

Kommissionsgeschäfte aus Sicht der schweizerischen MWST bzw. deutschen Umsatzsteuer

Planungspotential auch im Bereich der Mehrwertsteuer

Vor dem Hintergrund der Allokation von Funktionen und Risiken im Konzern treten die – eigentlich altbekannten – Kommissionsgeschäfte wieder verstärkt in das Blickfeld von multinationalen Unternehmen. Die Kommissionärsstrukturen bieten jedoch nicht nur Planungspotential im Bereich der Ertragsteuern, sondern ebenso im Bereich der Mehrwertsteuer.

1. Einleitung

Aus ertragsteuerlicher Sicht erfreuen sich die Prinzipal- bzw. Kommissionärsstrukturen zunehmender Beliebtheit. Die zentralen Funktionen des Managements, des Marketings, der Vertriebskonzeption sowie der strategischen Entscheidungen, der Preisgestaltung und die Geschäftsrisiken werden für ein Marktsegment (beispielsweise für den europäischen Markt) häufig von einer Prinzipalgesellschaft übernommen, während lokale Vertriebsgesellschaften in Funktion eines Kommissionärs den Vertrieb im jeweiligen Land ausführen. Die Kommissionärsstruktur verbindet somit die Vorzüge der vollen lokalen Marktpräsenz durch einen Kommissionär mit einer – verglichen mit der reinen Buy-Sell-Struktur – ausgeprägteren Kontroll-Möglichkeit durch den Hauptsitz in Funktion eines Prinzipals bzw. Kommittenten. Zudem bietet sie einen guten Schutzmechanismus zur Vermeidung einer Betriebsstätte des Hauptsitzes im jeweiligen Vertriebsstaat [1].

Für den Prinzipal in der Funktion des Kommittenten sowie für den ausländischen Kommissionär sind jedoch nicht nur die ertragssteuerlichen, sondern insbesondere auch die mehrwertsteuerlichen Konsequenzen aus dieser Geschäftsbeziehung von grosser Bedeu-

tung. Dies betrifft sowohl die administrative Abwicklung des Kommissionsgeschäftes (Buchung, Rechnungstellung) als auch seine mehrwertsteuerliche Behandlung, die möglicherweise weitreichende Konsequenzen hinsichtlich mehrwertsteuerlicher Registrierungspflichten im Ausland mit sich bringen kann.

Im folgenden wird daher auf die mehrwertsteuerlichen Besonderheiten des Kommissionsgeschäftes insbesondere im Hinblick auf die Folgen grenz-

überschreitender Geschäfte eingegangen. Die Geschäftsbeziehungen zu Deutschland als einem der wichtigsten Handelspartner der Schweiz stehen hierbei im Vordergrund. Einfluss finden ebenfalls neue Tendenzen bei der mehrwertsteuerlichen Beurteilung von Kommissionsgeschäften.

2. Die Lieferkommission

2.1 Abgrenzung und Definition

Im Rahmen einer Geschäftsbesorgung für einen Dritten bzw. eines Auftrages kann der Beauftragte die Interessen seines Auftraggebers im eigenen Namen oder im Namen des Auftraggebers wahrnehmen. Der Begriff der Geschäftsbesorgung bzw. des Auftrages bildet den Oberbegriff für den Mäklervertrag, die Agentur, die Kommission und sonstige Besorgungsleistungen [2].

Einkaufs- oder Verkaufskommissionär ist nach Definition von Art. 425 Abs. 1 OR sowie § 383 HGB [3], wer gegen eine Kommissionsgebühr (Provision) in eigenem Namen für Rechnung eines anderen (Kommittent) den Einkauf oder Verkauf von beweglichen Sachen oder Wertpapieren [4] zu besorgen übernimmt.

Wichtige Merkmale des Kommissionsgeschäftes sind somit, dass der Kommissionär im Gegensatz zum offenen Stellvertreter bzw. Agenten (Art. 418 a OR, § 164 Abs. 1 BGB, §§ 84 ff. HGB) bei der Verkaufskommission dem Abnehmer nicht offenlegt, dass die Ware nicht sein Eigentum ist und er im Innenverhältnis zum Kommittenten lediglich den Auftrag hat, die Ware zu veräussern. Dies hat zivilrechtlich zur Folge, dass das Eigentum an der Kommissionsware vom Kommittenten unmittelbar auf den Abnehmer übergeht [5]. Aufgrund des Kommissionsvertra-



Sibylle Schilling, Diplom-Kauffrau, Steuerberaterin (D), Managerin, Arthur Andersen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft mbH, Köln/D

ges – Handeln für fremde Rechnung – ist der Kommissionär verpflichtet, den Erlös aus dem Verkauf abzüglich der Kommission an den Kommittenten abzuführen.

Im Gegensatz zur Verkaufskommission erwirbt bei der Einkaufskommission hingegen zunächst der Einkaufskommissionär Eigentum am Kommissionsgut. Das Eigentum wird hier erst anschliessend auf den Kommittenten übertragen [6].

Im folgenden soll ausschliesslich auf die in der Praxis häufiger anzutreffende Verkaufskommission eingegangen werden.

2.2 Mehrwertsteuerliche bzw. umsatzsteuerliche Behandlung der Lieferkommission

Sowohl aus Sicht der schweizerischen Mehrwertsteuer [7] als auch aus Sicht der deutschen Umsatzsteuer [8] wird bei der Kommission – anstelle der zivilrechtlich vorliegenden Geschäftsbesorgung – das Vorliegen einer Lieferung zwischen Kommissionär und Kommittenten angenommen (fingiert) [9]. Es liegen somit zwei Lieferungen vor:

1. Lieferung:
Kommittent an Kommissionär
2. Lieferung:
Kommissionär an Abnehmer

Für die Annahme einer Dienstleistung in Gestalt einer Geschäftsbesorgung bzw. eines Auftrages bleibt somit aus umsatz- bzw. mehrwertsteuerlicher Sicht kein Raum. Die Kommissionsgebühr wird aufbauend auf dieser Fiktion folglich auch nicht als Entgelt für eine Dienstleistung des Kommissionärs an den Kommittenten, sondern als Entgeltsminderung betrachtet, die sich als Differenz zwischen dem dem Abnehmer in Rechnung gestellten Verkaufspreis und dem dem Kommittenten zustehenden Erlös aus diesem Geschäft ergibt [10]. Im allgemeinen Geschäftsverständnis bereitet diese fiktive Annahme von zwei Lieferungen anstatt der Kombination von Geschäftsbesorgung und Lieferung oft Schwierigkeiten.

Zur Veranschaulichung der umsatz- und mehrwertsteuerlichen Leistungsströme und steuerlichen Bemessungsgrundlagen (Entgelte) dient *Abbildung 1*.

Zeitpunkt der Lieferungen

Der Zeitpunkt der *zweiten* Lieferung des Kommissionärs an den Abnehmer ergibt sich aus den allgemeinen mehrwert- bzw. umsatzsteuerlichen Grundsätzen, i.d.R. mit Verschaffung der Verfügungsmacht.

Der Zeitpunkt der *ersten* Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär wird aus Sicht der schweizerischen Mehrwertsteuer sowie der deutschen Umsatzsteuer erst bei Bewirkung der 2. Lieferung angenommen, d. h. zu dem Zeitpunkt, zu dem dem Abnehmer die Verfügungsmacht am Gegenstand verschafft wird (bzw. eine logische Sekunde vorher) [11]. Folglich wird bei Übergabe des Kommissionsgutes an den Kommissionär noch keine Lieferung bewirkt. Es wird eine Verschaffung der Verfügungsmacht [12], d. h. eine Übertragung der wirtschaftlichen Substanz, bereits zu diesem Zeitpunkt verneint. Der Transport der Ware vom Kommittenten zum Kommissionär stellt demnach lediglich ein sogenanntes rechtsgeschäftsloses Verbringen dar [13].

Dies bedeutet, dass die erste (fingierte) Lieferung des Kommittenten an den

Kommissionär mehrwertsteuerlich bzw. umsatzsteuerlich zum gleichen Zeitpunkt ausgeführt wird wie die Lieferung des Kommissionärs an den Abnehmer.

