

**Marc Nideröst**

LL.M. UZH International  
Tax Law  
dipl. Steuerexperte  
dipl. Betriebsökonom FH



Blog &gt; Steuerberatung &gt; Grenzüberschreitender Warenverkehr

09.2017

## Grenzüberschreitender Warenverkehr

Mit der zunehmenden Globalisierung und der Digitalisierung der Märkte nehmen auch die grenzüberschreitenden Aktivitäten sowohl von Unternehmen als auch privaten Haushalten zu. Die Mehrwertsteuer (MWST) ist oftmals der erste Berührungspunkt mit einer ausländischen Jurisdiktion. Wer als Produzent oder Konsument grenzüberschreitend agiert, sollte daher die Spielregeln kennen.



© iStock.com/cybrain

### Warenlieferungen

Für einen Schweizer Lieferanten sind Exportlieferungen nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 1 des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) steuerfrei, wenn diese zollamtlich nachgewiesen sind. Die zollamtliche Exportnachweise müssen über die gesamte Verjährungsfrist – das laufende und fünf Vorjahre – aufbewahrt werden. Die Steuerbefreiung gilt sowohl bei sogenannten Beförderungs- und Versandlieferungen des Lieferanten als auch bei so genannten Abhollieferungen. Bei Abhollieferungen ist jedoch darauf zu achten, dass sich der Lieferant den Zugriff auf den zollamtlichen Exportnachweis vertraglich sichert, beispielsweise durch die Wahl des Incoterms Free Carrier (FCA). Bei Grenzüberschritt fällt nebst allfälligen Zollabgaben die ausländische Einfuhrmehrwertsteuer an, die in der Regel durch den ausländischen Importeur zu tragen ist. Die Einfuhr auf den Namen des Lieferanten löst in der Regel die Registrierungs- und Mehrwertsteuerabrechnungspflicht im Ausland aus. Alternativ kann auch eine sogenannte EU-Verzollung vorgenommen werden. Dies erfordert eine umsatzsteuerliche Registrierung in einem EU-Land. In einigen Ländern kann auch ein lokaler Fiskalvertreter in Anspruch genommen werden. Die Einfuhrverzollung erfolgt dabei im EU-Land, wo eine Umsatzsteueridentifikationsnummer (USt-IdNr.) vorliegt, einfuhrsteuerfrei. Unmittelbar nach der Einfuhr in die EU erfolgt eine sogenannte steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an einen Warenempfänger in einem anderen EU-Land. In der Rechnung muss der Schweizer Lieferant seine eigene USt-IdNr. (oder Name, Adresse und USt-IdNr. des Fiskalvertreters) sowie diejenige seines Kunden aufführen. Zudem muss er in der Rechnung auf die innergemeinschaftliche Lieferung hinweisen.

Ausländische Lieferanten, die Waren in die Schweiz liefern, müssen sich in der Regel nicht in der Schweiz zur MWST registrieren lassen. Bei Grenzüberschritt fällt nebst allfälligen Zollabgaben die schweizerische Einfuhrmehrwertsteuer an, die in der Regel durch den inländischen Importeur zu tragen ist. Gegenstände in kleinen Mengen, von unbedeutendem Wert oder mit geringfügigem Steuerbetrag sind nach Art. 53 Abs. 1 MWSTG von der Einfuhrsteuer befreit. Nach Art. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über die steuerbefreite Einfuhr von Gegenständen in kleinen Mengen, von unbedeutendem Wert oder mit geringfügigem Steuerbetrag i.V.m. Art. 53 Abs. 1 MWSTG sind neben Geschenken bis zu einem Wert von CHF 100.– (mit Ausnahme von Tabak und Alkohol), persönlichen Gebrauchsgegenständen, Reiseproviant und Waren des Reiseverkehrs bis zu einem Gesamtwert von CHF 300.– pro Person die Gegenstände, bei denen der Steuerbetrag je Veranlagungsverfügung nicht mehr als CHF 5.– beträgt, von der Einfuhrsteuer befreit.

Neu gilt ab dem 1. Januar 2019 die Lieferung von Gegenständen, bei denen der Steuerbetrag je Veranlagungsverfügung nicht mehr als CHF 5.– beträgt, nach Art. 7 Abs. 3 lit. b revMWSTG als in der Schweiz erbracht, weshalb sich Versandhandelsbetriebe, die aus solchen Lieferungen einen Umsatz von mindestens CHF 100 000.– pro Jahr erzielen, in der Schweiz zur MWST registrieren lassen müssen.

