



Richtlinie 69-03

Steuerbemessungsgrundlage

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.

Inhalt

1	Bemessungsgrundlage.....	5
2	Wertnachweis	5
3	Umrechnung in Schweizerfranken.....	6
3.1	Rechtliche Grundlage	6
3.2	Werkvertragliche Lieferung – Einfuhr der Gegenstände in Teilsendungen.....	7
4	Fahrzeug-Chassis mit Aufbau – getrennte Zollanmeldungen	7
4.1	Sachverhalt	7
4.2	Vorgehen bei der Einfuhr.....	7
5	Entgelt bei Veräusserungs- und Kommissionsgeschäften	9
5.1	Rechtliche Grundlage	9
5.2	Definition des Entgelts	9
5.3	Form des Entgelts	10
5.4	Entgelt in anderer Form als durch Geldzahlung entrichtet.....	11
5.5	Kostenelemente der Steuerbemessungsgrundlage	13
5.5.1	Lieferklauseln Incoterms	13
5.5.2	Skonti.....	14
5.5.3	Rabatte	14
5.5.4	Pfandgelder.....	15
5.5.5	Zu steuernde Kostenelemente	15
5.5.6	Nicht zu steuernde Kostenelemente.....	16
5.6	Gebühren für Lizenzen, Rechte, Patente und Warenzeichen.....	18
5.6.1	Grundsatz	18
5.6.2	Gebühren für Rechte und deren Besteuerung.....	19
5.6.3	Höhe der Gebühr für Lizenzen, Rechte, Patente und Warenzeichen im Zeitpunkt der Einfuhr unbekannt	21
5.7	Geschäfte mit eng verbundenen oder diesen nahe stehenden Personen	22
5.7.1	Rechtliche Grundlage.....	22
5.7.2	Regelung Einfuhr	23
5.8	Massgebender Zeitpunkt für die Ermittlung des Entgelts	24
5.9	Gegenstand nicht unmittelbar nach dem Kauf eingeführt.....	24
6	Entgelt bei Arbeiten an eingeführten Gegenständen (z. B. Werkvertrag).....	24
6.1	Rechtliche Grundlage	24
6.2	Definition des Entgelts	25
6.3	Massgebendes Entgelt; Lieferklauseln, Skonti und Rabatte.....	27
6.4	Einkaufspreis resp. Marktwert der eingeführten Gegenstände.....	27
6.5	Verkaufspreis der eingeführten Gegenstände.....	28
6.6	Im Inland bezahlte Mehrwertsteuer (Inlandsteuer)	28
6.7	Provisorische Veranlagung.....	29
6.7.1	Allgemeines	29
6.7.2	Definitive Veranlagung nach Abschluss der Arbeiten	29
7	Entgelt für den Gebrauch im Inland von Gegenständen des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung	29
7.1	Rechtliche Grundlage	29
7.2	Definition des Entgelts	30
7.3	Massgebendes Entgelt; Lieferklauseln, Skonti und Rabatte.....	30
7.4	Bezug der für den vorübergehenden Gebrauch geschuldeten Einfuhrsteuer	30
8	Entgelt in den übrigen Fällen.....	30
8.1	Entgelt für im Ausland an einfuhrsteuerbefreiten Kunstwerken besorgte Arbeiten	30
8.1.1	Rechtliche Grundlage.....	30
8.1.2	Definition des Entgelts	31
8.1.3	Massgebendes Entgelt; Lieferklauseln, Skonti und Rabatte	31

8.2	Entgelt für im Ausland besorgte Arbeiten an Gegenständen des Zollverfahrens der passiven Veredelung (Lohnveredelung)	31
8.2.1	Rechtliche Grundlage.....	31
8.2.2	Zu besteuertes Entgelt bei der Einfuhr	31
8.2.3	Definition des Entgelts	33
8.2.4	Massgebendes Entgelt; Lieferklauseln, Skonti und Rabatte	33
8.2.5	Steuerveranlagung beim Äquivalenzverkehr im Bearbeitungs- und Verarbeitungsverkehr	33
8.2.6	Steuerveranlagung bei Wiedereinfuhr der Gegenstände ohne Veredelung ...	33
8.2.7	Steuerveranlagung bei der Einfuhr von kostenpflichtigen Ersatzgegenständen im Ausbesserungsverkehr.....	34
8.2.8	Steuerveranlagung bei Garantieleistungen des Lieferanten	34
8.2.9	Steuerveranlagung bei kostenloser Ausbesserung aus Kulanz des Lieferanten	34
8.2.10	Steuerveranlagung bei kostenlosen Ersatzgegenständen aus Kulanz des Lieferanten.....	35
8.3	Entgelt für im Ausland besorgte Arbeiten an Gegenständen des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung.....	35
8.3.1	Rechtliche Grundlage.....	35
8.3.2	Zu besteuertes Entgelt bei der Wiedereinfuhr	35
8.3.3	Definition des Entgelts	36
8.3.4	Massgebendes Entgelt; Lieferklauseln, Skonti und Rabatte	36
8.3.5	Ausbesserung / Wartung der zur vorübergehenden Verwendung ausgeführten Gegenstände auf Rechnung des Verwenders im Ausland.....	36
8.4	Entgelt für im Ausland besorgte Arbeiten an Gegenständen des Ausfuhrzollverfahrens (Lohnveredelung)	37
8.4.1	Rechtliche Grundlage.....	37
8.4.2	Definition des Entgelts	38
8.4.3	Massgebendes Entgelt; Lieferklauseln, Skonti und Rabatte	38
8.4.4	Vorgehen bei der Wiedereinfuhr der Gegenstände	38
8.4.5	Steuerveranlagung bei Wiedereinfuhr der Gegenstände ohne Veredelung ...	38
8.4.6	Steuerveranlagung bei der Einfuhr von Ersatzgegenständen im Ausbesserungsverkehr	39
8.4.7	Steuerveranlagung bei Garantieleistungen des Lieferanten	39
8.4.8	Steuerveranlagung bei kostenloser Ausbesserung aus Kulanz des Lieferanten	39
8.4.9	Steuerveranlagung bei kostenlosen Ersatzgegenständen aus Kulanz des Lieferanten.....	40
8.5	Entgelt für eingeführte Esswaren sowie alkoholfreie und alkoholische Getränke zur Erbringung gastgewerblicher Leistungen im Inland (Partydienst).....	40
9	Marktwert	41
9.1	Definition des Marktwerts.....	41
9.1.1	Definition.....	41
9.1.2	Wert gleicher Gegenstände.....	42
9.1.3	Wert gleichartiger Gegenstände.....	43
9.1.4	Wert nach der deduktiven Methode (Weiterverkaufspreis)	44
9.1.5	Errechneter Wert.....	45
9.1.6	Geschätzter Wert	45
9.2	Marktwert bei Mietgeschäften	45
9.3	Marktwert bei Leasinggeschäften	46
9.3.1	Operatingleasing	46
9.3.2	Finanzierungsleasing	46
9.3.2.1	Allgemeines	46
9.3.2.2	Kein klassisches Finanzierungsleasing – Folgen für die Einfuhrsteuer	48
9.3.2.3	Sachverhalt zum klassischen Finanzierungsleasing	49
9.3.2.4	Grundsätze zur Einfuhrsteuer beim klassischen Finanzierungsleasing.....	50

9.3.2.5	Ausnahme (Unterstellungserklärung Ausland) beim klassischen Finanzierungsleasing, ohne Montage durch ausländischen Lieferanten A	52
9.4	Marktwert bei Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr von Gegenständen zur Veräußerung ab Lager im Inland	52
9.4.1	Sachverhalt	52
9.4.2	Abnehmer und Entgelt der Lieferungen ab Lager im Zeitpunkt der Einfuhr bekannt	52
9.4.3	Andere Sachverhalte als unter Ziffer 9.4.2 beschrieben	53
9.5	Marktwert bei Nachlieferungen ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts ..	54
9.5.1	Sachverhalt	54
9.5.2	Bemessungsgrundlage für die Einfuhrsteuer	54
9.5.3	Rückerstattung der Einfuhrsteuer	54
9.6	Marktwert bei kostenlosen Ersatzgegenständen aufgrund einer Garantieverpflichtung oder aus Kulanz	55
9.6.1	Sachverhalt	55
9.6.2	Steuerveranlagung bei Garantieersatz sowie bei Ersatzgegenständen aus Kulanz	55
10	Schätzung	56
10.1	Schätzung durch BAZG	56
10.2	Schätzung durch die anmeldepflichtige Person oder in deren Auftrag durch eine Drittperson	56
10.3	Hinweis bezüglich Schätzung in der Zollanmeldung	56
11	Kosten für den Transport und damit zusammenhängende Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland (Nebenkosten)	56
11.1	Kosten für den Transport des eingeführten Gegenstands und alle damit zusammenhängenden Leistungen (Nebenkosten)	57
11.1.1	Allgemeines	57
11.1.2	Drittpersonen besorgen im Auftrag des Versenders, Importeurs oder Empfängers den Transport und die damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort	57
11.1.3	Der Versender, Importeur oder Empfänger besorgt den Transport und die damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort mit eigenen Mitteln	57
11.1.4	Kosten für den Transport des eingeführten Gegenstands	59
11.1.5	Kosten für Leistungen, die mit dem Transport des eingeführten Gegenstands zusammenhängen	59
11.1.6	Frachtvertrag	60
11.1.7	Speditionsvertrag	60
11.2	Bestimmungsort im Inland	61
11.2.1	Rechtliche Grundlage	61
11.2.2	Bestimmungsort bei Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr, bei Veranlagung nach einem Zollverfahren mit Zollüberwachung oder beim Wechsel eines Zollverfahrens	61
11.2.3	Rohrleitungen (Pipelines)	63
11.2.4	Fehlende Angaben zum Bestimmungsort im Inland	63
11.3	Abgrenzung zwischen Einfuhr- und Inlandsteuer bei der Besteuerung der Nebenkosten	64
11.3.1	Allgemeines	64
11.3.2	Zu berücksichtigende Sachverhaltselemente bei der Festlegung des Bestimmungsorts	64
11.3.3	Auswirkungen der Abgrenzungskriterien zwischen Einfuhr- und Inlandsteuer	69

