

Merkblatt Nr. 05

# Ort der Lieferung von Gegenständen

Gültig ab 1. Januar 2008

Die in dieser Publikation enthaltenen Informationen sind als **Ergänzung** zur Wegleitung zur Mehrwertsteuer zu verstehen.



Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD  
**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV**

## Zuständigkeiten

Der guten Ordnung halber weisen wir darauf hin, dass für die Erhebung der Mehrwertsteuer (MWST) auf den Umsätzen im Inland sowie auf dem Bezug von Dienstleistungen, die von Unternehmen mit Sitz im Ausland erbracht werden, einzig die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), für die Erhebung der MWST auf der Einfuhr von Gegenständen einzig die Eidgenössische Zollverwaltung (EZV) zuständig ist. Auskünfte von anderen Stellen sind demnach aus Sicht der ESTV nicht rechtsverbindlich.

## Sie erreichen die Hauptabteilung MWST wie folgt:

schriftlich: Eidgenössische Steuerverwaltung  
Hauptabteilung Mehrwertsteuer  
Schwarztorstrasse 50  
3003 Bern

telefonisch: 031 322 21 11 (von 8.30 – 11.30 und von 13.30 – 16.30 Uhr)

per Fax: 031 325 75 61

per E-Mail: [mwst.webteam@estv.admin.ch](mailto:mwst.webteam@estv.admin.ch)  
*Bitte unbedingt Postadresse, Telefonnummer sowie die MWST-Nummer (sofern vorhanden) angeben!*

## Publikationen der ESTV zur MWST sind erhältlich:

- **Grundsätzlich nur noch in elektronischer Form**

über Internet: [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)

- **In Ausnahmefällen in Papierform gegen Verrechnung**

Sie haben die Möglichkeit, in Ausnahmefällen gegen Verrechnung Drucksachen in Papierform zu bestellen.

Die Bestellung ist an das

**Bundesamt für Bauten und Logistik BBL**  
**Vertrieb Publikationen**  
**Drucksachen Mehrwertsteuer**  
**3003 Bern**

zu senden.

Internet: [www.estv.admin.ch/d/mwst/dokumentation/publikationen/index.htm](http://www.estv.admin.ch/d/mwst/dokumentation/publikationen/index.htm)

## Wichtige Vorbemerkungen

Diese Publikation basiert auf dem Merkblatt, welches im Dezember 2003 von der Eidgenössischen Steuerverwaltung herausgegeben wurde und ab 1. Dezember 2003 gültig war. In der vorliegenden Fassung wird jedoch auf den Ort und den Zeitpunkt der Lieferung bei werkvertraglichen Lieferungen in einem separaten Kapitel eingegangen und einzelne Kapitel mussten aufgrund des neuen Zollgesetzes neu strukturiert werden. Dies führt zu einem anderen Aufbau des Merkblattes, d.h. die einzelnen Kapitel stimmen nicht mit dem Merkblatt aus dem Jahre 2003 überein.

Die seit 1. Dezember 2003 vorgenommenen, diesen Bereich betreffenden Änderungen (Mehrwertsteuergesetz, Verordnung zum Mehrwertsteuergesetz, Praxisänderungen und –präzisierungen) sind in die vorliegende Publikation aufgenommen worden. Diese materiellen Änderungen sind in der Publikation schattiert (wie dieser Hinweis grau hinterlegt), so dass die seit 1. Dezember 2003 eingetretenen Änderungen für die steuerpflichtigen Personen und ihre Vertreter leicht ersichtlich sind.

Im übrigen Text wurden lediglich kleine sprachliche Anpassungen sowie Aktualisierungen der Beispiele vorgenommen, welche in materieller Hinsicht jedoch keine Änderungen zur Folge haben (und daher auch nicht grau hinterlegt sind). Ausserdem wird auf wichtige Punkte und Besonderheiten jeweils speziell hingewiesen.

**Abkürzungen**

ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
EZV	Eidgenössische Zollverwaltung
EU	Europäische Union
MWST	Mehrwertsteuer
MWSTG	Bundesgesetz vom 2.9.1999 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20)
MWSTGV	Verordnung vom 29.3.2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (SR 641.201)
MWST-Nr.	Registernummer der steuerpflichtigen Person
OR	Schweizerisches Obligationenrecht (SR 220)
OZD	Oberzolldirektion
OZL	Offene Zolllager
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
VAR	Vereinfachte Ausfuhrregelung
Z	Randziffer in der Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer (bis zur Herausgabe der Wegleitung 2008 beziehen sich die Zifferangaben noch auf die Wegleitung aus dem Jahre 2001)
Ziff.	Ziffer in diesem Merkblatt

Gültig bis  
31. Dezember 2009

**Inhaltsverzeichnis**

Seite

1.	Einleitung	7
2.	Ort und Zeitpunkt der Lieferung von Gegenständen	8
2.1	Ort der Lieferung von Gegenständen	8
2.1.1	Abhollieferungen	8
2.1.2	Beförderungs- und Versandlieferungen	9
2.1.3	Abgrenzungskriterien zwischen Abhollieferungen und Versandlieferungen	9
2.2	Zeitpunkt der Lieferung von Gegenständen bei Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht	9
2.2.1	Abhollieferungen	10
2.2.2	Beförderungs- und Versandlieferungen	10
2.2.3	Besondere Fälle	10
3.	Folgen für den grenzüberschreitenden Verkehr	10
3.1	Einfuhr von Gegenständen	10
3.1.1	Abhollieferungen	10
3.1.2	Beförderungs- und Versandlieferungen	11
3.1.3	Kollektiv-Zollanmeldung mit Ersatzbeleg für jeden Importeur, der zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, oder Unterstellung unter die vereinfachte Einfuhr	13
3.2	Ausfuhr von Gegenständen	14
3.2.1	Grundsätzliches	14
3.2.2	Abhollieferungen an nicht steuerpflichtige Abnehmer	14
3.2.3	Beförderungs- und Versandlieferungen an nicht steuerpflichtige Abnehmer	15
3.2.4	Für das Ausland bestimmte Beförderungs- und Versandlieferungen an einen steuerpflichtigen inländischen Abnehmer	16
3.2.5	Ausfuhren von Gegenständen, die nicht aufgrund von Lieferungs- geschäften erfolgen	17
3.2.6	Inlandlieferungen im Reiseverkehr	18
4.	Ort und Zeitpunkt der Lieferung bei Reihengeschäften	18
4.1	Umschreibung und Voraussetzung	18
4.2	Abholreihengeschäfte	19
4.2.1	Einfuhr (Abholreihengeschäft)	19
4.2.2	Ausfuhr (Abholreihengeschäft)	20
4.3	Beförderungs- und Versandreihengeschäfte	21
4.3.1	Einfuhr (Beförderungs- und Versandreihengeschäft)	22
4.3.2	Ausfuhr (Beförderungs- und Versandreihengeschäft)	23
4.4	Besonderheiten bei Ausfuhrreihengeschäften	25
4.4.1	Vereinfachte Ausfuhrregelung (VAR)	25
4.4.2	Art des Gegenstandes und der Ausfuhrabfertigung	25
4.4.3	Ausfuhrbeiträge	26
4.4.4	Steuerüberwälzung	26
5.	Ort und Zeitpunkt der Lieferung bei der Verkaufskommission (Art. 11 Abs. 3 MWSTG / Z 191)	26
5.1	Definition	26
5.2	Ort der Lieferungen	27
5.3	Zeitpunkt der Lieferungen	27

5.4	Beispiel . . . . .	27
6.	Ort und Zeitpunkt der Lieferung bei Auslieferungs- und Konsignationslagern . . . . .	29
7.	Ort und Zeitpunkt der Lieferung bei werkvertraglichen Lieferungen . . . . .	30
7.1	Grundsätzliches . . . . .	30
7.2	Gegen Entgelt ausgeführte Bearbeitungen von Gegenständen im Inland. . . . .	31
7.3	Gegen Entgelt ausgeführte Bearbeitungen von Gegenständen im Ausland . . . . .	33
8.	Ort und Zeitpunkt der Lieferung bei Vermietungs- und Leasinggeschäften . . . . .	34
8.1	Ort der Vermietung/des Verleasens . . . . .	34
8.2	Grenzüberschreitende Vermietungs-/Leasinggeschäfte . . . . .	35
8.2.1	Einfuhr . . . . .	35
8.2.2	Ausfuhr . . . . .	38
8.3	Werkvertragliche Lieferung mit Mietkomponente . . . . .	39
9.	Veredelungsverkehr . . . . .	40
9.1	Begriff . . . . .	40
9.2	Inlandlieferungen an nicht steuerpflichtige Abnehmer zwecks Ausfuhr; Bearbeitung vor der Ausfuhr . . . . .	40
9.3	Ausfuhr von Gegenständen zur Veredelung und Wiedereinfuhr . . . . .	40
9.4	Einfuhr von Gegenständen zur Veredelung und Wiederausfuhr . . . . .	41
9.4.1	Ausländische Unternehmen, die keine Inlandlieferungen ausführen . . . . .	41
9.4.2	Ausländische Unternehmen, die Inlandlieferungen ausführen . . . . .	42
9.4.2.1	Ein inländischer Lohnveredler . . . . .	42
9.4.2.2	Mehr als ein inländischer Lohnveredler . . . . .	44
9.4.2.3	Lohnveredelungsauftrag durch den ausländischen Endabnehmer . . . . .	44
9.5	Einfuhr von Gegenständen zur Veredelung ohne Wiederausfuhr. . . . .	44
10.	Besonderheiten . . . . .	45
10.1	Leistungen, die im Zusammenhang mit dem Fürstentum Liechtenstein stehen . . . . .	45
10.2	Leistungen, die im Zusammenhang mit der Gemeinde Büsingen stehen . . . . .	46
10.3	Leistungen, die im Zusammenhang mit den Talschaften Samnau und Sampoorn stehen . . . . .	46
10.4	Leistungen, die im Zusammenhang mit dem Flughafen Basel-Mülhausen (EuroAirport) stehen. . . . .	46
10.5	Leistungen, die im Zusammenhang mit Campione d'Italia stehen . . . . .	48

## 1. Einleitung

Das vorliegende Merkblatt richtet sich an Unternehmen, welche grenzüberschreitende Lieferungen (einschliesslich Reihengeschäfte) tätigen. Die Schweiz ist nicht Mitglied der EU. Aus Sicht der EU gelten deshalb Lieferungen aus der Schweiz in die EU als Einfuhr aus einem Drittland und Lieferungen aus der EU in die Schweiz als Ausfuhr in ein Drittland.

Ziff. 2 dieses Merkblattes behandelt die Grundbegriffe, die im Zusammenhang mit dem Ort und dem Zeitpunkt der Lieferung von Gegenständen stehen, Ziff. 3 zieht die daraus resultierenden Schlüsse für den grenzüberschreitenden Verkehr. Die Ziff. 4 bis 9 behandeln den Ort und den Zeitpunkt der Lieferung im Rahmen von spezifischen Geschäften, namentlich von Reihengeschäften (☞ Ziff. 4), Kommissionsgeschäften (☞ Ziff. 5), Auslieferungslagern (☞ Ziff. 6), werkvertraglichen Lieferungen (☞ Ziff. 7), Vermietungs- und Leasinggeschäften (☞ Ziff. 8) und im Rahmen des Verfahrens der aktiven oder passiven Veredelung (☞ Ziff. 9). Ziff. 10 geht auf Besonderheiten ein.

☞ Bezüglich Zollfreilager<sup>1</sup> und OZL ist die Broschüre Transportwesen zu beachten.

Gemäss Artikel 13 MWSTG gilt als Ort der Lieferung von Gegenständen der Ort, wo:

- a. 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;
- b. die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer oder in dessen Auftrag zu einem Dritten beginnt.

Gemäss Artikel 19 Absatz 2 MWSTG sind von der MWST befreit:

1. die Lieferungen von Gegenständen, die direkt ins Ausland befördert oder versendet werden. Diese Bestimmung findet keine Anwendung auf die Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung von Beförderungsmitteln;
2. die Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung, namentlich die Vermietung und Vercharterung, von Schienen- und Luftfahrzeugen, sofern diese vom Lieferungsempfänger überwiegend im Ausland genutzt werden;
3. die Inlandlieferungen von Gegenständen ausländischer Herkunft, die nachweislich unter Zollüberwachung standen;

<sup>1</sup> Zollfreilager werden zwei Jahre nach Einführung des neuen Zollgesetzes, d.h. am 1. Mai 2009, nicht mehr als Ausland, sondern als Inland gelten.

4. das sonstige, nicht im Zusammenhang mit einer Ausfuhrlieferung stehende Befördern oder Versenden von Gegenständen ins Ausland, namentlich das Verbringen von Werkzeugen ins Ausland.

Artikel 19 Absatz 4 MWSTG bestimmt, dass eine direkte Ausfuhr nach Artikel 19 Absatz 2 Ziffer 1 MWSTG vorliegt, wenn der Gegenstand der Lieferung entweder von der steuerpflichtigen Person selbst oder von ihrem nicht steuerpflichtigen Abnehmer ins Ausland befördert oder versandt wird, ohne dass dieser den Gegenstand vorher im Inland in Gebrauch genommen oder im Inland im Rahmen eines Lieferungs geschäfts einem Dritten übergeben hat. Der Gegenstand der Lieferung kann vor der Ausfuhr durch Beauftragte des nicht steuerpflichtigen Abnehmers bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

## 2. Ort und Zeitpunkt der Lieferung von Gegenständen

### 2.1 Ort der Lieferung von Gegenständen

Um unterscheiden zu können, ob eine Lieferung von Gegenständen (nachstehend: Lieferung) der MWST unterliegt oder nicht, ist in erster Linie abzuklären, ob die besagte Lieferung im In- oder Ausland (☞ zu diesen Begriffen Art. 3 MWSTG) erbracht wird. Mit den nachstehend genannten Abgrenzungskriterien für In- und Auslandlieferungen wird das Bestimmungslandprinzip umgesetzt. Doppelbesteuerungsabkommen mit ausländischen Staaten enthalten keine Regelungen zur MWST und können deshalb für deren Belange nicht herangezogen werden.

Massgebend für die Bestimmung des Ortes der Lieferung ist – abhängig von der Lieferungsart – der Standort des Gegenstandes selber. Nicht relevant ist demzufolge, wo der Leistungserbringer und der Abnehmer domiziliert sind und ob es sich beim Leistungserbringer um eine steuerpflichtige Person handelt oder nicht. Unerheblich ist ferner, ob sich ein Gegenstand im zollrechtlich freien Verkehr befindet oder nicht.

Nach Artikel 5 Buchstabe a MWSTG unterliegen die Umsätze aus Lieferungen im Inland der MWST, nicht aber die Lieferungen im Ausland. Vorbehalten bleiben die Bestimmungen zur MWST auf der Einfuhr. Das MWSTG definiert ausdrücklich den Ort der Lieferung. Dabei wird wie folgt unterschieden:

#### 2.1.1 Abhollieferungen

Der Gegenstand wird vom Abnehmer oder in dessen Auftrag von einem Dritten (z.B. Spediteur, Frachtführer) beim Lieferanten abgeholt. Bei solchen Lieferungen ist der Ort der Lieferung dort, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über diesen wirtschaftlich zu verfügen, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet (Art. 13 Bst. a MWSTG).