Ort der Lieferungen

Aus Sicht der schweizerischen Mehrwertsteuer ist der Ort der Lieferung dort, wo der Kommittent dem Kommissionär die Verfügungsmacht verschafft (1. Lieferung), bzw. dort, wo der Kommissionär dem Abnehmer die Verfügungsmacht verschafft (2. Lieferung) [14]. Hierbei verweist Merkblatt Nr. 05 auf die allgemeinen Bestimmungen zum Ort der Lieferung unter Ziffer 2. Somit ist zwischen Abholgeschäften einerseits und Beförderungs- oder Versendungsgeschäften andererseits zu unterscheiden. Holt der Abnehmer die Ware ab, wird die Verfügungsmacht dort verschafft bzw. die Lieferung dort ausgeführt, wo der Abnehmer die Ware körperlich selbst in Empfang nimmt oder von einem Dritten in Empfang nehmen lässt (Art. 13 lit. a MWSTG). Befördert oder versendet der Kommittent oder Kommissionär die Ware, wird die Verfügungsmacht dort verschafft bzw. die Lieferung dort ausgeführt, wo der Transport beginnt oder die Ware an den Transportbeauftragten übergeben wird (Art. 13 lit. b MWSTG).

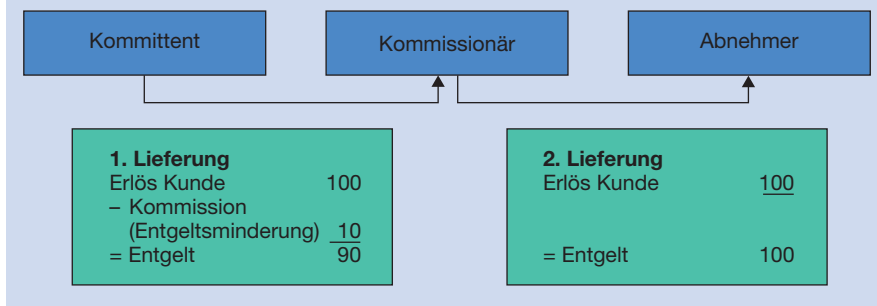
Die Vorschriften des Reihengeschäftes [15] sind anwendbar, sofern die Waren direkt vom Abnehmer beim Kommittenten abgeholt werden bzw. der Kommittent die Waren direkt an den Abnehmer befördert oder versendet. Kein Reihengeschäft ist demnach gegeben, wenn der Kommissionär die Waren beim Kommittenten abholt bzw. aus dem Lager des Kommittenten ausliefert bzw. den Auftrag zum Transport der Ware gibt.

Die Bestimmung des *Lieferortes nach deutschem UStG* erfolgt nach den allgemeinen Vorschriften des § 3 Abs. 6 und 7 UStG. Demnach wird eine Lieferung entweder dort ausgeführt, wo sich die Ware im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet (§ 3 Abs. 7 UStG), oder dort, wo die



Britta Rehfish, Diplom-Kauffrau,
Steuerberaterin (D), Managerin,
Arthur Andersen AG, Zürich

Abbildung 1
Lieferkommission



Beförderung der Ware beginnt (§ 3 Abs. 6 UStG) [16]. Im Unterschied zu den schweizerischen Regelungen zum Ort der Lieferung ist der Beginn der Beförderung in allen Fällen massgebend, in denen der Lieferung eine Bewegung der Ware (Beförderung, Versendung und auch Abholung) zugrunde liegt [17].

Sofern eine direkte Auslieferung vom Kommittenten an den Abnehmer erfolgt, finden nach der herrschenden Meinung in der Literatur [18] ebenfalls die Grundsätze des Reihengeschäftes [19] Anwendung. Dies gilt für deutsche Zwecke selbst dann, wenn der Kommissionär den Auftrag zur Beförderung oder Versendung erteilt.

Gemäss den Vorschriften zur Bestimmung des Lieferortes sind demnach die Ausgangspunkte der Lieferungen für die Ortsbestimmung von grosser Bedeutung. Für die Kommissionsgeschäfte sind daher folgende Konstellationen denkbar:

Die Ware befindet sich zum Zeitpunkt der Lieferung an den Abnehmer

- beim Kommittenten;
- beim Kommissionär;
- an anderen Orten (z.B. Lager eines Dritten, Lager eines im Auftrag des Kommittenten arbeitenden Contract Manufacturers).

Im folgenden sollen wesentliche Fälle von grenzüberschreitenden Kommissionslieferungen im Verhältnis Schweiz-Deutschland betrachtet werden, für die – verglichen mit reinen Inlandgeschäften – die Ortsbestimmung bedeutsam ist.

Beispiel 1:

Ein Kommittent mit Sitz in der Schweiz beauftragt einen deutschen Kommissionär, Waren an deutsche Unternehmer zu verkaufen.

Alternative a:

Die Ware wird in Deutschland hergestellt und in einem Lager des Kommittenten am Sitz des Kommissionärs, (Deutschland) zwischengelagert. Die Ware wird vom Kommissionär zum Abnehmer befördert bzw. versendet (vgl. Abbildung 2a).

Da die Ware direkt vom Lager des ersten Unternehmers (Kommittent) an den letzten Abnehmer gelangt, liegt aus deutscher Sicht ein Reihengeschäft

vor. Aufgrund der Übernahme des Transportes durch den Kommissionär ist dessen Lieferung an den Abnehmer als sog. bewegte Lieferung zu qualifizieren, der die Beförderung der Ware zugeordnet wird. Der Ort der Lieferung des Kommissionärs an den Abnehmer liegt in Deutschland am Beginn der Beförderung nach § 3 Abs. 6 UStG [20]. Dies gilt ebenso für Zwecke der schweizerischen Mehrwertsteuer nach Art. 13 lit. b MWSTG.

Der schweizerische Kommittent führt ebenfalls in Deutschland eine Lieferung aus. Seine Lieferung ist mangels Beförderung aus deutscher Sicht als sogenannte ruhende Lieferung zu beurteilen. Diese Lieferung wird zeitgleich mit der Lieferung des Kommissionärs an den Abnehmer bewirkt und erfolgt somit zu einem Zeitpunkt, in dem sich die Waren in Deutschland (Lager des Kommissionärs) befinden (Verschaffung der Verfügungsmacht in Deutschland nach § 3 Abs. 7 UStG sowie aus schweizerischer Sicht nach Art. 13 lit. b MWSTG). Die Lieferung des schweizerischen Kommittenten an den deutschen Kommissionär ist folglich eine in Deutschland steuerbare und steuerpflichtige Inlandlieferung. Für den schweizerischen Kommittenten ergibt sich in diesem Fall eine Registrierungs-pflicht für deutsche Umsatzsteuer-

Abbildung 2a
Auslieferung vom Sitz des Kommissionärs (D)