1 Bemessungsgrundlage

Artikel 54 MWSTG nennt die Bemessungsgrundlagen der Einfuhrsteuer. Die Richtlinie 69-03 gliedert sich nach folgenden Themen:

- Wertnachweis (Ziff. 2)
- Umrechnung in Schweizerfranken des Entgelts oder Marktwerts in ausländischer Währung (Ziff. 3)
- Fahrzeug-Chassis mit Aufbau; getrennte Zollanmeldung für Gegenstände, die als zolltarifarisches Einheit gelten (Ziff. 4)
- Entgelt bei Veräusserungs- und Kommissionsgeschäften (Ziff. 5)
- Entgelt bei werkvertraglichen Lieferungen und Ablieferung von eingeführten Gegenständen nach Bearbeitung im Inland (Ziff. 6)
- Entgelt für den Gebrauch von Gegenständen, die nach dem Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung veranlagt wurden (Ziff. 7)
- Entgelt in den übrigen Fällen (Ziff. 8)
- Marktwert (Ziff. 9)
- Schätzung der Bemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer (Ziff. 10)
- Kosten für den Transport der eingeführten Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland (Ziff. 11)

2 Wertnachweis

Für das Zollveranlagungsverfahren gilt das Prinzip der Selbstdeklaration der eingeführten Gegenstände durch die anmeldepflichtige Person. Nach diesem Prinzip hat die anmeldepflichtige Person die der Zollstelle zugeführten bzw. – bei vereinfachten Verfahren – die bei der Kontrollzollstelle angemeldeten Gegenstände zur Veranlagung anzumelden und die Begleitdokumente einzureichen. Die anmeldepflichtige Person muss dem BAZG in der Zollanmeldung mitteilen (Art. 50 MWSTG in Verbindung mit Art. 25 ZG):

- den Wert der Gegenstände, einschliesslich der Kosten für den Transport der eingeführten Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland¹; und
- den anzuwendenden Steuersatz².

Prüft die Zollstelle die Steuerbemessungsgrundlage (MWST-Wert) in der Zollanmeldung, ist ihr ein Wertnachweis vorzulegen, und zwar ohne Rücksicht auf das gewählte Zollverfahren.

- Rechnung

Existiert im Zeitpunkt der Zollanmeldung eine Handelsrechnung des Lieferanten, so ist der Zollstelle grundsätzlich diese Rechnung vorzulegen.

¹ vgl. Ziff. 11

² vgl. Richtlinie 69-04

- **Anderer Wertnachweis**

Ist die Rechnung noch nicht ausgestellt oder wird eine solche nie ausgestellt und kennt die Zollstelle den Grund für das Fehlen der Rechnung, akzeptiert sie zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage andere Wertnachweise (z. B. Proforma-Rechnung, Wertbestätigung des Importeurs, Veranlagungsverfügung Ausfuhr des Herkunftslandes, Bestellung, Auftragsbestätigung, andere Dokumente, aufgrund derer die anmeldepflichtige Person den in der Zollanmeldung erfassten Wert ermittelt hat). Voraussetzung ist allerdings, dass die Zollstelle die Richtigkeit des Wertnachweises nicht anzweifelt.

Proforma-Rechnungen sind demnach als Wertnachweis tauglich, wenn im Zeitpunkt der Einfuhr keine durch den Importeur zu zahlende Rechnung existiert oder diese erst nach der Einfuhr erstellt wird.

Gründe für im Zeitpunkt der Einfuhr fehlende Rechnungen sind beispielsweise:

- Einfuhr kostenloser Gegenstände;
- Teillieferungen;
- periodische oder nachträgliche Rechnungsstellung.

Zweifelt die Zollstelle an der Richtigkeit des auf dem Wertnachweis ausgewiesenen Werts, steht ihr das Recht zu:

- die Vorlage weiterer Geschäftsbelege zu verlangen (z. B. Bestellung, Auftrag, Buchhaltungsbelege, Transportauftrag, Speditionsauftrag); oder
- den Wert des eingeführten Gegenstands nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen (Art. 54 Abs. 4 MWSTG).

3 Umrechnung in Schweizerfranken

3.1 Rechtliche Grundlage

Die Einfuhrsteuer wird in Schweizerfranken berechnet. In ausländischer Währung ausgewiesene Werte sind für die Besteuerung in Schweizerfranken umzurechnen. Laut Artikel 54 Absatz 5 MWSTG ist folgender Wechselkurs anwendbar:

- Devisenkurs Verkauf des letzten Börsentags vor der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld (Art. 56 MWSTG)

Die aktuellen und vergangenen Devisenkurse werden auf der Homepage des BAZG elektronisch bereitgestellt (www.bazg.admin.ch/ → Information Firmen → Waren anmelden → Devisenkurse (Verkauf) →).

Die durch das BAZG publizierten Devisenkurse sind nicht absolute Grössen. Je nach Bank, bei der die Devisen beschafft werden, gelten unterschiedliche Kurse. Auch hängen sie vom Volumen der gekauften Devisen ab. Verwenden anmeldepflichtige Personen Devisenkurse, die von den auf der Homepage des BAZG bereitgestellten unwesentlich abweichen, werden diese nicht beanstandet. Dem BAZG steht das Recht zu, die verwendeten Kurse durch geeignete Unterlagen belegen zu lassen.

3.2 Werkvertragliche Lieferung – Einfuhr der Gegenstände in Teilsendungen

Bei der Einfuhr von Teilsendungen für die Ausführung einer werkvertraglichen Lieferung³ im Inland sind die in Fremdwährung ausgewiesenen Steuerbemessungsgrundlagen jeweils zu dem am letzten Börsentag vor der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld gültigen Devisenkurs (Verkauf) umzurechnen.

Wurden die Teilsendungen bei der Einfuhr provisorisch veranlagt, ist bei der definitiven Veranlagung (Schlussabrechnung) der werkvertraglichen Lieferung folgendes Vorgehen zu wählen:

- Einfuhr der Teilsendungen mit provisorischer Veranlagung:

Bei jeder provisorischen Veranlagung wird zur Umrechnung der Bemessungsgrundlagen in Fremdwährung der Devisenkurs (Verkauf) verwendet, der jeweils am letzten Börsentag vor Annahme der provisorischen Zollanmeldung gültig war.

- Schlussabrechnung der werkvertraglichen Lieferung:
 - Zu ermitteln ist die Differenz zwischen dem Total der anlässlich der Einfuhr der Teilsendungen bereits besteuerten Werte und dem Gesamtentgelt für die werkvertragliche Lieferung gemäss Schlussabrechnung.
 - Diese Differenz ist zum Kurs umzurechnen, der sich aus dem Durchschnitt der bei der provisorischen Veranlagung der Gegenstände angewandten Devisenkurse ergibt.

4 Fahrzeug-Chassis mit Aufbau – getrennte Zollanmeldungen

4.1 Sachverhalt

Ein Kunde bestellt bei einem inländischen Händler ein Fahrzeug-Chassis. Der Händler seinerseits bestellt das Chassis beim Hersteller im Ausland. Den Fahrzeug-Aufbau bestellt der Kunde separat bei einem Karosseriebauer im Ausland. Der Hersteller übergibt das Fahrzeug-Chassis im Ausland dem Karosseriebauer für die Montage des Fahrzeug-Aufbaus. Nach der Montage wird das komplette Fahrzeug (Chassis und Aufbau) zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr angemeldet und geht an den Händler ein. Der inländische Händler liefert das fertige Fahrzeug dem Kunden im Inland aus.