### 2.1.2 **Beförderungs- und Versandlieferungen**

Wird der Gegenstand vom Lieferanten befördert oder versandt, liegt eine Beförderungs- oder Versandlieferung vor. Der Ort, an dem diese Lieferung als erbracht gilt, ist in der Folge dort, wo die Beförderung oder der Versand des Gegenstandes zum Abnehmer (oder in dessen Auftrag zu einem Dritten) beginnt (Art. 13 Bst. b MWSTG).

Unter **Befördern** ist der Transport eines Gegenstandes durch den Lieferanten selbst (mit eigenen Transportmitteln) zu verstehen. Dieser befördert den Gegenstand der Lieferung zu seinem Abnehmer oder in dessen Auftrag zu einem Dritten.

Beim **Versenden** lässt der Lieferant den Transport des Gegenstandes zum Abnehmer (oder in dessen Auftrag zu einem Dritten) durch einen Spediteur oder Frachtführer ausführen.

### 2.1.3 **Abgrenzungskriterien zwischen Abhollieferungen und Versandlieferungen**

Wird ein Dritter (Spediteur, Frachtführer) mit der Beförderung beauftragt, ist für die Beurteilung, ob eine Abhol- oder Versandlieferung vorliegt, grundsätzlich auf den zwischen den Parteien zustande gekommenen Vertrag abzustellen. In der Verwaltungspraxis wird davon ausgegangen, dass eine **Versandlieferung** vorliegt, wenn der **Lieferant** dem Dritten den Beförderungsauftrag (Speditions- oder Frachtauftrag) erteilt. Dagegen liegt eine **Abhollieferung** vor, wenn der **Abnehmer** den Speditions- oder Frachtauftrag erteilt hat. Die kaufmännischen Lieferklauseln (Incoterms [International Commercial Terms]) sind somit nicht ausschlaggebend für die Beurteilung, ob eine Abhol- oder Versandlieferung vorliegt. Sie können jedoch einen Hinweis darauf geben.

### 2.2 **Zeitpunkt der Lieferung von Gegenständen bei Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht**

Zu beantworten ist die Frage, wann der Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen, eintritt. Die Befähigung, über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen, wird dem Abnehmer verschafft, wenn er den Gegenstand **wie ein Eigentümer** selbst verbrauchen, gebrauchen oder aber im eigenen Namen weiter in Verkehr bringen, namentlich veräußern kann. Obwohl die Übertragung der Verfügungsmacht in vielen Fällen mit der Übergabe und Verschaffung des Eigentums am Gegenstand einhergeht, spielt es grundsätzlich keine Rolle, ob das Eigentum oder der Besitz am Gegenstand effektiv übertragen wird. Die Übertragung der Verfügungsmacht kann alternativ auch durch die blosse Übergabe von Papieren (Konnossemente, Lager-scheine usw.) erfolgen. In derartigen Fällen erfolgt die Lieferung bereits dann, wenn das entsprechende Übertragungsgeschäft rechtswirksam wird (erstmalige freie Verfügungsmacht).

### 2.2.1 Abhollieferungen

Bei Abhollieferungen wird die Verfügungsmacht auf den Abnehmer übertragen, sobald dieser selbst den abzuholenden Gegenstand vom Lieferanten körperlich in Empfang nimmt oder in seinem Auftrag von einem Dritten in Empfang nehmen lässt.

### 2.2.2 Beförderungs- und Versandlieferungen

Bei Beförderungs- und Versandlieferungen wird auf den Zeitpunkt des Beförderungs- oder Versandbeginns abgestellt und nicht schon auf den Beginn der Vorbereitungs-handlungen für die Beförderung oder den Versand, wie etwa das Bereitstellen des Gegenstandes oder dessen Verpacken.

### 2.2.3 Besondere Fälle

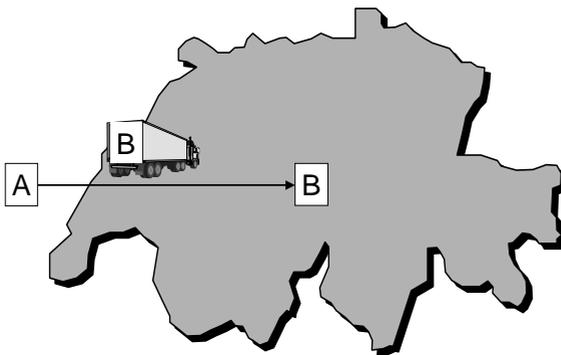
Zu beachten ist zudem der Zeitpunkt der Lieferung im Rahmen von Reihengeschäften (☞ Ziff. 4.2 und 4.3), Kommissionsgeschäften (☞ Ziff. 5.3), werkvertraglichen Lieferungen (☞ Ziff. 7), Vermietungs- und Leasinggeschäften (☞ Ziff. 8) und beim Verfahren der aktiven oder passiven Veredelung (☞ Ziff. 9).

## 3. Folgen für den grenzüberschreitenden Verkehr

### 3.1 Einfuhr von Gegenständen

#### 3.1.1 Abhollieferungen

Der im Ausland domizilierte A liefert dem Inländer B einen sich im Ausland befindenden Gegenstand. B oder in dessen Auftrag ein Dritter holt den Gegenstand bei A ab.



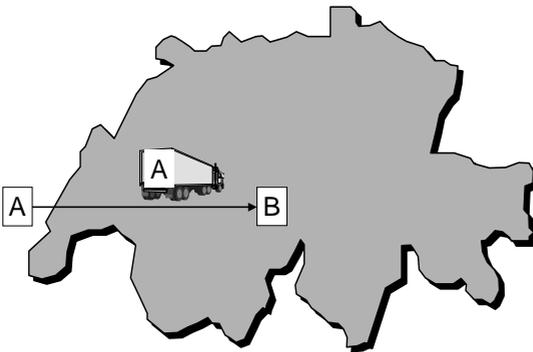
Bei A handelt es sich um eine Lieferung im Ausland, die seine Steuerpflicht im Inland nicht auslöst; B ist auf der Einfuhrzollanmeldung als Importeur aufzuführen und kann – unter Berücksichtigung von Artikel 38 ff. MWSTG – die MWST auf der Einfuhr als Vorsteuer abziehen.<sup>2</sup>



Die vereinfachte Einfuhr (☞ Ziff. 3.1.3) kann bei Abhollieferungen nicht angewendet werden.

### 3.1.2 Beförderungs- und Versandlieferungen

Der im Ausland domizillierte A liefert dem Inländer B einen sich im Ausland befindenden Gegenstand. A befördert oder versendet den Gegenstand ins Inland.



Bei A liegt eine Lieferung im Ausland vor, die seine Steuerpflicht im Inland nicht auslöst; B ist auf der Einfuhrzollanmeldung als Importeur aufzuführen. Selbst wenn A mit Verkaufskondition „verzollt und versteuert“ liefert und A die geschuldete MWST auf der Einfuhr entrichtet, begründet dies allein nicht seine Steuerpflicht im Inland. B kann auch in Fällen, in denen sein ausländischer Lieferant (A) der EZV die MWST auf der Einfuhr entrichtet, diese MWST als Vorsteuer geltend machen, sofern er im Besitz der Veranlagungsverfügung der EZV ist, auf welcher er (B) als Importeur aufgeführt ist, und die Bedingungen nach Artikel 38 ff. MWSTG erfüllt sind.<sup>3</sup> Wenn A die MWST auf der Einfuhr entrichtet,

<sup>2</sup> Praxisänderung in Kraft seit 1. Januar 2005: Lautet die Veranlagungsverfügung der EZV auf eine andere Person als B, kann B den Vorsteuerabzug dennoch vornehmen, wenn er die nachstehenden Voraussetzungen gemeinsam erfüllt:

- Er ist im Besitz der Original-Veranlagungsverfügung der EZV (☞ Muster in der Wegleitung zur Mehrwertsteuer);
- er ist tatsächlich Importeur und kann demzufolge unmittelbar nach der Einfuhr über die Gegenstände wirtschaftlich verfügen und dies auch entsprechend nachweisen (z.B. beim Verkaufsgeschäft anhand einer korrekt verbuchten Einkaufsrechnung);
- er verwendet die eingeführten Gegenstände für steuerbare Zwecke;
- jeglicher Missbrauch kann ausgeschlossen werden.

<sup>3</sup> Siehe die Ausführungen unter vorstehender Fussnote 2.

kann er diese ausschliesslich verdeckt (im Preis des Gegenstandes eingeschlossen) auf B überwälzen. Hinweise auf die MWST oder Vermerke wie „inkl. 7,6% MWST“ sind nicht zulässig (Art. 37 Abs. 4 MWSTG). Eine verdeckte Steuerüberwälzung liegt auch dann noch vor, wenn A auf seiner Rechnung an B Folgendes vermerkt: „MWST auf der Einfuhr gemäss Veranlagungsverfügung Nr. ... vom ...“. B kann aufgrund einer Rechnung, die ihm A ausstellt, keinen Vorsteuerabzug vornehmen. Dies kann er nur aufgrund der Veranlagungsverfügung der EZV, auf der er als Importeur aufgeführt ist.

A kann, sofern er im MWST-Register als steuerpflichtige Person eingetragen ist, eine Unterstellungserklärung für die **vereinfachte Einfuhr** bei der ESTV einreichen (Formulare Nr. 1235/1236).<sup>4</sup> Bei Vorliegen der entsprechenden Bewilligung muss A sämtliche Gegenstände, die im Rahmen von Beförderungs- und Versandlieferungen geliefert werden, im eigenen Namen einführen (Importeur ist A per Adresse seines Fiskalvertreters) und die der EZV entrichtete MWST kann als Vorsteuer geltend gemacht werden. Die Lieferung an B ist durch A daraufhin analog einer Inlandlieferung zum massgebenden Steuersatz (reduzierter oder Normal-satz) abzurechnen. Die vereinfachte Einfuhrregelung ist indessen nicht anwendbar bei Abhollieferungen. Abhollieferungen können nicht freiwillig der Inlandumsatzsteuer unterstellt werden.

Sind bei A die Voraussetzungen für die Eintragung als steuerpflichtige Person nicht erfüllt, kann er gegebenenfalls für die Steuerpflicht optieren. Voraussetzung dafür ist insbesondere, dass er pro Jahr mehr als 40'000 Franken Umsatz aus derartigen Lieferungen (und gegebenenfalls aus Dienstleistungen, welche nach Artikel 14 Absatz 3 MWSTG als im Inland erbracht gelten) an steuerpflichtige Abnehmer erzielt. (Art. 27 Abs. 1 MWSTG; Z 688).

Bei Sammelsendungen mit Gegenständen gleichen Ursprungs, welche für verschiedene Importeure bestimmt sind, stellt sich die Frage nach Vereinfachungen besonders häufig, da grundsätzlich jeder einzelne Importeur für die für ihn bestimmten Gegenstände im Besitz einer Veranlagungsverfügung der EZV sein muss, um den Vorsteuerabzug vornehmen zu können. Über Vereinfachungsmöglichkeiten bei der Einfuhr gibt die nachfolgende Ziff. 3.1.3 Auskunft.

4 Praxispräzisierung: „Lieferung von Gegenständen im Ausland; Einfuhr durch den in- oder ausländischen Verkäufer beziehungsweise Lieferer; Vereinfachung bei der Einfuhr (Unterstellungserklärung)“; steuerpflichtige Personen, welche mit Saldo- oder Pauschalsteuersätzen abrechnen, können die vereinfachte Einfuhr nicht anwenden. Sofern die Gruppenbesteuerung nach Artikel 22 MWSTG angewandt wird, erteilt die ESTV Bewilligungen (Formular Nr. 1236) jeweils nur an die Gruppenmitglieder. Lautet eine Bewilligung auf den Gruppenträger, ist diese nur für ihn in seiner Funktion als Gruppenmitglied gültig und nicht für die gesamte Gruppe.

### 3.1.3 Kollektiv-Zollanmeldung mit Ersatzbeleg für jeden Importeur, der zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, oder Unterstellung unter die vereinfachte Einfuhr

Wie aus dem vorstehend Gesagten hervorgeht, haben sich ausländische Lieferanten wegen Lieferungen beweglicher Gegenstände ins Inland in der Regel nicht als Steuerpflichtige eintragen zu lassen. Bei Sammelsendungen (Zusammenfassung von Sendungen mit Gegenständen gleichen Ursprungs für verschiedene Abnehmer), die Gegenstände für mehrere steuerpflichtige Importeure enthalten, ist daher grundsätzlich für jeden einzelnen Importeur eine separate Einfuhrzollanmeldung zu erstellen, damit jeder einzelne von ihnen – unter Vorbehalt von Art. 38 ff. MWSTG – die Möglichkeit erhält, die MWST auf der Einfuhr als Vorsteuer geltend machen zu können. Zur Vermeidung übermässiger administrativer Umtriebe ermöglichen die EZV und die ESTV die Kollektiv-Zollanmeldung und die vereinfachte Einfuhr.

Bei der Kollektiv-Zollanmeldung wird anlässlich der Einfuhrveranlagung für die gesamte Sammelsendung nur eine Einfuhrzollanmeldung erstellt. Auf dieser Einfuhrzollanmeldung sind in den Rubriken **Importeur** und **Empfänger** jeweils „**Verschiedene**“ zu vermerken. Die Einfuhrzollanmeldung ist zusammen mit den auf die verschiedenen Importeure lautenden Rechnungen der Zollstelle zu übergeben.

Sofern die Importeure Veranlagungsverfügungen der EZV benötigen, welche zum Vorsteuerabzug berechtigen, kann anstelle einer auf den Namen eines jeden einzelnen Importeurs ausgestellten Veranlagungsverfügung der EZV ein von der Zollstelle gestempelter **Ersatzbeleg** treten. Als Ersatzbelege kommen von anmeldepflichtigen Personen eigens dafür erstellte Belege im Format A4 (ohne Firmenlogo) in Betracht. Diese Ersatzbelege haben neben dem Vermerk „gilt als Original der Veranlagungsverfügung der EZV gemäss Artikel 38 Absatz 7 Buchstabe c MWSTG“ folgende Angaben zu enthalten:

- Rechnungsnummer des Lieferanten;
- MWST-Nr. des Importeurs;
- Nummer und Datum der Veranlagungsverfügung der EZV;
- Mehrwertsteuersatz;
- Entgelt am ersten inländischen Bestimmungsort;
- auf den einzelnen Importeur (Rechnungsempfänger) entfallender MWST-Betrag, den die EZV erhoben hat;
- Zölle sowie andere Steuer- und Abgabenbeträge, welche die EZV erhoben hat.

Diese Angaben sind untereinander anzubringen. Andere Vermerke und Hinweise sind auf den Ersatzbelegen für den Vorsteuerabzug nicht zulässig. Es wird empfohlen, an die Ersatzbelege eine Kopie der Lieferantenrechnung zu heften.

☞ Nähere Auskünfte zur Kollektiv-Zollanmeldung erteilt die EZV.

