



Richtlinie 69-02

Steuerbefreiungen

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	Übersicht der Steuerbefreiungen.....	5
2	Gegenstände in kleinen Mengen, von unbedeutendem Wert oder mit geringfügigem Steuerbetrag	6
2.1	Rechtliche Grundlage	6
2.2	Geschenke von Privatpersonen im Ausland an Privatpersonen im Inland.....	6
2.3	Persönliche Gebrauchsgegenstände, Reiseproviant und Wertfreigrenze im Reiseverkehr	6
2.4	Steuerbetrag je Veranlagungsverfügung nicht mehr als fünf Franken.....	7
3	Menschliche Organe und menschliches Vollblut.....	9
3.1	Rechtliche Grundlage	9
3.2	Menschliche Organe.....	9
3.3	Menschliches Vollblut	9
4	Kunstwerke, durch den Künstler persönlich geschaffen und durch ihn selbst oder in seinem Auftrag ins Inland verbracht	10
4.1	Begriff «Kunstwerk».....	10
4.2	Kunstwerk, mit den Mitteln eines Kunstmalers oder Bildhauers geschaffen.....	11
4.3	Persönlich geschaffenes Kunstwerk	12
4.4	Durch den Künstler selbst oder in seinem Auftrag ins Inland verbracht.....	12
4.4.1	Allgemeines	12
4.4.2	Der Künstler hat das Kunstwerk verkauft	12
4.4.3	Das Kunstwerk ist nicht verkauft und befindet sich im Eigentum des Künstlers	13
4.5	Entgelt für im Auftrag des Künstlers an seinem Kunstwerk im Ausland besorgte Arbeiten	14
4.6	Übersicht über steuerbefreite Kunstwerke	15
4.7	Übersicht über besteuerbare Kunstwerke	17
5	Zahlungsmittel, Wertpapiere, Manuskripte, Urkunden, Postwertzeichen, Wertzeichen und Fahrscheine.....	18
5.1	Gesetzliche Zahlungsmittel ohne Sammlerwert (Münzen und Banknoten).....	18
5.2	Wertpapiere ohne Sammlerwert	19
5.3	Manuskripte ohne Sammlerwert	20
5.4	Urkunden, Eintrittskarten, Lotterielose und Patentdokumente ohne Sammlerwert	20
5.4.1	Urkunden ohne Sammlerwert.....	20
5.4.2	Eintrittskarten und Lotterielose ohne Sammlerwert	21
5.4.3	Patentdokumente ohne Sammlerwert	21
5.5	Im Inland gültige Postwertzeichen (Briefmarken), höchstens zum aufgedruckten Wert.....	22
5.6	Amtliche Wertzeichen höchstens zum aufgedruckten Wert.....	23
5.6.1	Im Inland gültige Wertzeichen	23
5.6.2	Im Ausland gültige Wertzeichen	23
5.7	Fahrscheine öffentlicher Transportanstalten	24
5.7.1	Fahrscheine ausländischer öffentlicher Transportanstalten.....	24
5.7.2	Fahrscheine inländischer öffentlicher Transportanstalten.....	24
6	Übersiedlungs-, Ausstattungs- und Erbschaftsgut	24
6.1	Rechtliche Grundlage	24
6.2	Voraussetzungen.....	24
7	Gegenstände für gemeinnützige Organisationen, Hilfswerke oder bedürftige Personen.....	24
7.1	Rechtliche Grundlage	24
7.2	Voraussetzungen.....	25

8	Kunst- und Ausstellungsgegenstände für Museen; Studien und Werke, geschaffen durch im Zollgebiet wohnhafte Kunstschaftende während eines vorübergehenden Studienaufenthalts im Ausland	25
8.1	Rechtliche Grundlage	25
8.2	Kunst- und Ausstellungsgegenstände für Museen	25
8.3	Studien und Werke, geschaffen durch im Zollgebiet wohnhafte Kunstschaftende während eines vorübergehenden Studienaufenthalts im Ausland	26
9	Gegenstände des Grenzzonenverkehrs und Tiere aus Grenzgewässern	27
9.1	Rechtliche Grundlage	27
9.2	Voraussetzungen	27
10	Warenmuster, Warenproben und Musteraufmachungen; inländisches Verpackungsmaterial	27
10.1	Rechtliche Grundlage	27
10.2	Warenmuster und Warenproben	28
10.3	Inländisches Verpackungsmaterial	29
11	Gegenstände für Luftverkehrsunternehmen im Sinne von Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG	29
11.1	Luftverkehrsunternehmen im Sinne von Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG	30
11.1.1	Luftverkehrsunternehmen mit Sitz im Inland	30
11.1.2	Luftverkehrsunternehmen mit Sitz im Ausland	31
11.2	Gegenstände im Sinne von Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG	31
11.3	Lieferungen an das Luftverkehrsunternehmen und Verbringen ins Inland eines im Rahmen einer Lieferung erworbenen Gegenstands durch das Luftverkehrsunternehmen	31
11.3.1	Rechtsgrundlage	31
11.3.2	Lieferung von Gegenständen ins Inland	31
11.3.3	Verbringen von Gegenständen durch Luftverkehrsunternehmen ins Inland ..	35
11.4	Fehlende Voraussetzungen für die steuerbefreite Einfuhr von Gegenständen nach Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG	35
11.4.1	Unterschied zwischen Auftrag zum Betrieb für den Eigentümer und Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung	35
11.4.2	Verträge, die Elemente des Aircraft Managements und der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung kombinieren	36
11.4.3	Wiedereinfuhr nach Wartung oder Instandsetzung im Ausland	36
11.5	Bei der Einfuhr vorzulegende Dokumente	36
12	Inländische Rückgegenstände	37
12.1	Steuerbefreite Veranlagung im Zeitpunkt der Wiedereinfuhr der inländischen Rückgegenstände	37
12.1.1	Befreiung wegen geringfügigem Einfuhrsteuerbetrag	37
12.1.2	Befreiung aus verwaltungsökonomischen Gründen	38
12.2	Steuerbefreiung von inländischen Rückgegenständen durch Rückerstattung	39
13	Elektrizität in Leitungen, Gas über das Erdgasverteilnetz und Fernwärme	40
14	Gegenstände nach völkerrechtlichen Verträgen steuerfrei	40
14.1	Rechtsgrundlagen	40
14.2	Drucksachen	42
14.2.1	Touristisches Werbematerial nach Anlage B.7 des Istanbuler Übereinkommens	42
14.2.2	Werbedrucksachen für Ausstellungen und Messen nach Anlage B.1 des Istanbuler Übereinkommens	42
14.2.3	Andere kommerzielle Werbedrucksachen nach dem Internationalen Abkommen zur Erleichterung der Einfuhr von Handelsmustern und Werbematerial	43
14.2.4	Dokumente für Luftverkehrsgesellschaften gemäss Übereinkommen über die internationale Zivilluftfahrt	43

15	Gegenstände im Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung oder der aktiven Veredelung mit Rückerstattung eingeführt.....	43
15.1	Rechtliche Grundlage	43
15.2	Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung	44
15.3	Zollverfahren der aktiven Veredelung – Einfuhrsteuer mit Rückerstattungsanspruch veranlagt.....	44
16	Gegenstände zur Lohnveredelung durch im Inland Steuerpflichtige im Zollverfahren der aktiven Veredelung eingeführt – Einfuhrsteuer nach dem Nichterhebungsverfahren veranlagt.....	44
16.1	Rechtliche Grundlage	44
16.2	Voraussetzungen.....	44
17	Wiedereinfuhr nach Lohnveredelung (Werkvertrag) im Ausland – Abschluss des Zollverfahrens der passiven Veredelung	45
17.1	Rechtliche Grundlage	45
17.2	Voraussetzungen und zu besteuernendes Entgelt.....	45
17.3	Einfuhr von Ersatzgegenständen anstelle der ausgebesserten Gegenstände ...	46
17.4	Wiedereinfuhr von Gegenständen nach Garantiewerbesserung	47
17.5	Wiedereinfuhr von Gegenständen nach kostenloser Ausbesserung aus Kulanz	47
18	Wiedereinfuhr mit Abschluss des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung	48
18.1	Rechtliche Grundlage	48
18.2	Voraussetzungen und zu besteuernendes Entgelt.....	48
19	Wiedereinfuhr nach Ausfuhr im Ausfuhrzollverfahren zur Lohnveredelung (Werkvertrag) im Ausland.....	48
19.1	Rechtliche Grundlage	48
19.2	Voraussetzungen und zu besteuernendes Entgelt.....	49
19.3	Wiedereinfuhr von Gegenständen nach Garantiewerbesserung	49
19.4	Wiedereinfuhr von Gegenständen nach kostenloser Ausbesserung aus Kulanz	50
19.5	Einfuhr von Ersatzgegenständen anstelle der ausgebesserten Gegenstände ...	50
20	Gegenstände durch den Bundesrat von der Einfuhrsteuer befreit (Diplomatengut, Gegenstände für Konsulate, Ehrenpreise, Speisewagenvorräte etc.).....	51
20.1	Rechtliche Grundlage	51
20.2	Gegenstände für Staatsoberhäupter sowie für diplomatische, konsularische und internationale Stellen und deren Mitglieder	51
20.3	Särge mit Leichen, Urnen mit Asche verbrannter Leichen, Trauerschmuck und Trauerkränze	51
20.4	Ehrenpreise, Erinnerungszeichen und Ehrengaben	52
20.5	Speisewagenvorräte	52
20.6	Vorräte, Ersatzteile und Ausrüstungsgegenstände auf Schiffen.....	52
20.7	Vorräte, Ersatzteile und Ausrüstungsgegenstände an Bord von Luftfahrzeugen	52
20.8	Verträge, Vereinbarungen und Beschlüsse mit internationalen Organisationen .	53
21	Münz- und Feingold	56
21.1	Rechtliche Grundlage	56
21.2	Staatlich geprägte Goldmünzen.....	56
21.3	Gold zu Anlagezwecken	56
21.4	Gold in Rohform oder in Form von Halbzeug, zur Raffination oder Wiedergewinnung bestimmt.....	57
21.5	Gold in Form von Abfällen und Schrott	57
22	Garantiewerbesserung und Garantieersatz	58
22.1	Sachverhalt	58
22.2	Steuerveranlagung bei Garantiewerbesserung und Garantieersatz	59
22.3	Steuerbefreiung im Zeitpunkt der Einfuhr bei Garantiewerbesserung und Garantieersatz	59

23	Ausbesserung und Ersatz von Gegenständen – aus Kulanz ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts	60
23.1	Sachverhalt	60
23.2	Steuerveranlagung bei kostenloser Ausbesserung aus Kulanz des Lieferanten	60
23.3	Steuerveranlagung bei kostenlosen Ersatzgegenständen aus Kulanz des Lieferanten	61
23.4	Steuerbefreiung im Zeitpunkt der Einfuhr bei kostenlosem Ersatz aus Kulanz des Lieferanten	61
24	Zusammenstellungen und Kombinationen von steuerbefreiten und steuerbaren Gegenständen	62

1 Übersicht der Steuerbefreiungen

Nach Artikel 53 MWSTG sind folgende Gegenstände von der Einfuhrsteuer befreit:

- Gegenstände in kleinen Mengen, von unbedeutendem Wert oder mit geringfügigem Steuerbetrag (Ziff. 2)
- Menschliche Organe und menschliches Vollblut (Ziff. 3)
- Kunstwerke, durch den Künstler persönlich geschaffen und durch ihn selbst oder in seinem Auftrag ins Inland verbracht (Ziff. 4)
- Zahlungsmittel, Wertpapiere, Manuskripte, Urkunden, Postwertzeichen, Wertzeichen und Fahrscheine (Ziff. 5)
- Übersiedlungs-, Ausstattungs- und Erbschaftsgut (Ziff. 6)
- Gegenstände für gemeinnützige Organisationen, Hilfswerke oder bedürftige Personen (Ziff. 7)
- Kunst- und Ausstellungsgegenstände für Museen; Studien und Werke, geschaffen durch im Zollgebiet wohnhafte Kunstschafter während eines vorübergehenden Studienaufenthalts im Ausland (Ziff. 8)
- Gegenstände des Grenzzonenverkehrs und Tiere aus Grenzgewässern (Ziff. 9)
- Warenmuster, Warenproben und Musteraufmachungen; inländisches Verpackungsmaterial (Ziff. 10)
- Gegenstände für Luftverkehrsunternehmen im Sinne von Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG (Ziff. 11)
- Inländische Rückgegenstände (Ziff. 12)
- Elektrizität in Leitungen, Gas über das Erdgasverteilnetz und Fernwärme (Ziff. 13)
- Gegenstände nach völkerrechtlichen Verträgen steuerfrei (Ziff. 14)
- Gegenstände im Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung oder der aktiven Veredelung mit Rückerstattung eingeführt (Ziff. 15)
- Gegenstände zur Lohnveredelung durch im Inland Steuerpflichtige im Zollverfahren der aktiven Veredelung eingeführt – Einfuhrsteuer nach dem Nichterhebungsverfahren veranlagt (Ziff. 16)
- Wiedereinfuhr nach Lohnveredelung (Werkvertrag) im Ausland – Abschluss des Zollverfahrens der passiven Veredelung (Ziff. 17)
- Wiedereinfuhr mit Abschluss des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung (Ziff. 18)
- Wiedereinfuhr nach Ausfuhr im Ausfuhrzollverfahren zur Lohnveredelung (Werkvertrag) im Ausland (Ziff. 19)

- Gegenstände durch den Bundesrat von der Einfuhrsteuer befreit (Diplomatengut, Gegenstände für Konsulate, Ehrenpreise, Speisewagenvorräte etc.) (Ziff. 20)
- Münz- und Feingold (Ziff. 21)
- Garantiebesserung und Garantieersatz (Ziff. 22)
- Ausbesserung und Ersatz von Gegenständen – aus Kulanz ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts (Ziff. 23)
- Zusammenstellungen und Kombinationen von steuerbefreiten und steuerbaren Gegenständen (Ziff. 24)

2 Gegenstände in kleinen Mengen, von unbedeutendem Wert oder mit geringfügigem Steuerbetrag

2.1 Rechtliche Grundlage

Von der Einfuhrsteuer befreit sind Gegenstände in kleinen Mengen, von unbedeutendem Wert oder mit geringfügigem Steuerbetrag nach den durch das EFD erlassenen näheren Bestimmungen (Art. 53 Abs. 1 Bst. a MWSTG).

Gestützt auf Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG hat das EFD mit der Verordnung über die steuerbefreite Einfuhr von Gegenständen in kleinen Mengen, von unbedeutendem Wert oder mit geringfügigem Steuerbetrag ([SR 641.204](#)) folgende Gegenstände von der Einfuhrsteuer befreit:

- Von Privatpersonen mit Wohnsitz im Ausland an Privatpersonen mit Wohnsitz im Inland gesandte Geschenke bis zu einem Wert von CHF 100.- pro Sendung, mit Ausnahme von Tabakfabrikaten und alkoholischen Getränken (Ziff. 2.2)
- persönliche Gebrauchsgegenstände und Reiseproviant, die nach den Artikeln 63 und 64 ZV zollfrei sind (Ziff. 2.3)
- Waren des Reiseverkehrs nach Artikel 16 Absatz 2 ZG bis zu einem Gesamtwert von 150 Franken pro Person (Wertfreigrenze; Ziff. 2.3)
- Gegenstände, bei denen der Steuerbetrag je Veranlagungsverfügung nicht mehr als fünf Franken ausmacht (Ziff. 2.4)

2.2 Geschenke von Privatpersonen im Ausland an Privatpersonen im Inland

Von der Einfuhrsteuer befreit sind Geschenke bis zu einem Wert von CHF 100.- pro Sendung, welche von Privatpersonen mit Wohnsitz im Ausland an Privatpersonen mit Wohnsitz im Inland gesandt werden. Nicht befreit sind Tabakfabrikate und alkoholische Getränke. Der Begriff «Wert» bedeutet in diesem Zusammenhang der Wert am Versendungsort, d. h. der Wert des Geschenks ohne Verpackungs-, Versicherungs-, Transport- oder weitere Nebenkosten bis zum Bestimmungsort.

2.3 Persönliche Gebrauchsgegenstände, Reiseproviant und Wertfreigrenze im Reiseverkehr

Von der Einfuhrsteuer sind befreit:

- persönliche Gebrauchsgegenstände und Reiseproviant, die nach den Artikeln 63 und 64 ZV zollfrei sind;
- Waren des Reiseverkehrs nach Artikel 16 Absatz 2 ZG: bis zu einem Gesamtwert von 150 Franken pro Person (Wertfreigrenze); steuerfreie persönliche Gebrauchsgegenstände und Reiseproviant werden für die Berechnung des Gesamtwertes nicht berücksichtigt.

2.4 Steuerbetrag je Veranlagungsverfügung nicht mehr als fünf Franken

Gegenstände, bei deren Einfuhr der Steuerbetrag je Veranlagungsverfügung nicht mehr als fünf Franken ausmacht, sind von der Einfuhrsteuer befreit.

Um festzustellen, ob diese Steuerbefreiung anwendbar ist, muss in einem ersten Schritt die im konkreten Einzelfall geschuldete Steuer berechnet werden. Erst wenn der geschuldete Steuerbetrag bekannt ist, kann in einem zweiten Schritt beurteilt werden, ob dieser fünf Franken oder weniger beträgt und somit nicht zu erheben ist. Für die Steuerberechnung muss bekannt sein, wie hoch die Steuerbemessungsgrundlage und der anwendbare Steuersatz sind. Grundlage für die Steuerbemessungsgrundlage bildet Artikel 54 MWSTG und für den Steuersatz Artikel 55 MWSTG.

Laut Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe b MWSTG sind die Verzollungskosten immer Teil der Steuerbemessungsgrundlage. In der Verwaltungspraxis bleiben jedoch für die Prüfung, ob die Steuerfreigrenze anwendbar ist, in gewissen, nachstehend beschriebenen Fällen die Verzollungskosten unberücksichtigt. Es gelten somit für die Prüfung der Steuerfreigrenze unterschiedliche Steuerbemessungsgrundlagen, je nach dem in welchem Verfahren der Gegenstand zur Einfuhrveranlagung angemeldet wird.

- Kleinsendungen, durch zugelassene Empfänger mit reduzierter oder vereinfachter Zollanmeldung zur Veranlagung angemeldet

und

adressierte Briefpostsendungen sowie Pakete bis 20 kg, durch die Schweizerische Post im Rahmen des Universaldienstes oder durch private Anbieter im Rahmen ihrer Konzession mit reduzierter oder vereinfachter Zollanmeldung zur Veranlagung angemeldet.

Zugelassene Empfänger können Kleinsendungen vereinfacht zur Einfuhrveranlagung anmelden, sofern sie hierzu die Bewilligung des BAZG erhalten haben. Als Kleinsendungen gelten Sendungen mit einem MWST-Wert von nicht mehr als Fr. 1000.- und einer Rohmasse von nicht mehr als 1000 kg, die keiner Bewilligungs- oder Kontrollpflicht unterliegen und kein Zeugnis nichtzollrechtlicher Erlasse benötigen. Die vereinfachte Zollanmeldung bedeutet, dass die Einfuhrsendungen mit reduzierten Daten elektronisch zur Veranlagung angemeldet werden. Ausserdem können Inhaber einer Bewilligung für dieses besondere Verfahren auf die elektronische Zollanmeldung verzichten, wenn der Abgabebetrag für Zoll und Einfuhrsteuer jeweils nicht mehr als fünf Franken beträgt und auch keine weiteren Einfuhrabgaben zu entrichten sind. Der Zugelassene Empfänger kann solche abgabenfreien Kleinsendungen vereinfacht mit einem Kleber, Stempel oder mit Sammelzollanmeldung anmelden.

Adressierte Briefpostsendungen und Pakete bis 20 kg, welche die Schweizerische Post im Rahmen des Universaldienstes oder private Anbieter im Rahmen ihrer Konzession befördern, können mit einem vereinfachten Verfahren zur Einfuhrveranlagung angemeldet werden. Auch bei diesem Verfahren kann die Post oder der Konzessionsinhaber auf die elektronische Zollanmeldung verzichten und die Sendungen vereinfacht mit einem Kleber, Stempel oder mit Sammelzollanmeldung anmelden, wenn der Abgabebetrag für Zoll und Einfuhrsteuer jeweils nicht mehr als fünf Franken beträgt und auch keine weiteren Einfuhrabgaben zu entrichten sind.

Erfolgt die Zollanmeldung des Gegenstands nach einem der oben beschriebenen Verfahren, so sind in das für den eingeführten Gegenstand berechnete Entgelt bzw. in

seinen Marktwert¹ – sofern nicht bereits darin enthalten – folgende Abgaben und Kosten einzubeziehen:

- Die ausserhalb des Inlands geschuldeten Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben, mit Ausnahme der ausländischen MWST und ähnlicher ausländischer Umsatzsteuern (z. B. Sales Tax in den USA), die beim Versand ins Ausland nicht erhoben werden; und
- die Versand- und Versicherungskosten bis zum Empfänger des Gegenstands.

Von der auf diese Art ermittelten Bemessungsgrundlage ist die Einfuhrsteuer zu berechnen. Macht diese fünf Franken oder weniger aus und stellt der Zugelassene Empfänger, die Schweizerische Post oder der Konzessionär dem Absender, Importeur und Empfänger der Gegenstände keine Verzollungskosten in Rechnung, ist die Einfuhr steuerfrei.

Die Verzollungskosten sind somit in der Verwaltungspraxis nicht Bestandteil der Steuerbemessungsgrundlage, wenn folgende Voraussetzungen nebeneinander erfüllt sind:

- Die Sendung wird folgendermassen zur Veranlagung angemeldet:
 - Kleinsendungen: Reduzierte resp. vereinfachte Zollanmeldung durch einen Zugelassenen Empfänger mit entsprechender Berechtigung.
 - Adressierte Briefpostsendungen und Pakete bis 20 kg: Vereinfachte Zollanmeldung durch die Schweizerische Post im Rahmen des Universaldienstes resp. durch private Anbieter im Rahmen ihrer Konzession.
- die Sendung ist gestützt auf die 5 Franken-Steuerfreigrenze steuerfrei; und
- der zugelassene Empfänger, die Schweizerische Post oder der Konzessionär stellt bei solchen steuerfreien Sendungen dem Absender, Importeur und Empfänger keine Verzollungskosten in Rechnung.

Die Verzollungskosten sind auch bei vereinfachten Zollanmeldeverfahren immer Bestandteil der Steuerbemessungsgrundlage, wenn die Sendung abgabepflichtig ist. Sie sind auch bei vereinfachten Zollanmeldeverfahren immer Bestandteil der Steuerbemessungsgrundlage und somit bei der Prüfung der Steuerfreigrenze zu berücksichtigen, wenn dem Absender, Importeur oder Empfänger auch bei abgabefreien Sendungen Verzollungskosten in Rechnung gestellt werden.

Die Verzollungskosten sind ebenfalls immer Bestandteil der Steuerbemessungsgrundlage, wenn die Sendung im gewöhnlichen Zollanmeldeverfahren (keine reduzierte oder vereinfachte Zollanmeldung) zur Einfuhrveranlagung angemeldet wird. Dies gilt in solchen Fällen somit auch bei der Prüfung, ob die Steuerfreigrenze anwendbar ist.

Vergleiche hierzu auch die nachstehenden Ausführungen.

- Gegenstände in anderen als den oben genannten Verfahren zur Veranlagung angemeldet (z. B. e-dec Standard)

Auch hier ist bei der Beurteilung, ob aufgrund der Steuerfreigrenze Anspruch auf steuerbefreite Einfuhr besteht oder nicht, in einem ersten Schritt die massgebende Steuerbemessungsgrundlage zu bestimmen und davon die Einfuhrsteuer zu berechnen.

¹ vgl. Richtlinie 69-03

Dabei gilt, dass gestützt auf Artikel 54 Absatz 3 MWSTG zum Entgelt resp. Marktwert² folgende Kosten hinzuzurechnen sind, sofern sie nicht bereits darin enthalten sind:

- Die ausserhalb des Inlands sowie aufgrund der Einfuhr geschuldeten Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben, jedoch ohne die zu erhebende Einfuhrsteuer und ohne die ausländische MWST und ähnliche ausländische Umsatzsteuern (z. B. Sales Tax in den USA), die beim Versand ins Ausland nicht erhoben werden; und
- die Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen (Veranlagungsleistungen der anmeldepflichtigen Person, Versicherungsleistungen etc.) bis zum Bestimmungsort im Inland, an den der Gegenstand zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld zu befördern ist.³

Bei diesen Verfahren gehören somit bei der Prüfung, ob Anspruch auf die Steuerfreigrenze besteht, auch die Verzollungskosten der anmeldepflichtigen Person zur massgebenden Steuerbemessungsgrundlage. Sie sind zum Entgelt resp. Marktwert hinzuzählen, sofern sie nicht bereits darin enthalten sind.

3 Menschliche Organe und menschliches Vollblut

3.1 Rechtliche Grundlage

Von der Einfuhrsteuer befreit sind nach Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG menschliche Organe, die durch medizinisch anerkannte Institutionen und Spitäler eingeführt werden (Ziff. 3.2), sowie menschliches Vollblut, das durch Inhaber einer hierzu erforderlichen Bewilligung eingeführt wird (Ziff. 3.3).

3.2 Menschliche Organe

Menschliche Organe sind von der Einfuhrsteuer befreit, sofern sie durch medizinisch anerkannte Institutionen und Spitäler eingeführt werden.