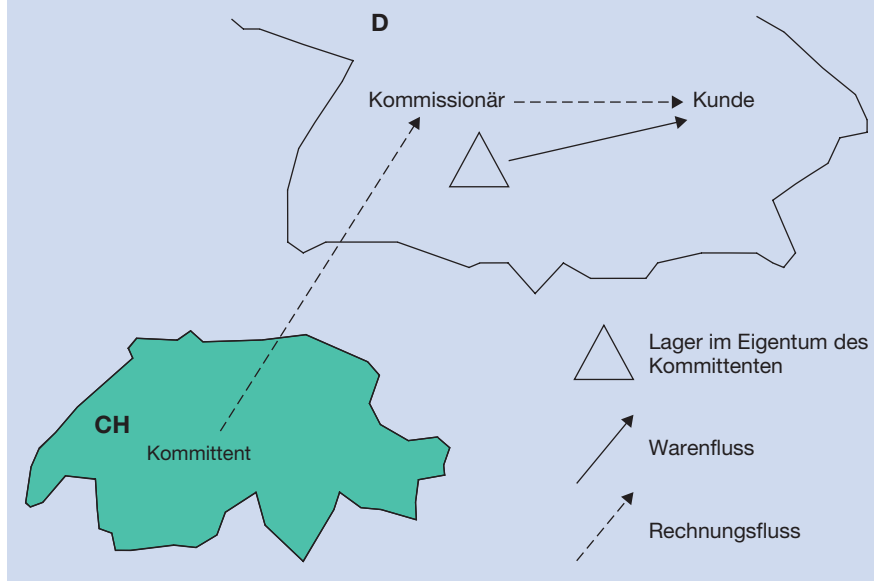
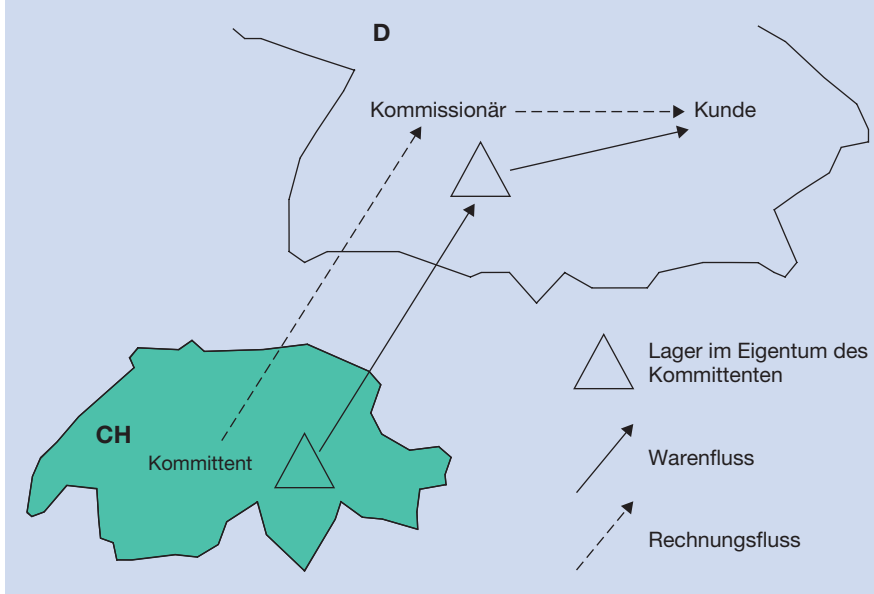


Abbildung 2b
Fallweise Auslieferung via Kommissionär (D)



zwecke, jedoch ergeben sich keine schweizerischen Steuerfolgen.

Alternative b:

Die Waren werden in der Schweiz hergestellt und dem Kommissionär fallweise zu Auslieferungszwecken zur Verfügung gestellt. Der Kommittent unterhält somit Lagerbestände an seinem Unternehmenssitz in der Schweiz sowie am Sitz des Kommissionärs in Deutschland (vgl. *Abbildung 2b*).

Für den Kommissionär ergeben sich bei Auslieferung aus dem deutschen Lager die gleichen steuerlichen Konsequenzen wie in Alternative a.

Aufgrund der Unterbrechung des Transportes der Ware zwischen Kommittent und Abnehmer im deutschen Lager liegt in diesem Fall aber weder aus deutscher Sicht noch aus schweizerischer Sicht ein Reihengeschäft vor. Es greifen die allgemeinen Ortsregelungen.

Zum Zeitpunkt, zu dem der schweizerische Kommittent die Waren durch Einlagerung in das deutsche Lager dem deutschen Kommissionär zur Verfügung stellt, befinden sich die Waren noch in seiner Verfügungsgewalt. Daher tätigt der Kommittent zunächst eine steuerbefreite Ausfuhr aus der Schweiz (Art.

19 Abs. 2 Ziff. 4 MWSTG) [21]. Nachfolgend liegt grundsätzlich eine der deutschen Einfuhrumsatzsteuer unterliegende Einfuhr durch den Kommittenten vor, welcher dann im Zeitpunkt der Auslieferung der Ware an den Abnehmer (Zeitpunkt der fiktiven Lieferung des Kommittenten) eine in Deutschland gemäss § 3 Abs. 8 UStG steuerpflichtige Inlandlieferung an den Kommissionär folgt. Somit ergibt sich

grundsätzlich wiederum eine umsatzsteuerliche Registrierungspflicht des schweizerischen Kommittenten in Deutschland.

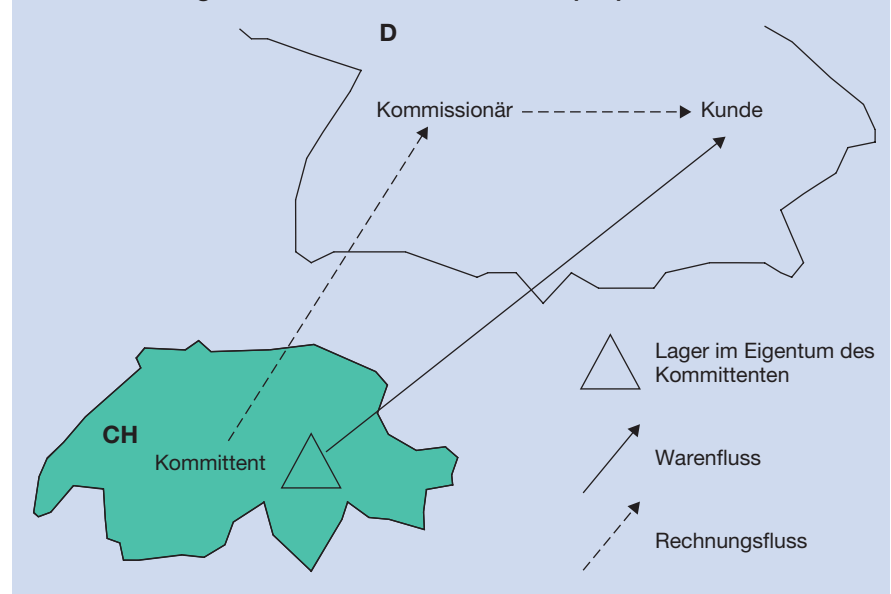
Die Registrierungspflicht kann vermieden werden, sofern nach §§ 41, 50 USTDV die Ware als für den Abnehmer (Kommissionär) eingeführt gilt. Dies erfordert, dass die Einfuhrumsatzsteuer vom Kommissionär oder dessen Beauftragten (Spediteur) entrichtet wird und in der Rechnung des Kommittenten an den Kommissionär die deutsche Umsatzsteuer nicht gesondert ausgewiesen wird. Unter diesen Voraussetzungen kann der Kommissionär die deutsche Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. Auf die Erhebung der deutschen Umsatzsteuer für die fingierte Lieferung des schweizerischen Kommittenten an den deutschen Kommissionär wird verzichtet.

Alternative c:

Die Waren werden in der Schweiz hergestellt und erst bei entsprechendem Auftrag des Abnehmers direkt vom schweizerischen Lager des Kommittenten an den Abnehmer geliefert (vgl. *Abbildung 2c*).

Sofern der Kommittent den Auftrag zur Beförderung oder Versendung der

Abbildung 2c
Direktlieferung vom Sitz des Kommittenten (CH)



Waren erteilt, sind sowohl nach deutschen als auch schweizerischen Grundsätzen die Voraussetzungen des Reihengeschäftes erfüllt. Aus deutscher Sicht ist die Lieferung des Kommitmenten an den Kommissionär als sogenannte bewegte Lieferung zu qualifizieren [22]. Der Ort dieser Lieferung ist grundsätzlich dort, wo die Lieferung beginnt (Schweiz), wird aber gemäss § 3 Abs. 8 UStG nach Deutschland verlagert, sofern der schweizerische Kommitment auch Schuldner der deutschen Einfuhrumsatzsteuer ist. Der Ort der Lieferung des Kommissionärs an den Abnehmer (sogenannte ruhende Lieferung) ist nach § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 2 UStG dort gelegen, wo die Lieferung endet, d.h. in Deutschland.

Es liegen demnach zwei deutsche Inlandlieferungen vor. Die dargestellte Transaktion führt folglich zu einer umsatzsteuerlichen Registrierungsspflicht des schweizerischen Kommitmenten in Deutschland.

