



Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV  
Administration fédérale des contributions AFC  
Amministrazione federale delle contribuzioni AFC  
Administraziun federala da taglia AFT

Hauptabteilung Mehrwertsteuer

## **Merkblatt Nr. 05**

**(überarbeitete Neuauflage per 1.12.2003)**

# **Ort der Lieferung von Gegenständen**

---

### **Inhaltsverzeichnis**

Vorbemerkungen	3
Abkürzungsverzeichnis	3
<b>1. EINLEITUNG</b>	<b>3</b>
<b>2. ORT UND ZEITPUNKT DER LIEFERUNG VON GEGENSTÄNDEN</b>	<b>5</b>
2.1 Der Gegenstand wird vom Lieferanten nicht befördert oder versandt / Übernahme beim Lieferanten	5
2.2 Der Gegenstand wird vom Lieferanten befördert oder versandt	5
2.3 Abgrenzungskriterien zwischen Abhollieferungen und Versandlieferungen	6
2.4 Der Gegenstand wird im Rahmen eines Werkvertrages abgeliefert	6
2.5 Mietgeschäfte	6
2.6 Verzollungsstatus	6
<b>3. FOLGEN FÜR DEN GRENZÜBERSCHREITENDEN VERKEHR</b>	<b>7</b>
3.1 Einfuhr	7
3.1.1 Abhollieferung	7
3.1.2 Beförderungs- und Versandlieferung	7

3.1.3	Sammelsendungen gleicher Gegenstände an verschiedene Empfänger	8
3.1.4	Werkvertragliche Lieferung	10
<b>3.2</b>	<b>Ausfuhr</b>	<b>11</b>
3.2.1.	Abhollieferung	11
3.2.2	Beförderungs- und Versandlieferung	11
3.2.3	Für das Ausland bestimmte Lieferung an einen inländischen Abnehmer	12
3.2.4	Werkvertragliche Lieferung	14
3.2.5	Inlandlieferungen im Reisenden- und Grenzverkehr	14
<b>4.</b>	<b>ORT UND ZEITPUNKT DER LIEFERUNG BEI REIHENGESCHÄFTEN</b>	<b>15</b>
<b>4.1</b>	<b>Umschreibung und Voraussetzungen</b>	<b>15</b>
<b>4.2</b>	<b>Abholreihengeschäfte</b>	<b>15</b>
<b>4.3</b>	<b>Beförderungs- und Versandreihengeschäfte</b>	<b>18</b>
<b>4.4</b>	<b>Besonderheiten bei Ausfuhrreihengeschäften</b>	<b>21</b>
4.4.1	Vereinfachte Ausfuhrregelung (VAR)	21
4.4.2	Art des Gegenstandes und der Ausfuhrabfertigung	22
4.4.3	Ausfuhrbeiträge	23
4.4.4	Steuerüberwälzung	23
<b>5.</b>	<b>ORT UND ZEITPUNKT DER LIEFERUNG BEI KOMMISSIONSGESCHÄFTEN</b>	<b>23</b>
<b>5.1</b>	<b>Definition</b>	<b>23</b>
<b>5.2</b>	<b>Ort der Lieferungen</b>	<b>24</b>
<b>5.3</b>	<b>Zeitpunkt der Lieferungen</b>	<b>24</b>
<b>5.4</b>	<b>Beispiel</b>	<b>24</b>
<b>6.</b>	<b>ORT UND ZEITPUNKT DER LIEFERUNG BEI AUSLIEFERUNGS- UND KONSIGNATIONSLAGERN</b>	<b>25</b>
<b>7.</b>	<b>ORT UND ZEITPUNKT DER LIEFERUNG BEI MIETGESCHÄFTEN</b>	<b>27</b>
<b>7.1</b>	<b>Ort der Vermietung</b>	<b>27</b>
<b>7.2</b>	<b>Grenzüberschreitende Mietgeschäfte</b>	<b>28</b>
7.2.1	Einfuhr	28
7.2.2	Ausfuhr	29
<b>7.3</b>	<b>Werkvertragliche Lieferung mit Mietkomponente</b>	<b>30</b>
<b>8.</b>	<b>VEREDLUNGSVERKEHR</b>	<b>30</b>
<b>8.1</b>	<b>Ausländische Unternehmen, die keine Inlandlieferung ausführen</b>	<b>31</b>
8.1.1	Aktiver Veredelungsverkehr	31
8.1.2	Veredlung vor der Ausfuhr durch einen oder mehrere Dritte	33
<b>8.2</b>	<b>Ausländische Unternehmen, die Inlandlieferungen ausführen</b>	<b>33</b>
8.2.1	Transitveredelungsverkehr	33
8.2.2	Veredlung im Inland und anschliessende Weiterlieferung im Inland	36

## Vorbemerkungen

Mündliche oder schriftliche Auskünfte, die unter dem Recht der Verordnung des Bundesrates über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 erteilt wurden und mit dem Inhalt der vorliegenden Publikation nicht übereinstimmen, gelten mit dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG) nicht mehr. Gleiches gilt für mündliche oder schriftliche Auskünfte, die nach der vorhergehenden Fassung (Gültigkeit ab 1.1.2001) des Merkblatts Nr. 5 erteilt wurden und dem nachstehend Gesagten widersprechen.

Es wird darauf hingewiesen, dass für die Erhebung der Mehrwertsteuer auf den Umsätzen im Inland sowie auf dem Bezug von Dienstleistungen, welche von Unternehmen mit Sitz im Ausland erbracht werden, einzig die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV), für die Erhebung der Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen einzig die Eidg. Zollverwaltung (EZV) zuständig ist. Andere Stellen sind daher nicht zuständig, diesbezüglich für die ESTV bzw. die EZV rechtsverbindliche Auskünfte zu erteilen. Die EZV hat im Zusammenhang mit der Einfuhr von Gegenständen und den Fragen, welches Rechtsgeschäft zur Einfuhr führt und wer als Importeur gilt, das MWST-Info-Blatt Nr. 02 herausgegeben ([www.zoll.admin.ch](http://www.zoll.admin.ch)).

## Abkürzungsverzeichnis

ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
EZV	Eidgenössische Zollverwaltung (bezüglich der Anschriften und Telefonnummern ist die Innenseite des Umschlags zur Wegleitung 2001 für Mehrwertsteuerpflichtige zu beachten)
MWST	Mehrwertsteuer
MWSTG	Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20)
MWSTGV	Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (SR 641.201)
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
VAR	Vereinfachte Ausfuhrregelung
Z	Randziffer in der Wegleitung 2001
ZG	Zollgesetz vom 1. Oktober 1925 (SR 631.0)
Ziff.	Ziffer in dieser Publikation

## 1. Einleitung

Das vorliegende Merkblatt richtet sich an Unternehmungen, welche grenzüberschreitende Lieferungen einschliesslich Reihengeschäfte tätigen. Es gibt sowohl im Inland als auch im Ausland domizilierten Unternehmungen sowie deren Vertretern Auskunft über ihre mit der MWST im Zusammenhang stehenden Rechte und Pflichten. Ebenso ist es zweckmässig, weitere Publikationen der ESTV beizuziehen, so die Broschüre über die Steuer-

pflicht bei der MWST, die Broschüre über das Transportwesen sowie die Merkblätter über grenzüberschreitende Dienstleistungen; Abgrenzung, Lieferung, Dienstleistung- und über die steuerliche Behandlung von Leistungen, die im Zusammenhang mit Campione d'Italia stehen.

Die Schweiz ist nicht Mitglied der Europäischen Union (EU). Aus Sicht der EU wie auch der Schweiz gelten deshalb Lieferungen von und nach der Schweiz als Einfuhr von resp. Ausfuhr in ein Drittland.

Ziff. 2 des vorliegenden Merkblatts 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. Ziff. 4 bis 8 behandeln den Ort und den Zeitpunkt der Lieferung im Rahmen von spezifischen Geschäften, namentlich von Reihengeschäften (Ziff. 4), Kommissionsgeschäften (Ziff. 5), Auslieferungslagern (Ziff. 6), Mietgeschäften (Ziff. 7) und vom Veredelungsverkehr (Ziff. 8).

Bezüglich Zollfreilager und offene Zolllager (OZL) wird auf die Broschüre über das Transportwesen verwiesen.

Gemäss Artikel 13 MWSTG gilt als Ort einer 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 Steuer 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 Zollkontrolle standen;
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 Lieferungsgeschäfts 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

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 erbracht wird. Der Begriff des Inlandes gemäss Z 367 (zur steuerlichen Behandlung von Leistungen, die im Zusammenhang mit Campione d'Italia stehen, s. das gleichnamige Merkblatt) stützt sich auf Artikel 3 Absatz 1 MWSTG.

Nach Artikel 5 Buchstabe a MWSTG / Z 23 findet die MWST nur für Lieferungen im Inland, nicht jedoch für solche im Ausland Anwendung (vorbehalten bleiben die Bestimmungen zur MWST auf der Einfuhr). Das MWSTG definiert ausdrücklich den Ort der Lieferung. Dabei wird wie folgt unterschieden:

### 2.1 Der Gegenstand wird vom Lieferanten nicht befördert oder versandt / Übernahme beim Lieferanten (Art. 13 Bst. a MWSTG / Z 368)

Die Gegenstände werden vom Abnehmer oder in dessen Auftrag von einem Dritten (z. B. Spediteur, Frachtführer) beim Lieferanten abgeholt (Abhollieferungen). Bei solchen Lieferungen ist der Ort der Lieferung dort, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über diesen wirtschaftlich zu verfügen, befindet. Die Verfügungsmacht wird auf den Abnehmer übertragen, sobald dieser den Gegenstand der Lieferung körperlich vom Lieferanten selbst in Empfang nimmt oder von einem Dritten in Empfang nehmen lässt.

### 2.2 Der Gegenstand wird vom Lieferanten befördert oder versandt (Art. 13 Bst. b MWSTG / Z 369)

Werden die Gegenstände vom Lieferanten befördert oder versandt, liegen Beförderungs- oder Versandlieferungen vor. Der Ort und der Zeitpunkt, an dem diese Lieferungen als erbracht gelten, sind in der Folge dort, wo bzw. wann die Beförderung oder der Versand des Gegenstandes zum Abnehmer (oder in dessen Auftrag zu einem Dritten) beginnt.

Unter **Befördern** ist der Transport eines Gegenstandes durch den Lieferanten selbst (Transport auf eigene Rechnung) zu verstehen. Dieser befördert den Gegenstand der Lieferung an seinen Abnehmer oder in des-

sen Auftrag an einen Dritten. Der Beginn der Beförderung und somit der Zeitpunkt der Lieferung ist mit dem effektiven Transportbeginn gleichzusetzen und nicht schon mit dessen Vorbereitungshandlungen, wie etwa das Bereitstellen des Gegenstandes oder dessen Verpackung.

Beim **Versenden** lässt der Lieferant den Transport des Gegenstandes zum Abnehmer (oder in dessen Auftrag an einen Dritten) durch einen Spediteur oder durch einen Frachtführer ausführen. Der Beginn des Versandes und somit der Zeitpunkt der Lieferung fallen mit der Übergabe des Gegenstandes an das Transportunternehmen zusammen.

### **2.3 Abgrenzungskriterien zwischen Abhollieferungen (Ziff. 2.1) und Versandlieferungen (Ziff. 2.2)**

Wird ein unabhängiger Dritter (Spediteur, Frachtführer) mit der grenzüberschreitenden 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 auf Zusehen hin davon ausgegangen, dass eine **Versandlieferung** vorliegt, wenn der Lieferant dem Dritten den grenzüberschreitenden Beförderungsauftrag erteilt (Speditions- oder Frachtauftrag). 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.

