



Nichtzollrechtliche Erlasse

Ausgabe 10/25 – 1. Januar 2025

Richtlinie 69-01

Importeur – Steuerpflicht – Steuerobjekt Mehrwertsteuer auf der Einfuhr (Einfuhrsteuer)

Die Richtlinie R-69 enthält Ausführungsbestimmungen des Bundesamtes für Zoll und Grenzsicherheit zu den Artikeln 50 bis 64 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 und den zugehörigen Verordnungsbestimmungen. Sie bezweckt die einheitliche Anwendung der Bestimmungen zur Mehrwertsteuer auf der Einfuhr und richtet sich an Fachleute.

Aus dieser Richtlinie können keine Rechtsansprüche abgeleitet werden, die über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehen.

Aus Gründen der besseren Lesbarkeit werden in dieser Richtlinie entweder nur männliche oder nur weibliche Bezeichnungen verwendet. Sie gelten immer auch für das jeweils andere Geschlecht.

Inhaltsverzeichnis

1	Pflichten bei der Ein- und Ausfuhr von Gegenständen	4
1.1	Rechtliche Grundlage	4
1.2	Einfuhr von Gegenständen	4
1.3	Ausfuhr von Gegenständen	5
2	Ort der Lieferung und Importeur	5
2.1	Rechtliche Grundlage und Begriffsbestimmungen	5
2.1.1	Lieferung	5
2.1.2	Ort der Lieferung	5
2.1.3	Abhol-, Versand- und Beförderungslieferung	7
2.1.4	Lieferungen über elektronische Plattformen	8
2.1.5	Importeur	8
2.1.6	Massgebender Zeitpunkt für die Beurteilung	9
2.2	Einfuhrbestimmungen bei Arbeiten an eingeführten Gegenständen	9
2.2.1	Arbeiten an eingeführten Gegenständen im Inland	9
2.2.2	Montage oder Einbau durch Lieferanten	10
2.2.2.1	Sachverhalt	10
2.2.2.2	Ausländischer Lieferant A im Inland als Steuerpflichtiger registriert	11
2.2.2.3	Ausländischer Lieferant A im Inland nicht als Steuerpflichtiger registriert; werkvertragliche Fahrnislieferung	12
2.2.2.4	Ausländischer Lieferant A im Inland nicht als Steuerpflichtiger registriert; baugewerbliche Lieferung	13
2.2.3	Montage oder Einbau im Auftrag des Lieferanten durch ausländische Drittperson	14
2.2.3.1	Sachverhalt	14
2.2.3.2	Regelung Einfuhr	15
2.2.4	Montage oder Einbau im Auftrag des Lieferanten durch inländische Drittperson	15
2.2.4.1	Sachverhalt	15
2.2.4.2	Regelung Einfuhr	16
2.2.5	Schema zur Abklärung der Steuerbemessungsgrundlage und des Importeurs bei werkvertraglichen Lieferungen	17
2.3	Einfuhrbestimmungen bei anderen Lieferungen	18
2.3.1	Umsatzgeschäfte mit einem Lieferanten	18
2.3.1.1	Sachverhalt	18
2.3.1.2	Grundsatz	18
2.3.1.3	Ausnahme (Unterstellungserklärung Ausland und Versandhandel)	19
2.3.2	Umsatzgeschäfte mit zwei Lieferanten in der Reihe (Reihengeschäfte und Lieferungen über elektronische Plattformen)	21
2.3.2.1	Sachverhalt	21
2.3.2.2	Grundsatz (Abnehmer C = Importeur)	23
2.3.2.3	Ausnahme (Unterstellungserklärung Ausland und Versandhandel)	24
2.3.2.4	Kein Reihengeschäft	26
2.3.3	Umsatzgeschäfte mit mehr als zwei Lieferanten in der Reihe (Reihengeschäfte)	26
2.3.3.1	Sachverhalt	26
2.3.3.2	Grundsatz (Abnehmer E = Importeur)	27
2.3.3.3	Ausnahme (Unterstellungserklärung Ausland, Zwischenhändler = Importeur; Art. 7 Abs. 3 Bst. a MWSTG und Art. 3 MWSTV)	27
2.3.4	Schema zur Abklärung der zur Einfuhr führenden Lieferung	28
3	Importeur beim Handeln im eigenen und fremden Namen	30
3.1	Handeln im fremden Namen und für fremde Rechnung (Vermittler)	31
3.1.1	Direkter Stellvertreter (Vermittler)	32
3.1.1.1	Regelung Inland	32
3.1.1.2	Regelung Einfuhr	33
3.1.2	Auktionator als Vermittler	33
3.1.2.1	Regelung Inland	33

3.1.2.2	Regelung Einfuhr	34
3.2	Handeln im eigenen Namen (Lieferant und Kommissionär)	35
3.2.1	Inländischer Lieferant	35
3.2.1.1	Sachverhalt	35
3.2.1.2	Regelung Einfuhr	35
3.2.2	Ausländischer Lieferant	36
3.2.2.1	Veräusserung eines Gegenstands des zollrechtlich freien Verkehrs ab Lager im Inland	36
3.2.2.1.1	Sachverhalt	36
3.2.2.1.2	Regelung Einfuhr	36
3.2.2.2	Veräusserung eines Gegenstands des zollrechtlich freien Verkehrs im Strassen- oder Haustürverkauf oder an einer Verkaufsmesse	38
3.2.2.2.1	Sachverhalt	38
3.2.2.2.2	Regelung Einfuhr	39
3.2.3	Auktionator	39
3.2.3.1	Sachverhalt	39
3.2.3.2	Regelung Einfuhr	40
3.2.4	Kommissionär	40
3.2.4.1	Sachverhalt	40
3.2.4.2	Regelung Einfuhr	42
4	Steuerschuldner (Steuerpflichtiger)	43
4.1	Rechtliche Grundlage	43
4.2	Aufhebung der Solidarhaftung	43
4.3	Verlagerungsverfahren (Art. 63 MWSTG)	43
5	Steuerobjekt	43
5.1	Rechtliche Grundlage	43
5.1.1	Einfuhr von Gegenständen	43
5.1.2	Zollfreiläden gestützt auf Artikel 17 Absatz 1 ^{bis} ZG im Inland	45
5.2	Datenträger ohne Marktwert	45
5.2.1	Datenträger mit Computerprogrammen oder Teilen davon	45
5.2.2	Datenträger mit Ton- oder Bilddateien	46
5.2.3	Datenträger mit hohem auftragsspezifischem Dienstleistungsanteil	47
5.2.4	Steuerpflicht im Inland bei der Einfuhr von Datenträgern ohne Marktwert	48
5.3	Übersicht der Datenträger mit und ohne Marktwert	48
5.4	Mehrheit von Leistungen	51
5.4.1	Gesamtleistung	52
5.4.1.1	Umschreibung	52
5.4.1.2	Steuerliche Behandlung	53
5.4.1.3	Beispiele	53
5.4.2	Haupt- und Nebenleistung	53
5.4.2.1	Umschreibung und steuerliche Behandlung	53
5.4.2.2	Umschliessung eines Gegenstands	54
5.4.2.3	Zutat und Nebensache	55
5.4.2.4	Sonstige im Zusammenhang mit dem eingeführten Gegenstand erbrachte Leistungen	56
5.4.3	Kombination von Gegenständen	56
5.4.3.1	Umschreibung	56
5.4.3.2	Grundsatz	57
5.4.3.3	Ausnahmen	57
5.4.4	Übersicht zu Gesamtleistungen, Haupt- und Nebenleistungen sowie Kombinationen von Leistungen	60

1 Pflichten bei der Ein- und Ausfuhr von Gegenständen

1.1 Rechtliche Grundlage

Gestützt auf Artikel 50 MWSTG gilt für die Einfuhrsteuer die Zollgesetzgebung, soweit die Bestimmungen des MWSTG nichts anderes anordnen. Somit gelten für die Veranlagung der Einfuhrsteuer in der Regel die Verfahrensbestimmungen des Zollrechts. Laut diesen Bestimmungen hat die anmeldepflichtige Person alle Massnahmen zu treffen, die zur Veranlagung der Einfuhrsteuer erforderlich sind.

1.2 Einfuhr von Gegenständen

Die anmeldepflichtige Person hat den ins Zollgebiet eingeführten Gegenstand zu einem der nachfolgenden Zollverfahren anzumelden:

- Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr
- Transitverfahren
- Zolllagerverfahren
- Verfahren der vorübergehenden Verwendung
- Verfahren der aktiven Veredelung

Bei der Wiedereinfuhr von Gegenständen, die sich in einem Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung oder der passiven Veredelung befinden, ist der Abschluss dieses Zollverfahrens zu beantragen.

Um die Festsetzung der Einfuhrsteuer zu ermöglichen, hat die anmeldepflichtige Person die Steuerbemessungsgrundlage¹ in der Zollanmeldung zu erfassen. In den Begleitdokumenten vermerkte Hinweise wie «Geschenksendung», «Privatsendung», «kostenlose Ersatzlieferung», «kostenlose Werbedrucksachen», «Muster ohne Handelswert» usw. entbinden sie nicht von dieser Pflicht. Ihr fällt somit nicht nur bei Handelswaren, sondern auch bei allen übrigen zur Einfuhr gelangenden Gegenständen die Aufgabe zu, die Grundlagen für die Berechnung der Einfuhrsteuer anzumelden.

Nebst der Angabe der Steuerbemessungsgrundlage hat die anmeldepflichtige Person in der Zollanmeldung einen der folgenden Anträge zu stellen:

- Besteuerung zum Normalsatz bzw. reduzierten Satz²;
- Antrag auf Befreiung³ von der Einfuhrsteuer, sofern ein solcher Anspruch besteht;
- Antrag auf Verlagerung⁴ der Entrichtung der Einfuhrsteuer, sofern ein solcher Anspruch besteht.

Hat die anmeldepflichtige Person die Grundlagen zur Steuerfestsetzung den Begleitdokumenten entnommen, sind diese Dokumente in der Zollanmeldung zu vermerken.

Fehlen Informationen über das zu wählende Zollverfahren oder Grundlagen zur Steuerfestsetzung (Steuerbemessungsgrundlage, Steuersatz usw.), so hat die anmeldepflichtige Person

¹ vgl. Richtlinie 69-03

² vgl. Richtlinie 69-04

³ vgl. Richtlinie 69-02

⁴ vgl. Richtlinie 69-08

diese beim Importeur, Empfänger oder Versender des Gegenstands zu beschaffen. Auch besteht die Möglichkeit, den Gegenstand auf eigene Kosten und Gefahr zu untersuchen oder untersuchen zu lassen. Damit kann bezweckt werden, den Steuersatz (z. B. bei Drucksachen) oder die Steuerbemessungsgrundlage (z. B. bei Kunstwerken) zu bestimmen.

Hat die anmeldepflichtige Person die Steuerbemessungsgrundlage selber geschätzt oder durch eine Drittperson schätzen lassen, muss aus der Zollanmeldung hervorgehen, wer die Schätzung vorgenommen hat.

1.3 Ausfuhr von Gegenständen

Die anmeldepflichtige Person hat den aus dem Zollgebiet ausgeführten Gegenstand zu einem der nachfolgenden Zollverfahren anzumelden:

- Ausfuhrverfahren
- Verfahren der vorübergehenden Verwendung
- Verfahren der passiven Veredelung

In der Zollanmeldung hat die anmeldepflichtige Person den statistischen Wert aufzuführen (Warenwert franko Schweizergrenze in Schweizerfranken; Art. 9 der Verordnung vom 12. Oktober 2011 über die Statistik des Aussenhandels [SR [632.14](#)]).

Bei der Wiederausfuhr von Gegenständen, die sich bereits in einem Zollverfahren befinden, ist der Abschluss des entsprechenden Zollverfahrens zu beantragen.

2 Ort der Lieferung und Importeur

2.1 Rechtliche Grundlage und Begriffsbestimmungen

2.1.1 Lieferung

Die Lieferung eines Gegenstands ist laut Artikel 3 Buchstabe d MWSTG nicht dessen Transport, sondern einer der nachfolgenden drei Vorgänge:

- Verschaffen der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (z. B. Verkauf);
- Abliefern eines Gegenstands, an dem Arbeiten besorgt worden sind, auch wenn dieser Gegenstand dadurch nicht verändert, sondern bloss geprüft, geeicht, reguliert, in der Funktion kontrolliert oder in anderer Weise behandelt worden ist;
- Überlassen eines Gegenstands zum Gebrauch oder zur Nutzung (z. B. Miete).

Die Lieferung setzt demnach keine räumliche Bewegung des Gegenstands voraus. Mit einem Gegenstand können mehrere Lieferungen getätigt werden, auch wenn der Gegenstand nur einmal oder gar nicht räumlich bewegt wird. Verkauft beispielsweise ein Hersteller über einen Zwischenhändler einen Gegenstand an einen Konsumenten und lässt er den Gegenstand nicht zum Zwischenhändler, sondern direkt zum Konsumenten transportieren, so stehen einem Transport zwei Lieferungen gegenüber (Reihengeschäfte; vgl. Ziffer 2.3.2 ff.).

2.1.2 Ort der Lieferung

Artikel 7 MWSTG definiert den Ort der Lieferung. Absatz 1 Buchstabe a dieses Artikels legt den Ort der Lieferung bei Abhollieferungen und Buchstabe b denjenigen bei Versand- und Beförderungslieferungen fest (vgl. Ziffer 2.1.3). Bei Abhollieferungen liegt der Ort der Lieferung dort, wo 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.

Bei Versand- und Beförderungslieferungen befindet sich der Ort der Lieferung dort, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstands zum Abnehmer oder in dessen Auftrag zu einer Drittperson beginnt.

Bei der Lieferung von Elektrizität in Leitungen, Gas über das Erdgasverteilnetz und Fernwärme befindet sich der Ort der Lieferung dort, wo der Empfänger der Lieferung den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Lieferung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte der Ort, an dem die Elektrizität, das Gas oder die Fernwärme genutzt oder verbraucht wird.

Werden Gegenstände einer Lieferung vom Ausland ins Inland transportiert (ausgenommen Elektrizität in Leitungen, Gas im Erdgasverteilnetz und Fernwärme), befindet sich der Ort der Lieferung somit am Ort des Transportbeginns, d. h. im Ausland, sofern der Lieferant den Gegenstand vor Ablieferung an den Abnehmer nicht im Inland montiert, einbaut oder bearbeitet. Dieser Ort der Lieferung gilt für alle Lieferungen, die mit diesem Transport gleichzeitig ausgelöst werden. Werden mit einem Transport vom Ausland ins Inland mehrere Lieferungen ausgelöst, so liegt der Ort der Lieferung für all diese Lieferungen im Ausland. Eine erneute Bestimmung des Orts der Lieferung ist erst wieder nötig, wenn nach Erfüllung des Transportauftrags vom Ausland ins Inland eine weitere Lieferung stattfindet.

Der Ort der Lieferung verschiebt sich vom Ausland ins Inland, wenn der Leistungserbringer im Zeitpunkt der Einfuhr eine Bewilligung der ESTV oder der STV FL besitzt, die Einfuhr im eigenen Namen vorzunehmen (Unterstellungserklärung Ausland) und im Zeitpunkt der Einfuhr nicht ausdrücklich auf Anwendung dieser Bewilligung verzichtet (Art. 7 Abs. 3 Bst. a MWSTG). Wird die Einfuhr aufgrund der Unterstellungserklärung Ausland im eigenen Namen vorgenommen, so gelten bei Reihengeschäften die vorangehenden Lieferungen als im Ausland und die nachfolgenden als im Inland ausgeführt (Art. 3 Abs. 2 MWSTV).

Der Ort der Lieferung verschiebt sich ebenfalls vom Ausland ins Inland, wenn der Leistungserbringer mindestens einen Umsatz von 100 000 Franken pro Jahr aus Versand- oder Beförderungslieferungen (vgl. Ziffer 2.1.3) mit Gegenständen erzielt, deren Einfuhr gestützt auf Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG aufgrund des geringfügigen Steuerbetrags von der Einfuhrsteuer befreit ist (Einfuhr von steuerfreien Kleinsendungen⁵ im Versandhandel; Art. 7 Abs. 3 Bst. b MWSTG).

Der Ort der Lieferung befindet sich im Inland, wenn der ausländische Lieferant unter Verwendung eines eingeführten Gegenstands eine werkvertragliche Lieferung im Inland ausführt, oder einen solchen eingeführten Gegenstand erst nach Abschluss von im Inland daran ausgeführten Arbeiten seinem Abnehmer abgeliefert. In beiden Fällen führt der ausländische Lieferant einen Gegenstand ein, welcher durch ihn selbst oder durch eine von ihm beauftragte Drittperson im Inland bearbeitet wird. Die Ablieferung des Werks oder des Gegenstands erfolgt erst nach dessen Fertigstellung im Inland, weshalb sich der Ort der Lieferung im Inland befindet.

Der Ort der Lieferung liegt ebenfalls im Inland, wenn sich der Gegenstand aus dem Ausland im Rahmen eines Zollverfahrens mit Zollüberwachung (z. B. Zollverfahren der vorübergehen-

⁵ vgl. Richtlinie R-69-02

den Verwendung) oder durch Einlagerung in ein Zollfreilager bzw. Überführung in ein Zolllagerverfahren im Inland befindet und bei Auslagerung resp. bei Abschluss des Zollverfahrens einem Abnehmer geliefert wird.

Liegt bei der Lieferung eines Gegenstands der Ort der Lieferung im Ausland, so wird diese Lieferung nur dann durch die Einfuhrsteuer erfasst, wenn der Gegenstand der Lieferung über die Zollgrenze ins Inland verbracht wird. Zuständig für die Besteuerung ist das BAZG.

Lieferungen, bei denen sich der Ort der Lieferung im Inland befindet, unterliegen grundsätzlich der Inlandsteuer. Die Besteuerung fällt somit in den Zuständigkeitsbereich der ESTV oder der STV FL. Von diesem Grundsatz abweichend erhebt das BAZG im Rahmen der Einfuhr des Gegenstands die Einfuhrsteuer auf dem Entgelt für eine Lieferung im Inland, wenn ein ausländischer Lieferant, der im Inland nicht als Steuerpflichtiger eingetragen ist, unter Verwendung eines in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten Gegenstands eine werkvertragliche Lieferung im Inland ausführt oder einen solchen Gegenstand erst nach Abschluss von im Inland daran ausgeführten Arbeiten seinem Abnehmer abgeliefert.

Das BAZG erhebt die Einfuhrsteuer auch dann auf dem Entgelt für eine Lieferung im Inland, wenn sich der Gegenstand aus dem Ausland im Rahmen eines Zollverfahrens mit Zollüberwachung (z. B. Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung) oder durch Einlagerung in ein Zollfreilager bzw. Überführung in ein Zolllagerverfahren im Inland befindet und bei Auslagerung resp. bei Abschluss des Zollverfahrens einem Abnehmer im Inland geliefert und in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wird. Derartige Inlandlieferungen von Gegenständen unter Zollüberwachung sind von der Inlandsteuer befreit, sofern das Zollverfahren ordnungsgemäss oder mit nachträglicher Bewilligung des BAZG abgeschlossen wurde und eingelagerte Gegenstände ihren Zollstatus nicht rückwirkend verloren haben (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 3 und 3^{bis} MWSTG). Damit wird die gleichzeitige Belastung solcher Inlandlieferungen mit Einfuhr- und Inlandsteuer vermieden.

Nicht anwendbar ist diese Befreiung von der Inlandsteuer, wenn der Lieferant für seine Lieferungen im Inland von der zuständigen Steuerverwaltung eine Unterstellungserklärung Inland bewilligt erhalten hat. Dank der Unterstellungserklärung Inland kann er die Überführung von Gegenständen in den zollrechtlich freien Verkehr im eigenen Namen vornehmen, d. h. in der Zollanmeldung selber als Importeur auftreten. Im Gegenzug muss er seine Lieferungen mit Inlandsteuer belasten.

2.1.3 Abhol-, Versand- und Beförderungslieferung

Eine Abhollieferung liegt vor, wenn ein Abnehmer:

- den Gegenstand bei einem Lieferanten selbst abholt; oder
- eine unabhängige Drittperson (z. B. Spediteur oder Transporteur) beauftragt, den Gegenstand bei einem Lieferanten abzuholen.

Eine Beförderungslieferung liegt vor, wenn ein Lieferant den Gegenstand selber zu einem Abnehmer befördert.

Eine Versandlieferung liegt vor, wenn ein Lieferant eine unabhängige Drittperson (z. B. Spediteur oder Transporteur) beauftragt, den Gegenstand zu einem Abnehmer zu transportieren.

Eine Lieferung setzt keine räumliche Bewegung des Gegenstands voraus. Mit einem Gegenstand können somit mehrere Lieferungen getätigt werden, ohne dass dieser räumlich bewegt wird.

Wird eine unabhängige Drittperson (Spediteur, Transporteur) mit dem Transport beauftragt, ist für die Beurteilung, ob eine Abhol- oder Versandlieferung vorliegt, darauf abzustellen, wer diesen Auftrag erteilt hat. Eine Versandlieferung liegt vor, wenn der Lieferant der Drittperson den Transportauftrag erteilt (Speditions- oder Frachtauftrag). Dagegen liegt eine Abhollieferung vor, wenn der Gegenstand an den Abnehmer eingeht, welcher den Speditions- oder Frachtauftrag erteilt hat. Die Frachtzahlerkonditionen (Incoterms) sind somit nicht ausschlaggebend für die Beurteilung, ob eine Beförderungs- oder Versandlieferung vorliegt. Sie können jedoch einen Hinweis darauf geben.

2.1.4 Lieferungen über elektronische Plattformen

Für Verkäufe, die über eine elektronische Plattform erfolgen, welche Verkäufer und Käufer zu einem Online-Vertragsabschluss zusammenbringt, schafft Artikel 20a MWSTG eine rechtliche Fiktion, nach welcher die Plattformbetreiberin aus steuerrechtlicher Sicht zur Zwischenhändlerin wird. Aus Sicht der MWST bestehen also auch dann zwei Lieferungen, wenn eine Plattformbetreiberin Gegenstände in fremdem Namen zum Verkauf anbietet: eine vom Verkäufer an die Plattformbetreiberin und eine von der Plattformbetreiberin an den Käufer.

Nicht zur Lieferantin im vorerwähnten Sinne wird eine Plattformbetreiberin jedoch, wenn sie:

- weder unmittelbar noch mittelbar am Bestellvorgang beteiligt ist, oder
- keinen Umsatz erzielt, der unmittelbar mit dem Geschäft zusammenhängt, oder
- lediglich die Zahlungsabwicklung im Zusammenhang mit der Lieferung vornimmt, oder
- lediglich Platz für Anzeigen zur Verfügung stellt, oder
- lediglich Werbeleistungen erbringt, oder
- Käufer lediglich auf andere elektronische Plattformen um- oder weiterleitet.

Für Näheres zur mehrwertsteuerrechtlichen Betrachtung elektronischer Plattformen wird auf die MWST-Branchen-Info 27 der ESTV verwiesen.

2.1.5 Importeur

Für die Bestimmung des Importeurs ist nicht massgebend, ob sich der zu veranlagende Gegenstand an der Zollgrenze oder bereits im Inland (Zollfreilager, Zolllagerverfahren, Zollverfahren mit Zollüberwachung usw.) befindet. Zu unterscheiden ist, ob der Einfuhr eine Lieferung zu Grunde liegt oder nicht.