Insbesondere bei Sammelsendungen<sup>5</sup> wird empfohlen, dass sich Lieferanten, welche im MWST-Register als steuerpflichtige Personen eingetragen sind, der **vereinfachten Einfuhr** unterstellen. Dies führt – wie zuvor erläutert – dazu, dass anlässlich der Einfuhrveranlagung für die gesamte Sammelsendung nur eine Einfuhrzollanmeldung erstellt werden muss, auf welcher als Importeur der Lieferant (A) per Adresse seines inländischen Fiskalvertreters aufzuführen ist. Auf diese Weise kann der Lieferant verhindern, dass für jeden einzelnen Importeur eine Einfuhrzollanmeldung erstellt werden muss, und er darf in seinen Rechnungen an seine Abnehmer die MWST offen ausweisen.

☞ Näheres zur vereinfachten Einfuhr ergibt sich aus den Formularen Nr. 1235/1236.

## 3.2 Ausfuhr von Gegenständen

### 3.2.1 Grundsätzliches

Dem Bestimmungslandprinzip zufolge ist die Ausfuhr von Gegenständen von der MWST befreit. Diese ist nicht unbedingt gleichzusetzen mit einer Lieferung von Gegenständen ins Ausland. Eine Steuerbefreiung tritt also nicht nur dann ein, wenn ein Gegenstand ins Ausland geliefert wird (z.B. aufgrund eines Kauf- oder Mietvertrages), sondern auch dann, wenn er ins Ausland verbracht wird, ohne dass dieser Ausfuhr ein Rechtsgeschäft zugrunde liegt (☞ Art. 19 Abs. 2 Ziff. 4 MWSTG; Ziff. 3.2.5). Auf der anderen Seite ist eine Lieferung von Gegenständen an einen ausländische Abnehmer nicht in allen Fällen von der MWST befreit; bleibt der Liefergegenstand nämlich im Inland, ist die Lieferung steuerbar.

### 3.2.2 Abhollieferungen an nicht steuerpflichtige Abnehmer

Der im Inland domizillierte A liefert dem nicht steuerpflichtigen In- oder Ausländer B einen sich im Inland befindenden Gegenstand. B oder in dessen Auftrag ein Dritter holt den Gegenstand bei A ab.

Eine Steuerbefreiung tritt bei A ein, wenn B (oder ein von ihm beauftragter Dritter) den Gegenstand bei A abholt und **direkt ins Ausland befördert oder versendet**, ohne dass er

- den Gegenstand vorher im Inland in Gebrauch genommen<sup>6</sup> oder
- im Rahmen eines Lieferungsgeschäfts einem Dritten übergeben hat (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit Abs. 4 MWSTG).

<sup>5</sup> Die vereinfachte Einfuhr ist auch bei Einzelsendungen möglich (☞ Ziff. 3.1.2).

<sup>6</sup> Praxispräzisierung: Bei der Ausfuhr von Motorfahrzeugen, die auf eigenen Rädern das Inland verlassen, wird im Rahmen der Verwaltungspraxis immer dann von einer Nichtingebrauchnahme ausgegangen, wenn zwischen der Aushändigung des Fahrzeuges und der Ausfuhr (Erlass der Ausfuhrveranlagungsverfügung durch die EZV) nicht mehr als 48 Stunden vergangen sind.

Bei A handelt es sich um eine Lieferung im Inland, die seine Steuerpflicht auslösen kann. Sofern B im Ausland domiziliert ist, ist er auf der Ausfuhrzollanmeldung per Adresse seines inländischen Lieferanten als Exporteur/Versender aufzuführen (z.B. Müller GmbH, D-Hamburg, per Adresse c/o Morel AG, 1700 Freiburg). Im Rahmen der Verwaltungspraxis wird die Steuerbefreiung bei A auch dann anerkannt, wenn A als Exporteur/Versender in der Veranlagungsverfügung der EZV erscheint. A kann seinerseits die Lieferung steuerfrei ausführen, sofern der Gegenstand direkt ins Ausland befördert oder versandt wurde.<sup>7</sup>

### 3.2.3 Beförderungs- und Versandlieferungen an nicht steuerpflichtige Abnehmer

Der im Inland domizilierte A liefert dem nicht steuerpflichtigen In- oder Ausländer B einen sich im Inland befindenden Gegenstand. A befördert oder versendet den Gegenstand ins Ausland.

Bei A handelt es sich um eine Lieferung im Inland, die seine Steuerpflicht auslösen kann. A ist auf der Ausfuhrzollanmeldung als Exporteur/Versender aufzuführen. Er kann, sofern er die Veranlagungsverfügung der EZV besitzt, seine Lieferung steuerfrei ausführen.

Unabhängig von der steuerrechtlichen Behandlung im Inland empfiehlt es sich, bei Lieferungen ins Ausland, bei denen die Verkaufskondition „verzollt und versteuert“ gewählt wird, die allfällige **Steuerpflicht im Ausland** zu überprüfen. Nähere Auskünfte darüber erteilen die zuständigen ausländischen Regierungsstellen wie auch die Handelskammern der entsprechenden Länder in der Schweiz. Nachstehend sind die Handelskammern der an die Schweiz angrenzenden Länder aufgeführt:

- Handelskammer Deutschland-Schweiz, Tödistrasse 60, 8002 Zürich, Tel. 044 283 61 80;
- Chambre France-Suisse pour le Commerce et l'Industrie, Route de Chêne 5, case postale, 1211 Genève 6, Tel. 022 849 05 70/75;
- Italienische Handelskammer, Seestrasse 123, Postfach, 8002 Zürich, Tel. 044 201 53 57;
- Handelskammer Schweiz-Österreich und Liechtenstein, Neuer Markt 4, A-1010 Wien, Tel. +43 1 512 59 59, +43 1 512 79 50.

<sup>7</sup> Praxispräzisierung: Liegen die unter Z 535 aufgeführten zollamtlichen Dokumente vor, gilt die Ausfuhr von Gegenständen als von der MWST befreit. Fehlt die Veranlagungsverfügung der EZV, kann die Steuerbefreiung auch dann geltend gemacht werden, wenn die Ausfuhr anhand anderer zollamtlicher Dokumente einwandfrei belegt werden kann.

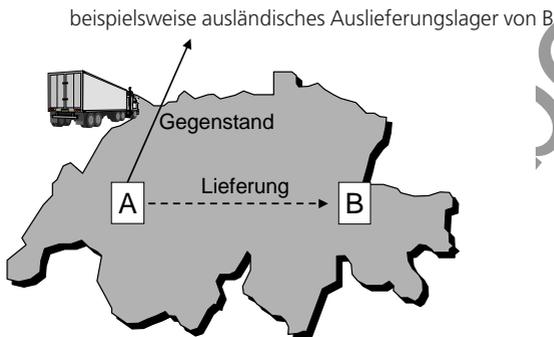
- ☞ Die Adressen weiterer Handelskammern sowie der zuständigen ausländischen Regierungsstellen sind auf der Homepage der ESTV abrufbar.



Bei Sammelsendungen (Zusammenfassung von Sendungen an verschiedene Abnehmer in einem Transport) haben die ausgeführten Gegenstände aus der Veranlagungsverfügung der EZV so ersichtlich zu sein, dass sie den einzelnen Abnehmern (gemäss Fakturen) klar und eindeutig zugeordnet werden können. Ist dies nicht der Fall, ist eine Steuerbefreiung nicht möglich.

### 3.2.4 Für das Ausland bestimmte Beförderungs- und Versandlieferungen an einen steuerpflichtigen inländischen Abnehmer

Der steuerpflichtige A verkauft dem steuerpflichtigen B einen Gegenstand. B beauftragt A, den betreffenden Gegenstand beispielsweise direkt ins ausländische Auslieferungslager von B zu verbringen.<sup>8</sup>



Bei A handelt es sich um eine steuerbare Inlandlieferung (Art. 13 Bst. b MWSTG). B schuldet auf der Ausfuhr keine MWST, wenn die Veranlagungsverfügung der EZV vorliegt (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 4 und Art. 20 Abs. 1 MWSTG, Z 533 ff.). Auf der Ausfuhrzollanmeldung ist als statistischer Wert der Preis franco Schweizergrenze zu vermerken, den der Ausfühler (B) bei einem Verkauf des Gegenstandes – unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs – erzielen würde.<sup>9</sup> Als Experteur/Versender ist B auf der Ausfuhrzollanmeldung zu vermerken.

- 8 Denkbar ist auch, dass A angewiesen wird, den Gegenstand in ein Zollfreilager oder OZL zu verbringen. Dabei ist zu beachten, dass eine Ausfuhrveranlagung in diesem Fall nur möglich ist, wenn der Gegenstand das Zollgebiet tatsächlich verlässt. Eine Zwischenlagerung in einem Zollfreilager oder OZL ist nicht statthaft, wenn der Gegenstand von dort aus wieder ins Inland gelangen soll. Zollfreilager werden zwei Jahre nach Einführung des neuen Zollgesetzes, d.h. am 1. Mai 2009, nicht mehr als Ausland, sondern als Inland gelten.
- 9 Vergleiche dazu Artikel 9 Absatz 2 und 3 der Verordnung vom 5. Dezember 1988 über die Statistik des Aussenhandels (SR 632.14).

Vom Grundsatz abweichend, dass auf der Ausfuhrzollanmeldung B als Exporteur/Versender und als statistischer Wert dessen angenommener Verkaufspreis (☞ vorangehenden Absatz) angegeben sein sollte, akzeptiert die ESTV stattdessen in der nachstehend beschriebenen Verwaltungspraxis, dass auf der Ausfuhrzollanmeldung A als Exporteur/Versender und als statistischer Wert der Preis franko Schweizergrenze seiner Lieferung an B deklariert wird; in diesem Fall ist die Lieferung von A von der MWST befreit. Folgende Voraussetzungen sind jedoch zu berücksichtigen:

- a) Es liegt eine Beförderungs- oder Versandlieferung vor (☞ Ziff. 2.1.2);
- b) A übergibt eine Fotokopie der Veranlagungsverfügung der EZV an B. Für Exporteure, die mit der EZV die vereinfachte Ausführregelung (VAR) vereinbart haben, genügt eine Kopie der zollamtlich gestempelten Ausfuhrliste;
- c) die Rechnung, welche A an B ausstellt, enthält klare Informationen über den Geschäftsablauf (z. B. die Lieferadresse bzw. Abladeort). Zudem sind Art und Menge der gelieferten Gegenstände so zu bezeichnen, dass sie eindeutig identifizierbar sind.

### 3.2.5 **Ausfuhren von Gegenständen, die nicht aufgrund von Liefergeschäften erfolgen**

Führen steuerpflichtige Personen Gegenstände nicht aufgrund eines Liefergeschäfts aus, ist gleichwohl eine Steuerbefreiung vorgesehen (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 4 MWSTG). Die in diesem Zusammenhang anfallende Vorsteuer kann geltend gemacht werden.

*Als Beispiele können angeführt werden:*

- *Das Verbringen von Baumaterialien ins Ausland, welches später auf einer ausländischen Baustelle eingebaut wird (☞ Ziff. 7.3);*
- *das Verbringen von Gratisprospekten oder -mustern ins Ausland;*
- *das Verbringen von Gegenständen in ein Auslieferungslager im Ausland;*
- *das Verbringen von Werkzeugen, Baumaschinen usw. ins Ausland, die dort zur Verrichtung von Arbeiten verwendet werden;*
- *das Verbringen von Gegenständen durch den inländischen Kommittenten an den ausländischen Verkaufskommissionär (☞ zum Kommissionsgeschäft Ziff. 5).*



Die Ausfuhren sind mit einer Veranlagungsverfügung der EZV zu belegen (Art. 20 Abs. 1 MWSTG). **Dabei ist zu beachten, dass in Ermangelung eines Verkaufspreises auf der Ausfuhrzollanmeldung als statistischer Wert derjenige Preis franko Schweizergrenze zu deklarieren ist, der einem unabhängigen Dritten für die ausgeführten Gegenstände berechnet würde.**

### 3.2.6 Inlandlieferungen im Reiseverkehr

Sofern Privatpersonen mit Wohnsitz im Ausland (z.B. Touristen) Gegenstände in einem Ladengeschäft kaufen und diese Gegenstände für ihren privaten Gebrauch oder für Geschenkwzwecke bestimmt sind, ist die unter Z 558 ff. vorgesehene Sonderregelung anzuwenden, wobei die Ausfuhr mit den dafür vorgesehenen Veranlagungsverfügungen der EZV im Reiseverkehr (Form. Nr. 11.49 oder 11.49 [A]) zu belegen ist.

## 4. Ort und Zeitpunkt der Lieferung bei Reihengeschäften

### 4.1 Umschreibung und Voraussetzung

Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn

- mehrere Lieferanten
- über denselben Gegenstand
- Umsatzgeschäfte in der Folge abschliessen und
- diese Geschäfte dadurch erfüllt werden, dass
  - der letzte Abnehmer in der Reihe den Gegenstand der Lieferung beim ersten Lieferanten abholt (☞ Ziff. 4.2) oder
  - der erste Lieferant in der Reihe den Gegenstand der Lieferung an den letzten Abnehmer in der Reihe befördert oder versendet (☞ Ziff. 4.3).

Zudem hat der letzte Abnehmer der Kette dem ersten Lieferanten bekannt zu sein.

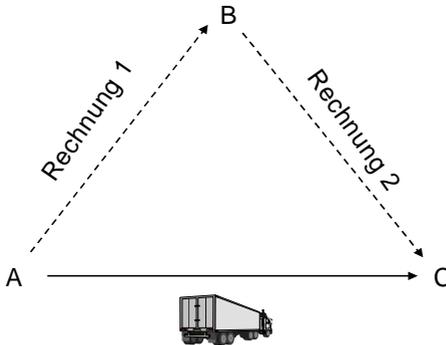


Bei Reihengeschäften schliessen somit jeweils mehrere Unternehmen Umsatzgeschäfte (Lieferungen) über einen Gegenstand ab, wobei alle diese Umsatzgeschäfte mit einer einzigen Warenübergabe vom ersten Lieferanten an den letzten Abnehmer erfüllt werden. Dabei wird jeder Zwischenhändler in der Reihe, der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

Demgegenüber liegt kein Reihengeschäft vor, wenn nicht der letzte Abnehmer, sondern der zweite Lieferant in der Reihe den Gegenstand beim ersten Lieferanten abholt oder abholen lässt. Um in diesem Fall den Ort der Lieferung sowohl beim ersten wie auch beim zweiten Lieferanten bestimmen zu können, sind Ziff. 3 und die von der EZV veröffentlichten MWST-Publikationen ([www.ezv.admin.ch](http://www.ezv.admin.ch)) zu beachten. Letztere geben ebenfalls Auskunft über die steuerliche Behandlung von Reihengeschäften bei der Einfuhr.

## 4.2 Abholreihengeschäfte

Sachverhalt:



Bei einem Abholreihengeschäft holt der letzte Abnehmer in der Reihe oder sein Beauftragter (z.B. Spediteur, Frachtführer) den Gegenstand der Lieferung beim ersten Lieferanten in der Reihe ab. Lieferungsart ist der Ort, an dem der erste Lieferant in der Reihe den Gegenstand der Lieferung dem letzten Abnehmer in der Reihe oder in dessen Auftrag einem Dritten körperlich übergibt (☞ Abhollieferungen; Details unter Ziff. 2.1.1 und 2.1.3).