### **2.4 Der Gegenstand wird im Rahmen eines Werkvertrages abgeliefert (Art. 13 Bst. a MWSTG / Z 368; vgl. dazu auch Ziff. 3.1.4, 3.2.4 und 7.3)**

Eine von obigen Ausführungen abweichende Regelung gilt, wenn der Gegenstand durch den Lieferanten selber oder für dessen Rechnung durch einen Dritten z. B. installiert, repariert oder montiert wird (werkvertragliche Lieferung), und zwar ungeachtet dessen, ob die Inbetriebnahme durch den Lieferanten oder den Abnehmer erfolgt. Ort der Lieferung ist in diesen Fällen der Ort, an dem die werkvertragliche Leistung vorgenommen wird. Die Lieferung beginnt mit der Aufnahme der Tätigkeit am Ort der Montage, Installation oder der Reparatur.

### **2.5 Mietgeschäfte**

Für Lieferungen im Rahmen von Mietgeschäften siehe Ziff. 7 hienach.

### **2.6 Verzollungsstatus**

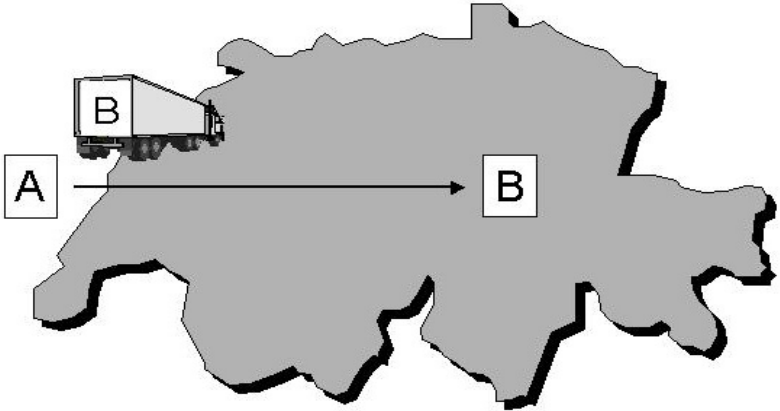
Das Kriterium, ob ein Gegenstand inländisch verzollt ist oder nicht, ist für die Beurteilung, ob ein Inland- oder Auslandumsatz vorliegt, nicht entscheidend (s. Ziff. 7 hienach).

### 3. Folgen für den grenzüberschreitenden Verkehr

#### 3.1 Einfuhr

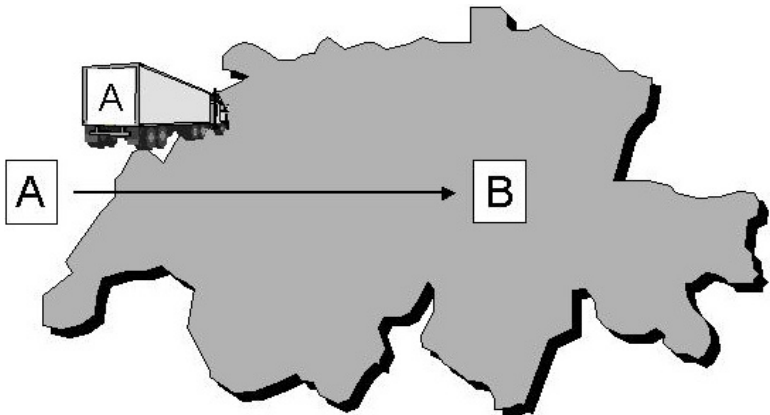
Der im Ausland domizilierte A liefert dem Inländer B einen Gegenstand.

##### 3.1.1 Abhollieferung (Ziff. 2.1 und 2.3)



Bei A handelt es sich um eine Lieferung im Ausland, die seine Steuerpflicht im Inland nicht auslöst; B ist in der zollamtlichen Einfuhrdeklaration als Importeur aufzuführen und kann - unter Vorbehalt von Artikel 38 ff. / Z 740 ff. - die MWST auf der Einfuhr als Vorsteuer abziehen. Die vereinfachte Einfuhr (s. insbesondere Ziff. 3.1.2, 2. Absatz, hienach) ist bei Abhollieferungen ausgeschlossen.

##### 3.1.2 Beförderungs- und Versandlieferung (Ziff. 2.2 und 2.3)



Bei A liegt eine Lieferung im Ausland vor, die seine Steuerpflicht im Inland nicht auslöst. Selbst wenn A mit den Verkaufskonditionen „ver-

zollt und versteuert“ liefert und A die anlässlich des Imports 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) die MWST auf der Einfuhr entrichtet, diese Steuer als Vorsteuer geltend machen, sofern er im Besitz der zollamtlichen Einfuhrdokumente ist, auf welchen er (B) als Importeur aufzuführen ist, und die Bedingungen nach Artikel 38 ff. MWSTG / Z 740 ff. vollumfänglich erfüllt sind. Sofern A die Einfuhrsteuer entrichtet, 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 erlaubt (Art. 37 Abs. 4 MWSTG). Eine verdeckte Steuerüberwälzung liegt auch dann noch vor, wenn A auf seiner Rechnung an B Folgendes vermerkt: „Einfuhrsteuer gemäss zollamtlichem Einfuhrdokument-Nr. ... vom ...“. B kann aufgrund von Rechnungen, die ihm A ausstellt, in keinem Fall den Vorsteuerabzug vornehmen. Dies kann er wie bereits erwähnt ausschliesslich aufgrund der zollamtlichen Einfuhrdokumente tun, auf denen er als Importeur aufgeführt sein muss.

A kann, sofern er steuerpflichtig ist, eine Unterstellungserklärung für die **vereinfachte Einfuhr** bei der ESTV einreichen (Form. Nr. 1235 / 1236). Bei Vorliegen der entsprechenden Bewilligung kann A die Gegenstände im eigenen Namen einführen (Importeur ist A per Adresse seines Fiskalvertreters) und die der EZV entrichtete Einfuhrsteuer als Vorsteuer geltend machen (vorbehalten bleiben Art. 38 ff. MWSTG / Z 740 ff.). Die Lieferung an B muss A daraufhin analog einer Inlandlieferung zum massgebenden Steuersatz (reduzierter oder Normalsteuersatz) abrechnen (s. auch Ziff. 3.1.3, 3. Lemma).

Ist A nicht steuerpflichtig, kann er ggf. für die Steuerpflicht optieren. Voraussetzung dafür ist insbesondere, dass er pro Jahr mehr als 40'000 Franken Umsatz erzielt aus derartigen Lieferungen an steuerpflichtige Abnehmer (Z 688 ff.).

### **3.1.3 Sammelsendungen gleicher Gegenstände an verschiedene Empfänger**

#### **- Einzeldeklaration mit Einzeleinfuhrdokument für jeden Empfänger**

Wie aus Ziff. 3.1.1 und 3.1.2 hervorgeht, werden ausländische Lieferanten wegen Lieferungen beweglicher Gegenstände ins Inland in der Regel nicht steuerpflichtig. Auch bei Sendungen an mehrere steuerpflichtige Empfänger (Sammelsendungen) muss grundsätzlich für jeden einzelnen Empfänger ein separater Mehrwertsteuerausweis erstellt werden, da bei diesen sonst der Anspruch auf Abzug der MWST auf der Einfuhr als Vorsteuer entfällt. Zur Vermeidung übermässiger administrativer Umtriebe bieten die EZV und die ESTV Hand zu Vereinfachungen, nämlich zur Kollektivdeklaration und zur vereinfachten Einfuhr.



- Kollektivdeklaration mit Ersatzbeleg für jeden Empfänger, sofern diese zum Vorsteuerabzug berechtigt sind

In diesem Fall wird anlässlich der Einfuhrabfertigung für die gesamte Sammelsendung nur eine Einfuhrdeklaration erstellt. Auf dieser Einfuhrdeklaration müssen die „Importeure“ und die „Empfänger“ als „Verschiedene“ angegeben werden. Diese Einfuhrdeklaration ist zusammen mit den auf die Importeure lautenden Rechnungen dem Zollamt zu übergeben.

Sofern die Importeure vorsteuerabzugsberechtigende Belege benötigen, kann anstelle der Original-Einfuhrdeklaration ein zollamtlich gestempelter Ersatzbeleg treten. Als Ersatzbelege kommen von Zollmeldepflichtigen eigens dafür erstellte Belege im Format A4 (ohne Firmenlogo) in Betracht. Diese Ersatzbelege haben neben dem Vermerk „gilt als Original des Einfuhrdokuments gem. Artikel 38 Absatz 7 Buchstabe c MWSTG“ folgende Angaben zu enthalten:

- Rechnungsnummer des Lieferanten,
- MWST-Nr. des Importeurs,
- Nummer und Datum des Original-Zoll-/Mehrwertsteuerausweises,
- Mehrwertsteuersatz,
- Entgelt am ersten Bestimmungsort,
- auf den einzelnen Importeur (Rechnungsempfänger) entfallender MWST-Betrag, den die EZV erhoben hat,
- Zoll- sowie andere Steuer- und Abgabebeträge, welche die EZV erhoben hat.

Diese Angaben sind untereinander anzubringen. Andere Vermerke und Hinweise sind auf den Ersatzbelegen für den Vorsteuerabzug nicht zulässig. An die Ersatzbelege ist zudem eine Kopie der Lieferantenrechnung zu heften.

Nähere Auskünfte zur Kollektivdeklaration erteilt die EZV.

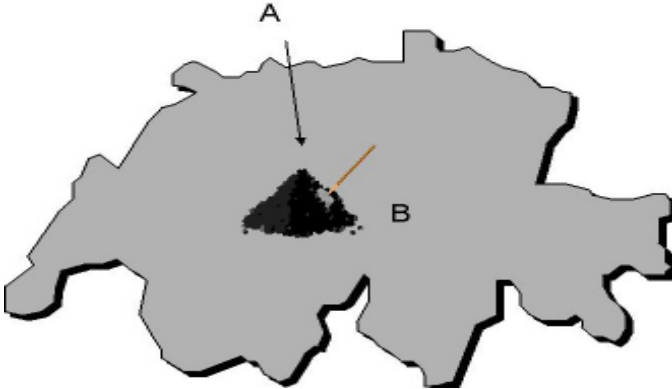
- Einfuhr durch den in- oder ausländischen Verkäufer bzw. Lieferer; Vereinfachung bei der Einfuhr (Unterstellungserklärung)

Insbesondere bei Sammelsendungen<sup>1</sup> empfiehlt es sich, dass sich Lieferanten der vereinfachten Einfuhr unterstellen. Sie können so allenfalls verhindern, dass für jeden einzelnen Abnehmer eine Einfuhrdeklaration erstellt werden muss, und sie dürfen in ihren Rechnungen an die Abnehmer die MWST offen ausweisen. Für Näheres zur vereinfachten Einfuhr s. Ziff. 3.1.2, 2. Absatz, hievor sowie das in den Form. Nr. 1235 / 1236 Gesagte.

---

<sup>1</sup> Die vereinfachte Einfuhr ist auch bei Einzelsendungen möglich (s. Ziff. 3.1.2).