Alternativ zur Einfuhrsteuerung durch den inländischen Warenempfänger kann sich der ausländische Lieferant in der Schweiz im Mehrwertsteuerregister eintragen lassen. Dies erfordert aber ein eigenes Lager in der Schweiz oder eine sogenannte «Unterstellungserklärung Ausland». In diesem Fall führt der ausländische Lieferant die Waren im eigenen Namen in die Schweiz ein, entrichtet die Einfuhrabgaben selber und verrechnet seine Leistungen zzgl. die gesetzliche Schweizer MWST an seine Kunden in der Schweiz.

### Reihengeschäfte

Bei Reihengeschäften schliessen jeweils mehrere Unternehmen Lieferverträge über denselben Gegenstand ab, wobei alle diese



Umsatzgeschäfte mit einer einzigen Warenübergabe vom ersten Lieferanten an den letzten Abnehmer erfüllt werden (vgl. MMST-Info 06 Ort der Leistungserbringung, Ziff. 4.1). Dabei wird jeder Zwischenhändler in der Reihe, der im eigenen Namen auftritt, als Lieferant behandelt, obwohl er den Gegenstand der Lieferung nicht körperlich in Empfang nimmt. Bei Reihengeschäften gelten sämtliche Lieferungen innerhalb der Reihe als im gleichen Zeitpunkt und am gleichen Ort (Ort der Abholung resp. Ort des Beförderungs- oder Versandbeginns) ausgeführt.

Bei Ausfuhrlieferungen mit einer direkten Ausfuhr aus der Schweiz können nach Art. 23 Abs. 3 MMSTG alle beteiligten Lieferanten von der Steuerbefreiung profitieren, sofern die Ausfuhr nachgewiesen werden kann, vorzugsweise anhand einer Veranlagungsverfügung der EZV (vgl. MMST-Info 06 Ort der Leistungserbringung, Ziff. 4.2). Sind mehrere Lieferanten an einer Ausfuhr von Gegenständen beteiligt, reicht es aus, wenn sie je eine Kopie der Veranlagungsverfügung der EZV besitzen. Auch eine Zwischenlagerung schliesst die Steuerbefreiung grundsätzlich nicht aus, unter der Voraussetzung, dass der Gegenstand nicht in Gebrauch genommen und in unverändertem Zustand ausgeführt wurde.

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 (z.B. montieren, veredeln oder verpacken) lässt, erbringt das ausländische Unternehmen im Inland keine Lieferung (vgl. MMST-Info 06 Ort der Leistungserbringung, Ziff. 7.2). Für den Ausfuhrnachweis empfiehlt die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) Formular Nr. 1304 zu verwenden, mit welchem jeder Beteiligte die Art und den Umfang seiner Leistung deklarieren und die Ausfuhr des bearbeiteten Gegenstandes präzisieren kann (Abholung durch einen Dritten oder direkte Ausfuhr). Sind die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllt, kann die Bearbeitungsfirma diese auch für den Teil der Gegenstände geltend machen, der bei der Bearbeitung als Ausschuss oder Abfall anfällt und bei ihr im Inland verbleibt (vgl. Formular Nr. 1303 der ESTV). Wird der Ausschuss oder Abfall aber durch die Bearbeitungsfirma veräussert, muss diese ihre Lieferung versteuern, soweit es sich nicht um einen nachgewiesenen Export handelt. Sofern der Ausschuss oder Abfall im Eigentum des Abnehmers verbleibt, ist die Steuer auf dem nicht exportierten Teil geschuldet (Differenz zwischen verkaufter und exportierter Menge).

Bei Einfuhrreihengeschäften aus dem Ausland in die Schweiz gelten die in der Reihe erbrachten Lieferungen als im Ausland erbracht (vgl. MMST-Info 06 Ort der Leistungserbringung, Ziff. 4.1). Nimmt einer der Wiederverkäufer aber die Einfuhr aufgrund einer Unterstellungserklärung Ausland (vgl. oben) im eigenen Namen vor, so gelten nach Art. 3 Abs. 2 MMSTV i.V.m. Art. 7 Abs. 1 MMSTG bei Einfuhrreihengeschäften seine und die nachfolgenden Lieferungen als im Inland erbracht; die vorangehenden Lieferungen in der Reihe gelten als im Ausland ausgeführt.

