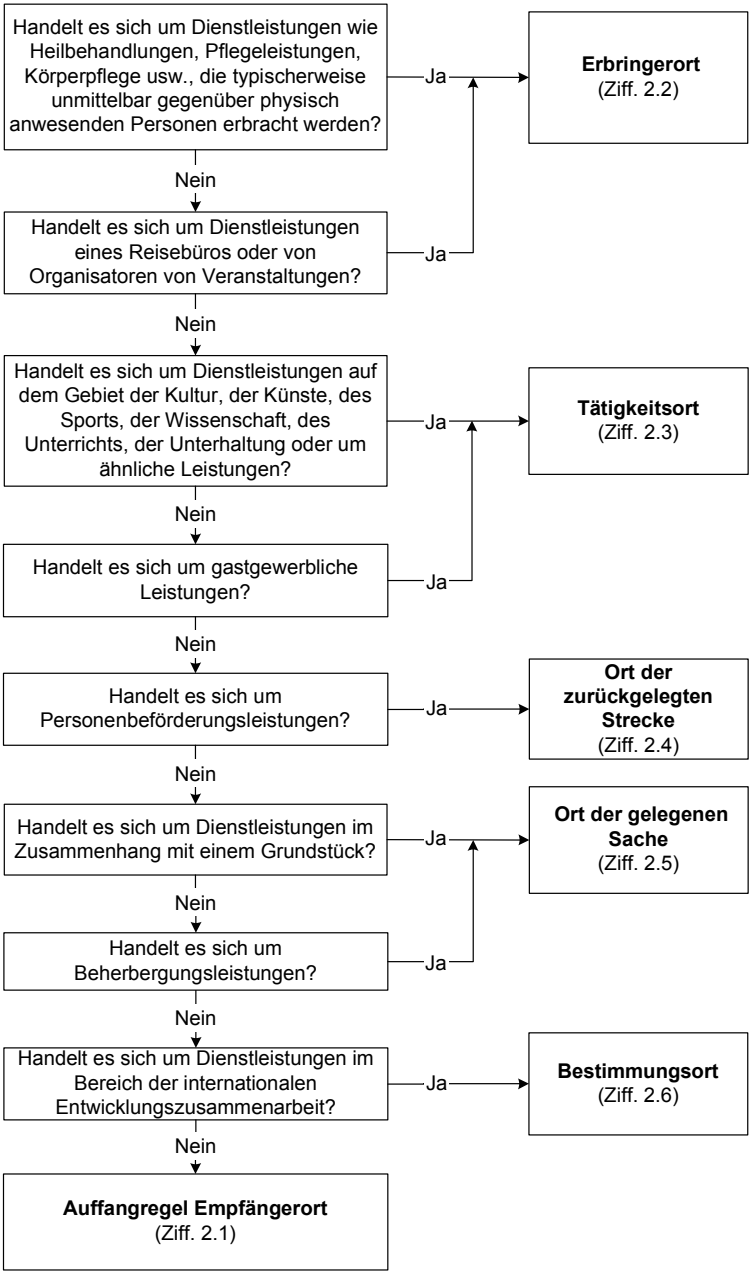
Als Dienstleistung gilt grundsätzlich jede Leistung, die nicht eine Lieferung ist. Eine Dienstleistung liegt auch vor, wenn immaterielle Werte und Rechte überlassen werden oder eine Handlung unterlassen oder eine Handlung beziehungsweise ein Zustand geduldet wird (Art. 3 Bst. e MWSTG).

Im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht gelten die Vermietung von Gegenständen, das Vornehmen von Reparaturen und sonstigen Arbeiten an Gegenständen sowie deren Installation vor Ort als Lieferungen (☞ Teil II Ziff. 1).

2 Wie bestimmt sich der Ort einer Dienstleistung?

Damit eine Dienstleistung steuerbar ist, muss sie als im Inland erbracht gelten (zum Begriff des Inlands ☞ Teil I Ziff. 2). Befindet sich der Ort einer Dienstleistung nicht im Inland, gilt sie als im Ausland erbracht und unterliegt demzufolge nicht der Inlandsteuer. Der Ort einer Dienstleistung bestimmt sich - je nach der Natur einer erbrachten Leistung - nach den folgenden Kriterien.