### 3.1.4 Werkvertragliche Lieferung (Ziff. 2.4)



Erbringt A eine werkvertragliche Lieferung im Inland (z. B. Streichen einer Fassade, Montage, Unterhalt oder Reparatur einer Maschine), löst dies bei entsprechendem Jahresumsatz (Art. 21 Abs. 1 und Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG) die Steuerpflicht von A aus. Näheres zur Steuerpflicht ausländischer Unternehmen geht aus dem gleichnamigen Orientierungsschreiben der ESTV<sup>2</sup> sowie aus der Broschüre über die Steuerpflicht bei der MWST hervor; weiter wird auf das MWST-Info-Blatt Nr. 5 „Einfuhr von Gegenständen im Zusammenhang mit einer werkvertraglichen Lieferung“ der EZV verwiesen (s. unter [www.zoll.admin.ch](http://www.zoll.admin.ch)).

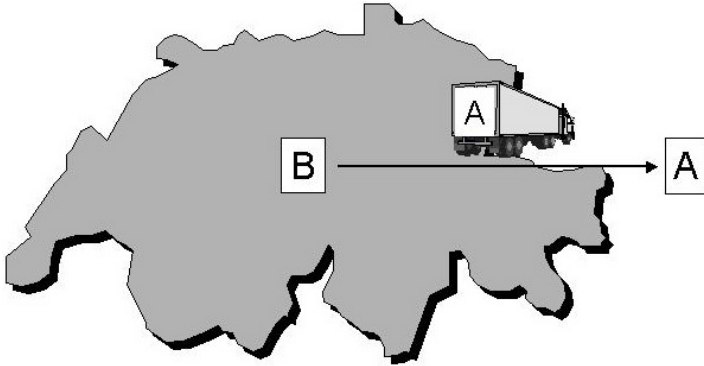
Ist A (z. B. aufgrund zu geringer Umsätze) nicht steuerpflichtig, ist die MWST auf der Einfuhr nicht nur auf dem Wert des Materials (z. B. Farbe), sondern auf dem Gesamtergebn, einschliesslich der Arbeitsleistung, geschuldet (z. B. Malerarbeit inkl. Farbe / Art. 76 Abs. 1 Bst. c MWSTG / Z 726). In diesen Fällen ist A per Adresse des inländischen Abnehmers B als Importeur und B als Empfänger in den zollamtlichen Einfuhrdokumenten aufzuführen (Näheres dazu s. das MWST-Info-Blatt Nr. 05 der EZV). B, der im Besitz der zollamtlichen Einfuhrdokumente ist, kann (Art. 38 ff. MWSTG / Z 740 ff. bleiben vorbehalten) die Einfuhrsteuer als Vorsteuer geltend machen. Im Inland anfallende Steuern auf Spesen können bei A weder im Rahmen des Vorsteuerabzugs – er ist nicht steuerpflichtig – noch im Vergütungsverfahren – er führt Lieferungen im Inland aus; vgl. Art. 28 Abs. 1 Bst. b MWSTGV – geltend gemacht werden. Zur Vermeidung einer derartigen Schattenssteuer kann A gegebenenfalls für die Steuerpflicht optieren (Z 688).

Beim inländischen Auftraggeber B handelt es sich nicht um den Bezug einer Dienstleistung von einer im Ausland domizilierten Firma, da sich werkvertragliche Arbeiten stets als Lieferungen qualifizieren.

<sup>2</sup> Erhältlich bei der Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Sektionen Eintragungen und Löschungen; Tel. 031/325 76 21

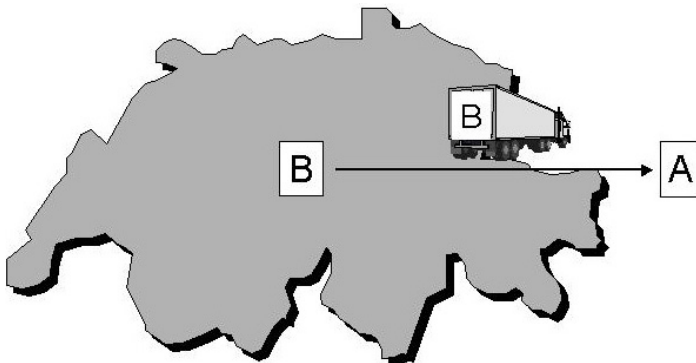
## 3.2 Ausfuhr

### 3.2.1 Abhollieferung (Ziff. 2.1 und 2.3)



Der im Inland domizilierte B liefert dem nicht steuerpflichtigen Ausländer A einen sich im Inland befindenden Gegenstand. A oder in dessen Auftrag ein Dritter holt den Gegenstand bei B ab. Bei B handelt es sich um eine Lieferung im Inland, die seine (subjektive) Steuerpflicht auslösen kann. Der im Ausland domizilierte A ist per Adresse seines inländischen Lieferanten im zollamtlichen Ausfuhrdokument als Experteur / Versender aufzuführen (z. B. Müller GmbH, Hamburg, per Adresse c/o Morel AG, 1700 Freiburg); im Rahmen der Verwaltungspraxis wird die Steuerbefreiung bei B auch dann anerkannt, wenn B als Experteur / Versender im zollamtlichen Ausfuhrdokument erscheint. B kann seinerseits, sofern die Bedingungen gem. Z 532 und 534 ff. vollumfänglich erfüllt sind, die Lieferung steuerfrei ausführen.

### 3.2.2 Beförderungs- und Versandlieferung (Ziff. 2.2 und 2.3)



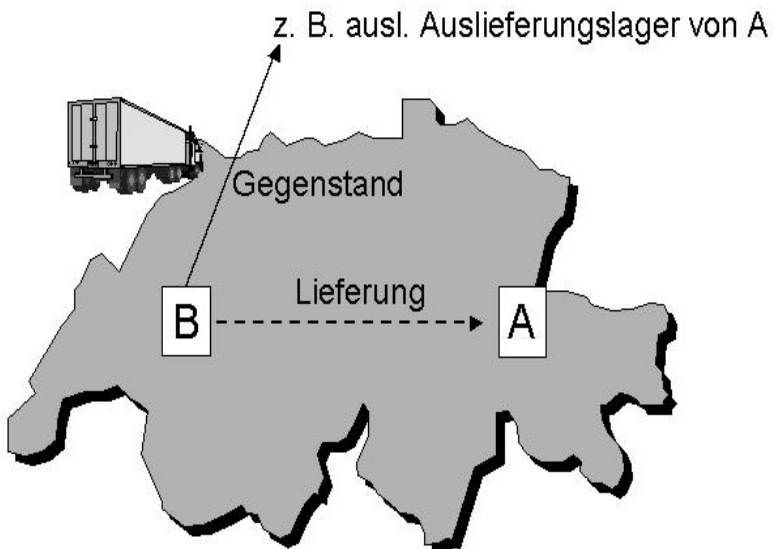
Der im Inland domizilierte B liefert dem nicht steuerpflichtigen Ausländer A einen sich im Inland befindenden Gegenstand. B befördert oder

versendet den Gegenstand an A. Bei B handelt es sich um eine Lieferung im Inland, die seine (subjektive) Steuerpflicht auslösen kann. B ist im zollamtlichen Ausfuhrdokument als Exporteur / Versender aufzuführen, und er kann, sofern er die Ausfuhr mit einem zollamtlichen Ausfuhrdokument nachweist, seine Lieferung steuerfrei ausführen (Z 534 ff.).

Unabhängig von der steuerrechtlichen Behandlung im Inland empfiehlt die ESTV bei Lieferungen ins Ausland, bei denen die Konditionen „verzollt und versteuert“ gewählt werden, die allfällige Steuerpflicht im Ausland zu überprüfen. Nähere Auskünfte darüber erteilen die zuständigen Finanzämter 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. 01 / 283 61 61;
- Handelskammer Frankreich-Schweiz, Beckenhofstrasse 58, Postfach 344, 8035 Zürich, Tel. 01 / 363 55 54;
- Italienische Handelskammer, Seestrasse 123, Postfach, 8002 Zürich, Tel. 01 / 289 23 23;
- Österreichische Handelsdelegation, Talstrasse 65, 8001 Zürich, Tel. 01 / 212 48 00.

### 3.2.3 Für das Ausland bestimmte Lieferung an einen inländischen Abnehmer



Der steuerpflichtige B verkauft dem steuerpflichtigen A einen Gegenstand. A beauftragt B, den betreffenden Gegenstand beispielsweise direkt ins ausländische Auslieferungslager von A zu verbringen.<sup>3</sup>

Auch in diesem Fall handelt es sich bei B um eine steuerbare Inlandlieferung. A schuldet auf der Ausfuhr keine MWST, sofern er die Ausfuhr mit einem zollamtlichen Ausfuhrdokument nachweisen kann (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 4 und Art. 20 Abs. 1 MWSTG / Z 533 ff.). Auf dem zollamtlichen Ausfuhrdokument muss der Preis franko Schweizergrenze deklariert werden, den der Exporteur (A) bei einem Verkauf des Gegenstands – unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs – erzielen würde (Marktwert). Als Exporteur / Versender muss A auf dem zollamtlichen Ausfuhrdokument vermerkt sein.

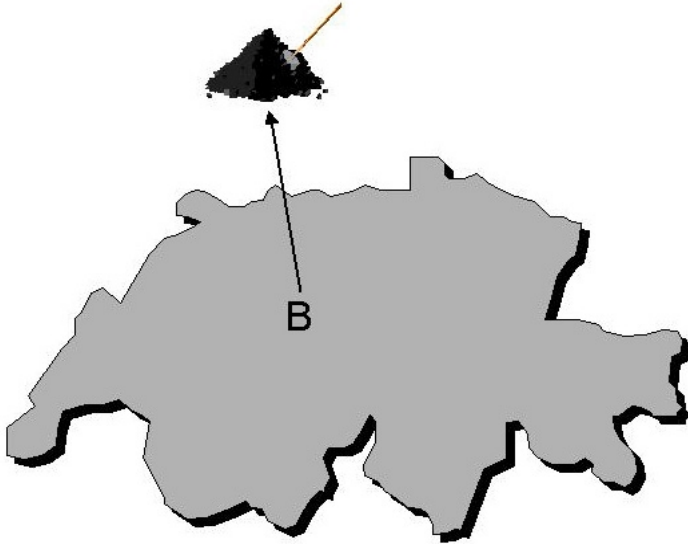
Vom Grundsatz abweichend, dass auf dem zollamtlichen Ausfuhrdokument A als Exporteur / Versender und als Wert dessen angenommener Verkaufspreis (s. den vorangehenden Absatz) angegeben sein müssen, akzeptiert die ESTV stattdessen in der nachstehend beschriebenen Verwaltungspraxis, dass B als Exporteur / Versender und als Ausfuhrwert der Wert seiner Lieferung an A deklariert werden; in diesem Fall ist die Lieferung von B von der Steuer befreit. Folgende Voraussetzungen müssen jedoch erfüllt sein:

- a) Es liegt eine Beförderungs- oder Versandlieferung vor;
- b) B muss eine Fotokopie des Ausfuhrnachweises an A abgeben. Für Exporteure, die mit der EZV die VAR vereinbart haben, genügt eine zollamtlich gestempelte Kopie der Ausfuhrliste;
- c) die Rechnung, welche B an A ausstellt, muss klare Informationen über den Geschäftsablauf beinhalten. Ebenso müssen Art und Menge der gelieferten Gegenstände vermerkt sein. Die vom Erstlieferanten gelieferten Gegenstände müssen eindeutig identifizierbar sein.