Nach der aktuellen Verwaltungspraxis berechnet sich die Einfuhrsteuer vom Entgelt, das der Abnehmer am Bestimmungsort im Inland dem Lieferanten schuldet (vgl. MMST-Info 06 Ort der Leistungserbringung, Ziff. 2.4). Dazu werden allfällige in- und ausländische Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben der Einfuhr (mit Ausnahme der Einfuhrsteuer selber) sowie die Transportkosten bis zum Bestimmungsort im Inland hinzugerechnet, falls diese nicht schon im Rechnungsbetrag enthalten sind. In Umsetzung des Urteils des Bundesgerichts C2\_1079/2016 beabsichtigt die Eidg. Zollverwaltung ab dem 1. Januar 2018 die Einfuhrsteuer vom Marktwert am inländischen Bestimmungsort zu berechnen. Als Marktwert gilt neu, was der Zwischenhändler, der die Einfuhr bewirkt, an einen unabhängigen Lieferanten im Herkunftsland der Gegenstände zahlen muss oder müsste. Aus Vereinfachungsgründen lässt es die Verwaltungspraxis auch zu, die bisherige Praxis weiterzuführen und die Einfuhrsteuer vom Entgelt zu berechnen, das der Abnehmer im Inland dem Zwischenhändler bezahlt.

### **Werkvertragliche Lieferungen**

Bei werkvertraglichen Lieferungen handelt es sich um Lieferungen beweglicher oder unbeweglicher Gegenstände, die aufgrund eines Werkvertrages oder Auftrages neu angefertigt oder vor der Ablieferung noch bearbeitet werden. Als Bearbeitung gelten nach Art. 3 lit. d Ziff. 2 MMSTG alle Arbeiten an Gegenständen, auch wenn diese dadurch nicht verändert, sondern bloss geprüft, geeicht, reguliert, in der Funktion kontrolliert oder in anderer Weise behandelt werden (z.B. Ändern, Reparieren, Reinigen, Schneeräumen, Abbrechen von Gebäuden, Einstell-, Inbetriebsetzungs-, Service- und Unterhaltsarbeiten an Anlagen und Steuerungen [auch im Rahmen von Abonnementverträgen]). Auf das Ausmass der Bearbeitung kommt es nicht an. Es ist auch nicht erforderlich, dass Material verwendet, ersetzt oder hinzugefügt wird (vgl. MMST-Info 06 Ort der Leistungserbringung, Ziff. 3.1).

Sofern ein steuerpflichtiger inländischer Unternehmer im Ausland eine werkvertragliche Lieferung (Werkvertrag oder Auftrag) ausführt und die Ablieferung des betreffenden Gegenstandes im Ausland erfolgt, liegt beim inländischen Unternehmer eine Lieferung im Ausland vor, die nicht der Inlandsteuer unterliegt (vgl. MMST-Info 06 Ort der Leistungserbringung, Ziff. 3.3). Der Unternehmer kann für das im Ausland im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit benötigte Material grundsätzlich den Vorsteuerabzug vornehmen (vgl. Art. 28 Abs. 1 lit. a MMSTG). Die Ausfuhr dieser Gegenstände ist vorzugsweise anhand einer Veranlagungsverfügung der EZV nachzuweisen, die im Ausland erbrachte Lieferung (Arbeitsleistung) buch- und belegmässig zu dokumentieren. Auf der Ausfuhrzollanmeldung ist der Verkaufspreis der Gegenstände franko Schweizergrenze im Zeitpunkt der Ausfuhr zu deklarieren; der Wert der später im Ausland erbrachten Lieferung (Arbeitsleistung) zählt nicht dazu.

Das Verbringen von Betriebsmitteln ins Ausland ist ebenfalls von der Inlandsteuer befreit (vgl. Art. 23 Abs. 2 Ziff. 4 MMSTG). 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 sogenannten Carnet ATA ausgeführt werden.

Für die steuerliche Behandlung von werkvertraglichen Lieferungen ausländischer Unternehmer in der Schweiz werden die folgenden Fälle

unterschieden:

#### Fall 1:

##### **Werkvertragliche Lieferung unter Einsatz von eigenem, mitgebrachtem Material/mit MWST-Registrierung**

Führt ein ausländisches Unternehmen aufgrund eines Werkvertrages oder Auftrages Arbeiten an Gegenständen im Inland aus und benutzt hierfür sein eigenes, mitgebrachtes Material (z.B. Farbe zum Streichen einer Fassade, Teile oder Ersatzteile für Montage, Unterhalt oder Reparatur einer Maschine), dann hängt die steuerliche Behandlung unter dem aktuellen Recht davon ab, ob der Leistungserbringer zum Zeitpunkt der Ausführung der werkvertraglichen Lieferung bereits als steuerpflichtige Person im MWST-Register eingetragen ist oder nicht (vgl. MWST-Info 06 Ort der Leistungserbringung, Ziff. 3.2.1).

Ist der ausländische Unternehmer im schweizerischen MWST-Register als steuerpflichtige Person eingetragen, so ist er auf der Einfuhrzollanmeldung per Adresse seines inländischen Stellvertreters als Importeur und sein inländischer Kunde als Empfänger aufzuführen. Die MWST auf der Einfuhr berechnet sich vom Wert des eingeführten Materials (z.B. Farbe) am Bestimmungsort im Inland (ohne Kosten für Arbeit und Montage). Der ausländische Unternehmer muss seine Lieferung im Inland an seinen Auftraggeber versteuern.