4.2 Vorgehen bei der Einfuhr

Unter Berücksichtigung des Zollrechts, der Vorschriften zur Handelsstatistik und der Interessen der Beteiligten (Händler und Kunde benötigen je eine Veranlagungsverfügung MWST für den Vorsteuerabzug) ist für diese Fälle eine Spezialregelung vorgesehen.

Nach dieser sind bei der Einfuhr getrennte Zollanmeldungen für das Fahrzeug-Chassis und den Aufbau einzureichen. Das Fahrzeug ist aber als Einheit unter der Zolltarif-Nummer des kompletten Fahrzeugs anzumelden.

³ vgl. Ziff. 6 und Richtlinie 69-01, Ziff. 2.2

Die Rubriken der Zollanmeldung müssen folgende Daten enthalten:

<ul style="list-style-type: none"> • Fahrzeug-Chassis 	
<ul style="list-style-type: none"> ○ Importeur: 	<ul style="list-style-type: none"> ○ Händler
<ul style="list-style-type: none"> ○ Empfänger: 	<ul style="list-style-type: none"> ○ Kunde
<ul style="list-style-type: none"> ○ MWST-Wert in der Zollanmeldung: 	<ul style="list-style-type: none"> ○ Verkaufspreis gemäss Rechnung des Herstellers an den Händler <p>(zuzüglich – sofern im Verkaufspreis nicht bereits enthalten – der ausserhalb des Inlands für das Chassis geschuldeten Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben sowie der anteiligen Kosten für den Transport des Fahrzeug-Chassis und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland [vgl. Ziff. 11])</p>
<ul style="list-style-type: none"> ○ statistischer Wert in der Zollanmeldung, Veranlagungscode, statistischer Schlüssel usw.: 	<ul style="list-style-type: none"> ○ es gelten die für diese Sonderfälle vorgesehenen Bestimmungen der Handelsstatistik (R-25-03, Ziff. 3.7.1)
<ul style="list-style-type: none"> • Aufbau 	
<ul style="list-style-type: none"> ○ Importeur: 	<ul style="list-style-type: none"> ○ Kunde
<ul style="list-style-type: none"> ○ Empfänger: 	<ul style="list-style-type: none"> ○ Kunde
<ul style="list-style-type: none"> ○ MWST-Wert in der Zollanmeldung: 	<ul style="list-style-type: none"> ○ Verkaufspreis gemäss Rechnung des Karosseriebauers an den Kunden <p>(zuzüglich – sofern im Verkaufspreis nicht bereits enthalten – der ausserhalb des Inlands für den Aufbau geschuldeten Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben sowie der anteiligen Kosten für den Transport des Aufbaus und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland [vgl. Ziff. 11])</p>
<ul style="list-style-type: none"> ○ statistischer Wert in der Zollanmeldung, Veranlagungscode, statistischer Schlüssel etc.: 	<ul style="list-style-type: none"> ○ es gelten die für diese Sonderfälle vorgesehenen Bestimmungen der Handelsstatistik (R-25-03, Ziff. 3.7.1)

5 Entgelt bei Veräusserungs- und Kommissionsgeschäften

5.1 Rechtliche Grundlage

Erfolgt die Einfuhr des Gegenstands in Erfüllung eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäfts, berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem entrichteten oder zu entrichtenden Entgelt (Art. 54 Abs. 1 Bst. a MWSTG).

Ebenfalls besteuert werden:

- die ausserhalb des Inlands geschuldeten Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben (Art. 54 Abs. 3 Bst. a MWSTG);
- die aufgrund der Einfuhr geschuldeten Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben, mit Ausnahme der zu erhebenden MWST selber (Art. 54 Abs. 3 Bst. a MWSTG); und
- die Kosten für den Transport des Gegenstands und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort des Gegenstands im Inland (Art. 54 Abs. 3 Bst. b MWSTG; vgl. Ziff. 11).

Zum MWST-Wert in der Zollanmeldung hinzuzurechnen sind, soweit nicht bereits im Entgelt enthalten, die ausserhalb des Inlands geschuldeten Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben sowie die Kosten für den Transport des Gegenstands und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort des Gegenstands im Inland⁴. Die bei der Einfuhr geschuldeten Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben werden bei der elektronischen Zollanmeldung automatisch zur angemeldeten Bemessungsgrundlage hinzugerechnet, weshalb sie in der Zollanmeldung nicht zum MWST-Wert hinzuzurechnen sind.

Beim Veräusserungsgeschäft verpflichtet sich der Leistungserbringer (Lieferant, Verkäufer), dem Leistungsempfänger (Abnehmer, Käufer) einen Gegenstand zu übergeben und ihm das Eigentum daran zu verschaffen. Der Leistungsempfänger seinerseits übernimmt die Verpflichtung, den vom Leistungserbringer vertragsgemäss angebotenen Gegenstand anzunehmen und den Preis nach den Bestimmungen des Vertrags zu bezahlen.

Beim Kommissionsgeschäft erteilt ein Auftraggeber (Kommittent) einem Beauftragten (Kommissionär) den Auftrag, einen Gegenstand im eigenen Namen zu kaufen oder zu verkaufen. Der Kommissionär⁵ (Beauftragter) handelt bei diesem Geschäft im eigenen Namen, aber auf fremde Rechnung. Er erhält vom Kommittenten (Auftraggeber) eine Provision.

Dem Veräusserungsgeschäft gleichgestellt ist der so genannte unkündbare Mietvertrag (verkappter Abzahlungskauf). Solche Verträge enthalten eine Klausel, wonach der Gegenstand nach Ablauf der Vertragsdauer in das Eigentum des Mieters übergeht.

5.2 Definition des Entgelts

Das Entgelt ist in Artikel 3 Buchstabe f MWSTG definiert. Danach gilt als Entgelt der Vermögenswert, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet.

Richtet sich bei der Einfuhr die Steuerberechnung nach dem Entgelt, so ist gestützt auf Artikel 54 Absatz 2 MWSTG das vom Importeur oder an seiner Stelle von einer Drittperson entrichtete

⁴ vgl. Ziff. 11

⁵ vgl. Richtlinie 69-01, Ziff. 3.2.3

oder zu entrichtende Entgelt nach Artikel 24 MWSTG massgebend, unter Vorbehalt von Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe h MWSTG, der die steuerliche Behandlung von Pfandgeldern regelt.

Nach Artikel 24 MWSTG gelten für das Entgelt folgende Grundsätze:

- Die Steuer wird auf dem tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet;

Zum Entgelt gehört namentlich auch der Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden oder im Ausland angefallen sind. Dazu gehören beispielsweise:

- Beschaffungskosten;
 - Kleinmengenzuschlag;
 - Provisionen aller Art, die der Leistungserbringer einer Drittperson ausrichtet und als Kostenfaktor auf seinen Kunden überwälzt;
 - Mahngebühren;
 - vereinbarte Teilzahlungszuschläge;
 - Vertragszinsen;
 - sonstige Zuschläge;
 - Auslagen für Reisen, Verpflegung, Unterkunft;
 - etc.
- bei Leistungen an eng verbundene Personen (Art. 3 Bst. h MWSTG) gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Drittpersonen vereinbart würde (vgl. Ziff. 5.3);
 - bei Tauschverhältnissen gilt der Marktwert jeder Leistung als Entgelt für die andere Leistung (vgl. Ziff. 5.4);
 - bei Austauschreparaturen umfasst das Entgelt lediglich den Werklohn für die ausgeführte Arbeit (vgl. Ziff. 5.4);
 - bei Leistungen an Zahlungs statt gilt als Entgelt der Betrag, der dadurch ausgeglichen wird (vgl. Ziff. 5.4).

Diese für die Inlandsteuer geltenden Bestimmungen sind gestützt auf Artikel 54 Absatz 2 MWSTG auch für die Einfuhrsteuer massgebend.

Bei den so genannten unkündbaren Mietverträgen (verkappter Abzahlungskauf) gilt als Entgelt die Summe der Zahlungen, die der Importeur während der Vertragsdauer zu leisten hat.

Bei Einfuhren für einen Verkaufskommissionär ist für die Besteuerung das Entgelt heranzuziehen, das der Kommittent für den Gegenstand erhält bzw. bei einem Verkauf erhalten wird, und nicht etwa der Preis, den der Kommissionär erzielt.

5.3 Form des Entgelts

Das vom Importeur oder an seiner Stelle von einer Drittperson zu entrichtende oder entrichtete Entgelt braucht nicht in einer Geldzahlung zu bestehen. Auch jede andere geldwerte Leistung ist Entgelt (z. B. Hingabe eines Gegenstands an Zahlungsstatt, Abtretung einer Forderung mit einer Gegenforderung, Tilgung einer Schuld des Lieferers gegenüber einer Drittperson).