---

<sup>3</sup> Denkbar ist auch, dass B angewiesen wird, den Gegenstand in ein Zollfreilager oder Offenes Zolllager (OZL) zu verbringen. Dabei muss beachtet werden, dass eine definitive Ausfuhrabfertigung in diesen Fällen nur möglich ist, wenn bereits im Zeitpunkt der Einlagerung feststeht, wohin der Gegenstand anschliessend verbracht werden soll. Eine Zwischenlagerung in einem Zollfreilager oder OZL ist nicht statthaft, wenn der Gegenstand von dort aus wieder ins Inland gelangen soll.

### 3.2.4 Werkvertragliche Lieferung (Ziff. 2.4)



Sofern die Bearbeitung des betreffenden Gegenstandes im Ausland erfolgt, liegt bei B eine Lieferung im Ausland vor, die nicht steuerbar ist und seine Steuerpflicht nicht auslöst. Ist B im Inland steuerpflichtig, 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. Die Ausfuhr dieser Gegenstände muss er zollamtlich (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 4 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 1 MWSTG / Z 533 ff.), die im Ausland erbrachte Lieferung buch- und belegmässig nachweisen (Z 579). Auf dem zollamtlichen Ausfuhrdokument ist der Marktwert der Gegenstände franko Schweizergrenze im Zeitpunkt der Ausfuhr zu deklarieren; der Wert der (später) im Ausland erbrachten Lieferung zählt nicht dazu. Die Verbringung von Betriebsmitteln ins Ausland ist ebenfalls von der Steuer 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, kann vor der Ausfuhr unter Umständen eine Zwischenabfertigung (z. B. Freipassabfertigung, Carnet ATA) beantragt werden. Nähere Auskünfte dazu erteilen die EZV oder - insbesondere zum Carnet ATA - die Handelskammern.

### 3.2.5 Inlandlieferungen im Reisenden- und Grenzverkehr

Sofern Privatpersonen mit Wohnsitz im Ausland (Touristen) Gegenstände in einem Ladengeschäft kaufen und diese Gegenstände für ihren privaten Gebrauch oder für Geschenkzwecke bestimmt sind, ist

ausschliesslich die unter Z 558 ff. vorgesehene Sonderregelung anzuwenden, wobei die dafür vorgesehenen Ausfuhrdeklarationen (Form. Nr. 11.49 oder 11.49 [A]) vollständig auszufüllen sind.

## 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 muss der letzte Abnehmer der Kette dem ersten Lieferanten bekannt sein.

Demgegenüber liegt kein Reihengeschäft vor, wenn nicht der letzte Empfänger, sondern der zweite Lieferant der Reihe den Gegenstand beim ersten Lieferanten abholt oder einen Dritten damit beauftragt, dies auszuführen. Um diesfalls den Ort der Lieferung sowohl beim ersten wie auch beim zweiten Lieferanten bestimmen zu können, ist Ziff. 3 hievor bzw. das im MWST-Info-Blatt Nr. 2 der EZV Gesagte anzuwenden. Letzteres gibt ebenfalls Auskunft über die steuerliche Behandlung von Reihengeschäften.

*Beispiel:*



### 4.2 Abholreihengeschäfte

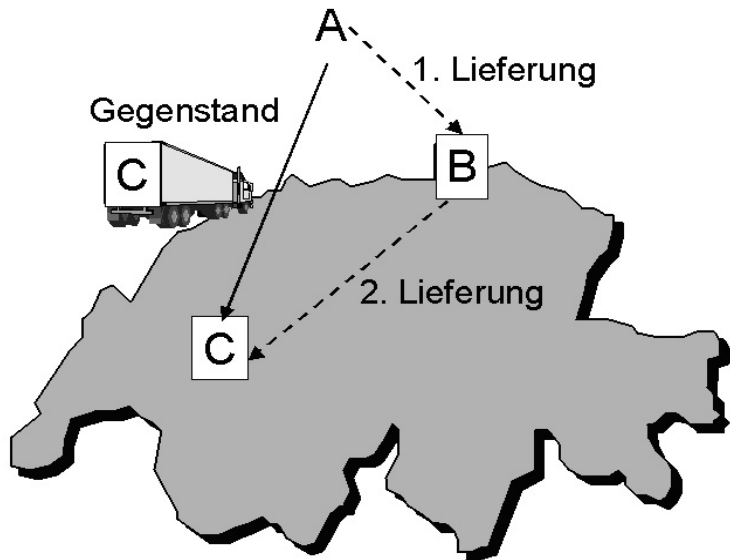
Bei einem Abholreihengeschäft holt der letzte Abnehmer der Reihe oder sein Beauftragter (z. B. Spediteur, Frachtführer) den Gegenstand der Lieferung beim ersten Lieferanten in der Reihe ab. Lieferungsort ist der Ort,

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 s. Ziff. 2.1 und 2.3).

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

Bei den grenzüberschreitenden Reihengeschäften ist Folgendes zu beachten:

- Einfuhr



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.

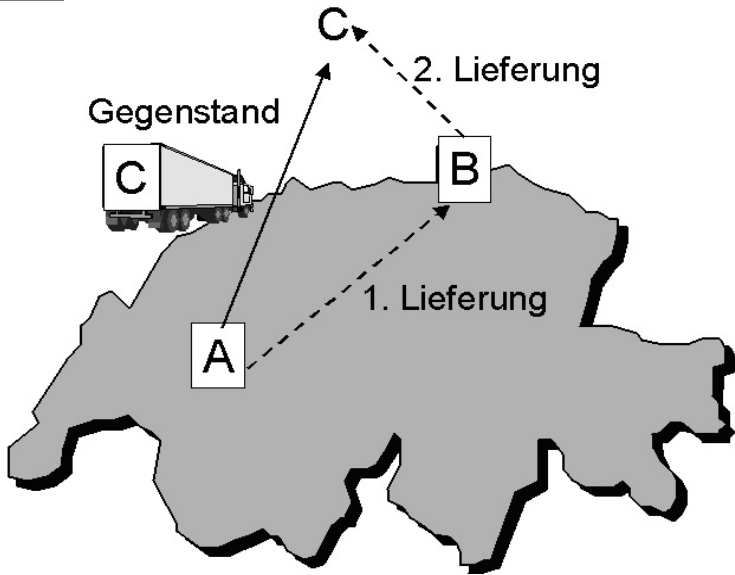
Ein in- oder ausländischer Lieferant in der Reihe (B), der den im Ausland domizilierten ersten Lieferanten (A) anweist, den Gegenstand seinem Abnehmer (C) im Ausland zu übergeben, hat solche Umsätze nicht zu versteuern (Lieferung im Ausland).

Auf der Einfuhrdeklaration ist der letzte Abnehmer (C) in der Reihe als Empfänger und Importeur aufzuführen. Die MWST auf der Einfuhr des Gegenstandes wird vom Entgelt zuzüglich der Nebenkosten (Beförderungs-, Versicherungs-, Verzollungskosten usw.) bis zum ersten Bestimmungsort erhoben, das der letzte Abnehmer in der Reihe (C) seinem Lieferanten (B) bezahlt. Dieser Betrag muss auch auf der Einfuhrdeklaration angegeben sein.



Das vereinfachte Verfahren für eingeführte Gegenstände nach Ziff. 3.1.2, 2. Absatz, hievon ist bei Abholreihengeschäften nicht anwendbar.

- Ausfuhr



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.

— Lieferung von A

Bei A liegt eine steuerbare Inlandlieferung vor, die seine (subjektive) Steuerpflicht auslösen kann. Eine Steuerbefreiung ist bei A ausgeschlossen, 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 Art. 19 Abs. 4 MWSTG).

— Lieferung von B

Bei B liegt eine Inlandlieferung vor, die seine (subjektive) Steuerpflicht auslösen kann, und zwar ungeachtet dessen, ob B im In- oder Ausland domiziliert ist<sup>4</sup>. Ist B steuerpflichtig, kann er die von A überwälzte Steuer als Vorsteuer geltend machen (Art. 38 ff. MWSTG / Z 740 ff.

---

<sup>4</sup> Erbringt B ausschliesslich derartige Lieferungen, sieht die ESTV im Rahmen ihrer Verwaltungspraxis von seiner Eintragung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ab, wenn dies B nicht ausdrücklich verlangt (und die Voraussetzungen dafür erfüllt sind). Im betreffenden Jahr besteht für B kein Anspruch auf das Vergütungsverfahren nach Art. 28 ff. MWSTGV.

bleiben vorbehalten). Da C, der Abnehmer von B, den Liefergegenstand im Inland selber abholt bzw. abholen lässt, ist die Lieferung von B von der Steuer befreit, sofern

- a) B im Besitz des zollamtlichen Ausfuhrdokuments ist, welches den ausländischen C per Adresse B (bzw. A wenn B Ausländer ist) als Exporteur / Versender ausweist (in der Verwaltungspraxis wird die Steuerbefreiung bei B auch dann angenommen, wenn B als Exporteur / Versender ausgewiesen ist);
- b) als Ausfuhrwert das Entgelt der Lieferung von B an C deklariert wird;
- c) B nachweisen kann, dass C die Gegenstände direkt ausgeführt hat, also ohne Ingebrauchnahme im Inland und ohne Übergabe im Inland an einen Dritten (z. B. Kunde von C) im Rahmen eines Lieferungsgeschäfts.

Handelt es sich bei B um einen Ausländer, der nicht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen ist, besteht für ihn keine Möglichkeit, die von A überwälzte Steuer im Vergütungsverfahren zurückzufordern.

### **4.3 Beförderungs- und Versandreihengeschäfte**

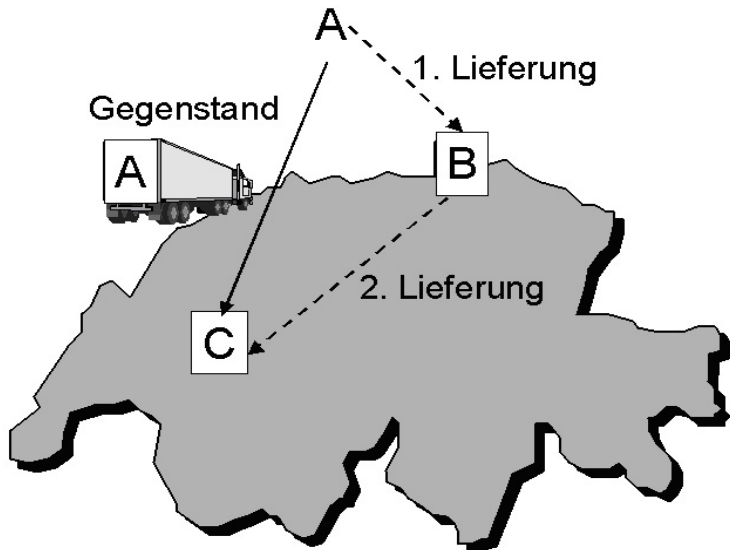
Bei einem Beförderungs- oder Versandreihengeschäft wird der Gegenstand vom ersten Lieferanten in der Reihe an den letzten Abnehmer in der Reihe befördert oder versandt. Voraussetzung ist somit, dass der letzte Abnehmer in der Reihe bei Beginn der Beförderung oder Versendung bekannt ist. Lieferort ist 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 (Beförderungs- oder Versandlieferung; Details s. Ziff. 2.2 und 2.3).

Befördert der erste Lieferant in der Reihe den Gegenstand der Lieferung eine gewisse Strecke selbst und übergibt er ihn später zum Weiterversand einem Dritten (z. B. Spediteur, Frachtführer), 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).

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.