- Der Einfuhr liegt eine Lieferung zu Grunde

Führt eine Lieferung zur Einfuhr, so ist grundsätzlich der Lieferungsempfänger als Importeur in der Zollanmeldung aufzuführen.

Lieferungsempfänger ist derjenige, zu dem der Gegenstand im Zeitpunkt, in dem die Einfuhrsteuerschuld nach Artikel 56 MWSTG entsteht, zu transportieren ist (Käufer, Mieter, Leasingnehmer). Die Einfuhrsteuerschuld entsteht bei ordnungsgemässer Zollanmeldung im Zeitpunkt, in dem das BAZG die Zollanmeldung annimmt. Für die Zeitpunkte bei Annahme der Zollanmeldung vor Verbringen der Ware ins Zollgebiet und bei unterlassener Zollanmeldung vgl. Artikel 56 MWSTG in Verbindung mit Artikel 69 ZG.

Der Grundsatz, dass der Lieferungsempfänger in der Zollanmeldung als Importeur gilt, ist auch dann anwendbar, wenn mit dem Transport des Gegenstands zum Abnehmer mehrere Lieferungen ausgeführt werden (Reihengeschäfte). Ausnahmen zu diesem Grundsatz sind jedoch zu beachten, wenn:

- der ausländische oder inländische Lieferant eine von der ESTV oder der STV FL bewilligte Unterstellungserklärung Ausland oder Inland besitzt;
- der Lieferant aufgrund des Versands von steuerfreien Kleinsendungen vom Ausland ins Inland (Versandhandel) im Register der Steuerpflichtigen eingetragen wurde; oder
- der ausländische Lieferant unter Verwendung eines eingeführten Gegenstands eine werkvertragliche Lieferung im Inland ausführt resp. einen solchen eingeführten Gegenstand seinem Abnehmer erst nach Abschluss von im Inland daran ausgeführten Arbeiten abliefert.

Hierzu sind die entsprechenden Ziffern zu beachten, welche die Einfuhrbestimmungen bei derartigen Geschäften näher erläutern.

- Der Einfuhr liegt keine Lieferung zu Grunde

Wird ein Gegenstand eingeführt, ohne dass der Einfuhr eine Lieferung zu Grunde liegt, so ist Importeur diejenige Person, die unmittelbar nach der Einfuhr im eigenen Namen wirtschaftlich über den Gegenstand verfügen kann, d. h. diesen wahlweise gebrauchen, verbrauchen oder im eigenen Namen weiterveräußern kann.

Von diesem Grundsatz abweichend kann bei Gegenständen, die nur zur Lohnveredelung (auch Reparatur) eingeführt und anschliessend wieder ausgeführt werden, derjenige Importeur sein, der den eingeführten Gegenstand veredelt oder repariert.

2.1.6 Massgebender Zeitpunkt für die Beurteilung

Massgebend für die Bestimmung des Importeurs sind die Rechtsverhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Zollschuld. Bei jedem Wechsel des Zollverfahrens entsteht ein neuer solcher Zeitpunkt.

2.2 Einfuhrbestimmungen bei Arbeiten an eingeführten Gegenständen

2.2.1 Arbeiten an eingeführten Gegenständen im Inland

Ein ausländischer Lieferant schliesst mit seinem inländischen Abnehmer einen Werkvertrag ab. Dieser beinhaltet die Montage, den Einbau oder die Bearbeitung eines eingeführten Gegenstands im Inland und seine Ablieferung im Inland. Der Lieferant führt somit mit dem eingeführten Gegenstand eine werkvertragliche Lieferung im Inland aus (Ablieferung einer eingebauten Küche, Übergabe eines zusammengebauten Fertighauses usw.). Denkbar ist auch, dass der ausländische Lieferant einen Gegenstand ins Inland verbringt, daran Arbeiten im Sinne von Artikel 3 Buchstabe d Ziffer 2 MWSTG ausführt und den Gegenstand nach Abschluss der Arbeiten dem Abnehmer im Inland abliefert, ohne dass dieser Vorgang obligatorienrechtlich als Erfüllung eines Werkvertrags gilt. Als Arbeiten im Sinne von Artikel 3 Buchstabe d Ziffer 2 MWSTG gelten alle Arten von Arbeiten an einem Gegenstand, auch wenn dieser dadurch nicht verändert, sondern bloss geprüft, geeicht, reguliert, in der Funktion kontrolliert oder in anderer Weise behandelt wird. Ob der ausländische Lieferant diese Leistungen bei seinem inländischen Abnehmer oder in dessen Auftrag bei einer Drittperson erbringt, macht keinen Unterschied. Der Gegenstand kann somit an die Adresse seines Abnehmers eingehen oder an diejenige einer Drittperson.

In allen Fällen führt der ausländische Lieferant eine Lieferung im Inland aus. Das Werk resp. der Gegenstand gilt nämlich erst dann als geliefert, wenn die Montage, der Einbau oder die Arbeiten beendet und das Werk resp. der Gegenstand allenfalls in Betrieb genommen ist. Der Ort der Lieferung befindet sich dort, wo das Werk resp. der Gegenstand abgeliefert wird.

Bezüglich Abwicklung werkvertraglicher Lieferungen bestehen folgende Möglichkeiten:

- Der ausländische Lieferant erstellt das Werk selbst, nachdem er den Gegenstand ins Inland verbracht hat oder durch eine Drittperson dorthin verbringen liess.
- Der ausländische Lieferant lässt das Werk durch eine ausländische Drittperson erstellen, nachdem er den Gegenstand ins Inland verbracht hat oder durch einen Dritten dorthin verbringen liess.
- Der ausländische Lieferant lässt das Werk durch eine inländische Drittperson erstellen, nachdem er den Gegenstand ins Inland verbracht hat oder durch eine Drittperson dorthin verbringen liess.

Als Drittperson gilt beispielsweise der Spediteur, der Transporteur oder der ausländische Hersteller resp. Verkäufer des eingeführten Gegenstands.

Die gleichen drei Varianten sind denkbar, wenn ein eingeführter Gegenstand nach Bearbeitung im Inland abgeliefert wird und damit obligationenrechtlich ein Auftrag (kein Werkvertrag) erfüllt wird. In solchen Fällen führt der ausländische Lieferant am eingeführten Gegenstand im Inland vor Ablieferung an den Abnehmer ebenfalls Arbeiten irgendwelcher Art aus oder lässt solche Arbeiten durch in- oder ausländische Drittpersonen ausführen.

Da der ausländische Lieferant eine Lieferung im Inland ausführt, kann das seine Steuerpflicht im Inland begründen. Nähere Auskünfte hierzu erteilt, je nach Ort der Ablieferung, die ESTV oder die STV FL.

In diesem Zusammenhang wird auf die Publikation «[52.02 Werkvertragliche Lieferungen und Ablieferung von Gegenständen nach Bearbeitung im Inland](#)» verwiesen.

2.2.2 Montage oder Einbau durch Lieferanten

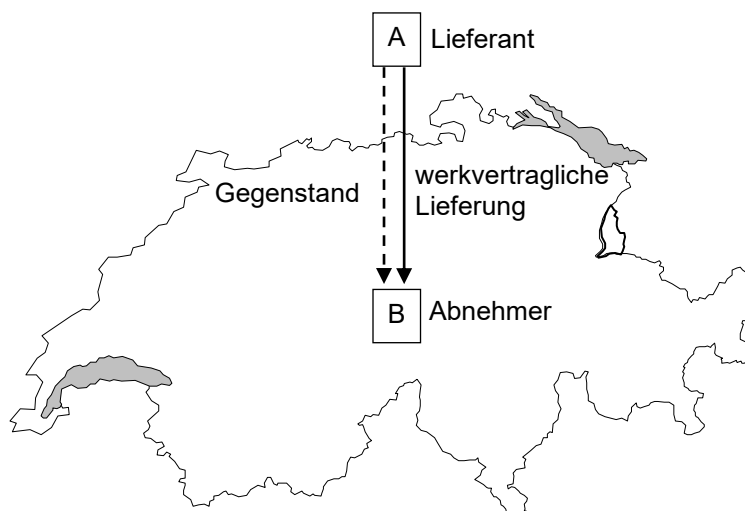
2.2.2.1 Sachverhalt

Zwischen dem ausländischen Lieferanten A und seinem Abnehmer B wird ein Werkvertrag abgeschlossen. Aufgrund dieses Vertrags hat der Lieferant A im Inland eine werkvertragliche Leistung zu erbringen (z. B. Bau eines Hauses). Der ausländische Lieferant A verbringt den Gegenstand vom Ausland zum Abnehmer B (Grafik 1) resp. zum Abnehmer C (Grafik 2) oder er lässt ihn durch eine Drittperson dorthin verbringen (z. B. durch den Spediteur oder den ausländischen Hersteller/Händler des eingeführten Gegenstands). Die Montage oder den Einbau dieses Gegenstands besorgt der ausländische Lieferant A selbst.

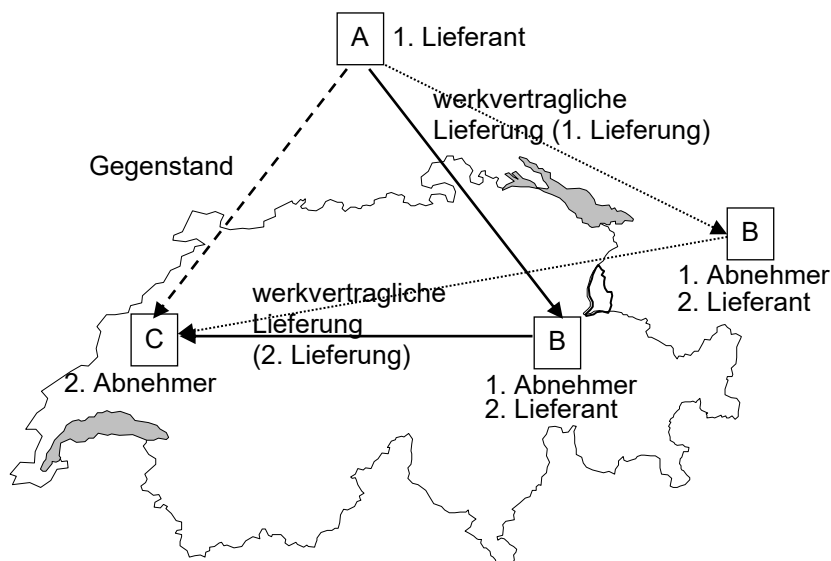
Der ausländische Lieferant A führt eine werkvertragliche Lieferung im Inland aus. Zur Einfuhr des Gegenstands führt sowohl bei Grafik 1 als auch bei Grafik 2 das Geschäft zwischen dem ausländischen Lieferanten A und seinem inländischen Abnehmer B.

Bei Grafik 2 führt auch dann das Geschäft zwischen dem ausländischen Lieferanten A und seinem inländischen Abnehmer B zur Einfuhr, wenn B im Ausland domiziliert ist.

Grafik 1



Grafik 2



2.2.2.2 Ausländischer Lieferant A im Inland als Steuerpflichtiger registriert

Importeur des Gegenstands ist der ausländische Lieferant A per Adresse seines inländischen Stellvertreters (Export GmbH, Berlin, per Adresse Treuhand AG, Basel). Als Empfänger ist in der Zollanmeldung der Abnehmer B (Grafik 1) resp. der Abnehmer B per Adresse C (Grafik 2) aufzuführen.

Die Einfuhrsteuer berechnet sich auf dem Entgelt, das der Lieferant A (Importeur) beim Einkauf entrichtet hat, sofern dieser Einkauf in Zusammenhang mit der Einfuhr steht. In anderen Fällen berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Marktwert, d. h. auf dem Preis, den der ausländische Lieferant A:

- auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird,
- an einen selbständigen Lieferanten im Herkunftsland des Gegenstands,
- zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld,
- unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs,

bezahlen müsste, um den eingeführten Gegenstand zu erhalten.

Ebenfalls Teil der Steuerbemessungsgrundlage sind, sofern im Entgelt oder Marktwert noch nicht enthalten, die Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort⁶ des eingeführten Gegenstands im Inland.

Zur Vereinfachung kann der Lieferant A als Alternative zu den oben genannten Bemessungsgrundlagen das Entgelt zur Besteuerung anmelden, das der Abnehmer B (Empfänger in der Zollanmeldung) dem Lieferanten A (Importeur) für den gelieferten Gegenstand (ohne Montage-/Einbaukosten) entrichtet oder zu entrichten hat.

2.2.2.3 Ausländischer Lieferant A im Inland nicht als Steuerpflichtiger registriert; werkvertragliche Fahrnislieferung

Als Fahrnislieferung gilt die Lieferung eines beweglichen Gegenstands. Bei einer werkvertraglichen Fahrnislieferung wird nach Abschluss der Montage, des Einbaus oder der Bearbeitung ein Fahrnisgegenstand, d. h. eine bewegliche Sache, abgeliefert.

Bewegliche Gegenstände sind beispielsweise:

- Fahrzeuge, Flugzeuge, Schiffe, Apparate, Büromaschinen, Büromobiliar, Produktionsmaschinen, Gerüstmaterial, Transportmittel, Warenvorräte;
- Fahrnisbauten wie Baracken, Gartenhäuser, Zelte usw., die nicht als Immobilien im Grundbuch eingetragen sind;
- nicht auf Dauer in Gebäuden eingebaute Vorrichtungen (z. B. Zeiterfassungs-, Überwachungs- und Lautsprecheranlagen, Handtuchautomaten, Händetrockner).

In der Zollanmeldung ist Importeur des Gegenstands der ausländische Lieferant A per Adresse jener Person, bei welcher der Gegenstand eingebaut wird (Grafik 1 = B; Grafik 2 = C; z. B. Export GmbH, Berlin, per Adresse Handels AG, Basel). Empfänger ist der Abnehmer B (Grafik 1) resp. der Abnehmer B per Adresse C (Grafik 2).

Bezüglich Steuerbemessungsgrundlage gilt folgende Regelung:

- Der Abnehmer B ist im Inland als Steuerpflichtiger registriert und berechtigt, die Einfuhrsteuer auf dem abgelieferten Fahrnisgegenstand in der periodischen Abrechnung mit der ESTV oder der STV FL vollumfänglich als Vorsteuer geltend zu machen:
 - Höhe der Montage-/Einbaukosten bei der Einfuhr des Gegenstands unbekannt:

Die Einfuhrsteuer berechnet sich auf dem Marktwert des Gegenstands am Bestimmungsort im Inland. Dieser Marktwert entspricht dem Verkaufspreis, den der ausländische

⁶ vgl. Richtlinie 69-03

dische Lieferant A dem Abnehmer B für den Gegenstand (ohne Montage-/Einbaukosten) berechnet, einschliesslich der Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort⁷ im Inland.

Diese dem verminderten Steuerrisiko Rechnung tragende Praxis wurde aus verwaltungsökonomischen Gründen eingeführt.

- Höhe der Montage-/Einbaukosten bei der Einfuhr des Gegenstands bekannt:

Gelangt der Gegenstand in einer Sendung zur Einfuhr und sind die Montage-/Einbaukosten und der Verkaufspreis des Gegenstands auf der Rechnung in nur einem Betrag ausgewiesen, berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Entgelt für die Gesamtleistung am Bestimmungsort im Inland. Als Entgelt für die Gesamtleistung gilt, was der Abnehmer B dem ausländischen Lieferanten A für die werkvertragliche Fahrnislieferung gesamthaft entrichtet (Material- und Montage-/Einbaukosten, einschliesslich der Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort⁸ im Inland).

In allen übrigen Fällen berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Verkaufspreis, den der ausländische Lieferant A dem Abnehmer B für den Gegenstand (ohne Montage-/Einbaukosten) berechnet, einschliesslich der Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort⁹ im Inland.

- Der Abnehmer B ist im Inland nicht als Steuerpflichtiger registriert oder aber registriert, jedoch nicht oder nur teilweise berechtigt, die Einfuhrsteuer auf dem abgelieferten Fahrnisgegenstand als Vorsteuer geltend zu machen (z. B. wegen Abrechnung nach der Methode Pauschal- oder Saldosteuersatz):

Die Einfuhrsteuer berechnet sich auf dem Entgelt für die Gesamtleistung am Bestimmungsort im Inland. Als Entgelt für die Gesamtleistung gilt, was der Abnehmer B dem ausländischen Lieferanten A für die werkvertragliche Fahrnislieferung gesamthaft entrichtet (Material- und Montage-/Einbaukosten, einschliesslich der Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort¹⁰ im Inland). Fehlen bei der Einfuhr des Gegenstands Teile des Entgelts (z. B. Montagekosten) oder gelangen die zur Ausführung der werkvertraglichen Lieferung benötigten Gegenstände in mehreren Teilsendungen zur Einfuhr, so ist die Sendung provisorisch zur Einfuhr zu veranlagen.

2.2.2.4 Ausländischer Lieferant A im Inland nicht als Steuerpflichtiger registriert; baugewerbliche Lieferung

Als baugewerbliche Lieferung gilt die Lieferung einer unbeweglichen Sache (Immobilie, d. h. im Grundbuch eingetragene Gebäude, Teile davon und Grundstücke). Die Bestandteile einer Sache werden gleich behandelt wie das Ganze, zu dem sie gehören. Als Beispiele für baugewerbliche Lieferungen sind zu nennen: Arbeiten an Strassen, Brücken, Rohrleitungen und Häusern (Gipser-, Schreiner-, Maler-, Spengler- oder Schlosserarbeiten, elektrische Installationen, Einbau von Sanitäranlagen, Kucheneinrichtungen, Ventilationsanlagen, Bühneneinrichtungen usw.).

Obwohl im Zeitpunkt der Einfuhr ein beweglicher Gegenstand vorliegt, wird dieser bei einer baugewerblichen Lieferung nach Abschluss der Montage oder des Einbaus zum Bestandteil

⁷ vgl. Richtlinie 69-03

⁸ vgl. Richtlinie 69-03

⁹ vgl. Richtlinie 69-03

¹⁰ vgl. Richtlinie 69-03

des Grundstücks oder Bauwerks resp. zum Bestandteil eines Teils des Grundstücks oder Bauwerks. Bei der Einfuhr ist daher nicht massgebend, welche Art Gegenstand in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wird, sondern was nach Abschluss der Arbeiten im Inland dem Abnehmer abgeliefert wird. Wird nach Abschluss der Arbeiten im Inland ein beweglicher Gegenstand abgeliefert, liegt eine werkvertragliche Fahrnislieferung vor. Hat der eingeführte Gegenstand nach Abschluss der Arbeiten im Inland Eingang in ein Grundstück (z. B. Boden, Strasse) oder in einen Teil eines Grundstücks (z. B. Gebäude, Bauwerk, Dauerbaute) gefunden und handelt es sich beim eingebauten Gegenstand um einen solchen, der üblicherweise zu einem Grundstück, Gebäude, Bauwerk oder Teil davon gehört (z. B. Fenster, Türen, Aufzüge, Einbauküchen), so liegt eine baugewerbliche Lieferung vor.

Gegenstände gehören üblicherweise zu einem Gebäude oder Bauwerk, wenn sie einen wesentlichen Bestandteil des Gebäudes oder Bauwerks bilden, ohne die das Gebäude oder Bauwerk unvollständig ist. Ebenfalls dazu gehören Sachen und Ausstattungsgegenstände, die auf Dauer in einem Gebäude oder Bauwerk installiert sind und nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder Bauwerk zu verändern oder zu zerstören. Keine baugewerbliche Lieferung liegt vor, wenn beispielsweise eine Maschine am Produktionsstandort mit dem Boden fest verbunden wird. Die Maschine ist kein Gegenstand, der üblicherweise zu einem Grundstück oder Teil davon gehört. Auch lässt sie sich einfach und ohne erheblichen Wertverlust wieder abmontieren und an einem neuen Ort aufbauen.

In der Zollanmeldung ist Importeur des Gegenstands der ausländische Lieferant A per Adresse jener Person, bei welcher der Gegenstand eingebaut wird (Grafik 1 = B / Grafik 2 = C; z. B. Export GmbH, Berlin, per Adresse Handels AG, Basel). Empfänger ist der Abnehmer B (Grafik 1) resp. der Abnehmer B per Adresse C (Grafik 2).

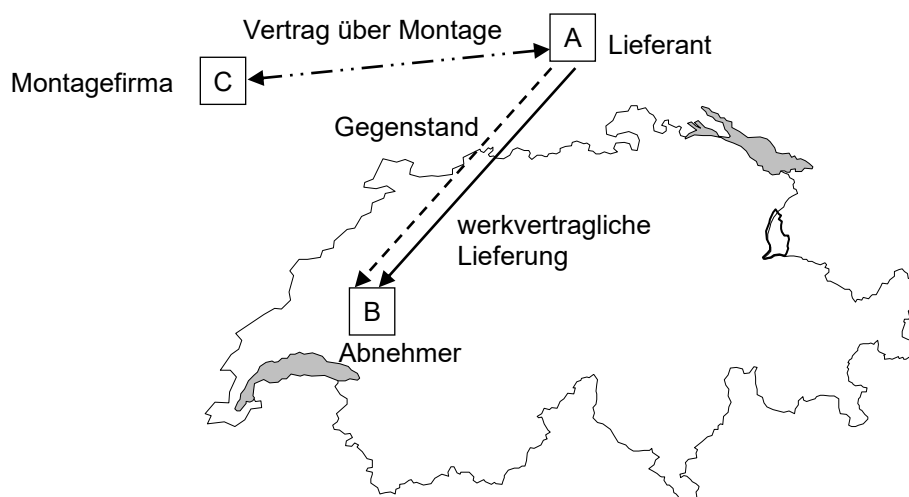
Die Einfuhrsteuer berechnet sich auf dem Entgelt für die Gesamtleistung am Bestimmungsort im Inland. Als Entgelt für die Gesamtleistung gilt, was der Abnehmer B dem ausländischen Lieferanten A gesamthaft für die baugewerbliche Lieferung entrichtet (Kosten des eingeführten Gegenstands und Montage-/Einbaukosten, einschliesslich der Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort¹¹ im Inland). Fehlen bei der Einfuhr des Gegenstands Teile des Entgelts (z. B. Montagekosten) oder gelangen die zur Ausführung der werkvertraglichen Lieferung benötigten Gegenstände in mehreren Teilsendungen zur Einfuhr, so ist die Sendung provisorisch zur Einfuhr zu veranlassen.

2.2.3 Montage oder Einbau im Auftrag des Lieferanten durch ausländische Drittperson

2.2.3.1 Sachverhalt

Zwischen dem ausländischen Lieferanten A und seinem Abnehmer B wird ein Werkvertrag abgeschlossen. Aufgrund dieses Vertrags hat der Lieferant A im Inland eine werkvertragliche Leistung zu erbringen (z. B. Bau eines Hauses). Der ausländische Lieferant A verbringt lediglich den Gegenstand auf die Baustelle des Abnehmers oder er lässt ihn durch eine Drittperson dorthin verbringen (z. B. durch den Spediteur oder ausländischen Hersteller/Händler des eingeführten Gegenstands). Für die Montage beauftragt der ausländische Lieferant A eine ausländische Montagefirma C. Diese fakturiert die Montageleistungen dem Lieferanten A.