5.4 Entgelt in anderer Form als durch Geldzahlung entrichtet

- Entgegennahme von Wechseln, Schecks oder anderen Anweisungen

Bei der Entgegennahme von Wechseln, Schecks oder Anweisungen gilt als Entgelt der dadurch ausgeglichene Rechnungsbetrag ohne Abzug des Diskonts, der Wechselspesen und anderer Einlösungsspesen oder Bankgebühren.

- Entgegennahme von WIR-Geld

Bei Entgegennahme von WIR-Geldern gilt als Entgelt der dadurch ausgeglichene Rechnungsbetrag. Die bei der Veräusserung gegen Währungsgeld oder bei der Verwendung beim Einkauf von Gegenständen erlittenen Einbussen gelten nicht als Minderung des Entgelts.

- Entgegennahme von Wertschriften

Bei der Entgegennahme von Wertschriften gilt als Entgelt der dadurch ausgeglichene Rechnungsbetrag, ohne Rücksicht auf den Nominal- oder Kurswert und allfällige spätere Gewinne oder Verluste bei Veräusserung.

- Tausch von Gegenständen

Beim Tausch gilt der Marktwert des eingetauschten Gegenstands als Entgelt für den gelieferten Gegenstand. Die beiden Tauschobjekte müssen somit nicht einzeln für sich bewertet werden.

Beispiel:

A in Basel (Schweiz) übergibt B in Bremen (Deutschland) ein neues Auto im Wert von CHF 50'000.– im Tausch gegen ein neues Motorboot gleichen Werts. B führt das Motorboot in die Schweiz ein. Als Entgelt gilt der Betrag von CHF 50'000.–.

Das steuerlich massgebende Entgelt bestimmt sich demnach nach dem Preis, der bei Barzahlung gefordert würde. Dieser ist durch geeignete Unterlagen (z. B. Preislisten) zu belegen.

- Entgegennahme von Gegenständen an Zahlungsstatt

Bei Entgegennahme eines Gegenstands an Zahlungsstatt (Eintauschgeschäft) gilt auch jener Betrag als Entgelt, der durch die Entgegennahme ausgeglichen wird. Dieser Teil des Gesamtentgelts bestimmt sich nach dem Betrag, der in der Rechnung und/oder dem Liefervertrag (sofern dieser schriftlich abgefasst wird) für den an Zahlungsstatt entgegengenommenen Gegenstand angerechnet wird. Wird dieser Preis nirgends ausgewiesen, so entspricht das Entgelt dem Katalogpreis bzw. dem Listen- oder offiziellen Verkaufspreis des eingeführten Gegenstands.

Beispiel:

A verkauft B eine Maschine im Wert von CHF 40'000.–. B gibt A eine gebrauchte Maschine im Wert von CHF 10'000.– an Zahlung und vergütet A CHF 30'000.– in Geld. Als Entgelt gilt der Betrag von CHF 40'000.–.

- Austauschreparatur

Liegt der Einfuhr eines Gegenstands eine Austauschreparatur zugrunde, ist für die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage nur jener Betrag zu berücksichtigen, den der ausländische Lieferant fakturiert (Werklohn für die ausgeführte Arbeit). Der Marktwert des ausgetauschten Gegenstands bleibt somit unberücksichtigt.

Eine Austauschreparatur liegt vor, wenn eine inländische Person einem Unternehmen im Ausland einen Altstoff, einen defekten oder benutzten Gegenstand für die Umarbeitung, Instandsetzung oder Aufbereitung übergibt. Das ausländische Unternehmen seinerseits liefert der Person keinen aus dem übergebenen Altstoff hergestellten Gegenstand und auch nicht den übergebenen Gegenstand in instand gesetztem Zustand, sondern einen gleichwertigen revidierten Gegenstand. Solche Vorgänge werden oft auch als Standardaustausch bezeichnet.

Berechnet das ausländische Unternehmen nur den Werklohn für die ausgeführte Arbeit, liegt bei solchen Vorgängen aus steuerlicher Sicht keine steuerbare Hingabe an Zahlungen statt vor. Bei der Einfuhr des gleichwertigen Gegenstands gilt als Entgelt der Betrag, den das ausländische Unternehmen für die von ihm ausgeführte Arbeit in Rechnung stellt. Dies ohne Rücksicht auf den Marktwert des Materials oder des Gegenstands, den die inländische Person dem ausländischen Unternehmen übergeben hat.

Beispiel:

A erhält von B einen defekten Automotor zur Instandsetzung. Statt ihn sogleich instand zu setzen, liefert A einen revidierten gleichartigen Motor (Austauschmotor), während der defekte Motor in sein Eigentum übergeht. Berechnet A nur den Werklohn (tatsächliche Instandsetzungskosten oder Pauschalbetrag), liegt bei ihm keine Entgegennahme eines Gegenstands an Zahlung statt vor. Als Entgelt gilt der für die ausgeführte Arbeit berechnete Werklohn.

Weitere Anwendungsfälle von Austauschreparaturen:

Übergabe des B an A	Lieferung des A an B
<ul style="list-style-type: none"> defekte Kupplung 	<ul style="list-style-type: none"> revidierte Kupplung
<ul style="list-style-type: none"> abgenützte Bremsbacken 	<ul style="list-style-type: none"> Bremsbacken mit neuen Belägen
<ul style="list-style-type: none"> Kupferabfälle 	<ul style="list-style-type: none"> Kupferkabel
<ul style="list-style-type: none"> defekte Module, z. B. für elektronische Geräte 	<ul style="list-style-type: none"> reparierte Module
<ul style="list-style-type: none"> defekte oder leere Feuerlöscher 	<ul style="list-style-type: none"> funktionstüchtige Feuerlöscher
<ul style="list-style-type: none"> leere Tonerkartuschen oder Farbbandkassetten 	<ul style="list-style-type: none"> neue Kartuschen oder Kassetten

Kein Standardaustausch liegt beispielsweise vor, wenn ein Auftraggeber einem Hersteller Gold in Rohform oder in Form von Halbzeug für die Fabrikation von Schmuck, Uhrenschaalen etc. zur Verfügung stellt.

- Bezahlung mit Kredit- oder Kundenkarten

Bei Bezahlung mit Kreditkarten gilt als Entgelt der Betrag, welcher der Verkäufer seinem Abnehmer berechnet. Die Kommission, welche die Kreditkartenorganisation für sich beansprucht, gilt nicht als Minderung des Entgelts.

Wird mit einer Kundenkarte bezahlt, gilt als Entgelt der Betrag, der vom Käufer dem Verkäufer nach Abzug eines allfällig nachträglich gewährten Rabatts bezahlt wird.

- Entgegennahme von Gutscheinen

Bei der Entgegennahme von Gutscheinen gilt als Entgelt der Gegenwert der damit abgegoltenen Leistung.

- Abtretung einer Forderung

Bei der Abtretung einer Forderung gilt als Entgelt der Geldbetrag, der abgetreten wird.

- Verrechnung mit einer Gegenforderung

Bei der Verrechnung mit einer Gegenforderung gilt als Entgelt der Geldbetrag, der dadurch ausgeglichen wird.

- Tilgung einer Schuld des Leistungserbringers, welche dieser gegenüber einer Drittperson hat, oder Tilgung der Schuld durch Begründung einer neuen Schuld, beispielsweise einer Darlehensschuld (Novation).

Bei Tilgung einer Schuld gilt als Entgelt der Geldbetrag, der dadurch ausgeglichen wird.

Die nachfolgenden Themen zur Steuerbemessungsgrundlage werden in separaten Ziffern näher behandelt:

- Kostenelemente, die bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage zu berücksichtigen sind (Ziff. 5.1);
- Gebühren für Lizenzen, Rechte, Patente und Warenzeichen (Ziff. 5.2);
- Geschäfte mit eng verbundenen oder diesen nahen stehenden Personen (Ziff. 5.3);
- Massgebender Zeitpunkt für die Ermittlung des Entgelts (Ziff. 5.4);
- Gegenstand nicht unmittelbar nach dem Kauf eingeführt (Ziff. 5.5).

5.5 Kostenelemente der Steuerbemessungsgrundlage

5.5.1 Lieferklauseln Incoterms

Für die Veranlagung der Einfuhrsteuer sind die Bestimmungen des MWSTG betreffend Ort und Zeitpunkt der Lieferung massgebend.

Unabhängig davon können die Handelspartner in ihrem Vertrag Ort und Zeitpunkt der Lieferung individuell bestimmen. Damit regeln sie in erster Linie, welche Transportkosten der Verkäufer, welche der Käufer zu tragen hat und wer im Falle eines Verlustes oder einer Beschädigung der Ware das Transportrisiko trägt (Gefahrübergang). Zur Vereinfachung können die Handelspartner die standardisierten Lieferklauseln (INCOTERMS) verwenden.