Bei grenzüberschreitenden Reihengeschäften ist Folgendes zu beachten:

- Einfuhr



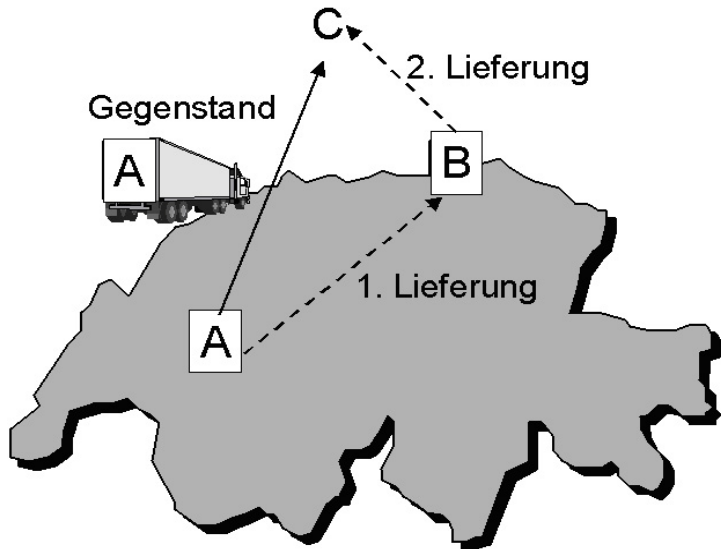
Ort der Lieferung ist dort, wo die Beförderung zum letzten Abnehmer in der Reihe (C) beginnt oder wo der erste Lieferant (A) in der Reihe den Gegenstand einem Dritten zum Versand übergibt, d. h. im Ausland.

Ein in- oder ausländischer Lieferant in der Reihe (B), der seinen Lieferanten angewiesen hat, den Gegenstand an seinen Abnehmer im Inland zu verbringen, hat solche Umsätze gegenüber der ESTV nicht zu versteuern. Sie sind jedoch in der Steuerabrechnung als Lieferungen im Ausland zu deklarieren.

Auf der Einfuhrdeklaration ist der letzte Abnehmer in der Reihe (C) als Empfänger und Importeur aufzuführen. Die MWST auf der Einfuhr des Gegenstandes wird vom Entgelt erhoben, das dieser Abnehmer (C) seinem Lieferanten (B) zu bezahlen hat. In dieses Entgelt einzubeziehen sind die Nebenkosten bis zum ersten Bestimmungsort im Inland, soweit sie nicht bereits darin enthalten sind (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 Einfuhrsteuer als Vorsteuer geltend machen, sofern er als Importeur auf dem zollamtlichen Einfuhrdokument figuriert. Dieses vereinfachte Verfahren für eingeführte Gegenstände setzt jedoch eine Bewilligung (sog. Unterstellungserklärung) der ESTV voraus (Ziff. 3.1.2, 2. Abs.). Bei Abholreihengeschäften ist dieses Verfahren nicht anwendbar (Ziff. 4.2).

- Ausfuhr



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.

Bei beiden Lieferanten in der Reihe (A und B) liegen Inlandlieferungen vor, welche ihre subjektive Steuerpflicht auslösen können. Die ausländischen Lieferanten werden im Gegensatz zum ersten Lieferanten in der Reihe nicht in das Register der MWST-Pflichtigen eingetragen, sofern sie nicht andere steuerbare Inlandumsätze als die aus den genannten Beförderungs- und Versandreihengeschäften erzielten erbringen und sofern sie nicht ausdrücklich als Steuerpflichtige eingetragen werden wollen.<sup>5</sup>

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

- Lieferung an einen **steuerpflichtigen** in- oder ausländischen **Abnehmer**:

In diesem Fall handelt es sich beim Lieferanten um eine steuerbare Inlandlieferung. Im Sinne einer **Ausnahmeregelung** kann für solche Lieferungen jedoch die Steuerbefreiung geltend gemacht werden. Vom Grundsatz abweichend, dass auf dem zollamtlichen Ausfuhrdokument

---

<sup>5</sup> Derartige Inlandlieferungen bei Reihengeschäften sind für den ausländischen B im Hinblick auf das Vergütungsverfahren nach Art. 28 ff. MWSTGV (im Rahmen der Verwaltungspraxis) unschädlich.

B als Exporteur / Versender und als Ausfuhrwert der Wert seiner Lieferung an C anzugeben sind, ist in diesen Fällen A als Exporteur / Versender und als Ausfuhrwert der Wert seiner Lieferung an B zu deklarieren. Die Steuerbefreiung ist an die nachstehenden Voraussetzungen geknüpft:

- a) Es liegt tatsächlich ein Beförderungs- oder Versandreihengeschäft vor;
- b) A muss eine Fotokopie des Ausfuhrnachweises an B abgeben. Für Exporteure, die mit der EZV die VAR (s. Ziff. 4.4.1 hienach) vereinbart haben, genügt eine zollamtlich gestempelte Kopie der Ausfuhrliste;
- c) die Rechnung, welche A an B ausstellt, muss klare Informationen über den Geschäftsablauf beinhalten. Es müssen namentlich folgende Angaben vorhanden sein: der oder die Abnehmer des letzten Lieferanten in der Reihe, seine oder ihre Adresse sowie Art und Menge der gelieferten Gegenstände. Die vom ersten Lieferanten gelieferten Gegenstände müssen für jede weitere Lieferung eindeutig auf den zu erstellenden Belegen identifizierbar sein.

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

— 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 und Art. 19 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 allerdings, dass A die Ausfuhr mit einem zollamtlichen Ausfuhrdokument nachweisen kann (Art. 20 Abs. 1 MWSTG / Z 530 und 534 f.), auf welchem der letzte inländische Lieferant in der Reihe als Exporteur / Versender aufzuführen ist. Im Rahmen der Verwaltungspraxis genügt es, wenn der zollamtliche Ausfuhrnachweis auf den steuerpflichtigen Erstlieferanten (A) lautet und den Wert der Lieferung von diesem an seinen nicht steuerpflichtigen Abnehmer (B) ausweist.

## **4.4 Besonderheiten bei Ausfuhrreihengeschäften**

### **4.4.1 Vereinfachte Ausfuhrregelung (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 hievor handelt.

#### **4.4.2 Art des Gegenstandes und der Ausfuhrabfertigung**

Für die steuerrechtliche Beurteilung ist es grundsätzlich ohne Belang, was für Gegenstände exportiert 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 Eidg. Alkoholverwaltung gewährt beim Export von alkoholhaltigen Erzeugnissen grundsätzlich nur den eigentlichen Exporteuren Rückvergütungen; dies ist beim Reihengeschäft der letzte inländische Lieferant in der Reihe, d. h. derjenige, der eine Rechnung an einen ausländischen Abnehmer ausstellt.
- Beim Export 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 erwähnte Ausnahmeregelung für Beförderungs- und Versandreihengeschäfte nicht angewendet wird, kann A bei derartigen Exporten die Ausfuhrbeiträge geltend machen. Es empfiehlt sich dabei folgendes Vorgehen:

— Die Ausfuhrabfertigung erfolgt mit dem Einheitsdokument (Form. Nr. 11.030) oder mittels Zollmodell 90-Ausfuhr (M90-A):

Auf dem zollamtlichen Ausfuhrdokument des B (= Exporteur / Versender) sind zusätzlich Name und Adresse des Herstellers (A) anzugeben (im Feld 44 des Einheitsdokuments bzw. im Feld „Vermerke“ des M90-A). Nach erfolgter Ausfuhr kann A - unter Vorlage des zollamtlich gestempelten Exemplars Nr. 3 des Einheitsdokuments oder des Ausfuhrzollausweises im M90-A (Originalbelege) - bei der Oberzolldirektion, Sektion Zollbegünstigungen, Ausfuhrbeiträge, Veredelungsverkehr, 3003 Bern, den ihm zustehenden Ausfuhrbeitrag geltend machen. Nachdem A von dieser Amtsstelle den Beitrag und das entwertete zollamtliche Ausfuhrdokument erhalten hat, übergibt er B das zollamtliche Ausfuhrdokument, damit dieser seinerseits die von der MWST befreite Lieferung ins Ausland nachweisen kann.

— Die Ausfuhrabfertigung erfolgt mittels Vereinfachter Ausfuhrregelung (VAR):

B ergänzt seinen Ausfuhrbeleg mit Name und Adresse des Herstellers (A). Der im Doppel (Original EZV / Kopie Beitragsberechtigter) ausgestellte Ausfuhrbeleg wird im Zuge der Abfertigung dem Ausfuhrzollamt übergeben. Nach erfolgter Ausfuhr kann A mit der zollamtlich gestempelten Kopie des Ausfuhrbeleges bei der Oberzolldirektion, Sektion Zollbegünstigungen, Ausfuhrbeiträge, Veredlungsverkehr, 3003 Bern, den ihm zustehenden Ausfuhrbeitrag geltend machen. B erhält, wie in der VAR vorgeesehen, die zollamtlich gestempelte Monatsliste, damit er seinerseits die von der MWST befreite Lieferung ins Ausland nachweisen kann.

#### **4.4.3 Ausfuhrbeiträge**

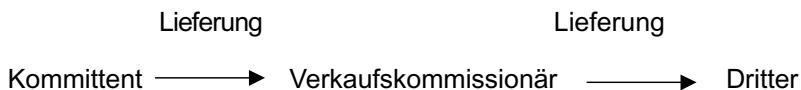
Für alle an Reihengeschäften Beteiligten, welche steuerbefreite Lieferungen erbringen (s. Ziff. 4.2 und 4.3), werden Finanzhilfen in Form von Ausfuhrbeiträgen, Rückerstattungen oder anderen Beiträgen nicht als Subventionen oder Beiträge der öffentlichen Hand betrachtet. Eine verhältnismässige Kürzung 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 jedoch lediglich die wirtschaftliche Verfügungsmacht, 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 innezuhaben. Aufgrund des Vertrages mit dem Kommittenten ist der Verkaufskommissionär verpflichtet, den Erlös (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 von diesem 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:

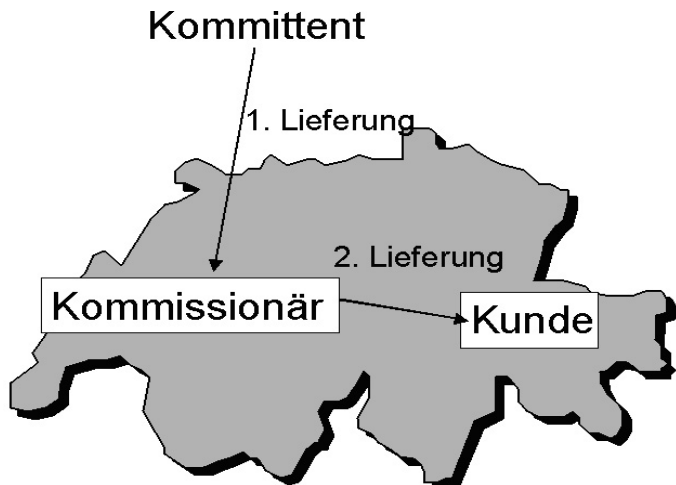
- Lieferung zwischen dem Kommittenten und dem Verkaufskommissionär  
Der Ort der Lieferung ist dort, wo der Kommittent dem Verkaufskommissionär die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft (vgl. dazu Ziff. 2).
- Lieferung zwischen dem Verkaufskommissionär und dem Dritten  
Der Ort der Lieferung ist dort, wo der Verkaufskommissionär dem Dritten die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft (vgl. dazu Ziff. 2).