Als menschliche Organe gelten ganze Organe wie beispielsweise Leber, Niere, Herz, Lunge und Bauchspeicheldrüse. Den Organen gleichgestellt sind Organteile, die in ihrer Funktion einem Organ gleichkommen (z. B. Leberlappen), sowie aus verschiedenen Geweben zusammengesetzte Körperteile, die eine bestimmte Funktion haben (z. B. Hände, Füsse).

Nicht darunter fallen Körpergewebe (z. B. Hautgewebe, Knochen, Knorpel, Augenhornhaut [Cornea]), Zellen (z. B. Blut-Stammzellen, Knochenmark und Körperflüssigkeiten wie Sperma) sowie Organteile (ausser die oben erwähnten Teile, die in ihrer Funktion einem ganzen Organ gleichkommen) und Organschnitte. Solche Gegenstände sind nicht von der Einfuhrsteuer befreit. Bei der Einfuhr von menschlichen Geweben und Zellen zu Transplantationszwecken werden nur die Bezugskosten (z. B. Aufbereitungs-, Lager-, Verpackungs-, Transport- und Verzollungskosten) besteuert. Für die dem Menschen entnommenen Gegenstände selbst existiert kein Marktwert. Der Handel ist in der Schweiz verboten (Art. 7 des Transplantationsgesetzes).

Zur Übertragung auf Menschen bestimmte Organe tierischen Ursprungs sind nicht von der Einfuhrsteuer befreit.

3.3 Menschliches Vollblut

Unbehandeltes menschliches Vollblut ist von der Einfuhrsteuer befreit, sofern es durch Inhaber einer hierzu erforderlichen Bewilligung eingeführt wird. Menschliches Vollblut, das in medizinischen Notfallsituationen oder zur Eigenbluttransfusion eingeführt wird, ist auch dann von der

² vgl. Richtlinie 69-03

³ vgl. Richtlinie 69-03

Einfuhrsteuer befreit, wenn es nicht durch Inhaber einer hierzu erforderlichen Bewilligung eingeführt wird.

Hingegen unterliegen Blutderivate und Blutkomponenten der Einfuhrsteuer. Darunter fallen alle Blutprodukte, die aufgrund physikalischer, chemischer oder biologischer Behandlung aus menschlichem oder tierischem Vollblut gewonnen wurden. Diese Produkte gehören zu den Arzneimitteln⁴, sofern sie zur direkten Anwendung an Menschen oder Tieren bestimmt sind.

4 Kunstwerke, durch den Künstler persönlich geschaffen und durch ihn selbst oder in seinem Auftrag ins Inland verbracht

Von der Einfuhrsteuer befreit sind nach Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe c MWSTG die Einfuhr von Gegenständen:

- die sich im steuerrechtlichen Sinn als Kunstwerk qualifizieren;
- die durch einen Künstler mit den Mitteln eines Kunstmalers oder Bildhauers persönlich geschaffen wurden; und
- die durch den Künstler selbst oder in seinem Auftrag ins Inland verbracht werden.

Für die Befreiung müssen alle drei Voraussetzungen nebeneinander erfüllt sein. Nicht befreit ist das Entgelt für Arbeiten, die Drittpersonen im Ausland im Auftrag des Künstlers an seinem Kunstwerk besorgt haben (Art. 54 Abs. 1 Bst. c MWSTG).

Als Begleitdokument (Art. 25 ZG) zur Zollanmeldung muss die anmeldepflichtige Person des BAZG eine Liste folgenden Inhalts vorlegen können:

- Name des Künstlers
- Art des Kunstwerks
- Sujet und Format (Grösse in cm)
- Verkaufspreis pro Kunstwerk (bei Verkaufs- und Kommissionsgeschäften) oder Marktwert pro Kunstwerk (in anderen Fällen)⁵
- Ort und Datum der Ausstellung des Dokuments
- Unterschrift des herstellenden Kunstmalers oder Bildhauers

Die Liste braucht nicht im Original vorzuliegen. Auch Kopien und auf elektronischem Weg übermittelte Listen werden anerkannt.

Ist der Künstler bei der Einfuhrveranlagung nicht anwesend, muss die anmeldepflichtige Person zudem den Nachweis erbringen können, dass der Künstler seine Kunstwerke in das Inland verbringen lässt. Taugliche Belege für diesen Nachweis sind: Rechnungen, Transportaufträge, schriftliche Abmachungen mit dem Empfänger, Frachtpapiere etc.

Informationen zur Einfuhr von Kunstwerken, welche über die Steuerbefreiung hinausgehen, enthält die vom BAZG herausgegebene Publikation «52.22 Einfuhrsteuer auf Kunstwerken».

4.1 Begriff «Kunstwerk»

Die Befreiung von der Einfuhrsteuer nach Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe c MWSTG gilt nur für Kunstwerke. Als solche gelten Werke, die ein Künstler um ihrer selbst Willen zum Betrachten geschaffen hat.

⁴ vgl. Richtlinie 69-04

⁵ vgl. Richtlinie 69-03

Ein Kunstwerk muss künstlerisch originär geschaffen worden sein, d. h. den Charakter eines Originalwerks aufweisen. Ein serienmässig hergestelltes Erzeugnis fällt somit ebenso wenig darunter wie eine nach Fotografien oder mit technischen Hilfsmitteln hergestellte Auftragsarbeit. Desgleichen ist ein Werkstoff, den ein Kunstschafter ins Inland verbringt oder verbringen lässt, um hier ein Kunstwerk zu schaffen, kein Kunstwerk im Sinne des Artikels 53 Absatz 1 Buchstabe c MWSTG.

Das Kunstwerk muss zweckfrei, d. h. ausschliesslich zum Betrachten bestimmt oder geeignet sein (z. B. Bilder, Gemälde, Skulpturen, Plastiken, Statuen).

Erzeugnisse, welche die Form von Gebrauchsgegenständen aufweisen (z. B. Vasen, Schalen, Töpfe, Teller, Platten, Kerzenstöcke, Nipp- und Krippenfiguren, Lampen, Wappenscheiben, Schriftzüge, Pokale, Teppiche und Tapisserien) sind keine Kunstwerke im Sinne von Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe c MWSTG. Sie sind kunsthandwerkliche bzw. kunstgewerbliche Erzeugnisse. Dies gilt auch dann, wenn es sich um künstlerisch gestaltete und signierte Einzelanfertigungen handelt. Ebenfalls unberücksichtigt bleibt, ob diese Erzeugnisse zum vorgesehenen Zweck verwendet und zu welchem Preis sie verkauft werden. Nicht als Kunstwerke gelten ferner alle Objekte, die Werbezwecken dienen wie Plakate, Dekorationen und dergleichen.

Als Kunstwerk eines Kunstmalers im Sinne von Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe c MWSTG gilt auch ein Bild, das durch einen Hobbymaler mit den Mitteln eines Kunstmalers geschaffen wurde (vgl. Ziff. 4.2). Das BAZG entscheidet nicht darüber, wann ein Gegenstand jene Höhe erreicht, welche die allgemein anerkannte Geltung eines Kunstwerks ausmacht.

4.2 Kunstwerk, mit den Mitteln eines Kunstmalers oder Bildhauers geschaffen

Von der Einfuhrsteuer befreite Kunstwerke nach Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe c MWSTG müssen mit den Mitteln eines Kunstmalers oder Bildhauers geschaffen worden sein.

- Mittel der Kunstmaler

Der Kunstmaler arbeitet mit Pinsel und Farbe, er zeichnet oder trägt mit irgendeinem Werkzeug (Spachtel, Feder, Farbstift, Spraydose etc.) oder mit blosser Hand Farbe auf eine Unterlage auf.

- Mittel der Bildhauer

Der Bildhauer schafft seine Kunstwerke, indem er Materialien irgendwelcher Art mit Hammer, Meissel, maschinellen Hilfsmitteln oder anderen Werkzeugen zu Skulpturen oder Plastiken formt (z. B. Hauen einer Skulptur aus einem Stein, Schnitzen und Schneiden von Figuren aus Holz, Zusammenfügen von Materialien zu Plastiken durch Schweissen, Löten oder Schrauben). Auch kann er das Werk mit seinen Händen schaffen (z. B. Modellieren von Figuren aus Ton oder Gips).

Das mit den Mitteln eines Kunstmalers oder Bildhauers geschaffene Werk gehört somit entweder zur Flächen- oder zur dreidimensionalen Kunst.

Als was sich der Künstler selber sieht oder bezeichnet, ob als Kunstmaler, Bildhauer, Fotograf, Mediakünstler, ist für die Beurteilung unerheblich. Ein mit den Mitteln des Kunstmalers geschaffenes Werk liegt auch dann vor, wenn es ein Künstler gemalt oder gezeichnet hat, der hauptsächlich als Fotograf tätig ist.

Der Künstler muss das Kunstwerk nicht ausschliesslich mit den Mitteln eines Kunstmalers oder Bildhauers geschaffen haben. Er kann verschiedene Techniken angewendet haben. Das Werk hat aber in seiner Gesamtheit noch Elemente einer dieser beiden Kunstrichtungen zu enthalten. So gilt eine Fotografie nur dann als steuerbefreites Kunstwerk nach Artikel 53 Absatz 1

Buchstabe c MWSTG, wenn der Künstler die Fotografie künstlerisch individuell bemalt hat und jedes einzelne Blatt ein künstlerisches Unikat (Originalwerk) darstellt.

Massgebend für die Beurteilung, ob ein mit den Mitteln eines Kunstmalers oder Bildhauers geschaffenes Kunstwerk oder ein anderer Gegenstand vorliegt, ist die Art und Beschaffenheit des Gegenstands im Zeitpunkt der Zollanmeldung.

4.3 Persönlich geschaffenes Kunstwerk

Von der Einfuhrsteuer befreite Kunstwerke nach Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe c MWSTG müssen durch den Künstler persönlich geschaffen worden sein. Als persönlich geschaffen ist nicht nur dasjenige Kunstwerk anzusehen, das der bildende Künstler ausschliesslich mit eigener Hand anfertigt, sondern auch dasjenige, das er nach seiner Idee durch Drittpersonen anfertigen lässt. Voraussetzung ist jedoch, dass der Künstler das Kunstwerk geplant, das Werkmaterial ausgewählt oder bestimmt und das fertig gestellte Werk abgenommen hat. Ausserdem muss der Künstler über das Urheberrecht am Kunstwerk verfügen.

Bei der Einfuhr des Kunstwerks nicht steuerbefreit ist das Entgelt für Arbeiten, die Drittpersonen im Ausland im Auftrag des Künstlers an seinem Kunstwerk besorgt haben (Art. 54 Abs. 1 Bst. c MWSTG).

4.4 Durch den Künstler selbst oder in seinem Auftrag ins Inland verbracht

4.4.1 Allgemeines

Von der Einfuhrsteuer befreite Kunstwerke nach Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe c MWSTG müssen durch den Künstler selbst oder in seinem Auftrag von einer Drittperson ins Inland verbracht werden.

Steuerbefreit ist die Einfuhr eines Kunstwerks gemäss Ziffer 4.2 hiavor somit, wenn der Künstler sein persönlich geschaffenes Werk vom Ausland auf den inländischen Markt bringt oder für sich selbst einführt.

Diesbezüglich ist zu unterscheiden:

- Das Kunstwerk ist im Zeitpunkt der Einfuhr verkauft (Ziff. 4.4.2);
- das Kunstwerk ist im Zeitpunkt der Einfuhr noch nicht verkauft und somit im Eigentum des Künstlers (Ziff. 4.4.3).

Das Kunstwerk ist verkauft, wenn im Zeitpunkt der Einfuhr ein Kaufvertrag existiert (N.B. Ein Kommissionsvertrag ist kein Kaufvertrag).

4.4.2 Der Künstler hat das Kunstwerk verkauft

Der Künstler hat das Kunstwerk verkauft, weshalb im Zeitpunkt der Einfuhr ein Kaufvertrag existiert. Das Kunstwerk wird in folgenden Fällen durch den Künstler selbst oder in seinem Auftrag ins Inland verbracht:

- Der Künstler transportiert das Kunstwerk selbst zum Käufer ins Inland (Beförderungslieferung); oder
- der Künstler lässt das Kunstwerk durch einen von ihm beauftragten Spediteur oder Transporteur zum Käufer ins Inland transportieren (Versandlieferung).

Es ist Aufgabe der anmeldepflichtigen Person abzuklären, in wessen Auftrag das Kunstwerk ins Inland verbracht wird. Ist der Künstler in den Transportpapieren als Versender aufgeführt, wird das Werk in seinem Auftrag ins Inland verbracht. In den übrigen Fällen hat die anmelde-

pflichtige Person mit dem Speditions- und Transportauftrag oder anderen geeigneten Unterlagen zu belegen, dass der Künstler der Auftraggeber ist. Nicht von Belang ist, wer für die Transportkosten aufzukommen hat.

Das Kunstwerk wird in folgenden Fällen **nicht** durch den Künstler selbst oder in seinem Auftrag ins Inland verbracht:

- Der Käufer holt das Kunstwerk beim Künstler ab und verbringt es selbst ins Inland.
- Der Käufer beauftragt eine Drittperson (z. B. Spediteur), das Kunstwerk beim Künstler abzuholen und ins Inland zu verbringen.
- Der Künstler befördert das Kunstwerk im Auftrag seines Käufers zu einer Drittperson ins Inland. Liegt dieser Sachverhalt vor, so wird die Einfuhr des Kunstwerks nicht durch den Künstler, sondern durch seinen Käufer veranlasst.
- Der Künstler lässt das Kunstwerk im Auftrag seines Käufers einer Drittperson im Inland zugehen. Liegt dieser Sachverhalt vor, so ist die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Kunstwerk aus mehrwertsteuerlicher Sicht vor der Einfuhr auf den Käufer übergegangen; der Künstler bringt das Werk nicht für sich selbst, sondern als Beauftragter des Käufers ins Inland.
- das Kunstwerk wird nicht durch den Künstler oder in dessen Auftrag ins Inland verbracht, sondern durch eine juristische Person (z. B. GmbH, AG, Ltd) oder in deren Auftrag.

4.4.3 Das Kunstwerk ist nicht verkauft und befindet sich im Eigentum des Künstlers

Das Kunstwerk befindet sich im Zeitpunkt der Einfuhr im Eigentum des Künstlers und es existiert kein Kaufvertrag. Das Kunstwerk wird in folgenden Fällen durch den Künstler selbst oder in seinem Auftrag ins Inland verbracht:

- Der Künstler überlässt das Kunstwerk einem Kommissionär im Inland (Galerie, Kunsthändler etc.) in Kommission. Dieser versucht, es zu verkaufen.
- Der Künstler überlässt das Kunstwerk einem Kunsthändler oder einer Privatperson im Inland zur Ansicht zwecks eines allfälligen Kaufs.
- Der Künstler beauftragt im Inland eine Kunstagentur, einen Kunsthändler, eine Galerie etc., das Kunstwerk im Namen und für Rechnung des Künstlers zu verkaufen (direkte Stellvertretung⁶, Vermittlung).
- Der Künstler überlässt das Kunstwerk einem Museum, Kulturverein oder anderen Aussteller im Inland zwecks Ausstellung, ohne dass das Werk dabei zum Verkauf angeboten wird.
- Der Künstler verbringt das Kunstwerk persönlich ins Inland oder er lässt es durch eine von ihm beauftragte Drittperson dorthin verbringen zum Zweck der Lagerung, des Verkaufs, der Ausstellung, der eigenen Verwendung oder der Gratisabgabe. Ist die durch den Künstler beauftragte Drittperson, die das Werk ins Inland verbringt, eine Person mit Sitz oder Wohnsitz im Ausland, darf sie finanziell nicht an einem allfälligen Verkaufserlös beteiligt sein.
- Der Künstler erteilt einer Galerie mit Sitz im Ausland den Auftrag, das von ihr nicht verkaufte Kunstwerk an eine Galerie im Inland zu versenden. Die ausländische Galerie handelt somit im Auftrag des Künstlers. Sie ist in keiner Form finanziell am Verkaufserfolg im Inland beteiligt.

⁶ vgl. Richtlinie 69-01

- Das aus dem zollrechtlich freien Verkehr ausgeführte Kunstwerk konnte vom Kommissionär, Kunsthändler, Vertreter oder Aussteller im Ausland nicht verkauft werden, weshalb es an den Künstler im Inland zurückgeht.

Keine Rolle spielt, ob bei der seinerzeitigen Ausfuhr das Kunstwerk zum Ausfuhrzollverfahren angemeldet wurde oder nicht. Auch nicht von Bedeutung ist, wer den Transportauftrag erteilt hat und wohin das Kunstwerk verbracht wird (zum Domizil oder Atelier des Künstlers, zum Ausstellungsort, zum Lager des Künstlers oder an einen anderen Ort im Inland).

In den oben genannten Fällen ist unerheblich, wer den Speditions- oder Transportauftrag erteilt hat, wer auf den Transportdokumenten als Versender aufgeführt ist und welcher Nationalität der Künstler angehört. Das Kunstwerk gilt immer als im Auftrag des Künstlers ins Inland verbracht, da nur er als Eigentümer des Werks veranlassen kann, wo es ausgestellt, zum Verkauf angeboten oder wohin es gebracht wird.

Das Kunstwerk wird in folgenden Fällen **nicht** durch den Künstler selbst oder in seinem Auftrag ins Inland verbracht:

- das Kunstwerk wird durch eine juristische Person (z. B. GmbH, AG, Ltd) oder in deren Auftrag ins Inland verbracht
- Ein Kommissionär mit Sitz im Ausland transportiert das Kunstwerk selbst ins Inland oder er lässt es durch eine von ihm beauftragte Drittperson ins Inland transportieren, um es hier auszustellen und zu verkaufen (z. B. an einer Kunstmesse).

Von einer Einfuhr durch den Kommissionär ist grundsätzlich immer dann auszugehen, wenn der Versand des Kunstwerks ab dem Geschäftsdomizil oder den Lagerräumlichkeiten des Kommissionärs erfolgt oder der Kommissionär das Werk beim Künstler abholt oder durch eine von ihm beauftragte Drittperson abholen lässt. Eine Steuerbefreiung ist in diesem Fall selbst dann ausgeschlossen, wenn der Künstler schriftlich bescheinigt, dass das Werk in seinem Auftrag ins Inland verbracht wird.

Eine Einfuhr durch den Künstler liegt hingegen vor, wenn der Künstler das Kunstwerk persönlich von seinem Atelier oder Lager zu Händen des ausländischen Kommissionärs zum Ausstellungsort im Inland verbringt oder eine Drittperson (Spediteur, Bekannter) beauftragt, das Werk in seinem Atelier oder Lager abzuholen und ins Inland zu transportieren.

- Ein Kommissionär mit Sitz im Ausland überlässt das Kunstwerk einer Galerie oder einem Kunsthändler im Inland zum Verkauf in Kommission. Dies gilt auch, wenn der Künstler Teilhaber des ausländischen Kommissionärs ist.
- Ein Händler mit Sitz im Ausland überlässt das Kunstwerk einer Galerie oder einem Kunsthändler im Inland zum ungewissen Verkauf. Dies gilt auch, wenn der Künstler Teilhaber des ausländischen Handelsunternehmens ist.
- Eine Galerie mit Sitz im Ausland versendet das Kunstwerk ins Inland und ist am Verkaufserlös beteiligt, zum Beispiel im Rahmen eines Kommissions-, Galerie-, Ausstellungs- oder Exklusivvertrags zwischen dem Künstler und der ausländischen Galerie.

4.5 Entgelt für im Auftrag des Künstlers an seinem Kunstwerk im Ausland besorgte Arbeiten

Auch wenn alle Voraussetzungen von Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe c MWSTG für eine steuerbefreite Einfuhr des Kunstwerks erfüllt sind, unterliegt das Entgelt für Arbeiten, die der Künstler an seinem Kunstwerk durch Drittpersonen im Ausland ausführen liess, der Einfuhrsteuer (Art. 54 Abs. 1 Bst. c MWSTG). Als Beispiele für solche Arbeiten sind zu nennen: Das Giessen

von Skulpturen, das Bearbeiten von Marmorblöcken, das Einrahmen von Bildern und der Druck von Holzschnitten durch Drittpersonen.

Zum Entgelt gehört alles, was der Künstler oder an seiner Stelle eine Drittperson für die im Ausland besorgten Arbeiten zu entrichten hat, ferner die Kosten für das Befördern oder Versenden des Kunstwerks und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland⁷.

4.6 Übersicht über steuerbefreite Kunstwerke

Folgende Gegenstände qualifizieren sich als steuerbefreite Kunstwerke im Sinne von Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe c MWSTG, sofern sie

- durch den Künstler persönlich geschaffen wurden; und
- von ihm selbst oder in seinem Auftrag ins Inland verbracht werden.

Das Entgelt für die Arbeiten, die der Künstler durch Drittpersonen im Ausland an seinem Kunstwerk ausführen liess, unterliegt jedoch der Einfuhrsteuer (Art. 54 Abs. 1 Bst. c MWSTG).

- Gemälde, Zeichnungen und andere Bilder, mit den Mitteln eines Kunstmalers geschaffen;
- Erzeugnisse der Bildhauerkunst (z. B. Skulpturen, Plastiken);
- Originalstiche, Originalschnitte und Originalsteindrucke;

Originalstiche können als Kupferstiche, in Schabemanier (Mezzotinto), in Punktemanier, in Aquatintamanier oder als Kaltnadel-Radierungen und Radierungen vorkommen. Originalschnitte sind Holzschnitte und Linolschnitte. Originalsteindrucke können, je nach Werkzeug, mit dem die Fettfarbe auf die Steinplatte aufgetragen wurde, Bleistift-, Feder-, Kreide- oder Pinsellithografien sein.

Originalstiche, Originalschnitte und Originalsteindrucke gelten als Kunstwerke im Sinne von Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe c MWSTG, sofern sie die Merkmale eines künstlerisch individuell gestalteten Originalwerks aufweisen. Davon ist auszugehen, wenn sie vom Künstler signiert und nummeriert sind und nebeneinander folgende Voraussetzungen erfüllen:

- sie wurden in einer begrenzten Stückzahl abgezogen;
- sie wurden von einer oder mehreren durch den Künstler vollständig handgearbeiteten Platten abgezogen;
- sie wurden nach einem beliebigen, jedoch nicht mechanischen oder fotomechanischen Verfahren auf ein beliebiges Material in schwarz-weiss oder farbig abgezogen.

Den Originalstichen, -schnitten und -steindrucken gleichgestellt sind Serigrafien (Siebdrucke), für die der Künstler geschnittene Schablonen verwendete oder das Bild mit Fett-Tusche, Lithografiekreide oder gelösten Druckfarben auf das Sieb zeichnete. Sie gelten ebenfalls noch als Kunstwerke im Sinne von Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe c MWSTG, sofern sie in einer begrenzten Stückzahl abgezogen wurden und die Abzüge durch den Künstler signiert und nummeriert sind.

- Reproduktionen von Meisterwerken;

⁷ vgl. Richtlinie 69-03

- Reproduktionen von Bildern gelten als Kunstwerke im Sinne von Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe c MWSTG, wenn:
 - sie vollständig von Hand und ohne Hilfsmittel wie beispielsweise Schablonen und Druckvorlagen gemalt wurden;
 - kein Geld für das Urheberrecht zu zahlen ist;
 - keine Auftragsarbeit vorliegt; und
 - die Reproduktionen nicht serienmässig (d. h. mehrere des gleichen Werks) angefertigt werden.
- Collagen, welche durch Zusammenleimen von verschiedenen Materialien wie Papier (auch bedruckt), Tapete, Stoff, Drahtgaze zu einem Bild geformt und künstlerisch originär geschaffen worden sind;
- Bildgüsse;

Bildgüsse gelten als Kunstwerke im Sinne von Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe c MWSTG, sofern:

- das Modell für die Form vollständig durch den Künstler geschaffen wurde; und
 - die Bildgüsse unter Aufsicht des Künstlers und in einer beschränkten Stückzahl hergestellt wurden.
- Aus Transportgründen zerlegte Kunstwerke;

Ob das Kunstwerk in einem Stück oder aus Transportgründen zerlegt eingeführt wird, spielt keine Rolle. Die Einfuhr eines durch einen Künstler persönlich geschaffenen Kunstwerks ist mit Ausnahme des Entgelts für die von Drittpersonen im Ausland daran besorgten Arbeiten von der Einfuhrsteuer befreit, wenn die in Artikel [53](#) Absatz 1 Buchstabe c MWSTG genannten Voraussetzungen erfüllt sind.

Ein aus Transportgründen zerlegtes Kunstwerk liegt vor, wenn es nach dem Zusammensetzen im Inland zum vollständigen Kunstwerk wird, mindestens ein Teil des Kunstwerks mit den Mitteln eines Kunstmalers oder Bildhauers im Ausland bearbeitet wurde und das Werk im Inland nur noch zusammengesetzt, zusammengeschraubt, hingestellt oder auf irgendeine Art und Weise befestigt (angeschraubt, einbetoniert etc.) werden muss.

Führt der Künstler einen Gegenstand ein, der im Ausland nicht mit den Mitteln eines Kunstmalers oder Bildhauers bearbeitet wurde, und schafft er das Kunstwerk folglich erst im Inland, liegt die Einfuhr eines steuerbaren Werkstoffs zur Herstellung eines Kunstwerks vor.

- Unfertige Kunstwerke;

Ein unfertiges Kunstwerk ist steuerlich wie ein fertiges Kunstwerk zu behandeln.

Ein unfertiges Kunstwerk liegt vor, wenn der Gegenstand mit den Mitteln eines Kunstmalers oder Bildhauers im Ausland bearbeitet wurde. Als Beispiel ist ein Granitblock zu nennen, den ein Bildhauer im Ausland bearbeitet hat und den er ins Inland verbringt, um ihn hier zu einer Skulptur zu vollenden.