Aus schweizerischer Sicht liegt ein Ausfuhrreihengeschäft vor. Durch den Beginn der Lieferung in der Schweiz führen grundsätzlich sowohl Kommitment als auch Kommissionär schweizerische Inlandlieferungen aus, welche nun – zusätzlich zur deutschen Umsatzsteuerpflicht – die schweizerische Mehrwertsteuerpflicht des Kommitmenten und des Kommissionärs auslösen können.

Für den deutschen Kommissionär kann jedoch auf die schweizerische Mehrwertsteuerregistrierung verzichtet werden. Dies ist aber nur möglich, sofern der Kommissionär nicht andere steuerbare schweizerische Inlandumsätze als die betreffenden Beförderungs- bzw. Versandreihengeschäfte erbringt und sofern er nicht ausdrücklich als Mehrwertsteuerpflichtiger eingetragen werden möchte [23].

Der Kommitment führt dann eine Lieferung an einen nicht steuerpflichtigen Abnehmer aus. Er kann die Steuerbefreiung seiner Lieferung an den Kommissionär bewirken, sofern er die Ausfuhr aus der Schweiz im Wege einer Beförderung oder Versendung der Ware mit einem zollamtlichen Dokument nachweist [24]. Dieses Dokument muss

den Nachweis enthalten, dass der Kommitment als letzter inländischer (schweizerischer) Lieferant in der Reihe als Exporteur auftritt [25].

Steuerfolgen in der Schweiz, d.h. eine Erfassung der Umsätze sowohl für die schweizerische Mehrwertsteuer als auch für die deutsche Umsatzsteuer, können unter Beachtung der Formvorschriften somit vermieden werden.

Optimierungsmöglichkeiten:

In einem ersten Schritt kann die Umsatzsteuerpflicht des Kommitmenten in Deutschland vermieden werden, wenn der Kommissionär als Importeur auftritt, da in diesem Fall eine Verlagerung des Lieferortes der ersten Lieferung nach Deutschland gemäss § 3 Abs. 8 UStG entfällt.

In einem weiteren Schritt kann ausserdem die Steuerpflicht der zweiten Lieferung (Kommissionär an Abnehmer) in Deutschland ausgeschlossen werden, wenn der Kommissionär anstelle des Kommitmenten den Auftrag zur Versendung der Ware erteilt und nachweisen kann, dass er als Lieferer auftritt [26]. Die Bewegung der Ware wird in diesem Fall seiner Lieferung zugeordnet. Der Kommitment tätigt somit eine ruhende Lieferung, deren Ort dort ist, wo der Transport der Ware beginnt, § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG. Der Ort der Lieferung des Kommissionärs bestimmt sich ebenfalls danach, wo der Transport der Ware beginnt, § 3 Abs. 6 UStG, d.h. beide Lieferungen gelten als in der Schweiz ausgeführt. Deutsche Umsatzsteuer wird somit lediglich im Wege der Einfuhrumsatzsteuer erhoben.

Aus schweizerischer Sicht liegt nun kein Reihengeschäft mehr vor, da ein mittlerer Unternehmer in der Reihe (hier: Kommissionär) den Auftrag für die Beförderung oder Versendung der Ware erteilt. Es gelten die üblichen Vorschriften zur Bestimmung des Lieferortes im Zweiparteienverhältnis [27]. Dennoch können auch bei dieser Fallgestaltung schweizerische Mehrwertsteuerfolgen vermieden werden: Lässt der Kommissionär die Ware beim Kommitmenten abholen und an den Abnehmer liefern, handelt es sich bei der Lieferung des Kommitmenten an

den Kommissionär um eine schweizerische Inlandlieferung [28]. Der in der Schweiz ansässige Kommitment kann die Befreiung dieser Lieferung als Ausfuhrlieferung nach Art. 19 Abs. 2 Ziff. 1, Abs. 4 und Art. 20 MWSTG erreichen, wenn der Kommissionär in der zollamtlichen Ausfuhrdeklaration als Exporteur/Versender aufgeführt ist [29] und die entsprechenden Nachweise gemäss Z 532, 534 ff. der Wegleitung 2001 vorliegen.

Der Kommissionär führt als in der Schweiz nicht steuerpflichtiger Abnehmer des Kommitmenten die Waren aus der Schweiz aus [30]. Seine Lieferung an den deutschen Abnehmer ist demnach für schweizerische Mehrwertsteuerzwecke unbeachtlich.

Die Ausführungen zeigen, dass bereits geringfügige Änderungen bei der Gestaltung der Verantwortlichkeiten für die Lieferung das Ergebnis der mehrwert- bzw. umsatzsteuerlichen Beurteilung erheblich beeinflussen. Die Beantwortung der Fragen «Wer handelt als Exporteur/Importeur?» und «Wer tritt als Lieferer auf?» spielen eine wesentliche Rolle bei der Optimierung der mehrwertsteuerlichen bzw. umsatzsteuerlichen Abwicklung der Transaktion.

Beispiel 2

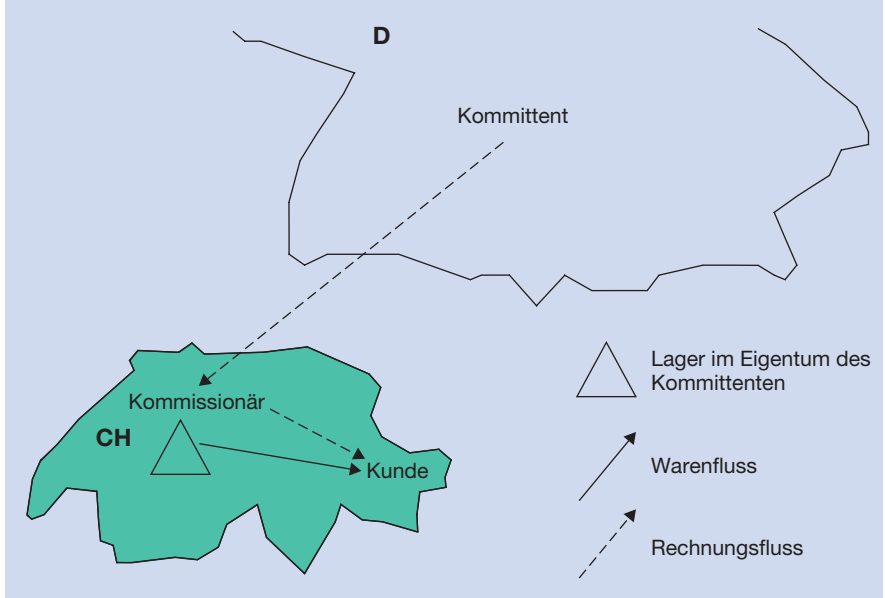
Ein Kommitment mit Sitz in Deutschland beauftragt einen schweizerischen Kommissionär, Waren an schweizerische Unternehmer zu verkaufen.

Alternative a:

Die Waren werden in der Schweiz hergestellt und befinden sich in einem Lager am Sitz des Kommissionärs in der Schweiz (vgl. *Abbildung 3a*).

Der Ort der Lieferung des Kommissionärs liegt in der Schweiz, d.h. dort wo der Transport der Ware beginnt, Art. 13 lit. b MWSTG [31]. Die Lieferung an einen schweizerischen Abnehmer stellt somit eine steuerbare schweizerische Inlandlieferung dar. Der Ort der Lieferung des Kommitmenten befindet sich sowohl aus deutscher als auch aus schweizerischer Sicht in der Schweiz, § 3 Abs. 7 UStG, Art. 13 lit. b

Abbildung 3a
Auslieferung vom Sitz des Kommissionärs (CH)



facht die mehrwertsteuerliche Abwicklung des Transportes vom Kommittenten an den Kommissionär erheblich. Letzterer kann bereits als Importeur auftreten, obwohl im Einfuhrzeitpunkt noch keine Eigentumsübertragung auf ihn stattgefunden hat [33].

Aus deutscher Sicht führt der Kommittent eine nach § 4 Nr. 1 lit. a i.V.m. § 6 UStG steuerbefreite Ausfuhr vor. Folglich würde die Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär (1. Lieferung) nicht der deutschen Umsatzsteuer unterliegen. Der deutsche Kommittent hätte lediglich eine Ausfuhrlieferung in seiner deutschen Steuererklärung zu deklarieren. Auf Seiten der Schweiz würde Mehrwertsteuer im Wege der Einfuhr-Mehrwertsteuer erhoben.