Es bleiben diejenigen Fälle vorbehalten, in denen der Kommittent Arbeiten an Gegenständen verrichtet, die aufgrund eines Kommissionsgeschäfts übergeben wurden, z. B. Unterhaltsarbeiten (s. Ziff. 2.4).

## 5.3 Zeitpunkt der Lieferungen

Als Zeitpunkt der Lieferung des Kommittenten an den Verkaufskommissionär gilt der Zeitpunkt der Lieferung oder des Selbsteintritts durch den Kommissionär. 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 von dem Betrag erhoben, den der Kommittent vom Verkaufskommissionär im Fall eines Verkaufs erhält. Diese MWST kann der Verkaufskommissionär als Vorsteuer geltend machen (vorbehalten bleiben Art. 38 ff. MWSTG / Z 740 ff.). Auf der Einfuhrdeklaration 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. 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 dem Kunden in Rechnung gestellten Verkaufspreis und dem dem Kommittenten bezahlten Einkaufspreis ergibt.*

*Sofern der Gegenstand nicht verkauft wird und wieder an den ausländischen Kommittenten zurückgeht, muss der Kommissionär den Ausfuhrnachweis erbringen.*

*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 (s. auch Ziff. 6 hienach).*

## **6. Ort und Zeitpunkt der Lieferung bei Auslieferungs- 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 Selbst-

eintritt erklären kann, geht die Verwaltungspraxis davon aus, dass der ausländische Lieferant Auslandumsätze erbringt (die seine Steuerpflicht im Inland nicht auslösen). Betreffend Importeur und Wertbemessung bei der Einfuhr s. Ziff. 5.4 hievov.

Anders ist die steuerliche Beurteilung u. a. dann vorzunehmen, wenn der ausländische Lieferant die eingelagerten Gegenstände selber weiterveräussert bzw. weiterveräussern kann oder wenn mehr als ein inländischer „Konsignatär“ über das Inlandlager verfügen kann. Da sich die Gegenstände im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht (vgl. hierzu Ziff. 2) im Inland befinden, führen sowohl der ausländische als auch die inländischen Lieferanten Inlandumsätze aus, die die Steuerpflicht auslösen können. Vorbehalten bleibt die steuerliche Behandlung von Inlandlieferungen, die ab einem offenen Zolllager erbracht werden. Bei der Einfuhr der Gegenstände berechnet sich die MWST vom Marktwert. Als solcher gilt, was ein Importeur auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird, an einen unabhängigen Lieferanten im Ursprungsland des Gegenstandes zum Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zahlen müsste, um den gleichen Gegenstand zu erhalten (Art. 76 Abs. 1 Bst. b MWSTG / Z 723). Der Marktwert entspricht demnach dem Preis, den der ausländische Lieferant im Zeitpunkt der Einfuhr einem inländischen Käufer berechnen würde. Im zollamtlichen Einfuhrdokument ist als Importeur der ausländische Lieferant per Adresse seines inländischen Fiskalvertreters aufzuführen (wenn der ausländische Lieferant im Register der Steuerpflichtigen eingetragen ist) bzw. der ausländische Lieferant per Adresse des Lagerorts (wenn der Lieferant nicht als Steuerpflichtiger registriert ist). Die Angabe des Lagerhalters oder des inländischen Abnehmers als Importeur ist ausgeschlossen; diese sind keinesfalls berechtigt, die Einfuhrsteuer als Vorsteuer geltend zu machen, selbst wenn der ausländische Lieferant im Inland nicht steuerpflichtig ist (Ausnahme s. vorstehender 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 Befördern oder Versenden 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 einem zollamtlichen Ausfuhrdokument nachweisen kann (Art. 20 Abs. 1 MWSTG / Z 534 f.). Darauf ist der Marktwert der Gegenstände franko Schweizergrenze im Zeitpunkt der Ausfuhr zu deklarieren.

## 7. Ort und Zeitpunkt der Lieferung bei Mietgeschäften<sup>6</sup>

Bei den nachstehenden Ausführungen wird grundsätzlich nicht unterschieden, ob es sich um die Vermietung eines beweglichen oder unbeweglichen Gegenstandes handelt; bei Letzterem stimmt der Ort der Lieferung immer mit demjenigen überein, wo sich der unbewegliche Gegenstand befindet. Desgleichen wird – wo nicht anders gesagt – nicht unterschieden, ob es sich beim Mietgegenstand um ein Beförderungsmittel handelt oder nicht.

### 7.1 Ort der Vermietung

Lieferungen, z. B. aufgrund eines Kaufvertrages, werden in der Regel zu einem einzigen Zeitpunkt erbracht. Ausnahme hiezu bilden Lieferungen aufgrund von Mietgeschäften (Art. 6 Abs. 2 Bst. b MWSTG / Z 49 ff.). Solche werden während der ganzen Mietdauer erbracht.

Die Tatsache, dass Lieferungen aufgrund von Mietgeschäften während der ganzen Mietdauer erbracht werden, ändert nichts daran, dass der Ort der Lieferung nur an einem einzigen Punkt sein kann, nämlich dort, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet. Somit spielt der Zeitpunkt der Lieferung insbesondere bei der Frage, wann die MWST in welcher Höhe geschuldet ist, eine Rolle; nicht von zentraler Bedeutung ist er aber bei der Definition des Ortes der Lieferung.

Bei der Festlegung, wo sich ein Mietgegenstand im Zeitpunkt der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet, wird auf die bei allen übrigen Lieferungsarten geltenden Kriterien abgestellt (vgl. das über Abhol-, Versand- und Beförderungslieferungen unter Ziff. 2 Gesagte).

Vermietungen 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 Mietdauer ausgeführt werden. Zur Frage, ob in diesen Fällen eine Steuerbefreiung wegen Ausfuhr greift oder nicht, s. Ziff. 7.2.2 hienach.

Um Lieferungen im Ausland handelt es sich dann, wenn sich die Gegenstände bei Vertragsabschluss bereits im Ausland befinden und von dort aus vermietet werden (Steuerumgehungen bleiben vorbehalten). Um eine derartige Lieferung im Ausland geltend machen zu können, ist ein einwandfreier buch- und belegmässiger Nachweis erforderlich (Z 579). Näheres zur Vermietung von Beförderungsmitteln und wie von der Steuer befreite Vermietungen nachzuweisen sind, geht auch aus den Nachträgen zu den Branchenbroschüren Reisebüros sowie Kur- und Verkehrs-

---

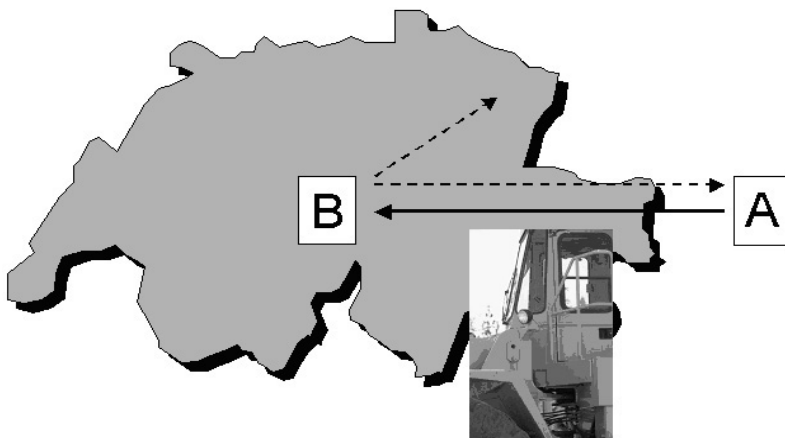
<sup>6</sup> Für Abzahlungsgeschäfte s. Ziff. 2 oder 3 hievior.

vereine und Luftverkehr sowie den Branchenbroschüren Luftverkehr und Konzessionierte Transportunternehmungen (KTU), Seilbahnen und Sportbahnen hervor. Diese Publikationen geben zudem Auskunft darüber, in welchen Fällen eine Vermietung, Vercharterung oder Beförderung vorliegt.

## 7.2 Grenzüberschreitende Mietgeschäfte

Bei grenzüberschreitenden Mietgeschäften ist Folgendes zu beachten:

### 7.2.1 Einfuhr



#### Allgemeines

Wird ein Gegenstand, der sich im Ausland befindet, ins Inland vermietet, führt der Vermieter (A) eine Auslandlieferung aus. Dabei spielt es keine Rolle, ob der Gegenstand vom Mieter (B) abgeholt oder vom Vermieter (A) an den Mieter (B) versandt oder befördert wird. Auf der Einfuhr des Gegenstandes erhebt die EZV die MWST.

#### Abfertigung mit Freipass

Erfolgt die vorübergehende Einfuhr mit Freipass und wird dieser Zollschein bei der Wiederausfuhr der Gegenstände ordnungsgemäss gelöst, bemisst sich die geschuldete Steuer vom Mietentgelt, das der ausländische Vermieter (A) berechnet hat (definitiv erhoben bei der Wiederausfuhr; Art. 76 Abs. 1 Bst. g MWSTG / Z 718). B kann die von der EZV erhobene Steuer als Vorsteuer geltend machen (Art. 38 ff. MWSTG / Z 740 ff. vorbehalten).

#### Definitive Abfertigung zur Einfuhr

Wird ein Mietgegenstand nicht mit Freipass, sondern definitiv zur Einfuhr abgefertigt, berechnet sich die Einfuhrsteuer vom Marktwert des

Gegenstandes. Als solcher gilt der Preis, den der Vermieter (A) bei einem Verkauf des Gegenstandes einem unabhängigen Dritten berechnen würde. In diesen Wert sind die Nebenkosten bis zum ersten Bestimmungsort im Inland (Transport-, Verzollungskosten usw.) einzubeziehen, sofern sie nicht bereits darin enthalten sind. Der steuerpflichtige Mieter (B) ist – unter Vorbehalt von Artikel 38 ff. MWSTG / Z 740 ff. – grundsätzlich zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt. Der Vorsteuerabzug ist jedoch nur dann in voller Höhe zulässig, wenn sich der Mietgegenstand beim steuerpflichtigen Mieter (B) im Inland befindet<sup>7</sup> oder wenn dieser die (definitive) Ausfuhr mit einem zollamtlichen Ausfuhrdokument einwandfrei nachweisen kann (vgl. Art. 20 Abs. 1 MWSTG / Z 534 f.). Andernfalls ist der Vorsteuerabzug nur in der Höhe der MWST, welche auf dem tatsächlich bezahlten Mietentgelt (100 %) zu berechnen ist, zulässig. Übersteigt das tatsächlich bezahlte Mietentgelt den anlässlich der Einfuhr festgelegten Marktwert, ist der Vorsteuerabzug höchstens in der Höhe der Einfuhrsteuer zulässig.

## 7.2.2 Ausfuhr

Befindet sich ein Gegenstand im Inland und wird dieser ins Ausland vermietet, liegt eine Inlandlieferung vor. Dabei spielt es keine Rolle, ob der Gegenstand vom Mieter abgeholt oder vom Vermieter an diesen versandt oder befördert wird (s. Ziff. 7.1).

