

# WERKVERTRAGLICHE LIEFERUNG VS. NEBENLEISTUNG ZUR BEFÖRDERUNGS-/VERSANDLIEFERUNG

Ein ausländisches Unternehmen liefert und montiert eine Maschine in der Schweiz. Nach bisheriger Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) war dieser Vorgang unbestreitbar als werkvertragliche Lieferung zu qualifizieren. Die neue Praxis der ESTV lässt nun Raum zur Spekulation und eröffnet den Beratern ein weiteres Betätigungsfeld.

■ Von Anita Machin Barroso, MLaw, dipl. Steuerexperten, CAS FH in Zollrecht und Dr. iur. Florian Hanslik, LL.M., DAS in VAT

## Ort der Leistung bei reinen Warenlieferungen

Bei Beförderungs- und Versandlieferungen befindet sich der Ort der Leistung dort, wo die Beförderung oder die Versendung des Gegenstands zum Abnehmer (oder in dessen Auftrag zu einer Drittperson) beginnt. Wird ein Gegenstand vom Ausland in die Schweiz importiert, liegt somit der Ort der Leistung grundsätzlich im Ausland. Der entsprechende Umsatz wird nicht zur Bestimmung der Mehrwertsteuerpflicht in der Schweiz herangezogen bzw. löst die Steuerpflicht nicht aus.

## Ort der Leistung bei werkvertraglichen Lieferungen

Lieferungen beweglicher oder unbeweglicher Gegenstände, die vor der Ablieferung neu angefertigt oder bearbeitet werden, sind grundsätzlich als werkvertragliche Lieferungen zu qualifizieren. Als Bearbeitung gelten auch alle Arbeiten, die den Gegenstand nicht verändern, insbesondere Funktionskontrolle, Reinigung, Servicearbeiten, Unterhaltsarbeiten usw. Für die Qualifikation als werkvertragliche Lieferung ist des Weiteren nicht erforderlich, dass Material verwendet, ersetzt oder dem Gegenstand hinzugefügt wird.

Wird ein Gegenstand vom Ausland in die Schweiz importiert und vor der Ablieferung bearbeitet, liegt der Ort der Leistung im Inland. Der



daraus generierte Umsatz ist relevant für die Bestimmung der Mehrwertsteuerpflicht in der Schweiz. Überschreitet der ausländische Lieferant die Umsatzgrenze von weltweit CHF 100 000.–, wird er in der Schweiz obligatorisch mehrwertsteuerpflichtig.

Lässt das ausländische Unternehmen eine Leistung, die ihm in Auftrag gegeben wurde, ganz oder teilweise durch Dritte oder einen Unterakkordanten erledigen, gilt es gegenüber seinem Kunden nach wie vor als Leistungserbringer. Die mehrwertsteuerlichen Folgen bezüglich Ort der Leistungserbringung und Steuerpflicht des ausländischen Unternehmens in der Schweiz ändern sich dadurch nicht.

## Neue Praxis der ESTV

Am 13. Dezember 2018 hat die ESTV eine neue Praxis publiziert: Montageleistungen bzw. Installationen können unter gewissen Voraussetzungen als Nebenleistung zur Beförderungs- und Versandlieferung gelten.

Nebenleistungen sind eng mit der Hauptleistung verbunden. Die Hauptleistung steht im Vordergrund und stellt den wesentlichen Teil der gesamten Leistung dar. Eine Nebenleistung ist nur nebensächlich und wird üblicherweise mit der Hauptleistung erbracht. Sie ergänzt bzw. verbessert die Hauptleistung. Aus mehrwertsteuerlicher Sicht teilt die Nebenleistung das steuerliche Schicksal der Hauptleistung.

Liefert ein ausländisches Unternehmen einen Gegenstand in die Schweiz, gilt der Ort der Leistung nach wie vor als im Ausland gelegen, wenn die zugehörige (nebensächliche) Montage- bzw. Installationsleistung als Nebenleistung zur Lieferung qualifiziert werden kann. Dies bedeutet, dass das ausländische Unternehmen durch solche Lieferungen in die Schweiz unter den gegebenen Voraussetzungen nicht obligatorisch steuerpflichtig wird, obwohl in der Schweiz eine Montage/Installation erfolgt.

### Wann gilt die Montage/ Installation als Nebenleistung?

Die ESTV zeigt beispielhaft Fälle auf, in welchen die Montage/Installation als Nebenleistung zur Beförderungs- bzw. Versandlieferung gelten kann:

- Das ausländische Unternehmen liefert ein Möbelstück, das es beim Abnehmer in der Schweiz zusammensetzt und aufstellt. Das Unternehmen passt das Möbelstück jedoch nicht individuell an die räumlichen Gegebenheiten an.
- Eine betriebsfertig hergestellte Maschine wird entweder zerlegt in ihre fertig bearbeiteten Einzelteile oder bereits zusammengesetzt zum Abnehmer in der Schweiz geliefert. Dort wird die Maschine wieder zusammengesetzt bzw. lediglich an das Stromnetz angeschlossen und einem Probelauf unterzogen.
- Der ausländische Lieferant liefert Vorhänge und hängt diese in der Wohnung des Abnehmers auf, ohne individuelle Anpassungen vorzunehmen oder Vorhangschiene oder Ähnliches zu montieren.