#### Fall 2:

##### **Werkvertragliche Lieferung unter Einsatz von eigenem, mitgebrachtem Material/ohne MWST-Registrierung**

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

Unter dem aktuellen Recht besteht eine Pflicht zum Eintrag im MWST-Register nach Art. 10 MWSTG erst ab einem jährlichen Umsatz von CHF 100 000.– in der Schweiz. Ohne eine Registrierung besteht kein Anspruch auf eine Vorsteuerrückerstattung nach Art. 151ff. MWSTV. Eine freiwillige Registrierung ist aber nach Art. 11 MWSTG möglich.

Im Sinne einer Vereinfachung verzichtet die ESTV auf eine rückwirkende Eintragung des ausländischen Leistungserbringers im MWST-Register, sofern dem Bund aufgrund der Nichtregistrierung des ausländischen Leistungserbringers nachweislich kein Steuernachteil erwachsen ist (vgl. MWST-Info 06 Ort der Leistungserbringung, Ziff. 3.2.1). Diese Vereinfachung entbindet den ausländischen Leistungserbringer nicht von der Registrierungspflicht für aktuelle und künftige Umsätze.

Ab dem 1. Januar 2018 wird die Grenze von CHF 100 000.– auf Umsätze im In- und im Ausland ausgedehnt, weshalb sich ausländische Leistungserbringer in der Regel ab dem ersten Auftrag in der Schweiz zur MWST registrieren lassen müssen.

#### Fall 3:

##### **Werkvertragliche Lieferung ohne Einsatz von eigenem, mitgebrachtem Material/mit MWST-Registrierung**

Führt ein ausländisches Unternehmen aufgrund eines Werkvertrages oder Auftrages Arbeiten an Gegenständen im Inland aus, ohne hierfür sein eigenes, mitgebrachtes Material zu benutzen, dann hängt die steuerliche Behandlung unter dem aktuellen Recht ebenfalls davon ab, ob der Leistungserbringer zum Zeitpunkt der Ausführung der werkvertraglichen Lieferung bereits als steuerpflichtige Person im MWST-Register eingetragen ist oder nicht (vgl. MWST-Info 06 Ort der Leistungserbringung, Ziff. 3.2.2).

Ist der ausländische Unternehmer im schweizerischen MWST-Register als steuerpflichtige Person eingetragen, so muss er seine Lieferung (Arbeitsleistung) an seinen Kunden versteuern.

#### Fall 4:

##### **Werkvertragliche Lieferung ohne Einsatz von eigenem, mitgebrachtem Material/ohne MWST-Registrierung**

Ist der ausländische Unternehmer nicht als steuerpflichtige Person im schweizerischen MWST-Register eingetragen, so muss der Empfänger dieser Arbeiten die Bezugssteuer deklarieren, wenn er

1. selber im MWST-Register eingetragen ist (vgl. Art. 45 Abs. 2 lit. a MWSTG), oder
2. nicht im MWST-Register eingetragen ist und vorgängig durch die ESTV schriftlich über die Bezugssteuerpflicht informiert wurde (vgl. Art. 45 Abs. 2 lit. b MWST).<sup>1</sup>

Ab dem 1. Januar 2018 unterliegt nur noch die Lieferung von unbeweglichen Gegenständen (z.B. Reinigungsarbeiten; ohne die Vermietung von Grundstücken), nicht mehr aber die Lieferung von beweglichen Gegenständen (z.B. Montage einer Maschine) der Bezugssteuer. Auch die

Informationspflicht der ESTV entfällt. In den meisten Fällen muss sich der ausländische Leistungserbringer neu aber ohnehin im MWST-Register eintragen lassen (vgl. Fall 2).

#### FUSSNOTEN

1. Unklar ist, worauf sich der Begriff «vorgängig» bezieht. Nach Auffassung von Schluckebier muss die Information vor der Bezahlung des Entgelts erfolgen (vgl. Schluckebier Regine, Grenzüberschreitende Vorgänge – Inbound, ST 2010, S. 266). Nach Auffassung von Baumgartner/Clavadetscher/Kocher muss die Aufforderung nach Art. 66 Abs. 3 MWSTG innert 60 Tagen nach dem Ende des Kalenderjahres eingegangen sein, nach dem die werkvertragliche Lieferung erfolgt ist (vgl. Baumgartner Ivo/Clavadetscher Diego/Kocher Martin, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung, § 9 Rz. 15).

Tags: Steuerberatung, MWST, Warenverkehr, MWST-Registrierung, Globalisierung, Import/Export, Steuern