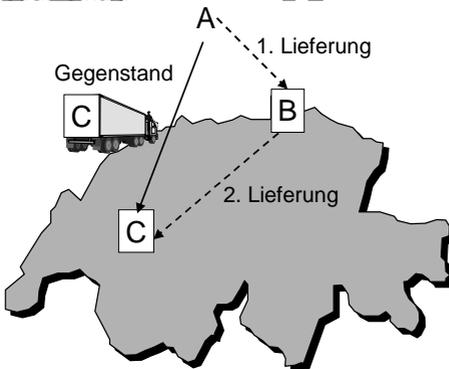


Mit der Herausgabe des Gegenstandes am Abholort durch den ersten Lieferanten in der Reihe (Ort der Übergabe) werden gleichzeitig alle Lieferungen in der Reihe ausgeführt.

Hierbei ist Folgendes zu beachten:

### 4.2.1 Einfuhr (Abholreihengeschäft)

Sachverhalt:



Ort der Lieferung ist dort, wo der letzte Abnehmer in der Reihe (C) den Gegenstand abholt oder durch einen Dritten abholen lässt, d.h. im Ausland (Art. 13 Bst. a MWSTG).

Ein in- oder ausländischer Lieferant in der Reihe (B), der den im Ausland domizilierten ersten Lieferanten (A) anweist, den Gegenstand seinem Abnehmer (C) im Ausland zu übergeben, hat solche Umsätze nicht zu versteuern (Lieferung im Ausland).

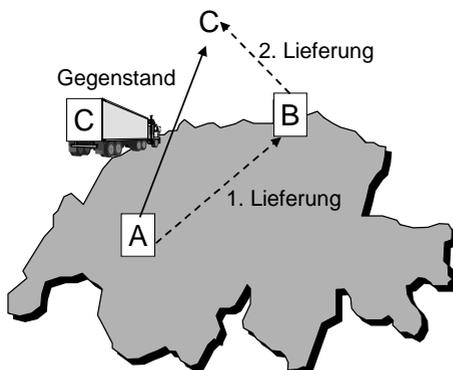
Auf der Einfuhrzollanmeldung zu vermerken ist der letzte Abnehmer in der Reihe (C) als Importeur und Empfänger sowie das Entgelt, das dieser Abnehmer (C) seinem Lieferanten (B) zu entrichten hat, zuzüglich der Nebenkosten (Beförderungs-, Versicherungs-, Veranlagungskosten usw.) bis zum ersten inländischen Bestimmungsort des eingeführten Gegenstandes, soweit diese Kosten nicht bereits im Entgelt enthalten sind. Von diesem Entgelt zuzüglich allfälliger Einfuhrabgaben (andere als die MWST) wird die MWST auf der Einfuhr berechnet (Art. 76 Abs. 1 Bst. a in Verbindung mit Art. 76 Abs. 3 MWSTG).



Das **vereinfachte Verfahren** (☞ Ziff. 3.1.2 und 3.1.3) für eingeführte Gegenstände kann bei Abholreihengeschäften nicht angewendet werden.

#### 4.2.2 Ausfuhr (Abholreihengeschäft)

Sachverhalt:



Ort der Lieferung ist dort, wo der letzte Abnehmer in der Reihe (C) den Gegenstand abholt oder durch einen Dritten abholen lässt, d.h. im Inland (Art. 13 Bst. a MWSTG).

#### Lieferung von A

Bei A liegt eine steuerbare Inlandlieferung vor, die seine Steuerpflicht auslösen kann. Eine Steuerbefreiung ist bei A nicht möglich, und zwar ungeachtet dessen, ob sein Abnehmer B im In- oder Ausland domiziliert und steuerpflichtig ist oder nicht (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit Abs. 4 MWSTG).

### Lieferung von B

Bei B liegt eine Inlandlieferung vor, die seine Steuerpflicht auslösen kann, und zwar ungeachtet dessen, ob B im In- oder Ausland domiziliert ist.<sup>10</sup> Ist B steuerpflichtig, kann er unter Berücksichtigung der Artikel 37 und 38 ff. MWSTG die von A überwälzte MWST als Vorsteuer geltend machen (§ Z 816 ff.). Da C, der Abnehmer von B, den Liefergegenstand im Inland selbst abholt beziehungsweise abholen lässt, kann die Lieferung von B von der MWST befreit sein, wenn

- B im Besitz einer Veranlagungsverfügung der EZV ist, welche den ausländischen C per Adresse B als Exporteur/Versender ausweist (in der Verwaltungspraxis wird die Steuerbefreiung bei B auch dann angenommen, wenn B als Exporteur/Versender ausgewiesen ist);
- der statistische Wert franko Schweizergrenze deklariert wird, welcher dem Entgelt franko Schweizergrenze der Lieferung von B an C entspricht;
- B belegen kann, dass C die Gegenstände direkt ausgeführt hat, also ohne Ingebrauchnahme im Inland und ohne Übergabe im Inland an einen Dritten (z.B. Abnehmer von C) im Rahmen eines Lieferungs geschäfts.

Handelt es sich bei B um einen Ausländer, der nicht im MWST-Register eingetragen ist, besteht für ihn keine Möglichkeit, die von A überwälzte MWST im Vergütungsverfahren zurückzufordern (Art. 28 Abs. 1 Bst. b MWSTGV).

### 4.3 Beförderungs- und Versandreihengeschäfte

Bei einem Beförderungs- oder Versandreihengeschäft wird der Gegenstand vom ersten Lieferanten in der Reihe an den letzten Abnehmer in der Reihe befördert oder versandt. Voraussetzung ist somit, dass der letzte Abnehmer in der Reihe bei Beginn der Beförderung oder Versendung bekannt ist. Lieferungs ort ist der Ort, wo die Beförderung des ersten Lieferanten in der Reihe beginnt oder wo dieser den Gegenstand einem Dritten (z.B. Spediteur, Frachtführer) zum Versand übergibt (§ Ziff. 2.1.2 und 2.1.3).

Befördert der erste Lieferant in der Reihe den Gegenstand der Lieferung eine gewisse Strecke selbst und beauftragt er später einen Dritten (z.B. Spediteur, Frachtführer) mit dem Weiterversand, ist Ort der Lieferung dort, wo seine Beförderung beginnt. Voraussetzung ist allerdings, dass der Abnehmer, an den der Dritte den Gegenstand zu versenden hat, zu Beginn der Beförderung feststeht. Dasselbe gilt sinngemäss auch bei umgekehrter Reihenfolge (Versand und anschließende Beförderung; Ort der Lieferung = Beginn des Versands).

<sup>10</sup> Erbringt B ausschliesslich derartige Lieferungen, sieht die ESTV im Rahmen ihrer Verwaltungspraxis – und zwar selbst dann, wenn B durch solche Lieferungen grundsätzlich obligatorisch steuerpflichtig ist – von seiner Eintragung ins MWST-Register ab, wenn B dies nicht ausdrücklich verlangt. Im betreffenden Jahr besteht für den ausländischen B kein Anspruch auf das Vergütungsverfahren (Art. 28 – 31 MWSTGV).

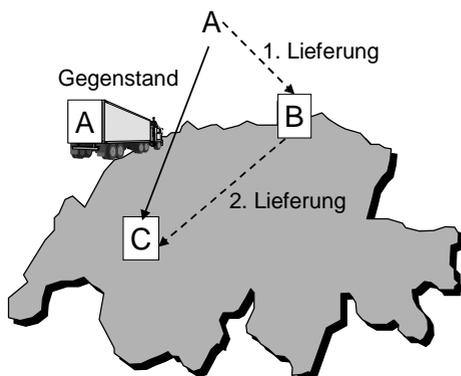


Mit dem Befördern oder Versenden durch den ersten Lieferanten in der Reihe erfolgt auch das Befördern oder Versenden eines jeden Lieferanten in der Reihe. Alle Lieferungen in der Reihe werden somit am gleichen Ort und im gleichen Zeitpunkt ausgeführt.

Hierbei ist Folgendes zu beachten:

#### 4.3.1 Einfuhr (Beförderungs- und Versandreihengeschäft)

Sachverhalt:



Ort der Lieferung ist dort, wo die Beförderung zum letzten Abnehmer in der Reihe (C) beginnt oder wo der erste Lieferant (A) in der Reihe den Gegenstand einem Dritten zum Versand übergibt, d.h. im Ausland (Art. 13 Bst. b MWSTG).

Ein in- oder ausländischer Lieferant in der Reihe (B), der seinen Lieferanten angewiesen hat, den Gegenstand zu seinem Abnehmer im Inland zu verbringen, hat solche Umsätze gegenüber der ESTV nicht zu versteuern. Ist B als steuerpflichtige Person im MWST-Register eingetragen, so hat er solche Lieferungen in der MWST-Abrechnung als Lieferungen im Ausland zu deklarieren.

Auf der Einfuhrzollanmeldung ist der letzte Abnehmer in der Reihe (C) als Importeur und Empfänger sowie das Entgelt zu vermerken, das dieser Abnehmer (C) seinem Lieferanten (B) zu entrichten hat, zuzüglich der Nebenkosten (Beförderungs-, Versicherungs-, Veranlagungskosten usw.) bis zum ersten inländischen Bestimmungsort des eingeführten Gegenstandes, soweit diese Kosten nicht bereits im Entgelt enthalten sind. Von diesem Entgelt zuzüglich allfälliger Einfuhrabgaben (andere als die MWST) wird die MWST auf der Einfuhr berechnet (☞ Art. 76 Abs. 1 Bst. a in Verbindung mit Art. 76 Abs. 3 MWSTG; Z 732).

Ein Zwischenhändler (B), der nach dem vorstehend Gesagten Lieferungen im Ausland erbringt, kann über diese Lieferungen freiwillig mit der ESTV abrechnen.

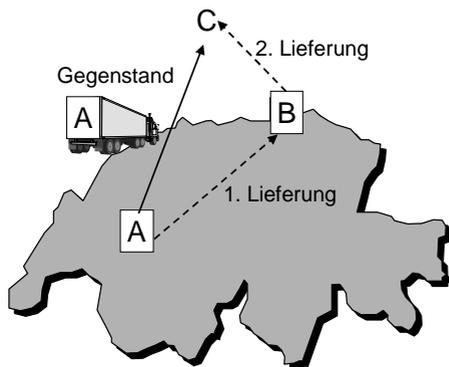
Er kann im Gegenzug die MWST auf der Einfuhr als Vorsteuer geltend machen, sofern er als Importeur auf der Einfuhrzollanmeldung figuriert. Diese **vereinfachte Einfuhr** setzt eine Bewilligung (Unterstellungserklärung; Formular Nr. 1235/1236) der ESTV voraus (☞ Ziff. 3.1.2 und 3.1.3).



Bei Abholreihengeschäften kann dieses vereinfachte Einfuhrverfahren nicht angewendet werden.<sup>11</sup>

#### 4.3.2 Ausfuhr (Beförderungs- und Versandreihengeschäft)

Sachverhalt:



Ort der Lieferung ist dort, wo die Beförderung zum letzten Abnehmer in der Reihe (C) beginnt oder wo der erste Lieferant (A) in der Reihe den Gegenstand einem Dritten zum Versand übergibt, d.h. im Inland (Art. 13 Bst. b MWSTG).

Bei beiden Lieferanten in der Reihe (A und B) liegen Inlandlieferungen vor, welche ihre Steuerpflicht auslösen können. Die ausländischen (Zwischen-)Lieferanten werden im Gegensatz zum ersten Lieferanten in der Reihe nicht in das MWST-Register eingetragen, sofern sie nicht andere steuerbare Inlandumsätze als die aus den genannten Beförderungs- und Versandreihengeschäften erzielen und wenn sie nicht ausdrücklich als steuerpflichtige Personen eingetragen werden wollen.<sup>12</sup>

<sup>11</sup> Siehe auch Praxispräzisierung unter Fussnote 4.

<sup>12</sup> Derartige Inlandlieferungen bei Reihengeschäften sind für den ausländischen B im Hinblick auf das Vergütungsverfahren (im Rahmen der Verwaltungspraxis) unschädlich (Art. 28 – 31 MWSTGV).

Für jeden Lieferanten in der Reihe ist wie folgt zu unterscheiden:

**a) Lieferung an einen steuerpflichtigen in- oder ausländischen Abnehmer**

In diesem Fall handelt es sich beim Lieferanten um eine steuerbare Inlandlieferung. Auf der Ausfuhrzollanmeldung ist deshalb grundsätzlich B als Exporteur/Versender und als statistischer Wert sein Verkaufspreis an C franko Schweizergrenze anzugeben.

Im Sinne einer **Ausnahmeregelung** kann für solche Lieferungen jedoch die Steuerbefreiung geltend gemacht werden. So ist in diesem Fall auf der Ausfuhrzollanmeldung A als Exporteur/Versender und als statistischer Wert sein Verkaufspreis an B franko Schweizergrenze anzugeben. Die Steuerbefreiung ist an die nachstehenden Voraussetzungen geknüpft:

- Es liegt tatsächlich ein Beförderungs- oder Versandreihengeschäft vor;
- A gibt eine Fotokopie der Veranlagungsverfügung der EZV an B ab. Für Exporteure, die mit der EZV die VAR (☞ Ziff. 4.4.1) vereinbart haben, genügt eine Kopie der zollamtlich gestempelten Ausfuhrliste;
- die Rechnung, welche A an B ausstellt, enthält klare Informationen über den Geschäftsablauf. Folgende Angaben sind namentlich vorhanden: der oder die Abnehmer des letzten Lieferanten in der Reihe mitsamt dessen/deren Adresse (Lieferadresse bzw. der Abladeort). Zudem sind Art und Menge der gelieferten Gegenstände so zu bezeichnen, dass sie für jede weitere Lieferung eindeutig auf den zu erstellenden Belegen identifizierbar sind.

Für Reihengeschäfte mit mehr als drei Beteiligten sind die hiervon aufgeführten Bestimmungen entsprechend anzuwenden.

**b) Lieferung an einen nicht steuerpflichtigen Abnehmer**

Der Lieferant führt eine Inlandlieferung aus, wofür er – im Gegensatz zum Abholreihengeschäft – Steuerbefreiung erwirken kann (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit Abs. 4 MWSTG), da sein Abnehmer die Gegenstände im Inland nicht einem Dritten übergibt, sondern durch den Erstlieferanten (A) ins Ausland befördern oder versenden lässt. Voraussetzung für eine Steuerbefreiung ist, dass A die Ausfuhr mit einer Veranlagungsverfügung der EZV belegen kann (Art. 20 Abs. 1 MWSTG; Z 530 und 534 ff.), auf welchem als Exporteur/Versender der letzte inländische Lieferant in der Reihe aufgeführt ist. Im Rahmen der Verwaltungspraxis genügt es, wenn die Veranlagungsverfügung der EZV als Exporteur/Versender den steuerpflichtigen Erstlieferanten (A) und als statistischen Wert den Preis franko Schweizergrenze der Lieferung an seinen Abnehmer (B) ausweist.

## 4.4 Besonderheiten bei Ausführreihengeschäften

### 4.4.1 Vereinfachte Ausführregelung (VAR)

Die durch den ersten Lieferanten in der Reihe mit der EZV für seine Ausfuhrlieferungen vereinbarte VAR ist im Fall eines Abholreihengeschäfts (Ausfuhr durch den Abnehmer) nicht anwendbar. Hingegen kann die VAR durch den Erstlieferanten angewendet werden, sofern es sich um ein (der direkten Ausfuhr gleichgestelltes) Beförderungs- oder Versandreihengeschäft gemäss Ziff. 4.3 handelt.