¹¹ vgl. Richtlinie 69-03



2.2.3.2 Regelung Einfuhr

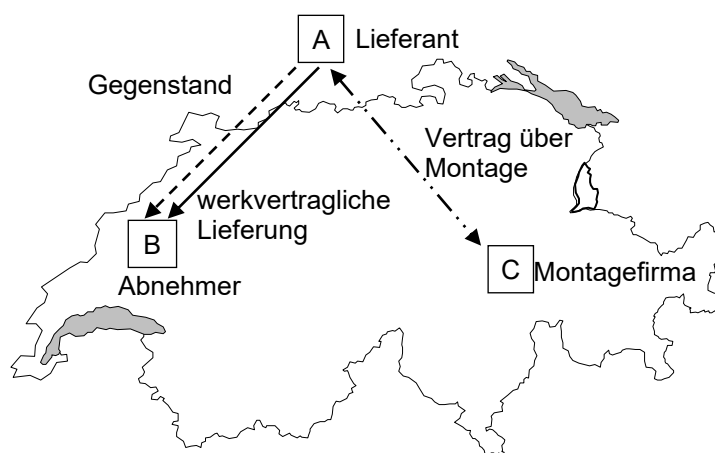
Der ausländische Lieferant A führt eine werkvertragliche Lieferung im Inland aus, weil er mit dem Abnehmer B einen Werkvertrag abgeschlossen hat. Dass er zur Erfüllung dieses Auftrags die ausländische Firma C mit der Montage beauftragt hat, spielt keine Rolle. Zur Einfuhr des Gegenstands führt das Geschäft zwischen dem ausländischen Lieferanten A und seinem inländischen Abnehmer B.

Bezüglich Steuerbemessungsgrundlage, Importeur und Empfänger wird auf Ziffer 2.2.2 (Montage oder Einbau durch Lieferanten) verwiesen.

2.2.4 Montage oder Einbau im Auftrag des Lieferanten durch inländische Drittperson

2.2.4.1 Sachverhalt

Zwischen dem ausländischen Lieferanten A und seinem Abnehmer B wird ein Werkvertrag abgeschlossen. Aufgrund dieses Vertrags hat der Lieferant A im Inland eine werkvertragliche Leistung zu erbringen (z. B. Bau eines Hauses). Der ausländische Lieferant A verbringt lediglich den Gegenstand auf die Baustelle des Abnehmers B oder er lässt ihn durch eine Drittperson dorthin verbringen (z. B. durch den Spediteur oder ausländischen Hersteller/Händler des eingeführten Gegenstands). Für die Montage beauftragt er eine inländische Montagefirma C. Diese fakturiert die Montageleistungen dem Lieferanten A.

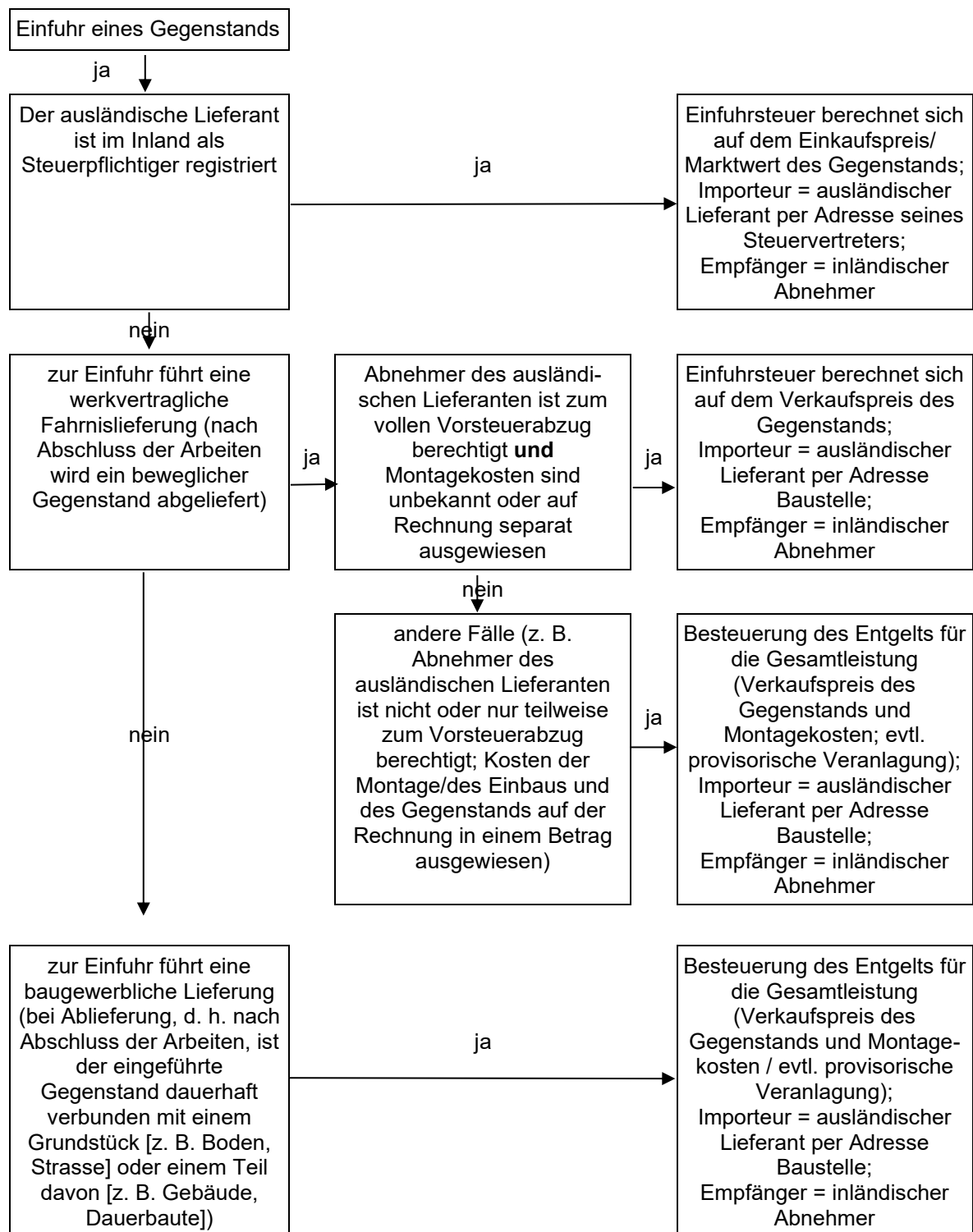


2.2.4.2 Regelung Einfuhr

Der ausländische Lieferant A führt eine werkvertragliche Lieferung im Inland aus, weil er mit dem Abnehmer B einen Werkvertrag abgeschlossen hat. Dass er zur Erfüllung dieses Auftrags die inländische Firma C mit der Montage beauftragt hat, spielt keine Rolle. Zur Einfuhr des Gegenstands führt das Geschäft zwischen dem ausländischen Lieferanten A und seinem inländischen Abnehmer B.

Bezüglich Steuerbemessungsgrundlage, Importeur und Empfänger wird auf Ziffer 2.2.2 (Montage oder Einbau durch Lieferanten) verwiesen.

2.2.5 Schema zur Abklärung der Steuerbemessungsgrundlage und des Importeurs bei werkvertraglichen Lieferungen



2.3 Einfuhrbestimmungen bei anderen Lieferungen

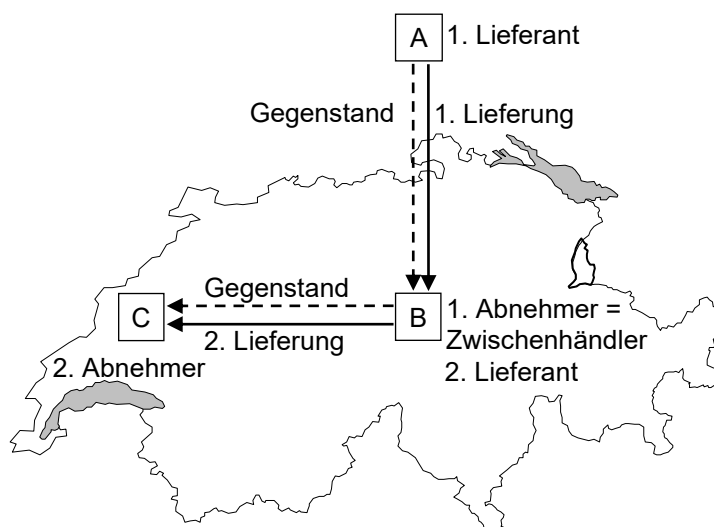
2.3.1 Umsatzgeschäfte mit einem Lieferanten

2.3.1.1 Sachverhalt

Der ausländische Lieferant A befördert einen Gegenstand an den Wohnsitz, Geschäftssitz oder ans Lager des Abnehmers B (Beförderungslieferung) oder er lässt den Gegenstand durch eine Drittperson (Spediteur, Transporteur) dorthin transportieren (Versandlieferung). Auch kann der Abnehmer B den Gegenstand bei seinem ausländischen Lieferanten A selbst abholen oder eine Drittperson (Spediteur, Transporteur) beauftragen, den Gegenstand dort abzuholen und an seinen Wohnsitz, Geschäftssitz oder in sein Lager zu transportieren (Abhollieferung).

Der Gegenstand wird in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt.

Möglich ist, dass der Zwischenhändler B den Gegenstand, der sich im zollrechtlich freien Verkehr befindet, zu einem weiteren Abnehmer C befördert oder versendet oder dass der Gegenstand durch den Abnehmer C beim Zwischenhändler B abgeholt wird. Wird dieser Transport durch eine Drittperson ausgeführt, liegt ihm ein neuer Speditions- oder Frachtauftrag zugrunde, welcher dem grenzüberschreitenden folgt.



2.3.1.2 Grundsatz

Zur Einfuhr führt das Geschäft zwischen dem ausländischen Lieferanten A und dem Abnehmer B (1. Lieferung; Ort der Lieferung im Ausland). In der Zollanmeldung ist der Abnehmer B sowohl Importeur als auch Empfänger. Der Zwischenhändler B führt eine Lieferung mit neuem Ort der Lieferung im Inland aus (2. Lieferung). Er hat seine Inlandlieferung bei der ESTV oder der STV FL zu versteuern.

Werden Gegenstände in Erfüllung eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäfts eingeführt, berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Entgelt¹², das der Abnehmer B seinem Lieferanten A zu entrichten hat (Rechnung des A an B), einschliesslich der Kosten bis zum Bestimmungsort¹³ im Inland. Ist dies nicht der Fall und greift auch keiner der Sondertatbestände gemäss Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe b-f MWSTG, wird die Steuer auf dem Marktwert berechnet (einschliesslich der Kosten bis zum Bestimmungsort im Inland).

¹² vgl. Richtlinie 69-03

¹³ vgl. Richtlinie 69-03

2.3.1.3 Ausnahme (Unterstellungserklärung Ausland und Versandhandel)

- Unterstellungserklärung Ausland (Art. 7 Abs. 3 Bst. a MWSTG und Art. 3 MWSTV):

Ein ausländischer Lieferant A, der im Inland als Steuerpflichtiger registriert ist, kann über diese Lieferungen mit der ESTV oder der STV FL freiwillig abrechnen. Dieses vereinfachte Verfahren für eingeführte Gegenstände setzt jedoch eine Bewilligung der ESTV oder der STV FL voraus (Unterstellungserklärung Ausland). Dieses Verfahren ist gemäss den genannten Steuerverwaltungen jedoch nicht möglich, wenn der Abnehmer B – oder in seinem Auftrag eine Drittperson (z. B. Spediteur oder Transporteur) – den Gegenstand beim Lieferanten A abholt (Abhollieferung).

Liegt eine Beförderungs- oder Versandlieferung des ausländischen Lieferanten vor und wurde dem ausländischen Lieferanten die Unterstellungserklärung Ausland bewilligt, hat dies folgende Auswirkungen:

- Für die Lieferung des Lieferanten A an seinen Abnehmer B verlagert sich der Ort der Lieferung ins Inland.
- In der Zollanmeldung ist Importeur der ausländische Lieferant A per Adresse seines inländischen Steuervertreeters; Empfänger ist der Abnehmer B, an den der Gegenstand eingeht.
- Bei der Einfuhr des Gegenstands berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Entgelt, das der Lieferant A (Importeur) beim Einkauf entrichtet hat, sofern dieser Einkauf in Zusammenhang mit der Einfuhr steht. In anderen Fällen berechnet sich die Steuer auf dem Marktwert, d. h. auf dem Preis, den der Lieferant A:
 - auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird,
 - an einen selbständigen Lieferanten im Herkunftsland des Gegenstands,
 - zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld,
 - unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs,

bezahlen müsste, um den eingeführten Gegenstand zu erhalten.

Zur Vereinfachung kann der Lieferant A als Alternative zu den oben genannten Bemessungsgrundlagen das Entgelt zur Besteuerung anmelden, das der Abnehmer B (Empfänger in der Zollanmeldung) dem Lieferanten A (Importeur) für den gelieferten Gegenstand entrichtet oder zu entrichten hat (Rechnung des A an B).

Ebenfalls Teil der Steuerbemessungsgrundlage sind, sofern im Entgelt oder Marktwert noch nicht enthalten, die Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort¹⁴ des eingeführten Gegenstands im Inland.

- Der ausländische Lieferant A kann die vom BAZG erhobene Einfuhrsteuer in der periodischen Abrechnung mit der ESTV oder der STV FL als Vorsteuer geltend machen, sofern die Voraussetzungen der Artikel 28 ff. MWSTG erfüllt sind.

¹⁴ vgl. Richtlinie 69-03

- Der ausländische Lieferant A muss die Lieferung, welche er mit dem ins Inland eingeführten Gegenstand tätigt, bei der ESTV oder der STV FL versteuern, weshalb er die Inlandsteuer auf der Rechnung an den Abnehmer B offen überwälzen darf.

Dem Inhaber einer bewilligten Unterstellungserklärung Ausland steht es frei, dieses vereinfachte Verfahren bei jeder konkreten Einfuhr, die auf einer Beförderungs- oder Versandlieferung beruht, anzuwenden oder nicht. Will der Lieferant A bei einer Beförderungs- oder Versandlieferung seine Unterstellungserklärung nicht anwenden, so muss er diesen Verzicht in der Rechnung an seinen Abnehmer B oder – wenn die Rechnung im Zeitpunkt der Einfuhr fehlt – in einem Ersatz-Wertnachweis vermerken. Der Verzicht hat zur Folge, dass der Ort der Lieferung im Ausland verbleibt. Importeur ist in solchen Fällen der Abnehmer B und hinsichtlich der Steuerbemessungsgrundlage gilt folgender Grundsatz: Werden die Gegenstände in Erfüllung eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäfts eingeführt, berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Entgelt, das der Abnehmer B seinem Lieferanten A zu entrichten hat (Rechnung des A an B), einschliesslich der Kosten bis zum Bestimmungsort im Inland. Ist dies nicht der Fall und greift auch keiner der Sonderstatbestände gemäss Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe b-f MWSTG, wird die Steuer auf dem Marktwert berechnet (einschliesslich der Kosten bis zum Bestimmungsort¹⁵ im Inland). Es gelten somit die gleichen Bestimmungen wie für Lieferanten ohne Unterstellungserklärung Ausland.

Das BAZG wendet somit folgenden Grundsatz an:

Ist der Lieferant A im Besitz einer bewilligten Unterstellungserklärung Ausland und enthält die im Zeitpunkt der Einfuhr vorzulegende Rechnung an seinen Abnehmer B (oder der alternative Wertnachweis) keinen Vermerk zum Verzicht auf Anwendung der Unterstellungserklärung, so muss der Lieferant A die Unterstellungserklärung anwenden und die Einfuhr im eigenen Namen vornehmen (Importeur = Lieferant A), sofern eine Beförderungs- oder Versandlieferung vorliegt.

Gemäss der ESTV und der STV FL ist die Unterstellungserklärung Ausland nicht anwendbar, wenn der Abnehmer B den Gegenstand der Lieferung selber beim Lieferanten A abholt und ins Inland verbringt.

- Versandhandel (Art. 7 Abs. 3 Bst. b MWSTG und Art. 4a MWSTV):

Ein ausländischer Lieferant A wird im Inland steuerpflichtig, wenn er einen Umsatz von 100 000 Franken pro Jahr mit Sendungen im Versandhandel erreicht, deren Einfuhr wegen des geringfügigen Steuerbetrags (5 Franken oder weniger)¹⁶ von der Einfuhrsteuer befreit sind. Versandhandel bedeutet, dass der Lieferant die Sendungen entweder selber vom Ausland ins Inland transportiert (Beförderungslieferung) oder eine unabhängige Drittperson (z. B. Spediteur oder Transporteur) beauftragt, die Sendungen ins Inland zu transportieren (Versandlieferung [vgl. Ziff. 2.1.3]).

Die Eintragung des ausländischen Lieferanten im Register der Steuerpflichtigen aufgrund der Versandhandelsregelung hat folgende Auswirkungen:

- Für alle Lieferungen des Lieferanten A an seine Abnehmer im Inland verlagert sich der Ort der Lieferung ins Inland (vgl. Ziff. 2.1).

¹⁵ vgl. Richtlinie 69-03

¹⁶ vgl. Richtlinie 69-02

- In der Zollanmeldung ist Importeur der ausländische Lieferant A per Adresse seines inländischen Steuervertreeters; Empfänger ist der Abnehmer B, an den der Gegenstand eingeht. Bei Sammelsendungen für mehrere Abnehmer ist in der Zollanmeldung als Empfänger «Diverse» aufzuführen.
- Die Einfuhrsteuer berechnet sich auf dem Marktwert (einschliesslich der Kosten bis zum Bestimmungsort¹⁷ im Inland), d. h. nach dem Preis, den der ausländische Lieferant A (Importeur):
 - auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird,
 - an einen selbständigen Lieferanten im Herkunftsland des Gegenstands,
 - zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld,
 - unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs,

bezahlen müsste, um den eingeführten Gegenstand zu erhalten.

Zur Vereinfachung kann als Alternative zum Marktwert das Entgelt zur Besteuerung angemeldet werden, das der Abnehmer B (Empfänger in der Zollanmeldung) seinem Lieferanten A (Importeur) für den gelieferten Gegenstand zu entrichten hat (Rechnung des Versandhändlers A an B).

Ebenfalls Teil der Steuerbemessungsgrundlage sind, sofern im Marktwert oder im Entgelt noch nicht enthalten, die Nebenkosten bis zum Bestimmungsort¹⁸ des eingeführten Gegenstands im Inland.

Beträgt der Steuerbetrag je Veranlagungsverfügung 5 Franken oder weniger, ist die Einfuhr steuerfrei¹⁹.

- Der ausländische Lieferant A kann die vom BAZG erhobene Einfuhrsteuer in der periodischen Abrechnung mit der ESTV oder der STV FL als Vorsteuer geltend machen, sofern die Voraussetzungen der Artikel 28 ff. MWSTG erfüllt sind.
- Der ausländische Lieferant A muss die Lieferung, welche er mit dem ins Inland eingeführten Gegenstand tätigt, bei der ESTV oder der STV FL versteuern, weshalb er die Inlandsteuer auf der Rechnung an den Abnehmer B offen überwälzen darf.

2.3.2 Umsatzgeschäfte mit zwei Lieferanten in der Reihe (Reihengeschäfte und Lieferungen über elektronische Plattformen)

2.3.2.1 Sachverhalt

Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn mehrere Lieferanten Lieferungen desselben Gegenstands vornehmen, wobei der Gegenstand in einer einzigen Bewegung vom ersten Lieferanten zum letzten Abnehmer in der Reihe gelangt. Mehrere Unternehmen schliessen somit Lieferverträge über denselben Gegenstand ab und diese Verträge werden dadurch erfüllt, dass:

- der letzte inländische Abnehmer in der Reihe (C in den Grafiken 1 und 2) den Gegenstand der Lieferung beim ersten ausländischen Lieferanten in der Reihe (A in allen Grafiken)

¹⁷ vgl. Richtlinie 69-03

¹⁸ vgl. Richtlinie 69-03

¹⁹ vgl. Richtlinie 69-02

abholt oder durch eine Drittperson (z. B. Spediteur oder Transporteur) dort abholen lässt (Abhollieferung); oder

- der erste ausländische Lieferant in der Reihe (A in allen Grafiken) den Gegenstand der Lieferung zum letzten inländischen Abnehmer in der Reihe (C) befördert oder versendet (Beförderungs- oder Versandlieferung); oder
- der in- oder ausländische Zwischenhändler B den Gegenstand der Lieferung vom ausländischen Lieferanten A zum Abnehmer C befördert oder durch eine Drittperson (z. B. Spediteur oder Transporteur) dorthin transportieren lässt (Grafik 1 und 2).

Jeder Zwischenhändler in der Reihe, der im eigenen Namen auftritt, **sowie eine Plattformbetreiberin gemäss Ziffer 2.1.4 werden** als Lieferanten behandelt, obwohl sie den Gegenstand der Lieferung nicht körperlich in Empfang nehmen.

Bei solchen Reihengeschäften wird wie folgt unterschieden:

- Fall 1: Beförderungs- oder Versandlieferung des ausländischen Lieferanten A (Grafik 1 und 2)

Der ausländische Lieferant A befördert einen Gegenstand selbst zum Abnehmer C (Beförderungslieferung) oder er lässt ihn durch eine unabhängige Drittperson (z. B. Spediteur oder Transporteur) dorthin transportieren (Versandlieferung). Er kann den Gegenstand der Lieferung auch eine gewisse Strecke selbst befördern und ihn später zum Weitertransport einer Drittperson (z. B. Spediteur oder Transporteur) übergeben. Der Abnehmer, zu dem die Drittperson den Gegenstand zu transportieren hat, steht zu Beginn der Beförderung fest.

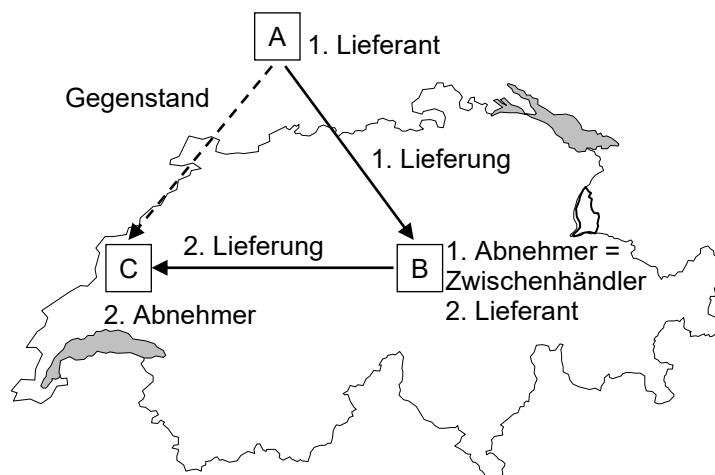
- Fall 2: Abhollieferung des Abnehmers C (Grafik 1 und 2)

Der Abnehmer C kann den Gegenstand der Lieferung auch selbst beim ausländischen Lieferanten A abholen oder durch eine Drittperson (z. B. Spediteur oder Transporteur) dort abholen lassen (Abhollieferung).