Wird der Gegenstand aufgrund eines Mietvertrages exportiert, ist eine Steuerbefreiung wegen Ausfuhr möglich (für Beförderungsmittel s. den nachstehenden Absatz). Bei Abhollieferungen ist zusätzlich Z 532 ff. zu beachten. Eine steuerfreie Lieferung setzt voraus, dass die Ausfuhr zollamtlich nachgewiesen werden kann. Als zollamtliche Ausfuhrnachweise kommen nur definitive zollamtliche Ausfuhrdokumente in Frage (Art. 20 Abs. 1 MWSTG / Z 535). Ausfuhren im Zwischenabfertigungsverfahren, wie beispielsweise bei Vorliegen eines gültigen Freipasses (Abschnitt B), eines gültigen Vormerkscheins oder eines Carnets ATA, führen nicht zu einer Steuerbefreiung. S. jedoch auch Ziff. 7.3 hienach.

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 sieht Artikel 19 Absatz 2 Ziffer 2 und Artikel 20 Absatz 1 MWSTG einzig für Vermietungen von Schienen- und Luftfahrzeugen eine Steuerbefreiung vor, sofern diese Fahrzeuge vom Lieferungsempfänger überwiegend im Ausland genutzt werden; diese gilt indes nicht für die Vermietungen anderer Gegenstände oder Beförderungsmittel, so z. B. von Reiseautos und Schiffen.

---

<sup>7</sup> Dies ist insbesondere auch dann der Fall, wenn der Mieter den Gegenstand an einen Dritten weitervermietet.

Befinden sich Gegenstände nachweislich im Ausland (Nachweis mit definitiven zollamtlichen Ausfuhrdokumenten oder aber auch mit Zwischenabfertigungsscheinen wie Freipass, Vormerkschein oder Carnet ATA) und werden diese vom Ausland aus weitervermietet (gleiches gilt im Übrigen auch bei Veräusserungen), liegt eine Auslandslieferung vor, die nicht der Inlandsteuer unterliegt. Werden die Gegenstände jedoch im Hinblick auf diese Vermietung ins Ausland verbracht, gilt das vorstehend Gesagte.

### 7.3 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.

Beispiele:

- *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 Steuer im Sinne von Artikel 28 ff. MWSTGV ist nicht möglich.*
- *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 ist demnach von der MWST befreit, sofern der Standbauer die Ausfuhr des Materials zollamtlich (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 4 und Art. 20 Abs. 1 MWSTG / Z 533 ff.) belegen<sup>8</sup> und die Ablieferung der werkvertraglichen Leistungen im Ausland buch- und belegmässig nachweisen kann (Art. 20 Abs. 1 MWSTG / Z 579).*

## 8. Veredelungsverkehr

Da der Reparaturverkehr zollrechtlich zum Veredelungsverkehr gehört, wird im nachstehend Gesagten darauf verzichtet, den Reparaturverkehr explizit zu erwähnen; das für den Veredelungsverkehr Gesagte gilt sinngemäss auch für den Reparaturverkehr. Ähnliches gilt für den Verpackungsverkehr: Obwohl das für Dritte erbrachte Verpacken nicht als Bearbeitung der zu verpackenden Gegenstände gilt, sondern als eigenständige Ablieferung der Ver-

---

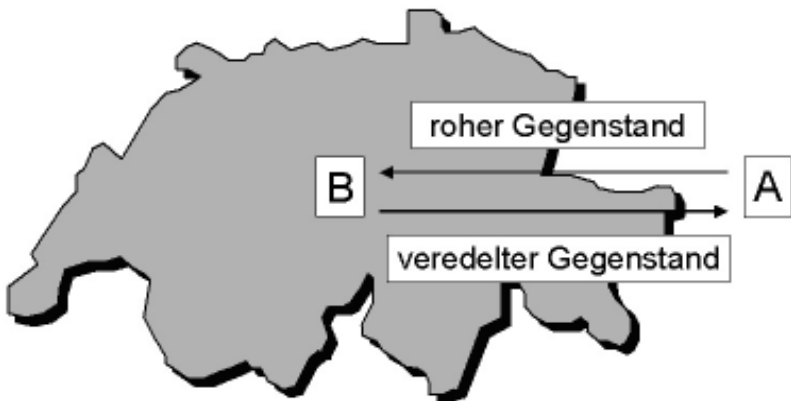
<sup>8</sup> Das Carnet ATA, wie im Übrigen auch der Freipass oder Vormerkschein, gilt für Gegenstände, die im Rahmen eines Werkvertrages (oder einer Vereinbarung, die aus werk- und mietvertraglichen Elementen besteht) entgeltlich zum Gebrauch überlassen werden, als Ausfuhrnachweis. Der Steuerpflichtige hat den Nachweis mit einer Fotokopie des Dokuments zu erbringen.

packung (Z 47), können die unter Ziff. 8 vorgesehenen Regelungen für den Veredelungsverkehr sinngemäss auch für den Verpackungsverkehr angewendet werden.

## 8.1 Ausländische Unternehmen, die keine Inlandlieferungen ausführen

### 8.1.1 Aktiver Veredelungsverkehr

Befördert oder versendet ein ausländisches, nicht steuerpflichtiges Unternehmen (A) einen Gegenstand ins Inland, den es dort vom Inländer (B) veredeln lässt, und wird der Gegenstand anschliessend an A zurückgesandt, handelt es sich bei ihm (A) nicht um eine Lieferung, sondern um eine blossige Übergabe eines Gegenstandes zwecks Bearbeitung. Das ausländische Unternehmen (A) wird deswegen im Inland nicht steuerpflichtig. Importeur der Gegenstände ist der inländische Veredler (B).



Der Gegenstand kann mit Freipass<sup>9</sup> oder im Nichterhebungsverfahren<sup>10</sup> zur vorübergehenden Einfuhr abgefertigt oder aber definitiv zur Einfuhr verzollt werden.

- Wird ein Gegenstand mit **Freipass** zur Einfuhr abgefertigt, stellt die EZV die Einfuhrabgaben (Zoll, MWST usw.) mittels Barhinterlage oder durch Bürgschaft sicher. Diese Sicherheit wird wieder

<sup>9</sup> Im Gegensatz zum Reparaturverkehr setzt der Veredelungsverkehr eine Bewilligung der EZV voraus; die Freipassabfertigung ist bei der Einfuhr der Gegenstände zu beantragen.

<sup>10</sup> Im Gegensatz zum Reparaturverkehr setzt der Veredelungsverkehr eine Bewilligung der EZV voraus; das Nichterhebungsverfahren ist bei der Einfuhr der Gegenstände zu beantragen.

aufgehoben, wenn der Gegenstand innert der Gültigkeitsfrist des Freipasses ausgeführt und dabei der Freipass ordnungsgemäss gelöscht wird (Art. 74 Ziff. 8 MWSTG / Z 556).

Die im Inland erbrachte Veredlungsleistung (Lieferung) ist beim Leistungserbringer (B) von der MWST befreit, wenn er die Ausfuhr des Gegenstandes zollamtlich nachweisen kann. Wird bei der Veredlung Neumaterial hinzugefügt, ist der Nachweis mit dem zollamtlichen Ausfuhrdokument zu erbringen, mit welchem das Neumaterial zur Ausfuhr abgefertigt worden ist (im Beförderungs- und Versendungsfall ist B Exporteur / Versender, andernfalls A per Adresse B; s. Ziff. 3.2.1 und 3.2.2 hievore). Wird dagegen kein Neumaterial verwendet, ist der Nachweis mit einer Kopie der zollamtlichen Freipasslöschung zu erbringen.

- Sofern der Gegenstand im Rahmen des **Nichterhebungsverfahrens** eingeführt wird, wird die Steuer nicht erhoben. Der Inhaber der Bewilligung (B) muss innerhalb der vorgegebenen Frist den Gegenstand wieder ausführen und einen Antrag auf Abrechnung stellen. Wenn das Vorgehen nicht eingehalten wird, wird die Steuer nachträglich durch die EZV erhoben.

Die im Inland erbrachte Veredlungsleistung ist dann beim Leistungserbringer (B) von der Steuer befreit, wenn dieser die Ausfuhr des betreffenden Gegenstandes mit einem zollamtlichen Ausfuhrdokument nachweist (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 1 und Art. 20 Abs. 1 MWSTG).

- Wird der zu veredelnde Gegenstand **definitiv zur Einfuhr verzollt**, erhebt die EZV die MWST auf dem Gegenstand vom Marktwert am ersten Bestimmungsort. Der steuerpflichtige Veredlungsbetrieb kann diese MWST im Sinne einer Ausnahme als Vorsteuer geltend machen, sofern folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:
  - Der steuerpflichtige Veredlungsbetrieb (= Importeur) ist zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt, d. h. er rechnet nicht nach Saldosteuersätzen ab und verwendet diese Gegenstände für eine steuerbare Lieferung.
  - Der Gegenstand wird vom Veredlungsbetrieb nach erfolgter Veredlung wieder an seinen ausländischen Auftraggeber befördert oder versandt (B = Exporteur / Versender) und die Ausfuhr kann einwandfrei nachgewiesen 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 Veredlungsbetrieb (B) ab, kann B – unter den Voraussetzungen von Ziff. 3.2.1 hievore – ebenfalls eine Steuerbefreiung geltend machen. Weist der ausländische Auftraggeber (A) den



Veredlungsbetrieb an, den veredelten Gegenstand an seinen Abnehmer im In- oder Ausland weiterzugeben, ist das in Ziff. 8.2 Gesagte zu beachten.

### **8.1.2 Veredlung vor der Ausfuhr durch einen oder mehrere Dritte**

Bezieht ein ausländisches Unternehmen im Inland von einem steuerpflichtigen Unternehmen einen Gegenstand, den es vor der Ausfuhr (Beförderung oder Versand an sich selber) im Inland von einem oder mehreren anderen Steuerpflichtigen bearbeiten lässt, erbringt das ausländische Unternehmen im Inland keine steuerbare Lieferung.

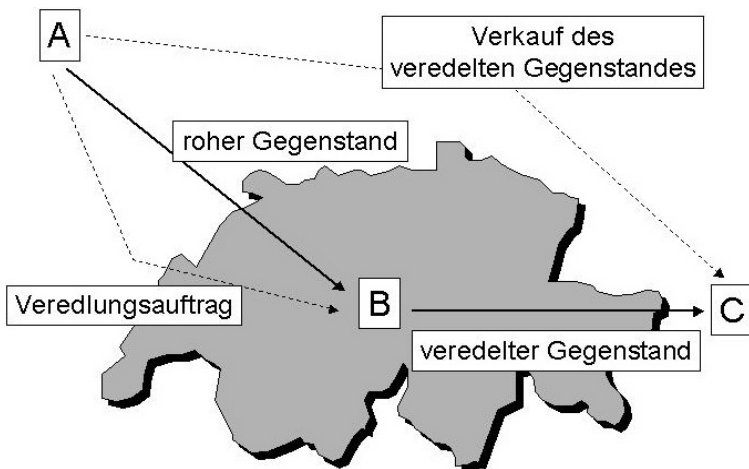
Um bei den inländischen Steuerpflichtigen eine Steuerbefreiung wegen Ausfuhr zu ermöglichen, besteht die Praxis gemäss Formularen Nr. 1303 / 1304 (Inlandlieferung an nichtsteuerpflichtige Abnehmer zwecks Ausfuhr; Bearbeitung vor der Ausfuhr). Diese sind unter [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) erhältlich.

Werden Gegenstände durch ein ausländisches, nicht steuerpflichtiges Unternehmen mehreren inländischen Steuerpflichtigen zur Lohnveredlung beigelegt, kann der erste inländische Lohnveredler die Einfuhrsteuer grundsätzlich als Vorsteuer geltend machen. Zudem ist für die im Inland erbrachte Lohnveredlung eine Steuerbefreiung vorgesehen. Näheres hiezu geht aus den Formularen Nr. 1342 / 1343 hervor. Diese sind unter [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) erhältlich.