MWSTG. Die Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär wird folglich ebenfalls als steuerbare schweizerische Inlandlieferung qualifiziert. Der deutsche Kommittent wird aufgrund seiner schweizerischen Inlandlieferungen steuerpflichtig, sofern er die entsprechenden Umsatzgrenzen nach Art. 21 i.V.m. Art. 25 MWSTG überschreitet.

Alternative b:

Die Waren werden in Deutschland hergestellt und dem Kommissionär fallweise zu Auslieferungszwecken zur Verfügung gestellt. Der Kommittent unterhält somit Lagerbestände an seinem Unternehmenssitz in Deutschland sowie am Sitz des Kommissionärs in der Schweiz (vgl. *Abbildung 3b*).

Der Ort der Lieferung des Kommissionärs bestimmt sich wiederum nach den in der Lösung der Alternative a dargelegten Kriterien. Der Kommissionär hat dementsprechend den Verkaufspreis für eine Inlandlieferung der schweizerischen Mehrwertsteuer zu unterwerfen.

Für den deutschen Kommittenten kann in Abweichung zu Alternative a die Registrierungspflicht in der Schweiz vermieden werden. Voraussetzung ist, dass der schweizerischen Einfuhrmehrwertsteuer der Betrag zugrunde gelegt wird, den der Kommittent vom Ver-

kaufskommissionär im Fall eines Verkaufs erhält [32]. Dem schweizerischen Kommissionär als Importeur wird die Möglichkeit zugestanden, diese Einfuhr-Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen. Für den Kommittenten liegt in diesem Fall eine Lieferung im Ausland (Deutschland) vor, die er in der Schweiz nicht zu versteuern hat. Diese in einem Beispiel in Merkblatt Nr. 05, Ziff. 5.4 dargelegte Regelung verein-

Alternative c:

Die Waren werden in Deutschland hergestellt und erst bei entsprechendem Auftrag des Abnehmers direkt vom deutschen Lager des Kommittenten an den Abnehmer geliefert. Den Auftrag zur Beförderung bzw. Versendung erteilt der Kommittent (vgl. *Abbildung 3c*).

Nach den schweizerischen Vorschriften des Reihengeschäftes [34] ist der

Abbildung 3b
Fallweise Auslieferung via Kommissionär (CH)

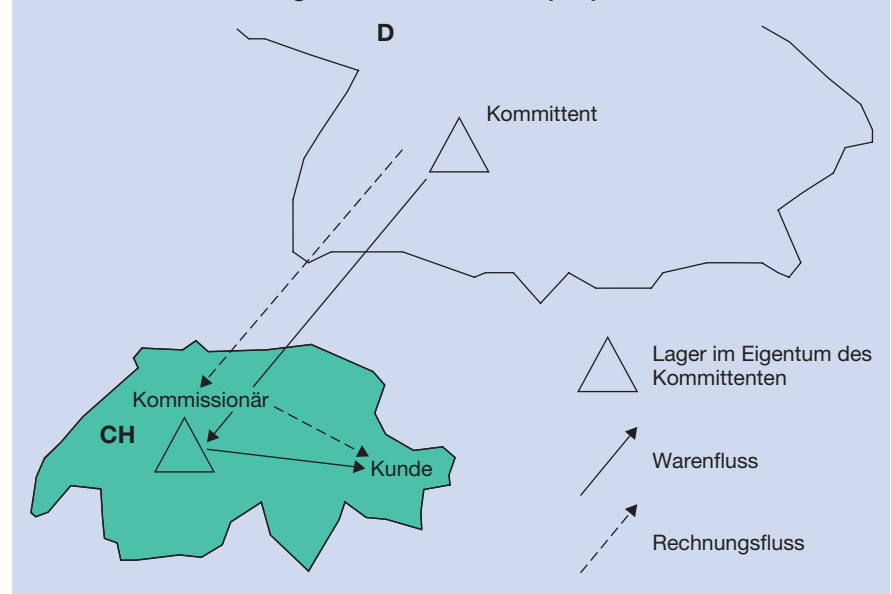
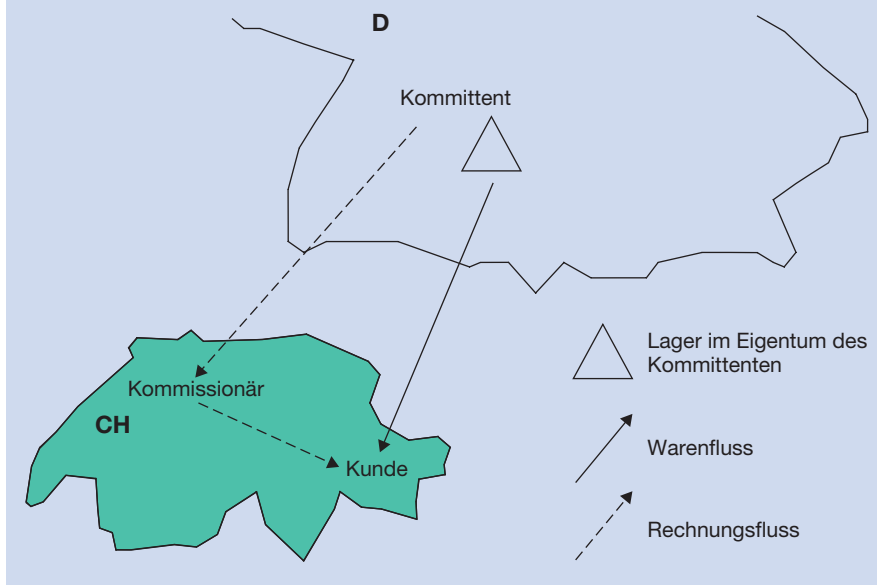


Abbildung 3c
Direktlieferung vom Sitz des Kommittenten (D)



Ort der Lieferung des Kommittenten dort, wo die Beförderung zum Abnehmer beginnt, d.h. in Deutschland. Des weiteren hat nach diesen Vorschriften auch ein schweizerischer Lieferant in der Reihe (hier: Kommissionär) seinen Umsatz nicht der schweizerischen Mehrwertsteuer zu unterwerfen, sondern lediglich als Auslandumsatz in seiner Mehrwertsteuererklärung zu deklarieren. Voraussetzung ist jedoch, dass die Einfuhrdeklaration auf den letzten Abnehmer als Importeur lautet und die Einfuhrmehrwertsteuer von dem Entgelt erhoben wird, das der Abnehmer seinem Lieferanten (hier: Kommissionär) zu zahlen hat. Zur Zeit sind einzelne Fragen zur Behandlung des Reihengeschäftes gemäss Merkblatt Nr. 05 noch nicht abschliessend geklärt. Offen ist u.a. die Frage, ob es im Rahmen des Einfuhr-Reihengeschäftes nicht mehr möglich sein wird, dass ein mittlerer Unternehmer in der Reihe als Importeur auftritt.

In der Praxis ist es oftmals nicht erwünscht, Einfuhrformalitäten auf den Kunden zu überwälzen. Zumal in diesem Fall der Kunde mit einem inländischen Unternehmer (Kommissionär) einen Kaufvertrag abschliesst. In diesem Sinne kann es für die Geschäftsbeziehung erforderlich sein, dass der Kommissionär als Importeur auftritt und die Einfuhrumsatzsteuer entricht-

et. Ausgehend von Merkblatt Nr. 05 ist es hingegen fraglich, ob diese Art der Abwicklung des Geschäftes in Zukunft möglich sein wird. Konsequenterweise wäre der Kommissionär – wie unter Alternative b, für welche die ESTV ausdrücklich eine Einfuhr durch den Kommissionär vorsieht – zum Vorsteuerabzug für die Einfuhrmehrwertsteuer berechtigt und hätte seine Lieferung an einen schweizerischen Abnehmer als Inlandlieferung zu versteuern. Der deutsche Kommittent hätte seinerseits wiederum keine mehrwertsteuerlichen Pflichten in der Schweiz zu erfüllen.