Im Unterschied etwa zum deutschen Mehrwertsteuerrecht haben die Incoterms keine rechtsgestaltende Wirkung im Veranlagungsverfahren der schweizerischen Einfuhrsteuer. Die Lie-

ferklauseln können zwar Hinweise darauf geben, welche Leistungen im Rechnungsbetrag enthalten sind und welche nicht. Die vereinbarte (und allenfalls in der Rechnung angegebene) Kostenverteilung (Lieferklausel) und die in einer sendungsbegleitenden Handelsrechnung ausgewiesenen Kostenelemente müssen indes nicht zwingend übereinstimmen. Denkbar ist z. B. auch, dass vom Käufer zu tragende Kostenelemente separat in Rechnung gestellt werden.

Weiterführende Informationen über die Bedeutung der Incoterms findet man im Internet (z. B. bei [Wikipedia](#)).

Die Kosten für den Transport der eingeführten Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland sind immer Teil der Steuerbemessungsgrundlage (vgl. Ziff. 11).

5.5.2 Skonti

Sehen die Zahlungsbedingungen in der Rechnung oder im Kaufvertrag bei Einhaltung bestimmter Zahlungsfristen einen Skontoabzug vor, kann die anmeldepflichtige Person bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage dieses Skonto vom Endbetrag der Rechnung in Abzug bringen. Ein Nachweis oder eine Bestätigung, dass der Importeur bei Bezahlung der Rechnung vom Skontoabzug Gebrauch gemacht hat, ist nicht nötig. Sind mehrere Zahlungsfristen angeführt (z. B. bei Zahlung innert 10 Tagen 3%, innert 30 Tagen 2% Skonto) wird – ebenfalls ohne Nachweis – angenommen, der Importeur beanspruche den höchstmöglichen Skontoabzug.

Ist in der Rechnung die Möglichkeit eines Skontoabzugs vorgesehen und wird dieser von der anmeldepflichtigen Person bei der Ermittlung des besteuerebaren Entgelts nicht berücksichtigt, wird die Zollanmeldung deswegen nicht zurückgewiesen.

Zieht die anmeldepflichtige Person bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage ein Skonto ab, obwohl der Lieferant diese Möglichkeit auf der Rechnung nicht vorsieht, wird dieser Abzug nicht zugelassen. Wird dem Importeur trotz fehlendem Hinweis auf der Rechnung ein Skonto gewährt, kann er den aus einer solchen Entgeltsminderung resultierenden Rückerstattungsanspruch⁶ nach der Veranlagung bei der zuständigen Stelle des BAZG geltend machen, sofern er die Einfuhrsteuer in der periodischen Abrechnung mit der ESTV oder der STV FL nicht vollumfänglich als Vorsteuer geltend machen kann (Art. 59 MWSTG). Solchen Eingaben sind die entsprechenden Beweismittel beizulegen.

5.5.3 Rabatte

Rabatte sind nicht Bestandteil des besteuerebaren Entgelts.

Auch ist ein Gegenstand, den der Lieferant zusammen mit einem verkauften Gegenstand als Naturalrabatt oder Zugabe abgibt, bei der Einfuhr nicht zusätzlich zu besteuern. Voraussetzung ist allerdings, dass die Abgabe des Naturalrabatts oder der Zugabe in direktem Zusammenhang mit der zur Einfuhr führenden Lieferung steht.

Dagegen liegt kein Rabatt vor, wenn der Lieferant eines Gegenstands den Verkaufspreis reduziert, weil ein anderer Gegenstand an Zahlungsstatt gegeben wurde (z. B. beim Kauf eines neuen Fernsehgeräts und Rückgabe des alten Geräts wird der Kaufpreis um CHF 500.– reduziert). Dabei spielt keine Rolle, ob der zurückgegebene Gegenstand nach der Rücknahme vernichtet oder anderweitig verwendet wird.

⁶ vgl. Richtlinie 69-05

5.5.4 Pfandgelder

Pfandgelder, namentlich auf Umschliessungen und Gebinden, gehören nicht zum Entgelt (Art. 18 Abs. 1 Bst. h MWSTG). Sie unterliegen daher nicht der Einfuhrsteuer (Art. 54 Abs. 2 MWSTG).

5.5.5 Zu besteuernde Kostenelemente

Folgende Kostenelemente sind beststeuerbar und unterliegen somit der Einfuhrsteuer. Sie sind zum Entgelt oder Marktwert hinzuzuzählen, soweit sie nicht bereits darin enthalten sind oder im Rahmen des Veranlagungsverfahrens automatisch (z. B. Einfuhrzölle) zum angemeldeten MWST-Wert hinzugerechnet werden:

- Die ausserhalb des Inlands geschuldeten Zölle, Steuern und sonstigen Abgaben, für die keine Befreiungs- bzw. Erstattungsmöglichkeit wegen der Ausfuhr besteht;

Bei ausländischen Mehrwertsteuern und ähnlichen Umsatzsteuern (z. B. Sales Tax in den USA) wird immer dann von einer Befreiungs- bzw. Erstattungsmöglichkeit wegen der Ausfuhr ausgegangen, wenn die Steuer beim Versand ins Ausland nicht erhoben wird. Touristen, welche die USA besuchen, haben bei Einkäufen in den USA in zahlreichen Bundesstaaten keine Möglichkeit, sich die Steuer erstatten zu lassen. Die Sales Tax wird in den USA beim Versand ins Ausland jedoch nicht erhoben, weshalb sie kein Kostenelement ist, das bei der Einfuhr zu besteuern ist.

- die aufgrund der Einfuhr geschuldeten Zölle und Abgaben, wie z. B.:
 - Einfuhrzölle;
 - Automobilsteuer;
 - Biersteuer;
 - Tabaksteuer, die im Zeitpunkt der Einfuhr geschuldet ist;
 - Mineralölsteuer, die im Zeitpunkt der Einfuhr (Lagercode 1) oder im Rahmen der provisorischen Steueranmeldung zu einem späteren Zeitpunkt (Lagercode 2) geschuldet ist;
 - Lenkungsabgaben (VOC, Heizöl extraleicht, CO₂-Abgabe auf Brennstoffen etc.), die im Zeitpunkt der Einfuhr oder im Rahmen des Verpflichtungsverfahrens zu einem späteren Zeitpunkt geschuldet sind;
 - Spirituosensteuer, die im Zeitpunkt der Einfuhr geschuldet sind.
- bei Nachforderungen: allfällige dem BAZG zu entrichtende Verzugszinsen auf nachgeforderten Einfuhrabgaben (andere als Verzugszinsen auf der Einfuhrsteuer);
- Gebühren des BAZG, die in direktem Zusammenhang mit der Einfuhrveranlagung erhoben werden, wie z. B.:
 - Gebühren für die Umwandlung von provisorischen in endgültige Veranlagungen;
 - Gebühren für das Ausstellen und Beglaubigen des Formulars 13.20 A;
 - Gebühren für das Ausfüllen einer Zollanmeldung;
 - Kontrollgebühren für Zollerleichterungen.

- Gebühren, die vom BAZG für andere Stellen erhoben werden, wie z. B.:
 - grenztierärztliche Untersuchungsgebühren;
 - Gebühren für die Edelmetallkontrolle.
- Kosten für den Transport der eingeführten Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort der Gegenstände im Inland (Nebenkosten wie Transport-, Versicherungs- und Veranlagungskosten sowie Kosten der Nebentätigkeiten des Transportgewerbes; vgl. Ziff. 11);
- Vorauszahlungen oder der Wert eines an Zahlungsstatt gegebenen Gegenstands (vgl. Ziff. 5);
- Zinsen oder Teilzahlungszuschläge, die mit dem Lieferanten des Gegenstands vertraglich vereinbart wurden;
- Gebühren für die Übertragung immaterieller Rechte, die mit dem eingeführten Gegenstand verbunden sind (vgl. Ziff. 5.2);
- Provisionen, welche der Importeur dem Lieferanten des Gegenstands oder an seiner Stelle einer Drittperson zu bezahlen hat;
- Kreditkartenkommissionen, Scheckgebühren und dergleichen;
- Bearbeitungsgebühren (Kommissionen), welche Dienstleistungsunternehmen von der auszahlenden ausländischen Mehrwertsteuer abziehen, sofern diese Gebühr vor der Einreise ins Inland entrichtet wurde (Auszahlung der Mehrwertsteuer im Ausland);

Lässt sich der Reisende die ausländische Mehrwertsteuer erst im Inland auszahlen, so unterliegt die Kommission, welche das Dienstleistungsunternehmen berechnet, nicht der Einfuhrsteuer.
- Kleinmengenzuschlag;
- Kosten für die Schulung des Personals, sofern diese Leistungen in ursächlichem Zusammenhang mit dem eingeführten Gegenstand erbracht werden (auch wenn separat berechnet);
- Kosten für das Projektieren, Planen, Entwickeln, Entwerfen (z. B. Honorare von Architekten, Ingenieuren, Grafikern, Werbeberatern), sofern diese Leistungen in ursächlichem Zusammenhang mit dem eingeführten Gegenstand erbracht werden.