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

### **8.2.1 Transitveredlungsverkehr**

- a. 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 im Inland zur Abholung zur Verfügung zu stellen, erbringt A eine Lieferung im Inland, die seine Steuerpflicht – bei entsprechendem Jahresumsatz – grundsätzlich auslöst. Dabei spielt es aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht keine Rolle, ob C im gleichen Land domiziliert ist wie A. Importeur der Gegenstände ist das ausländische Unternehmen (A) per Adresse seines Fiskalvertreters (wenn das ausländische Unternehmen im Register der Steuerpflichtigen eingetragen ist) bzw. der inländische Lohnveredler B (wenn das ausländische Unternehmen nicht als Steuerpflichtiger registriert ist).



Ist A **steuerpflichtig**, kann A die Einfuhrsteuer sowie die von B überwältzte MWST als Vorsteuer geltend machen und die anschließende Ausfuhr steuerfrei behandeln, sofern diese zollamtlich nachgewiesen ist (A = Importeur bzw. Exporteur / Versender, jeweils per Adresse seines Fiskalvertreters). In der Ausfuhrdeklaration ist neben der Veredlungsleistung und dem zugefügten Material auch der Wert des zur Veredelung eingeführten Gegenstandes zu deklarieren. B kann die Einfuhrsteuer nicht als Vorsteuer geltend machen. Seine Veredlungsleistung muss B als Inlandlieferung versteuern, und zwar ungeachtet dessen, wer die Ausfuhr besorgt.

Ist A **nicht steuerpflichtig**, darf B die Einfuhrsteuer (unter den Voraussetzungen von Art. 38 ff. MWSTG / Z 740 ff. und in Anlehnung an Ziff. 8.1.1, 3. Lemma) im Rahmen der Verwaltungspraxis als Vorsteuer geltend machen (B = Importeur). Zudem verzichtet die ESTV darauf, A aufgrund derartiger Umsätze ins Register der Steuerpflichtigen einzutragen, sofern A dies nicht beantragt. In diesem Fall ist die Veredlungsleistung von B dann von der Steuer befreit, wenn entweder A oder B selber die Beförderung vornehmen oder die Versendung veranlassen. Die Ausfuhr ist mit zollamtlichem Dokument nachzuweisen (B = Exporteur / Versender; Z 532 und 534 ff.). Keine Steuerbefreiung kann B hingegen dann geltend machen, wenn C die veredelten Gegenstände bei B abholt oder abholen lässt. In diesem Fall ist B auch nicht berechtigt, die Einfuhrsteuer als Vorsteuer geltend zu machen.

Die Einfuhrsteuer oder eine allfällige von B geschuldete Steuer auf der Lohnveredelung (s. den vorangehenden Abs.) kann von A nicht im Vergütungsverfahren nach Artikel 28 ff. MWSTGV geltend gemacht werden. Hingegen sind derartige Inlandlieferungen von Gegenständen

den im Transitveredelungsverkehr für den Steuervergütungsanspruch von A auf Zusehen hin unschädlich; dies jedoch nur dann, wenn sämtliche veredelten Gegenstände nachgewiesenermassen exportiert werden (s. auch Ziff. 8.2.2 hienach).

Bei mehr als einem inländischen Lohnveredler s. die Formulare Nr. 1342 / 1343.

*Beispiel:*

*Das ausländische Unternehmen A sendet der Schreinerei B im Inland Rohholz, das zu Fenstern verarbeitet werden soll. Nach abgeschlossener Veredlung werden die Fenster, die sich noch bei B befinden, von A an einen ausländischen Abnehmer C verkauft.*

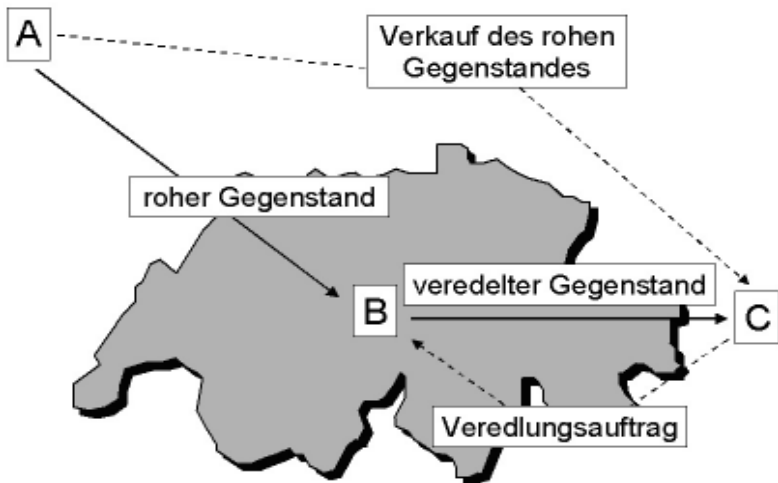
*Dadurch erbringt A im Inland steuerbare Lieferungen, die grundsätzlich seine Steuerpflicht im Inland auslösen, sofern der entsprechende Jahresumsatz überschritten wird.*

*Sofern A im Inland steuerpflichtig ist, kann er die Einfuhrsteuer auf den besagten Gegenständen wie jeder Steuerpflichtige, der nach der effektiven Methode mit der ESTV abrechnet, in seiner Steuerabrechnung als Vorsteuer abziehen. Voraussetzung ist, dass er per Adresse seines Steuerstellvertreters auf dem zollamtlichen Einfuhrdokument als Importeur und B als Empfänger angegeben ist. Dies gilt ebenso für die MWST, die ihm andere Steuerpflichtige, namentlich B, in Rechnung gestellt haben.*

*Sofern A im Inland nicht steuerpflichtig ist, kann er weder die Einfuhrsteuer noch die ihm durch steuerpflichtige Lieferanten in Rechnung gestellte Steuer als Vorsteuer geltend machen. Eine Vergütung der Einfuhrsteuer nach Artikel 28 ff. MWSTGV ist ebenfalls ausgeschlossen. Im Rahmen der Verwaltungspraxis kann jedoch B die Einfuhrsteuer als Vorsteuer geltend machen (B = Importeur), sofern B nach Artikel 38 ff. MWSTG / Z 740 ff. überhaupt vorsteuerabzugsberechtigt ist. B seinerseits kann für seine Leistung die Steuerbefreiung dann geltend machen, wenn er im Besitz eines zollamtlichen Ausfuhrdokumentes ist (B = Exporteur / Versender) und einwandfrei nachweisen kann, dass die veredelten Gegenstände direkt durch A oder B bzw. in deren Auftrag durch einen Dritten ins Ausland befördert oder versandt wurden. Auf dem zollamtlichen Ausfuhrdokument muss neben den Kosten für das zugeführte Material und der Veredlung der Rohwarenwert deklariert werden.*

- b. A erbringt keine im Inland steuerbare Lieferung, wenn nicht er, sondern C den Auftrag zur Veredlung des Gegenstandes im Inland gegeben hat. In diesen Fällen erbringt A eine Lieferung im Ausland (vgl. Ziff. 2 und 3). Bei B ist eine Steuerbefreiung im Zusammen-

hang mit der Veredlungsleistung möglich, sofern die unter Z 530 oder Z 532 ff. genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Zum Abzug der Einfuhrsteuer als Vorsteuer s. Ziff. 8.1.1 hievov.



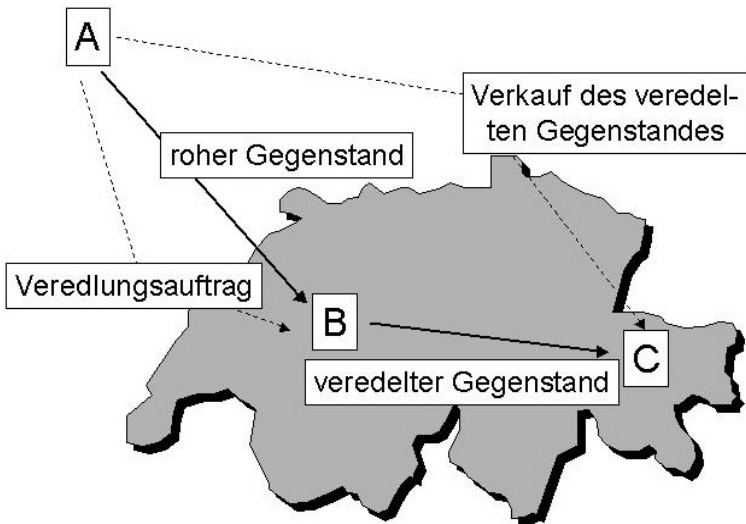
- c. Vereinfachung bei Versand- oder Beförderungslieferungen im Transitveredelungsverkehr, sofern das Nichterhebungsverfahren Anwendung findet:

Hat die EZV dem B das Nichterhebungsverfahren für Gegenstände bewilligt, die er zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrages mit seinem ausländischen Auftraggeber vorübergehend einführt, erhebt die EZV auf der Einfuhr der Gegenstände keine Steuer. Die Leistung von B ist (im Beförderungs- oder Versandungsfall) ebenfalls von der Steuer befreit (sofern A nicht steuerpflichtig ist und B seine Veredlungsleistung mit zollamtlichem Ausfuhrdokument genügend nachweisen kann). Beim ausländischen Auftraggeber A fallen somit keine Vorsteuerbetreffnisse an. A wird im Rahmen der Verwaltungspraxis nicht in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen, sofern er nicht andere steuerbare Inlandumsätze erbringt und er nicht ausdrücklich als Steuerpflichtiger registriert werden will. Sofern A keine weiteren Inlandlieferungen erbringt und sämtliche zur Lohnveredelung eingeführten Gegenstände nachweislich exportiert werden, bleibt sein Anspruch auf das Vergütungsverfahren im Inland grundsätzlich gewahrt.

### 8.2.2 Veredelung im Inland und anschließende Weiterlieferung im Inland

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. Ist das ausländische Unternehmen (A) steuerpflichtig, kann es die vom Lohnveredler (B) berechnete MWST wie auch die auf dem Gegenstand erhobene Einfuhrsteuer (A ist per Adresse seines Fiskalvertreters als Importeur zu deklarieren, B als Empfänger) als Vorsteuer geltend machen. Ferner hat es die Inlandlieferung an seinen Abnehmer (C) zu versteuern. Ist das ausländische Unternehmen (A) nicht steuerpflichtig und hat der Lohnveredler (B) die auf der Einfuhr der zu veredelnden Gegenstände erhobene MWST als Vorsteuer abgezogen, ist dieser Vorsteuerabzug nachträglich rückgängig zu machen. Ferner muss der Lohnveredler (B) seine Veredelungsleistung (= Lieferung) versteuern. Das ausländische Unternehmen (A) hat keinen Anspruch auf Steuervergütung nach Artikel 28 ff. MWSTGV.



Sofern sich das im Ausland domizilierte Unternehmen (A) aufgrund solcher Umsätze nicht als Steuerpflichtiger anmelden will (auch wenn die massgebenden Umsatzlimiten überschritten werden), sieht die ESTV im Rahmen ihrer Verwaltungspraxis in der Regel von einer Eintragung im Register der Steuerpflichtigen ab. Ist A nicht im Register der Steuerpflichtigen eingetragen und erbringt er – wie dargelegt – Inlandlieferungen von Gegenständen, erlischt bei ihm im betreffenden Jahr der Anspruch auf das Vergütungsverfahren.

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 (s. Ziff. 2 und 3).