Aus deutscher Sicht stellt sich wiederum die Frage, ob dem Kommittenten oder dem Kommissionär die Versendung/Beförderung der Ware zuzurechnen ist. Nur wenn der deutsche Kommittent als Lieferer auftritt [35] und damit die sogenannte bewegte Lieferung tätigt, wird seine Lieferung als Ausfuhrlieferung nach § 4 Nr. 1 lit. a i. V.m. § 6 UStG von der deutschen Umsatzsteuer befreit.

2.3 Konsequenzen für die Beteiligten

Die Darstellungen zeigen, dass bei grenzüberschreitenden Kommissionsgeschäften den Kommittenten und den

Kommissionär Mehrwertsteuerpflichten im jeweils anderen Land treffen können. Sofern Herstellung und Vertrieb im gleichen Land erfolgen, liegen mehrwertsteuerpflichtige Lieferungen für beide Parteien im betreffenden Land vor. Registrierungspflichten für einen ausländischen Kommittenten lassen sich in diesem Fall nicht vermeiden.

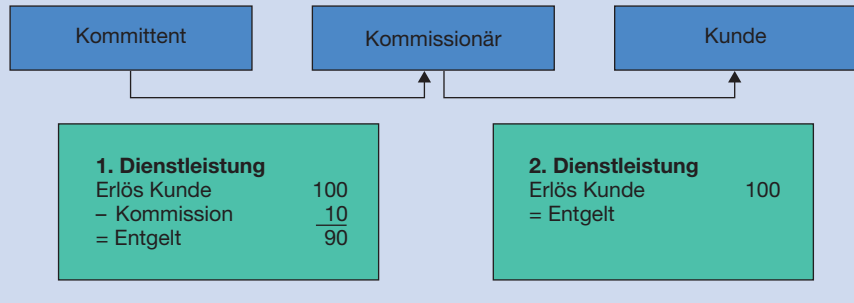
Einen grösseren Gestaltungsspielraum bieten die Fälle, in denen die Ware grenzüberschreitend vertrieben wird. Wird die Ware beim Kommissionär nach der Einfuhr in das Vertriebsland zwischengelagert, ist eine Registrierung des ausländischen Kommittenten im Vertriebsland nicht erforderlich, sofern der Kommissionär als Importeur der Waren auftritt. Diese Erleichterung wurde auch von der ESTV ausdrücklich im neuen Merkblatt Nr. 05 vorgesehen. Erfolgt eine direkte Auslieferung vom Lager des Kommittenten an den Abnehmer im Vertriebsland, lässt sich für den Vertrieb an deutsche Abnehmer sogar die deutsche Steuerpflicht für beide Lieferungen (Kommittent an Kommissionär sowie Kommissionär an Abnehmer) vermeiden. Hierbei sind von den Beteiligten Entscheidungen über die Verantwortlichkeit für den Export und Import sowie für den Transport der Ware im Hinblick auf steuerlichen Folgen zu treffen. Hier können durchaus jeweils unterschiedliche Personen auftreten. Aus Sicht eines schweizerischen Einfuhr-Kommissionsgeschäftes mit direkter Auslieferung der Ware durch den Kommittenten an den Kunden lassen die derzeitigen Regelungen nur eine Einfuhr durch den Abnehmer zu. Hier wäre es aus Praktikabilitätsgründen zu wünschen, dass die Vorschriften des Einfuhr-Reihengeschäftes künftig auch eine Einfuhr durch den Kommissionär ermöglichen.

3. Dienstleistungskommission

3.1 Abgrenzung und Definition

Nach deutschem Handelsrecht fällt auch die sog. Leistungskommission, d.h. die Erbringung einer Dienstlei-

Abbildung 4
Dienstleistungskommission – Sichtweise des MWSTG



leistung in eigenem Namen für fremde Rechnung, grundsätzlich unter die Regelung des §§ 383, 406 HBG, welcher einen Spezialfall der Geschäftsbesorgung i.S.d. §§ 675 ff. BGB darstellt. Argument hierfür ist die Öffnungsklausel des § 406 I HGB, die sog. uneigentliche Kommission, welche wohl auch die Leistungskommission zulässt [36]. Danach erbringt, wie auch im Falle der Lieferkommission, der Kommissionär eine Geschäftsbesorgungsleistung an den Kommittenten.

In der Schweiz sind Rechtsgeschäfte, die der Beauftragte in eigenem Namen für fremde Rechnung abschliesst und die nicht einen Kaufvertrag über bewegliche Sachen oder Wertpapiere zum Inhalt haben, einfache Aufträge [37]. Lediglich die Besorgung der Transportdienstleistung durch einen Spediteur wird ausdrücklich als Kommissionsgeschäft in Art. 439 ff. OR definiert. Im externen Verhältnis liegt nach der Vorschrift des Art. 32 Abs. 2 OR durch das Handeln des Vertreters in eigenem Namen eine indirekte Stellvertretung vor.

3.2 Mehrwertsteuerliche und umsatzsteuerliche Behandlung der Dienstleistungskommission

Aus Sicht der Schweiz definiert Art. 11 Abs. 2 MWSTG, dass die Fiktion von zwei aufeinanderfolgenden Leistungen (Lieferung oder Dienstleistung) in allen Fällen der indirekten Stellvertretung gilt. Dies gilt ausdrücklich sowohl für die Besorgung einer Lieferung als auch für die Besorgung einer Dienst-

leistung in eigenem Namen und für fremde Rechnung, so dass die in Absatz 2.2 für die Lieferung dargelegte Fiktion von zwei Leistungen auch auf die Dienstleistung übertragen werden können [38] (vgl. *Abbildung 4*).

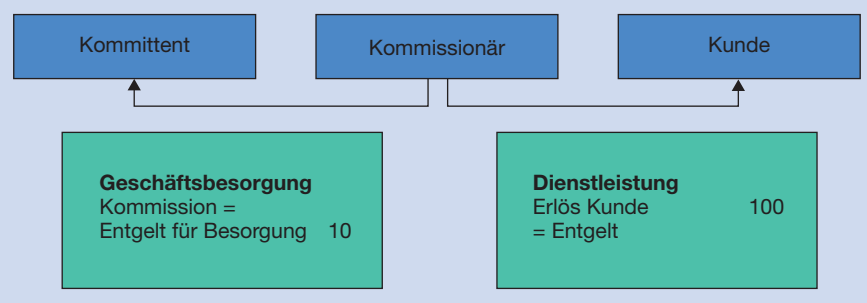
Die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung richtet sich sowohl für die (fiktive) Dienstleistung des Kommittenten als auch für die Dienstleistung des Kommissionärs nach den allgemeinen Regeln zur Ortsbestimmung in Art. 14 MWSTG. Somit kommt es bezüglich der Frage, ob z. B. der Tätigkeitsort, der Belegenheitsort oder der Sitzort des Dienstleistungsempfängers massgebend ist, auf die Art der Dienstleistung an, die der Vertreter (Kommissionär) für Rechnung des Kommittenten ausführt.

Aus deutscher umsatzsteuerlicher Sicht ist die Leistungskommission ein äusserst heftig diskutiertes und zwischen Rechtsprechung und Literatur [39] einerseits und Finanzverwaltung andererseits kontrovers ausgelegtes Thema.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind im UStG lediglich die Lieferkommission (§ 3 Abs. 3 UStG) und die Einkaufskommission sonstiger Leistungen (§ 3 Abs. 11 UStG) geregelt, nicht hingegen die Verkaufskommission sonstiger Leistungen. Mangels gesetzlicher Regelung im UStG folgt die Finanzverwaltung in Falle der Leistungskommission dem Zivilrecht. In Abgrenzung zur Lieferkommission und der Einkaufskommission von Dienstleistungen werden nicht zwei Lieferungen bzw. Dienstleistungen zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär einerseits und dem Abnehmer andererseits angenommen. Vielmehr erfolgt zwischen Kommissionär und Kommittent eine Umkehr der Leistungsbeziehung. Nach derzeitiger Auffassung der Finanzverwaltung liegt somit eine Dienstleistung zwischen Kommissionär und Abnehmer und eine Geschäftsbesorgungsleistung des Kommissionärs an den Kommittenten vor (vgl. *Abbildung 5*).