Schema zur Ortsbestimmung einer Dienstleistung im Ausschlussverfahren



2.1 Empfängerort

Als Ort der Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Empfänger der Dienstleistung den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistung erbracht wird. Beim Fehlen eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte ist der Wohnort oder der Ort seines üblichen Aufenthaltes massgebend. Diese Ortsbestimmung umfasst im Sinne einer Auffangregel alle Dienstleistungen, deren Ort sich nicht nach einer anderen - in Ziffer 2.2 - 2.6 genannten - Ortsbestimmungsregel richtet.

Folgende Dienstleistungen unterliegen dem Empfängerortsprinzip (nicht abschliessende Aufzählung):

- Abtreten und Einräumen von Immaterialgüter- und ähnlichen Rechten;
- Werbung;
- Leistungen von Beratern, Vermögensverwaltern, Treuhändern, Anwälten, usw.;
- Managementleistungen;
- Datenverarbeitung;
- Personalverleih;
- Telekommunikation und elektronische Dienstleistungen;
- Güterbeförderung;
- Bank-, Finanz- und Versicherungsleistungen;
- Entsorgungsleistungen;
- Vermittlung (ohne Vermittlung von Immobilien und Beherbergungsleistungen);
- Verzicht, eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit auszuüben oder Rechte wahrzunehmen.

Ist der Leistungsempfänger im Inland domiziliert, unterliegen solche Leistungen der Inlandsteuer beziehungsweise ist die Bezugsteuer geschuldet. Werden solche Leistungen an einen ausländischen Empfänger erbracht, unterliegen sie nicht der Inlandsteuer.

In den folgenden Fällen wird vom Empfängerortsprinzip abgewichen.

2.2 Erbringerort

Bei Dienstleistungen, die typischerweise unmittelbar gegenüber physisch anwesenden natürlichen Personen erbracht werden - auch wenn sie ausnahmsweise aus der Ferne erbracht werden - gilt als Ort der Leistung der Ort, an dem die dienstleistende Person den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat. Beim Fehlen eines solchen Sitzes oder

einer solchen Betriebsstätte ist der Wohnort oder der Ort massgebend, von dem aus die dienstleistende Person tätig wird.

Folgende Dienstleistungen unterliegen dem Erbringerortsprinzip (nicht abschliessende Aufzählung):

- Heilbehandlungen, Therapien, Pflegeleistungen;
- Körperpflege (z.B. Leistungen von Coiffeuren, Kosmetikerinnen);
- Ehe-, Familien- und Lebensberatung;
- Sozialleistungen und Sozialhilfeleistungen sowie Kinder- und Jugendbetreuung;
- Dienstleistungen von Reisebüros und Organisatoren von Veranstaltungen (☞ MWST-Info Steuerpflicht und MWST-Branchen-Info Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine).
  Das Erbringerortsprinzip gilt für Reisebüros und Organisatoren von Veranstaltungen aber nur insoweit, als in Artikel 8 Absatz 2 MWSTG für die betreffende Leistung kein anderer Ort der Leistungserbringung definiert ist, was beispielsweise bei gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen sowie bei Transportleistungen der Fall ist. Dies auch dann, wenn sie Lieferungen und Dienstleistungen Dritter in Anspruch nehmen und diese in eigenem Namen erbringen. Unter das Erbringerortsprinzip fallen beispielsweise Honorare und Provisionen auf von Dritten erbrachten Leistungen, Buchungsgebühren und Gebühren zum Einholen von Visa.

Ist der Leistungserbringer im Inland domiziliert, unterliegen solche Leistungen der Inlandsteuer. Andernfalls unterliegen die Leistungen nicht der Inlandsteuer.

2.3 Tätigkeitsort

Bei folgenden Dienstleistungen ist der Ort der Leistung dort, wo diese Tätigkeiten tatsächlich ausgeübt oder erbracht werden, einschliesslich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter und der gegebenenfalls damit zusammenhängenden Leistungen:

Dienstleistungen auf dem Gebiet

- der Kultur und der Künste;
- des Sportes;
- der Wissenschaft und des Unterrichts;
- der Unterhaltung oder ähnlicher Leistungen.

Ferner gelten gastgewerbliche Leistungen als am Tätigkeitsort erbracht. Dies gilt auch für die mobile Gastronomie (Partyservice, Catering usw.).