Keine Kunstwerke sind Gegenstände, welche der Künstler zur Herstellung eines Kunstwerks einführt, aber noch nicht mit den Mitteln eines Kunstmalers oder Bildhauers bearbeitet hat. Sie unterliegen der Einfuhrsteuer. Beispiele sind: Rohrer Marmorblock, gegossener Eisenblock, gewalzte Eisenplatte, Spiegel, Lampe, Leinwand, Farbe.

4.7 Übersicht über beststeuerbare Kunstwerke

Folgende Einfuhren unterliegen der Einfuhrsteuer:

- Alle Kunstobjekte, die eine oder mehrere Voraussetzungen nach Artikel [53](#) Absatz 1 Buchstabe c MWSTG nicht erfüllen;
- Werkstoffe zur Schaffung von Kunstwerken;

Ein Künstler bezieht aus dem Ausland einen Werkstoff, d. h. einen nicht mit den Mitteln eines Kunstmalers oder Bildhauers bearbeiteten Gegenstand. Dieser Werkstoff wird durch den Künstler selbst oder in dessen Auftrag ins Inland verbracht und das Kunstwerk wird durch den Künstler selbst oder unter dessen Aufsicht von einer Drittperson im Inland geschaffen.

Die Einfuhrsteuer berechnet sich auf dem Entgelt⁸, das der Künstler für den eingeführten Werkstoff entrichtet hat, zuzüglich der Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort des Werkstoffs im Inland. Das Entgelt für die künstlerische Idee und die durch den Künstler selbst im Inland ausgeführten Arbeiten unterliegen nicht der Einfuhrsteuer.

Wird dagegen der Werkstoff vom inländischen Auftraggeber oder in dessen Auftrag von einer Drittperson ins Inland verbracht und/oder wird das Kunstwerk vom inländischen Auftraggeber oder in dessen Auftrag von einer Drittperson nach den Plänen des Künstlers geschaffen, berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Entgelt⁹, das der inländische Auftraggeber aufgrund des Kaufvertrags dem Künstler zu entrichten hat. Nicht steuerbar ist das Entgelt für das künstlerische Konzept, wenn es aufgrund eines selbständigen Rechtsgeschäfts erbracht wurde.

- Kunsthandwerkliche und kunstgewerbliche Erzeugnisse, wie z. B. die Arbeiten von Goldschmieden, Kunstschlossern und -schreibern, Grabsteinbildhauern, Drechslern, Töpfern, Glasbläsern, Teppichknüpfern und -webern, Graveuren, Kalligrafen, Heraldikern oder Restauratoren;
- Erzeugnisse, welche die Form von Gebrauchsgegenständen aufweisen, wie Vasen, Schalen, Töpfe, Teller, Platten, Kerzenstöcke, Nipp- und Krippenfiguren, Lampen, Wappenscheiben, Schriftzüge, Pokale, Teppiche, Tapisserien etc., auch wenn es sich um künstlerisch gestaltete und vom Künstler signierte Einzelanfertigungen handelt;
- serienmässig produzierte Collagen und Bilder, wie z. B. im Auftrag gemalte Reproduktionen von Meisterwerken;
- Bildgüsse in einer Auflage, die nicht begrenzt ist;
- Druckgrafiken in einer Auflage, die nicht begrenzt ist;
- Druckgrafiken, die mit Hilfe einer fotomechanisch bearbeiteten Druckvorlage hergestellt wurden (Heliogravüre, Lichtdruck);
- Serigrafien, die mit einer fotomechanisch hergestellten Schablone und/oder maschinell gedruckt wurden;
- Kunstwerke, die der Künstler mittels einer Technik hergestellt hat, welche als «Intaglio-Type» bezeichnet wird, d. h. das Bild wurde mittels Belichten durch UV-Licht auf eine mit einem lichtempfindlichen Material versehene Platte übertragen;
- Grafiken, die automatisch, halbautomatisch oder industriell gedruckt wurden (z. B. Offsetdruck);

⁸ vgl. Richtlinie 69-03

⁹ vgl. Richtlinie 69-03

- Fotocollagen und collagenähnliche Bilder, auch wenn es sich um künstlerische Unikate handelt;
- Ausstellungsplakate, selbst wenn vom Künstler signiert und nummeriert;
- Werke, die nicht mit den Mitteln eines Kunstmalers oder Bildhauers geschaffen wurden (Werke von Fotografen, Filmemachern, Architekten, Videokünstlern, Textilkünstlern);

Beispiele:

Im fotografischen Verfahren (Belichten, mehrfaches Überbelichten, Retuschieren) hergestellte Werke, mit Computern hergestellte Werke, filmische und audiovisuelle Werke, künstlerisch geschaffene Textil- und Patchworkarbeiten, Tapisserien etc.

- Handschriften, Kunstbücher, Kunstmappen mit gedruckten Textblättern und/oder Grafikblättern;
- Objekte zu Werbezwecken, wie Plakate, Karten, Dekorationen;
- technische Zeichnungen, Konstruktionspläne und andere Pläne und Zeichnungen.

5 Zahlungsmittel, Wertpapiere, Manuskripte, Urkunden, Postwertzeichen, Wertzeichen und Fahrscheine

Von der Einfuhrsteuer befreit sind Gegenstände, die der Bundesrat gestützt auf Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe b ZG für zollfrei erklärt hat (Art. 53 Abs. 1 Bst. d MWSTG).

Der Bundesrat hat in Artikel 13 ZV die in Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe b ZG genannten Zahlungsmittel, Wertpapiere, Manuskripte, Urkunden, Postwertzeichen, Wertzeichen und Fahrscheine für zollfrei erklärt.

Gestützt auf diese Rechtsgrundlage sind folgende Gegenstände von der Einfuhrsteuer befreit:

- gesetzliche Zahlungsmittel ohne Sammlerwert (Ziff. 5.1)
- Wertpapiere ohne Sammlerwert (Ziff. 5.2)
- Manuskripte ohne Sammlerwert (Ziff. 5.3)
- Urkunden, Eintrittskarten, Lotterielose und Patentdokumente ohne Sammlerwert (Ziff. 5.4)
- im Inland gültige Postwertzeichen, höchstens zum aufgedruckten Wert (Briefmarken) (Ziff. 5.5)
- amtliche Wertzeichen, höchstens zum aufgedruckten Wert (Ziff. 5.6)
- Fahrscheine öffentlicher Transportanstalten (Ziff. 5.7)

5.1 Gesetzliche Zahlungsmittel ohne Sammlerwert (Münzen und Banknoten)

Gesetzliche Zahlungsmittel (in- und ausländische Münzen und Banknoten) sind von der Einfuhrsteuer befreit, solange sie als solche verwendet werden.

Nicht befreit sind demnach Zahlungsmittel, die zu Sammlerzwecken verwendet werden. Davon ausgenommen sind staatlich geprägte Goldmünzen der Zolldarfen-Nummern 7118.9000, 9705.3100 und 9705.3900, welche auch dann steuerfrei sind, wenn sie nicht mehr als gesetzliches Zahlungsmittel verwendet werden.

Der Einfuhrsteuer unterliegen folgende Gegenstände:

- Münzen aus Silber oder unedlen Metallen und Banknoten, die nicht mehr legalen Kurswert haben;

- Gesetzliche Zahlungsmittel, die ein Gemeinwesen im Ausland herstellen liess;

Mit diesen Zahlungsmitteln kann im Zeitpunkt der Einfuhr noch kein Rechtsanspruch im Gegenwert des aufgedruckten Werts geltend gemacht werden. Ein solcher Anspruch entsteht erst, nachdem das Gemeinwesen das Zahlungsmittel dem Zahlungsverkehr zugeführt hat. Im Zeitpunkt der Einfuhr liegen somit keine Zahlungsmittel im Sinne von Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe d MWSTG vor. Derartige Gegenstände unterliegen der Einfuhrsteuer. Diese berechnet sich auf dem Entgelt¹⁰, welches das Gemeinwesen für die Herstellung der Zahlungsmittel zu entrichten hat, und – soweit nicht bereits im Entgelt enthalten – den Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland.

- Kursfähige Münzen aus Silber oder unedlen Metallen und Banknoten, die von numismatischem Interesse sind oder als Sammlerstücke oder zu Anlagezwecken und somit nicht als gesetzliche Zahlungsmittel verwendet werden. Dazu gehören:
 - Münzen aus Silber oder unedlen Metallen und Banknoten, die zu einem höheren Preis als dem Nominalwert verkauft werden;
 - Münzen aus Silber oder unedlen Metallen und Banknoten, die dazu bestimmt sind, im Inland zu Preisen über dem Nominalwert verkauft zu werden;
 - Münzen aus Silber oder unedlen Metallen und Banknoten, die von Sammlern oder zum Verkauf an Sammler eingeführt werden;
 - Münzen aus Silber oder unedlen Metallen sowie Banknoten, die infolge eines Tauschgeschäfts oder zum Tausch in für Sammlerzwecke üblichen Mengen ins Inland verbracht werden (Ausnahme: die Münzen und Banknoten werden nachweislich als Zahlungsmittel verwendet).
- Münzen aus Platin, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob sie als gesetzliche Zahlungsmittel verwendet werden oder nicht.

5.2 Wertpapiere ohne Sammlerwert

Wertpapiere sind von der Einfuhrsteuer befreit, solange sie als solche verwendet werden. Nicht befreit sind demnach Wertpapiere, die zu Sammlerzwecken verwendet werden.

Wertpapiere sind Urkunden, die ein privates Vermögensrecht derart verbriefen, dass es ohne Urkunde weder geltend gemacht noch auf andere übertragen werden kann (z. B. rechtsgültige Obligationen, Aktien, Schecks, Wechsel).

Bei der Einfuhr werden wie Wertpapiere behandelt:

Gutscheine sowie Telefon- und andere Zahlungskarten (Prepaid-Cards, Guthabekarten mit aufgedruckter Geheimzahl, Karten mit Chip oder Magnetstreifen etc.), die im Zeitpunkt der Einfuhr gebrauchsfertig und gültig sind. Solche Gegenstände stellen Zahlungsmittel dar, sind jedoch keine gesetzlichen Zahlungsmittel.

Der Einfuhrsteuer unterliegen folgende Gegenstände:

- historische Wertpapiere (sogenannte Non-Valeurs);
- Wertpapiere (auch unbenutzte oder gebrauchte Telefonkarten und andere Zahlungskarten), die als Sammlerobjekte verwendet werden;
- Formulare für Schecks;

¹⁰ vgl. Richtlinie 69-03

- Blanko-Schecks;
- unvollständige und noch nicht rechtsgültige Wertpapiere;
- Wertpapiere (auch Telefon- und Zahlungskarten), welche eine Person im Ausland herstellen liess.

Bei diesen Wertpapieren ist im Zeitpunkt der Einfuhr der Rechtsanspruch entweder bereits abgelaufen oder er besteht noch gar nicht, d. h. er kann erst geltend gemacht werden, nachdem das Wertpapier im Inland Rechtsgültigkeit erlangt hat. Im Zeitpunkt der Einfuhr liegen somit keine Wertpapiere im Sinne von Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe d MWSTG vor. Derartige Gegenstände unterliegen der Einfuhrsteuer. Diese berechnet sich auf dem Entgelt¹¹, das der Importeur oder an seiner Stelle eine Drittperson für die eingeführten Gegenstände zu entrichten hat, und – soweit nicht bereits im Entgelt enthalten – den Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland.

5.3 Manuskripte ohne Sammlerwert

Manuskripte ohne Sammlerwert sind von der Einfuhrsteuer befreit.

Manuskripte sind hand- oder maschinengeschriebene Druckvorlagen und Urdokumente von Autoren wie Schriftstellern, Journalisten, Filmemachern, Liedertextern, Zeichnern von Comic-Heften und Illustratoren von Büchern oder Zeitschriften. Den Manuskripten ist eigen, dass sie nicht für eine breite Öffentlichkeit, sondern nur für einen begrenzten Leserkreis bestimmt sind (z. B. für von einem Verlag speziell ausgewählte Leser).

Werden Manuskripte nicht ihres Inhaltes wegen, sondern als Sammlerobjekte eingeführt, unterliegen sie der Einfuhrsteuer.

5.4 Urkunden, Eintrittskarten, Lotterielose und Patentdokumente ohne Sammlerwert

5.4.1 Urkunden ohne Sammlerwert

Urkunden ohne Sammlerwert sind von der Einfuhrsteuer befreit. Sie können sowohl im Original als auch in Form einer Kopie vorliegen.

Urkunden sind Schriftstücke, die bestimmt oder geeignet sind, eine Tatsache von rechtlicher Bedeutung zu beweisen. Darunter fallen private und geschäftliche Korrespondenz, Buchhaltungsbelege, Verträge, Zeugnisse, Bescheinigungen, Gutachten, Fahrscheine öffentlicher Transportanstalten (vgl. Ziff. 5.7), Handelsregistrauszüge etc.

Ein Schriftstück liegt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts vor, wenn es unmittelbar lesbar ist. Daten, welche auf nicht visuell lesbaren Trägern (elektronische Datenträger etc.) gespeichert sind, stellen demnach grundsätzlich keine Schriftstücke dar. Trotzdem werden diese Träger bei der Einfuhr wie geschriebene Schriftstücke behandelt.

Urkunden sind auch dann von der Einfuhrsteuer befreit, wenn die Person, welche die Urkunde ausstellt, für ihre Beurkundungs- oder Beglaubigungsleistung ein Entgelt berechnet.

Der Einfuhrsteuer unterliegen folgende Einfuhren:

- Urkunden, die Sammlerwert aufweisen;

Als solche gelten Urkunden, die nicht wegen ihres Inhalts weitergegeben werden, sondern dazu bestimmt sind, als Sammlerobjekte gehandelt zu werden.

¹¹ vgl. Richtlinie 69-03

- Rechnungen oder andere Geschäftsdokumente, die ein ausländisches Unternehmen im Auftrag eines inländischen Unternehmens hergestellt hat;
- Schriftstücke und Dokumente, die aufgrund eines Vertrags zwischen einer Person im Inland und einer Person im Ausland geliefert werden und die keine rechtlichen Sachverhalte zwischen den beiden Vertragsparteien zum Gegenstand haben.

Dies trifft beispielsweise zu, wenn die im Inland domizilierte Person einen im Ausland domizilierten Treuhänder abklären lässt, ob ein Unternehmen im ausländischen Handelsregister eingetragen ist. Im Rahmen dieses Auftrags lässt der Treuhänder der im Inland domizilierten Person den vom zuständigen Handelsregisteramt beglaubigten Registerauszug zugehen. Er berechnet ihr sowohl die Kosten für diesen Auszug als auch seine Aufwendungen zur Erfüllung dieses Auftrags.

5.4.2 Eintrittskarten und Lotterielose ohne Sammlerwert

Eintrittskarten für Besuche von Konzerten, Theatervorführungen, Museen, Ausstellungen, Sportveranstaltungen oder andere Anlässe und Einrichtungen gelten als Urkunden. Sie sind daher von der Einfuhrsteuer befreit.

Gültige Lotterielose werden bei der Einfuhr den Urkunden gleichgestellt, weshalb auch sie steuerfrei sind. Dabei ist unerheblich, welches Vertragsverhältnis der Einfuhr zugrunde liegt.

Werden die Eintrittskarten oder Lotterielose für Rechnung des Importeurs im Ausland gedruckt, kann im Zeitpunkt der Einfuhr mit diesen Eintrittskarten und Lotterielosen gegenüber dem Veranstalter oder der Lotteriegesellschaft kein Rechtsanspruch geltend gemacht werden. Ein solcher entsteht erst mit dem Verkauf der Karten und Lose durch den Veranstalter oder die Lotteriegesellschaft. Es liegt somit im Zeitpunkt der Einfuhr keine Urkunde vor. Die Eintrittskarten und Lotterielose unterliegen der Einfuhrsteuer. Steuerbemessungsgrundlage sind das Entgelt¹², das für die Herstellung zu entrichten ist, und – soweit nicht bereits im Entgelt enthalten – die Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland. Das Entgelt für die Leistung, die mit der Eintrittskarte bezogen wird, ist nicht Bestandteil der Steuerbemessungsgrundlage.

5.4.3 Patentedokumente ohne Sammlerwert

Patentedokumente in geschriebener oder gedruckter Form (einschliesslich Karteikarten), in Form von Mikrofilmen, Mikrofichen oder auf Datenträgern aufgezeichnet, sind bei der Einfuhr steuerlich wie folgt zu behandeln:

- Patentedokumente, die an das Eidgenössische Institut für Geistiges Eigentum im Rahmen des internationalen Patentschriftenaustausches eingehen, sind Urkunden. Sie sind von der Einfuhrsteuer befreit, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob der Versender eine nationale oder die europäische Patentorganisation ist.
- Patentedokumente, versandt von der europäischen Patentorganisation mit Sitz in München;
 - Die von der Patentorganisation im Rahmen ihrer amtlichen Tätigkeit (Registrierung von Patenten) oder in ihrem Auftrag durch Drittpersonen (Druckerei, EDV-Betrieb, Dienstleistungsunternehmen etc.) in die Schweiz oder ins Fürstentum Liechtenstein versandten Patentedokumente sind von der Einfuhrsteuer befreit (vgl. Protokoll über die Vorrechte und Immunitäten der europäischen Patentorganisation; [SR 0.192.110.923.2](#));

¹² vgl. Richtlinie 69-03

- die von der Patentorganisation ihren in der Schweiz oder im Fürstentum Liechtenstein domizilierten Kunden gegen Rechnung gelieferten Patentedokumente unterliegen der Einfuhrsteuer.
- Patentedokumente, versandt von nationalen Patentorganisationen;

Die von den nationalen Patentorganisationen (z. B. deutsches Patent- und Markenamt) versandten Patentedokumente unterliegen der Einfuhrsteuer, sofern sie nicht an das Eidgenössische Institut für Geistiges Eigentum eingehen.

- Patentedokumente, versandt von Unternehmen, die auf das Patentrecht spezialisiert sind.

Patentedokumente, die Unternehmen, welche auf das Patentrecht spezialisiert sind, gegen Rechnung (Abonnement/Vereinbarung) an Kunden im Inland versenden, unterliegen der Einfuhrsteuer, und zwar selbst dann, wenn es sich um Kopien der Veröffentlichungen der europäischen Patentorganisation handelt.

5.5 Im Inland gültige Postwertzeichen (Briefmarken), höchstens zum aufgedruckten Wert

Im Inland gültige Postwertzeichen (Briefmarken) sind von der Einfuhrsteuer befreit, sofern sie höchstens zum aufgedruckten Wert abgegeben werden.

Als im Inland gültige Postwertzeichen gelten, und zwar ungeachtet dessen, ob sie zum Frankieren oder Sammeln verwendet werden:

- frankaturgültige schweizerische und liechtensteinische Briefmarken und Ganzsachen (Briefumschläge, Karten, Kreuzbänder etc. mit aufgedruckten oder geprägten Postwertzeichen), die im Inland höchstens zum aufgedruckten Wert abgegeben werden. Als aufgedruckter Wert gilt der Frankaturwert, bei Sondermarken zuzüglich des auf der Briefmarke selbst aufgedruckten Zuschlags;
- frankaturgültige deutsche Briefmarken, die an die Poststelle in Büsingen eingehen und dort nicht über dem aufgedruckten Wert abgegeben werden;

Von der Einfuhrsteuer befreit sind ausserdem nicht entwertete UNO-Briefmarken, die an die UNO eingehen. Diese Befreiung stützt sich auf eine Vereinbarung mit der Organisation der Vereinten Nationen (UNO) in Genf.

Der Einfuhrsteuer unterliegen alle oben nicht aufgeführten Briefmarken, Ganzsachen und philatelistischen Spezialitäten, unter anderem also:

- Blöcke, Streifen, Bogen etc. schweizerischer, liechtensteinischer, deutscher und italienischer Briefmarken, bei denen nur ein Teil der Marken gestempelt ist;
- ungestempelte und gestempelte Dienstmarken des Fürstentums Liechtenstein;
- schweizerische und liechtensteinische Briefmarken, welche die Schweizerische Post im Ausland drucken liess und welche an die Schweizerische Post eingehen;

Mit diesen Briefmarken kann im Zeitpunkt der Einfuhr gegenüber der Schweizerischen Post noch kein Rechtsanspruch für eine Beförderungsleistung im Gegenwert des aufgedruckten Werts geltend gemacht werden. Ein solcher Anspruch entsteht erst mit dem Verkauf der Briefmarken durch die Schweizerische Post. Im Zeitpunkt der Einfuhr der Briefmarken liegen somit keine frankaturgültigen Briefmarken im Sinne von Artikel [53](#) Absatz 1 Buchstabe d MWSTG vor. Die Briefmarken unterliegen der Einfuhrsteuer.

Diese berechnet sich auf dem Entgelt¹³, das die Post für die Herstellung der Briefmarken zu entrichten hat, und – soweit nicht bereits im Entgelt enthalten – den Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland.

- Ersttags-, Erstflugs-, Ballon- und Numisbriefe (einschliesslich der zugehörigen, allenfalls in Kurs stehenden Münzen und Banknoten);
- Jahreszusammenstellungen des Fürstentums Liechtenstein;
- Sammlungen mit ungestempelten und entwerteten Briefmarken;
- UNO-Briefmarken, die nicht an die UNO eingehen, auch wenn sie den Aufdruck «Helvetia» tragen;
- Dienstmarken der folgenden Organisationen, auch wenn sie den Aufdruck «Helvetia» tragen;
 - Bureau International du Travail (BIT),
 - Bureau International de l'Education (BIE),
 - Organisation Mondiale de la Santé (OMS),
 - Organisation Météorologique Mondiale (OMM),
 - Organisation Mondiale de la Propriété Intellectuelle (OMPI),
 - Union Postale Universelle (UPU)
 - Union Internationale des Télécommunications (UIT)
- Maximumkarten (zwischen Motiv der Karte, dem Sujet der Marke und dem Poststempel besteht eine maximale Beziehung, wie zum Beispiel Kartenmotiv Matterhorn, Markensujet Matterhorn, Poststempel Zermatt).

5.6 Amtliche Wertzeichen höchstens zum aufgedruckten Wert

5.6.1 Im Inland gültige Wertzeichen

Amtliche Wertzeichen (z. B. Steuermarken und Autobahnvignetten) sind von der Einfuhrsteuer befreit, sofern die Wertzeichen im Inland gültig sind und nicht über dem aufgedruckten Wert abgegeben werden.

Nicht befreit sind Wertzeichen, die ein Gemeinwesen im Ausland drucken liess und die an das Gemeinwesen eingehen. Denn der ausländische Hersteller kann im Zeitpunkt der Einfuhr mit diesen Wertzeichen gegenüber dem Gemeinwesen keinen Rechtsanspruch geltend machen. Ein solcher entsteht erst mit dem Verkauf des Wertzeichens durch das Gemeinwesen. Im Zeitpunkt der Einfuhr liegen somit keine amtlichen Wertzeichen im Sinne von Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe d MWSTG vor. Derartige Gegenstände unterliegen bei der Einfuhr der Einfuhrsteuer. Diese berechnet sich auf dem Entgelt¹⁴, welches das Gemeinwesen für die Herstellung der Wertzeichen zu entrichten hat, und – soweit nicht bereits im Entgelt enthalten – den Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland.

5.6.2 Im Ausland gültige Wertzeichen

Vignetten und Gebührenkarten für ausländische Autobahnen können nur im Ausland verwendet werden. Sie sind daher von der Einfuhrsteuer befreit. Das Gleiche gilt für ausländische Steuerbänderolen für Zigaretten.

¹³ vgl. Richtlinie 69-03

¹⁴ vgl. Richtlinie 69-03

Diese Regelung trägt dem Umstand Rechnung, dass ausländische Autobahnvignetten und Steuerbanderolen für ausländische Zigaretten kaum zu Sammlerzwecken verwendet und in der Regel wieder ins Ausland verbracht werden.

5.7 Fahrscheine öffentlicher Transportanstalten

5.7.1 Fahrscheine ausländischer öffentlicher Transportanstalten

Fahrscheine ausländischer öffentlicher Transportanstalten sind von der Einfuhrsteuer befreit.

5.7.2 Fahrscheine inländischer öffentlicher Transportanstalten

Gültige Fahrscheine inländischer öffentlicher Transportanstalten sind Urkunden (vgl. Ziff. 5.4). Daher sind sie von der Einfuhrsteuer befreit. Das gilt auch dann, wenn der Importeur sie kauft oder über den Verkauf der Fahrscheine abrechnet.

Werden die Fahrscheine für Rechnung des Importeurs im Ausland gedruckt oder sind sie bei der Einfuhr noch nicht gültig (z. B. unvollständig ausgefüllt), unterliegen sie der Einfuhrsteuer. Denn im Zeitpunkt der Einfuhr kann mit diesen Fahrscheinen gegenüber der Transportanstalt kein Rechtsanspruch auf eine Beförderungsleistung im Gegenwert des aufgedruckten Werts geltend gemacht werden. Ein solcher entsteht erst mit dem Verkauf des Fahrscheins durch die Transportanstalt. Im Zeitpunkt der Einfuhr liegen somit keine Fahrscheine im Sinne von Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe d MWSTG vor. Die Einfuhrsteuer berechnet sich auf dem Entgelt¹⁵, das für die Herstellung der Fahrscheine zu entrichten ist, und – soweit nicht bereits im Entgelt enthalten – den Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland.