Über das Projekt zur Ablösung der heutigen VAR ist das von der EZV veröffentlichte Informationsbulletin ([www.ezv.admin.ch](http://www.ezv.admin.ch)) zu beachten. Wenn und in welcher Form die VAR durch ein neues Verfahren abgelöst wird, ist zur Zeit noch offen. Bestehende VAR können bis auf Weiteres beibehalten werden.

### 4.4.2 Art des Gegenstandes und der Ausfuhrabfertigung

Für die steuerrechtliche Beurteilung ist es grundsätzlich nicht von Belang, was für Gegenstände ausgeführt werden und in welcher Verkehrsart die Ausfuhr erfolgt. So gilt die erwähnte Regelung beispielsweise auch für Ausfuhren von rückvergütungsberechtigten alkoholhaltigen Erzeugnissen und von Gegenständen mit beitragsberechtigten landwirtschaftlichen Grundstoffen.

- Die Eidgenössische Alkoholverwaltung gewährt bei der Ausfuhr von **alkoholhaltigen** Erzeugnissen grundsätzlich nur den eigentlichen Exporteuren/ Versendern Rückvergütungen; dies ist beim Reihengeschäft der letzte inländische Lieferant in der Reihe, d.h. derjenige, der eine Rechnung an einen ausländischen Abnehmer ausstellt.
- Bei der Ausfuhr von Gegenständen mit **beitragsberechtigten landwirtschaftlichen** Grundstoffen hingegen richtet die EZV die Ausfuhrbeiträge dem inländischen Hersteller (1. Lieferant / A) und nicht dem steuerpflichtigen Zwischenhändler (2. Lieferant / B) aus. Sofern die unter Ziff. 4.3.2 erwähnte Ausnahmeregelung für Beförderungs- und Versandreihengeschäfte nicht angewendet wird, kann A bei derartigen Ausfuhren die Ausfuhrbeiträge geltend machen. Es empfiehlt sich dabei folgendes Vorgehen:
  - **Die Ausfuhrabfertigung erfolgt mit dem Einheitsdokument (Form. Nr. 11.030) oder im Rahmen eines elektronischen Ausfuhrverfahrens**  
Auf der Veranlagungsverfügung der EZV des B (= Exporteur/Versender) sind zusätzlich Name und Adresse des Herstellers (A) anzugeben. Nach erfolgter Ausfuhr kann A – unter Vorlage der Veranlagungsverfügung der EZV – bei der Oberzolldirektion, Sektion Zollbegünstigungen, Ausfuhrbeiträge, Veredelungsverkehr, 3003 Bern, den ihm zustehenden Ausfuhrbeitrag geltend machen. Nachdem A von dieser Amtsstelle den Beitrag und die entwertete Veranlagungsverfügung der EZV erhalten hat, übergibt er B diese Veranlagungsverfügung, damit dieser seinerseits die von der MWST befreite Lieferung ins Ausland belegen kann.

– **Die Ausfuhrabfertigung erfolgt mittels Vereinfachter Ausführregelung (VAR)**

B ergänzt seinen Ausführbeleg mit Namen und Adresse des Herstellers (A). Die im Doppel (Original EZV/Kopie Beitragsberechtigter) ausgestellte Ausfuhrzollanmeldung wird im Zuge der Abfertigung der Ausfuhrzollstelle übergeben. Nach erfolgter Ausfuhr kann A mit der von der EZV gestempelten Kopie des Ausführbeleges bei der Oberzolldirektion, Sektion Zollbegünstigungen, Ausfuhrbeiträge, Veredelungsverkehr, 3003 Bern, den ihm zustehenden Ausfuhrbeitrag geltend machen. B erhält, wie in der VAR vorgesehen, die zollamtlich gestempelte Ausfuhrliste, damit er seinerseits die von der MWST befreite Lieferung ins Ausland belegen kann.

#### 4.4.3 **Ausfuhrbeiträge**

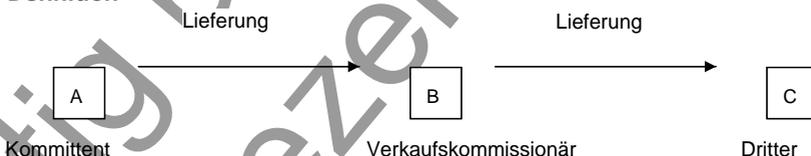
Bei allen an Reihengeschäften Beteiligten, welche steuerbefreite Lieferungen erbringen, werden Finanzhilfen in Form von Ausfuhrbeiträgen, Rückerstattungen oder anderen Beiträgen nicht als Subventionen oder Beiträge der öffentlichen Hand betrachtet. Eine verhältnismässige Kürzung der Vorsteuer entfällt deshalb (Art. 38 Abs. 8 MWSTG).

#### 4.4.4 **Steuerüberwälzung**

Für die Beurteilung allfälliger Streitigkeiten bei der Überwälzung der MWST sind die Zivilgerichte zuständig (Art. 37 Abs. 6 MWSTG).

### 5. **Ort und Zeitpunkt der Lieferung bei der Verkaufskommission (Art. 11 Abs. 3 MWSTG / Z 191)**

#### 5.1 **Definition**



Bei der Verkaufskommission bevollmächtigt der Kommittent den Verkaufskommissionär, ihm gehörende Gegenstände zu verkaufen und an Dritte zu liefern. Der Verkaufskommissionär handelt dabei im eigenen Namen. Der Kommittent verschafft dem Kommissionär lediglich die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Gegenstand, d.h. er liefert an den Kommissionär ohne ihm das Eigentum an den Gegenständen zu übertragen. Der Kommissionär liefert an seinen Abnehmer (den Dritten) im eigenen Namen und verschafft ihm die Verfügungsmacht, ohne jedoch selbst das Eigentum an den Gegenständen zu besitzen. Aufgrund des Vertrages mit dem Kommittenten ist der Verkaufskommissionär verpflichtet, den Verkaufserlös (abzüglich der Kommission) an den Kommittenten abzuführen. Man hat es also beim Kommissionsgeschäft immer mit zwei Lieferungen zu tun, und zwar eine vom Kommittenten an den Kommissionär und die andere vom Kommissionär an den Dritten. Zwei Lieferungen würden aber auch vorliegen, wenn die Voraussetzungen des Kommissionsgeschäfts im Sinne von

Artikel 425 OR nicht gegeben wären, weil beispielsweise der Kommissionär keine Kommission erhält.

## 5.2 Ort der Lieferungen

Folgende Lieferungen sind bei der Verkaufskommission zu unterscheiden:

### – Lieferung zwischen dem Kommittenten und dem Verkaufskommissionär

Der Ort der Lieferung ist dort, wo der Kommittent dem Verkaufskommissionär die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft (☞ Abholllieferung unter Ziff. 2.1.1), respektive dort, wo die Beförderung oder der Versand zum Verkaufskommissionär beginnt (☞ Beförderungs- und Versandlieferung unter Ziff. 2.1.2).

### – Lieferung zwischen dem Verkaufskommissionär und dem Dritten

Der Ort der Lieferung ist dort, wo der Verkaufskommissionär dem Dritten die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft (☞ Abholllieferung unter Ziff. 2.1.1), respektive dort, wo die Beförderung oder der Versand zum Dritten beginnt (☞ Beförderungs- und Versandlieferung unter Ziff. 2.1.2).

Es bleiben diejenigen Fälle vorbehalten, in denen der Kommittent Arbeiten an Gegenständen verrichtet, die aufgrund eines Kommissionsgeschäfts übergeben wurden, beispielsweise Unterhaltsarbeiten (☞ Ziff. 7.1).

## 5.3 Zeitpunkt der Lieferungen

Als Zeitpunkt der Lieferung des Kommittenten an den Verkaufskommissionär gilt der Zeitpunkt der Lieferung des Verkaufskommissionärs an den Dritten oder der Zeitpunkt der Erklärung des Selbsteintritts durch den Verkaufskommissionär. Diese Fiktion bezieht sich nach der Verwaltungspraxis aber nur auf den Zeitpunkt und nicht auf den Ort der Lieferung.

## 5.4 Beispiel

*Der ausländische Kommittent gibt dem inländischen Verkaufskommissionär einen (beweglichen) Gegenstand im Sinne von Artikel 425 ff. OR für den Verkauf in Kommission.*



Bei der Einfuhr des Gegenstandes wird die MWST auf dem Entgelt zuzüglich all-fälliger Einfuhrabgaben (andere als die MWST) erhoben, das der Kommittent vom Verkaufskommissionär im Fall eines Verkaufs erhält. Sind in diesem Entgelt die Nebenkosten bis zum ersten inländischen Bestimmungsort des eingeführten Gegenstandes nicht enthalten, sind diese Kosten für die MWST-Berechnung zum Entgelt hinzuzuzählen. Die MWST auf der Einfuhr kann der Verkaufskommissionär als Vorsteuer geltend machen (vorbehalten bleiben Art. 38 MWSTG, Z 740 ff.). 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. Beim Kommittenten handelt es sich nach obigen Ausführungen um eine Lieferung im Ausland (an den Verkaufskommissionär), die er im Inland nicht zu versteuern hat und die seine Steuerpflicht nicht auslöst. Der Verkaufskommissionär hingegen hat den Verkaufspreis an seinen Abnehmer als Inlandlieferung zu versteuern (Art. 13 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, hat der Kommissionär im Besitz der anlässlich der Wiederausfuhr erstellten Veranlagungsverfügung der EZV zu sein (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 4 MWSTG). Nur in diesem Fall kann die MWST auf der Einfuhr als Vorsteuer abgezogen werden (☞ Z 747 Bst. I).

Gleich kann in Bezug auf Einfuhren in ein Konsignationslager vorgegangen werden, bei denen vertraglich vereinbart ist, dass der inländische Konsignatär wie ein Verkaufskommissionär handeln kann, d.h. dass ausschliesslich er die in Konsignation genommenen Gegenstände im eigenen Namen veräussert und/oder den Selbsteintritt erklären kann (☞ Ziff. 6).

## 6. Ort und Zeitpunkt der Lieferung bei Auslieferungslager und Konsignationslagern

Im Folgenden ist zu unterscheiden zwischen Auslieferungslagern ausländischer Lieferanten im Inland einerseits und inländischer Lieferanten im Ausland andererseits.

### – Ein ausländischer Lieferant betreibt ein Auslieferungslager im Inland

Bei Einfuhren in ein Konsignationslager, bei denen vertraglich vereinbart ist, dass der inländische Konsignatär wie ein Verkaufskommissionär handeln kann, d.h. dass ausschliesslich er die in Konsignation genommenen Gegenstände im eigenen Namen veräussert und/oder den Selbsteintritt erklären kann, geht die Verwaltungspraxis davon aus, dass der ausländische Lieferant Auslandumsätze erbringt, die seine Steuerpflicht im Inland nicht auslösen.

☞ Näheres zu Importeur und Wertbemessung bei der Einfuhr unter Ziff. 5.4.

Anders ist die steuerliche Beurteilung unter anderem dann vorzunehmen, wenn der ausländische Lieferant die eingelagerten Gegenstände selbst, d.h. im eigenen Namen weiterveräussert beziehungsweise weiterveräussern kann oder wenn mehr als ein inländischer „Konsignatär“ über die in Konsignation genommenen Gegenstände wirtschaftlich verfügen kann. Da sich die Gegenstände im Zeitpunkt der Übertragung der Verfügungsmacht an den Abnehmer respektive im Zeitpunkt des Beginns der Beförderung/des Versands zum Abnehmer (☞ Ziff. 2) im Inland befinden, führen sowohl der ausländische als auch die inländischen Lieferanten Inlandumsätze aus, welche die Steuerpflicht auslösen können. Vorbehalten bleibt die steuerliche Behandlung von Inlandlieferungen, die ab einem OZL erbracht werden (☞ Broschüre Transportwesen). Bei der Einfuhr der Gegenstände berechnet sich die MWST vom Marktwert der eingeführten Gegenstände. Auf der Einfuhrzollanmeldung ist als Importeur der ausländische Lieferant per Adresse seines inländischen Fiskalvertreters aufzuführen (wenn der ausländische Lieferant im MWST-Register eingetragen ist) beziehungsweise der ausländische Lieferant per Adresse des Lagerorts (wenn der ausländische Lieferant nicht als steuerpflichtige Person registriert ist). Die Angabe des inländischen Abnehmers oder anderer Personen als Importeur ist nicht möglich. Diese sind keinesfalls berechtigt, die MWST auf der Einfuhr als Vorsteuer geltend zu machen, selbst dann nicht, wenn der ausländische Lieferant im Inland nicht als steuerpflichtige Person eingetragen ist (☞ Ausnahme im vorstehenden Absatz).

### – Ein inländischer Lieferant betreibt ein Auslieferungslager im Ausland

Die Abnehmer des inländischen Lieferanten werden ab dem im Ausland gelegenen Auslieferungslager beliefert. Weil der Ort der Lieferung im Ausland liegt, handelt es sich seitens des Lieferanten um nicht steuerbare Lieferungen (Auslandumsatz). Das vorgängige Verbringen der Gegenstände ins Auslieferungslager ist beim Lieferanten ebenfalls von der MWST befreit (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 4 MWSTG, Z 533), sofern er die Ausfuhr mit einer Veranlagungs-

verfügung der EZV belegen kann (Art. 20 Abs. 1 MWSTG, Z 534 ff.). Auf der Ausfuhrzollanmeldung ist der im Zeitpunkt der Ausfuhr geltende Preis der Gegenstände franko Schweizergrenze zu deklarieren, der einem unabhängigen Dritten berechnet würde.

## **7. Ort und Zeitpunkt der Lieferung bei werkvertraglichen Lieferungen**

### **7.1 Grundsätzliches**

Um solche Lieferungen handelt es sich vorab, wenn bewegliche/unbewegliche Gegenstände aufgrund eines Werkvertrages oder Auftrages neu angefertigt oder vor der Ablieferung noch bearbeitet werden (☞ Näheres dazu unter Z 43–Z 48). Als Bearbeitung gelten nach Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a 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, Schnee räumen, Abbrechen von Gebäuden, Einstell-, Inbetriebsetzungs-, Service- und Unterhaltsarbeiten an Anlagen und Steuerungen [auch im Rahmen von Abonnementverträgen], Durchführen von Funktionskontrollen, Eichen, Prüfen und Begutachten). Auf das Ausmass der Bearbeitung kommt es nicht an. Es ist auch nicht erforderlich, dass Material verwendet, ersetzt oder hinzugefügt wird.

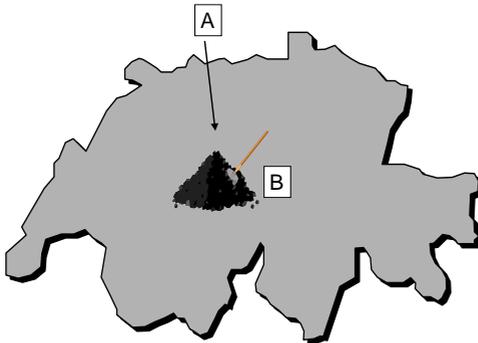
Als Bearbeitung von unbeweglichen Gegenständen gelten namentlich die Bewirtschaftung des Bodens (z.B. Pflügen, Eggen, Pflege des Rebbergs), Landschaftsgärtnerarbeiten (z.B. Anlegen und Unterhalten von Gärten), die Gewinnung von Gegenständen (z.B. Kiesabbau, Holzschlag- und Erntearbeiten) sowie Arbeiten an Gebäuden. 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 (Art. 6 Abs. 4 MWSTG).