Der Ort einer solchen Dienstleistung befindet sich somit dort, wo beispielsweise eine kulturelle oder sportliche Veranstaltung, ein Kongress oder ein Kurs stattfindet. Erbringt ein Unternehmen mit Sitz im Ausland solche Leistungen im Inland, wird es grundsätzlich steuerpflichtig (Art. 10 Abs. 1 MWSTG). Erbringt ein Unternehmen mit Sitz im Inland solche Leistungen im Ausland, unterliegen diese nicht der Inlandsteuer.

2.4 Ort der zurückgelegten Strecke

Als Ort von Personenbeförderungsleistungen gilt der Ort, an dem die Beförderung gemessen an der zurückgelegten Strecke tatsächlich stattfindet. Deshalb ist bei grenzüberschreitenden Beförderungsleistungen grundsätzlich zwischen einem steuerbaren Inlandanteil und einem nicht steuerbaren Auslandanteil zu unterscheiden.

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können den MWST-Branchen-Infos Transportwesen, Luftverkehr und Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine entnommen werden.

2.5 Ort der gelegenen Sache

Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken und Immobilien gelten als an dem Ort erbracht, an dem das Grundstück oder Gebäude gelegen ist. Es sind dies beispielsweise:

- Vermittlung, Verwaltung, Begutachtung, Schätzung des Grundstückes / Gebäudes;
- Dienstleistungen beim Erwerb oder der Bestellung von dinglichen Rechten am Grundstück;
- Dienstleistungen im Rahmen der Vorbereitung oder der Koordinierung von Bauleistungen wie Architektur-, Ingenieur- und Bauaufsichts-leistungen;
- Überwachung von Grundstücken und Gebäuden.

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien entnommen werden.

Beherbergungsleistungen und deren Vermittlung gelten ebenfalls am Ort erbracht, an dem die entsprechende Einrichtung liegt (Hotel, Ferienwohnung, Camping usw.). Bei mobilen Beherbergungseinrichtungen (z.B. Schiffe, Fahrnisbauten, Zelte oder Mobilehomes) ist dies der Ort, an dem diese Einrichtung zum Zwecke der Beherbergung gelegen ist.

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Hotel- und Gastgewerbe entnommen werden.

Erbringt ein in- oder ausländisches Unternehmen solche Dienstleistungen an einem Ort im Inland, unterliegen diese Dienstleistungen der Inlandsteuer.

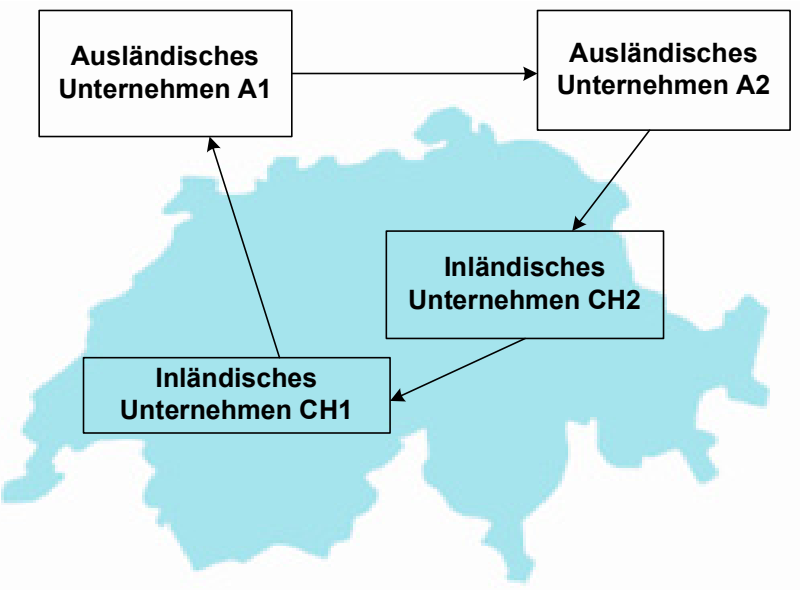
2.6 Ort der Entwicklungszusammenarbeit / humanitären Hilfe

Dienstleistungen im Bereich der internationalen Entwicklungszusammenarbeit und der humanitären Hilfe gelten als am Ort erbracht, für den die Dienstleistungen bestimmt sind. Liegt dieser Ort im Ausland, unterliegen solche Dienstleistungen nicht der Inlandsteuer.

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen entnommen werden.