6 Übersiedlungs-, Ausstattungs- und Erbschaftsgut

6.1 Rechtliche Grundlage

Von der Einfuhrsteuer befreit sind Gegenstände, die der Bundesrat gestützt auf Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe c ZG für zollfrei erklärt hat (Art. 53 Abs. 1 Bst. d MWSTG).

Der Bundesrat hat in den Artikeln 14 bis 16 ZV das in Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe c ZG genannte Übersiedlungs-, Ausstattungs- und Erbschaftsgut für zollfrei erklärt.

Gestützt auf diese Rechtsgrundlage sind folgende Gegenstände von der Einfuhrsteuer befreit:

- Übersiedlungsgut
- Ausstattungsgut
- Erbschaftsgut

6.2 Voraussetzungen

Die unter Ziffer 6.1 genannten Gegenstände sind von der Einfuhrsteuer befreit, sofern die Voraussetzungen für eine zollfreie Einfuhr nach den Artikeln 14 bis 16 ZV erfüllt sind.

7 Gegenstände für gemeinnützige Organisationen, Hilfswerke oder bedürftige Personen

7.1 Rechtliche Grundlage

Von der Einfuhrsteuer befreit sind Gegenstände, die der Bundesrat gestützt auf Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe d ZG für zollfrei erklärt hat (Art. 53 Abs. 1 Bst. d MWSTG).

¹⁵ vgl. Richtlinie 69-03

Der Bundesrat hat in Artikel 17 ZV die in Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe d ZG genannten Gegenstände für gemeinnützige Organisationen, Hilfswerke oder bedürftige Personen für zollfrei erklärt.

Gestützt auf diese Rechtsgrundlage sind von der Einfuhrsteuer befreit:

Gespendete Gegenstände für anerkannte gemeinnützige Organisationen und Hilfswerke oder bedürftige Personen nach Artikel 2 Absatz 1 des Bundesgesetzes vom 24. Juni 1977 über die Zuständigkeit für die Unterstützung Bedürftiger ([SR 851.1](#)).

Die Spende muss für den Zweck, Bedürftigkeit oder Schaden zu lindern, angemessen sein.

7.2 Voraussetzungen

Die unter Ziffer 7.1 genannten Gegenstände sind von der Einfuhrsteuer befreit, sofern die Voraussetzungen für eine zollfreie Einfuhr nach Artikel 17 ZV erfüllt sind.

8 Kunst- und Ausstellungsgegenstände für Museen; Studien und Werke, geschaffen durch im Zollgebiet wohnhafte Kunstschaaffende während eines vorübergehenden Studienaufenthalts im Ausland

8.1 Rechtliche Grundlage

Von der Einfuhrsteuer befreit sind Gegenstände, die der Bundesrat gestützt auf Artikel 8 Absatz 2 Buchstaben g und i ZG für zollfrei erklärt hat (Art. 53 Abs. 1 Bst. d MWSTG).

Der Bundesrat hat in den Artikeln 20 und 22 ZV die in Artikel 8 Absatz 2 Buchstaben g und i ZG genannten Kunst- und Ausstellungsgegenstände für Museen sowie Studien und Werke von schweizerischen Künstlerinnen und Künstlern, die zu Studienzwecken vorübergehend im Ausland weilten, für zollfrei erklärt.

Gestützt auf diese Rechtsgrundlage sind folgende Gegenstände von der Einfuhrsteuer befreit:

- Kunst- und Ausstellungsgegenstände für öffentlich zugängliche Museen (Ziff. 8.2)
- Studien und Werke, geschaffen durch im Zollgebiet wohnhafte Kunstschaaffende während eines vorübergehenden Studienaufenthalts im Ausland (Ziff. 8.3)

8.2 Kunst- und Ausstellungsgegenstände für Museen

Kunst- und Ausstellungsgegenstände für öffentlich zugängliche Museen sind von der Einfuhrsteuer befreit, sofern die Voraussetzungen für eine zollfreie Einfuhr nach Artikel 20 ZV erfüllt sind.

Den Gegenständen für öffentlich zugängliche Museen gleichgestellt sind solche, die ausgestellt werden:

- in öffentlichen Parkanlagen sowie auf öffentlichen Plätzen und Strassen;
- in Gebäuden und Anlagen öffentlichrechtlicher Institutionen; oder
- in privaten Gebäuden und Anlagen, sofern diese allgemein zugänglich sind und nicht kommerziellen Zwecken dienen.

Die Kunst- oder Ausstellungsgegenstände müssen durch die Museen bzw. Aussteller selbst oder unmittelbar für diese eingeführt werden und dürfen im Inland nicht weitergegeben werden. Die Gegenstände müssen nicht Eigentum der Museen bzw. Aussteller sein. Sie können auch Leihgaben von Sammlern sein.

Von der Steuerbefreiung ausgeschlossen sind Gegenstände, die nicht nur zum Ausstellen und Betrachten bestimmt sind, sondern auch verwendet werden zum Musizieren, für eine Kulturhandlung, für die Inneneinrichtung oder für den Unterricht (z. B. Orgeln, Altäre, Teppiche für kirchliche Räume, mobile Trennwände für Museen, Bücher für Bibliotheken und Museen, die zum Lesen ausgeliehen oder für wissenschaftliche Arbeiten benützt werden).

Soll ein von der Einfuhrsteuer befreiter Kunst- oder Ausstellungsgegenstand später zu einem anderen Zweck verwendet werden, hat das Museum bzw. der Aussteller vorgängig eine Bewilligung der Zollkreisdirektion einzuholen, welche die steuerfreie Einfuhr bewilligt hat. Diese Direktion entscheidet über die Nachentrichtung der Einfuhrsteuer. Der Steueranspruch entsteht im Zeitpunkt der Änderung der Verwendung. Dabei wird wie folgt unterschieden:

- der Kunst- oder Ausstellungsgegenstand wird wieder ausgeführt:

Die Einfuhrsteuer wird nicht erhoben, wenn der Kunst- oder Ausstellungsgegenstand nach der Änderung des Verwendungszwecks ohne Ingebrauchnahme und unverändert wieder ausgeführt wird. Diese Voraussetzung gilt als erfüllt, wenn der Gegenstand nachweislich innert 30 Tagen seit der Änderung des Verwendungszwecks wieder ausgeführt wird.

Gelangt der Kunst- oder Ausstellungsgegenstand nicht innert dieser Frist zur Wiederausfuhr, hat das Museum bzw. der Aussteller nachzuweisen, dass der Gegenstand nach Änderung des Verwendungszwecks ohne vorherige Ingebrauchnahme ausgeführt wurde.

- der Kunst- oder Ausstellungsgegenstand verbleibt im Inland:

Die Einfuhrsteuer berechnet sich zu dem im Zeitpunkt der Änderung der Verwendung gültigen Steuersatz. Welcher Steuersatz im Zeitpunkt der Einfuhr des Kunst- oder Ausstellungsgegenstands galt, ist für die nachträglich zu entrichtende Einfuhrsteuer somit unerheblich.

Verkauft der Eigentümer (Museum, Aussteller oder Leihgeber) den Kunst- oder Ausstellungsgegenstand, berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem um die MWST gekürzten Entgelt, das der Käufer zu entrichten hat. Importeur in der Zollanmeldung ist der Käufer des Gegenstandes.

Wird der Gegenstand dagegen nicht verkauft, berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Marktwert des Kunst- oder Ausstellungsgegenstands im Zeitpunkt der Änderung der Verwendung. Importeur in der Zollanmeldung ist der Eigentümer des Gegenstands.

8.3 Studien und Werke, geschaffen durch im Zollgebiet wohnhafte Kunstschaftende während eines vorübergehenden Studienaufenthalts im Ausland

Originalarbeiten, die eine Künstlerin oder ein Künstler mit Wohnsitz im Zollgebiet während eines zeitlich befristeten Studienaufenthalts im Ausland geschaffen hat, sind von der Einfuhrsteuer befreit, sofern die Voraussetzungen für eine zollfreie Einfuhr nach Artikel [22](#) ZV erfüllt sind.

Als Studienaufenthalt gelten namentlich:

- Aus- und Weiterbildungen an einer Schule;
- Aus- und Weiterbildungen, die durch öffentliche oder privatrechtliche Kulturförderungsinstitutionen unterstützt werden; oder

- Aus- und Weiterbildungen in Form einer Zusammenarbeit mit anderen Künstlerinnen und Künstlern oder Institutionen zum Erlernen oder Vertiefen künstlerischer Techniken oder Fertigkeiten.

Die Studien und Werke müssen im Zeitpunkt der Einfuhr Eigentum der Künstlerin oder des Künstlers sein. Dagegen spielt es keine Rolle, ob die Künstlerin oder der Künstler die Studien und Werke selbst einführt oder sie voraus- oder nachschicken lässt. Ebenfalls unerheblich ist, wofür die Studien und Werke nach der Einfuhr verwendet werden.

Den Studien und Werken gleichgestellt sind Meisterstücke, die eine im Zollgebiet wohnhafte Person während eines zeitlich befristeten Studienaufenthaltes an einer ausländischen Schule geschaffen hat, sofern die Schule diesen Sachverhalt bestätigt.

Kein Anspruch auf Steuerbefreiung besteht für Arbeiten, die Drittpersonen gekauft haben und die von ihnen ins Zollgebiet verbracht werden.

9 Gegenstände des Grenzzonenverkehrs und Tiere aus Grenzgewässern

9.1 Rechtliche Grundlage

Von der Einfuhrsteuer befreit sind Gegenstände, die der Bundesrat gestützt auf Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe j ZG für zollfrei erklärt hat (Art. Abs. 1 Bst. d MWSTG).

Der Bundesrat hat in den Artikeln 23 bis 26 ZV die in Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe j ZG genannten Gegenstände des Grenzzonenverkehrs und Tiere aus Grenzgewässern für zollfrei erklärt.

Gestützt auf diese Rechtsgrundlage sind folgende Gegenstände von der Einfuhrsteuer befreit:

- Gegenstände des Grenzzonenverkehrs;
- Trauben und Wein von Grundstücken der Grenzzone;
- Gegenstände des Marktverkehrs;
- Fische aus Grenzgewässern.

9.2 Voraussetzungen

Die Einfuhr der unter Ziffer 9.1 genannten Gegenstände ist von der Einfuhrsteuer befreit, sofern die Voraussetzungen für eine zollfreie Einfuhr nach den Artikeln 23 bis 26 ZV erfüllt sind.

Die Befreiung von der Einfuhrsteuer gilt auch für die Mehrmengen von Trauben und Neuwein, für welche Artikel 24 Absatz 2 ZV einen herabgesetzten Zollansatz vorsieht.

10 Warenmuster, Warenproben und Musteraufmachungen; inländisches Verpackungsmaterial

10.1 Rechtliche Grundlage

Von der Einfuhrsteuer befreit sind Gegenstände, die der Bundesrat gestützt auf Artikel 8 Absatz 2 Buchstaben k und l ZG für zollfrei erklärt hat (Art. 53 Abs. 1 Bst. d MWSTG).

Der Bundesrat hat in den Artikeln 27 und 28 ZV die in Artikel 8 Absatz 2 Buchstaben k und l ZG genannten Warenmuster, Warenproben und inländisches Verpackungsmaterial für zollfrei erklärt.

Gestützt auf diese Rechtsgrundlage sind folgende Gegenstände von der Einfuhrsteuer befreit:

- Warenmuster und Warenproben (Ziff. 10.2)

- inländisches Verpackungsmaterial (Ziff. 10.3)

10.2 Warenmuster und Warenproben

Warenmuster und Warenproben sind von der Einfuhrsteuer befreit, sofern die Voraussetzungen für eine zollfreie Einfuhr nach Artikel 27 ZV erfüllt sind. Eine schematische Darstellung sowie Erläuterungen zu den zollfreien Warenmustern, Warenproben und Musteraufmachungen sind publiziert unter www.tares.admin.ch (→ Erläuterungen → «Vorbemerkungen; III. Besondere Bestimmungen»).

Sind die Voraussetzungen für die zollfreie Einfuhr nicht erfüllt, berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Entgelt bzw. Marktwert¹⁶ der eingeführten Gegenstände.

Von der Einfuhrsteuer befreit sind auch die nachfolgenden Gegenstände:

- Neuerscheinungen von Büchern, Musikwerken oder Theateraufführungen, die zur Besprechung bestimmt sind (Rezensionsexemplare).
- Probedrucke, die ein Verlag oder eine Druckerei dem Autor oder einer Drittperson zum Korrekturlesen zusendet.
- Neuerscheinungen von Ton- und Bildträgern (z. B. Videoaufnahmen, DVDs), die Verlagen oder Redaktionen zur Besprechung zugesandt werden, jedoch höchstens ein Exemplar je Neuerscheinung und nicht mehr als fünf Neuerscheinungen pro Sendung.

Was die steuerliche Behandlung von Computerprogrammen anbelangt, die zum Testen und Beurteilen an Fachjournalisten oder deren Redaktionen eingehen, wird auf die vom BAZG herausgegebene Publikation «[52.21 Software](#)» verwiesen.

Der Einfuhrsteuer unterliegen beispielsweise folgende Gegenstände, für die Artikel 27 ZV keine Zollbefreiung vorsieht:

- Warenmuster und -proben sowie Musteraufmachungen, die auf Bestellung und als Handelsware eingeführt werden;
- Reklamemustersendungen, die zur Abgabe – auch unentgeltlich – an einen anonymen Kreis voraussichtlicher Kunden bestimmt sind;
- verbrauchbare Warenmuster im Warenwert¹⁷ von über CHF 100.- je Muster;
- nicht verbrauchbare Warenmuster im Warenwert von über CHF 100.- je Art und Qualität;
- nicht verbrauchbare Warenmuster in Sendungen mit mehr als einem Muster je Art und Qualität;
- Werbeprospekte und Reklameplakate mit darauf angebrachten oder eingelegten Warenmustern;
- Belegexemplare von Druckerzeugnissen und Datenträgern, die ein Autor oder Künstler kostenlos vom Verlag oder Hersteller erhält, und zwar ungeachtet der Anzahl;
- Warenproben die nicht ausschliesslich Prüfungsobjekt in Bezug auf Qualität, Zusammensetzung, Eigenschaften etc. sind (z. B. Proben zur Prüfung auf Eignung des Materials zur Herstellung bestimmter Gegenstände).

¹⁶ vgl. Richtlinie 69-03

¹⁷ Massgebend ist der Marktwert am Versendungsort. Als solcher gilt der Preis, den eine unabhängige Drittperson dem Versender unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs (Rabatte und Skonti abgezogen) ab Werk zahlen müsste (d. h. ohne Transport-, Versicherungs- und sonstige Kosten bis zum inländischen Bestimmungsort).

10.3 Inländisches Verpackungsmaterial

Inländisches Verpackungsmaterial ist von der Einfuhrsteuer befreit, sofern die Voraussetzungen für eine zollfreie Einfuhr nach Artikel 28 ZV erfüllt sind.

11 Gegenstände für Luftverkehrsunternehmen im Sinne von Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG

Nach Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe e MWSTG sind folgende Gegenstände von der Einfuhrsteuer befreit:

Alle in Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG genannten Gegenstände, die

- Luftverkehrsunternehmen nach Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG im Rahmen einer Lieferung einführen; oder
- solche Luftverkehrsunternehmen ins Inland verbringen, sofern sie die Gegenstände vor der Einfuhr im Rahmen einer Lieferung bezogen haben und nach der Einfuhr für eigene zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeiten (Art. 28 MWSTG) verwenden.

Gestützt auf diese Gesetzesbestimmung wird die steuerbefreite Einfuhr somit gewährt, wenn die folgenden Voraussetzungen nebeneinander erfüllt sind:

- Der Gegenstand ist für ein Luftverkehrsunternehmen im Sinne von Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG bestimmt (Luftverkehrsunternehmen mit Anrecht auf Steuerbefreiung; vgl. Ziff. 11.1);
- Der Gegenstand ist:

ein Luftfahrzeug;

oder

ein Gegenstand zum Einbau in Luftfahrzeuge des Luftverkehrsunternehmens;

oder

ein Gegenstand für den Betrieb oder die Versorgung von Luftfahrzeugen des Luftverkehrsunternehmens (Gegenstand mit Anrecht auf Steuerbefreiung; vgl. Ziff. 11.2).

- Der Gegenstand wird:

dem Luftverkehrsunternehmen geliefert (vgl. Ziff. 11.3);

oder

durch das Luftverkehrsunternehmen ins Inland verbracht, wobei es sich in letzterem Fall um einen Gegenstand handeln muss, den das Luftverkehrsunternehmen bereits vor der Einfuhr im Rahmen einer Lieferung bezogen hat und nach der Einfuhr für eigene zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeiten verwendet (keine Steuerbefreiung ist möglich für Luftfahrzeuge, die einem Luftverkehrsunternehmen nicht geliefert, sondern beispielsweise lediglich ins Aircraft Management übergeben wurden [vgl. unten]).

Die steuerbefreite Einfuhr ist in nachfolgenden Fällen ausgeschlossen:

- der Gegenstand wird dem Luftverkehrsunternehmen nicht geliefert, sondern lediglich zur Erfüllung eines Auftrags übergeben (Arbeiten am Luftfahrzeug, Planung und Durchführung von Flügen für den Eigentümer, Aircraft Management; vgl. Ziff. 11.4);

Beispiel:

Wird dem Luftverkehrsunternehmen ein Luftfahrzeug (ohne Bedienungspersonal) vermietet oder ins Leasing übergeben, d. h. im Sinne des MWST-Rechts gegen Entrichtung eines Entgelts zur Nutzung oder zum Gebrauch überlassen, so gilt dies als Lieferung an das Luftverkehrsunternehmen (Art. 3 Bst. d MWSTG). Davon abzugrenzen ist die Übergabe eines Luftfahrzeugs an das Luftverkehrsunternehmen mit dem Auftrag, das Luftfahrzeug für den Eigentümer zu betreiben, d. h. mit dem übergebenen Luftfahrzeug für den Eigentümer oder für mit diesem eng verbundene Personen Flüge zu planen und durchzuführen. Das Luftverkehrsunternehmen wird für die auftragsgemässe Erfüllung solcher Leistungen entschädigt (Management Fee). Auch wenn der Übergabe eines Luftfahrzeugs an das Luftverkehrsunternehmen ein Vertrag zu Grunde liegt, der die Bezeichnung «Aircraft Leasing» trägt, so ist für die Beurteilung, ob im Mehrwertsteuerrechtlichen Sinn eine Lieferung an das Luftverkehrsunternehmen stattfindet und damit eine steuerbefreite Einfuhr möglich ist, einzig der übereinstimmende wirkliche Wille der Vertragsparteien massgebend. Ein als Leasing bezeichneter Vertrag bedeutet nicht automatisch, dass das Luftfahrzeug dem Luftverkehrsunternehmen im Sinne des MWST-Rechts gegen Entgelt zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen wird (vgl. Ziff. 11.3 und 11.4).

- der ausländische Lieferant verbringt einen Gegenstand ins Inland, um ihn erst im Inland dem Luftverkehrsunternehmen zu liefern (z. B. bei werkvertraglichen Lieferung);

Ausnahme bei Lieferung ab Lager im Inland: vgl. Richtlinie 69-01, Ziffer 3.2.2

- das Luftverkehrsunternehmen führt einen in Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG genannten Gegenstand nach Wartung oder Instandsetzung im Ausland wieder ein, es kann aber über diesen Gegenstand nicht im eigenen Namen wirtschaftlich verfügen und der Gegenstand wurde ihm auch nicht gegen Entgelt zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen (vgl. Ziff. 11.3 und 11.4);
- das Luftverkehrsunternehmen kauft, mietet oder least nur Anteile eines Luftfahrzeugs.

11.1 Luftverkehrsunternehmen im Sinne von Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG

Bei Luftverkehrsunternehmen im Sinne von Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG ist zu unterscheiden zwischen solchen mit Sitz im Inland und solchen mit Sitz im Ausland.

11.1.1 Luftverkehrsunternehmen mit Sitz im Inland

Ein Luftverkehrsunternehmen mit Sitz im Inland gilt als Luftverkehrsunternehmen im Sinne von Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG, wenn:

- es gewerbsmässige Luftfahrt betreibt; und
- seine Beförderungsumsätze aus internationalen Flügen jene aus dem Binnenluftverkehr übersteigen.

Die ESTV hat sämtliche Luftverkehrsunternehmen mit Sitz im Inland, welche diese Voraussetzungen erfüllen, in einer Liste veröffentlicht. Dieses Dokument ist elektronisch verfügbar auf der Homepage der ESTV (www.estv.admin.ch → Mehrwertsteuer → MWST Fachinformationen → Luftverkehr)

11.1.2 Luftverkehrsunternehmen mit Sitz im Ausland

Ein Luftverkehrsunternehmen mit Sitz im Ausland gilt als Luftverkehrsunternehmen im Sinne von Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG, wenn:

- es nachgewiesenermassen gewerbsmässigen Luftverkehr betreibt; und
- seine Umsätze aus internationalen Flügen überwiegen.

11.2 Gegenstände im Sinne von Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG

Als Gegenstände im Sinne von Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG gelten:

- Luftfahrzeuge;
- Gegenstände, die in das Luftfahrzeug eingebaut werden;

Dazu gehören Gegenstände, die mit dem Luftfahrzeug dauerhaft verbunden werden (z. B. Turbinen, Bordmessgeräte) oder dem Luftfahrzeug als Zubehör zuzuordnen sind (z. B. Schwimmwesten, Sauerstoffmasken);

- Gegenstände für den Betrieb des Luftfahrzeugs (z. B. Treib-, Schmierstoffe);
- Gegenstände zur Versorgung des Luftfahrzeugs (z. B. Bordverpflegung, Zeitungen zum Verteilen an die Fluggäste).

11.3 Lieferungen an das Luftverkehrsunternehmen und Verbringen ins Inland eines im Rahmen einer Lieferung erworbenen Gegenstands durch das Luftverkehrsunternehmen

11.3.1 Rechtsgrundlage

Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe e MWSTG sieht bei der Einfuhr die Steuerbefreiung vor für Gegenstände, die:

- in Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG genannt sind; und
- im Rahmen einer Lieferung an Luftverkehrsunternehmen im Sinne von Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG eingehen.

Die Steuerbefreiung bei der Einfuhr wird auch dann gewährt, wenn solche Luftverkehrsunternehmen einen in Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG genannten Gegenstand bereits vor der Einfuhr im Rahmen einer Lieferung bezogen haben und nach der Einfuhr für eigene zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeiten verwenden.

Für Luftfahrzeuge, die einem Luftverkehrsunternehmen lediglich ins Aircraft Management übergeben werden, ist eine Steuerbefreiung ausgeschlossen (vgl. Ziff. 11.4).

Die Lieferung eines Gegenstands und das Verbringen ins Inland eines bereits vor der Einfuhr im Rahmen einer Lieferung bezogenen Gegenstands wird näher umschrieben unter:

- Lieferung von Gegenständen ins Inland (Ziff. 11.3.2)
- Verbringen von Gegenständen durch Luftverkehrsunternehmen ins Inland (Ziff. 11.3.3)

11.3.2 Lieferung von Gegenständen ins Inland

Die Steuerbefreiung wird gewährt, wenn der in Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG genannte Gegenstand dem Luftverkehrsunternehmen mit Anrecht auf Steuerbefreiung im Zeitpunkt der Einfuhr:

- unmittelbar; und
- in seiner Gesamtheit

geliefert wird.

Besonderheiten sind zu beachten, wenn der Gegenstand dem Luftverkehrsunternehmen nach Wartung oder Instandsetzung im Ausland abgeliefert wird (vgl. nachstehender dritter Punkt).

Der Begriff «Lieferung» hat im MWST-Recht einen vom allgemeinen Sprachgebrauch abweichenden Sinn. Gemeint ist nicht der Transport des Gegenstands zu einem Luftverkehrsunternehmen, sondern dessen Lieferung im Sinne von Artikel 3 Buchstabe d MWSTG. Danach gelten als Lieferung:

- das entgeltliche Verschaffen der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen, (z. B. Verkauf eines Luftfahrzeugs an das Luftverkehrsunternehmen);
- das entgeltliche Überlassen eines Gegenstands zum Gebrauch oder zur Nutzung (z. B. Vermietung, Verleasen eines Luftfahrzeugs ohne Bedienungspersonal an das Luftverkehrsunternehmen);
- die entgeltliche Ablieferung von Gegenständen, an denen im Ausland Arbeiten besorgt worden sind (z. B. dem Luftverkehrsunternehmen wird ein von ihm gekauftes oder gemietetes Luftfahrzeug nach Wartung im Ausland abgeliefert).

Als Lieferung gelten auch die kostenlose Ersatz-, Nach- und Garantielieferung von Gegenständen.

Der Gegenstand muss dem Luftverkehrsunternehmen im Zeitpunkt der Einfuhr unmittelbar und in seiner Gesamtheit geliefert werden. Das Luftverkehrsunternehmen muss im Zeitpunkt der Einfuhr somit Abnehmer des gelieferten Gegenstandes sein (Importeur in der Zollanmeldung).

Das Vorliegen einer Lieferung setzt Entgeltlichkeit voraus, d. h. eine Lieferung kann nur dann vorliegen, wenn das Luftverkehrsunternehmen dem Lieferanten für den bezogenen Gegenstand tatsächlich ein Entgelt entrichtet. Das Entgelt kann einmalig, periodisch oder nach Anzahl Flugstunden etc. entrichtet werden. Bei kostenlosen Ersatz-, Nach- oder Garantielieferungen wurde das Entgelt bereits anlässlich der ursprünglichen Lieferung entrichtet.