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. 13 Bst. a MWSTG). Dabei ist ohne Bedeutung, ob die Inbetriebnahme durch den Lieferanten oder den Abnehmer erfolgt.

## 7.2

**Gegen Entgelt ausgeführte Bearbeitungen von Gegenständen im Inland**

Sachverhalt:



Erbringt A eine Lieferung aufgrund eines Werkvertrags oder Auftrags im Inland (z.B. Streichen einer Fassade, Montage, Unterhalt oder Reparatur einer Maschine), löst dies bei entsprechendem Jahresumsatz die Steuerpflicht von A aus (Art. 21 Abs. 1 und Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG).

- ☞ Näheres zur Steuerpflicht ausländischer Unternehmen geht aus dem gleichnamigen Orientierungsschreiben der ESTV<sup>13</sup> sowie aus der Broschüre Steuerpflicht bei der MWST hervor. Weiter wird auf die MWST-Publikationen der EZV verwiesen.<sup>14</sup>
- a) **Ist der ausländische A im MWST-Register als steuerpflichtige Person eingetragen**, so ist er auf der Einfuhrzollanmeldung per Adresse seines inländischen Fiskalvertreters als Importeur und B als Empfänger aufzuführen. Die MWST auf der Einfuhr berechnet sich vom Verkaufspreis des eingeführten Materials (z.B. Farbe), zuzüglich der Nebenkosten (Beförderungs-, Versicherungs-, Veranlagungskosten usw.) bis zum ersten inländischen Bestimmungsort des eingeführten Materials und allfälliger Einfuhrabgaben (andere als die MWST), soweit diese Kosten im Verkaufspreis nicht bereits enthalten sind.
- b) **Ist der ausländische A (z.B. aufgrund zu geringer Umsätze) nicht als steuerpflichtige Person im MWST-Register eingetragen**, ist die MWST auf der Einfuhr grundsätzlich nicht nur auf dem Verkaufspreis des Materials (z.B. Farbe) geschuldet, sondern auf dem Gesamtentgelt, d.h. auf dem Verkaufspreis des Materials einschliesslich der Arbeitsleistung (z.B. Malerarbeit inkl. Farbe; Art. 76 Abs. 1 Bst. c MWSTG), erhöht um die Nebenkosten (Beförderungs-, Versicherungs-, Veranlagungskosten usw.) bis zum ersten inländischen Bestimmungsort des eingeführten Materials und allfälliger Einfuhr-

<sup>13</sup> Erhältlich bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung MWST, Abteilung Erhebung, 3003 Bern.

<sup>14</sup> Siehe dazu die MWST-Publikationen der EZV zu diesem Thema ([www.ezv.admin.ch](http://www.ezv.admin.ch)).

abgaben (andere als die MWST), soweit diese Kosten im Verkaufspreis nicht bereits enthalten sind.

Von diesem Grundsatz abweichend, bemisst sich die MWST auf der Einfuhr lediglich vom Verkaufspreis des eingeführten Materials am ersten inländischen Bestimmungsort (zuzüglich allfälliger Einfuhrabgaben [andere als die MWST]), wenn der ausländische Lieferant (A), der im Inland nicht als steuerpflichtige Person im MWST-Register eingetragen ist, seinem inländischen Auftraggeber (B) einen Fahrnisgegenstand (Art. 187 bis 215 OR) liefert und der Auftraggeber die auf dem gelieferten Fahrnisgegenstand erhobene MWST vollumfänglich als Vorsteuer geltend machen kann.<sup>15</sup>

Ist der ausländische A nicht im MWST-Register eingetragen, ist er auf der Einfuhrzollanmeldung per Adresse des inländischen Auftraggebers B als Importeur und B als Empfänger aufzuführen. B, der im Besitz der Veranlagungsverfügung der EZV ist, kann (Art. 38 MWSTG und Z 740 ff. bleiben vorbehalten) die MWST auf der Einfuhr als Vorsteuer geltend machen. Eine im Inland allenfalls anfallende MWST auf Spesen kann bei A weder im Rahmen des Vorsteuerabzugs – er ist nicht als steuerpflichtige Person eingetragen – noch im Vergütungsverfahren (Art. 28 Abs.1 Bst. b MWSTGV) – er führt Lieferungen im Inland aus – geltend gemacht werden. Zur Vermeidung einer derartigen Schattensteuer kann A gegebenenfalls für die Steuerpflicht optieren (Art. 27 Abs. 1 MWSTG; Z 688).

Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass es sich bei den hiavor beschriebenen Sachverhalten beim inländischen Auftraggeber B nie um den Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland handelt. Derartige Arbeiten qualifizieren sich stets als Lieferungen.

---

<sup>15</sup> Siehe dazu die MWST-Publikationen der EZV zu diesem Thema ([www.ezv.admin.ch](http://www.ezv.admin.ch)).

**Vereinfachungen:**<sup>16</sup>

- a) Sofern dem Bund aufgrund der Nichtregistrierung des ausländischen Leistungserbringers nachweislich kein Steuer-  
nachteil erwachsen ist, wird in der Verwaltungspraxis auf die rückwirkende Eintragung des ausländischen Leistungserbringers (A) im MWST-Register verzichtet.



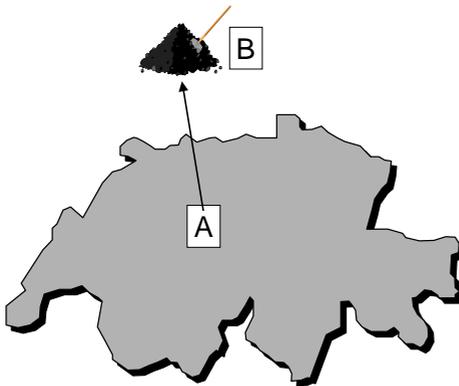
- b) Erfolgt eine rückwirkende Eintragung des ausländischen Leistungserbringers (A) und hat der Auftraggeber (B) für die MWST auf der Einfuhr den Vorsteuerabzug vorgenommen, kann der ausländische Leistungserbringer (A) für die rückliegende Zeit diese MWST nicht (mehr) als Vorsteuer geltend machen.

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

**7.3****Gegen Entgelt ausgeführte Bearbeitungen von Gegenständen im Ausland**

Der steuerpflichtige A führt im Ausland eine Lieferung (aus Werkvertrag oder Auftrag) aus. Es spielt dabei keine Rolle, ob der Auftraggeber (B) In- oder Ausländer ist und ob dieser im MWST-Register eingetragen ist oder nicht.

Sachverhalt:



Sofern die Ablieferung des betreffenden Gegenstandes im Ausland erfolgt, liegt bei A eine Lieferung im Ausland vor, die nicht der MWST unterliegt und seine Steuerpflicht nicht auslöst (Art. 13 Bst. a MWSTG). Ist A im Inland steuerpflichtig,

tig, kann er für das im Ausland benötigte, im Inland zugekaufte oder hergestellte Material grundsätzlich den Vorsteuerabzug vornehmen, sofern seine Lieferungen – würden sie im Inland erbracht – steuerbar wären (Art. 38 Abs. 3 MWSTG). Die Ausfuhr dieser Gegenstände ist anhand einer Veranlagungsverfügung der EZV (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 4 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 1 MWSTG, Z 534 ff.), die im Ausland erbrachte Lieferung (z.B. Arbeitsleistung) buch- und belegmässig zu dokumentieren (☞ Z 579). Auf der Ausfuhrzollanmeldung ist der Verkaufspreis der Gegenstände franko Schweizergrenze im Zeitpunkt der Ausfuhr zu deklarieren; der Wert der (später) im Ausland erbrachten Lieferung zählt nicht dazu.

Das Verbringen von Betriebsmitteln ins Ausland ist ebenfalls von der MWST befreit (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 4 MWSTG, Z 533). 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.

Werden Miet- oder Leasinggegenstände im Rahmen eines Werkvertrages installiert oder montiert, befindet sich der Ort der Lieferung dort, wo die Installation oder Montage vorgenommen wird (☞ Ziff. 8.3).

## 8. Ort und Zeitpunkt der Lieferung bei Vermietungs- und Leasinggeschäften

Bei Lieferungen mit Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht geht die Verfügungsmacht in der Regel zu einem genau bestimmten Zeitpunkt vom Lieferanten auf den Abnehmer über. Bei Lieferungen aufgrund von Miet-/Leasinggeschäften gilt insofern etwas anderes, als dass besagte Lieferungen während der ganzen Miet-/Leasingdauer erbracht werden. Somit ist auf das Ende des jeweiligen Abrechnungszeitraums abzustellen. Es wird dabei grundsätzlich nicht unterschieden, ob es sich um eine Vermietung/ein Verleasen beweglicher oder unbeweglicher Gegenstände handelt. Desgleichen werden – wo nicht explizit anders geregelt – alle Miet- oder Leasinggegenstände gleich behandelt (somit gelten auch Beförderungsmittel als Miet- oder Leasinggegenstände). Diese „Ausnahme“ betrifft allerdings nur die Beantwortung der Frage, **wann** die MWST in welcher Höhe geschuldet ist. Die Tatsache, dass Lieferungen in solchen Fällen während der ganzen Mietdauer erbracht werden, ändert nichts daran, dass der Ort der Lieferung nur an einem **einzigem** Punkt sein kann.

### 8.1 Ort der Vermietung/des Verleasens

Der Ort der Lieferung ist jeweils derjenige, an welchem sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet, wenn der Mieter/Leasingnehmer den Gegenstand beim Vermieter/Leasinggeber abholt. Demgegenüber befindet er sich am Ort des Beginns der Beförderung oder des Versands des Miet-/Leasinggegenstandes, wenn der Vermieter/Leasinggeber den Gegenstand zum Mieter/Leasingnehmer befördert oder versendet. Die Ausle-

gung ist somit im Sinne der Ziff. 3.1.1 und 3.1.2 vorzunehmen. Dies bedeutet, dass die Lieferung von Miet-/Leasinggegenständen, welche

- a) der Mieter/Leasingnehmer (oder in dessen Auftrag ein Dritter) beim Vermieter/Leasinggeber abholt, an dem Ort als erbracht gilt, an dem die Abholung erfolgt (Art. 13 Bst. a MWSTG),
- b) der Vermieter/Leasinggeber zum Mieter/Leasingnehmer (oder an einen von diesem bezeichneten Ort) befördert oder versendet, an dem Ort als erbracht gilt, an dem die Beförderung oder der Versand beginnt (Art. 13 Bst. b MWSTG).

Vermietungen 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 ausgeführt 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 vorgesehen ist oder nicht, ist Ziff. 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/verleaset werden. Solche – im Inland nicht steuerbaren – Lieferungen im Ausland sind buch- und belegmässig zu belegen (☞ Z 579).

## 8.2 Grenzüberschreitende Vermietungs-/Leasinggeschäfte

### 8.2.1 Einfuhr

Sachverhalt:

Ein Gegenstand, der sich im Ausland befindet, wird ins Inland vermietet oder verleaset. Der Vermieter/Leasinggeber (A) führt eine Lieferung im Ausland aus (Art. 13 MWSTG). Dabei spielt es keine Rolle, ob der Gegenstand vom Mieter/Leasingnehmer (B) abgeholt oder vom Vermieter/Leasinggeber (A) an den Mieter/Leasingnehmer (B) versandt oder befördert wird. Bei der Einfuhr nach dem Zollverfahren der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr erhebt die EZV die MWST auf der Einfuhr.

#### a) Einfuhr nach dem Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung

Anlässlich der Einfuhr stellt die EZV die MWST sicher vom Marktwert des vermieteten/verleaseten Gegenstandes zuzüglich der Nebenkosten (Beförderungs-, Versicherungs-, Veranlagungskosten usw.) bis zum ersten inländischen Bestimmungsort und allfälliger Einfuhrabgaben (andere als die MWST), soweit diese Kosten im Marktwert nicht bereits enthalten sind (Art. 76 Abs. 1 Bst. b in Verbindung mit Art. 76 Abs. 3 MWSTG). Die Sicherstellung erfolgt mittels Barhinterlage oder Bürgschaft über ein Konto des

Zentralisierten Abrechnungsverfahrens 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 MWST bemisst sich vom Mietentgelt beziehungsweise den Leasingraten, die der ausländische Vermieter/Leasinggeber (A) berechnet hat. Wird für den vorübergehenden Gebrauch keine oder eine ermässigte Entschädigung gefordert, so ist das Entgelt massgebend, das einem unabhängigen Dritten berechnet würde (Art. 76 Abs. 1 Bst. g MWSTG).

B kann die von der EZV auf dem Mietentgelt respektive den Leasingraten erhobene MWST unter Berücksichtigung von Artikel 38 MWSTG, Z 740 ff. als Vorsteuer geltend machen.

### **b) Einfuhr nach dem Zollverfahren der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr**

Wird ein Miet- oder Leasinggegenstand in den zollrechtlich freien Verkehr überführt, berechnet sich die MWST auf der Einfuhr vom Marktwert des Gegenstandes. Als Marktwert gilt der Preis, den der Leistungserbringer (A) bei einem Verkauf des Gegenstandes einem unabhängigen Dritten berechnen würde. In diesen Wert sind die Nebenkosten (Transport-, Veranlagungs-, Versicherungskosten usw.) bis zum ersten inländischen Bestimmungsort des eingeführten Gegenstandes einzubeziehen, sofern sie nicht bereits im Marktwert enthalten sind. Für die Berechnung der MWST werden ebenfalls allfällige Einfuhrabgaben (andere als die MWST) zum Marktwert hinzugezählt (Art. 76 Abs. 1 Bst. b in Verbindung mit Art. 76 Abs. 3 MWSTG). Der steuerpflichtige Mieter/Leasingnehmer (B) ist – unter Berücksichtigung von Artikel 38 ff. MWSTG, Z 740 ff. – grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt (er gilt als Importeur). Der Vorsteuerabzug ist jedoch nur in voller Höhe möglich, wenn sich der Miet- oder Leasinggegenstand beim steuerpflichtigen Mieter/Leasingnehmer (B) im Inland befindet<sup>17</sup> oder wenn dieser die Wiederausfuhr des Miet- oder Leasinggegenstandes mit einer Veranlagungsverfügung der EZV belegen kann (Art. 20 Abs. 1 MWSTG; Z 534 ff.). Andernfalls, insbesondere dann, wenn der ausländische Vermieter/Leasinggeber nach Ablauf des Vertragsverhältnisses den Gegenstand ohne vorgängige Wiederausfuhr im Inland an einen Dritten verkauft, ist der Vorsteuerabzug nur in der Höhe möglich, wie die MWST auf dem tatsächlich bezahlten Mietentgelt (100%) zu berechnen ist. Übersteigt das tatsächlich bezahlte Mietentgelt

<sup>17</sup> Dies ist insbesondere auch dann der Fall, wenn B den Gegenstand an einen Dritten weitervermietet.

den anlässlich der Einfuhr festgelegten Marktwert, kann der Vorsteuerabzug höchstens in der Höhe der MWST auf der Einfuhr geltend gemacht werden.<sup>18</sup>



Solche Steuerbelastungen lassen sich nur vermeiden, wenn der Vermieter/Leasinggeber für die Steuerpflicht im Inland optiert (Art. 27 Abs. 1 MWSTG). Eine Option ist unter den Voraussetzungen von Z 688 möglich. Ist der Vermieter/Leasinggeber im MWST-Register eingetragen, und verfügt er über die Bewilligung für die **vereinfachte Einfuhr** (☞ Unterstellungserklärung unter Ziff. 3.1.2 und 4.3.1), hat er das aus solchen Umsätzen erzielte Entgelt (Mietentgelte, Leasingraten sowie allfällige Verkaufserlöse) als Inlandumsatz mit der ESTV abzurechnen. Auf der anderen Seite kann er die MWST auf der Einfuhr als Vorsteuer geltend machen. In diesem Fall ist auf der Einfuhrzollanmeldung der steuerpflichtige Vermieter/Leasinggeber per Adresse seines inländischen Fiskalvertreters als Importeur aufzuführen.