3 Beispiele von Dienstleistungen im internationalen Verhältnis

Die nachfolgende schematische Übersicht und die Tabelle zeigen Beispiele von grenzüberschreitenden Dienstleistungen sowie deren steuerliche Behandlung. Die vorliegenden Beispiele sind modellhaft. Im konkreten Fall können sich aufgrund anderer gesetzlicher Bestimmungen Abweichungen in der Beurteilung der Steuerbarkeit ergeben. Darüber, ob im Rahmen grenzüberschreitender Dienstleistungen allenfalls eine ausländische MWST geschuldet ist, geben die dortigen Behörden Auskunft.



Nummer Beispiel	Art der Leistung	Ortsbestimmung	Leistungserbringer	Leistungsempfänger	Steuerliche Behandlung
1	Beratung	Empfängerort	CH1	A1	DL im Ausland: keine Inlandsteuer geschuldet
2	Werbung	Empfängerort	A2	CH2	DL im Inland: Ob die Inlandsteuer oder die Bezugsteuer abzurechnen ist, hängt von der Steuerpflicht von A2 ab: — A2 ist im MWST-Register eingetragen: A2 rechnet die Inlandsteuer ab; — A2 ist nicht im MWST-Register eingetragen: CH2 deklariert Bezugsteuer.
3	Architekturleistung bei Bauwerk im Inland	Ort der gelegenen Sache	CH1	A1	DL im Inland: CH1 rechnet die Inlandsteuer ab.
			A1	A2	DL im Inland: Bei A1 ist die subjektive Steuerpflicht nach Artikel 10 MWSTG zu prüfen.
4	Architekturleistung bei Bauwerk im Ausland	Ort der gelegenen Sache	CH2	CH1	DL im Ausland: keine Inlandsteuer geschuldet
5	Gastgewerbliche Leistung im Inland	Tätigkeitsort	CH1	A1	DL im Inland: CH1 rechnet die Inlandsteuer ab.
			A2	CH2	DL im Inland: Bei A2 ist die subjektive Steuerpflicht nach Artikel 10 MWSTG zu prüfen.
6	Partyservice im Ausland	Tätigkeitsort	CH1	A1	DL im Ausland: keine Inlandsteuer geschuldet
			CH2	CH1	DL im Ausland: keine Inlandsteuer geschuldet
7	Beherbergungsleistung im Inland	Ort der gelegenen Sache	CH1	A1	DL im Inland: CH1 rechnet die Inlandsteuer ab.
			A1	A2	DL im Inland: Bei A1 ist die subjektive Steuerpflicht nach Artikel 10 MWSTG zu prüfen.
8	Pauschalreise im Ausland durch Reisebüro veranstaltet	Erbringerort	CH2	CH1	DL im Inland (☞ Ziff. 2.2): aber keine Inlandsteuer auf Leistungen im Ausland geschuldet (befreit nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 10 MWSTG).

DL = Ort der Dienstleistung

Nummer Beispiel	Art der Leistung	Ortsbestimmung	Leistungserbringer	Leistungsempfänger	Steuerliche Behandlung
9	Telekommunikationsleistung / elektronische Dienstleistung	Empfängerort	A2	CH2	DL im Inland: Ob die Inlandsteuer oder die Bezugsteuer abzurechnen ist, hängt von der Steuerpflicht der Beteiligten ab. A2 ist im MWST-Register eingetragen: A2 rechnet die Inlandsteuer ab. A2 ist nicht im MWST-Register eingetragen: – CH2 im MWST-Register eingetragen: CH2 rechnet Bezugsteuer ab; – CH2 ist nicht im MWST-Register eingetragen: Bei A2 ist die subjektive Steuerpflicht nach Artikel 10 MWSTG zu prüfen.
10	Personenbeförderung von Genf nach Bern	Ort der zurückgelegten Strecke	CH1	A1	DL im Inland: CH1 rechnet die Inlandsteuer ab.
11	Personenbeförderung von Genf nach Mailand	Ort der zurückgelegten Strecke	CH1	A1	Inlandanteil der Strecke: DL im Inland Auslandanteil der Strecke: DL im Ausland Grenzüberschreitende Beförderungen von Personen mit Flugzeug, Eisenbahn oder Bus können unter Erfüllung von bestimmten Voraussetzungen von der Steuer befreit sein (Art. 41 - 43 MWSTV; ☞ MWST-Branchen-Info Transportwesen).
12	Beförderung von Gegenständen von Lugano nach Solothurn	Empfängerort	CH2	CH1	DL im Inland: unterliegt der Inlandsteuer
			CH1	A1	DL im Ausland: unterliegt nicht der Inlandsteuer