Als Konsequenz dieser Auffassung sind die Leistungsorte und damit die umsatzsteuerliche Qualifikation wie folgt zu bestimmen: Die Dienstleistung des Kommissionärs an den Abnehmer folgt den allgemeinen Ortsregelungen des § 3a UStG in Abhängigkeit vom Inhalt der Leistung. Die Geschäftsbesorgung des Kommissionärs an den Kommittenten ist eine nach § 3a Abs. 1 UStG am Ort des Kommissionärs steuerbare und steuerpflichtige Leistung. Im Ergebnis unterliegt daher im Falle eines deutschen Kommissionärs und eines ausländischen Prinzipals die

Abbildung 5
Dienstleistungskommission – Sichtweise der deutschen Finanzverwaltung



Kommission stets der deutschen Umsatzsteuer, welche sich der Kommittent bei Gegenseitigkeit im Wege des Vergütungsverfahrens beim Bundesamt für Finanzen erstatten lassen kann. Dies ist nicht nur ein aufwendiges Verfahren, es führt auch zu erheblichem Liquiditätsbedarf, da die Umsatzsteuer zunächst durch den Kommissionär entrichtet und erst im Wege des Vergütungsverfahrens durch den Kommittenten wiedererlangt werden kann.

Nun regelt jedoch Art. 6 Abs. 4 der 6. EG-Richtlinie, dass «Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, (...) so behandelt (werden), als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten». Allerdings sieht die 6. EG-Richtlinie hinsichtlich dieser Vorschrift auch die Möglichkeit einer abweichenden Regelung während einer Übergangszeit vor (Art. 28 Abs. 3 lit. e). Dies nimmt die Finanzverwaltung zum Anlass, die oben dargestellte Rechtsauffassung zu vertreten. Diese Rechtsauffassung führt in der Praxis in Fällen der grenzüberschreitenden Leistungskommission zu erheblichen Friktionen, da die Regelung des Art. 6 Abs. 4 der 6. EG-Richtlinien in den meisten Ländern der EU und auch in der Schweiz umgesetzt ist, die deutsche Sonderbehandlung jedoch eine hiervon abweichende Rechnungsstellung erfordert.

Inzwischen hat jedoch der BFH in nunmehr bereits zwei Entscheidungen [40] bestätigt, dass auch die Verkaufskommission einer Dienstleistung den dargestellten Grundsätzen der Lieferkommission folgt, mithin zwei Dienstleistungen vom Kommittenten an den Kommissionär und vom Kommissionär an den Abnehmer anzunehmen sind, vgl. Abbildung 4. Die Ortsregelungen für beide Leistungen sind nach den Regelungen des § 3a UStG nach dem jeweiligen Inhalt der Dienstleistung vorzunehmen.

Da beide Urteile bislang nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht sind, wendet die Finanzverwaltung [41] diese Urteile nicht über die entschiedenen Einzelfälle hinaus an. Für die Praxis ist zu raten, im Falle der Implementierung

einer Dienstleistungskommission die Konsequenzen beider Rechtsauffassungen zu prüfen. Sofern die Grundsätze des BFH zur Anwendung kommen sollen, empfiehlt es sich, die entsprechende umsatzsteuerliche Behandlung im Wege einer verbindlichen Auskunft mit dem zuständigen Finanzamt zu klären.

3.3 Ergebnisse aus grenzüberschreitender Sicht

Aus schweizerischer Sicht ist die Beurteilung der Dienstleistungskommission mehrwertsteuerrechtlich fest verankert. In Deutschland sind hingegen noch Fragen bezüglich der mehrwertsteuerlichen Qualifikation, d. h. ob zwischen dem Vertreter und dem Auftraggeber eine (fiktive) Dienstleistung analog der vom Vertreter ausgeführten Dienstleistung anzunehmen ist oder ob zwischen Vertreter und Auftraggeber lediglich eine Geschäftsbesorgungsleistung vorliegt, offen.

Aufgrund der Tatsache, dass sich das neue MWSTG bei der Ortsbestimmung für Dienstleistungen wesentlich an die Vorschriften von Art. 9 der 6. EG-Richtlinie angenähert hat, würde sich eine einheitliche Bestimmung des Dienstleistungsortes aus schweizerischer und deutscher Sicht ergeben, wenn auch in Deutschland die Dienstleistungskommission analog zu den Vorschriften der Lieferkommission behandelt würde. Somit wäre ein weiterer Schritt bei der Harmonisierung des Mehrwertsteuerrechtes und eine einheitliche Beurteilung von Leistungsströmen möglich. Dennoch werden auch bei einer Umsetzung der BFH-Urteile durch die deutsche Finanzverwaltung Qualifikationskonflikte erhalten bleiben. Denn zum einen ergeben sich weiterhin Unterschiede hinsichtlich der Abgrenzung zwischen Dienstleistung und Lieferung nach deutschem und schweizerischem Recht, zum anderen bleiben Unterschiede bei der Bestimmung des Ortes von Dienstleistungen erhalten [42].

4. Fazit

Obwohl es sich bei der Kommission um ein traditionelles, alt bekanntes Kon-

strukt zur Abwicklung von Geschäften handelt, wirft insbesondere die Implementierung im internationalen Kontext mehrwertsteuerliche Fragen auf. Die Ergebnisse gilt es im Bereich der Liefer-Kommission durch Entscheidungen bezüglich Warenweg sowie Import- und Transportverantwortlichkeit der betroffenen Parteien zu optimieren. Sowohl bei der Liefer- als auch bei der Dienstleistungskommission bedürfen derzeit gewisse Fragen zur mehrwertsteuerlichen Behandlung in der Schweiz und in Deutschland noch der Klärung. Trotz Regelung dieses Sachverhaltes in der 6. EG-Richtlinie kann ausserdem derzeit nicht davon ausgegangen werden, dass eine harmonisierte Umsetzung dieser Vorschriften in allen Mitgliedstaaten stattgefunden hat, so dass stets die nationalen Vorschriften zur Beurteilung der steuerlichen Konsequenzen herangezogen werden müssen.

Anmerkungen

- 1 Eine Bewertung der Kommissionsstrukturen aus deutscher Sicht, insbesondere auch hinsichtlich der Aspekte Vermeidung einer Betriebsstätte sowie Problematik der Überführung einer Buy-Sell-Struktur in eine Kommissionärstruktur, veröffentlichten C. Bodersen und H. von Kolczynski 1997 in *INTERTAX*, Volume 25, issue 5, Seite 201 ff.
- 2 Im externen Verhältnis wird das Auftragsrecht aus schweizerischer Sicht durch die Stellvertretung (Art. 32 ff OR) ergänzt. Bei der «direkten Stellvertretung», Handeln in fremdem Namen und auf fremde Rechnung gemäss Art. 32 Abs. 1 OR, treten die Rechtsfolgen unmittelbar beim Vertretenen ein. Bei der «indirekten Stellvertretung», Handeln in eigenem Namen und auf fremde Rechnung gemäss Art. 32 Abs. 3 OR, treten die Rechtswirkungen erst beim Vertreter ein, der sie anschliessend durch weitere Rechtsakte auf den Vertretenen überträgt.
- 3 HGB: (Deutsches) Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897, zuletzt geändert durch Gesetz vom 18.1.2001.
- 4 Kauf und Verkauf von Liegenschaften oder von nicht in Wertpapieren verbrieften Rechten können gemäss Art. 425 Abs. 1 OR nicht Gegenstand des Kommissionsgeschäftes sein, sondern sind Gegenstand eines einfachen Auftrages, Art. 394 OR.
- 5 OR-Ammann, Art. 434 N 4.
- 6 Gautschi in Berner Kommentar, Art. 425 N 13 c. Aus deutscher Sicht ist die Annahme eines Eigentumsübergangs auf den Einkaufskommissionär jedoch auf die nicht baren Geschäfte beschränkt.
- 7 Art. 11 Abs. 3 MWSTG.
- 8 § 3 Abs. 3 UStG (Umsatzsteuergesetz 1999 in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. Juni 1999, BGBl. I S. 1270).