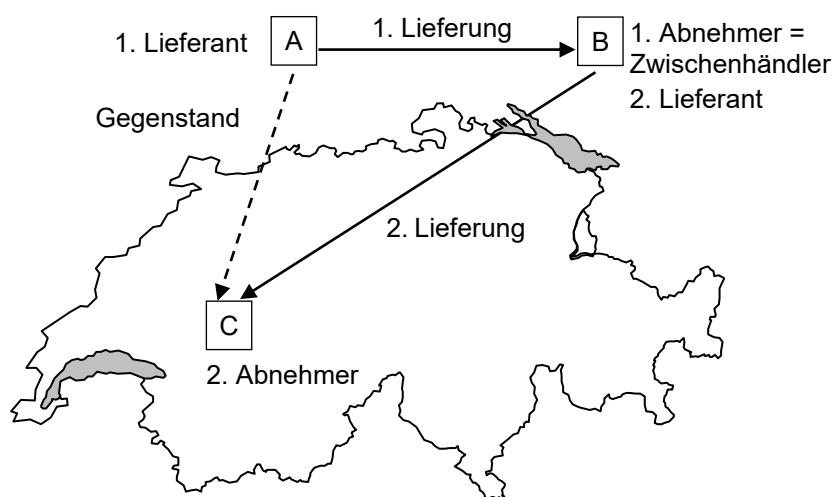
- Fall 3: Versand- oder Beförderungslieferung des Zwischenhändlers B (Grafik 1 und 2)

Der Zwischenhändler B holt den Gegenstand der Lieferung beim ausländischen Lieferanten A selbst ab und befördert ihn direkt zum Abnehmer C oder er beauftragt eine Drittperson (z. B. Spediteur oder Transporteur), den Gegenstand beim Lieferanten A abzuholen und zum Abnehmer C zu transportieren.

Grafik 1



Grafik 2



2.3.2.2 Grundsatz (Abnehmer C = Importeur)

Der Zwischenhändler B führt eine Lieferung im Ausland aus, weil die Beförderung oder Versendung des Gegenstands zum Abnehmer (oder in dessen Auftrag zu einer Drittperson) im Ausland beginnt (Fälle 1, 2 und 3). Die Lieferung des Zwischenhändlers B unterliegt nicht der Inlandsteuer. Das Geschäft zwischen dem Zwischenhändler B und dem Abnehmer C führt zur Einfuhr des Gegenstands. In der Zollanmeldung ist daher der Abnehmer C als Importeur und Empfänger aufzuführen.

Werden Gegenstände in Erfüllung eines Veräußerungs- oder Kommissionsgeschäfts eingeführt, berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Entgelt²⁰, das der Abnehmer C dem Zwischenhändler B zu entrichten hat (Rechnung des B an C), einschliesslich der Kosten bis zum Bestimmungsort im Inland. Ist dies nicht der Fall und greift auch keiner der Sondertatbestände gemäss Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe b-f MWSTG, wird die Steuer auf dem Marktwert berechnet, einschliesslich der Kosten bis zum Bestimmungsort²¹ im Inland. Ob der Zwischenhändler B im In- oder Ausland domiziliert ist, spielt für die Steuerberechnung keine Rolle.

²⁰ vgl. Richtlinie 69-03

²¹ vgl. Richtlinie 69-03

2.3.2.3 Ausnahme (Unterstellungserklärung Ausland und Versandhandel)

- **Unterstellungserklärung Ausland (Art. 7 Abs. 3 Bst. a MWSTG und Art. 3 MWSTV):**

Ein Zwischenhändler B kann über seine Lieferung an den Abnehmer C (2. Lieferung in Grafik 1 und 2) freiwillig mit der ESTV oder der STV FL abrechnen, sofern er als Steuerpflichtiger registriert ist. Dieses vereinfachte Verfahren für eingeführte Gegenstände setzt jedoch eine Bewilligung (Unterstellungserklärung Ausland) der ESTV oder der STV FL voraus. Die Unterstellungserklärung Ausland ist gemäss den genannten Steuerverwaltungen seitens des Lieferanten nicht anwendbar, wenn der Abnehmer C – oder in seinem Auftrag eine Drittperson (z. B. Spediteur oder Transporteur) – den Gegenstand beim Lieferanten A abholt (Abholliedung).

Liegt eine Beförderungs- oder Versandlieferung vor und ist einem Zwischenhändler B die Unterstellungserklärung Ausland durch die zuständige Steuerverwaltung bewilligt worden, hat dies folgende Auswirkungen:

- Für die Lieferung des Zwischenhändlers B an seinen Abnehmer C verlagert sich der Ort der Lieferung ins Inland.
- In der Zollanmeldung ist Importeur der Zwischenhändler B; Empfänger ist der Abnehmer C, an den der Gegenstand eingeht.
- Wird der Gegenstand in Erfüllung eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäfts eingeführt, berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Entgelt²², das der Zwischenhändler B dem ausländischen Lieferanten A zu entrichten hat, einschliesslich der Kosten bis zum Bestimmungsort²³ im Inland. Ist dies nicht der Fall und greift auch keiner der Sondertatbestände gemäss Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe b-f MWSTG, wird die Steuer auf dem Marktwert berechnet (einschliesslich der Kosten bis zum Bestimmungsort im Inland).
- Der Zwischenhändler B kann die vom BAZG erhobene Einfuhrsteuer in der periodischen Abrechnung mit der ESTV oder der STV FL als Vorsteuer geltend machen, sofern die Voraussetzungen der Artikel 28 ff. MWSTG erfüllt sind.
- Der Zwischenhändler B und die allenfalls nachfolgenden Lieferanten in der Reihe müssen alle Lieferungen, welche sie mit dem ins Inland eingeführten Gegenstand tätigen, bei der ESTV oder der STV FL versteuern, da sich der Ort der Lieferung nicht nur für die Lieferung des Zwischenhändlers B ins Inland verlagert, sondern auch für allfällige Lieferungen der nachfolgenden Lieferanten in der Reihe.

Dem Inhaber einer bewilligten Unterstellungserklärung Ausland steht es frei, dieses vereinfachte Verfahren bei jeder konkreten Einfuhr, die auf einer Beförderungs- oder Versandlieferung beruht, anzuwenden oder nicht. Will der Zwischenhändler B bei einer Beförderungs- oder Versandlieferung seine von der ESTV oder der STV FL bewilligte Unterstellungserklärung nicht anwenden, so muss er diesen Verzicht in der Rechnung an seinen Abnehmer C oder – wenn die Rechnung im Zeitpunkt der Einfuhr fehlt – in einem Ersatz-Wertnachweis vermerken. Der Verzicht hat zur Folge, dass der Ort der Lieferung im Ausland verbleibt. Importeur ist in solchen Fällen der Abnehmer C und hinsichtlich der Steuerbemessungsgrundlage gilt folgender Grundsatz: Werden die Gegenstände in Erfüllung eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäfts eingeführt, berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Entgelt am Bestimmungsort im Inland, das der Abnehmer C seinem

²² vgl. Richtlinie 69-03

²³ vgl. Richtlinie 69-03

Zwischenhändler B zu entrichten hat (Rechnung des B an C). Es gelten somit die gleichen Bestimmungen wie für Lieferanten ohne Unterstellungserklärung Ausland.

Das BAZG wendet somit folgenden Grundsatz an:

Ist der Zwischenhändler B im Besitz einer bewilligten Unterstellungserklärung Ausland und liegt im Zeitpunkt der Einfuhr die auf ihn lautende Rechnung des Lieferanten A vor, so muss er die Unterstellungserklärung anwenden und die Einfuhr im eigenen Namen vornehmen (Importeur = Zwischenhändler B), sofern eine Beförderungs- oder Versandlieferung vorliegt. Der Verzicht auf Anwendung der Unterstellungserklärung Ausland ist nur möglich, wenn dem BAZG eine Rechnung (oder ein alternativer Wertnachweis) des Zwischenhändlers B an den Abnehmer C vorgelegt wird, worin der Zwischenhändler B darauf hinweist, dass er auf Anwendung der Unterstellungserklärung verzichtet.

Gemäss ESTV und der STV FL ist die Unterstellungserklärung Ausland seitens des Lieferanten nicht anwendbar, wenn der Abnehmer C – oder in seinem Auftrag eine Drittperson (z. B. Spediteur oder Transporteur) – den Gegenstand beim Lieferanten A abholt (Abhol-lieferung).

- **Versandhandel (Art. 7 Abs. 3 Bst. b MWSTG und Art. 4a MWSTV):**

Eine Plattformbetreiberin B (siehe Ziffer 2.1.4) wird im Inland steuerpflichtig, wenn sie einen Umsatz von 100 000 Franken pro Jahr mit Sendungen im Versandhandel erreicht, deren Einfuhr wegen des geringfügigen Steuerbetrags (5 Franken oder weniger) von der Einfuhrsteuer befreit sind. Versandhandel bedeutet, dass ein Lieferant die Sendung entweder selber vom Ausland ins Inland transportiert (Beförderungslieferung) oder eine unabhängige Drittperson (z. B. Spediteur oder Transporteur) beauftragt, die Sendung ins Inland zu transportieren (Versandlieferung [vgl. Ziff. 2.1.3]).

Die Eintragung einer Plattformbetreiberin im Register der Steuerpflichtigen aufgrund der Versandhandelsregelung hat folgende Auswirkungen:

- Für alle Lieferungen der Plattformbetreiberin B an ihre Käufer im Inland verlagert sich der Ort der Lieferung ins Inland (vgl. Ziff. 2.1).
- In der Zollanmeldung ist grundsätzlich die Plattformbetreiberin B als Importeurin und der Käufer C, an den der Gegenstand eingeht, als Empfänger aufzuführen. Bei Sammel-sendungen für mehrere Käufer ist in der Zollanmeldung als Empfänger «Diverse» aufzuführen. Steuerpflichtige Verkäufer können in Absprache mit der Plattformbetreiberin Gegenstände im eigenen Namen einführen. Entsprechend kann die Angabe von Verkäufer A als Importeur akzeptiert werden, vorausgesetzt er ist selbst gemäss Versandhandelsregelung steuerpflichtig oder verfügt über eine Unterstellungserklärung Ausland (Art. 111b MWSTV).
- Die Einfuhrsteuer berechnet sich (wie die Inlandsteuer) auf dem Entgelt (inkl. Beförderungskosten), das der Käufer C (Empfänger in der Zollanmeldung) für den von ihm bestellten Gegenstand bezahlt.

Beträgt der Steuerbetrag je Veranlagungsverfügung 5 Franken oder weniger, ist die Einfuhr von der Einfuhrsteuer befreit.

- Die Plattformbetreiberin B kann die vom BAZG erhobene Einfuhrsteuer in der periodischen Abrechnung mit der ESTV oder der STV FL als Vorsteuer geltend machen, sofern die Voraussetzungen der Artikel 28 ff. MWSTG erfüllt sind.

- Die Plattformbetreiberin B muss die Lieferung, welche sie mit dem ins Inland eingeführten Gegenstand tätigt, bei der ESTV oder der STV FL versteuern, weshalb sie in der Rechnung an den Käufer C die Inlandsteuer offen ausweisen darf (näheres siehe Ziffer 3.3.1 in der MWST-Branchen-Info 27).

2.3.2.4 Kein Reihengeschäft

Ein inländischer Abnehmer B bestellt einen Gegenstand bei einem ausländischen Lieferanten A, den er dem inländischen Veredler C zur Lohnveredelung zugehen lässt. Er befördert den Gegenstand selbst vom Lieferanten A zum Veredler C oder lässt ihn durch eine Drittperson (z. B. Spediteur oder Transporteur) dorthin transportieren. Da der inländische Abnehmer B den Gegenstand dem Veredler C nicht verkauft und somit aus steuerlicher Sicht keine Lieferung ausführt, liegt kein Reihengeschäft vor. Dasselbe gilt, wenn der Abnehmer B den vom Lieferanten A erworbenen Gegenstand dem Kunden C kostenlos abgibt.

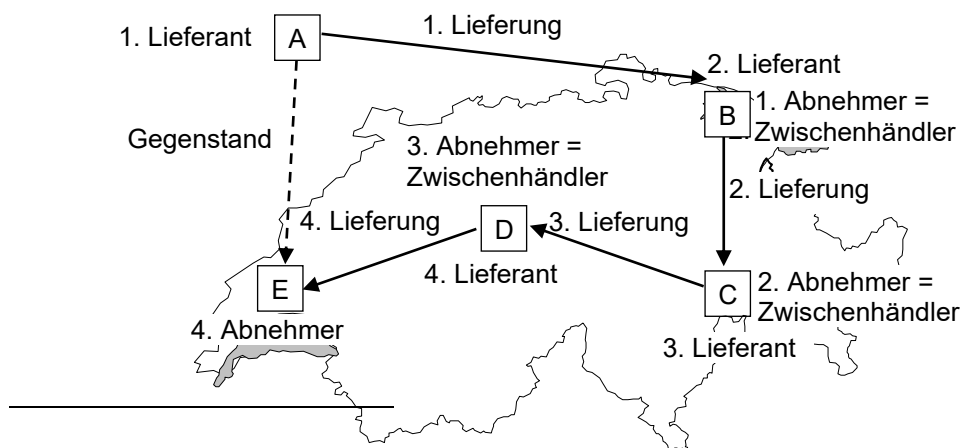
Das Geschäft zwischen dem ausländischen Lieferanten A und seinem Abnehmer B führt zur Einfuhr des Gegenstands. In der Zollanmeldung ist Importeur der Abnehmer B und Empfänger der Veredler C.

Wird der Gegenstand in Erfüllung eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäfts eingeführt, berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Entgelt²⁴, das der Abnehmer B seinem ausländischen Lieferanten A zu entrichten hat (Rechnung des A an B), einschliesslich der Kosten bis zum Bestimmungsort²⁵ im Inland.

2.3.3 Umsatzgeschäfte mit mehr als zwei Lieferanten in der Reihe (Reihengeschäfte)

2.3.3.1 Sachverhalt

Bei einem Reihengeschäft mit beispielsweise vier Lieferanten in der Reihe (A, B, C, D) befördert der ausländische Lieferant A einen Gegenstand selbst zum Abnehmer E (letzter Abnehmer in der Reihe; Beförderungslieferung) oder er lässt diesen durch eine unabhängige Drittperson (z. B. Spediteur oder Transporteur) zum Abnehmer E versenden (Versandlieferung). Der ausländische Lieferant kann den Gegenstand der Lieferung auch eine gewisse Strecke selbst befördern und ihn später zum Weiterversand einer Drittperson übergeben. Der Abnehmer E, an den die Drittperson den Gegenstand zu versenden hat, steht zu Beginn der Beförderung fest. Auch die Zwischenhändler B, C oder D können den Gegenstand der Lieferung selbst beim ausländischen Lieferanten A abholen und direkt zum letzten Abnehmer E befördern oder einer unabhängigen Drittperson beauftragen, den Gegenstand beim ausländischen Lieferanten A abzuholen und zum letzten Abnehmer E zu transportieren. Schlussendlich kann auch der Abnehmer E (letzter Abnehmer in der Reihe) den Gegenstand der Lieferung selbst beim ausländischen Lieferanten A abholen oder durch eine unabhängige Drittperson dort abholen lassen (Abhollieferung).



²⁴ vgl. Richtlinie 69-03

²⁵ vgl. Richtlinie 69-03

2.3.3.2 Grundsatz (Abnehmer E = Importeur)

Die Zwischenhändler B, C und D führen Lieferungen im Ausland aus (2., 3. und 4. Lieferung), welche nicht der Inlandsteuer unterliegen. Daher führt die Lieferung zwischen dem Zwischenhändler D und dem Abnehmer E zur Einfuhr des Gegenstands. In der Zollanmeldung ist der Abnehmer E sowohl Importeur als auch Empfänger. Wird der Gegenstand in Erfüllung eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäfts eingeführt, berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Entgelt²⁶, das der Abnehmer E dem Zwischenhändler D zu entrichten hat (Rechnung von D an E), einschliesslich der Kosten bis zum Bestimmungsort²⁷ im Inland. Ist dies nicht der Fall und greift auch keiner der Sondertatbestände gemäss Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe b-f MWSTG, wird die Steuer auf dem Marktwert berechnet. Ob ein Zwischenhändler im Inland oder Ausland domiziliert ist, spielt keine Rolle.

2.3.3.3 Ausnahme (Unterstellungserklärung Ausland, Zwischenhändler = Importeur; Art. 7 Abs. 3 Bst. a MWSTG und Art. 3 MWSTV)

Ein Zwischenhändler kann über seine Lieferung an seinen Abnehmer (2., 3. und 4. Lieferung) freiwillig mit der ESTV oder der STV FL abrechnen, sofern er als Steuerpflichtiger registriert ist. Dieses vereinfachte Verfahren für eingeführte Gegenstände setzt jedoch eine Bewilligung (Unterstellungserklärung Ausland) der ESTV oder der STV FL voraus. Dieses Verfahren ist gemäss den genannten Steuerverwaltungen seitens des Lieferanten jedoch nicht anwendbar, wenn der Abnehmer E – oder in seinem Auftrag eine Drittperson (z. B. Spediteur oder Transporteur) – den Gegenstand beim Lieferanten A abholt (Abholllieferung).

Bei mehreren nacheinander folgenden Lieferungen desselben Gegenstandes, bei denen der Gegenstand vom ersten Lieferanten zum letzten Abnehmer befördert oder versandt wird (Reihengeschäft), gelten die der Einfuhr vorangehenden Lieferungen als von der Inlandsteuer befreit und die nachfolgenden als steuerbar (Art. 3 Abs. 2 MWSTV).

Die in Ziffer 2.3.2.3 (Reihengeschäfte, Ausnahme) aufgezeigten Auswirkungen für den Zwischenhändler B gelten auch hier für jeden der drei Zwischenhändler B, C oder D, falls diese:

- eine bewilligte Unterstellungserklärung Ausland besitzen;
- die Einfuhr im eigenen Namen vornehmen wollen; und
- eine Beförderungs- oder Versandlieferung vorliegt.

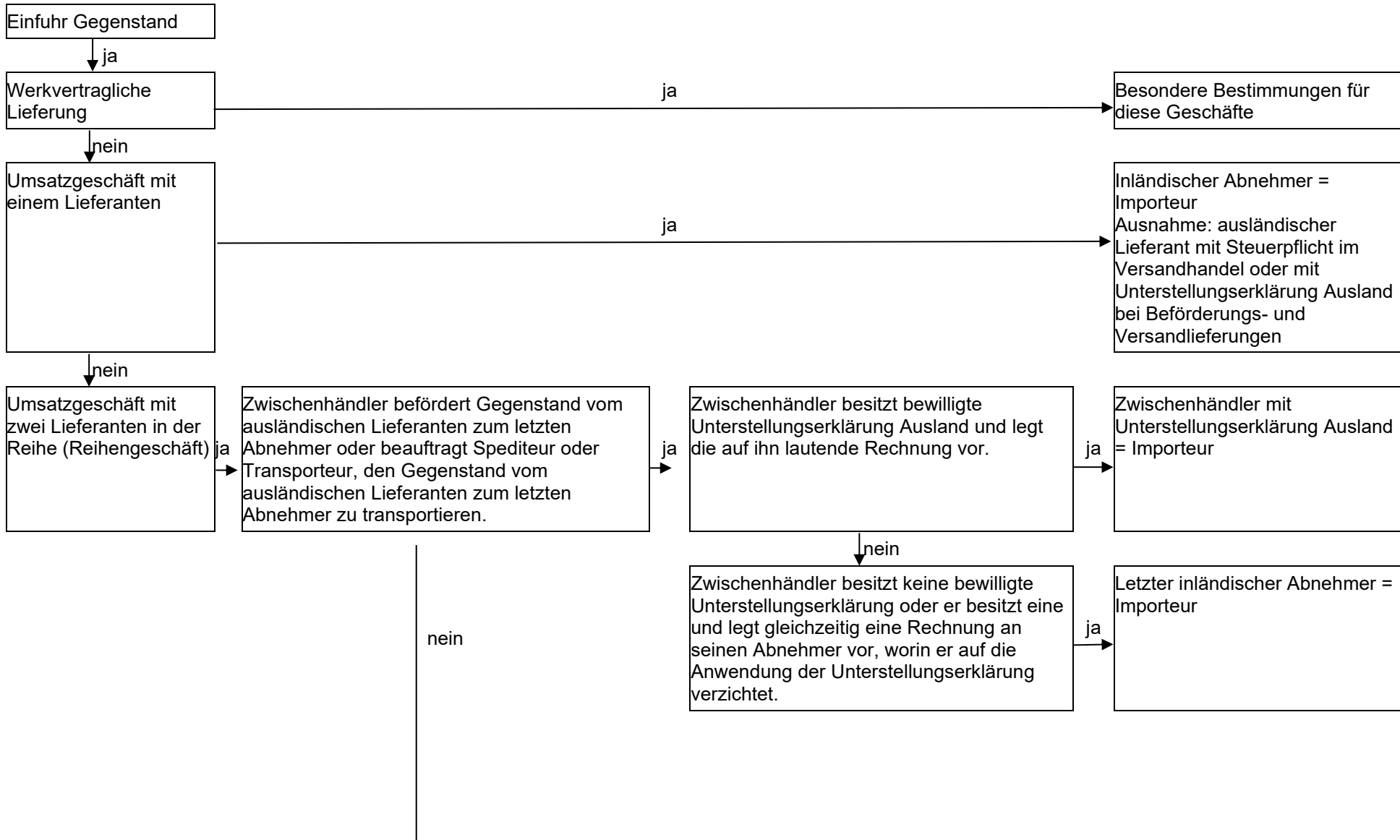
Gemäss der ESTV und der STV FL ist die Unterstellungserklärung Ausland nicht anwendbar, wenn der Abnehmer E – oder in seinem Auftrag eine Drittperson (z. B. Spediteur oder Transporteur) – den Gegenstand beim Lieferanten A abholt (Abholllieferung) z. B.: (siehe Fol-geseite)

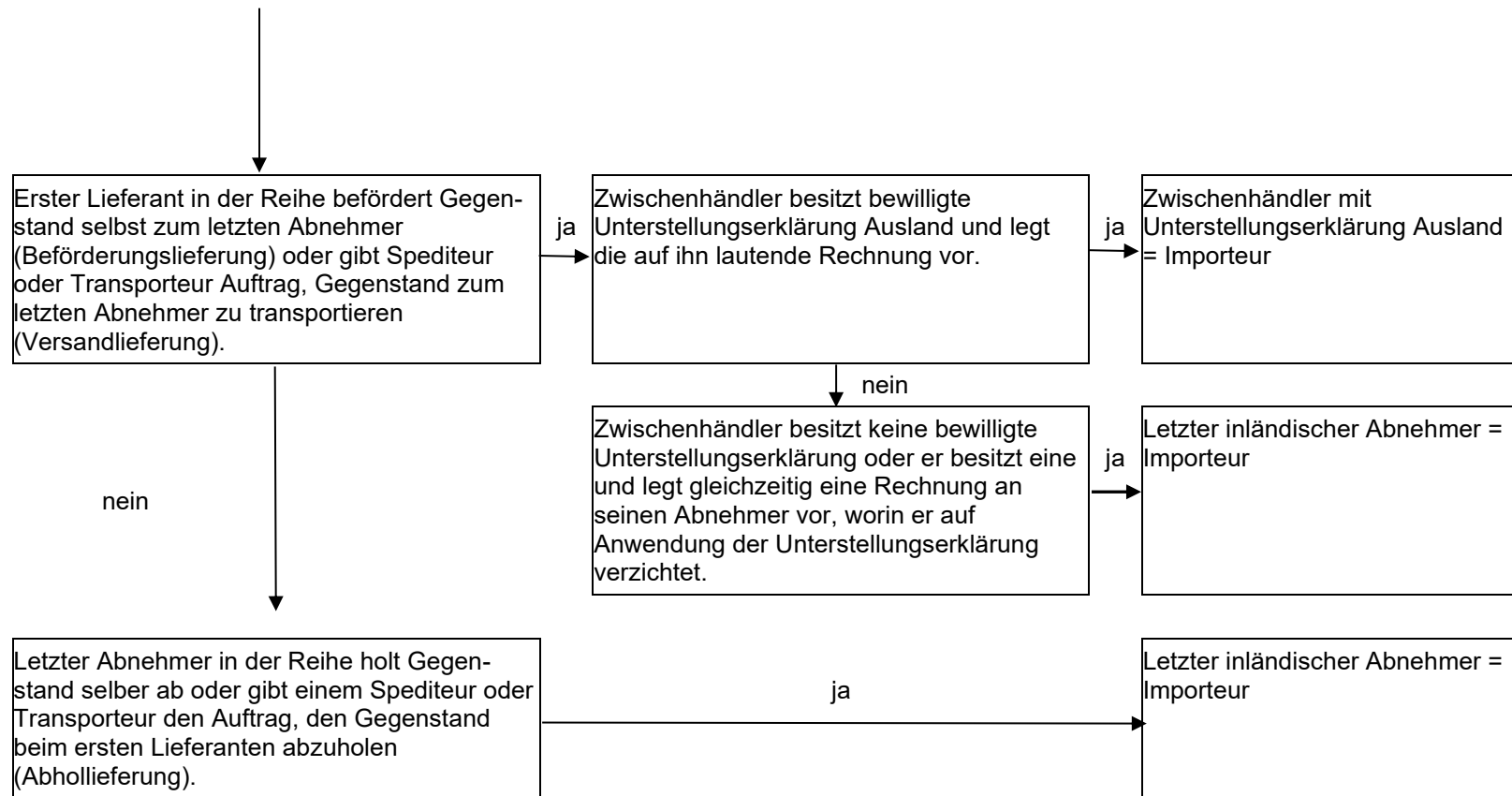
.