Nähere Erläuterungen zu den einzelnen Liefertatbeständen:

- Entgeltliches Verschaffen der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen;

Dem Luftverkehrsunternehmen wird die Befähigung verschafft, über einen Gegenstand im eigenen Namen wirtschaftlich zu verfügen. Hierfür entrichtet das Luftverkehrsunternehmen oder an seiner Stelle eine Drittperson dem Lieferanten ein Entgelt.

Wirtschaftliche Verfügungsmacht bedeutet, dass das Luftverkehrsunternehmen frei über den eingeführten Gegenstand und dessen Verwendung verfügen kann. Das Luftverkehrsunternehmen kann den eingeführten Gegenstand selber verbrauchen, gebrauchen oder im eigenen Namen weiterveräußern.

Eine solche Lieferung liegt beispielsweise vor, wenn der Lieferant dem Luftverkehrsunternehmen den Gegenstand verkauft. Ein Verkauf und damit eine Lieferung liegt auch dann vor, wenn ein Eigentumsvorbehalt eingetragen wird (Art. 2 Abs. 1 MWSTV).

- Entgeltliches Überlassen des Gegenstands zum Gebrauch oder zur Nutzung;

Dem Luftverkehrsunternehmen wird ein Gegenstand zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen. Hierfür entrichtet das Luftverkehrsunternehmen oder an seiner Stelle eine Drittperson dem Lieferanten ein Entgelt.

Das Überlassen des Gegenstands zum Gebrauch oder zur Nutzung bedeutet, dass das Luftverkehrsunternehmen aufgrund eines entsprechenden Vertrags das Recht auf Besitz des Gegenstandes erhält und Besitzschutz genießt.

Ein entgeltliches Überlassen zum Gebrauch oder zur Nutzung liegt beispielsweise vor, wenn der Lieferant dem Luftverkehrsunternehmen den Gegenstand vermietet oder verleast. Der Mieter oder Leasingnehmer muss wirtschaftlich unbeschränkt über das Luftfahrzeug verfügen können, d. h. grundsätzlich das alleinige Recht haben, über den Einsatz des Luftfahrzeugs zu entscheiden. Toleriert werden Einschränkungen wie z. B. Überflugsverbote für bestimmte Länder. Die Lieferung kann sowohl durch Luftverkehrsunternehmen als auch durch andere Flugzeugeigentümer, namentlich durch Leasinggesellschaften, erbracht werden.

Kein entgeltliches Überlassen eines Luftfahrzeugs zum Gebrauch oder zur Nutzung und somit keine Lieferung, sondern das Erbringen einer Dienstleistung (Beförderungsleistung) liegt hingegen vor, wenn:

- zusammen mit dem Luftfahrzeug auch das Bedienungspersonal zur Verfügung gestellt wird (z. B. ACMI [Aircraft, Crew, Maintenance, Insurance], wet lease); und
- mit dem Luftfahrzeug eine Güter- oder Personenbeförderung vorgenommen wird (Art. 6 MWSTV).

Als Bedienungspersonal gelten Personen, die im Besitz der gesetzlichen Bewilligungen zur Führung des Luftfahrzeugs sind und die im Arbeits- oder Auftragsverhältnis zum Überlasser des Luftfahrzeuges stehen. Um als Personenbeförderung anerkannt zu werden, muss derjenige, der das Luftfahrzeug zur Verfügung stellt, aus luftverkehrsrechtlicher Sicht befähigt sein, das Personal entsprechend instruieren zu können und Flüge für einen (un)bestimmten Kreis von Personen durchzuführen. Im gegenteiligen Fall handelt es sich um eine Vermietung oder ein Leasing.

Eine Lieferung liegt somit nur vor, wenn das Beförderungsmittel ohne Bedienungspersonal im vorgenannten Sinn zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen wird.

Ebenfalls kein entgeltliches Überlassen zum Gebrauch oder zur Nutzung (keine Lieferung) liegt vor, wenn der eingeführte Gegenstand dem Luftverkehrsunternehmen nur zum Betrieb für den Eigentümer übergeben wird (vgl. Ziff. 11.4).

- Entgeltliche Ablieferung von Gegenständen, an denen im Ausland Arbeiten besorgt worden sind.

Dem Luftverkehrsunternehmen wird ein Gegenstand abgeliefert, an dem im Ausland Arbeiten besorgt worden sind. Hierfür entrichtet das Luftverkehrsunternehmen oder an seiner Stelle eine Drittperson dem Lieferanten ein Entgelt.

Im Rahmen dieser Arbeiten muss der Gegenstand nicht verändert, sondern kann auch bloss geprüft, geeicht, reguliert, in seiner Funktion kontrolliert oder in anderer Weise behandelt worden sein.

Bei der Einfuhr ist zu berücksichtigen, dass der nach der Ausführung von Arbeiten im Ausland dem Luftverkehrsunternehmen abgelieferte Gegenstand im Zeitpunkt der Einfuhr ein steuerbefreiter Gegenstand im Sinne von Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe e MWSTG sein muss. Das bedeutet, dass das Luftverkehrsunternehmen mit Anrecht auf Steuerbefreiung den im Ausland gewarteten oder instand gesetzten Gegenstand vor der Einfuhr im Rahmen eines Kaufs, Leasings oder einer Miete bezogen haben muss oder dass ein Verkauf, eine Vermietung oder ein Verleasen des gewarteten resp. instandgesetzten Gegenstands an das Luftverkehrsunternehmen zur Einfuhr führt. Luftfahrzeuge, die dem Luftverkehrsunternehmen beispielsweise im Rahmen eines Aircraft Management-Vertrags lediglich zum Betreiben für den Eigentümer übergeben wurden, können durch das Luftverkehrsunternehmen auch nach Wartung oder Instandsetzung im Ausland nicht steuerbefreit eingeführt werden, da für das Luftfahrzeug an sich kein Anspruch auf Steuerbefreiung besteht. Das Luftverkehrsunternehmen hat dieses weder gekauft, noch gemietet oder geleast, sondern lediglich ins Aircraft Management übernommen.

Wird ein in Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG genannter Gegenstand einem Luftverkehrsunternehmen mit Anspruch auf Steuerbefreiung verkauft oder gegen Entgelt zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen (Vermietung, Leasing), so muss dieses Luftverkehrsunternehmen bei der Einfuhr Importeurin (Abnehmerin) dieses Gegenstandes sein.

Importeurin ist ein Luftverkehrsunternehmen, wenn einer der folgenden Sachverhalte vorliegt:

- der Lieferant befördert den Gegenstand der Lieferung mit eigenen Mitteln oder eigenem Personal ab einem Ort im Ausland zum Luftverkehrsunternehmen ins Inland. Mit dem Transport des Gegenstands zum Luftverkehrsunternehmen können auch mehrere Lieferungen ausgelöst werden (vgl. Richtlinie 69-01, Ziff. 2.3.2 [Reihengeschäfte])
- der Lieferant beauftragt eine Drittperson mit der Beförderung des Gegenstands ab einem Ort im Ausland zum Luftverkehrsunternehmen ins Inland (Versand des Gegenstands). Mit dem Transport des Gegenstands zum Luftverkehrsunternehmen können auch mehrere Lieferungen ausgelöst werden (vgl. Richtlinie 69-01, Ziff. 2.3.2 [Reihengeschäfte])
- das Luftverkehrsunternehmen holt den Gegenstand der Lieferung beim Lieferanten an einem Ort im Ausland ab und überführt ihn ins Inland, oder es beauftragt eine Drittperson, den Gegenstand an einem Ort im Ausland abzuholen und zu ihm ins Inland zu überführen. Mit der Abholung des Gegenstands durch das Luftverkehrsunternehmen oder durch eine beauftragte Drittperson können mehrere Lieferungen ausgelöst werden (vgl. Richtlinie 69-01, Ziff. 2.3.2 [Reihengeschäfte])

Zu beachten ist, dass bei Reihengeschäften das Luftverkehrsunternehmen nicht Importeurin des Gegenstands ist, wenn beispielsweise ein Zwischenhändler oder eine Leasinggesellschaft den Gegenstand aufgrund einer Unterstellungserklärung Ausland im eigenen Namen einführt und folglich das Luftverkehrsunternehmen auf der Zollanmeldung nur als Empfängerin erscheint.

Im Zeitpunkt der Einfuhr liegt noch keine Lieferung an ein Luftverkehrsunternehmen im Sinne von Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG vor, wenn ein Lieferant mit Sitz im Ausland den Gegenstand ins Inland verbringt, hier bearbeitet oder montiert und den bearbeiteten resp. montierten Gegenstand dem Luftverkehrsunternehmen im Inland abgeliefert (werkvertragliche Lieferung an das Luftverkehrsunternehmen). Solche Einfuhren unterliegen der Einfuhrsteuer.

Bei der Lieferung von Luftfahrzeugen ist denkbar, dass einem Luftverkehrsunternehmen nur Anteile des Luftfahrzeugs verkauft, vermietet oder verleast werden. Wird das Luftfahrzeug dem Luftverkehrsunternehmen nicht in seiner Gesamtheit geliefert, so ist die steuerbefreite Einfuhr nicht möglich (z. B. Einfuhr durch Haltergemeinschaften, bei denen das Luftverkehrsunternehmen nur Teil der Haltergemeinschaft ist).

Schlussendlich gilt nicht jede Übergabe eines Gegenstands an ein Luftverkehrsunternehmen als Lieferung (vgl. Ziff. 11.4).

11.3.3 Verbringen von Gegenständen durch Luftverkehrsunternehmen ins Inland

Die Steuerbefreiung wird ebenfalls gewährt, wenn das Luftverkehrsunternehmen mit Anrecht auf Steuerbefreiung:

- den in Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG genannten Gegenstand bereits vor der Einfuhr im Rahmen einer Lieferung (Kauf, Miete, Leasing) bezogen hat; und
- nach der Einfuhr für eigene zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeiten weiterverwendet.

Im Zeitpunkt der Einfuhr ist der Gegenstand somit im Besitz des Luftverkehrsunternehmens. Es hat den Gegenstand gekauft oder dieser wurde dem Luftverkehrsunternehmen gegen Entrichtung eines Entgelts zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen (Miete, Leasing).

Hat das Luftverkehrsunternehmen den in Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG genannten Gegenstand vor der Einfuhr nicht gekauft und wurde es ihm auch nicht gegen Entgelt zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen (z. B. keine Vermietung, kein Verleasen), so ist keine steuerbefreite Einfuhr möglich. Dies trifft beispielsweise bei Luftfahrzeugen zu, die dem Luftverkehrsunternehmen ins Aircraft Management übergeben wurden (vgl. Ziff. 11.4).

11.4 Fehlende Voraussetzungen für die steuerbefreite Einfuhr von Gegenständen nach Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG

11.4.1 Unterschied zwischen Auftrag zum Betrieb für den Eigentümer und Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung

Die entgeltliche Überlassung eines Gegenstands an ein Luftverkehrsunternehmen zum Gebrauch oder zur Nutzung gilt als Lieferung im Sinne von Artikel 3 Buchstabe d MWSTG.

Nicht als Lieferung gilt die Überlassung des Luftfahrzeugs zusammen mit Bedienungspersonal, das im Besitz der gesetzlichen Bewilligungen zur Führung des Luftfahrzeugs ist (Art. 6 MWSTV).

Von der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung ebenfalls abzugrenzen ist die Übergabe des Luftfahrzeugs an ein Luftverkehrsunternehmen mit dem Auftrag, dieses rund um die Uhr für Flüge mit dem Eigentümer resp. mit diesem eng verbundene Drittpersonen (z. B. Konzerngesellschaften, Aktionäre) einzusetzen. In einem solchen Vertragsverhältnis hält das Luftverkehrsunternehmen das Luftfahrzeug ständig gemäss den Anweisungen der Eigentümer oder deren Aktionäre für diese bereit. Für seine Leistungen (Betrieb des Luftfahrzeugs, Flugplanung und -durchführung) wird das Luftverkehrsunternehmen mit einer sogenannten Management Fee entschädigt.

Um den Vertrag mit dem Auftraggeber (Eigentümer oder Besitzer) erfüllen zu können, bezieht das Luftverkehrsunternehmen für die Verwaltung und den Betrieb des Luftfahrzeugs seinerseits Leistungen von Drittpersonen oder erbringt die entsprechenden Leistungen selbst. Bei den von Drittpersonen bezogenen Leistungen kann es sich sowohl um Lieferungen (z. B. Bezug von Treibstoffen, Catering, Wartungs- und Reparaturleistungen) als auch um Dienstleistungen (z. B. Überflug- und Landerechte, Flugplanung oder Wetterinformation) handeln. Die Kosten für Unterhalt und Betrieb des Luftfahrzeugs trägt das Luftverkehrsunternehmen nicht selber, sondern verrechnet sie an den Eigentümer bzw. den Besitzer weiter. Das Luftverkehrsunternehmen stellt dem Eigentümer bzw. Besitzer des Luftfahrzeugs sowohl die vom Luftverkehrsunternehmen selbst erbrachten (inkl. Management Fees) als auch die von Drittpersonen bezogenen Leistungen in Rechnung.

Übernimmt ein Luftverkehrsunternehmen ein Luftfahrzeug zur Ausführung eines solchen Aircraft Management-Auftrags, ist keine steuerbefreite Einfuhr möglich. Es liegt keine entgeltliche Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung vor, bei der das Luftverkehrsunternehmen frei über das Luftfahrzeug und dessen Verwendung bestimmen kann und bei der dem Eigentümer lediglich ein Entgelt für die Gebrauchsüberlassung entrichtet wird. Das Luftverkehrsunternehmen kann das Luftfahrzeug nicht ohne Einschränkungen für Flüge mit Drittkunden auf dem Markt anbieten und einsetzen.

Auch wenn der Übergabe eines Luftfahrzeugs an ein Luftverkehrsunternehmen mit Anspruch auf Steuerbefreiung ein Vertrag zu Grunde liegt, der die Bezeichnung «Aircraft Leasing» oder Ähnliches trägt, so ist für die Beurteilung, ob eine steuerbefreite Einfuhr möglich ist, einzig der übereinstimmende wirkliche Wille der Vertragsparteien massgebend.

11.4.2 Verträge, die Elemente des Aircraft Managements und der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung kombinieren

Enthält der vorgelegte Vertrag sowohl Elemente einer entgeltlichen Gebrauchsüberlassung als auch Bestimmungen, welche den Einsatz des Luftfahrzeugs für den Eigentümer und für mit ihm verbundene Personen regeln, so ist die steuerfreie Einfuhr nur möglich, wenn das Luftfahrzeug überwiegend für Drittkunden eingesetzt wird. Davon wird ausgegangen, wenn der Vertrag, welcher der Luftfahrzeug-Einfuhr zu Grunde liegt:

- ausdrücklich eine überwiegende Nutzung für Flüge mit Drittkunden vorsieht; oder
- keine Vertragselemente enthält, die gegen eine überwiegende Nutzung für Flüge mit Drittkunden sprechen (z. B. Vertrag enthält hinsichtlich der Nutzung des Luftfahrzeugs keine Vorrechte für den Eigentümer und mit ihm verbundene Personen).

11.4.3 Wiedereinfuhr nach Wartung oder Instandsetzung im Ausland

Lässt ein Luftverkehrsunternehmen mit Anrecht auf Steuerbefreiung im Ausland einen in Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG genannten Gegenstand warten oder instand setzen und führt es diesen anschliessend wieder ein, so liegt die Lieferung eines in Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG genannten Gegenstands an ein Luftverkehrsunternehmen vor (Ablieferung eines Gegenstandes nach Bearbeitung). Bei der Einfuhr wird die Steuerbefreiung jedoch nur dann gewährt, wenn:

- das Luftverkehrsunternehmen im eigenen Namen wirtschaftlich über den Gegenstand verfügen kann, d. h. es diesen kauft oder gekauft hat; oder
- der Gegenstand dem Luftverkehrsunternehmen gegen Entgelt zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen wird oder überlassen wurde, d. h. es den Gegenstand mietet oder least.

Für die Wartung oder Instandsetzung wird keine Steuerbefreiung gewährt, wenn das Luftverkehrsunternehmen den Gegenstand beispielsweise nur ins Aircraft Management übernommen hat.

11.5 Bei der Einfuhr vorzulegende Dokumente

Bei der Einfuhr von Luftfahrzeugen müssen zusätzlich zu den üblicherweise bei der Einfuhr einzureichenden Begleitdokumenten¹⁸ folgende Unterlagen zu Händen des BAZG vorgelegt werden können:

¹⁸ vgl. Art. 25 ZG

- Sämtliche im Zusammenhang mit dem einzuführenden Luftfahrzeug abgeschlossenen Verträge, einschliesslich aller dazugehörenden Anhänge. Schriftliche Verträge müssen rechtsgültig unterzeichnet sein.
- Das ausgefüllte und rechtsgültig unterzeichnete «[52.41 Luftfahrzeug-Wertblatt](#)» (elektronisch verfügbar auf der Homepage des BAZG [www.bazg.admin.ch → Themen → Steuern und Abgaben → Mehrwertsteuer]).
- Sofern anwendbar: Der ausgefüllte und unterzeichnete Fragebogen «[52.42 Einfuhr eines Luftfahrzeugs mit Bedienungspersonal](#)» (elektronisch verfügbar auf der Homepage des BAZG [www.bazg.admin.ch → Themen → Steuern und Abgaben → Mehrwertsteuer]). Als Bedienungspersonal gelten Personen, die im Besitz der gesetzlichen Bewilligungen zur Führung des Luftfahrzeugs sind und im Arbeits- oder Auftragsverhältnis zum Überlasser des Luftfahrzeugs stehen.

12 Inländische Rückgegenstände

Von der Einfuhrsteuer befreit ist die Wiedereinfuhr von Gegenständen, die nach dem Ausfuhrzollverfahren aus dem zollrechtlich freien Verkehr ausgeführt worden sind und unverändert an den Absender im Inland zurückgesandt werden, sofern sie nicht wegen der Ausfuhr von der Steuer (Inland- und Einfuhrsteuer) befreit worden sind. Ist die Einfuhrsteuer beachtlich, erfolgt die Befreiung von der Einfuhrsteuer nicht im Zeitpunkt der Wiedereinfuhr, sondern nachträglich durch Rückerstattung. Die Bestimmungen des Artikels 59 MWSTG gelten sinngemäss (Art. 53 Abs. 1 Bst. f MWSTG).

Nach Artikel 59 Absatz 2 MWSTG wird die Einfuhrsteuer vom BAZG nicht erstattet, wenn der Importeur bei der ESTV oder der STV FL als Steuerpflichtiger eingetragen ist und er die erhobene Einfuhrsteuer in seiner periodischen Abrechnung mit der zuständigen Steuerverwaltung als Vorsteuer nach Artikel 28 ff. MWSTG geltend machen kann.

12.1 Steuerbefreite Veranlagung im Zeitpunkt der Wiedereinfuhr der inländischen Rückgegenstände

12.1.1 Befreiung wegen geringfügigem Einfuhrsteuerbetrag

Ist der Einfuhrsteuerbetrag unbeachtlich, wird die Steuerbefreiung bereits im Zeitpunkt der Wiedereinfuhr der inländischen Rückgegenstände gewährt. Unbeachtlichkeit liegt vor, wenn die Einfuhrsteuer auf den wieder eingeführten Gegenständen weniger als CHF 100.- beträgt. In der Zollanmeldung ist die steuerbefreite Veranlagung als inländische Rückgegenstände zu beantragen.

Die Steuerbefreiung wird nur gewährt, wenn die Gegenstände, die seinerzeit nach dem Ausfuhrverfahren aus dem zollrechtlich freien Verkehr ausgeführt wurden,

- unverändert;
- zum ursprünglichen Absender im Inland

zurückkehren.

Diese Voraussetzungen sind durch zweckdienliche Unterlagen zu belegen (z. B. Veranlagungsverfügung Ausfuhr).

Bestehen Zweifel, ob die Voraussetzungen für die Einfuhrsteuerbefreiung erfüllt sind, wird die Steuer bei der Wiedereinfuhr erhoben. In solchen Fällen kann die Befreiung unter Vorlage entsprechender Nachweise auf dem Weg der Rückerstattung¹⁹ geltend gemacht werden.

12.1.2 Befreiung aus verwaltungsökonomischen Gründen

Auch wenn der Steuerbetrag CHF 100.- und mehr ausmacht (keine Befreiung wegen geringfügigem Einfuhrsteuerbetrag) wird aus verwaltungsökonomischen Gründen in folgenden Fällen die Befreiung von der Einfuhrsteuer im Zeitpunkt der Wiedereinfuhr auf Antrag hin gewährt:

- Die Gegenstände wurden im Ausland nicht ausgehändigt und der Einfuhrsteuerbetrag beträgt weniger als CHF 1'000.–.

Für die Gewährung der Steuerbefreiung müssen folgende Bedingungen nebeneinander erfüllt sein:

- Die Einfuhrsteuer auf den seinerzeit bei der Ausfuhr nach dem Ausfuhrzollverfahren veranlagten und nun wieder eingeführten Gegenständen beträgt weniger als CHF 1'000.–;
- der Transporteur (Post, Kurierfirma etc.) hat die Gegenstände im Ausland dem Empfänger nicht ausgehändigt, was die anmeldepflichtige Person mit zweckdienlichen Unterlagen zu belegen hat;
- bei der Ausfuhr der Gegenstände hat das BAZG gestützt auf Artikel 60 MWSTG keine Einfuhrsteuer erstattet;
- die Gegenstände gehen unverändert an den ursprünglichen Absender im Inland zurück;
- der ursprüngliche Absender ist im Inland bei der ESTV oder der STV FL als Steuerpflichtiger eingetragen.

Bestehen Zweifel, ob die Voraussetzungen für die Einfuhrsteuerbefreiung erfüllt sind, wird die Einfuhrsteuer bei der Wiedereinfuhr erhoben. In solchen Fällen kann die Befreiung unter Vorlage entsprechender Nachweise auf dem Weg der Rückerstattung²⁰ geltend gemacht werden.

- Wiedereinfuhr von gebrauchtem Montagewerkzeug

Die Einfuhrsteuer wird nicht erhoben bei der Wiedereinfuhr von gebrauchtem Handwerkzeug sowie gebrauchten Instrumenten und Apparaten (Montagewerkzeug), welche eine im Inland domizilierte Person vorübergehend für die Ausführung von Montagearbeiten ins Ausland verbracht hat oder dorthin verbringen liess und hierbei nach dem Ausfuhrzollverfahren veranlagt hat resp. veranlagen liess.

Bestehen Zweifel, ob die Voraussetzungen für die Einfuhrsteuerbefreiung erfüllt sind, wird die Steuer bei der Wiedereinfuhr erhoben. In solchen Fällen kann die Befreiung unter Vorlage entsprechender Nachweise auf dem Weg der Rückerstattung²¹ geltend gemacht werden.

¹⁹ vgl. Richtlinie 69-07

²⁰ vgl. Richtlinie 69-07

²¹ vgl. Richtlinie 69-07

- Wiedereinfuhr von gebrauchtem Umzugsgut

Die Einfuhrsteuer wird nicht erhoben bei der Wiedereinfuhr von Umzugsgut in gebrauchtem Zustand, das eine Person zur persönlichen Verwendung im Ausland seinerzeit nach dem Ausfuhrzollverfahren ausgeführt hat und das von dieser Person nach der Verwendung im Ausland wieder eingeführt wird.

Bestehen Zweifel, ob die Voraussetzungen für die Einfuhrsteuerbefreiung erfüllt sind, wird die Steuer bei der Wiedereinfuhr erhoben. In solchen Fällen kann die Befreiung unter Vorlage entsprechender Nachweise auf dem Weg der Rückerstattung²² geltend gemacht werden.

- Wiedereinfuhr von ausweislos ausgeführten privaten Strassenmotorfahrzeugen (ausgenommen Veteranenfahrzeuge) und Kleinschiffen

Als private Strassenmotorfahrzeuge gelten Personenwagen, Motorräder, Kleinmotorräder und Motorwagen zu Campingzwecken, sowie von solchen Fahrzeugen gezogene Anhänger, die privat verwendet werden. Als Kleinschiffe gelten Segelschiffe, Motorboote, Rafts, Ruderboote, Schlauchboote, Paddelboote, Kajaks und Pedalos.

Private Strassenmotorfahrzeuge und Kleinschiffe werden bei der Wiedereinfuhr steuerfrei zugelassen, sofern folgende Bedingungen nebeneinander erfüllt sind:

- Das private Strassenmotorfahrzeug oder das Kleinschiff befand sich vor der Ausfuhr im zollrechtlich freien Verkehr;
- das private Strassenmotorfahrzeug oder das Kleinschiff wurde vor der Ausfuhr von einer natürlichen Person (keine juristische Person) im Inland verwendet;
- die Ausfuhr des privaten Strassenmotorfahrzeugs oder des Kleinschiffes erfolgte ohne Zollanmeldung, weshalb dem Exporteur keine Veranlagungsverfügung Ausfuhr ausgehändigt wurde;
- das private Strassenmotorfahrzeug oder das Kleinschiff wurde im Ausland nicht verändert;
- das private Strassenmotorfahrzeug oder das Kleinschiff geht an den ursprünglichen Absender im Inland zurück.

Bestehen Zweifel, ob die Voraussetzungen für die Einfuhrsteuerbefreiung erfüllt sind, wird die Steuer bei der Wiedereinfuhr erhoben. In solchen Fällen kann die Befreiung unter Vorlage entsprechender Nachweise auf dem Weg der Rückerstattung²³ geltend gemacht werden.