Handelt es sich um ein **Leasinggeschäft**, welches zur Einfuhr führt, ist – in Ergänzung zum vorstehend Gesagten – die MWST auf der Einfuhr wie folgt zu berechnen (☞ Einzelheiten dazu in den MWST-Publikationen der EZV; [www.ezv.admin.ch](http://www.ezv.admin.ch)):

- **Beim Leasingvertrag handelt es sich um einen Vollamortisationsvertrag**

Bei Vollamortisationsverträgen (Full-pay-out-Verträge) berechnet sich die MWST auf der Einfuhr vom Gesamtaufkommen der Leasingraten zuzüglich der Nebenkosten (Beförderungs-, Versicherungs-, Veranlagungskosten usw.) bis zum ersten inländischen Bestimmungsort und allfälliger Einfuhrabgaben (andere als die MWST), sofern diese Kosten im Gesamtaufkommen nicht bereits enthalten sind (Art. 76 Abs. 1 Bst. b in Verbindung mit Art. 76 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.

<sup>18</sup> Praxispräzisierung: Anders ist der Sachverhalt zu beurteilen, wenn der steuerpflichtige Abnehmer (B) den Gegenstand im Anschluss an das Mietgeschäft kauft. Sofern B zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und sofern der von B zu bezahlende Kaufpreis nicht höher ist als der bei der Einfuhr des Gegenstandes der EZV deklarierte Marktwert, entfällt die Korrektur des durch B bereits vorgenommenen Vorsteuerabzugs auf der MWST auf der Einfuhr. Mit diesem Verkauf erbringt A eine steuerbare Inlandlieferung an B, welche seine Steuerpflicht auslösen kann. Die ESTV sieht jedoch in diesem Fall von der Eintragung des gegebenenfalls steuerpflichtigen Verkäufers A ab, wenn A dies nicht ausdrücklich verlangt.

- **Beim Leasingvertrag handelt es sich um einen Teilamortisationsvertrag**

Bei Teilamortisationsverträgen (Not-full-pay-out-Verträge) berechnet sich die MWST auf der Einfuhr vom Marktwert der eingeführten Gegenstände zuzüglich der Nebenkosten (Beförderungs-, Versicherungs-, Veranlagungskosten usw.) bis zum ersten inländischen Bestimmungsort und allfälliger Einfuhrabgaben (andere als die MWST), sofern diese Kosten nicht bereits im Marktwert enthalten sind (Art. 76 Abs. 1 Bst. b in Verbindung mit Art. 76 Abs. 3 MWSTG).

## 8.2.2

### Ausfuhr

- a) Der Miet-/Leasinggegenstand wird durch den inländischen Vermieter/Leasinggeber ins Ausland befördert oder versendet und erst im Ausland dem Mieter/Leasingnehmer übergeben (Beförderungs- oder Versandlieferung):**

- **Ausfuhrverfahren**  
Das Miet- oder Leasingentgelt ist ab Miet-/Leasingbeginn von der MWST befreit, soweit eine Veranlagungsverfügung der EZV vorliegt (☞ Art. 20 Abs. 1 MWSTG, Z 535 ff. sowie Bst. c hiernach).
- **Verfahren der vorübergehenden Verwendung**  
Das Miet- oder Leasingentgelt ist ab Miet-/Leasingbeginn steuerbar (☞ Bst. c hiernach).

- b) Der Mietgegenstand wird vom ausländischen Mieter/Leasingnehmer oder von einem von diesem beauftragten Dritten im Inland beim Vermieter/Leasinggeber abgeholt (Übergabe im Inland; Abhollieferung):**

- **Ausfuhrverfahren**  
Das Miet- oder Leasingentgelt ist ab Miet-/Leasingbeginn von der MWST befreit, sofern die Ausfuhr direkt erfolgt und eine Veranlagungsverfügung der EZV vorliegt (☞ Art. 20 Abs. 1 MWSTG, Z 535 ff. sowie Bst. c hiernach).
- **Verfahren der vorübergehenden Verwendung**  
Das Miet- oder Leasingentgelt ist ab Miet-/Leasingbeginn steuerbar (☞ Bst. c hiernach).

- c) Nachweis**

Eine steuerfreie Lieferung setzt voraus, dass die Veranlagungsverfügungen der EZV vorliegen (Art. 20 Abs. 1 MWSTG, Z 535 ff.). Die bei einer Ausfuhr des Gegenstandes nach dem Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung erstellten Dokumente führen nicht zu einer Steuerbefreiung (☞ Ausnahmen unter Ziff. 8.3 hiernach).

Wird ein **Beförderungsmittel** aus dem Inland **ins** Ausland vermietet, bleibt die im vorstehenden Absatz beschriebene Steuerbefreiung verwehrt (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 1 MWSTG). Als Ausnahme sehen Artikel 19 Absatz 2 Ziffer 2 und Artikel 20 Absatz 1 MWSTG eine Steuerbefreiung einzig für Vermietungen von **Schienen- und Luftfahrzeugen** vor, sofern diese Fahrzeuge vom Lieferungsempfänger überwiegend im Ausland genutzt werden. Dies gilt indes nicht für die Vermietungen anderer Beförderungsmittel, so beispielsweise von Reiseautos und Schiffen.

Abzugsgrenzen vom zuvor Gesagten sind **Lieferungen im Ausland**. Befindet sich ein Gegenstand (inkl. Beförderungsmittel aller Art) bei Vertragsbeginn bereits **im** Ausland (eine frühere Ausfuhr kann im Rahmen von Z 579 beispielsweise mit einer definitiven Veranlagungsverfügung der EZV oder aber auch mit einem Dokument des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung belegt werden) und wird dieser **vom Ausland aus** weitervermietet/-verleast, liegt eine Auslandlieferung vor, die nicht der MWST unterliegt (dies gilt im Übrigen auch bei Veräusserungen). Werden die Gegenstände jedoch im Hinblick auf diese Vermietung oder dieses Leasing ins Ausland verbracht, gilt das in den beiden vorstehenden Absätzen Gesagte.

### 8.3 **Werkvertragliche Lieferung mit Mietkomponente**

Werden Mietgegenstände im Rahmen eines Werkvertrages installiert oder montiert, befindet sich der Ort der Lieferung dort, wo die Installation oder Montage vorgenommen wird (Art. 13 Bst. a MWSTG).

#### **Beispiel (Inlandlieferung)**

*Ein ausländischer Standbauer vermietet einen Messestand und führt diesen ins Inland ein, wo er ihn aufgrund des gleichen Vertrags montiert. Der Ort der (Gesamt-)Lieferung liegt im Inland. Dies vermag seine Steuerpflicht auszulösen, sofern er den entsprechenden Jahresumsatz erreicht. Eine Vergütung der MWST auf gegebenenfalls im Inland bezogenen Leistungen ist nicht möglich (Art. 28 – 31 MWSTGV).*

#### **Beispiel (Auslandlieferung)**

*Ein inländischer Standbauer vermietet einen Messestand und verbringt diesen ins Ausland, wo er ihn aufgrund des gleichen Vertrages montiert. Der Ort der (Gesamt-)Lieferung liegt im Ausland. Diese Lieferung unterliegt demnach nicht der MWST. Die Ausfuhr des Materials ist jedoch mit einer Veranlagungsverfügung der EZV zu belegen<sup>19</sup> und die Ablieferung der werkvertraglichen Leistung ins Ausland ist buch- und belegmässig zu dokumentieren (☞ Z 579).*

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

## 9. Veredelungsverkehr

### 9.1 Begriff

Der Veredelungsverkehr umfasst die Ein- und Ausfuhr von Gegenständen zur Bearbeitung, Verarbeitung oder Ausbesserung. Der Begriff der Veredelung umfasst also nicht nur das eigentliche Veredeln (z.B. Anbau eines Getriebes an einen Motor), sondern auch das **Reparieren** (z.B. Wiederherstellung der Funktionstüchtigkeit), d.h. der ursprüngliche Zustand 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 Ablieferung (§ Z 47).

### 9.2 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 steuerbare Lieferung.

Um bei den inländischen, steuerpflichtigen Personen eine Steuerbefreiung wegen Ausfuhr zu ermöglichen, besteht die Praxis gemäss den Formularen Nr. 1303/1304 (Inlandlieferung an nicht steuerpflichtige Abnehmer zwecks Ausfuhr; Bearbeitung vor der Ausfuhr). Diese sind auf der Homepage der ESTV abrufbar.

### 9.3 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 nach dem Ausfuhrverfahren zur Ausfuhr veranlagt, im Ausland veredelt und anschliessend nach dem Zollverfahren der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr wieder zur Einfuhr veranlagt.
- 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.



Wer Gegenstände nach dem Zollverfahren der passiven Veredelung (§ Bst. b hiervor) ins Ausland verbringen will, braucht eine Bewilligung der EZV.

## 9.4

**Einfuhr von Gegenständen zur Veredelung und Wiederausfuhr**

## 9.4.1

**Ausländische Unternehmen, die keine Inlandlieferungen ausführen**

Befördert oder versendet ein ausländisches, nicht als steuerpflichtige Person eingetragenes Unternehmen (A) einen Gegenstand ins Inland, den es dort vom Inländer (B) veredeln lässt (so genannte Lohnveredelung), und wird der Gegenstand anschliessend an A zurückgesandt, handelt es sich bei A nicht um eine Lieferung, sondern um eine blosser Übergabe eines Gegenstandes zwecks Bearbeitung. Das ausländische Unternehmen (A) muss sich deswegen im Inland nicht als steuerpflichtige Person im MWST-Register eintragen lassen. Importeur der Gegenstände ist der inländische Veredler (B).

Der Gegenstand kann nach dem **Zollverfahren der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr** 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) Bei Anwendung des **Zollverfahrens der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr** wird die MWST auf der Einfuhr erhoben. Die MWST berechnet sich vom Marktwert des eingeführten Gegenstandes am ersten inländischen Bestimmungsort zuzüglich allfälliger Einfuhrabgaben (andere als die MWST), (Art. 76 Abs. 1 Bst. b in Verbindung mit Art. 76 Abs. 3 MWSTG).

Vorsteuerabzugsberechtigung bei B (Lohnveredler):

Der steuerpflichtige Veredelungsbetrieb (B) kann die von der EZV erhobene MWST auf der Einfuhr im Sinne einer Ausnahme als Vorsteuer geltend machen, sofern folgende Voraussetzungen gemeinsam erfüllt sind:

- B (= Importeur) ist zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt, d.h. er rechnet nicht nach Saldo- oder Pauschalsteuersätzen ab.
- Der Gegenstand wird von B nach erfolgter Veredelung wieder zu seinem ausländischen Auftraggeber (A) befördert oder versandt (B = Exporteur/ Versender) und die Ausfuhr kann einwandfrei belegt werden (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 1 MWSTG, Z 530 ff.). Holt der ausländische Auftraggeber (A) den veredelten Gegenstand beim Veredelungsbetrieb (B) ab, kann B – unter den Voraussetzungen von Ziff. 3.2.2 – ebenfalls eine Steuerbefreiung geltend machen. 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 (A) den Veredelungsbetrieb (B) an, den veredelten Gegenstand an seinen Abnehmer im In- oder Ausland weiterzugeben, ist das in Ziff. 9.4.2 oder in Ziff. 9.5 Gesagte zu beachten.

- b) Bei der Einfuhr wird der Gegenstand nach dem **Zollverfahren der aktiven Veredelung im Nichterhebungsverfahren** veranlagt.<sup>20</sup>

Bei diesem Verfahren wird die MWST auf der Einfuhr nicht erhoben, sofern der Veredelungsbetrieb (B) im MWST-Register als steuerpflichtige Person eingetragen ist.

- c) Bei der Einfuhr wird der Gegenstand nach dem **Zollverfahren der aktiven Veredelung mit Rückerstattung** veranlagt.<sup>21</sup>

Bei diesem Verfahren wird die MWST auf der Einfuhr erhoben. Beim ordnungsgemässen Abschluss dieses Zollverfahrens erstattet die EZV die bei der Einfuhr erhobene MWST zurück, sofern der Veredelungsbetrieb (B) 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 Oberzoll-direktion, Sektion Zollbegünstigungen, Ausfuhrbeiträge Veredelungsverkehr, 3003 Bern.

## 9.4.2 **Ausländische Unternehmen, die Inlandlieferungen ausführen**

### 9.4.2.1 **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 zur Verfügung zu stellen, erbringt A eine Lieferung im Inland, die seine Steuerpflicht – bei entsprechendem Jahresumsatz – grundsätzlich auslöst (Art. 13 in Verbindung mit Art. 21 Abs. 1 und Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG). 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.

<sup>20</sup> Im Rahmen des Zollverfahrens der aktiven Lohnveredelung erfolgt die Veranlagung grundsätzlich nach dem Nichterhebungsverfahren.

<sup>21</sup> Wenn der Gesuchsteller es beantragt oder wenn die Zahlung allfälliger Abgaben als gefährdet erscheint, wird das Rückerstattungsverfahren angewendet.

Bei Anwendung des Zollverfahrens der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr wird die MWST auf der Einfuhr erhoben. Bei Anwendung des Zollverfahrens der aktiven Veredelung wird die MWST auf der Einfuhr je nach Art der von der EZV ausgestellten Bewilligung erhoben oder nicht. Die MWST berechnet sich vom Marktwert des eingeführten Gegenstandes am ersten inländischen Bestimmungsort zuzüglich allfälliger Einfuhrabgaben (andere als die MWST), (Art. 76 Abs. 1 Bst. b in Verbindung mit Art. 76 Abs. 3 MWSTG).

Bezüglich Vorsteuerabzugsberechtigung gilt Folgendes:

- **Ist A nicht steuerpflichtig**, darf B die MWST auf der Einfuhr (unter Berücksichtigung von Art. 38 MWSTG, Z 740 ff. und in Anlehnung an Ziff. 9.4.1) im Rahmen der Verwaltungspraxis als Vorsteuer geltend machen (B = Importeur). Zudem verzichtet die ESTV darauf, A aufgrund derartiger Umsätze ins MWST-Register einzutragen, sofern A dies nicht beantragt.<sup>22</sup> In diesem Fall ist die Veredelungsleistung von B dann von der MWST befreit, wenn entweder A oder B selber die Beförderung vornehmen oder den Versand des veredelten Gegenstandes veranlassen. Die Ausfuhr ist mit einer Veranlagungsverfügung der EZV nachzuweisen (B = Exporteur/Versender; Z 532 und 534 ff., Art. 19 Abs. 2 Ziff. 1 und Abs. 4 sowie Art. 20 Abs. 1 MWSTG).