²⁶ vgl. Richtlinie 69-03

²⁷ vgl. Richtlinie 69-03

2.3.4 Schema zur Abklärung der zur Einfuhr führenden Lieferung





3 Importeur beim Handeln im eigenen und fremden Namen

Im Mehrwertsteuerrecht ist von besonderer Bedeutung, ob eine Person eine Leistung im eigenen oder fremden Namen erbringt. Es geht um die Frage, welcher Person die Leistung (Lieferung oder Dienstleistung) zuzuordnen ist, d. h. wer im Sinne des Mehrwertsteuerrechts als Leistungserbringer gilt und wer nur als Vermittler einer Leistung tätig ist.

Spezielle Regelungen gelten für Verkäufe, die über elektronische Plattformen erfolgen (vgl. Ziffer 2.1.4). Artikel 20a MWSTG weist bei derartigen Lieferungen die Leistung auch dann der Plattformbetreiberin zu, wenn sie in fremdem Namen handelt. Die nachfolgenden Bestimmungen der Ziffer 3 sind bei Verkäufen über eine elektronische Plattform daher nicht anwendbar.

Für die mehrwertsteuerrechtliche Beurteilung eines Rechtsgeschäfts handelt eine Person nur dann im fremden Namen und für fremde Rechnung, d. h. beispielsweise als Vermittlerin (direkte Stellvertreterin) im Namen und für Rechnung einer Drittperson, wenn:

- die Vermittlerin durch die Drittperson gehörig bevollmächtigt ist;
- sich das Vertretungsverhältnis aus den Umständen ergibt oder die Vermittlerin dem Leistungsempfänger ausdrücklich bekannt gibt, dass sie im fremden Namen handelt, keine eigenen Leistungen erbringt und kein Risiko trägt;
- die Vermittlerin den Nachweis erbringt, dass sie als Vermittlerin handelt;
- die Vermittlerin gegenüber der Steuerbehörde:
 - nachweisen kann, dass sie nur als Vermittlerin handelt, und
 - die vertretene Person eindeutig identifizieren kann.

Massgebend ist somit die Art und Weise, wie die leistende Person nach aussen auftritt (z. B. in ihrer Rechnung an den Leistungsempfänger).

Diese Bestimmungen zur Inlandsteuer haben auf die Einfuhrsteuer folgende Auswirkungen:

Tritt bei einem grenzüberschreitenden Verkaufsgeschäft mit drei beteiligten Personen A, B und C die zweite Person B gegenüber der Leistungsempfängerin C im eigenen Namen auf (z. B. erscheint sie in der Rechnung als Lieferantin [Verkäuferin] des Gegenstands), so wird die Lieferung ihr zugerechnet, d. h. sie ist Lieferantin. Liegt bei der Einfuhr jedoch die Rechnung der Lieferantin A an die Leistungsempfängerin C vor, so tritt die Person B gegenüber der Leistungsempfängerin C nicht als Lieferantin auf. Die Person B gibt gegenüber der Leistungsempfängerin C zu erkennen, sie handle im fremden Namen (Handeln im Namen der Lieferantin A) und sie trage beim zur Einfuhr führenden Verkaufsgeschäft weder Kosten noch Nutzen (Handeln für fremde Rechnung, d. h. hier: für Rechnung der Lieferantin A). Handelt die Person B bei dem in Rede stehenden Verkaufsgeschäft im fremden Namen und für fremde Rechnung, so gilt sie lediglich als Vermittlerin des Rechtsgeschäfts zwischen der Lieferantin A und der Leistungsempfängerin C.

Führt eine Lieferung (Verkauf, Kommissionsgeschäft, Vermietung, Leasing) zur Einfuhr eines Gegenstands, sind diese Grundsätze für die Bestimmung des Importeurs von entscheidender Bedeutung. Importeur kann nur sein, wer bezüglich des eingeführten Gegenstands unmittelbar nach der Einfuhr im eigenen Namen handeln kann. Bei Miet- oder Leasinggeschäften ist Importeur derjenige, welcher den Gegenstand vom ausländischen Lieferanten mietet bzw. least. Wer das zur Einfuhr des Gegenstands führende Rechtsgeschäft nur vermittelt, d. h. im fremden Namen und für fremde Rechnung handelt, kann nicht Importeur des eingeführten Gegenstands sein.

Zu unterscheiden sind folgende drei Fälle:

- Handeln im fremden Namen und für fremde Rechnung (Vermittler) (Ziff. 3.1.1 und 3.1.2)
- Handeln im eigenen Namen und für eigene Rechnung (inländischer oder ausländischer Lieferant) (Ziff. 3.2.1 und 3.2.3)
- Handeln im eigenen Namen und für fremde Rechnung (Kommissionär) (Ziff. 3.2.2 und 3.2.4)

3.1 Handeln im fremden Namen und für fremde Rechnung (Vermittler)

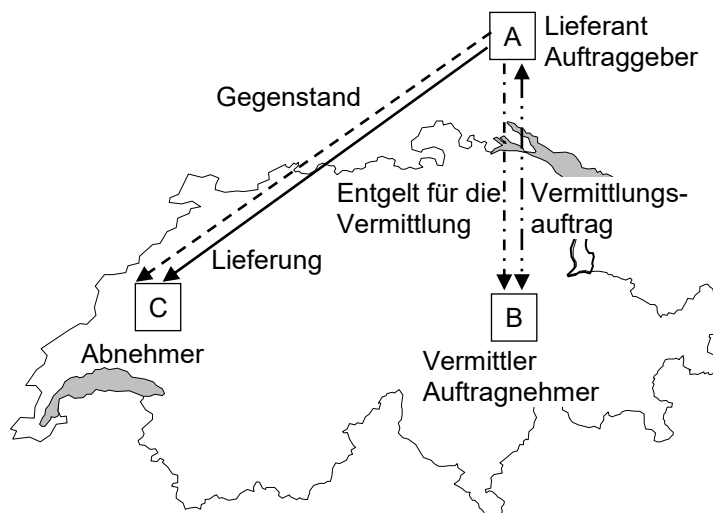
Der inländische Vermittler B bewirkt einen Leistungsaustausch zwischen dem ausländischen Lieferanten A und dem inländischen Abnehmer C. Er ermöglicht somit das Zustandekommen eines Geschäfts zwischen dem ausländischen Lieferanten A und dem inländischen Abnehmer C. Er tritt gegenüber dem inländischen Abnehmer C im Namen und für Rechnung des ausländischen Lieferanten A auf. Der inländische Vermittler B handelt im Namen und für Rechnung des ausländischen Lieferanten A.

Bei der Vermittlung findet aus steuerlicher Sicht eine Lieferung zwischen dem ausländischen Lieferanten A und dem inländischen Abnehmer C statt (Art. 20 MWSTG). Die Vermittlung gilt als selbständige Dienstleistung zwischen dem Vermittler B und dem Lieferanten A.

Auch der inländische Abnehmer C kann dem inländischen Vermittler B einen Vermittlungsauftrag erteilen. Das oben Erwähnte gilt dann sinngemäss.

Beim Vermittler B wird nachfolgend wie folgt unterschieden:

- direkter Stellvertreter (Vermittler) (Ziff. 3.1.1)
- Auktionator (Ziff. 3.1.2 und 3.2.3)



3.1.1 Direkter Stellvertreter (Vermittler)

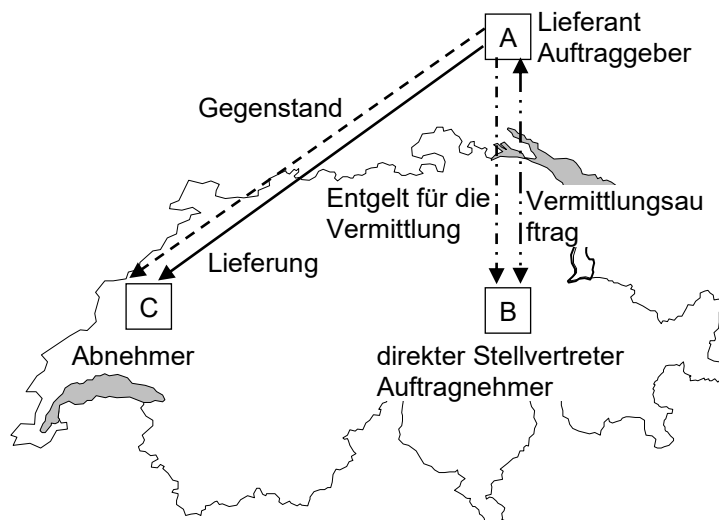
3.1.1.1 Regelung Inland

Der inländische direkte Stellvertreter B (Vermittler B) handelt im Namen und für Rechnung seines ausländischen Auftraggebers A. Er hat den Auftrag, dem Auftraggeber A einen Abnehmer zu vermitteln. Bei solchen Geschäften werden zwischen dem ausländischen Lieferanten A und dem inländischen Abnehmer C unmittelbare Rechtsbeziehungen hergestellt. Denkbar ist auch, dass der inländische Abnehmer C dem inländischen Vermittler B den Auftrag erteilt hat, ihm einen Lieferanten zu vermitteln.

Tritt gegenüber dem inländischen Abnehmer C nur der ausländische Lieferant A im eigenen Namen als Lieferant des Gegenstands auf (z. B. in der Rechnung an den Abnehmer C erscheint nur der Lieferant A), so ergibt sich bereits aus diesem Umstand, dass der Vermittler B nicht als Lieferant auftritt. Ergibt sich dieser Sachverhalt nicht aus den Umständen so gilt Folgendes:

Um nicht als zusätzlicher Lieferant in der Reihe zu gelten, muss der Vermittler B dem inländischen Abnehmer C ausdrücklich bekannt geben, dass er im fremden Namen und für fremde Rechnung handelt und somit nur die Funktion hat, unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen dem ausländischen Lieferanten A und dem inländischen Abnehmer C herzustellen. Erfolgt keine ausdrückliche Bekanntgabe muss sich seine reine Vermittlertätigkeit auf andere Art aus den Umständen des konkreten Rechtsgeschäfts ergeben und somit auch von einer unabhängigen Drittperson ohne weiteres vermuten lassen.

Für Zwecke der Inlandsteuer wird eine direkte Stellvertretung (Vermittlertätigkeit) angenommen, wenn sich die reine Vermittlertätigkeit des im Inland domizilierten Vermittlers B aus den Umständen ergibt oder ausdrücklich bekannt gegeben wird und der Vermittler B der ESTV oder der STV FL gegenüber auf Nachfrage hin die vertretene Person eindeutig identifizieren kann, d. h. nachweisen kann, dass er als direkter Stellvertreter (Vermittler) handelt.



3.1.1.2 Regelung Einfuhr

Ist im Zeitpunkt der Zollanmeldung des Gegenstands zur Einfuhr das vom inländischen Abnehmer C dem ausländischen Lieferanten A zu entrichtende Entgelt mit einer Rechnung belegt und ist der inländische Abnehmer C in der Zollanmeldung als Importeur aufgeführt, geht das BAZG davon aus, das Rechtsgeschäft zwischen dem Rechnungssteller und dem Abnehmer C führe zur Einfuhr des Gegenstands. Das BAZG stützt sich somit auf die vorgelegte Rechnung und klärt nicht ab, ob B als Vermittler oder Lieferant tätig ist.

Wird der Gegenstand in Erfüllung eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäfts eingeführt, berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Entgelt²⁸, das der inländische Abnehmer C zu entrichten hat, d. h. einschliesslich des Entgelts für die Vermittlung und der Kosten bis zum Bestimmungsort²⁹ im Inland. Ist dies nicht der Fall und greift auch keiner der Sondertatbestände gemäss Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe b-f MWSTG, wird die Steuer auf dem Marktwert (einschliesslich der Kosten bis zum Bestimmungsort im Inland) berechnet.

Stellt sich bei nachträglichen Abklärungen heraus, dass die bei der Einfuhr vorgelegte Rechnung nicht den Tatsachen entspricht oder zu falschen Schlüssen führte (Vermittler B tritt als Lieferant auf und nicht wie angenommen nur als Vermittler) und somit der Sachverhalt in der Zollanmeldung falsch abgebildet wurde, gelten je nach dem, wie der korrekte Sachverhalt mehrwertsteuerrechtlich zu beurteilen ist, die folgenden Bestimmungen:

- Die Bestimmungen gemäss Ziffer 3.2.1 (inländischer Lieferant), wenn B als Lieferant (Zwischenhändler) gilt und der Gegenstand vom ausländischen Lieferanten A zum Lieferanten B transportiert wurde;
- die Bestimmungen gemäss Ziffer 2.3.2 (Reihengeschäfte), wenn B als Lieferant (Zwischenhändler) gilt und der Gegenstand vom ausländischen Lieferanten A direkt zum inländischen Abnehmer C transportiert wurde.

3.1.2 Auktionator als Vermittler

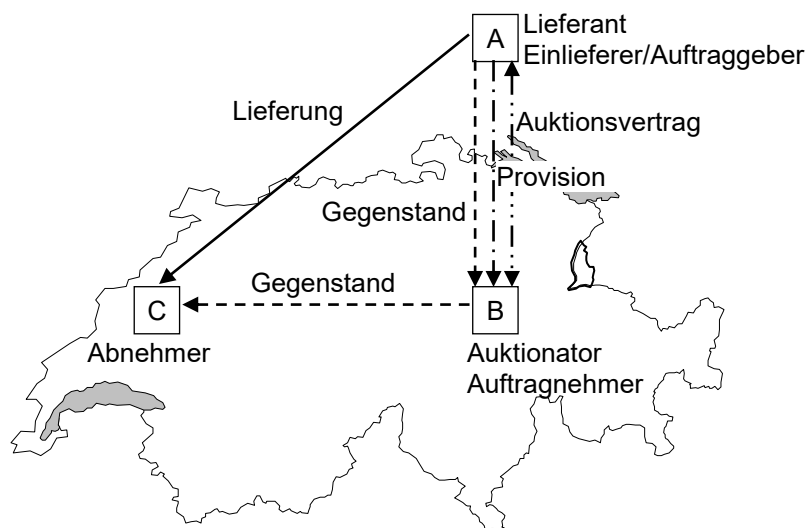
3.1.2.1 Regelung Inland

Wird ein Gegenstand aus dem Ausland zwecks Versteigerung an einer Auktion ins Inland verbracht, gilt der inländische Auktionator B als Vermittler, wenn er:

- gegenüber den Kaufinteressenten ausdrücklich bekannt gibt, dass er den betreffenden Gegenstand im fremden Namen und für fremde Rechnung versteigert; und
- gegenüber der Steuerbehörde auf Nachfrage hin nachweisen kann, dass er nur als Vermittler handelt und die vertretene Person (Einlieferer) eindeutig identifizieren kann.

²⁸ vgl. Richtlinie 69-03

²⁹ vgl. Richtlinie 69-03



Für Sachverhalte, bei denen der Auktionator als Eigenhändler auftritt, vgl. Ziff. 3.2.3.

3.1.2.2 Regelung Einfuhr

Ist in der Zollanmeldung vermerkt, dass der eingeführte Gegenstand an einer Auktion versteigert wird und dass der inländische Auktionator B im Namen des ausländischen Einlieferers A handelt, geht das BAZG davon aus, der Auktionator B handle als Vermittler.

Importeur in der Zollanmeldung ist bei solchen Sachverhalten der Einlieferer A per Adresse des Auktionators B.

Die Einfuhrsteuer berechnet sich auf dem Marktwert. Als solcher gilt der Preis, den der ausländische Einlieferer (Importeur)

- auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird,
- an einen selbständigen Lieferanten im Herkunftsland des Gegenstands,
- zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld,
- unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs,

bezahlen müsste, um den eingeführten Gegenstand zu erhalten.

Ebenfalls Teil der Steuerbemessungsgrundlage sind, sofern im Marktwert noch nicht enthalten, die Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort³⁰ des eingeführten Gegenstands im Inland.

Da im Zeitpunkt der Einfuhr die Versteigerung noch nicht stattgefunden hat, sind weder Ersteigerer noch Zuschlagpreis bekannt. Daher muss festgelegt werden, welches Zollverfahren anzuwenden ist. Diesbezügliche Einfuhrsteuer- und Verfahrensbestimmungen finden sich in der Publikation «Einfuhr eines im Ausland ersteigerten oder zum Verkauf an einer Auktion im Inland bestimmten Gegenstands».

³⁰ vgl. Richtlinie 69-03

Fehlen in der Zollanmeldung die oben erwähnten Vermerke hinsichtlich der Versteigerung im Namen des ausländischen Einlieferers A, geht das BAZG davon aus, der inländische Auktionator B handle im eigenen Namen. In diesem Fall sind die Bestimmungen gemäss Ziffer 3.2 (Handeln im eigenen Namen) massgebend.

3.2 Handeln im eigenen Namen (Lieferant und Kommissionär)

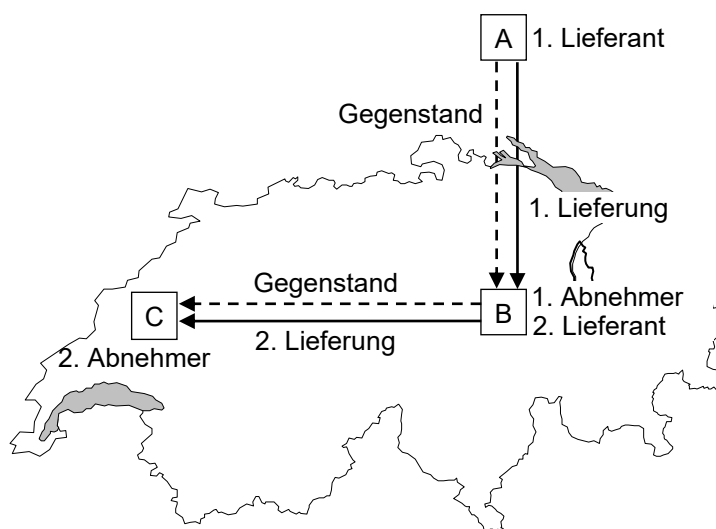
3.2.1 Inländischer Lieferant

3.2.1.1 Sachverhalt

Der ausländische Lieferant A verkauft dem inländischen Abnehmer B einen Gegenstand. Der Abnehmer B verkauft diesen Gegenstand im eigenen Namen und für eigene Rechnung an einen Abnehmer C weiter.

Für die steuerrechtliche Beurteilung, welches Geschäft zur Einfuhr führt, ist massgebend, wie der Abnehmer B (2. Lieferant) gegenüber dem Abnehmer C auftritt. Um nicht als Lieferant zu gelten, müsste B entweder ausdrücklich im fremden Namen und für fremde Rechnung auftreten oder dieser Sachverhalt müsste sich aus den Umständen ergeben. Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, gilt B als Lieferant.

Verkauft der inländische Abnehmer B den eingeführten Gegenstand im eigenen Namen weiter, liegen zwei Lieferungen vor, und zwar eine vom ausländischen Lieferanten A an den inländischen Abnehmer B und eine vom inländischen Abnehmer B (2. Lieferant) an den Abnehmer C.



3.2.1.2 Regelung Einfuhr

Tritt der inländische Abnehmer B beim Weiterverkauf des eingeführten Gegenstands gegenüber dem Abnehmer C im eigenen Namen und für eigene Rechnung auf und liefert er den Gegenstand im Inland (Ort der Lieferung im Inland), führt das Rechtsgeschäft zwischen dem ausländischen Lieferanten A und dem inländischen Abnehmer B zur Einfuhr.

In der Zollanmeldung ist der inländische Abnehmer B sowohl Importeur als auch Empfänger.

Wird der Gegenstand in Erfüllung eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäfts eingeführt, berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Entgelt³¹, das der inländische Abnehmer B dem ausländischen Lieferanten A zu entrichten hat (Rechnung des A an B), einschliesslich

³¹ vgl. Richtlinie 69-03

der Kosten bis zum Bestimmungsort³² im Inland. Ist dies nicht der Fall und greift auch keiner der Sondertatbestände gemäss Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe b-f MWSTG, wird die Steuer auf dem Marktwert berechnet, einschliesslich der Kosten bis zum Bestimmungsort im Inland.

Wird der Gegenstand durch den ausländischen Lieferanten A direkt zum inländischen Abnehmer C befördert oder versandt oder vom inländischen Abnehmer C beim ausländischen Lieferanten A abgeholt, gelten die Bestimmungen laut Ziffer 2.3.2 (Reihengeschäfte).

3.2.2 Ausländischer Lieferant

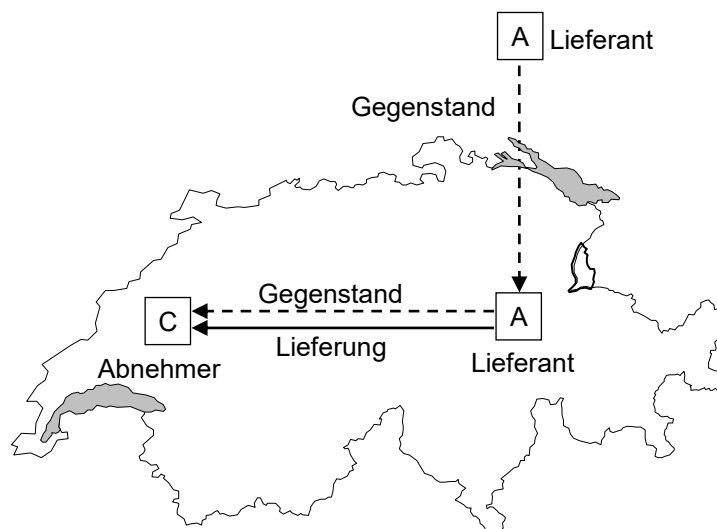
3.2.2.1 Veräusserung eines Gegenstands des zollrechtlich freien Verkehrs ab Lager im Inland

3.2.2.1.1 Sachverhalt

Der ausländische Lieferant A betreibt im Inland ein Lager. Er verbringt den Gegenstand aus dem Ausland in das Lager im Inland und überführt ihn hierbei in den zollrechtlich freien Verkehr. Der Gegenstand hat somit nicht den Status eines in ein Zolllagerverfahren übergeführten oder in ein Zollfreilager eingelagerten Gegenstands. Ab Lager im Inland beliefert der ausländische Lieferant A seinen Abnehmer C.