5.5.6 Nicht zu steuernde Kostenelemente

Folgende Kostenelemente sind nicht steuerbar und deshalb vom Entgelt oder Marktwert in Abzug zu bringen, wenn sie darin eingeschlossen sein sollten:

- ausländische Steuern oder Abgaben, die für ausgeführte Gegenstände beim Versand ins Ausland nicht zu entrichten sind, wie die ausländische Mehrwertsteuer und ähnliche ausländische Umsatzsteuern (z. B. die Sales Tax in den USA ist beim Versand ins Ausland nicht zu entrichten);

Solche ausländische Mehrwert- und Umsatzsteuern dürfen jedoch nur dann abgezogen werden, wenn sie beim Verkauf ohne Ausfuhr geschuldet wären.

Beispiel:

Eine Privatperson in Belgien verkauft einer Privatperson in der Schweiz ein Fahrzeug. Dieses wird von Belgien in die Schweiz transportiert und in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt. Bei der Veranlagung der Einfuhrsteuer darf vom Verkaufspreis keine ausländische Mehrwertsteuer abgezogen werden, weil die Privatperson in Belgien gar nicht als steuerpflichtige Person eingetragen ist und demzufolge auf ihrem Verkauf der belgischen Steuerbehörde grundsätzlich keine Mehrwertsteuer abzuliefern hat.

- Bearbeitungsgebühren (Kommissionen), welche Dienstleistungsunternehmen von der auszahlenden ausländischen Mehrwertsteuer abziehen, sofern diese Gebühr im Inland entrichtet wurde (Auszahlung der Mehrwertsteuer im Inland);

Lässt sich der Reisende die ausländische Mehrwertsteuer im Ausland auszahlen, so unterliegt die Kommission, die das Dienstleistungsunternehmen berechnet, der Einfuhrsteuer.

- Rabatte oder andere Preisermässigungen (vgl. Ziff. 5.5.3);
- Skonti (vgl. Ziff. 5.5.2);
- nicht vereinbarte, wegen verspäteter Zahlung geschuldete Verzugszinsen des Lieferanten;
- Einfuhr von Jagdtrophäen: Kosten für Jagdlizenzen, -patente oder -pachten;

Solche Lizenzen sind keine Rechte, welche nach Artikel 52 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG im eingeführten Gegenstand enthalten sind.

- schweizerische Einfuhrsteuer;
- Pfandgelder, namentlich auf Umschliessungen und Gebinden (vgl. Publikation «[Umschliessungen und Gebinde \[mit und ohne Pfandgeld\]](#)»);
- Preiszuschläge und Garantiefondsbeiträge privater Organisationen (z. B. CARBURA);
- Gebühren des BAZG, die nicht in direktem Zusammenhang mit der Einfuhrveranlagung erhoben werden, wie z. B.:
 - Bewilligungsgebühren für das Nichterhebungsverfahren im Veredelungsverkehr;
 - Gebühren für das Ausstellen von Ersatzbelegen oder Duplikaten;
 - Gebühren für die Umbuchung auf ein anderes Zollkonto;
 - Formularverkauf ohne gleichzeitige Veranlagung.
 - Gebühren für Einfuhrbewilligungen, Zeugnisse und Zollkontingente, die von anderen Stellen als dem BAZG im Inland erhoben und die nicht von dem mit der Zollanmeldung Beauftragten seinem Kunden in Rechnung gestellt werden;
- Spirituosensteuern, wenn dem Importeur bewilligt wurde, gebrannte Wasser unter Steueraussetzung in Steuer- oder Verschlusslager zu verbringen;

Werden beim Verfahren der Steueraussetzung hingegen Unstimmigkeiten festgestellt und ist die Spirituosensteuer durch das BAZG nachzufordern, wird darauf auch die Einfuhrsteuer erhoben.

- Tabaksteuer, wenn das BAZG dem Hersteller oder Importeur bewilligt hat, Tabakfabrikate unter Steueraussetzung in zugelassene Steuerlager zu verbringen;
- Mineralölsteuer auf Mineralölprodukten, die mit Lagercode 3 bis 5 (zugelassene Lager, Pflichtlager und privilegierte Verbraucher) eingeführt werden.

5.6 Gebühren für Lizenzen, Rechte, Patente und Warenzeichen

5.6.1 Grundsatz

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

Teil der Steuerbemessungsgrundlage (Entgelt, Marktwert) sind somit auch die Kosten für:

- die im Gegenstand enthaltenen Dienstleistungen; und
- die mit dem Gegenstand verbundenen, d. h. im Gegenstand verkörperten Rechte.

Die enge Verknüpfung zwischen dem eingeführten Gegenstand und dem übertragenen Recht ist zwingend. Steuerobjekt der Einfuhrsteuer kann nur der in das Inland verbrachte Gegenstand mit dem darin verkörperten Recht sein, nicht hingegen eine Übertragung von Rechten, die nicht direkt mit dem eingeführten Gegenstand im Zusammenhang steht.

Unter Gebühren für Lizenzen, Rechte, Patente und Warenzeichen sind Kosten zu verstehen, die für die Nutzung eines Rechts im weitesten Sinn zu bezahlen sind. Diese sind bei der Einfuhr des Gegenstands zu besteuern, soweit das gegen Gebühr übertragene Recht im eingeführten Gegenstand enthalten resp. mit diesem verbunden ist.

Davon wird ausgegangen bei Gebühren, die:

- sich auf den eingeführten Gegenstand beziehen; und
- dem Lieferanten im Zusammenhang mit dem Rechtsgeschäft zu zahlen sind, das zur Einfuhr des Gegenstands führt.

Keine Rolle spielt, ob die Gebühr unmittelbar nach der Einfuhr des Gegenstands oder erst zu einem späteren Zeitpunkt zu bezahlen ist (z. B. nach dem Verkauf des eingeführten Gegenstands im Inland).

In Anwendung dieses Grundsatzes gehören beispielsweise Gebühren nicht zur Steuerbemessungsgrundlage, wenn der Importeur diese auf der Grundlage eines separaten Vertriebsvertrags entrichtet, um das Recht auf Vertrieb des eingeführten Gegenstands zu erhalten. Derartige Gebühren beziehen sich nicht auf den eingeführten Gegenstand selber, sondern auf ein Recht, das der Inhaber der Vertriebsrechte unabhängig von der Einfuhr der Gegenstände auf den Importeur überträgt. Auch werden derartige Gebühren nicht im Zusammenhang mit dem Rechtsgeschäft fällig, das zur Einfuhr des Gegenstands führt, sondern nach eigenen, im Vertriebsvertrag vereinbarten Zahlungsbedingungen.

Im Sinne einer Ausnahme gehören Zahlungen für Rechte, die aufgrund des oben beschriebenen Grundsatzes theoretisch in die Steuerbemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer einbezogen werden müssten, nicht zur Steuerbemessungsgrundlage, wenn deren Besteuerung aus Praktikabilitätsgründen nicht angezeigt erscheint. Diese Ausnahme betrifft nur Gebühren, deren Höhe im Zeitpunkt der Einfuhr des Gegenstands noch nicht bekannt ist, da sie aufgrund einer Grösse berechnet werden, die im Zeitpunkt der Einfuhr noch nicht feststeht.

5.6.2 Gebühren für Rechte und deren Besteuerung

- Lizenzgebühr für Warenzeichen

Die Lizenzgebühr für Warenzeichen ist Bestandteil der Steuerbemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer, wenn sie sich auf den eingeführten Gegenstand bezieht und folglich vom Importeur für den eingeführten Gegenstand dem Lieferanten zu zahlen ist. Diese Umschreibung trifft zu, wenn:

- die Lizenzgebühr einen Gegenstand betrifft, der nach der Einfuhr in unverändertem Zustand weiterverkauft oder nur unwesentlich be- oder verarbeitet wird (z. B. durch Anbringen des Warenzeichens); und
- der Gegenstand unter dem vor oder nach der Einfuhr angebrachten Warenzeichen vertrieben wird, für das die Lizenzgebühr bezahlt wird; und
- es dem Importeur nicht freisteht, sich den betreffenden Gegenstand bei anderen mit dem Lieferanten nicht verbundenen Lieferanten zu beschaffen.

Sind diese Voraussetzungen kumulativ erfüllt und kommt die Lizenzgebühr dem Lieferanten des Gegenstands zugute, ist sie Bestandteil der Steuerbemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer.

Beispiel:

Eine Boutique kauft bei einem Lieferanten im Ausland T-Shirts der Marke Lacoste und bezahlt dem Lieferanten zusätzlich eine Lizenzgebühr für das Warenzeichen Lacoste. Die T-Shirts werden in unverändertem Zustand unter dem Markenzeichen Lacoste weiterverkauft. Die Boutique darf die T-Shirts nicht aus dem bestehenden Sortiment eines beliebigen Lieferanten beziehen.