Keine Steuerbefreiung kann B hingegen dann geltend machen, wenn C den veredelten Gegenstand bei B abholt oder abholen lässt (Art. 19 Abs. 4 MWSTG). In diesem Fall ist B auch nicht berechtigt, die MWST auf der Einfuhr als Vorsteuer geltend zu machen, sofern eine solche durch die EZV erhoben wurde.<sup>23</sup>

- **Ist A steuerpflichtig**, ist er als Importeur (per Adresse seines Fiskalvertreters) der rohen Gegenstände auf der Einfuhrzollanmeldung anzugeben (Empfänger = B). In diesem Fall kann er die gegebenenfalls von B überwältzte MWST auf der Veredelungsleistung wie auch die von ihm der EZV entrichtete MWST auf der Einfuhr als Vorsteuer geltend machen, sofern er im Besitz der entsprechenden Veranlagungsverfügung ist.

Falls B im Zeitpunkt der Einfuhr als Importeur auftritt (z.B. weil ihm nicht bekannt ist, dass A steuerpflichtig ist) und die MWST auf der Einfuhr an die EZV entrichtet, hat A dennoch die Möglichkeit, die MWST auf der Einfuhr als Vorsteuer geltend zu machen. Voraussetzung ist, dass B die Veranlagungsver-

22 Praxispräzisierung: Obwohl A mit dem Verkauf der veredelten Gegenstände selbst Inlandlieferungen ausführt, verliert er dadurch nicht grundsätzlich den Steuervergütungsanspruch. Bezieht A Leistungen im Inland (z.B. Beherbergungsleistungen, Mietwagen) und sind die Voraussetzungen der Artikel 28 bis 31 MWSTGV erfüllt, können ihm diese MWST-Betreffnisse vergütet werden.

23 Praxispräzisierung: Die in diesem Fall von B auf seiner Veredelungsleistung geschuldete MWST kann A nicht im Rahmen des Vergütungsverfahrens nach Artikel 28 bis 31 MWSTGV zurückfordern. Dies gilt auch in Bezug auf eine Vergütung der MWST auf der Einfuhr.

fügung der EZV an ihn (A) abgibt und selbst keinen Vorsteuerabzug vornimmt.<sup>24</sup>

#### 9.4.2.2 Mehr als ein inländischer Lohnveredler

Werden nacheinander mehrere inländische Lohnveredler vom ausländischen Lieferanten 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.

#### 9.4.2.3 Lohnveredelungsauftrag durch den ausländischen Endabnehmer

A erbringt keine im Inland steuerbare Lieferung, wenn nicht er, sondern C den Auftrag zur Veredelung des Gegenstandes im Inland gegeben hat. In diesen Fällen erbringt A eine Lieferung im Ausland. Die steuerlichen Folgen bei B (Abzug der MWST auf der Einfuhr als Vorsteuer; Steuerbefreiung der Veredelungsleistung) richten sich nach dem unter Ziff. 9.4.1 Gesagten.

#### 9.5 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, die seine Steuerpflicht – bei entsprechendem Jahresumsatz – grundsätzlich auslöst (Art. 13 in Verbindung mit Art. 21 Abs. 1 und Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG).



Das Zollverfahren der aktiven Veredelung ist ausschliesslich vorgesehen für Gegenstände, die vorübergehend eingeführt und nach erfolgter Veredelung wieder ins Ausland verbracht werden. Verbleiben die veredelten Gegenstände im Inland, ist dieses Zollverfahren nicht möglich; da die Gegenstände für den Verbleib im Inland bestimmt sind, ist eine Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr notwendig.

Ist das ausländische Unternehmen (A) nicht als steuerpflichtige Person eingetragen kann der Lohnveredler (B) die auf der Einfuhr der zu veredelnden Gegenstände erhobene MWST nicht als Vorsteuer geltend machen. Als Importeur ist A per Adresse des Veredlers B zu deklarieren und der Veredler B als Empfänger. Ferner hat der Veredler (B) seine Veredelungsleistung (= Lieferung) zu versteuern.

Ist A nicht im MWST-Register eingetragen und erbringt er – wie dargelegt – Inlandlieferungen von Gegenständen, erlischt bei ihm im betreffenden Jahr der Anspruch auf das Vergütungsverfahren (Art. 28 Abs. 1 Bst. b MWSTGV).

Er hat insbesondere keine Möglichkeit, die ihm von B überwälzte MWST auf der Veredelungsleistung vergütet zu erhalten (Art. 28 – 31 MWSTGV).

- **Ist das ausländische Unternehmen (A) als steuerpflichtige Person eingetragen**, kann es die vom Lohnveredler (B) berechnete MWST wie auch die auf dem Gegenstand erhobene MWST auf der Einfuhr als Vorsteuer geltend machen (Art. 38 Abs. 1 Bst. c MWSTG). Ferner hat es die Inlandlieferung an seinen Abnehmer (C) zu versteuern. A ist auf der Einfuhrzollanmeldung als Importeur per Adresse seines inländischen Fiskalvertreters aufzuführen und B als Empfänger.



Das ausländische Unternehmen (A) erbringt keine Lieferung im Inland, wenn nicht es, sondern sein inländischer Abnehmer (C) den Auftrag zur Veredelung im Inland erteilt hat. Das ausländische Unternehmen (A) erbringt in solchen Fällen eine Lieferung im Ausland (☞ Ziff. 3.1).

## 10. Besonderheiten

### 10.1 Leistungen, die im Zusammenhang mit dem Fürstentum Liechtenstein stehen

Das Fürstentum Liechtenstein gehört aufgrund staatsvertraglicher Vereinbarungen<sup>25</sup> zum Inland. Für die Erhebung der MWST im Fürstentum Liechtenstein ist die Liechtensteinische Steuerverwaltung, Abteilung MWST, Lettstrasse 37, 9490 Vaduz, zuständig. Steuerpflichtige Personen mit Sitz im Fürstentum Liechtenstein verfügen über eine fünfstellige MWST-Nr. Die in ihren Rechnungen offen ausgewiesene MWST können steuerpflichtige Abnehmer mit Sitz in der Schweiz unter Berücksichtigung der Artikel 37 und 38 ff. MWSTG, Z 816 ff. als Vorsteuer geltend machen. Umgekehrt sind grundsätzlich auch steuerpflichtige Personen mit Sitz im Fürstentum Liechtenstein berechtigt, die von schweizerischen steuerpflichtigen Personen ausgewiesene MWST als Vorsteuer geltend zu machen.



Steuerpflichtige Personen mit Sitz im Fürstentum Liechtenstein können nicht Mitglied einer schweizerischen Mehrwertsteuergruppe werden.

<sup>25</sup> Vertrag zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein betreffend die MWST im Fürstentum Liechtenstein (SR 0.641.295.142) und Vereinbarung zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zum Vertrag betreffend die MWST im Fürstentum Liechtenstein (SR 0.641.295.142.1)

### 10.2 Leistungen, die im Zusammenhang mit der Gemeinde Büsingen stehen

Die Gemeinde Büsingen am Hochrhein (kurz: Büsingen) gehört zum deutschen Staatsgebiet, ist aber umgeben von der Schweiz. Diese deutsche Gemeinde ist nur über schweizerisches Staatsgebiet erreichbar. Zwischen Büsingen und der Schweiz gibt es keine Zollüberwachung.

Aufgrund einer staatsvertraglichen Vereinbarung<sup>26</sup> zwischen Deutschland und der Schweiz gehört Büsingen zum Inland.

### 10.3 Leistungen, die im Zusammenhang mit den Talschaften Samnaun und Sampuoir stehen

Die Talschaften Samnaun und Sampuoir gehören zum schweizerischen Staatsgebiet, nicht jedoch zum schweizerischen Zollgebiet (Zollausschlussgebiet). Die Lieferung von Gegenständen aus diesen Talschaften in die Schweiz führt daher zu einer Einfuhr und in umgekehrter Richtung zu einer Ausfuhr. Im Zusammenhang mit der MWST gehören sie

- hinsichtlich der Lieferungen von Gegenständen und des Eigenverbrauchs zum Ausland;
- hinsichtlich der Dienstleistungen und Leistungen des Hotel- und Gastgewerbes zum Inland.



Steuerpflichtige Personen aus den beiden Talschaften können weder Mitglied einer schweizerischen Mehrwertsteuergruppe werden noch können sie mit Saldo- oder Pauschalsteuersätzen abrechnen.

### 10.4 Leistungen, die im Zusammenhang mit dem Flughafen Basel-Mülhausen (EuroAirport) stehen

Das gesamte Areal dieses Flughafens befindet sich auf französischem Staatsgebiet. Der schweizerische Sektor wird jedoch – aufgrund eines Staatsvertrages<sup>27</sup> und eines Notenaustausches<sup>28</sup> mit Frankreich – wie Inland behandelt. Insbesondere ist ein direkter Zugang aus der Schweiz über eine Zollfreistrasse gewährleistet. Steuerlich ergeben sich folgende Auswirkungen:

26 Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Bundesrepublik Deutschland zum Vertrag vom 23. November 1964 über die Einbeziehung der Gemeinde Büsingen am Hochrhein in das schweizerische Zollgebiet betreffend die Ausrichtung eines Anteils der von der Schweiz in ihrem Staatsgebiet und im Gebiet der Gemeinde Büsingen am Hochrhein erhobenen MWST (SR 0.631.112.136.1)

27 Französisch-schweizerischer Staatsvertrag über den Bau und Betrieb des Flughafens Basel-Mülhausen in Blotzheim (SR 0.748.131.934.92)

28 Notenaustausch vom 6./16. Mai 2003 zwischen der Schweiz und Frankreich betreffend Erhebung der MWST im Flughafen Basel-Mülhausen (SR 0.748.131.934.923.1)

– **Flughafenunternehmen**

Das Flughafenunternehmen ist als französisches mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen registriert. Es rechnet deshalb über sämtliche steuerbaren Umsätze zum anwendbaren französischen Steuersatz ab.

– **Baugewerbliche Umsätze**

Die baugewerblichen Umsätze (d.h. die Erstellung von Bauten) unterliegen auf dem gesamten Areal des Flughafens dem französischen Mehrwertsteuerrecht.

Die Abgrenzung der Umsätze, die als baugewerblich gelten und somit der französischen MWST unterliegen, von den übrigen Umsätzen, muss im Einzelnen mit den französischen Behörden abgesprochen werden. Dasselbe gilt für die Frage, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen und welches Verfahren zu beachten ist, damit die im schweizerischen Sektor des Flughafens tätigen schweizerischen Unternehmen als Bauherren die ihnen in Rechnung gestellte französische MWST auf den baugewerblichen Umsätzen von der zuständigen französischen Erstattungsbehörde zurückfordern können.

– **Lieferungen von beweglichen Gegenständen und Dienstleistungen durch im schweizerischen Sektor tätige, in der Schweiz mehrwertsteuerpflichtige Personen**

Umsätze, welche die im schweizerischen Sektor des Flughafens tätigen, in der Schweiz steuerpflichtigen Personen erbringen, unterliegen dem schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, obwohl auch der schweizerische Sektor französisches Staatsgebiet ist. Davon ausgenommen sind einzig die baugewerblichen Umsätze. Das schweizerische Mehrwertsteuerrecht findet somit in diesem Umfang Anwendung auf

- a) Lieferungen von beweglichen Gegenständen (dazu zählen auch werkvertraglich besorgte Arbeiten an beweglichen Gegenständen) und
- b) auf Dienstleistungen.

– **Vorsteuerabzug der im schweizerischen Sektor tätigen schweizerischen Unternehmen**

Die im schweizerischen Sektor des Flughafens tätigen mehrwertsteuerpflichtigen Personen können die ihnen von schweizerischen Lieferanten und Dienstleistungserbringern in Rechnung gestellte Vorsteuer unter Berücksichtigung der Artikel 37 und 38 MWSTG, Z 816 ff. in Abzug bringen.

Im Sinne einer Ausnahme können die im schweizerischen Sektor tätigen steuerpflichtigen schweizerischen Personen gegenüber der ESTV zusätzlich die französische MWST, die ihnen vom Flughafenunternehmen auf den steuerbaren Leistungen (mit Ausnahme der baugewerblichen Umsätze) in Rechnung gestellt wird, auf dem Rückerstattungsweg geltend machen. Das Flug-

hafenunternehmen stellt diese Rechnungen gegenüber schweizerischen Firmen durchwegs in Schweizer Franken aus. Für diese besondere Rückerstattung gelten ebenfalls die allgemeinen Voraussetzungen nach Artikel 37 und 38 MWSTG ff. (☞ Z 816 ff.); d.h., dass die Rückerstattung dieser französischen Vorsteuer auch nur in dem Umfange gewährt wird, als die steuerpflichtige Person die vom Flughafenunternehmen bezogenen Leistungen für einen steuerbaren Zweck verwendet. Von der MWST ausgenommene Umsätze (Art. 18 MWSTG) berechtigen nie zum Vorsteuerabzug oder zu einer Rückerstattung der Vorsteuer (Art. 17 MWSTG).

Dieses besondere Vorsteuer-Rückerstattungsverfahren ist an folgende Voraussetzungen geknüpft:

- Es kommt nur zur Anwendung für die Geltendmachung von französischer MWST/TVA, die vom Flughafenunternehmen Basel-Mülhausen (EuroAirport) auf Lieferungen und Dienstleistungen (mit Ausnahme der baugewerblichen Leistungen) in Rechnung gestellt wurde.
- Für den Antrag auf Rückerstattung der bezahlten französischen Vorsteuern ist das Formular Nr. 1150 vorgesehen. Diese französische Vorsteuer darf also nicht in der MWST-Abrechnung abgezogen werden; sie wird aufgrund des Antrages mit einer separaten Gutschrift erstattet. Zusammen mit dem Rückerstattungsantrag sind der ESTV die Originalrechnungen einzureichen.
- Die Rückerstattung der bezahlten französischen Vorsteuer wird jeweils für ein Semester gewährt (also je für die Zeiträume 1. Januar bis 30. Juni und vom 1. Juli bis 31. Dezember eines Jahres).
- Die Frist für die Geltendmachung der französischen Vorsteuern beträgt je drei Monate nach Ablauf des Rückerstattungszeitraums (somit bis 30. September für das 1. Semester des laufenden und bis 31. März für das 2. Semester des vorangegangenen Kalenderjahres).
- Soweit die französischen Vorsteuern verhältnismässig zu kürzen sind, weil sie Umsätze betreffen, die nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigen, ist die entsprechende Kürzung auf dem Rückerstattungsantrag direkt vorzunehmen. Die vom Flughafenunternehmen Basel-Mülhausen in Rechnung gestellte französische MWST ist in der Buchhaltung auf einem separaten Vorsteuer-Konto zu erfassen.

### 10.5 Leistungen, die im Zusammenhang mit Campione d'Italia stehen

Diesbezüglich orientiert das Merkblatt Steuerliche Behandlung von Leistungen, die im Zusammenhang mit Campione d'Italia stehen.