12.2 Steuerbefreiung von inländischen Rückgegenständen durch Rückerstattung

Kann bei der Wiedereinfuhr der inländischen Rückgegenstände weder eine Befreiung wegen geringfügigem Einfuhrsteuerbetrag noch eine Befreiung aus verwaltungsökonomischen Gründen gewährt werden (vgl. Ziff. 12.1) oder unterbleibt bei einem dieser Sachverhalte der Antrag auf Steuerbefreiung, wird die Einfuhrsteuer erhoben und die Befreiung erfolgt auf dem Weg der Rückerstattung, sofern die entsprechenden Voraussetzungen hierfür erfüllt sind. Die Erstattung ist innert fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres zu beantragen, in dem die Veranlagungsverfügung MWST ausgestellt wurde. Zuständig für die Behandlung des Antrags ist

²² vgl. Richtlinie 69-07

²³ vgl. Richtlinie 69-07

die Zollkreisdirektion, in deren Kreis die Wiedereinfuhr stattfand. Näheres zum Vorgehen und zu den Voraussetzungen für die Rückerstattung vgl. Richtlinie 69-07.

13 Elektrizität in Leitungen, Gas über das Erdgasverteilnetz und Fernwärme

Elektrizität, Gas und Wärme sind Gegenstände im Sinne der Einfuhrsteuer (Art. 52 MWSTG in Verbindung mit Art. 3 Bst. b MWSTG). Bei deren Einfuhr ist das Steuerobjekt der Einfuhr gegeben.

Gestützt auf Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe g MWSTG sind Elektrizität, Gas und Fernwärme von der Einfuhrsteuer befreit, sofern:

- die Elektrizität mittels Leitungen;
- das Erdgas über das Erdgasverteilnetz; und
- die Wärme über das Fernwärmenetz

aus dem Ausland ins Inland transportiert werden.

Diese Gegenstände unterliegen der MWST im Inland, da sich der Ort der Lieferung am Ort befindet, an dem 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 tatsächlich genutzt oder verbraucht wird (Art. 7 Abs. 2 MWSTG). Die Besteuerung derartiger Lieferungen fällt somit in den Zuständigkeitsbereich der ESTV oder der STV FL.

Die genannten Gegenstände unterliegen der Einfuhrsteuer, wenn sie nicht in Leitungen resp. nicht über das zugehörige Verteilnetz eingeführt werden (Gas in Behältern, Tankwagen etc.).

14 Gegenstände nach völkerrechtlichen Verträgen steuerfrei

14.1 Rechtsgrundlagen

Gegenstände sind von der Einfuhrsteuer befreit, wenn sie aufgrund eines völkerrechtlichen Vertrags steuerfrei sind (Art. 53 Abs. 1 Bst. h MWSTG).

Voraussetzung ist, dass dieser Vertrag durch die Schweiz ratifiziert wurde und dass er eine Befreiung von der Einfuhrsteuer vorsieht.

Die Abkommen, Verträge, Vereinbarungen und Übereinkommen erklären bestimmte Gegenstände als von der Einfuhrsteuer befreit. Der Umfang der Einfuhrsteuerbefreiung und die hierfür einzuhaltenden Auflagen ergeben sich aus dem Wortlaut der einzelnen Abkommen, Verträge oder Übereinkommen.

Folgende internationale Abkommen, Verträge, Übereinkommen und Vereinbarungen, die unter gewissen Voraussetzungen die Befreiung von der Einfuhrsteuer oder andere die Mehrwertsteuer betreffende Erleichterungen vorsehen, seien als Beispiele genannt:

- Ersatzteile für EUROP-Wagen mit Begleitschein Form. C – EUROP, sofern die Voraussetzungen des Zollabkommens über die zur Ausbesserung von EUROP-Wagen verwendeten Ersatzteile erfüllt sind ([SR 0.631.145.272](#));
- Gegenstände zur vorübergehenden Verwendung, die nach dem Übereinkommen der vorübergehenden Verwendung (Istanbuler Übereinkommen; [SR 0.631.24](#)) von der Einfuhrsteuer befreit sind, sofern die Schweiz sich bei der Ratifizierung des Istanbuler Übereinkommens die Erhebung der Zollabgaben und der Einfuhrsteuer nicht vorbehalten hat;

- Lehrmittel für italienische Schulen in der Schweiz, die nach der Vereinbarung zwischen der Schweiz und Italien betreffend die Befreiung von Zollabgaben auf der Einfuhr von Lehrmitteln für Schweizer Schulen in Italien und italienischen Schulen in der Schweiz abgabenfrei sind ([SR 0.631.145.149.454](#));
- Handelsmuster und Werbematerial, die nach dem Internationalen Abkommen zur Erleichterung der Einfuhr von Handelsmustern und Werbematerial ([SR 0.631.244.52](#)) abgabenfrei sind ([vgl. nachfolgende Ziffer 14.2](#));
- In der Rheinschifffahrt verwendeter Dieselkraftstoff, der nach dem Abkommen über die zoll- und abgabenrechtliche Behandlung des Gasöls, das als Schiffsbedarf in der Rheinschifffahrt verwendet wird, abgabenfrei ist ([SR 0.631.253.224.1](#));
- Gegenstände für Truppen von Teilnehmerstaaten der Partnerschaft für Frieden (PFP-Truppen), die nach der Verordnung über die Zoll- und Steuerbefreiung der Truppen im Rahmen des PFP-Truppenstatus von der MWST befreit sind ([SR 510.81](#));
- Gegenstände, die gemäss [Anhang 9](#) (Normes et Pratiques Recommandées Internationales – Facilitation) zum Übereinkommen über die internationale Zivilluftfahrt abgabenfrei sind ([SR 0.748.0](#));
- Gegenstände, die gemäss dem Abkommen vom 28. November 2007 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Atomgemeinschaft über die Mitgliedschaft der Schweiz im europäischen gemeinsamen Unternehmen für den ITER und die Entwicklung der Fusionsenergie abgabenfrei sind ([SR 0.424.112](#));
- Gegenstände, die gemäss Schweizerisch-deutschem Abkommen über den Grenz- und Durchgangsverkehr ([SR 0.631.256.913.61](#)), gemäss Schweizerisch-österreichischem Abkommen über den Grenzverkehr ([SR 0.631.256.916.31](#)), gemäss Übereinkunft zwischen der Schweiz und Frankreich betreffend die grenznachbarlichen Verhältnisse und Beaufsichtigung der Grenzwaldungen ([SR 0.631.256.934.99](#)) oder gemäss Abkommen zwischen der Schweiz und Italien betreffend den Grenz- und Weideverkehr ([SR 0.631.256.945.41](#)) abgabenfrei sind;
- Übereinkommen über den Austausch von Reagenzien zur Blutgruppenbestimmung ([SR 0.812.31](#)), Europäisches Übereinkommen über den Austausch von Reagenzien zur Gewebstypisierung ([SR 0.812.32](#)) und Übereinkommen über den Austausch von therapeutischer Substanzen menschlichen Ursprungs ([SR 0.812.161](#));

Reagenzien zur Blutgruppenbestimmung und zur Gewebstypisierung sind von der Einfuhrsteuer befreit, wenn die:

- im Europäischen Übereinkommen über den Austausch von Reagenzien zur Blutgruppenbestimmung ([SR 0.812.31](#)); oder
- im Europäischen Übereinkommen über den Austausch von Reagenzien zur Gewebstypisierung ([SR 0.812.32](#))

festgelegten Bedingungen eingehalten sind.

Das Gleiche gilt für therapeutische Substanzen, wenn die im Europäischen Übereinkommen über den Austausch therapeutischer Substanzen ([SR 0.812.161](#)) festgelegten Bedingungen eingehalten sind.

Als Reagenzien im Sinne der Übereinkommen gelten:

- Reagenzien menschlichen, tierischen, pflanzlichen und sonstigen Ursprungs zur Blutgruppenbestimmung und zur Feststellung von Blutunverträglichkeiten;
- Reagenzien menschlichen, tierischen, pflanzlichen und andern Ursprungs, die zur Gewebstypisierung verwendet werden.

Als therapeutische Substanzen im Sinne der Übereinkommen gelten menschliches Blut und seine Derivate.

Die Reagenzien und therapeutischen Substanzen müssen von einer Bescheinigung begleitet sein, dass sie gemäss Protokoll zu den Übereinkommen hergestellt worden sind. Sie dürfen nur für medizinische Zwecke, also nicht kommerziell verwendet werden. Ihre Verwendung darf mit keinem Gewinn verbunden sein.

Die Einfuhr von anderen Reagenzien und anderen Blutderivaten unterliegt der Einfuhrsteuer.

- Apparate und Instrumente für die Hochalpine Forschungsstation Jungraujoch (nicht veröffentlichter Bundesratsbeschluss vom 20. Juli 1931).

14.2 Drucksachen

14.2.1 Touristisches Werbematerial nach Anlage B.7 des Istanbul Übereinkommens

Von der Einfuhrsteuer befreit sind:

- Faltprospekte, Broschüren, Magazine, Reiseführer, Plakate (auch eingerahmt), Fotografien (auch eingerahmt), Landkarten, Buntglaspapier, Kalender aller Art, sofern offensichtlich zum Besuch fremder Länder anregend (insbesondere um an kulturellen, touristischen, sportlichen oder beruflichen Treffen oder Veranstaltungen teilzunehmen) und zur Gratisverteilung bestimmt. Die private Reklame darf im Maximum 25% betragen.
- Listen und Jahrbücher ausländischer Hotels, die von offiziellen Fremdenverkehrsorganisationen oder in deren Auftrag veröffentlicht werden sowie von ausländischen Verkehrsunternehmen herausgegebene Fahrpläne, sofern zur Gratisverteilung bestimmt. Die private Reklame darf im Maximum 25% betragen.
- Drucksachen für den Eigengebrauch der von den nationalen Fremdenverkehrsorganisationen anerkannten oder bezeichneten Vertreter und Korrespondenten (sogenanntes technisches Material), wie Jahrbücher aller Art, Telefonverzeichnisse, Hotellisten, Messekataloge, handwerkliche Muster von geringem Wert, Prospekte über Museen, Universitäten, Bäder und ähnliche Einrichtungen. Nicht zur Verteilung bestimmt.

14.2.2 Werbedrucksachen für Ausstellungen und Messen nach Anlage B.1 des Istanbul Übereinkommens

Von der Einfuhrsteuer befreit sind:

- Werbedrucksachen wie Kataloge, Prospekte, Preislisten, Plakate, Kalender (auch mit Bildern) und ungerahmte Fotografien für Ausstellungen, Messen und ähnliche Veranstaltungen. Die Werbung für die ausgestellte ausländische Ware muss offensichtlich sein. Voraussetzung ist weiter, dass die Drucksachen unentgeltlich aus dem Ausland angeliefert und nur auf der Veranstaltung gratis an die Besucher verteilt werden. Der Gesamtwert und die Menge der Drucksachen müssen der Art der Veranstaltung, ihrer Besucherzahl und dem Ausmass der Beteiligung des Ausstellers angemessen sein.
- Akten, schriftliche Aufzeichnungen, Formulare und sonstige Schriftstücke zur Verwendung auf oder im Zusammenhang mit internationalen Treffen, Konferenzen oder Kongressen.

14.2.3 Andere kommerzielle Werbedrucksachen nach dem Internationalen Abkommen zur Erleichterung der Einfuhr von Handelsmustern und Werbematerial

Von der Einfuhrsteuer befreit sind:

Kataloge, Prospekte, Preislisten, Geschäftsanzeigen, Abreiss- und Taschenkalender sowie Pulttagenden, die sich beziehen auf:

- Waren, die von einer im Ausland ansässigen natürlichen oder juristischen Person zum Verkauf oder zur Miete angeboten werden; oder
- Dienstleistungen, die von einer im Ausland ansässigen natürlichen oder juristischen Person im Transportgewerbe oder in der kommerziellen Versicherung angeboten werden.

Alle Drucksachen müssen sichtbar den Namen des im Ausland ansässigen Anbieters tragen. Die zusätzliche Nennung inländischer Vertreter oder Händler wird toleriert, jedoch darf im Zusammenhang mit den eingeführten Drucksachen keine Rechnungsstellung an eine im Inland ansässige Person erfolgen. Bei Kalendern und Agenden muss der Werbecharakter für die genannten Waren oder Dienstleistungen offensichtlich sein.

Werden mehrere Drucksachen eingeführt und übersteigt deren Gesamtgewicht ein Kilogramm brutto, so gilt: Für die Steuerbefreiung müssen die in der Sendung enthaltenen einzelnen Drucksachen oder Zusammenstellungen unterschiedlicher Drucksachen für verschiedene Empfänger bestimmt sein (jeder Empfänger darf nur eine Drucksache oder nur eine Zusammenstellung erhalten). Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn die Drucksachen bzw. Zusammenstellungen bereits bei der Einfuhr an verschiedene Empfänger adressiert sind. Unadressierte Drucksachen bzw. Zusammenstellungen müssen im Zeitpunkt der Einfuhr für die direkte Zustellung an die verschiedenen Empfänger bestimmt sein (z. B. durch Verteilorganisationen).

14.2.4 Dokumente für Luftverkehrsgesellschaften gemäss Übereinkommen über die internationale Zivilluftfahrt

Von der Einfuhrsteuer befreit sind:

Luftfrachtbriefe, Flugscheine, Einsteckhüllen für Flugscheine, Übergewichtsgepäcksscheine, Gutscheine für Hotels, Bus, Taxi, Mahlzeiten usw., Schaden- und Unregelmässigkeitsrapporte, Flugbegleitscheine, Gepäck- und Warenetiketten, Fahrpläne und Kursbücher, sofern sie:

- Eigentum einer Gesellschaft mit Sitz im Ausland sind,
- von der Gesellschaft selbst eingeführt werden,
- den Aufdruck der Gesellschaft tragen, und
- nicht für den Verkauf im Inland vorgesehen sind.

15 Gegenstände im Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung oder der aktiven Veredelung mit Rückerstattung eingeführt

15.1 Rechtliche Grundlage

Von der Einfuhrsteuer befreit sind Gegenstände, die nach den Artikeln 9 und 58 ZG im Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung oder nach den Artikeln 12 und 59 ZG im Zollverfahren der aktiven Veredelung mit Rückerstattungsanspruch ins Inland eingeführt werden (Art. 53 Abs. 1 Bst. i MWSTG).

Von der Steuerbefreiung ausgenommen ist das Entgelt für den Gebrauch der Gegenstände im Inland (Art. 54 Abs. 1 Bst. d MWSTG).

Zu unterscheiden ist wie folgt:

- Gegenstände, die nach dem Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung vorübergehend eingeführt werden (Ziff. 15.2);
- Gegenstände, die nach dem Zollverfahren der aktiven Veredelung vorübergehend eingeführt werden und bei denen die Einfuhrsteuer mit Rückerstattungsanspruch veranlagt wird (Ziff. 15.3).

15.2 Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung

Gegenstände, die nach dem Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung ins Inland eingeführt werden, sind von der Einfuhrsteuer befreit, sofern dieses Zollverfahren ordnungsgemäss abgeschlossen wird.

Von dieser Steuerbefreiung ausgenommen ist das Entgelt für den Gebrauch der Gegenstände im Inland (Art. 54 Abs. 1 Bst. d MWSTG). Die auf dem Gebrauch geschuldete Einfuhrsteuer wird nach dem ordnungsgemässen Abschluss des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung veranlagt.

Findet kein ordnungsgemässer Abschluss des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung statt, wird die bei der Einfuhr bedingt veranlagte (sichergestellte) Einfuhrsteuer endgültig erhoben.

Für weitere Informationen zur Veranlagung der Einfuhrsteuer beim Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung, vgl. die Richtlinie 69-10.

15.3 Zollverfahren der aktiven Veredelung – Einfuhrsteuer mit Rückerstattungsanspruch veranlagt

Gegenstände, die nach dem Zollverfahren der aktiven Veredelung ins Inland eingeführt werden und bei denen die Einfuhrsteuer mit Rückerstattungsanspruch veranlagt wird, sind von der Einfuhrsteuer befreit, sofern das Verfahren ordnungsgemäss abgeschlossen wird.

Beim ordnungsgemässen Abschluss des Zollverfahrens der aktiven Veredelung wird die erhobene Einfuhrsteuer erstattet. Keine Erstattung durch das BAZG erfolgt, wenn der Importeur bei der ESTV oder der STV FL als Steuerpflichtiger eingetragen und berechtigt ist, die erhobene Einfuhrsteuer in der periodischen Abrechnung mit der zuständigen Steuerverwaltung vollumfänglich als Vorsteuer geltend zu machen.

Findet kein ordnungsgemässer Abschluss des Zollverfahrens der aktiven Veredelung statt, wird die erhobene Einfuhrsteuer ebenfalls nicht erstattet.

Für weitere Informationen zur Veranlagung der Einfuhrsteuer beim Zollverfahren der aktiven Veredelung, vgl. die Richtlinie 69-11.

16 Gegenstände zur Lohnveredelung durch im Inland Steuerpflichtige im Zollverfahren der aktiven Veredelung eingeführt – Einfuhrsteuer nach dem Nichterhebungsverfahren veranlagt

16.1 Rechtliche Grundlage

Von der Einfuhrsteuer befreit sind Gegenstände, die zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrags von einer im Inland als steuerpflichtig eingetragenen Person vorübergehend ins Inland eingeführt und nach dem Zollverfahren der aktiven Veredelung mit bedingter Zahlungspflicht (Nichterhebungsverfahren) veranlagt werden (Art. 12 und 59 ZG; Art. 53 Abs. 1 Bst. j MWSTG).

16.2 Voraussetzungen

Die Steuerbefreiung wird gewährt, wenn die Gegenstände:

- zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrags;
- von einer bei der ESTV oder der STV FL als Steuerpflichtige eingetragenen Person;
- im Zollverfahren der aktiven Veredelung unter Anwendung des Nichterhebungsverfahrens vorübergehend eingeführt werden

und

das Zollverfahren der aktiven Veredelung ordnungsgemäss abgeschlossen wird.

Für Zwecke der Einfuhrsteuer wird beim aktiven Veredelungsverkehr die Einfuhr von Gegenständen zur Garantiereparatur (Ausbesserung aufgrund einer Garantieverpflichtung des Lieferanten) der Einfuhr von Gegenständen zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrags gleichgestellt.

Findet kein ordnungsgemässer Abschluss des Zollverfahrens der aktiven Veredelung statt, wird die bei der Einfuhr bedingt veranlagte Einfuhrsteuer endgültig erhoben.

Für weitere Informationen zur Veranlagung der Einfuhrsteuer beim Zollverfahren der aktiven Veredelung, vgl. die Richtlinie 69-13.

17 Wiedereinfuhr nach Lohnveredelung (Werkvertrag) im Ausland – Abschluss des Zollverfahrens der passiven Veredelung

17.1 Rechtliche Grundlage

Von der Einfuhrsteuer befreit sind Gegenstände, die nach den Artikeln 13 und 60 ZG zur passiven Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrages aus dem Inland ausgeführt wurden und an den Absender im Inland zurückgesandt werden (Art. 53 Abs. 1 Bst. k MWSTG). Nicht befreit ist das Entgelt nach Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe e MWSTG.

17.2 Voraussetzungen und zu besteuernendes Entgelt

Gegenstände, die:

- nach den Artikeln 13 und 60 ZG im Zollverfahren der passiven Veredelung;
- zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrages vorübergehend ausgeführt wurden; und
- an den Absender im Inland zurückgesandt werden;

sind von der Einfuhrsteuer befreit, sofern dieses Zollverfahren bei der Wiedereinfuhr der Gegenstände ordnungsgemäss abgeschlossen wird.

Beim Zollverfahren der passiven Veredelung wird laut Zollrecht unter gewissen Voraussetzungen der Äquivalenzverkehr bewilligt. Äquivalenzverkehr bedeutet, dass die zur Bearbeitung resp. Verarbeitung ausgeführten Gegenstände durch ausländische Gegenstände ersetzt werden dürfen. Dabei müssen ausländische Gegenstände in gleicher Menge sowie von gleicher Beschaffenheit und Qualität wie die ausgeführten Gegenstände verwendet werden. Wird der Äquivalenzverkehr gemäss Zollrecht bewilligt, so gilt dieser auch für die Veranlagung der Einfuhrsteuer, da beim Zollverfahren der passiven Veredelung eine Abrechnungspflicht besteht und beim Äquivalenzverkehr nachgewiesen werden muss, dass ausländische Gegenstände gleicher Menge, Beschaffenheit und Qualität verwendet wurden. Die Steuerberechnungsgrundlage nach Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe e MWSTG (vgl. unten) ist somit auch dann anwendbar, wenn nach der Lohnveredelung nicht die seinerzeit ausgeführten Gegenstände wieder eingeführt werden, sondern die im Äquivalenzverkehr ersetzten Gegenstände. Nicht bewilligt wird der Äquivalenzverkehr beim Ausbesserungsverkehr (Reparaturverkehr; vgl. hierzu auch Ziffer 17.3).

Findet kein ordnungsgemässer Abschluss des Zollverfahrens der passiven Veredelung statt und werden die Gegenstände wieder ins Inland verbracht, können diese unter bestimmten Voraussetzungen als Gegenstände betrachtet werden, die steuerbefreit sind wegen Wiedereinfuhr nach einer Ausfuhr im Ausfuhrzollverfahren zur Lohnveredelung im Ausland (Art. 53 Abs. 1 Bst. I MWSTG; vgl. Richtlinie 69-14).

Von der Steuerbefreiung ausgenommen ist das Entgelt²⁴ für die an den Gegenständen im Ausland besorgten Arbeiten, und zwar selbst dann, wenn kein Neumaterial hinzugefügt worden ist (Art. 54 Abs. 1 Bst. e MWSTG). Zu diesem Entgelt gehören, sofern nicht bereits darin enthalten, auch die Kosten für das Befördern oder Versenden der Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland.

Für die Veranlagung der Einfuhrsteuer nach dieser Gesetzesbestimmung genügt es nicht, dass die Gegenstände zur Veredelung ausgeführt wurden. Sie müssen zur Lohnveredelung ausgeführt worden sein und an den Absender im Inland zurückgesandt werden. Lohnveredelung liegt für Zwecke der Einfuhrsteuer vor, wenn ein Veredelungsunternehmen die ausgeführten Gegenstände im Auftrag und auf Rechnung derjenigen Person veredelt, welche die zu veredelnden Gegenstände zur Verfügung gestellt hat.

Nicht möglich ist die Besteuerung gestützt auf Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe k in Verbindung mit Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe e MWSTG, wenn die Gegenstände an das Veredelungsunternehmen oder eine Drittperson verkauft wurden oder bei der Wiedereinfuhr nicht mehr an den Absender im Inland zurückgehen. Bei solchen Sachverhalten wird das gesamte für das Veredelungserzeugnis zu entrichtende Entgelt (Kosten für die unveredelten Gegenstände + Veredelung) bzw. ihr Marktwert²⁵.

Besondere Bestimmungen gelten für die:

- Einfuhr von Ersatzgegenständen anstelle der ausgebesserten Gegenstände (Ziff. 17.3);
- Wiedereinfuhr von Gegenständen nach Garantiausbesserung (Ziff. 17.4);
- Wiedereinfuhr von Gegenständen nach kostenloser Ausbesserung aus Kulanz (Ziff. 17.5).

17.3 Einfuhr von Ersatzgegenständen anstelle der ausgebesserten Gegenstände

Gelangen beim Ausbesserungsverkehr nicht die ausgebesserten Gegenstände, sondern Ersatzgegenstände zur Einfuhr, kann das Zollverfahren der passiven Veredelung nicht ordnungsgemäss abgeschlossen werden. Bei der Überführung der Ersatzgegenstände in den zollrechtlich freien Verkehr ist hinsichtlich der Einfuhrsteuer folgendermassen zu unterscheiden:

- Einfuhr von Ersatzgegenständen nach Ausfuhr von Gegenständen zur Ausbesserung im Rahmen eines Werkvertrags;

Werden Gegenstände für einen Auftraggeber gegen Entgelt ausgebessert, so gilt dies als Lohnveredelung von Gegenständen im Rahmen eines Werkvertrags. Werden dem Auftraggeber anstelle der ausgebesserten Gegenstände Ersatzgegenstände zugestellt, so ist Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe k MWSTG (Ziff. 17.1) nicht mehr anwendbar

²⁴ vgl. Richtlinie 69-03

²⁵ vgl. Richtlinie 69-03

(kein Äquivalenzverkehr beim Ausbesserungsverkehr). Bei der Einfuhr der Ersatzgegenstände sind hinsichtlich der Steuerberechnungsgrundlage jedoch allenfalls die Bestimmungen über die Austauschreparatur²⁶ zu berücksichtigen.

- Einfuhr von Ersatzgegenständen nach Ausfuhr von Gegenständen zur Ausbesserung – Zustellung der Ersatzgegenstände im Rahmen einer Garantieverpflichtung des Lieferanten ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts;

Hat der Abnehmer Gegenstände ausgeführt oder ausführen lassen, um sie im Rahmen einer Garantieverpflichtung des Lieferanten ausbessern zu lassen, und erhält er anstelle der ausgebesserten Gegenstände Ersatzgegenstände (Garantieersatz), für die er kein zusätzliches Entgelt entrichten muss, so ist Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe k MWSTG (Ziff. 17.1) nicht anwendbar. Die steuerfreie Einfuhr der Ersatzgegenstände ist unter bestimmten Voraussetzungen jedoch möglich (vgl. Ziff. 23).

- Einfuhr von Ersatzgegenständen nach Ausfuhr von Gegenständen zur Ausbesserung – Zustellung der Ersatzgegenstände aus Kulanz des Lieferanten ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts.