Bei der Einfuhr der T-Shirts berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem gesamten Entgelt, das dem Lieferanten zu entrichten ist, d. h. auf dem Entgelt für die T-Shirts, einschliesslich der Lizenzgebühr für das mit den T-Shirts verbundene Warenzeichen. Ebenfalls zu besteuern sind die Kosten für den Transport der eingeführten Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland.

- Gebühr für Urheberrechte

Die Gebühr für Urheberrechte ist Bestandteil der Steuerbemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer, wenn die Gebühr:

- sich auf den eingeführten Gegenstand bezieht; und
- dem Lieferanten im Zusammenhang mit dem Rechtsgeschäft zu zahlen ist, das zur Einfuhr des Gegenstands führt; und
- aufgrund einer Grösse berechnet wird, die im Zeitpunkt der Einfuhr feststeht.

Die Lizenzgebühr muss demnach im Zusammenhang mit der Einfuhr des Gegenstands zu bezahlen sein und dem Lieferanten des Gegenstands zugutekommen. Ob die Gebühr unmittelbar nach der Einfuhr oder erst bei späteren Weiterverkäufen, sonstigen Überlassungen oder Verwendungen des Gegenstands zu bezahlen ist, macht keinen Unterschied. Steht im Zeitpunkt der Einfuhr der Gegenstände die Grösse nicht fest, nach der die Höhe der Lizenzgebühr zu berechnen ist, so gilt Ziffer 5.6.3.

Beispiel:

Ein Tonträgerhändler im Inland kauft direkt bei einer ausländischen Musikgruppe Tonträger. Er bezahlt der Musikgruppe ein Entgelt für die Tonträger sowie eine Urheberrechtsgebühr für jeden im Inland verkauften Tonträger.

Bei der Einfuhr der Tonträger berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem gesamten Entgelt, d. h. auf dem Entgelt für die Tonträger, einschliesslich der im Zeitpunkt der Einfuhr feststehenden Urheberrechtsgebühr, die beim Verkauf der Tonträger geschuldet und der Musikgruppe zu entrichten ist. Die im Zeitpunkt der Einfuhr in ihrer Höhe bekannte Urheberrechtsgebühr ist zu versteuern, obwohl die Tonträger noch nicht verkauft sind. Ebenfalls zu besteuern sind die Kosten für den Transport der eingeführten Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland.

- Lizenzgebühr für Verfahrenspatente

Lizenzgebühren für Verfahrenspatente sind Teil der Steuerbemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer, wenn:

- das Verfahren im eingeführten Gegenstand verkörpert ist; und
- die Gebühr dem Lieferanten im Zusammenhang mit dem Rechtsgeschäft zu zahlen ist, das zur Einfuhr des Gegenstands führt; und
- die dem Lieferanten zu zahlende Lizenzgebühr aufgrund einer Grösse berechnet wird, die im Zeitpunkt der Einfuhr feststeht.

Steht im Zeitpunkt der Einfuhr der Gegenstände die Grösse nicht fest, nach der die Höhe der Lizenzgebühr zu berechnen ist, so gilt Ziffer 5.6.3.

Beispiel

Ein Unternehmen im Ausland hat einen Staubsauger mit neuer Saugtechnologie erfunden. Es verkauft 1000 Stück an einen Händler im Inland. Der Händler entrichtet dem Unternehmen pro Staubsauger ein Entgelt, zuzüglich einer festen Lizenzgebühr pro Staubsauger für die neue Technologie.

Bei der Einfuhr der Staubsauger berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem gesamten Entgelt, d. h. auf dem Entgelt für die Staubsauger und die im Zeitpunkt der Einfuhr feststehenden Lizenzgebühren für die im eingeführten Staubsauger verkörperte neue Saugtechnologie. Ebenfalls zu besteuern sind die Kosten für den Transport der eingeführten Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland.

- Gebühr für das Recht auf Vervielfältigung und öffentliche Wiedergabe

Zahlungen für das Recht auf Vervielfältigung oder öffentliche Wiedergabe des eingeführten Gegenstands (z. B. Sende-, Vorführ- und Verwendungsrechte für Filme, Musik- oder Theaterwerke [geschützte oder ungeschützte Werke], Recht für die Herstellung von Datenträgern mit einer Matrize) sind Bestandteil der Steuerbemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer, wenn:

- sich die Zahlungen auf den eingeführten Gegenstand beziehen; und
- die Zahlungen dem Lieferanten im Zusammenhang mit dem Rechtsgeschäft zu zahlen sind, das zur Einfuhr des Gegenstands führt; und
- die Zahlungen aufgrund einer Grösse berechnet werden, die im Zeitpunkt der Einfuhr feststeht.

Keine Rolle spielt, ob der Importeur diese Zahlungen anlässlich der Einfuhr des Gegenstands oder später zu leisten hat.

Steht die zu bezahlende Gebühr für das Recht auf Vervielfältigung oder öffentliche Wiedergabe im Zeitpunkt der Einfuhr des Gegenstands nicht fest, ist sie nicht Bestandteil der Bemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer (vgl. Ziff. 5.6.3). Dies trifft zu, wenn sie von Faktoren abhängt, die bei der Einfuhr des Gegenstands noch unbekannt sind (z. B. Anzahl der Vervielfältigungen, Anzahl Vorführungen).

Beispiele:

- Ein inländischer Hersteller von Lebensmitteln beauftragt einen Werbefilmproduzenten mit Sitz im Ausland mit der Herstellung eines Werbespots für ein neues Produkt zwecks Ausstrahlung durch eine inländische Fernsehanstalt. Das dafür vereinbarte Entgelt wird dem Hersteller im Zeitpunkt der Einfuhr des Films in Rechnung gestellt.

Bei der Einfuhr des Werbespots berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem gesamten Entgelt, d. h. einschliesslich des zu zahlenden Entgelts für die im Werbespot enthaltenen Dienstleistungen und die zeitlich oder geographisch begrenzten Ausstrahlungsrechte, sofern die hierfür geschuldete Lizenzgebühr aufgrund einer Grösse berechnet wird, die im Zeitpunkt der Einfuhr feststeht. Ebenfalls zu besteuern sind die Kosten für den Transport der eingeführten Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland.

- Ein ausländischer Produzent von Tonträgern lässt einem inländischen Händler Tonträger zugehen. Im Zeitpunkt der Einfuhr berechnet er ihm nur die Herstellungskosten dieser Träger, obwohl die Höhe der Lizenzgebühr feststeht, die der Händler dem Produzenten für jeden einzelnen im Inland verkauften Tonträger zu bezahlen hat.

Bei der Einfuhr der Tonträger berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem gesamten Entgelt, d. h. einschliesslich der erst beim Verkauf der Tonträger zu zahlenden, im Zeitpunkt der Einfuhr feststehenden Lizenzgebühr. Die im Zeitpunkt der Einfuhr in ihrer Höhe bekannte Lizenzgebühr ist zu versteuern, obwohl die Tonträger noch nicht verkauft sind. Ebenfalls zu besteuern sind die Kosten für den Transport der eingeführten Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland.

5.6.3 Höhe der Gebühr für Lizenzen, Rechte, Patente und Warenzeichen im Zeitpunkt der Einfuhr unbekannt

Im Zeitpunkt der Einfuhr eines Gegenstands steht die Höhe der Gebühr nicht fest, welche für die damit verbundenen oder darin enthaltenen Rechte oder Dienstleistungen zu bezahlen ist. Dies deshalb, weil die Gebühr von Faktoren abhängt, welche bei der Einfuhr des Gegenstands noch unbekannt sind (Anzahl Zuschauer, Anzahl Vorführungen, hergestellte Stückzahl etc.).

Der Importeur des Gegenstands hat zu prüfen, ob er die nach Massgabe dieser Faktoren berechnete Gebühr bei der ESTV oder der STV FL über die Bezugsteuer zu versteuern hat.

Beispiele:

- Ein ausländisches Unternehmen, das über ein Verfahrenspatent verfügt und die nach diesem Verfahren arbeitenden Maschinen selbst herstellt, veräussert einem inländischen Fabrikanten eine solche Maschine. Aufgrund der Lizenzvereinbarung hat der inländische Fabrikant (Lizenznehmer) nebst dem für die Maschine zu entrichtenden Entgelt dem ausländischen Unternehmen (Lizenzgeber) während der Verwendungsdauer der Maschine eine Lizenzgebühr nach Massgabe der Anzahl hergestellter Werkstücke zu entrichten.

Bei der Einfuhr der Maschine berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Entgelt, das der inländische Fabrikant dem ausländischen Unternehmen entrichtet, ohne die Lizenzgebühr, die nach Massgabe der Anzahl hergestellter Werkstücke berechnet wird und daher im Zeitpunkt der Einfuhr in ihrer Höhe unbekannt ist. Zu besteuern sind aber die Kosten für den Transport der eingeführten Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland.