Der Transport des Gegenstands über die Zollgrenze ins Lager gilt aus mehrwertsteuerlicher Sicht nicht als Lieferung, sondern lediglich als Verbringen eines Gegenstands ins Inland. Im Zeitpunkt der Einfuhr verfügt immer noch der ausländische Lieferant A wirtschaftlich über den Gegenstand, d. h. ausschliesslich er kann den eingelagerten Gegenstand im eigenen Namen veräussern oder einer anderen Bestimmung zuführen.

Verkauft der ausländische Lieferant A seinem Abnehmer C einen Gegenstand ab Lager im Inland und tritt er im eigenen Namen auf, so liefert er den Gegenstand grundsätzlich im Inland, was seine Steuerpflicht begründen kann. Nähere Auskünfte dazu erteilt die ESTV oder die STV FL.



3.2.2.1.2 Regelung Einfuhr

Das Verbringen des Gegenstands ins Inland löst die Steuer- und Zollpflicht aus.

Zu unterscheiden ist zwischen folgenden Sachverhalten:

³² vgl. Richtlinie 69-03

- Abnehmer und Entgelt der Lieferungen ab Lager im Zeitpunkt der Einfuhr bekannt

Im Zeitpunkt des Verbringens des Gegenstands ins Inland steht bereits fest,

- welchem Abnehmer der ausländische Lieferant den in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten Gegenstand ab Lager im Inland liefern wird; und
- welches Entgelt der Abnehmer für diese Lieferung zu entrichten hat (Art. 4 MWSTV).

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ist Grundlage für die Veranlagung der Einfuhrsteuer das Geschäft zwischen dem ausländischen Lieferanten A und dem Abnehmer des ab Lager im Inland gelieferten Gegenstands. In der Zollanmeldung ist der Abnehmer des ab Lager gelieferten Gegenstands sowohl Importeur als auch Empfänger.

Die Einfuhrsteuer berechnet sich auf dem Entgelt³³, das der Abnehmer dem ausländischen Lieferanten A für den ab Lager gelieferten Gegenstand zu entrichten hat (Rechnung des A an den Abnehmer), einschliesslich der Kosten bis zum Bestimmungsort im Inland. Der Bestimmungsort im Inland ist das Lager, wenn der Käufer den Gegenstand dort abholt (Übernahme des Gegenstands ab Lager durch den Käufer). Wenn der Gegenstand durch den Lieferanten zum Käufer transportiert oder versendet wird, ist der Bestimmungsort der Ort, an dem der Gegenstand nach dem Verlassen des Lagers transportiert wird (Transport oder Versenden des Gegenstandes durch den Lieferanten). Informationen zur Steuerbemessungsgrundlage sind auch in der Richtlinie 69-03 zu finden (Ziff. 9.4, Marktwert bei Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr von Gegenständen zur Veräusserung ab Lager).

Ist der ausländische Lieferant A im Inland als Steuerpflichtiger registriert und will er über diese Lieferung freiwillig mit der ESTV oder der STV FL abrechnen, so setzt dies eine Bewilligung (Unterstellungserklärung Ausland) der ESTV oder der STV FL voraus. In diesem Fall gelten die Bestimmungen gemäss Ziffer 2.3.1.3 (Umsatzgeschäfte mit einem Lieferanten).

- Andere Sachverhalte

Sind im Zeitpunkt der Einfuhr der Abnehmer oder das Entgelt der Lieferungen ab Lager noch nicht bekannt, ist Importeur in der Zollanmeldung:

- Der ausländische Lieferant A per Adresse seines inländischen Stellvertreters, wenn er im Inland im Register der Steuerpflichtigen eingetragen ist;
- Der ausländische Lieferant A per Adresse des Lagerorts, wenn er im Inland nicht als Steuerpflichtiger eingetragen ist.

Empfänger ist der ausländische Lieferant A per Adresse des Lagerorts.

Die Einfuhrsteuer berechnet sich auf dem Entgelt, das der Lieferant A (Importeur) beim Einkauf entrichtet hat, sofern dieser Einkauf in Zusammenhang mit der Einfuhr steht. In anderen Fällen berechnet sich die Steuer auf dem Marktwert³⁴, d. h. auf dem Preis, den der ausländische Lieferant A:

- auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird,

³³ vgl. Richtlinie 69-03

³⁴ vgl. Richtlinie 69-03

- an einen selbständigen Lieferanten im Herkunftsland des Gegenstands,
- zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld,
- unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs

bezahlen müsste, um den eingeführten Gegenstand zu erhalten.

Ebenfalls Teil der Steuerbemessungsgrundlage sind, sofern im Entgelt oder Marktwert noch nicht enthalten, die Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort des eingeführten Gegenstands im Inland.

Zur Vereinfachung kann der ausländische Lieferant A als Alternative zu den oben genannten Bemessungsgrundlagen den um 10 % gekürzten Verkaufspreis zur Besteuerung anmelden. Es handelt sich hierbei um den Verkaufspreis, den der ausländische Lieferant A (Importeur) auf der Stufe, auf der er tätig ist (Grosshandel, Detailhandel usw.), bei einem Verkauf einem unabhängigen Dritten berechnen würde. Ist er auf verschiedenen Stufen tätig (z. B. Verkauf sowohl an Händler als auch Endkonsumenten) ist diejenige Stufe massgebend, welche dem Endkonsum näher liegt. Mit der 10%-Kürzung werden die im Inland bei der Lagerung angefallenen Aufwendungen berücksichtigt.

Informationen zur Steuerbemessungsgrundlage sind auch in der Richtlinie 69-03 zu finden (Ziff. 9.4, «Marktwert bei Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr von Gegenständen zur Veräusserung ab Lager»).

3.2.2.2 Veräusserung eines Gegenstands des zollrechtlich freien Verkehrs im Strassen- oder Haustürverkauf oder an einer Verkaufsmesse

3.2.2.2.1 Sachverhalt

Der ausländische Lieferant verbringt den Gegenstand ins Inland, um ihn im Strassen- oder Haustürverkauf (Art. 40a OR) oder an einer Verkaufsmesse zu veräussern. Im Zeitpunkt der Einfuhr steht sein allfälliger Abnehmer noch nicht fest.

Der Transport des Gegenstands über die Zollgrenze gilt aus mehrwertsteuerlicher Sicht nicht als Lieferung, sondern lediglich als Verbringen eines Gegenstands ins Inland. Im Zeitpunkt der Einfuhr verfügt der ausländische Lieferant wirtschaftlich über den Gegenstand, d. h. ausschliesslich er kann den eingeführten Gegenstand im eigenen Namen veräussern oder einer anderen Bestimmung zuführen.

Verkauft der ausländische Lieferant einem Abnehmer einen Gegenstand, so tritt er im eigenen Namen auf. Er liefert den Gegenstand somit im Inland, was seine Steuerpflicht im Inland begründen kann. Nähere Auskünfte dazu erteilt die ESTV oder die STV FL.

3.2.2.2.2 Regelung Einfuhr

In der Zollanmeldung ist Importeur:

- Der ausländische Lieferant per Adresse seines inländischen Steuervertreeters, wenn er im Inland im Register der Steuerpflichtigen eingetragen ist;
- der ausländische Lieferant per Adresse des Orts, wo er den Gegenstand zum ersten Mal zu verkaufen gedenkt, wenn er im Inland nicht als Steuerpflichtiger eingetragen ist.

Empfänger ist der ausländische Lieferant per Adresse des vorgesehenen Orts des ersten Verkaufs.

Die Einfuhrsteuer berechnet sich auf dem Entgelt, das der ausländische Lieferant (Importeur) beim Einkauf entrichtet hat, sofern dieser Einkauf in Zusammenhang mit der Einfuhr steht. In anderen Fällen berechnet sich die Steuer auf dem Marktwert³⁵ d. h. auf dem Preis, den der ausländische Lieferant:

- auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird,
- an einen selbständigen Lieferanten im Herkunftsland des Gegenstands,
- zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld,
- unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs,

bezahlen müsste, um den eingeführten Gegenstand zu erhalten.

Ebenfalls Teil der Steuerbemessungsgrundlage sind, sofern im Entgelt oder Marktwert noch nicht enthalten, die Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort des eingeführten Gegenstands im Inland.

Weitergehende Einfuhrsteuer- und Verfahrensbestimmungen finden sich in der Publikation «Einfuhr eines Gegenstands durch ausländischen Lieferanten zum Verkauf auf der Strasse, an der Haustüre, an einer Veranstaltung oder an einer Messe».

3.2.3 Auktionator

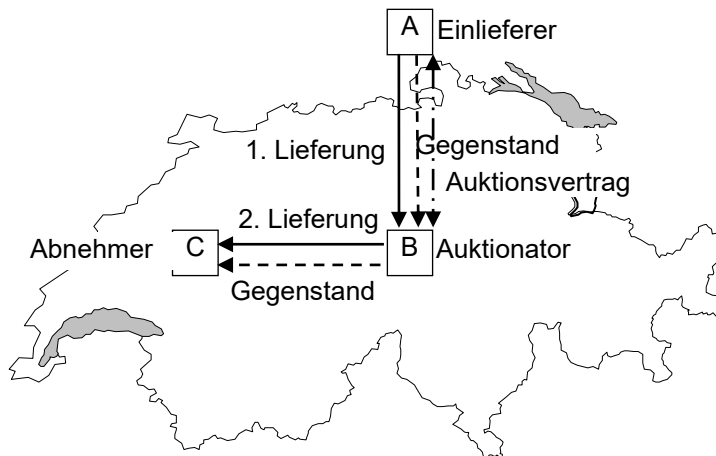
3.2.3.1 Sachverhalt

Ein Gegenstand wird aus dem Ausland zwecks Versteigerung an einer Auktion ins Inland verbracht. Der Auktionator B tritt gegenüber dem Abnehmer C (Ersteigerer) im eigenen Namen auf. Er versteigert den Gegenstand für Rechnung des Einlieferers A.

Für Sachverhalte, bei denen der Auktionator nur Vermittler ist, vgl. Ziff 3.1.2.

Handelt der inländische Auktionator B im eigenen Namen, liegen immer zwei Lieferungen vor, und zwar eine vom ausländischen Einlieferer A an den Auktionator B und eine vom Auktionator B an den Abnehmer C.

³⁵ vgl. Richtlinie 69-03



3.2.3.2 Regelung Einfuhr

Tritt der Auktionator bei einer Auktion gegenüber dem Abnehmer C im eigenen Namen auf und liefert er den Gegenstand im Inland (Ort der Lieferung im Inland), führt das Rechtsgeschäft zwischen dem Einlieferer A und dem Auktionator B zur Einfuhr.

Der Auktionator ist auf der Zollanmeldung als Importeur und Empfänger aufzuführen.

Die Einfuhrsteuer berechnet sich auf dem Marktwert am Bestimmungsort im Inland. Als solcher gilt der Preis, den der Auktionator B (Importeur):

- auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird,
- an einen selbständigen Lieferanten im Herkunftsland des Gegenstands,
- zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld,
- unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs,

bezahlen müsste, um den eingeführten Gegenstand zu erhalten.

Ebenfalls Teil der Steuerbemessungsgrundlage sind, sofern im Marktwert noch nicht enthalten, die Nebenkosten bis zum Bestimmungsort³⁶ des eingeführten Gegenstands im Inland.

3.2.4 Kommissionär

3.2.4.1 Sachverhalt

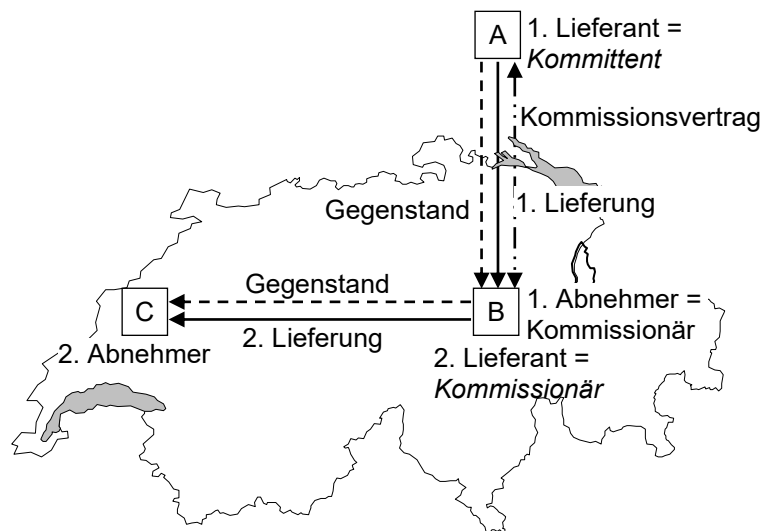
Der inländische Kommissionär B verkauft den Gegenstand im eigenen Namen und für Rechnung des ausländischen Kommittenten A. Bei der Abwicklung solcher Verkaufskommissionsgeschäfte sind regelmässig drei Personen beteiligt:

- der ausländische Kommittent A, der den Auftrag erteilt;

³⁶ vgl. Richtlinie 69-03

- der inländische Kommissionär B, der den Auftrag des ausländischen Kommittenten A im eigenen Namen, aber für Rechnung des ausländischen Kommittenten A ausführt; und
- der Abnehmer C, dem der inländische Kommissionär B den Gegenstand verkauft.

Der ausländische Kommittent A ermächtigt den inländischen Kommissionär B, im eigenen Namen einen Gegenstand zu verkaufen und an den Abnehmer C zu liefern oder den Selbsteintritt zu erklären. Er verschafft dem inländischen Kommissionär B jedoch lediglich die Verfügungsmacht über den Gegenstand, d. h. er übergibt dem inländischen Kommissionär B den Gegenstand, ohne ihm das Eigentum daran zu übertragen.



- Verkauf des Gegenstands an den Abnehmer C

Der inländische Kommissionär B liefert an seinen Abnehmer C im eigenen Namen und verschafft diesem die Verfügungsmacht über den Gegenstand, ohne jedoch selbst das Eigentum am Gegenstand zu besitzen. Aufgrund des Vertrags mit dem ausländischen Kommittenten A ist der inländische Kommissionär B verpflichtet, den um die Provision gekürzten Verkaufserlös an den ausländischen Kommittenten A abzuführen.

Da der inländische Kommissionär B im eigenen Namen handelt, liegen beim Kommissionsgeschäft immer zwei Lieferungen vor, und zwar eine vom ausländischen Kommittenten A an den inländischen Kommissionär B und eine vom inländischen Kommissionär B an den Abnehmer C (Art. 20 MWSTG).

Die Lieferung des Kommittenten A an den Kommissionär B wird zu dem Zeitpunkt ausgeführt, in welchem der Kommissionär B den Gegenstand seinem Abnehmer C liefert. Im Zeitpunkt der Einfuhr ist die Lieferung des Kommittenten A an den Kommissionär B somit noch nicht erfolgt. Es liegt lediglich ein Verbringen des Gegenstands ins Inland vor. Diese Fiktion bezieht sich aber nur auf den Zeitpunkt und nicht auf den Ort der Lieferung. Der Ort der Lieferung des Kommittenten A an den Kommissionär B befindet sich im Ausland, d. h. entweder am Ort der Abholung im Ausland (Abhollieferungen) oder am Ort, wo die Beförderung oder der Versand des Gegenstands ins Inland beginnt (Versand- und Beförderungslieferungen).

- Selbsteintritt des inländischen Kommissionärs B

Anstatt mit einem Abnehmer ein Verkaufsgeschäft abzuschliessen, kann der inländische Kommissionär B in bestimmten Fällen selbst in das Geschäft eintreten. Er tritt als inländischer Abnehmer B auf, d. h. zwischen ihm und dem ausländischen Kommittenten A wird

ein Kaufvertrag abgeschlossen. Er ist daher nicht zur Herausgabe seines Verkaufserlöses verpflichtet, sondern nur zur Bezahlung des zwischen ihm und dem ausländischen Kommittenten A vereinbarten Entgelts.

Die Lieferung des Kommittenten A an den Abnehmer B wird zu dem Zeitpunkt ausgeführt, in welchem der Abnehmer B den Selbsteintritt erklärt. Auch hier gilt, dass im Zeitpunkt der Einfuhr die Lieferung des Kommittenten A an den Kommissionär B noch nicht erfolgt ist und lediglich ein Verbringen des Gegenstands ins Inland vorliegt. In Abweichung zum Zeitpunkt der Lieferung befindet sich der Ort der Lieferung des Kommittenten A an den Kommissionär B auch hier im Ausland.

3.2.4.2 Regelung Einfuhr

Da der inländische Kommissionär B im Inland wirtschaftlich über den Gegenstand verfügt und er diesen im eigenen Namen verkaufen kann, führt das Kommissionsgeschäft zwischen dem ausländischen Kommittenten A und dem inländischen Kommissionär B zur Einfuhr des Gegenstands. Unerheblich ist, ob der Kommissionär B den Gegenstand später einem Abnehmer C verkauft oder den Selbsteintritt erklärt.

In der Zollanmeldung ist der inländische Kommissionär B sowohl Importeur als auch Empfänger.

Wird der Gegenstand in Erfüllung eines Kommissionsgeschäfts eingeführt, berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Entgelt³⁷, das der inländische Kommissionär B bei einem Verkauf oder bei Erklärung des Selbsteintritts dem Kommittenten A für den Gegenstand zu entrichten hat, einschliesslich der Kosten bis zum Bestimmungsort im Inland. Ist dieses Entgelt im Zeitpunkt der Einfuhr nicht bekannt, berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Marktwert, einschliesslich der Kosten bis zum Bestimmungsort im Inland. Als Marktwert gilt der Preis, den der Kommissionär B (Importeur) auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird, an einen selbständigen Lieferanten im Herkunftsland des Gegenstands zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs bezahlen müsste, um den eingeführten Gegenstand zu erhalten.

³⁷ vgl. Richtlinie 69-03

4 Steuerschuldner (Steuerpflichtiger)

4.1 Rechtliche Grundlage

Die Steuerpflicht ist die Pflicht zur Entrichtung oder – wenn vom BAZG verlangt – zur Sicherstellung der Einfuhrsteuer. Steuerpflichtig bei der Einfuhr von Gegenständen ist, wer laut Artikel 70 Absatz 2 und 3 ZG zum Kreis der Zollschuldner gehört (Art. 51 Abs. 1 MWSTG). Steuerpflichtig ist ein Zollschuldner ohne Rücksicht darauf, ob er Lieferant, Importeur, Eigentümer, Händler oder Konsument eines Gegenstands ist. Steuerpflichtig ist auch, wer eine Zollanmeldung einreicht. Die Steuerpflichtigen haften untereinander solidarisch für die Einfuhrsteuer.

4.2 Aufhebung der Solidarhaftung

Die Solidarhaftung nach Artikel 70 Absatz 3 ZG ist für die Person, welche gewerbsmässig Zollanmeldungen ausstellt (Art. 109 ZG), aufgehoben (Art. 51 Abs. 2 MWSTG), sofern der Importeur:

- berechtigt ist, die Einfuhrsteuer in der periodischen Abrechnung mit der ESTV oder der STV FL als Vorsteuer geltend zu machen;
- die Einfuhrsteuerschuld über das Konto des zentralisierten Abrechnungsverfahrens des BAZG (ZAZ) belastet erhält; und
- der Person, die gewerbsmässig Zollanmeldungen ausstellt, einen Auftrag zur direkten Stellvertretung erteilt hat.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein. Direkte Stellvertretung liegt vor, wenn der Importeur der Person, welche gewerbsmässig Zollanmeldungen ausstellt, einen Auftrag erteilt hat, einen Gegenstand zur Einfuhr zu veranlassen und die Einfuhrsteuer dem ZAZ-Konto des Importeurs zu belasten. Das BAZG kann von der Person, die gewerbsmässig Zollanmeldungen ausstellt, den Nachweis für ihre Vertretungsbefugnis verlangen.

Ist die Solidarhaftung des Spediteurs aufgehoben und nachträglich eine Einfuhrsteuer nachzufordern, wird diese bei einem anderen Steuerpflichtigen (z. B. Importeur) geltend gemacht.

4.3 Verlagerungsverfahren (Art. 63 MWSTG)

Die ESTV oder die STV FL kann unter gewissen Voraussetzungen Steuerpflichtigen im Inland bewilligen, die Einfuhrsteuer nicht dem BAZG zu entrichten, sondern bei der ESTV oder der STV FL zu deklarieren. Steuerpflichtig für solche Importe ist daher der als Steuerpflichtiger eingetragene Importeur mit Bewilligung zur Anwendung des Verlagerungsverfahrens.

Der Steuerpflichtige im Inland, der die Bewilligung für das Verlagerungsverfahren erhalten hat, deklariert als Ergänzung zur periodischen Abrechnung mit der ESTV oder der STV FL die auf seinen Einfuhren von Gegenständen geschuldete Einfuhrsteuer. Gleichzeitig macht er einen Vorsteuerabzug in der Höhe der von ihm ermittelten Einfuhrsteuerschuld geltend. Die geschuldete Einfuhrsteuer auf Importen von Gegenständen durch Steuerpflichtige im Inland, die Inhaber einer solchen Bewilligung der ESTV oder der STV FL sind, führt demnach zu keinem Geldfluss (Details zu diesem Verfahren vgl. Richtlinie 69-08 [Verlagerungsverfahren]).

5 Steuerobjekt

5.1 Rechtliche Grundlage

5.1.1 Einfuhr von Gegenständen

Der Einfuhrsteuer unterliegt die Einfuhr von Gegenständen, einschliesslich der darin enthaltenen Dienstleistungen und Rechte (Art. 52 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Als Gegenstand gilt jede

bewegliche und unbewegliche Sache (Art. 3 Bst. b MWSTG). Unbewegliche Sachen werden nicht eingeführt. Lebende Tiere werden den Sachen gleichgestellt. Ebenfalls als Gegenstände gelten Elektrizität, Gas, Wärme, Kälte und Ähnliches (Art. 3 Bst. b MWSTG).

Das Steuerobjekt der Einfuhrsteuer unterscheidet sich vom Steuerobjekt der Inlandsteuer. Während bei der Inlandsteuer die gegen Entgelt erbrachte Leistung (Lieferung, Dienstleistung) einer steuerpflichtigen Person das Steuerobjekt darstellt, ist bei der Einfuhr das Steuerobjekt gegeben, sobald ein Gegenstand körperlich über die Zollgrenze ins Inland bewegt wird. Dem Verbringen über die Zollgrenze muss kein Verkaufsgeschäft (Lieferung) zu Grunde liegen. Auch ins Inland vermietete, geschenkte oder kostenlos überlassene Gegenstände unterliegen der Einfuhrsteuer.