Vom kostenlosen Garantieersatz abzugrenzen sind Sachverhalte, bei denen der Lieferant dem Abnehmer Ersatzgegenstände aus Kulanz ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts zugehen lässt (z. B. nach Ablauf der Garantieperiode). Bei solchen Sachverhalten wurden Gegenstände zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrags vorübergehend ausgeführt. Anstelle der ausgebesserten Gegenstände erhält der Abnehmer jedoch Ersatzgegenstände. Für diese muss er aus Kulanz des Lieferanten kein zusätzliches Entgelt entrichten. Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe k MWSTG (Ziff. 17.1) ist bei solchen Sachverhalten nicht anwendbar (kein Äquivalenzverkehr beim Ausbesserungsverkehr). Dennoch ist unter gewissen Voraussetzungen die steuerfreie Einfuhr der Ersatzgegenstände möglich (vgl. Ziff. 23).

Für weitere Informationen zur Veranlagung der Einfuhrsteuer beim Zollverfahren der passiven Veredelung, vgl. die Richtlinie 69-14.

17.4 Wiedereinfuhr von Gegenständen nach Garantiausbesserung

Die Rechtsgrundlage gemäss Ziffer 17.1 ist nicht anwendbar bei der Wiedereinfuhr von Gegenständen nach Garantiausbesserung.

Ausbesserungsleistungen des Lieferanten im Rahmen seiner Garantieverpflichtung gegenüber dem Abnehmer sind Bestandteil eines bereits bestehenden Vertrags (z. B. Kaufvertrag) und nicht eines separaten Werkvertrags (kein separater Auftrag zur Lohnveredelung). Deshalb gelten zur Garantiausbesserung ausgeführte Gegenstände nicht als solche, die im Rahmen eines Werkvertrags zur Lohnveredelung ausgeführt wurden. Die Voraussetzungen für eine Einfuhr gestützt auf Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe k MWSTG (Ziff. 17.1) sind nicht erfüllt. Dennoch können Gegenstände, die der Lieferant im Rahmen seiner Garantieverpflichtung ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts ausgebessert hat, unter gewissen Voraussetzungen steuerfrei wieder eingeführt werden (vgl. Ziff. 22).

17.5 Wiedereinfuhr von Gegenständen nach kostenloser Ausbesserung aus Kulanz

Von Garantiausbesserungen abzugrenzen sind Sachverhalte, bei denen der Lieferant die Ausbesserung aus Kulanz (z. B. nach Ablauf der Garantieperiode) ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts besorgt hat. Bei solchen Sachverhalten wurden die Gegenstände zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrags vorübergehend ausgeführt, weshalb Artikel

²⁶ vgl. Richtlinie 69-03

53 Absatz 1 Buchstabe k MWSTG (Ziff.17.1) anwendbar ist. Da bei Kulanzfällen für die Ausbesserung jedoch kein zusätzliches Entgelt berechnet wird, ist unter gewissen Voraussetzungen die steuerfreie Wiedereinfuhr möglich (vgl. Ziff. 23).

18 Wiedereinfuhr mit Abschluss des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung

18.1 Rechtliche Grundlage

Von der Einfuhrsteuer befreit sind Gegenstände, die nach den Artikeln 9 und 58 ZG zur vorübergehenden Verwendung aus dem Inland ausgeführt wurden und an den Absender im Inland zurückgesandt werden (Art. 53 Abs. 1 Bst. k MWSTG). Nicht befreit ist das Entgelt nach Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe e MWSTG.

18.2 Voraussetzungen und zu besteuernendes Entgelt

Gegenstände, die

- nach den Artikeln 9 und 58 ZG im Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung ausgeführt wurden; und
- an den Absender im Inland zurückgesandt werden;

sind von der Einfuhrsteuer befreit, sofern dieses Zollverfahren bei der Wiedereinfuhr der Gegenstände ordnungsgemäss abgeschlossen wird.

Findet kein ordnungsgemässer Abschluss dieses Zollverfahrens statt und werden die Gegenstände wieder ins Inland verbracht, können diese unter bestimmten Voraussetzungen als inländische Rückgegenstände eingeführt werden (Art. 53 Abs. 1 Bst. f MWSTG; vgl. Ziff. 12).

Von der Steuerbefreiung ausgenommen ist das Entgelt²⁷ für die an den Gegenständen im Ausland vorgenommenen Arbeiten, und zwar selbst dann, wenn kein Neumaterial hinzugefügt worden ist (Art. 54 Abs. 1 Bst. e MWSTG). Bei Gegenständen, die nach dem Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung ausgeführt werden, kann während der Verwendung im Ausland beispielsweise ein Schaden auftreten, der eine Ausbesserung im Ausland notwendig macht, die dem Absender der Gegenstände im Inland in Rechnung gestellt wird. Zu besteuern sind nur Entgelte, die der Importeur der wieder eingeführten Gegenstände (= seinerzeitiger Absender der Gegenstände) zu entrichten hat oder hatte. Ist bei der Wiedereinfuhr ein derartiges Entgelt zu besteuern, gehören auch die Kosten²⁸ für das Befördern oder Versenden der Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland dazu, sofern diese Kosten im Entgelt nicht bereits enthalten sind.

Für weitere Informationen zur Veranlagung der Einfuhrsteuer beim Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung bei der Ausfuhr, vgl. die Richtlinie 69-12.

19 Wiedereinfuhr nach Ausfuhr im Ausfuhrzollverfahren zur Lohnveredelung (Werkvertrag) im Ausland

19.1 Rechtliche Grundlage

Gegenstände werden zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrags vorübergehend ausgeführt. Bei der Ausfuhr werden sie nach dem Ausfuhrzollverfahren und bei der Wiedereinfuhr nach dem Zollverfahren der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr veranlagt.

Bei der Wiedereinfuhr sind diese Gegenstände gemäss Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe l MWSTG von der Einfuhrsteuer befreit, sofern nachgewiesen wird, dass sie:

²⁷ vgl. Richtlinie 69-03

²⁸ vgl. Richtlinie 69-03

- nach dem Ausfuhrzollverfahren im Rahmen eines Werkvertrags zur Lohnveredelung vorübergehend ausgeführt wurden; und
- an den Absender im Inland zurückgesandt werden.

Im Unterschied zum Zollverfahren der passiven Veredelung wird bei diesem Verfahren der Äquivalenzverkehr nicht toleriert (vgl. auch Ziff. 19.3). Nach der Lohnveredelung im Ausland müssen die seinerzeit ausgeführten Gegenstände wieder eingeführt werden.

Von der Steuerbefreiung ausgenommen ist das Entgelt für die an den Gegenständen im Ausland besorgten Arbeiten (Art. 54 Abs. 1 Bst. f MWSTG).

19.2 Voraussetzungen und zu besteuernendes Entgelt

Die Wiedereinfuhr von Gegenständen, die nicht im Zollverfahren der passiven Veredelung, sondern im Ausfuhrzollverfahren vorübergehend ins Ausland verbracht worden sind, ist von der Einfuhrsteuer befreit, wenn folgende Voraussetzungen nebeneinander erfüllt sind:

- Die nach dem Ausfuhrzollverfahren ausgeführten Gegenstände sind zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrags ausgeführt worden;
- anlässlich der Ausfuhr der Gegenstände ist keine Einfuhrsteuer aufgrund von Artikel 60 MWSTG erstattet worden; und
- die Gegenstände gehen an den ursprünglichen Absender im Inland zurück.

Von der Befreiung ausgenommen ist das Entgelt²⁹ für die im Ausland an den Gegenständen besorgten Arbeiten (Art. 3 Bst. d Ziff. 2 MWSTG), und zwar selbst dann, wenn kein Neumaterial hinzugefügt worden ist (Art. 54 Abs. 1 Bst. f MWSTG). Zu diesem Entgelt gehören, sofern nicht bereits darin enthalten, auch die Kosten³⁰ für das Befördern oder Versenden der Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland.

Besondere Bestimmungen gelten für die:

- Wiedereinfuhr von Gegenständen nach Garantiausbesserung (Ziff. 19.3);
- Wiedereinfuhr von Gegenständen nach kostenloser Ausbesserung aus Kulanz (Ziff. 19.4);
- Einfuhr von Ersatzgegenständen anstelle der ausgebesserten Gegenstände (Ziff. 19.5).

19.3 Wiedereinfuhr von Gegenständen nach Garantiausbesserung

Die Rechtsgrundlage gemäss Ziffer 19.1 ist nicht anwendbar bei der Wiedereinfuhr von Gegenständen nach Garantiausbesserung.

Ausbesserungsleistungen des Lieferanten im Rahmen seiner Garantieverpflichtung gegenüber dem Abnehmer sind Bestandteil eines bereits bestehenden Vertrags (z. B. Kaufvertrag) und nicht eines separaten Werkvertrags (kein separater Auftrag zur Lohnveredelung). Deshalb gelten zur Garantiausbesserung ausgeführte Gegenstände nicht als solche, die im Rahmen eines Werkvertrags zur Lohnveredelung ausgeführt wurden. Die Voraussetzungen für eine Einfuhr gestützt auf Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe I MWSTG (Ziff. 19.1) sind nicht erfüllt. Dennoch können Gegenstände, die der Lieferant im Rahmen seiner Garantieverpflichtung ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts ausgebessert hat, unter gewissen Voraussetzungen steuerfrei wieder eingeführt werden (vgl. Ziff. 22).

²⁹ vgl. Richtlinie 69-03

³⁰ vgl. Richtlinie 69-03

19.4 Wiedereinfuhr von Gegenständen nach kostenloser Ausbesserung aus Kulanz

Von Garantieausbesserungen abzugrenzen sind Sachverhalte, bei denen der Lieferant die Ausbesserung aus Kulanz (z. B. nach Ablauf der Garantieperiode) ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts besorgt hat. Bei solchen Sachverhalten wurden Gegenstände zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrages vorübergehend ausgeführt, weshalb Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe I MWSTG (Ziff. 19.1) anwendbar ist. Da bei Kulanzfällen für die Ausbesserung jedoch kein zusätzliches Entgelt berechnet wird, ist unter gewissen Voraussetzungen die steuerfreie Wiedereinfuhr möglich (vgl. Ziff. 23).

19.5 Einfuhr von Ersatzgegenständen anstelle der ausgebesserten Gegenstände

Gelangen beim Ausbesserungsverkehr nicht die ausgebesserten Gegenstände, sondern Ersatzgegenstände zur Einfuhr, sind die Voraussetzungen für eine Einfuhr gestützt auf Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe I MWSTG (Ziff. 19.1) nicht mehr erfüllt, da nicht die seinerzeit ausgeführten Gegenstände eingeführt werden. Bei der Überführung der Ersatzgegenstände in den zollrechtlich freien Verkehr ist hinsichtlich der Einfuhrsteuer folgendermassen zu unterscheiden:

- Einfuhr von Ersatzgegenständen nach Ausfuhr von Gegenständen zur Ausbesserung im Rahmen eines Werkvertrags:

Werden Gegenstände für einen Auftraggeber gegen Entgelt ausgebessert, so gilt dies als Lohnveredelung von Gegenständen im Rahmen eines Werkvertrags. Werden dem Auftraggeber anstelle der ausgebesserten Gegenstände Ersatzgegenstände zugestellt, so ist Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe I MWSTG (Ziff. 19.1) nicht mehr anwendbar. Bei der Einfuhr der Ersatzgegenstände sind hinsichtlich der Steuerberechnungsgrundlage jedoch allenfalls die Bestimmungen über die Austauschreparatur³¹ zu berücksichtigen.

- Einfuhr von Ersatzgegenständen nach Ausfuhr von Gegenständen zur Ausbesserung, im Rahmen einer Garantieverpflichtung des Lieferanten ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts zugestellt:

Hat der Abnehmer Gegenstände ausgeführt oder ausführen lassen, um sie im Rahmen einer Garantieverpflichtung des Lieferanten ausbessern zu lassen, und erhält er anstelle der ausgebesserten Gegenstände Ersatzgegenstände, für die er kein zusätzliches Entgelt entrichten muss, so ist Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe I MWSTG (Ziff. 19.1) nicht anwendbar. Die steuerfreie Einfuhr der Ersatzgegenstände ist unter bestimmten Voraussetzungen jedoch möglich (vgl. Ziff. 22).

- Einfuhr von Ersatzgegenständen nach Ausfuhr von Gegenständen zur Ausbesserung, aus Kulanz des Lieferanten ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts zugestellt:

Vom kostenlosen Garantieersatz abzugrenzen sind Sachverhalte, bei denen der Lieferant dem Abnehmer Ersatzgegenstände aus Kulanz ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts zugehen lässt (z. B. nach Ablauf der Garantieperiode). Bei solchen Sachverhalten wurden Gegenstände zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrages vorübergehend ausgeführt. Anstelle der ausgebesserten Gegenstände erhält der Abnehmer jedoch Ersatzgegenstände. Für diese muss er aus Kulanz des Lieferanten kein zusätzliches Entgelt entrichten. Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe I MWSTG (Ziff. 19.1) ist bei solchen Sachverhalten nicht anwendbar. Dennoch ist unter gewissen Voraussetzungen die steuerfreie Einfuhr der Ersatzgegenstände möglich (vgl. Ziff. 23).

³¹ vgl. Richtlinie 69-03

Für weitere Informationen zur Veranlagung der Einfuhrsteuer beim Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung bei der Ausfuhr, vgl. die Richtlinie 69-14.

20 Gegenstände durch den Bundesrat von der Einfuhrsteuer befreit (Diplomatengut, Gegenstände für Konsulate, Ehrenpreise, Speisewagenvorräte etc.)

20.1 Rechtliche Grundlage

Gegenstände, die der Bundesrat nach Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe a ZG für zollfrei erklärt, sind von der Einfuhrsteuer befreit (Art. 53 Abs. 2 MWSTG).

Der Bundesrat hat in Artikel 113 MWSTV gestützt auf Artikel 53 Absatz 2 MWSTG folgende Gegenstände von der Einfuhrsteuer befreit:

- Gegenstände für Staatsoberhäupter sowie für diplomatische, konsularische und internationale Stellen und deren Mitglieder, die nach Artikel 6 ZV zollfrei sind (Ziff. 20.2)
- Särge, Urnen und Trauerschmuck, die nach Artikel 7 ZV zollfrei sind (Ziff. 20.3)
- Ehrenpreise, Erinnerungszeichen und Ehrengaben, die nach Artikel 8 ZV zollfrei sind (Ziff. 20.4)
- Speisewagenvorräte, die nach Artikel 10 ZV zollfrei sind (Ziff. 20.5)
- Vorräte, Ersatzteile und Ausrüstungsgegenstände auf Schiffen, die nach Artikel 11 ZV zollfrei sind (Ziff. 20.6)
- Vorräte, Ersatzteile und Ausrüstungsgegenstände an Bord von Luftfahrzeugen, die nach Artikel 12 ZV (Ziff. 20.7)

20.2 Gegenstände für Staatsoberhäupter sowie für diplomatische, konsularische und internationale Stellen und deren Mitglieder

Von der Einfuhrsteuer befreit sind Gegenstände für Staatsoberhäupter sowie für diplomatische, konsularische und internationale Stellen und deren Mitglieder, die nach Artikel 6 ZV zollfrei sind.

Nachstehender Ziffer 20.8 enthält eine Liste der internationalen Organisationen, mit denen Verträge, Vereinbarungen oder Beschlüsse bestehen, die bestimmte Gegenstände von der Einfuhrsteuer befreien. Der Umfang der Einfuhrsteuerbefreiung und die hierfür einzuhaltenden Auflagen ergeben sich aus dem Wortlaut der einzelnen Vereinbarungen und Beschlüsse.

20.3 Särge mit Leichen, Urnen mit Asche verbrannter Leichen, Trauerschmuck und Trauerkränze

Von der Einfuhrsteuer befreit sind Särge mit Leichen, Urnen mit Asche verbrannter Leichen, Trauerschmuck und Trauerkränze, die nach Artikel 7 ZV zollfrei sind.

Das Entgelt für die Überführung der Leichen oder Asche ins Inland und die Bestattung unterliegt auch dann nicht der Einfuhrsteuer, wenn es von einer im Inland wohnhaften Person entrichtet wird.

Von der Einfuhrsteuer nicht befreit sind:

- Trauerschmuck und Trauerkränze, die eine im Inland domizilierte Person für ein Begräbnis im Inland kauft;
- Trauerschmuck und Trauerkränze, die eine Gärtnerei oder ein Ladengeschäft im Auftrag einer im In- oder Ausland domizilierten Person zum Ort der Bestattung oder an einen anderen Ort im Inland liefert;
- leere Särge und Urnen.

20.4 Ehrenpreise, Erinnerungszeichen und Ehrengaben

Von der Einfuhrsteuer befreit sind Ehrenpreise, Erinnerungszeichen oder Ehrengaben, die nach Artikel 8 ZV zollfrei sind.

Nach dieser Bestimmung sind von der Einfuhrsteuer befreit:

- Ehrenpreise und Erinnerungszeichen, die vom Empfänger eingeführt oder an ihn gesandt werden;
- Ehrengaben von Personen mit Sitz oder Wohnsitz ausserhalb des Zollgebietes für inländische Feste.

20.5 Speisewagenvorräte

Von der Einfuhrsteuer befreit sind Speisewagenvorräte, die nach Artikel 10 ZV zollfrei sind.

Nach dieser Bestimmung sind Speisewagenvorräte in internationalen Eisenbahnzügen von der Einfuhrsteuer befreit, sofern folgende Voraussetzungen nebeneinander erfüllt sind:

- Die Speisewagenvorräte stammen aus dem zollrechtlich freien Verkehr eines durch den Zug befahrenen Landes;
- die Speisewagenvorräte werden in Mengen mitgeführt, die jeweils für eine normale Versorgung bei der Hin- und Rückfahrt auf der gesamten Strecke benötigt werden; und
- die Speisewagenvorräte werden im Zug selbst konsumiert.

20.6 Vorräte, Ersatzteile und Ausrüstungsgegenstände auf Schiffen

Von der Einfuhrsteuer befreit sind Vorräte, Ersatzteile und Ausrüstungsgegenstände auf Schiffen, die nach Artikel 11 ZV zollfrei sind.

Nach dieser Bestimmung sind Schiffsvorräte auf Güterschiffen und Schiffen des Linienverkehrs von der Einfuhrsteuer befreit, wenn folgende Voraussetzungen nebeneinander erfüllt sind:

- Die Vorräte sind für die Verwendung an Bord bestimmt;
- die Vorräte werden nicht an Land gebracht; und
- das Schiff verbleibt nur vorübergehend im Zollgebiet.

Die Schiffsvorräte auf den übrigen Schiffen sind von der Einfuhrsteuer befreit, wenn das Schiff nicht in Häfen, an Landstellen oder an Bojen im Inland anlegt.

Als Schiffsvorräte gelten Treibstoffe und Schmiermittel sowie Güter, die zum Gebrauch oder zum Verkauf an Bord eines Schiffes bestimmt sind. Nicht als Schiffsvorräte gelten die Schiffersatzteile und die Schiffsausrüstung.

20.7 Vorräte, Ersatzteile und Ausrüstungsgegenstände an Bord von Luftfahrzeugen

Von der Einfuhrsteuer befreit sind Vorräte an Bord von Luftfahrzeugen, die nach Artikel 12 ZV zollfrei sind. Unter diese Bestimmung fallen Vorräte zur Verpflegung der Passagiere oder zum Verkauf an Bord eines Luftfahrzeugs, wenn sie während eines Aufenthalts im Inland an Bord verbleiben.

Ersatzteile oder Ausrüstungsgegenstände für Luftfahrzeuge sind von der Einfuhrsteuer befreit, sofern sie nach Artikel 12 ZV zollfrei sind. Darunter fallen Ersatzteile oder Ausrüstungsgegenstände, wenn sie an Bord eines ausländischen Luftfahrzeugs verbleiben.

20.8 Verträge, Vereinbarungen und Beschlüsse mit internationalen Organisationen

Ergänzung zu Ziffer 20.2

Mit den nachstehend genannten internationalen Organisationen wurden Abkommen, Verträge, Übereinkommen und Vereinbarungen abgeschlossen, wonach unter gewissen Voraussetzungen Gegenstände von der Einfuhrsteuer befreit sind (z. B. Gegenstände für den persönlichen Gebrauch und / oder für den amtlichen Gebrauch).

Internationale Organisationen mit Sitz in der Schweiz

ACICI /AITIC	Agence de coopération et d'information pour le commerce international / Agentur für Internationale Handelsinformation und -kooperation, Genève (SR 0.192.122.632.13)
ACP	Groupe des Etats d'Afrique, des Caraïbes et du Pacifique
AELE / EFTA	Association européenne de libre-échange / Europäische Freihandelsassoziation, Genève (SR 0.192.122.632.3); Cour de justice AELE
AMA	Agence mondiale antidopage / Anti-Doping-Weltagentur, Lausanne (SR 0.192.120.240)
APEF	Association des pays exportateurs de minerai de fer / Vereinigung Eisenerz exportierender Staaten, Genève (SR 0.192.122.931)
BAD	Banque asiatique de développement / Asiatische Entwicklungsbank, Zürich (SR 0.192.122.975)
BM	Bureau de la Banque Mondiale
BRI / BIZ / BIS	Banque des Règlements Internationaux / Bank für Internationalen Zahlungsausgleich, Basel (SR 0.192.122.971.3)
CCI	Centre du Commerce International CNUCED / OMC
CDI	Commission du droit international (organe de l'ONU)
CERN	Organisation européenne pour la recherche nucléaire / Europäische Organisation für Kernphysikalische Forschung, Genève (SR 0.192.122.42)
CICR / IKRK	Comité international de la Croix-Rouge / Internationales Komitee vom Roten Kreuz, Genève (SR 0.192.122.50)
CNUCED/ UNCTAD	Conférence des Nations Unies sur le commerce de développement
Cour OSCE	Cour de conciliation et d'arbitrage au sein de l'OSCE / Vergleichs- und Schiedsgerichtshof innerhalb der OSZE, Genève (SR 0.192.120.193.1)
CS	Centre Sud, Genève (SR 0.192.122.972.11)
FISCR	Fédération internationale des Sociétés de la Croix-Rouge et du Croissant Rouge / Internationale Föderation der nationalen Rotkreuz- und Rothalbmondgesellschaften, Genève (SR 0.192.122.51); Fonds Masambo
G 15	Groupe des 15 (Groupe à haut niveau des pays en développement)

GFATM	Fonds mondial de lutte contre le sida, la tuberculose et le paludisme / Globaler Fonds zur Bekämpfung von Aids, Tuberkulose und Malaria (SR 0.192.122.818.11)
HCR	Haut Commissariat des Nations Unies pour les réfugiés
LEA	Délégation permanente de la Ligue des Etats Arabes
MACAO	Office économique et commercial de Macao auprès de l'OMC
OAT	Délégation permanente de l'Organisation arabe du travail
OCI	Délégation permanente de l'Organisation de la Conférence islamique
OIF	Délégation permanente de l'Organisation internationale de la francophonie
OIM / IOM	Organisations internationale pour les migrations / Internationale Organisation für Migration, Genève (SR 0.192.122.935)
OIPC / ICDO	Organisation internationale de protection civile / Organisation für Zivilschutz, Genève (SR 0.192.122.52)
OIT / IAO / ILO	Organisation international du travail / Internationale Arbeitsorganisation, Genève (SR 0.192.120.282)
OMC / WTO	Organisation mondiale du Commerce / Welthandelsorganisation, Genève (SR 0.192.122.632) ; Centre consultatif sur la législation de l'OMC
OMM / WMO	Organisation météorologique mondiale / Meteorologische Weltorganisation, Genève (SR 0.192.120.242)
OMPI / WIPO	Organisation mondiale de la propriété intellectuelle / Weltorganisation für geistiges Eigentum, Genève (SR 0.192.122.23)
OMS / WHO	Organisation mondiale de la santé / Weltgesundheitsorganisation, Genève (SR 0.192.120.281)
ONU / UNO	Organisation des Nations Unies / Organisation der Vereinten Nationen, Genève (SR 0.192.120.1)
OTIF	Organisation intergouvernementale pour les transports internationaux ferroviaires / Organisation für den internationalen Eisenbahnverkehr, Bern (SR 0.192.122.742)
PNUD	Programme des Nations Unies pour le développement
PNUE	Programme des Nations Unies pour l'environnement
SIECA	Délégation en Europe du Traité général d'intégration Economique Centralaméricaine
UA	Délégation permanente de l'Union africaine
UE	Délégation permanente de la Commission des CE; Bureau liaison du Secrétariat général du Conseil de l'UE
UI / IPU	Union interparlementaire / Interparlamentarischen Union, Genève (SR 0.192.121.71)
UICN / IUCN	Union internationale pour la conservation de la nature et des ressources / Internationale Union zur Erhaltung der Natur und der natürlichen Lebensräume, Gland (SR 0.192.122.451)
UIT	Union internationale des télécommunications
UNICEF	Fonds des Nations Unies pour l'enfance
UNIFEM	Fonds de développement des Nations Unies pour la femme
UNITAR	Institut des Nations Unies pour la formation et la recherche

UPEACE	Université pour la Paix
UPOV	Union internationale pour la protection des obtentions végétales ; Internationaler Verband zum Schutz von Pflanzenzüchtungen, Genève (SR 0.192.122.25)
UPU	Union postale universelle / Weltpostverein, Bern (SR 0.192.120.278.3)
(Iles Pacif.)	Délégation permanente du Forum des Iles du Pacifique auprès de l'OMC
(Malte)	Délégation de l'Ordre souverain et militaire de Malte auprès de l'ONU

Internationale Organisationen mit Sitz im Ausland

AIEA	Agence internationale de l'énergie atomique, Sitz Wien
CE	Conseil de l'Europe / Europarat, Sitz Strassburg (SR 0.192.110.36)
CEPM	Centre européen pour les prévisions météorologiques à moyen terme / Europäisches Zentrum für mittelfristige Wettervorhersage, Sitz Grossbritannien (SR 0.192.110.942.9)
CPI	Cour pénale internationale / Internationaler Strafgerichtshof (IStGH), Sitz Den Haag (SR 0.192.110.931.2)
ESA	Agence spatiale européenne / Europäische Weltraumorganisation, Sitz Paris (SR 0.425.09)
ESO	Organisation européenne pour les recherches astronomiques dans l'hémisphère austral / Europäische Organisation für Astronomische Forschung in der Südlichen Hemisphäre, Sitz München, Observatorium: Chile (SR 0.192.110.942.7)
EUMETSAT	Organisation européenne pour l'exploitation de satellites météorologiques / Europäische Organisation für die Nutzung von meteorologischen Satelliten, Sitz Darmstadt (SR 0.192.110.942.6)
EUTELSAT	Organisation européenne de télécommunications par satellite / Europäische Fernmeldesatellitenorganisation (SR 0.192.110.978.41)
FAO	Organisation internationale pour l'alimentation et l'agriculture / Ernährungs- und Landwirtschaftsorganisation der Vereinten Nationen, Sitz Rom (SR 0.910.5)
FIDA	Fonds international de développement agricole / Internationaler Fonds für landwirtschaftliche Entwicklung, Sitz Rom (SR 0.192.122.972.0)
IATA	Association internationale du transport aérien, Sitz Montréal (SR 0.192.122.748)
INTELSAT	Organisation internationale des télécommunications par satellites / Internationale Fernmeldesatellitenorganisation, Washington (SR 0.192.110.978.4)
OACI	Organisation de l'aviation civile internationale, Sitz Montréal (SR 0.748.0)
OCDE	Organisation de coopération et de développement économique, Sitz Paris
OEB	Organisation européenne des brevets / Europäische Patentorganisation, Sitz München (SR 0.192.110.923.2 ; vgl. auch Ziff. 5.4)
OMT	Organisation mondiale du tourisme, Sitz Madrid

ONUDI	Organisation des Nations Unies pour le développement industriel, Sitz Wien
UNESCO	Organisation des Nations Unies pour l'éducation, la science et la culture / Organisation der Vereinten Nationen für Erziehung, Wissenschaft und Kultur, Sitz Paris (SR 0.192.120.241); Bureau international de l'éducation (BIE)

21 Münz- und Feingold

21.1 Rechtliche Grundlage

Gemäss Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe m MWSTG in Verbindung mit Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 12 MWSTG sind folgende Gegenstände bei der Einfuhr von der MWST befreit:

- staatlich geprägte Goldmünzen der Zolltarif-Nummern 7118.9000, 9705.3100 und 9705.3900 (Ziff. 21.2);
- Gold zu Anlagezwecken (Ziff. 21.3);
- Gold in Rohform oder in Form von Halbzeug, zur Raffination oder Wiedergewinnung bestimmt (Ziff. 21.4);
- Gold in Form von Abfällen und Schrott (Ziff. 21.5).