- 9 In Art. 5 Abs. 3 lit. c der 6. EG-Richtlinie ist diese Fiktion ebenfalls verankert, so dass grundsätzlich eine Pflicht zur vollständigen Umsetzung in allen EU-Mitgliedstaaten besteht.
- 10 Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch I Rz. 785. Nunmehr auch ausdrücklich festgelegt in Ziff. 5.4 Merkblatt Nr. 05 «Ort der Lieferung von Gegenständen» (Merkblatt Nr. 05).
- 11 BFH mit Urteil vom 25. November 1986, BStBl. 1987 II S. 278. Zum gleichen Ergebnis gelangt Ziff. 5.3 Merkblatt Nr. 05. Gemäss R 24 Abs. 2 S. 10 Umsatzsteuer-Richtlinien (UStR) wird zu Vereinfachungszwecken jedoch bereits eine Lieferung mit Übergabe der Waren an den Kommissionär angenommen, wenn das Kommissionsgut bei der Zurverfügungstellung an den Kommissionär im Wege des sogenannten innergemeinschaftlichen Verbringens von einem Mitgliedstaat in einen anderen gelangt.
- 12 Art. 6 Abs. 1 MWSTG, § 3 Abs. 1 UStG i.V.m. A 24 Abs. 2 S. 9 UStR.
- 13 Bis zur Auslieferung an den Abnehmer ist ungewiss, ob und an wen eine Lieferung erfolgt. Kommt eine Lieferung an einen Abnehmer nicht zustande, so hat der Kommissionär die Gegenstände, die er zur Ausführung der Kommission erhalten und nicht verwendet hat, gemäss § 667 BGB, Art. 400 OR herauszugeben. Die wirtschaftliche Substanz wird mit Übergabe des Kommissionsgutes an den Kommissionär somit noch nicht übertragen, da die Vorräte bis zum Verkauf an den Abnehmer im Eigentum des Kommittenten verbleiben.
- 14 Merkblatt Nr. 05, Ziff. 5.2. In Ziff. 5.3. dieses Merkblattes wird ausdrücklich darauf verwiesen, dass die Fiktion, beide Lieferungen seien als gleichzeitig ausgeführt zu betrachten, nur für den Zeitpunkt jedoch nicht für den Ort der Lieferung gilt.
- 15 Merkblatt Nr. 05, Ziff. 4.
- 16 Des weiteren ist die Bestimmung über die Verlagerung des Lieferortes nach § 3 Abs. 8 UStG in das Inland (Deutschland) zu beachten, sofern der Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland befördert oder versendet wird und der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer sind.
- 17 Die Vorschriften des § 3 Abs. 6 und Abs. 7 UStG vor 1997 unterschieden – wie derzeit Art. 13 MWSTG – zwischen Abhollieferungen einerseits und Beförderungs- und Versendungslieferungen andererseits. Durch Art. 1 Nr. 2 lit. c und d USt-ÄndG 1997 wurden die Lieferungsorte an Art. 8 Abs. 1 lit. a der 6. EG-Richtlinie angepasst, so dass nunmehr zwischen der sogenannten bewegten und der ruhenden Lieferung unterschieden wird.
- 18 Vgl. Klein, UVR 1999, S. 330 ff; Völkel/Karg, Umsatzsteuer, 9. Aufl. 1999, S. 175 f; aufgrund fehlender Äusserungen der Finanzverwaltung zu diesem Thema empfiehlt sich in der Praxis bei geplanter Anwendung der Reihengeschäftsregelungen im Rahmen einer Kommissionärsstruktur die Beantragung einer verbindlichen Auskunft.
- 19 § 3 Abs. 6 Satz 5 u. 6 und § 3 Abs. 7 Satz 2 UStG.
- 20 Sofern an einen Abnehmer in einem anderen EU-Mitgliedstaat geliefert wird, führt der Kommissionär unter den Voraussetzungen des § 6a UStG eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung aus. Der Abnehmer hat dann im betreffenden EU-Mitgliedstaat einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern.
- 21 Nachweise gemäss Ziff. 3.2.2 Merkblatt Nr. 05: Der Kommittent ist in der zollamtlichen Ausführdeklaration als Experteur/Versender aufzuführen und muss die Ausfuhr mit einem originalgestempelten zollamtlichen Dokument nachweisen (vgl. auch Z 539 der Wegleitung 2001).
- 22 Zu den Kriterien für die Zuordnung der Beförderung oder Versendung zu einer Lieferung vgl. BMF-Schreiben vom 18. April 1997 (BMF IV C 3 - S 7116 a- 11/97, BStBl. I S. 529): «Behandlung von Reihengeschäften und innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften ab 1. Januar 1997» Rz. 11 ff.
- 23 Vgl. Merkblatt Nr. 05, Ziff. 4.3 «Ausfuhr».
- 24 Nachweis gem. Art. 20 Abs. 1 MWSTG sowie Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer Z 530 und 534 f.
- 25 Vgl. auch Marc Thomet in ST 1-2/2001, S. 128 zur Frage «Beseitigt das MWST-Gesetz die Schwierigkeiten beim Reihengeschäft?».
- 26 Vgl. Anmerkung 22, a.a.O.
- 27 Vgl. Anmerkung 25, a.a.O.
- 28 Art. 13 lit. a MWSTG
- 29 Beispiel: Kommissionär c/o. Kommittent, Adresse Schweiz; vgl. Merkblatt Nr. 05, Ziff. 3.2.1.
- 30 Art. 19 Abs. 4 MWSTG.
- 31 Vgl. auch Ziffer 2.2 i.V.m. Ziffer 5.2 Merkblatt Nr. 05.
- 32 Merkblatt Nr. 05, Ziff. 5.4 Beispiel. Die Formulierung bezüglich des Einfuhrwertes ist nicht eindeutig. Es bleibt die Frage offen, ob eine Nettobetrachtung (Verkaufspreis abzüglich Provision) oder eine Bruttobetrachtung (Verkaufspreis an Abnehmer) angestrebt ist. In jedem Fall stellt sich aus Sicht der Praxis die Frage, ob zum Zeitpunkt der Einfuhr bereits die (endgültigen) Verkaufspreise bekannt sind.
- 33 Vgl. auch Regine Schluckebier in ST 12/00, S. 1420, die eine Umsetzung dieser Vereinfachung ebenfalls im Bereich der Konsignationslager-Geschäfte befürwortet.
- 34 Merkblatt Nr. 05, Ziff. 4.3.
- 35 Vgl. Ausführungen unter Sachverhalt 1 Alternative c. Auch wenn der Kommissionär als Importeur auftritt und die Ware befördert oder versendet, besteht nach Tz. 14 BMF-Schreiben vom 18. April 1997, BStBl. I S. 529, die widerlegbare Vermutung, dass die Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär als bewegte Lieferung anzusehen ist, vgl. Anmerkung 22, a.a.O.
- 36 BGH, NJW 88, S. 3203.
- 37 Gautschi in Berner Kommentar, Art. 425 N 2a.
- 38 Die Fiktion der aufeinanderfolgenden Lieferungen bzw. Dienstleistungen wurde durch den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 9. April 1998 (C-52-96) für den Anwendungsbereich der MWSTV bestätigt. Für das MWSTG erfolgte eine Übernahme der Regelung des Art. 10 Abs. 2 MWSTV in Art. 11 Abs. 2 MWSTG.
- 39 Vgl. Keller, UR 1999, S. 433 ff, ders. IStR 2000, 171, Völkel, UR 2000, S. 367 ff.
- 40 BFH vom 7.10.1999 – V R 79, 80/98, UR 2000, S. 26 ff; BFH vom 25.5.2000 – V R 66/99, UR 2000, S. 377 ff.
- 41 Vgl. BMF-Schreiben vom 7. Juli 2000 -IVD2-F7160a-2/00.
- 42 Vgl. K.R. Schoepke, M. Moritz in ST 1-2/2001, S. 148.