Zum Steuerobjekt gehören nicht nur die Sache in ihrer Körperlichkeit, sondern auch die in der Sache enthaltenen Dienstleistungen und Rechte. Dabei ist ohne Belang, in welchem Verhältnis der Materialwert der Sache und der Wert der Dienstleistungen oder Rechte zueinanderstehen. Auch wenn der Materialwert nur einen Bruchteil des Wertes der in der Sache enthaltenen Dienstleistungen oder Rechte darstellt, gilt als Steuerobjekt die Sache mit Einschluss der darin enthaltenen Dienstleistungen und Rechte (z. B. Computerprogramme auf Datenträgern). Daher wird bei der Einfuhr nicht nur das Entgelt für die Sache resp. der Marktwert der Sache in ihrer Körperlichkeit besteuert, sondern auch das Entgelt für die in der Sache enthaltenen Dienstleistungen und/oder Rechte bzw. deren Marktwert.

Berechnet der Lieferant dem Importeur zunächst nur das Entgelt für den Materialwert des Gegenstands und das Entgelt für das mit dem Gegenstand verbundene Recht erst nach der Einfuhr, weil dieses Entgelt aufgrund einer Grösse berechnet wird, die im Zeitpunkt der Einfuhr nicht feststeht, so ist bezüglich Steuerbemessungsgrundlage die Richtlinie 69-03, Ziffer 5.2 (Gebühren für Lizenzen, Rechte, Patente und Warenzeichen) zu beachten.

Lässt sich bei der Einfuhr von Datenträgern kein Marktwert feststellen und ist die Einfuhr des Datenträgers nicht nach Artikel 53 MWSTG von der Einfuhrsteuer befreit, so ist hierauf keine Einfuhrsteuer geschuldet und die Bestimmungen über die Bezugsteuer (Art. 45 - 49 MWSTG) sind anwendbar (Art. 52 Abs. 2 MWSTG; vgl. Ziffer 5.3 [Datenträger ohne Marktwert]). Die Besteuerung ist Sache der ESTV bzw. der STV FL. Dennoch sind derartige Datenträger beim Grenzübertritt zur Veranlagung anzumelden.

Ein Datenträger, dessen Wert im Zeitpunkt der Einfuhr unbekannt ist, gilt nicht automatisch als Datenträger ohne Marktwert. Das MWSTG definiert den Marktwert als Preis, den ein Importeur auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird, an einen selbstständigen Lieferanten im Herkunftsland des Gegenstands zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zahlen müsste, um den gleichen Gegenstand zu erhalten.

Als Datenträger ohne Marktwert (Art. 111 MWSTV) gilt jeder Träger von Daten, der in der Art und Beschaffenheit, wie er zur Einfuhr gelangt:

- nicht durch Entrichtung eines im Zeitpunkt der Einfuhr feststehenden Entgelts erworben; und
- nicht durch Entrichtung einer einmaligen, im Zeitpunkt der Einfuhr feststehenden Lizenzgebühr vertragsmässig genutzt werden kann.

Massgebend für die Beurteilung, ob ein solcher Datenträger vorliegt, ist der Träger einschliesslich der darin enthaltenen Dienstleistungen und damit verbundenen Rechte ohne Berücksichtigung des zur Einfuhr führenden Geschäfts. Der Träger kann namentlich Computerprogramme und -dateien, deren Updates und Upgrades sowie Ton- und Bilddaten enthalten.

Wird ein Datenträger kostenlos überlassen oder entrichtet der Importeur dem Lieferanten das Entgelt für das mit dem Datenträger verbundene Recht erst nach erfolgreichem Weiterverkauf, bedeutet dies somit nicht, dass ein Datenträger ohne Marktwert vorliegt.

Nachfolgende Ziffer 5.2 enthält eine Liste der Datenträger, welche bei der Einfuhr als Datenträger ohne Marktwert gelten. Der Datenträger kann aus irgendeinem Material bestehen (Papier, Kunststoff, Metall usw.) und in irgendeiner Form vorliegen (Papierbogen, Buch, Diskette, CD, DVD, Speicherkarte usw.). In der Zollanmeldung ist bei Datenträgern ohne Marktwert als MWST-Wert ein Wert von CHF 0.- anzugeben.

Den Datenträgern ohne Marktwert gleichgestellt sind gewisse Datenträger mit hohem auftragspezifischem Dienstleistungsanteil, sofern der Datenträger dem Auftraggeber aufgrund eines selbstständigen Rechtsgeschäftes übergeben oder überlassen wird. Die Übergabe resp. Überlassung des Trägermaterials als Mittel der Rechtsübertragung gilt in diesem Zusammenhang nicht als Lieferung eines Gegenstands. Im Vordergrund steht der Bezug einer Dienstleistung aus dem Ausland. Welche Datenträger dies sind, geht aus Ziffer 5.2.3 (Datenträger mit hohem auftragspezifischem Dienstleistungsanteil) hervor. Auch hier kann der Datenträger aus irgendeinem Material bestehen und in irgendeiner Form vorliegen. In der Zollanmeldung ist bei solchen Datenträgern als MWST-Wert ebenfalls ein Wert von CHF 0.- anzugeben.

Wird kein Gegenstand körperlich über die Zollgrenze ins Inland verbracht, so fehlt das Steuerobjekt der Einfuhrsteuer und das BAZG erhebt keine Einfuhrsteuer (vgl. aber Ziff. 5.1.2). Dies ist beispielsweise der Fall bei Einfuhren von Daten über Datenfernleitungen. Zuständig für die Erhebung der MWST ist in solchen Fällen allein die ESTV resp. die STV FL.

5.1.2 Zollfreiläden gestützt auf Artikel 17 Absatz 1^{bis} ZG im Inland

Ebenfalls der Einfuhrsteuer unterliegen Gegenstände, welche Reisende, die im Flugverkehr aus dem Ausland ankommen, im Inland in Zollfreiläden gestützt auf Artikel 17 Absatz 1^{bis} ZG zollfrei einkaufen und in den zollrechtlich freien Verkehr überführen (Art. 52 Abs. 1 Bst. b MWSTG). Bei der Überführung dieser Gegenstände in den zollrechtlich freien Verkehr wird die Einfuhrsteuer erhoben, sofern keine steuerfreie Einfuhr möglich ist (z. B. im Rahmen der Freimengen oder der Wertfreigrenze im Reiseverkehr)³⁸. Gestützt auf Artikel 52 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG ist das Steuerobjekt der Einfuhrsteuer gegeben, obwohl solche Gegenstände nicht über die Zollgrenze ins Inland verbracht, sondern in Zollfreiläden im Inland eingekauft wurden. Die Erfassung solcher Einkäufe über die Einfuhrsteuer ist notwendig, weil der Verkauf von Gegenständen in inländischen Zollfreiläden an aus dem Ausland ankommende Reisende von der Mehrwertsteuer im Inland befreit ist (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG).

5.2 Datenträger ohne Marktwert

5.2.1 Datenträger mit Computerprogrammen oder Teilen davon

- Updates/Upgrades von Computerprogrammen, die nur im Rahmen eines Vertrags erworben werden können, der die Anzahl und/oder Periodizität der Einfuhr von weiteren Datenträgern während der Vertragsdauer nicht festlegt (z. B. Wartungsvertrag);
- Dateien oder Teile davon, die nur im Rahmen eines Vertrages erworben werden können, der die Anzahl und/oder Periodizität der Einfuhr von weiteren Datenträgern während der Vertragsdauer nicht festlegt (z. B. Nachträge);

³⁸ vgl. Richtlinie 69-02

- Computerprogramme, die nur mit wiederkehrend zu zahlenden Lizenzgebühren lizenziert werden können;

Kein Datenträger ohne Marktwert liegt vor, wenn das genau gleiche Computerprogramm auch durch Entrichtung eines einmalig zu zahlenden Kaufpreises erworben oder nach Entrichtung einer einmalig zu zahlenden, im Zeitpunkt der Einfuhr feststehenden Lizenzgebühr genutzt werden kann.

Als Datenträger ohne Marktwert der hier beschriebenen Art gelten beispielsweise auch gebrauchsfertige Sat-Access-Karten (Decoderkarten, Fernsehprogrammkarten), die nach dem Einstecken in einen Satellitenempfänger (Sat-Receiver, Decoder) die Funktion haben, verschlüsselte, per Satellit übertragene Fernsehprogramme zu entschlüsseln, und nur im Rahmen eines Abonnements (wiederkehrend zu zahlende Lizenzgebühr) erworben werden können. Kein Datenträger ohne Marktwert liegt vor, wenn der Importeur die Sat-Access-Karten im Ausland im Rahmen eines Produktionsauftrages herstellen lässt oder wenn solche Karten zu Sammler- oder anderen nicht bestimmungsgemässen Zwecken eingeführt werden.

- Computerprogramme, die wegen fehlender Lizenz nicht lauffähig oder nur eingeschränkt lauffähig sind und kostenlos überlassen werden;

Eingeschränkt lauffähig bedeutet, dass das Computerprogramm durch entsprechende Programmierung in seiner Laufzeit oder in seinen Funktionen eingeschränkt ist, solange der Anwender keine Lizenz für die Nutzung des Programms erworben hat. Nach Entrichtung des Entgelts für die Lizenz erhält er einen Code, einen Stecker (Dongle, o. Ä.) oder einen Schlüsseldatenträger zur Freischaltung des Programms.

Kostenlose Überlassung bedeutet, dass ein derartiges Computerprogramm weder im Rahmen eines Kauf- oder Kommissionsgeschäfts noch aufgrund der Entrichtung einer Lizenzgebühr oder eines sonstigen Entgelts bezogen wird. Die kostenlose Überlassung dieses Computerprogramms muss jeder Person zugestanden werden.

Nicht hierher gehören Computerprogramme, deren Laufzeitbeschränkung darin besteht, dass der Anwender nach dem Lizenzerwerb und der Installation des Programms auf seinem Computer zusätzlich eine Produktaktivierung vornehmen muss. Bei der Produktaktivierung handelt es sich um eine Kopierschutzmassnahme und nicht um eine Freischaltung des Programms aufgrund des Lizenzerwerbs.

5.2.2 Datenträger mit Ton- oder Bilddateien

- Musik (in digitaler oder analoger Form), bei der kein Entgelt für den Datenträger, sondern nur ein Entgelt für das Nutzungsrecht entrichtet werden muss und dieses Entgelt aufgrund einer Grösse berechnet wird, die im Zeitpunkt der Einfuhr nicht feststeht (z. B. Einfuhr eines Master-Datenträgers zwecks Vervielfältigung im Inland; das Entgelt berechnet sich aufgrund der Anzahl vervielfältigter Datenträger);
- Bildmaterial (in digitaler oder analoger Form), bei dem kein Entgelt für den Datenträger, sondern nur ein Entgelt für das Nutzungsrecht entrichtet werden muss und dieses Entgelt aufgrund einer Grösse berechnet wird, die im Zeitpunkt der Einfuhr nicht feststeht (z. B. Einfuhr von Bildmaterial zwecks Verwendung in einer Zeitschrift; das Entgelt berechnet sich aufgrund der Auflage der Zeitschrift);
- Filme (in digitaler oder analoger Form), bei der kein Entgelt für den Datenträger, sondern nur ein Entgelt für das Nutzungsrecht entrichtet werden muss und dieses Entgelt aufgrund einer Grösse berechnet wird, die im Zeitpunkt der Einfuhr nicht feststeht (z. B. Einfuhr

eines Films zwecks Vorführung im Inland; das Entgelt berechnet sich aufgrund der Anzahl Zuschauer oder Vorführungen).

5.2.3 Datenträger mit hohem auftragsspezifischem Dienstleistungsanteil

- Pläne und Zeichnungen von Architekten oder Ingenieuren, die diese dem Auftraggeber aufgrund eines selbständigen Rechtsgeschäftes übergeben;

Ein selbstständiges Rechtsgeschäft liegt vor, wenn die Leistung unabhängig von der Lieferung eines Bauwerks oder beweglichen Gegenstands (Fahrnisgegenstand) erbracht wird.

Keine Leistung aufgrund eines selbständigen Rechtsgeschäfts liegt beispielsweise vor, wenn ein Architekt dem Bauherrn nebst der Abgabe des Datenträgers auch das Bauwerk oder Teile davon zu liefern hat. Hingegen liegt ein selbstständiges Rechtsgeschäft vor, wenn der Architekt nebst der Abgabe des Datenträgers nur Überwachungs- und Beratungsaufgaben übernimmt.

- Zeichnungen und Illustrationen von Grafikern oder Designern, die diese dem Auftraggeber aufgrund eines selbständigen Rechtsgeschäftes übergeben;
- Verbriefte Rechte und immaterielle Werte, die aufgrund eines selbständigen Rechtsgeschäftes überlassen werden;

Ein selbstständiges Rechtsgeschäft liegt vor, wenn die Rechte oder immateriellen Werte unabhängig von der Lieferung eines Gegenstands überlassen werden.

- Rechtsschriften von Anwälten, die diese dem Auftraggeber aufgrund eines selbständigen Rechtsgeschäftes übergeben;
- Gutachten von Sachverständigen, die diese dem Auftraggeber aufgrund eines selbständigen Rechtsgeschäftes übergeben;
- Übersetzungen von Texten, die der Übersetzer dem Auftraggeber aufgrund eines selbständigen Rechtsgeschäftes übergibt;
- Forschungs- und Versuchsergebnisse, Ergebnisse aus Analysen, Bewertungen und Ähnlichem, sofern der Autor diese dem Auftraggeber aufgrund eines selbständigen Rechtsgeschäftes übergibt;

Wird das Ergebnis zusammen mit dem begutachteten, analysierten oder bewerteten Gegenstand eingeführt, so ist die Tabelle in Ziffer 5.3 (Übersicht von Datenträgern mit und ohne Marktwert) zu beachten.

- Druckvorlagen (Dias, Fotografien, usw.; auch auf maschinenlesbaren Trägern), die von einem ausländischen Herausgeber von Druckerzeugnissen kostenlos an eine inländische Druckerei eingehen, welche mit den Vorlagen im Auftrag dieses Herausgebers Druckerzeugnisse herstellt;
- Entwürfe und Reinzeichnungen von Grafikern solange sie zwischen diesen und ihren Kunden zur Begutachtung hin und her gesandt werden.

5.2.4 Steuerpflicht im Inland bei der Einfuhr von Datenträgern ohne Marktwert

Bei der Einfuhr von Datenträgern ohne Marktwert wird der Wert des Datenträgers, einschliesslich der darin enthaltenen Dienstleistungen und Rechte, mit der Bezugsteuer erfasst (Art. 52 Abs. 2 MWSTG). Nähere Auskünfte hierüber erteilt für Bezüger in der Schweiz:

Eidgenössische Steuerverwaltung
Hauptabteilung Mehrwertsteuer
Schwarztorstrasse 50
3003 Bern

und für Bezüger im Fürstentum Liechtenstein:

Liechtensteinische Steuerverwaltung
Abteilung Mehrwertsteuer
Aeulestrasse 38
Postfach 684
9490 Vaduz

5.3 Übersicht der Datenträger mit und ohne Marktwert

Die folgende Übersicht soll helfen, Einfuhren, die durch die Einfuhrsteuer erfasst werden, von denjenigen Einfuhren abzugrenzen, deren Besteuerung über die Bezugsteuer in den Kompetenzbereich der ESTV resp. der STV FL fällt.

Art der Leistung	Einfuhrsteuer	Inland- resp. Bezugsteuer
1. Einfuhr von Musik, Bildmaterial und Filmen		
<ul style="list-style-type: none"> Der Importeur entrichtet dem Lieferanten – mit oder ohne gesonderte Berechnung – ein Entgelt für den Datenträger sowie eine einmalig zu zahlende Lizenzgebühr, die beim Kauf oder erst nach dem Weiterverkauf resp. der Vorführung/Verbreitung der Daten im Inland fällig wird. 	X (Entgelt für Datenträger + Lizenzgebühr)	
<ul style="list-style-type: none"> Der Importeur entrichtet dem Lieferanten ein Entgelt für den Datenträger sowie eine Lizenzgebühr, die nach Massgabe der Anzahl vervielfältigter Datenträger oder der Anzahl Vorführungen/Zuschauer usw. berechnet wird. 	X (Entgelt für Datenträger)	X (Lizenz)
<ul style="list-style-type: none"> Der Importeur entrichtet dem Lieferanten eine einmalig zu zahlende Lizenzgebühr, die beim Kauf oder erst nach dem Weiterverkauf resp. der Vorführung/Verbreitung der Daten im Inland fällig wird und in der auch die Kosten des Datenträgers enthalten sind. 	X (Lizenzgebühr)	
<ul style="list-style-type: none"> Der Importeur entrichtet dem Lieferanten eine Lizenzgebühr, die nach Massgabe der Anzahl vervielfältigter Datenträger oder der Anzahl Vorführungen/Zuschauer usw. berechnet wird und in der auch die Kosten des Datenträgers enthalten sind. 		X (Lizenz)
<ul style="list-style-type: none"> Daten, per Datenfernleitung übermittelt 		X

Art der Leistung	Einfuhrsteuer	Inland-resp. Bezugsteuer
<ul style="list-style-type: none"> Der Importeur lässt im Ausland aufgrund von erworbenen Verbreitungsrechten im Rahmen eines Werkvertrags zwischen ihm und einer Kopieranstalt Kopien des Datenträgers herstellen und führt diese ein. 	X (Entgelt für Kopierauftrag)	
<ul style="list-style-type: none"> Der Importeur erhält Datenträgerkopien anstelle vom Lizenzgeber von einer Drittperson gegen Bezahlung der Kopierkosten. 	X (Entgelt für Kopien)	
2. Einfuhr von Plänen und Zeichnungen von Architekten, Ingenieuren, Designern und Grafikern		
<ul style="list-style-type: none"> Pläne und Zeichnungen von Architekten, Ingenieuren, Designern oder Grafikern, aus dem Ausland per Datenfernleitung übermittelt 		X
<ul style="list-style-type: none"> Pläne und Zeichnungen von Zeichnern oder CAD-Betrieben, im Ausland im Auftrag eines inländischen Architekten, Ingenieurs, Designers oder Grafikers im Rahmen eines Werkvertrags zwischen diesem und dem Zeichner oder CAD-Betrieb erstellt, auf Datenträgern jeder Art 	X (Entgelt für den Auftrag)	
<ul style="list-style-type: none"> Pläne und Zeichnungen von Zeichnern oder CAD-Betrieben, im Ausland im Auftrag von inländischen Architekten, Ingenieuren, Designern oder Grafikern erstellt, per Datenfernleitung übermittelt 		X
3. Einfuhr von Rechten und Verfahrenspatenten		
<ul style="list-style-type: none"> Recht oder Verfahrenspatent, aufgrund eines selbständigen Rechtsgeschäfts, auf Datenträgern jeder Art eingeführt 		X
<ul style="list-style-type: none"> Einfuhr eines Gegenstands mit Einmallizenz (Patent eines Verfahrens, das im eingeführten Gegenstand verkörpert ist; mit oder ohne gesonderte Berechnung) 	X (Entgelt/ Marktwert des Gegenstands, inkl. Lizenz)	
<ul style="list-style-type: none"> Einfuhr eines Gegenstands (ausgenommen Datenträger gemäss Ziff. 5.2 «Datenträger ohne Marktwert») mit wiederkehrend zu zahlender Lizenzgebühr (z. B. nach Massgabe der Verwendungsdauer oder der Anzahl hergestellter Werkstücke) 	X (Marktwert des Gegenstands)	X (Lizenz)
4. Einfuhr von Software		
<ul style="list-style-type: none"> Software mit Marktwert, auf Datenträger jeder Art eingeführt 	X (Entgelt/ Marktwert)	

Art der Leistung	Einfuhrsteuer	Inland- resp. Bezugsteuer
	der Software, inkl. Rechte)	
• Software mit Marktwert, per Datenfernleitung aus dem Ausland übermittelt		X
• Software ohne Marktwert (vgl. Ziff. 5.2 «Datenträger ohne Marktwert»)		X
• Stecker (Dongle, o. Ä.) oder Schlüsseldatenträger zur Freischaltung einer Software eingeführt	X (Entgelt/ Marktwert, inkl. Lizenz)	
• Freischaltcode zu Software, auf Papierdokument eingeführt	X (steuerbefreite Urkunde)	X (Lizenz)
• Lizenzvertrag, auf Datenträger jeder Art eingeführt, Ausdehnung einer Software-Lizenz auf zusätzliche Arbeitsplätze	X (steuerbefreite Urkunde)	X (Lizenz)
5. Einfuhr von Modellen und Prototypen		
• Modelle und Prototypen, im Ausland aufgrund bestehender Pläne im Rahmen eines Auftrags geschaffen	X (Entgelt für Auftrag)	
• Andere Modelle und Prototypen	X (Entgelt/ Marktwert)	
6. Einfuhr von Analysen, Gutachten und Bewertungen³⁹		
• ohne Gegenstand eingeführt		X
• mit dem Gegenstand der Analyse, des Gutachtens oder der Bewertung eingeführt:		
○ der Auftraggeber hat den Gegenstand nach dem Ausfuhrverfahren zur Analyse, Begutachtung oder Bewertung ausgeführt und erhält ihn zusammen mit dem Analysebericht, dem Gutachten oder dem Bewertungsergebnis zurück.	X (Einfuhr als inländischer Rückgegenstand ⁴⁰)	

³⁹ Wird zusammen mit der Analyse, dem Gutachten oder der Bewertung ein Gegenstand eingeführt, so darf dieser Gegenstand im Ausland im Hinblick auf die Erstellung des Berichts bloss bewertet oder analysiert worden sein. Wurde der Gegenstand im Ausland auf Funktionstüchtigkeit geprüft oder bearbeitet, so liegt kein Fall dieser Ziffer vor, sondern die Einfuhr eines bearbeiteten Gegenstands.

⁴⁰ vgl. Richtlinie 69-07

Art der Leistung	Einfuhr- steuer	Inland- resp. Be- zugsteuer
<ul style="list-style-type: none"> der Gegenstand stammt aus dem Ausland und der Auftraggeber erhält ihn zusammen mit dem Analysebericht, dem Gutachten oder dem Bewertungsergebnis zugestellt. 	X (Entgelt/ Marktwert des Gegen- stands)	X (Bericht)

5.4 Mehrheit von Leistungen

Für die Inlandsteuer gelten bei einer Mehrheit von Leistungen folgende Grundsätze (Art. 19 MWSTG):

- Voneinander unabhängige Leistungen werden selbständig behandelt;
- Mehrere voneinander unabhängige Leistungen, die zu einer Sachgesamtheit vereinigt sind oder als Leistungskombination angeboten werden, können einheitlich nach der überwiegenden Leistung behandelt werden, wenn:
 - sie zu einem Gesamtentgelt erbracht werden; und
 - die überwiegende Leistung wertmässig mindestens 70 Prozent des Gesamtentgelts ausmacht (Kombination).
- Leistungen, die wirtschaftlich eng zusammengehören und so ineinander greifen, dass sie als unteilbares Ganzes anzusehen sind, gelten als ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang und sind nach dem Charakter der Gesamtleistung zu behandeln;
- Nebenleistungen, namentlich Umschliessungen und Verpackungen, werden steuerlich gleich behandelt wie die Hauptleistung.

Diese Grundsätze sind auch für die Einfuhrsteuer massgebend (Art. 52 Abs. 3 MWSTG in Verbindung mit Art. 19 MWSTG).