21.2 Staatlich geprägte Goldmünzen

Von der MWST befreit sind nach Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 12 Buchstabe a MWSTG staatlich geprägte Goldmünzen der Zolltarif-Nummern 7118.9000, 9705.3100 und 9705.3900.

Die Befreiung schliesst auch Münzen ein, die nicht mehr bestehende Gebietskörperschaften kraft ihrer Münzhoheit prägen liessen.

Nicht steuerbefreit sind münzenähnliche Medaillen aus Gold sowie Münzen aus Platin.

21.3 Gold zu Anlagezwecken

Von der MWST befreit ist nach Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 12 Buchstaben b und c MWSTG:

- Gold zu Anlagezwecken im Mindestfeingehalt von 995 Tausendsteln, in Form von:
 1. gegossenen Barren, versehen mit der Angabe des Feingehalts und dem Stempelzeichen eines anerkannten Prüfer-Schmelzers; oder
 2. gestanzten Plättchen, versehen mit der Angabe des Feingehalts und dem Stempelzeichen eines anerkannten Prüfer-Schmelzers oder einer in der Schweiz registrierten Verantwortlichkeitsmarke.

Befreit sind demnach gegossene Barren und gestanzte Plättchen aus Gold im Mindestfeingehalt von 995 Tausendsteln. Sie müssen mindestens eine Feingehaltsangabe und das Stempelzeichen eines anerkannten Prüfer-Schmelzers tragen. Bei gestanzten Plättchen genügt anstelle des Stempelzeichens eines anerkannten Prüfer-Schmelzers eine in der Schweiz registrierte Verantwortlichkeitsmarke.

Die Form der Barren und Plättchen spielt keine Rolle (rechteckig, rund, oval, dreieckig etc.). Ebenfalls unerheblich sind zusätzliche erhabene oder eingeprägte Verzierungen, Logos, bildliche Darstellungen und dergleichen.

Der Einfuhrsteuer unterliegen jedoch Schmuckwaren, wie z. B. Barren und Plättchen, die gefasst sind, eine Lochung zum Durchziehen einer Halskette aufweisen oder mit einer Aufhängeöse versehen sind.

- Gold in Form von Granalien im Mindestfeingehalt von 995 Tausendsteln, die von einem anerkannten Prüfer-Schmelzer verpackt und versiegelt wurden.

Als Granalien werden kugel- oder körnerähnliche Gebilde bezeichnet, die durch Schmelzen hergestellt wurden. Sie werden unter anderem zwischen Banken gehandelt (in der Regel in Säcken von 10 kg). Der Bundesrat hat Granalien aus Gold von der MWST befreit, wenn sie einen Mindestfeingehalt von 995 Tausendsteln aufweisen und von einem anerkannten Prüfer-Schmelzer verpackt und versiegelt worden sind.

Die Liste der international anerkannten Prüfer-Schmelzer für Gold ist abrufbar unter: <https://www.lbma.org.uk/> → Good Delivery → Good Delivery Current List.

Hinweis zu Anlagegold, das nur das Zeichen eines ehemals anerkannten Prüfer-Schmelzers trägt (Good Delivery Former List): der Prüfer-Schmelzer wird dann als anerkannt angesehen, wenn nachgewiesen werden kann, dass er zum Zeitpunkt des Anbringens des Zeichens anerkannt war.

21.4 Gold in Rohform oder in Form von Halbzeug, zur Raffination oder Wiedergewinnung bestimmt

Von der MWST befreit ist nach Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 12 Buchstaben d und e MWSTG Gold:

- in Rohform, d. h. in Pulverform, in Form von Körnern, Blöcken, Granalien, gegossenen Barren und Stäben etc. sowie im Naturzustand, vom Ganggestein befreit, in Blöcken, Klumpen, Kristallen, Nuggets etc.;
- in Form von Halbfabrikaten, d. h. in massiven Stäben, Stäbchen, Drähten, Profilen sowie Barren, Platten, Blättern, Bändern oder Streifen, unmittelbar durch Walzen oder Ziehen oder durch Zuschneiden (z. B. im Fall der Bänder, Streifen oder Scheiben) aus gewalztem Material gewonnen.

Das Gold muss zur Raffination oder Wiedergewinnung bestimmt sein. Bei Goldsendungen an eine Scheideanstalt (Inhaber einer Schmelz- und Handelsprüferbewilligung gemäss Art. 24 und 41 EMKG) ist davon auszugehen, dass das Gold zur Raffination oder Wiedergewinnung bestimmt ist. Für die Einfuhrbestimmungen für Schmelzprodukte vgl. das Merkblatt «[Vorschriften über Schmelzen und Prüfen von Edelmetallen](#)» (Ziff. 6 und 7). Als Gold gelten auch Legierungen, die zwei oder mehr Gewichtsprozent Gold oder, wenn Platin enthalten ist, mehr Gold als Platin aufweisen. Im MWST-Recht gilt demnach bei Legierungen eine andere Regelung als im Zolltarifrecht.

21.5 Gold in Form von Abfällen und Schrott

Von der MWST befreit sind nach Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 12 Buchstaben d und e MWSTG Abfälle und Schrott aus Gold.

Als Gold gelten auch Legierungen, die zwei oder mehr Gewichtsprozent Gold oder, wenn Platin enthalten ist, mehr Gold als Platin aufweisen. Im MWST-Recht gilt demnach bei Legierungen eine andere Regelung als im Zolltarifrecht.

Von der MWST befreit sind insbesondere:

- Aschen, welche kein anderes Edelmetall als Gold enthalten;

Bestehen die Aschen aus mehreren Edelmetallen, liegt eine Mehrheit von Leistungen vor. Sie sind gemäss den Weisungen zu den Kombinationen von Gegenständen³² zur Einfuhr zu veranlassen. Wenn – was die Regel sein wird – das anteilige Entgelt resp. der anteilige Wert der in der Kombination enthaltenen unterschiedlichen Edelmetalle

³² vgl. Richtlinie 69-01

nicht mit einer Kostenkalkulation belegt ist, unterliegen derartige Aschen als Ganzes der Steuer.

- Abfälle und Rückstände, einschliesslich Goldplattierungen, die bei der mechanischen Bearbeitung von Gold oder Goldplattierungen in Goldschmiedewerkstätten, Münzstätten etc. anfallen, wie Kehricht, Staub, Feilspäne, Abschabsel, Späne vom Bohren oder Drehen, Goldgekrätz etc.;

Enthalten die Abfälle und Rückstände weitere Edelmetalle (Abfälle der Zolltarif-Nummer 7112.9900), liegt eine Mehrheit von Leistungen vor. Sie sind gemäss den Weisungen zu den Kombinationen von Gegenständen³³ zur Einfuhr zu veranlassen. Wenn – was die Regel sein wird – das anteilige Entgelt resp. der anteilige Wert der in der Kombination enthaltenen unterschiedlichen Edelmetalle nicht mit einer Kostenkalkulation belegt ist, unterliegen derartige Abfälle und Rückstände als Ganzes der Steuer.

- Goldabfälle von Zahnärzten oder Bearbeitungsabfälle aus Gold, die von der Zahntechnik herrühren;
- Durch Zerschlagen, Zerschlagen oder Abnutzung für ihren ursprünglichen Verwendungszweck unbrauchbar gewordene alte Gegenstände aus Gold (z. B. Goldschmiedewaren, Schmuck).

Zu besteuern sind jedoch Gegenstände, welche unmittelbar oder nach erfolgter Instandsetzung für ihren ursprünglichen Zweck verwendbar sind oder die zu anderen Zwecken ohne Anwendung eines Verfahrens zur Wiedergewinnung des Goldes gebraucht werden. Sie sind nach den allgemeinen Bestimmungen des MWSTG zu versteuern.

Massgebend für die diesbezügliche Beurteilung ist die Art und Beschaffenheit der Gegenstände im Zeitpunkt der Zollanmeldung. So unterliegt gebrauchter und im Zeitpunkt der Zollanmeldung immer noch als solcher verwendbarer Goldschmuck auch dann der Einfuhrsteuer, wenn er zum Einschmelzen ins Inland verbracht wird.

22 Garantiebesserung und Garantieersatz

22.1 Sachverhalt

Ein Abnehmer erhält Gegenstände, die sein Lieferant aufgrund einer Garantieverpflichtung ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts ausgebessert hat (Garantiereparatur). Denkbar ist auch, dass der Abnehmer anstelle der ausgebesserten Gegenstände Ersatzgegenstände ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts erhält (Garantieersatz).

Gründe für solche Garantieleistungen können sein, dass:

- die ursprünglichen Gegenstände beim Transport beschädigt wurden, in Verlust geraten oder untergegangen sind; oder
- an den ursprünglichen Gegenständen während der Garantiefrist Mängel oder Schäden aufgetreten sind.

Aus vertraglichen oder gesetzlichen Gründen ist der Lieferant dazu verpflichtet, die Gegenstände kostenlos auszubessern oder dem Importeur kostenlos Ersatzgegenstände zuzustellen.

³³ vgl. Richtlinie 69-01

Für Sachverhalte, bei denen der Lieferant die Gegenstände nicht aufgrund einer Garantieverpflichtung, sondern aus Kulanz ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts ausgebessert oder ersetzt hat, vgl. Ziff. 23.

22.2 Steuerveranlagung bei Garantiausbesserung und Garantieersatz

Garantieleistungen sind Bestandteil eines bereits bestehenden Vertrags (z. B. Kauf-, Mietvertrag). Werden Gegenstände zur Garantiausbesserung ausgeführt, so findet keine Ausfuhr zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrags statt, weil der Abnehmer der Gegenstände mit dem Lieferanten keinen separaten Werkvertrag über die Ausbesserung abschliesst. Der Abnehmer erwartet stattdessen eine kostenlose Ausbesserung oder einen kostenlosen Ersatz für Gegenstände, die er im Rahmen eines bestehenden Vertrags bereits bezahlt hat. Bei der Wiedereinfuhr der Gegenstände nicht anwendbar sind somit die Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe k MWSTG (Wiedereinfuhr nach Ausfuhr zur Lohnveredelung im Zollverfahren der passiven Veredelung) und Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe l MWSTG (Wiedereinfuhr nach Ausfuhr im Ausfuhrverfahren zur Lohnveredelung).

Bei der Wiedereinfuhr der ausgebesserten Gegenstände (Garantiereparatur) resp. bei der Einfuhr der Ersatzgegenstände unter Garantie (Garantieersatz) ist die Einfuhrsteuer grundsätzlich zu erheben (Ausnahme: vgl. Ziff. 22.3). Steuerberechnungsgrundlage ist der Marktwert³⁴ der ausgebesserten Gegenstände resp. der Ersatzgegenstände. Die Einfuhrsteuer kann nachträglich bei erfüllten Voraussetzungen und unter Vorlage entsprechender Beweismittel erstattet werden³⁵, wenn dem Importeur hinsichtlich der eingeführten Gegenstände das Vorsteuerabzugsrecht nicht oder nur teilweise zusteht.

22.3 Steuerbefreiung im Zeitpunkt der Einfuhr bei Garantiausbesserung und Garantieersatz

Bei der Einfuhr von Gegenständen, die der Lieferant unter Garantie und somit ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts für den Abnehmer ausgebessert hat oder die er dem Abnehmer als Garantieersatz ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts zustellt, sind die Kosten für die Ausbesserung resp. für den Ersatz bereits durch das Entgelt abgegolten, das der Abnehmer für die ursprünglichen Gegenstände entrichtet hat. Die Kosten für die Garantiausbesserung resp. den Garantieersatz mindern beim Lieferanten somit das Entgelt, das er vom Abnehmer für die ursprünglichen Gegenstände erhalten hat, d. h. der Lieferant muss mit diesem ursprünglich vereinnahmten Entgelt sowohl die Kosten für die ursprünglichen Gegenstände als auch die Kosten für die Garantieleistung decken.

Da der Abnehmer für beide Leistungen nur das ursprünglich berechnete Entgelt entrichtet hat, kann auch nur dieses Entgelt Steuerberechnungsgrundlage sein für beide Leistungen (ursprüngliche Gegenstände + Garantieleistung). Würden die Kosten für die im Rahmen der Garantieleistung eingeführten Gegenstände versteuert, so müsste gleichzeitig das seinerzeit besteuerte Entgelt für die ursprünglich eingeführten Gegenstände um die Kosten für die Garantieleistung vermindert werden (Rückerstattung der Einfuhrsteuer gestützt auf Art. 59 Abs. 1 MWSTG wegen Entgeltsminderung gestützt auf Art. 54 Abs. 2 MWSTG). Aus Vereinfachungsgründen wird auf die Besteuerung der Kosten für die Garantieleistung verzichtet und dafür das seinerzeit besteuerte Entgelt unverändert belassen. Dieser Verzicht auf Besteuerung erfolgt grundsätzlich nicht im Zeitpunkt der Einfuhr der Gegenstände, sondern auf dem Weg der Rückerstattung³⁶. Unter folgenden kumulativ erfüllten Voraussetzungen kann die Steuerbefreiung jedoch bereits im Zeitpunkt der Einfuhr gewährt werden:

³⁴ vgl. Richtlinie 69-03

³⁵ vgl. Richtlinie 69-05

³⁶ vgl. Richtlinie 69-05

- Die beschädigten oder defekten Gegenstände wurden nachweislich zur Garantiebesserung ausgeführt. Dies ist mit zweckdienlichen Unterlagen zu belegen (Veranlagungsverfügung Ausfuhr, Frachtbrief etc.);
- die Gegenstände werden nach der Ausbesserung wieder eingeführt (Garantiereparatur) oder anstelle der ausgebesserten Gegenstände werden Ersatzgegenstände eingeführt (Garantieersatz);
- die ausgebesserten Gegenstände resp. die Ersatzgegenstände werden nachweislich ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts abgegeben (kostenlose Reparatur oder kostenloser Ersatz);
- die ausgebesserten Gegenstände resp. die Ersatzgegenstände gehen an den Absender ein, welcher die beschädigten resp. defekten Gegenstände zur Garantiebesserung ausgeführt hat; und
- anlässlich der Ausfuhr der beschädigten resp. defekten Gegenstände wurde die Einfuhrsteuer nicht erstattet (Art. 60 MWSTG).

Sind alle diese Voraussetzungen erfüllt, so ist in der Zollanmeldung der MWST-Wert 0 zu erfassen und die steuerfreie Einfuhr zu beantragen. Zudem ist in der Zollanmeldung darauf hinzuweisen, dass:

- im Ausland eine kostenlose Garantiereparatur stattgefunden hat resp. die Gegenstände als kostenloser Garantieersatz eingeführt werden; und
- die Gegenstände an den ursprünglichen Absender eingehen.

23 Ausbesserung und Ersatz von Gegenständen – aus Kulanz ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts

23.1 Sachverhalt

Ein Abnehmer erhält Gegenstände, die sein Lieferant aus Kulanz ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts ausgebessert hat (Reparatur aus Kulanz). Denkbar ist auch, dass der Abnehmer anstelle der ausgebesserten Gegenstände Ersatzgegenstände ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts erhält (Ersatz aus Kulanz). Gründe für diese Kulanzleistungen können sein, dass:

- die ursprünglichen Gegenstände beim Transport beschädigt wurden, in Verlust geraten oder untergegangen sind; oder
- an den ursprünglichen Gegenständen Mängel oder Schäden aufgetreten sind.

Für Sachverhalte, bei denen der Lieferant die Gegenstände nicht aus Kulanz, sondern aufgrund einer Garantieverpflichtung ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts ausgebessert oder ersetzt hat, vgl. Ziff. 22.

23.2 Steuerveranlagung bei kostenloser Ausbesserung aus Kulanz des Lieferanten

Der Lieferant hat die Gegenstände seines Abnehmers aus Kulanz ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts ausgebessert (z. B. nach Ablauf der Garantieperiode). Solche Gegenstände wurden in der Regel zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrags vorübergehend ausgeführt. Anwendbar sind somit:

- Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe k in Verbindung mit Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe e MWSTG (Wiedereinfuhr nach Ausfuhr im Zollverfahren der passiven Veredelung); oder
- Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe l in Verbindung mit Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe f MWSTG (Wiedereinfuhr nach Ausfuhr im Ausfuhrzollverfahren).

Bei der Wiedereinfuhr der Gegenstände nach der Ausbesserung sind der Wert des zugefügten Materials und der Aufwand für die Ausbesserung der Gegenstände jedoch steuerfrei, da der Lieferant aus Kulanz hierfür kein zusätzliches Entgelt in Rechnung stellt. Folglich sind auch die Kosten für das Befördern oder Versenden der Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland und allfällige Einfuhrabgaben nicht beststeuerbar.

In der Zollanmeldung ist der MWST-Wert 0 zu erfassen und die steuerfreie Einfuhr zu beantragen. Zudem ist in dieser Zollanmeldung darauf hinzuweisen, dass die Gegenstände im Ausland aus Kulanz kostenlos ausgebessert wurden.

23.3 Steuerveranlagung bei kostenlosen Ersatzgegenständen aus Kulanz des Lieferanten

Der Lieferant lässt dem Abnehmer aus Kulanz Ersatzgegenstände ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts zugehen (z. B. nach Ablauf der Garantieperiode). Auch wenn der Abnehmer Gegenstände zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrags vorübergehend ausgeführt hat, erhält er vom Lieferanten anstelle der ausgebesserten Gegenstände Ersatzgegenstände. Bei der Einfuhr nicht anwendbar sind deshalb Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe k MWSTG (Wiedereinfuhr nach Ausfuhr zur Lohnveredelung im Zollverfahren der passiven Veredelung) und Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe l MWSTG (Wiedereinfuhr nach Ausfuhr im Ausfuhrverfahren zur Lohnveredelung).

Bei der Einfuhr der Ersatzgegenstände ist die Einfuhrsteuer grundsätzlich zu erheben (Ausnahme: vgl. Ziff. 23.4). Steuerberechnungsgrundlage ist der Marktwert³⁷ der Ersatzgegenstände. Die Einfuhrsteuer kann nachträglich bei erfüllten Voraussetzungen und unter Vorlage entsprechender Beweismittel erstattet werden, wenn dem Importeur hinsichtlich der eingeführten Gegenstände das Vorsteuerabzugsrecht nicht oder nur teilweise zusteht.

23.4 Steuerbefreiung im Zeitpunkt der Einfuhr bei kostenlosem Ersatz aus Kulanz des Lieferanten

Bei der Einfuhr von Ersatzgegenständen, die der Lieferant dem Abnehmer aus Kulanz ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts zustellt, sind die Kosten für den Ersatz bereits durch das Entgelt abgegolten, das der Abnehmer für die ursprünglichen Gegenstände entrichtet hat. Die Kosten für die Ersatzgegenstände mindern beim Lieferanten somit das Entgelt, das er vom Abnehmer für die ursprünglichen Gegenstände erhalten hat, d. h. der Lieferant muss mit diesem ursprünglich vereinnahmten Entgelt sowohl die Kosten für die ursprünglichen Gegenstände als auch die Kosten für die Ersatzgegenstände decken.

Da der Abnehmer für beide Leistungen nur das ursprünglich berechnete Entgelt entrichtet hat, kann auch nur dieses Entgelt Steuerberechnungsgrundlage sein für beide Leistungen (ursprüngliche Gegenstände + Ersatzgegenstände). Würden die Kosten der aus Kulanz ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts zugesandten Ersatzgegenstände versteuert, so müsste gleichzeitig das seinerzeit besteuerte Entgelt für die ursprünglich eingeführten Gegenstände um die Kosten für die Ersatzgegenstände vermindert werden (Rückerstattung der Einfuhrsteuer gestützt auf Art. 59 Abs. 1 MWSTG wegen Entgeltsminderung gestützt auf Art. 54 Abs. 2 MWSTG). Aus Vereinfachungsgründen wird auf die Besteuerung der Kosten für die Ersatzgegenstände verzichtet und dafür das seinerzeit besteuerte Entgelt unverändert belassen. Dieser Verzicht auf Besteuerung erfolgt grundsätzlich nicht im Zeitpunkt der Einfuhr der Gegenstände, sondern auf dem Weg der Rückerstattung (Ziff. 23.3). Unter folgenden kumulativ erfüllten Voraussetzungen kann die Steuerbefreiung jedoch bereits im Zeitpunkt der Einfuhr gewährt werden:

³⁷ vgl. Richtlinie 69-03

- Die beschädigten oder defekten Gegenstände wurden nachweislich zur Garantieberbesserung ausgeführt. Dies ist durch zweckdienliche Unterlagen zu belegen (Veranlagungsverfügung Ausfuhr, Frachtbrief, etc.);
- anstelle der ausgebesserten Gegenstände werden Ersatzgegenstände eingeführt;
- die Ersatzgegenstände werden nachweislich aus Kulanz ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts abgegeben (kostenloser Ersatz aus Kulanz);
- die Ersatzgegenstände gehen an den Absender ein, welcher die beschädigten resp. defekten Gegenstände zur Ausbesserung ausgeführt hat; und
- anlässlich der Ausfuhr der beschädigten resp. defekten Gegenstände wurde die Einfuhrsteuer nicht erstattet (Art. 60 MWSTG).

Sind diese Voraussetzungen kumulativ erfüllt, so ist in der Zollanmeldung der MWST-Wert CHF 0 zu erfassen und die steuerfreie Einfuhr zu beantragen. Zudem ist in der Zollanmeldung darauf hinzuweisen, dass:

- die Gegenstände als kostenloser Ersatz aus Kulanz eingeführt werden; und
- die Gegenstände an den ursprünglichen Absender eingehen.

24 Zusammenstellungen und Kombinationen von steuerbefreiten und steuerbaren Gegenständen

Werden Gegenstände in Form einer Zusammenstellung oder Kombination eingeführt und bestehen die Bestandteile der Zusammenstellung oder Kombination aus steuerbefreiten und steuerbaren (auch unterschiedlichen Steuersätzen unterliegenden) Gegenständen, sind die nachfolgenden Ziffern der Richtlinie 69-01 zu beachten:

- Gesamtleistung (Richtlinie 69-01, Ziff. 5.4.1)
- Haupt- und Nebenleistung (Richtlinie 69-01, Ziff. 5.4.2)
- Kombination von Gegenständen (Richtlinie 69-01, Ziff. 5.4.3)
- Übersicht Gesamtleistung, Haupt- und Nebenleistung sowie Kombination von Leistungen (Richtlinie 69-01, Ziff. 5.4.4)