DL = Ort der Dienstleistung

3.1 Rechnungsstellung bei von Dritten bezogenen Dienstleistungen

3.1.1 Dienstleistungen, die sich nach dem Tätigkeitsort, dem Ort der zurückgelegten Strecke, dem Ort der gelegenen Sache und dem Ort der Entwicklungszusammenarbeit / humanitären Hilfe bestimmen

Werden von Dritten bezogene Dienstleistungen, die nach dem Tätigkeitsort, dem Ort der zurückgelegten Strecke, dem Ort der gelegenen Sache und dem Ort der Entwicklungszusammenarbeit / humanitären Hilfe erbracht werden, als solche in eigenem Namen an andere Dritte in Rechnung gestellt, bleibt deren Ort der Leistungserbringung erhalten; d.h. eine Architekturleistung im Zusammenhang mit einem im Inland gelegenen Bauwerk bleibt eine im Inland steuerbare Architekturleistung (Ort der gelegenen Sache), auch wenn sie an ein ausländisches Architekturbüro fakturiert wird, das sie in der Folge in eigenem Namen an einen in- oder ausländischen Bauherrn weiterfakturiert. Der Ort der Architekturleistung wird durch die Weiterfakturierung demnach nicht beeinflusst (☞ Beispiel Nr. 3 der Tabelle unter Ziff. 3). Ebenso ändert beim Tätigkeitsort, dem Ort der zurückgelegten Strecke, dem Ort der gelegenen Sache und dem Ort der Entwicklungszusammenarbeit / humanitären Hilfe eine Weiterfakturierung nichts am Ort der als solchen weiterfakturierten Dienstleistung. Diese verschiedenen Methoden stützen sich darauf, welche Leistung erbracht wird.

Spezielle Regelung bei Unterauftragnehmern im Bereich Entwicklungszusammenarbeit / humanitäre Hilfe (☞ MWST-Branchen-Info Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen).

3.1.2 Dienstleistungen, die sich nach dem Erbringer- oder Empfängerort bestimmen

Andererseits kann sich durch die Rechnungsstellung der in eigenem Namen von Dritten bezogenen Dienstleistungen nach dem Empfänger- oder Erbringerortsprinzip an andere Dritte der Ort der Leistungserbringung ändern. Diese Methoden stützen sich darauf, wer als Leistungserbringer gegenüber wem als Leistungsempfänger auftritt.

- Eine Beratungsleistung von CH2 an CH1 unterliegt nach dem Empfängerortsprinzip der Inlandsteuer. Wenn CH1 diese Leistung in der Folge als solche im eigenen Namen an A1 weiterfakturiert, gilt sie als im Ausland erbracht und unterliegt nicht der Inlandsteuer.

- Wenn CH2 eine Veranstaltung von A2 organisieren lässt, unterliegt diese Leistung nach dem Erbringerortsprinzip nicht der Inlandsteuer (und ist auch nicht im Rahmen der Bezugsteuer zu deklarieren). Fakturiert CH2 diese Leistung in eigenem Namen weiter an CH1, unterliegt sie bei CH2 der Inlandsteuer.

Hinweis

Dienstleistungen zwischen einer Betriebsstätte im Inland und dem Sitz der Gesellschaft im Ausland - beziehungsweise einer ausländischen Betriebsstätte einer inländischen Unternehmung und ihrem Hauptsitz - sind wie Dienstleistungen zwischen zwei selbstständigen Unternehmen zu behandeln.

Die inländischen Betriebsstätten eines Unternehmens mit Sitz im Ausland gelten hingegen zusammen als ein einziges selbstständiges Steuersubjekt (Art. 7 MWSTV).

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.

Die **Eidgenössische Zollverwaltung (EZV)** 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 Fax: 031 325 75 61

per E-Mail: mwst.webteam@estv.admin.ch

Bitte unbedingt Postadresse, Telefonnummer sowie die MWST-Nummer (sofern vorhanden) angeben.

Publikationen der ESTV zur MWST sind erhältlich:

- In elektronischer Form über Internet:
  www.estv.admin.ch (Webcode: d_03427_de)

- In Papierform beim:
  Bundesamt für Bauten und Logistik BBL
  Vertrieb Publikationen
  Drucksachen Mehrwertsteuer
  3003 Bern

  www.bundespublikationen.admin.ch

605.525.06 D