In den folgenden Fällen liegt gemäss ESTV jedoch keine Nebenleistung zur Beförderungs- bzw. Versandlieferung mehr vor:

- Das ausländische Unternehmen vermietet ein Festzelt oder einen Messestand, welche vor Ort in der Schweiz aufgebaut werden.
- Eine Maschine wird in die Schweiz geliefert. Sie wird erst beim Abnehmer betriebsfertig gemacht und an die Gegebenheiten vor Ort individuell angepasst (z.B. Integration in eine bestehende Produktionsanlage).
- Das ausländische Unternehmen liefert ein Möbelstück, das es beim Abnehmer in der Schweiz an die räumlichen Gegebenheiten individuell anpasst oder fest einbaut (z.B. Einbauschenk, Einbauküche, Vorhang samt Aufhängen in der Wohnung mit individuellen Anpassungen vor Ort).

- Der ausländische Lieferant verkauft eine Deckenlampe oder ein Beleuchtungssystem und montiert/installiert diese vor Ort beim Abnehmer in der Schweiz.
- Ein ausländisches IT-Unternehmen installiert Software beim Kunden vor Ort in der Schweiz (Bearbeitung der Festplatte).

### Was bedeutet dies für mich als Unternehmer?

Sobald also eine individuelle Anpassung an die Gegebenheiten vor Ort beim Abnehmer vorgenommen wird, ist nicht mehr von einer Nebenleistung zu sprechen. Trotzdem ist die Abgrenzung und Qualifikation im Einzelfall – wie die von der ESTV vorgegebenen Beispiele zeigen – nicht immer leicht zu treffen und/oder mit Diskussionen mit der ESTV verbunden. Um bereits von Anfang an Rechtssicherheit über die Steuerfolgen (insbesondere Ort der Leistungserbringung und Mehrwertsteuerpflicht in der Schweiz) zu erlangen, ist in solchen Fällen die Einholung einer verbindlichen Auskunft (Ruling) der ESTV empfehlenswert.

### Ab wann gilt die neue Praxis der ESTV?

Grundsätzlich sind Praxisfestlegungen der ESTV spätestens ab dem der Praxispublikation folgenden Semesterbeginn gültig. Ist die neue Praxis jedoch günstiger für den Steuerpflichtigen, gilt die geänderte Praxis auch rückwirkend, und zwar für alle Steuerforderungen, die noch nicht rechtskräftig geworden sind. Das mehrwertsteuerpflichtige Unternehmen kann die durch eine neue (günstigere) Praxis entstehenden Steueransprüche gegenüber der ESTV grundsätzlich mittels Korrekturabrechnung geltend machen. Hat das Unternehmen jedoch die Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt, schuldet es die ausgewiesene Steuer, es sei denn,

- es korrigiert die Rechnung innerhalb des handelsrechtlich Zulässigen durch ein empfangsbe-

dürftiges Dokument, das auf die ursprüngliche Rechnung verweist und diese widerrufen, oder

- es macht glaubhaft, dass dem Bund dadurch kein Steuerausfall entstanden ist.

Werden gegenüber der ESTV Steueransprüche geltend gemacht, sind die Ansprüche sowie die Einhaltung der genannten Vorschriften durch das steuerpflichtige Unternehmen zu dokumentieren. Im Übrigen richtet die ESTV auf diesem Guthaben keine Vergütungszinsen aus.

Musste sich ein ausländisches Unternehmen gestützt auf die alte Praxis aufgrund der Erbringung von werkvertraglichen Lieferungen in der Schweiz mehrwertsteuerlich registrieren, lohnt sich die Abklärung, ob die Montage/Installation gemäss neuer Praxis nun als Nebenleistung zur Beförderungs- bzw. Versandlieferung qualifiziert werden kann. Ist dies der Fall, kann sich das Unternehmen gegebenenfalls aus dem Mehrwertsteuerregister löschen lassen. Eine Korrektur bzw. Rückabwicklung der Vergangenheit lohnt sich in den meisten Fällen nicht, da die Mehrwertsteuer auf die Kunden bzw. Abnehmer in der Schweiz überwältigt wurde.

### AUTOREN



#### Anita Machin Barroso,

MLaw, dipl. Steuerexpertin ist Spezialistin im Bereich indirekte Steuern. Mehr als zehn Jahre arbeitete sie als Steuerberaterin für sämtliche Steuerbelange von juristischen und natürlichen Personen, während sie sich als Fachbereichsleiterin Mehrwertsteuer im Gebiet der Mehrwertsteuer spezialisierte. Sie arbeitet bei PrimeTax AG in Zürich.



#### Dr. iur. Florian Hanslik, LL.M.,

DAS in VAT, war am Europa Institut an der Universität Zürich, im Europäischen Parlament in Brüssel (Belgien) und in der Österreichischen Wirtschaftskammer in Wien tätig, bevor er vor über zwölf Jahren in das Fachgebiet der indirekten Steuern wechselte. Er ist bei PrimeTax AG in Zürich tätig.