Da bei der Einfuhrsteuer nicht die einzelne Leistung (Lieferung, Dienstleistung) Steuerobjekt ist, sondern die Einfuhr eines Gegenstands mit den darin enthaltenen Dienstleistungen und Rechten, haben diese Bestimmungen Auswirkungen auf:

- die Steuerbefreiungen;
- die Höhe der Steuerbemessungsgrundlage; und
- den anzuwendenden Steuersatz.

Bezüglich Steuerobjekt sind bei der Einfuhr nur zwei Sachverhalte möglich:

Entweder wird ein Gegenstand eingeführt und das Steuerobjekt ist damit gegeben oder es fehlt die Einfuhr eines Gegenstands, was auch zum Fehlen des Steuerobjekts führt. Unerheblich ist, wie hoch bei einem eingeführten Gegenstand ein allfälliger im Gegenstand enthaltener Dienstleistungsanteil ist.

Bei der Veranlagung der Einfuhrsteuer sind die Bestimmungen zur Mehrheit von Leistungen somit zu berücksichtigen, wenn bei der Einfuhr von Gegenständen beispielsweise folgende Sachverhalte vorliegen:

- Mehrheit von Gegenständen, bestehend aus einem zum reduzierten Satz und Normalsatz besteuerten Gegenstand;
- Mehrheit von Gegenständen, bestehend aus einem steuerfreien und besteuerten Gegenstand;
- Mehrheit von Gegenständen, bestehend aus einer Umschliessung und deren Inhalt;
- Mehrheit von Leistungen, bestehend aus der Lieferung eines Gegenstands vom Ausland ins Inland und dem Transport des Gegenstands bis zum Abnehmer im Inland;
- Mehrheit von Leistungen, bestehend aus der Lieferung eines Gegenstands vom Ausland ins Inland und der Montage des Gegenstands im Inland.

Zu bestimmen ist, wie solche Sachverhalte steuerlich zu behandeln sind, d. h. welcher Steuersatz massgebend ist, ob die Leistung steuerfrei oder besteuert ist und welche Entgelte für Leistungen resp. welche Marktwerte Bestandteil der Steuerbemessungsgrundlage sind. Dabei ist in folgenden Schritten vorzugehen:

- Liegen Leistungen vor, die wirtschaftlich eng zusammengehören und so ineinandergreifen, dass sie als unteilbares Ganzes anzusehen sind (Gesamtleistung [vgl. Ziff. 5.4.1])?
- Liegt eine Haupt- und Nebenleistung (Ziff. 5.4.2) vor?

Kann auf keine dieser Fragen mit ja geantwortet werden, ist zuletzt zu prüfen, ob eine zu einem Gesamtentgelt angebotene Kombination von Gegenständen (Kombination voneinander unabhängiger Leistungen [vgl. Ziff. 5.4.3]) vorliegt.

Nach Artikel 32 MWSTV sind die Bestimmungen zu Leistungskombinationen und Sachgesamtheiten (Art. 19 Abs. 2 MWSTG) sinngemäss auch auf den Ort der Lieferung⁴¹ anwendbar.

5.4.1 Gesamtleistung

5.4.1.1 Umschreibung

Eine Gesamtleistung nach Artikel 52 Absatz 3 MWSTG in Verbindung mit Artikel 19 Absatz 3 MWSTG liegt vor, wenn einzelne Leistungen wirtschaftlich eng zusammengehören und so ineinander greifen, dass sie als unteilbares Ganzes (Leistungseinheit) anzusehen sind. Die einzelne Leistung ist mit dem Gegenstand der Gesamtleistung so abgestimmt, dass sie in ihm aufgeht und ihre Selbständigkeit verliert. Die einzelnen Leistungen bilden ein Leistungspaket, das für die mehrwertsteuerliche Beurteilung nicht in einzelne Komponenten aufgeteilt werden darf. Eine Gesamtleistung liegt vor, wenn das Gesamtgefüge oder der Gesamtcharakter der miteinander verbundenen Leistungen zerstört oder verändert würde, wenn einzelne Leistungen ausgetauscht und durch andere ersetzt würden. Gesamtleistungen gelten als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang.

Bei Gegenständen trifft diese Umschreibung auf die Sachen und ihre Bestandteile. Bestandteil einer Sache ist alles, was nach der am Ort üblichen Auffassung zu ihrem Bestande gehört und

⁴¹ vgl. Ziff. 2

ohne ihre Zerstörung, Beschädigung oder Veränderung nicht abgetrennt werden kann (Art. 642 ff. ZGB). Der Bestandteil ist keine eigene Sache (nur Sachteil).

5.4.1.2 Steuerliche Behandlung

Die mehrwertsteuerliche Behandlung (Steuersatz, Steuerbefreiung) erfolgt dabei nach der für die Gesamtleistung wesentlichen Eigenschaft, d. h. nach der Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht. Dem allgemeinen Charakter der MWST als Verbrauchssteuer folgend hat die Beurteilung primär aus der Sicht des Verbrauchers nach wirtschaftlichen Kriterien zu erfolgen. Dabei geht es nicht um die subjektive Meinung des konkreten Leistungsempfängers. Es ist vielmehr zu prüfen, ob ein Leistungskomplex nach allgemeiner Verkehrsauffassung von einer bestimmten Verbrauchergruppe typischerweise als einheitliche Leistung verstanden wird. Ohne Einfluss ist, wie der Vertrag ausgestaltet ist und ob der Leistende in der Rechnung die Gesamtleistung oder die einzelnen Leistungsbestandteile aufführt.

5.4.1.3 Beispiele

- Eine betriebsfertige Anlage, die aus einzelnen Maschinen montiert wird, ist am Ort des Betriebs als Gesamtleistung abzuliefern.

Die einzelnen Gegenstände werden von einer Person aus dem Ausland geliefert und im Inland montiert. Diese Person ist weder bei der ESTV noch bei der STV FL als Steuerpflichtiger eingetragen und sie hat an den Gegenständen im Inland Arbeiten besorgt (Montage). Die Arbeiten sind demnach Bestandteil der Gesamtleistung und somit nicht separat zu behandeln.

- Ein Bildhauer stellt eine Kunstfigur her, die in ihrer Hand ein echtes, antikes Buch hält. Der Kunstgegenstand, d. h. die Figur und das Buch, stellt ein unteilbares Ganzes dar.

Verbringt der Bildhauer den von ihm geschaffenen Kunstgegenstand selber ins Inland, handelt es sich um eine steuerbefreite Einfuhr⁴². Das Buch ist Bestandteil des Kunstgegenstands und somit nicht separat zu besteuern.

- Adventskalender, bestehend aus einem Kunststoff-Behälter mit aufgeklebter, mit Weihnachtsmotiven bedruckter Kartonage mit 24 eingestanzten Fensteröffnungen. Hinter jeder Fensteröffnung verbirgt sich eine Schokoladefigur

Der Adventskalender ist trotz eingelegter Schokoladefiguren (Essware) als einheitliche, nicht aufteilbare Gesamtleistung zu betrachten, die dem Normalsatz unterliegt.

5.4.2 Haupt- und Nebenleistung

5.4.2.1 Umschreibung und steuerliche Behandlung

Qualifiziert sich die Mehrheit von Leistungen (Gegenstände oder Gegenstand und Dienstleistung) nicht als Gesamtleistung⁴³, gilt es als Nächstes zu prüfen, ob nach Artikel 52 Absatz 3 MWSTG in Verbindung mit Artikel 19 Absatz 4 MWSTG eine Haupt- und Nebenleistung vorliegt.

⁴² vgl. Richtlinie 69-02

⁴³ vgl. Ziff. 5.4.1

Bei den Nebenleistungen handelt es sich um eng mit der Hauptleistung verbundene Teilleistungen. Die Hauptleistung stellt dabei den eigentlichen Kern dar und steht im Vordergrund, während die Nebenleistung nur nebensächlich ist.

Eine Leistung ist nur dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie nebeneinander folgende Voraussetzungen erfüllt:

- sie ist im Vergleich zu der anderen Leistung nebensächlich;
- sie hängt mit der Hauptleistung eng zusammen;
- sie ergänzt, verbessert oder rundet die Hauptleistung wirtschaftlich ab;
- sie wird üblicherweise mit der Hauptleistung («in ihrem Gefolge») erbracht.

Als Nebenleistung im Zusammenhang mit der Einfuhr von Gegenständen kommen in Betracht:

- Abgabe einer Umschliessung zu einem Gegenstand (vgl. Ziff. 5.4.2.2);
- Abgabe von Nebensachen und Zutaten (vgl. Ziff. 5.4.2.3);
- sonstige im Zusammenhang mit einem eingeführten Gegenstand erbrachte Leistungen (z. B. Transport- und Veranlagungsleistungen; vgl. Ziff. 5.4.2.4).

Nebenleistungen teilen mehrwertsteuerlich das Schicksal der Hauptleistung. Sie sind somit nach den Bestimmungen für die Hauptleistung zu besteuern.

5.4.2.2 Umschliessung eines Gegenstands

Eine Umschliessung eines Gegenstands ist, gleichgültig wie hoch ihr Gebrauchswert sein mag, immer dann als Nebenleistung zum eingeführten Gegenstand anzusehen, wenn die Umschliessung für den verpackten Gegenstand üblich ist (vgl. hierzu auch die Publikation «[52.24 Umschliessungen und Gebinde \[mit und ohne Pfandgeld\]](#)»). Nicht von Bedeutung ist, ob solche Umschliessungen ein- oder mehrmals verwendet werden können und ob ihre Kosten im Preis eingeschlossen sind oder separat fakturiert werden.

Eine unübliche Umschliessung ist nicht als Nebenleistung, sondern als Teil einer Kombination von Gegenständen (Kombination voneinander unabhängiger Leistungen)⁴⁴ zu betrachten.

Als Beispiele von Gegenständen mit üblichen Umschliessungen sind zu nennen:

- Milch in Tetra-Packung;
- Konfekt in Geschenkschachtel;
- Biskuits in bedruckter Weissblechdose;

Als Beispiele von Gegenständen mit unüblichen Umschliessungen sind zu nennen:

- Konfekt in Holz- oder Keramikdosen;
- gefüllter Früchtekorb;

⁴⁴ vgl. Ziff. 5.4.3

- Spielzeugauto, gefüllt mit Marzipanartikeln;
- Senf in Trinkgefäß (z. B. Bierhumpen).

5.4.2.3 Zutat und Nebensache

Zutaten und Nebensachen teilen das mehrwertsteuerliche Schicksal der Hauptleistung, wenn die Voraussetzungen für Nebenleistungen erfüllt sind (vgl. Ziff. 5.4.2.1). Andernfalls liegt eine Kombination von Gegenständen⁴⁵ vor.

Als Beispiele von Hauptleistungen mit Nebenleistungen sind zu nennen:

- Kränze (Hauptleistung) mit Bindendraht und Schleifen (Nebenleistung);
- Pflanzen (Hauptleistung) in Behältern (Nebenleistung) der folgenden Art:
 - unglasierte und nicht von Hand bemalte Töpfe und Schalen aus gebranntem Ton, Steingut oder Steinzeug;
 - Töpfe und Schalen aus Kunststoff;
 - Styroporkulturtöpfe.
- Pflanzen und Blumenarrangements (Hauptleistung) mit Zutaten (Nebenleistung) der folgenden Art:
 - Ölpapier, Krepppapier, Rosenklammern, Nelkenringe, Verstärkungsdraht, Holzstäbchen zum Stützen, Watte zum Umwickeln von Blumenstängeln, Heftklammern, Stecknadeln, Bast, Steckmoos o. Ä.;
 - Untersätze aus Kunststoff, Holzbretter und Strohringe;
 - Körbchen.
- Fertig konfektionierte Hydropflanzen (Hauptleistung) mit Blähton und Kulturtopf (innerer Topf) (Nebenleistung);
- Dose (Hauptleistung) mit daran befestigtem, einfachem Dosenöffner (Nebenleistung);
- Zeitschriften (Hauptleistung) in Einbänden (Nebenleistung);
- Medikamentenpackungen (Hauptleistung) mit Löffel, Dosiergeräte oder Pipette (Nebenleistung);
- Fruchtsaftpackung (Hauptleistung) mit Trinkhalm (Nebenleistung);
- Glacebehälter (Hauptleistung) mit Löffel (Nebenleistung);
- Datenträger (Hauptleistung) mit dazugehöriger Zeitschrift (Nebenleistung), welche sich ausschliesslich auf den Inhalt des Datenträgers bezieht;
- Buch zu einer Software (Hauptleistung) mit eingelegtem Datenträger (Nebenleistung), welche die im Buch erläuterten Beispiele enthält;

⁴⁵ vgl. Ziff. 5.4.3

- Stadtführer (Buch [Hauptleistung]) mit eingelegtem Stadtplan (Nebenleistung);
- Zeitung (Hauptleistung) mit eingelegter Werbebeilage (Nebenleistung).

5.4.2.4 Sonstige im Zusammenhang mit dem eingeführten Gegenstand erbrachte Leistungen

Bei den im Zusammenhang mit einem eingeführten Gegenstand erbrachten Leistungen, wie das Befördern und Veranlassen von eingeführten Gegenständen, das Einpflanzen von eingeführten Pflanzen bei Aufträgen der Gartenarbeit und dergleichen, handelt es sich um übliche Nebenleistungen. Die Kosten dieser Leistungen teilen daher das steuerliche Schicksal des eingeführten Gegenstands.

5.4.3 Kombination von Gegenständen

5.4.3.1 Umschreibung

Bei diesen Sachverhalten liegt eine Mehrheit von voneinander unabhängigen Leistungen (Gegenständen) vor, die zu einer Sachgesamtheit (Kombination verschiedener Gegenstände) vereinigt oder als Leistungskombination (Kombination von Gegenständen und Dienstleistungen oder von verschiedenen Dienstleistungen) angeboten werden (Art. 52 Abs. 3 MWSTG in Verbindung mit Art. 19 Abs. 2 MWSTG). Es liegt somit keine Gesamtleistung⁴⁶ vor und auch keine Hauptleistung in Verbindung mit einer Nebenleistung⁴⁷.

Als Beispiele von Sachgesamtheiten sind zu nennen:

- Konfekt in Holz- und Keramikdosen;
- Gefüllte Früchtekörbe;
- Pflanzen in Töpfen und Schalen aus Glas;
- Pflanzen in Töpfen und Schalen aus glasiertem Ton oder von Hand bemalt;
- Pflanzen mit Übertopf (Cache-Pots);
- Hydrokulturpflanzen, in Kulturtopf mit Wasserstandsanzeiger und / oder äusserem Topf;
- Kinderzeitschrift mit Spielzeug;
- Modezeitschrift mit Modeschmuck;
- Pflanzen in Vasen, Krügen, Zierbrunnen oder anderen unüblichen Gefässen;
- Pflanzen in Dachgarten- und Hallenpflanzenbehältern;
- Spielzeugauto, gefüllt mit Marzipanartikeln;
- Spielzeugauto auf einer Tafel Schokolade;
- Dokumentar- oder Unterhaltungsfilm auf einem Datenträger mit Begleitbuch;

⁴⁶ vgl. Ziff. 5.4.1

⁴⁷ vgl. Ziff. 5.4.2

- Münzenset für Sammlerzwecke, bestehend aus einer steuerbefreiten staatlich geprägten Goldmünze der Tarif-Nr. 9705.0000 und einer steuerbaren staatlich geprägten Münze aus Silber.

5.4.3.2 Grundsatz

Jede einzelne Leistung der miteinander kombinierten unabhängigen Leistungen (Kombination von Gegenständen) bildet mehrwertsteuerrechtlich eine selbständige Einfuhr. Die Besteuerung solcher Kombinationen bietet keine Schwierigkeiten, solange die kombinierten Gegenstände alle dem gleichen Steuersatz unterliegen oder nur aus steuerbaren oder steuerbefreiten Gegenständen bestehen. Umfasst die Kombination jedoch Gegenstände, die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen, ist jeder Gegenstand zu dem hierfür massgebenden Steuersatz zu besteuern. Das gleiche gilt, wenn die Kombination aus steuerbaren und steuerbefreiten Gegenständen besteht.

Um die separate Besteuerung zu ermöglichen, hat der Hersteller der Kombination dem BAZG mit einem Dokument (Kostenkalkulation) Auskunft zu geben, wie hoch das Gesamtentgelt und die Selbstkosten der einzelnen in der Kombination enthaltenen Gegenstände sind. Kostenbestandteile, die den einzelnen Gegenständen nicht vollständig zugeordnet werden können (Gemeinkosten, Gewinn, Beförderungskosten usw.), sind wertanteilig auf die einzelnen in der Kombination enthaltenen Gegenstände aufzuteilen.

Fehlt bei der Einfuhr von Kombinationen ein solches Dokument oder bestehen Zweifel an der Richtigkeit der Kostenkalkulation, wird das Gesamtentgelt zum höheren Steuersatz besteuert.

Von diesem Grundsatz abweichend gelten zur Vereinfachung bei nachfolgenden unter Ziffer 5.4.3.3 näher erläuterten Gegenständen besondere Bestimmungen:

- Zeitschriften mit beigelegten Gegenständen (z. B. Daten-, Ton-, oder Bildträger);
- Blumen- und Pflanzenarrangements bis zu einem Entgelt von CHF 300.-;
- Hydrokultur-Pflanzen mit Cache-Pots bis zu einem Entgelt von CHF 300.-;
- Adventskränze und Girlanden bis zu einem Entgelt von CHF 300.-, mit natürlichen Blättern, Schnittblumen oder Zweigen;
- Blumensträusse und mit pflanzlichem Material versehene Trauerkränze;
- Andere zu einem Gesamtentgelt angebotene Kombinationen mit vorherrschender Leistung von mindestens 70%.

5.4.3.3 Ausnahmen

- Zeitschriften mit beigelegten Gegenständen (z. B. Daten-, Ton-, oder Bildträger)

Unabhängig vom Wertanteil der Zeitschrift und des beigelegten Gegenstands ist bei der Einfuhr derartiger Kombinationen der reduzierte Steuersatz anwendbar, sofern eine dem reduzierten Steuersatz unterliegende Zeitschrift vorliegt und diese keine Nebenleistung⁴⁸ zu den beigelegten Gegenständen darstellt.

⁴⁸ vgl. Ziff. 5.4.2

Für andere dem reduzierten Steuersatz unterliegende Drucksachen mit beigelegten Gegenständen ist der allgemeine bei Kombinationen geltende Grundsatz der getrennten Besteuerung anzuwenden sowie gegebenenfalls die Regelung für zu einem Gesamtentgelt angebotene Kombinationen mit vorherrschender Leistung von mindestens 70% (vgl. unten).

- Blumen- und Pflanzenarrangements bis zu einem Entgelt von CHF 300.-

Blumen- und Pflanzenarrangements unterliegen bei der Einfuhr als Ganzes dem reduzierten Steuersatz, wenn das Entgelt am Bestimmungsort im Inland pro Arrangement nicht mehr als CHF 300.- ausmacht und das Erscheinungsbild des Arrangements dem Gesamteindruck nach hauptsächlich durch Blumen und/oder andere Pflanzen, die zum reduzierten Satz beststeuerbar sind, geprägt ist.

Stehen dagegen andere Teile des Arrangements im Vordergrund, wie beispielsweise eine Flasche Wein oder Sekt, ist der allgemeine bei Kombinationen geltende Grundsatz der getrennten Besteuerung anzuwenden sowie gegebenenfalls die Regelung für zu einem Gesamtentgelt angebotene Kombinationen mit vorherrschender Leistung von mindestens 70% (vgl. unten).

- Hydrokultur-Pflanzen mit Cache-Pots bis zu einem Entgelt von CHF 300.-

Hydrokultur-Pflanzen mit Cache-Pots und Wasserstandsanzeiger unterliegen bei der Einfuhr immer dem reduzierten Steuersatz, wenn das Entgelt am Bestimmungsort im Inland pro Pflanze oder Pot nicht mehr als CHF 300.- ausmacht.

Diese Regelung gilt nicht, wenn die Hydrokultur-Pflanzen, Wasserstandsanzeiger und Cache-Pots zwar gemeinsam, jedoch einzeln verpackt zur Einfuhr gelangen.

- Blumensträusse und Trauerkränze

Blumensträusse und mit pflanzlichem Material versehene Trauerkränze sind ungeachtet ihres Einzelverkaufspreises immer zum reduzierten Satz zu versteuern.

- Adventskränze und Girlanden mit natürlichen Blättern, Schnittblumen und Zweigen bis zu einem Entgelt von CHF 300.-

Adventskränze und Girlanden unterliegen bei der Einfuhr immer dem reduzierten Steuersatz, wenn das Entgelt am Bestimmungsort im Inland pro Kranz oder Girlande nicht mehr als CHF 300.- ausmacht und die Adventskränze und Girlanden nebst anderen Gegenständen auch natürliche Blätter, Schnittblumen oder Zweige enthalten.

- Andere zu einem Gesamtentgelt angebotene Kombinationen mit vorherrschender Leistung von mindestens 70% (Art. 19 Abs. 2 MWSTG und Art. 112 MWSTV)

Mehrere voneinander unabhängige Leistungen, die als Kombination von Leistungen angeboten werden, können einheitlich nach der überwiegenden Leistung behandelt werden, wenn sie zu einem Gesamtentgelt erbracht werden und die überwiegende Leistung wertmässig mindestens 70% des Gesamtentgelts ausmacht. Diese Bestimmung gilt in Abweichung zum Grundsatz der getrennten Besteuerung, der für Kombinationen voneinander unabhängiger Leistungen anzuwenden ist. Das gesamte Entgelt für eine Kombination kann somit zum massgebenden Steuersatz (Normalsatz, reduzierter Satz oder 0%) derjenigen Leistung besteuert werden, die wertmässig mindestens 70% des gesamten Entgelts ausmacht.

Macht beispielsweise der zum reduzierten Satz steuerbare Gegenstand mindestens 70% des Gesamtentgelts aus, kann auf Antrag hin das Gesamtentgelt zum reduzierten Satz besteuert werden.

Damit das BAZG prüfen kann, ob diese 70%-Regel erfüllt ist, muss ihr ein Dokument des Herstellers der Kombination vorgelegt werden, woraus die Kostenkalkulation hervorgeht. Hierzu regelt Artikel 112 MWSTV Folgendes:

- Wird bei der Einfuhr die Veranlagung nach Artikel 19 Absatz 2 MWSTG verlangt, so muss im Zeitpunkt der Zollanmeldung eine Kostenkalkulation eingereicht werden.
- Aus der Kostenkalkulation müssen ersichtlich sein:
 - die Selbstkosten der einzelnen Gegenstände der Kombination;
 - das Gesamtentgelt der Kombination.
- Kostenbestandteile, die den einzelnen Gegenständen nicht vollständig zugeordnet werden können, wie Gemeinkosten, Gewinn oder Beförderungskosten, sind wertanteilig auf die einzelnen Gegenstände aufzuteilen.
- Das BAZG kann im Einzelfall zur Überprüfung der Kalkulation weitere Unterlagen einfordern.

Fehlt bei der Einfuhr der Kombination eine solche Kostenkalkulation oder bestehen Zweifel an deren Richtigkeit, wird das Gesamtentgelt zum höheren Steuersatz besteuert.

5.4.4 Übersicht zu Gesamtleistungen, Haupt- und Nebenleistungen sowie Kombinationen von Leistungen