- Ein ausländischer Filmproduzent verkauft einem inländischen Filmverleiher mehrere Kopien eines Spielfilms. Die nach Massgabe der Anzahl Zuschauerertritte zu entrichtende Lizenzgebühr stellt der Produzent dem Verleiher erst dann in Rechnung, wenn bekannt ist, wie viele Zuschauer die Filmvorführungen besucht haben.

Bei der Einfuhr der Spielfilmkopien berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem für diese Kopien berechneten Entgelt, ohne die Lizenzgebühr, die nach Massgabe der Anzahl Zuschauerertritte berechnet wird und daher im Zeitpunkt der Einfuhr in ihrer Höhe unbekannt ist. Ebenfalls besteuert werden die Kosten für den Transport der eingeführten Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland.

- Ein inländischer Filmverleiher erwirbt von einem ausländischen Filmproduzenten die Nutzungsrechte verschiedener Spielfilme (Vervielfältigung und Verbreitung). Der Verleiher hat die Lizenzgebühr dem Produzenten nach Massgabe der Anzahl Vorführungen zu entrichten. Die Spielfilmkopien lässt der Verleiher im Ausland von einer Drittperson (Kopieranstalt) herstellen.

Bei der Einfuhr der Spielfilmkopien berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem von der Kopieranstalt berechneten Entgelt, einschliesslich der Kosten für den Transport der eingeführten Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland. Die Lizenzgebühr, die nach Massgabe der Anzahl Vorführungen berechnet wird und daher im Zeitpunkt der Einfuhr in ihrer Höhe unbekannt ist, wird nicht durch die Einfuhrsteuer erfasst.

- Ein ausländischer Designer hat für einen inländischen Milchverarbeitungsbetrieb Verpackungen zu entwerfen. Im Verlaufe dieses Auftrags gelangen mehrere Verpackungsentwürfe zur Einfuhr.

Bei der Einfuhr der Verpackungs-Entwürfe berechnet sich die Einfuhrsteuer auf deren Marktwert. Dazu gehören die Herstellungskosten der Entwürfe, zuzüglich der Kosten für den Transport der Entwürfe und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland.

Das im Zeitpunkt der Einfuhr unbekanntes Entgelt, das dem ausländischen Designer für das Recht zu zahlen ist, diese Verpackungen nach dem Entwurf des Designers im Inland kommerziell herstellen zu lassen, wird nicht durch die Einfuhrsteuer erfasst.

5.7 Geschäfte mit eng verbundenen oder diesen nahe stehenden Personen

5.7.1 Rechtliche Grundlage

Nach Artikel 24 Absatz 2 MWSTG gilt für die Inlandsteuer bei Leistungen an eng verbundene Personen als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Drittpersonen vereinbart würde.

Gestützt auf Artikel 3 Buchstabe h MWSTG sind Leistungsempfänger und Leistungserbringer eng verbunden, wenn sie in einer der nachfolgenden Beziehungen zueinander stehen:

- Der eine besitzt am anderen eine massgebende Beteiligung, d. h. er ist:

- Inhaber von mindestens 20% des Stamm- oder Grundkapitals des anderen; oder
- Inhaber einer entsprechenden Beteiligung an einer Personengesellschaft des anderen.
- der eine steht einer Person nahe, die am anderen eine Beteiligung der beschriebenen Art besitzt.

Ebenfalls als eng verbundene Personen gelten Stiftungen und Vereine, zu denen eine besonders enge wirtschaftliche, vertragliche oder personelle Beziehung besteht. Nicht als eng verbundene Personen gelten Vorsorgeeinrichtungen.

Enge Verbundenheit kann dazu führen, dass der Leistungserbringer dem Leistungsempfänger eine bestimmte Leistung zu einem tieferen Preis erbringt, als dies aus unternehmerischen Überlegungen üblich wäre (Leistungsempfänger erhält vom Leistungserbringer einen geldwerten Vorteil). Der tiefere Preis ist somit nicht das Resultat unternehmerischer Überlegungen, sondern erfolgt auf Erwirken einer Person, die am leistungserbringenden Unternehmen beteiligt ist (Anteilsinhaber). Personen, die einer mit dem Leistungserbringer eng verbundenen Person nahe stehen, können sowohl natürliche Personen (z. B. Familienmitglieder) als auch juristische Personen (z. B. Tochtergesellschaften, Schwestergesellschaften) sein.

Beispiele für Leistungsempfänger, die einer Person nahe stehen, die mit dem Leistungserbringer eng verbunden ist:

- Leistungsempfänger, die:
 - juristische Personen sind; und
 - zu einer anderen juristischen Person, die Inhaberin einer massgebenden Beteiligung am Leistungserbringer ist, in einem der folgenden Verhältnisse stehen: Muttergesellschaft-Tochtergesellschaft, Grossmuttergesellschaft-Muttergesellschaft, Muttergesellschaft-Schwestergesellschaft etc.
- Leistungsempfänger, die:
 - natürliche Personen sind; und
 - Familienmitglieder einer anderen natürlichen Person sind, die Inhaberin einer massgebenden Beteiligung am Leistungserbringer ist.
- Leistungsempfänger, die:
 - natürliche Personen sind; und
 - an einer juristischen Person, die selber Inhaberin einer massgebenden Beteiligung am Leistungserbringer ist, eine massgebende Beteiligung besitzen.

5.7.2 Regelung Einfuhr

Die Grundsätze zur Steuerbemessungsgrundlage bei Geschäften mit eng verbundenen oder diesen nahe stehende Personen gelten gestützt auf Art. 53 Abs. 2 MWSTG in Verbindung mit Art. 24 Abs. 2 MWSTG auch für die Einfuhrsteuer.

Verkauft ein Leistungserbringer (Lieferant) einen Gegenstand an einen Leistungsempfänger (Abnehmer, Importeur), der mit ihm eng verbunden ist, gilt als besteuertes Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Drittpersonen vereinbart würde.

Beispiele:

- Importeurin B besitzt eine massgebende Beteiligung an Lieferantin A

Wird ein Gegenstand aufgrund eines Geschäftes eingeführt, bei dem die Lieferantin A den Gegenstand einer eng verbundenen Importeurin B verkauft, d. h. einer Importeurin B mit massgebender Beteiligung an der Lieferantin A, berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Preis, der unter unabhängigen Drittpersonen vereinbart würde.

- Importeurin B steht einer Person C mit massgebender Beteiligung an Lieferantin A nahe

Verkauft die Lieferantin A den Gegenstand der Importeurin B, die einer Person C nahe steht, die mit der Lieferantin A eng verbunden ist (z. B. Importeurin B ist Familienmitglied der mit der Lieferantin A eng verbundenen Person C), berechnet sich die Einfuhrsteuer ebenfalls auf dem Preis, der unter unabhängigen Drittpersonen vereinbart würde.

Diese Grundsätze gelten bei allen Geschäften, bei denen das Entgelt die Steuerbemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer bildet (Verkaufs- und Kommissionsgeschäfte, werkvertragliche Lieferungen, Wiedereinfuhr nach Lohnveredelung im Ausland etc.).

Ein solcher unter unabhängigen Drittpersonen üblicher Preis muss nicht gesucht werden, wenn das von der Importeurin oder an ihrer Stelle von einer Drittperson zu entrichtende oder entrichtete Entgelt einem Drittvergleich bereits standhält.

5.8 Massgebender Zeitpunkt für die Ermittlung des Entgelts

Ist das vom Importeur oder an seiner Stelle von einer Drittperson für den eingeführten Gegenstand zu entrichtende Entgelt bis zur Entstehung der Einfuhrsteuerschuld (Art. 56 MWSTG) Änderungen unterworfen, so ist für die Berechnung der Einfuhrsteuer dasjenige Entgelt massgebend, das im Zeitpunkt der Entstehung der Zoltschuld gilt (Art. 50 MWSTG in Verbindung mit Art. 19 Abs. 1 Bst. b ZG und Art. 69 ZG).

Der Zeitpunkt der Entstehung der Zoltschuld geht aus Artikel 69 ZG hervor (beim Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung gilt auch Art. 162 Abs. 4 ZV).

5.9 Gegenstand nicht unmittelbar nach dem Kauf eingeführt

Kauft eine Person ein Beförderungsmittel (Auto, Motorboot, Segelschiff, Luftfahrzeug etc.) im Ausland, das sie:

- am Domizil des ausländischen Lieferanten abholt; und
- nach Übergabe durch den ausländischen Lieferanten im Ausland kurzfristig verwendet (z. B. zu einer Reise von wenigen Tagen);

ist bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage vom Kaufpreis des Beförderungsmittels auszugehen.

6 Entgelt bei Arbeiten an eingeführten Gegenständen (z. B. Werkvertrag)

6.1 Rechtliche Grundlage

Besorgt ein ausländischer Leistungserbringer unter Verwendung von in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten Gegenständen werkvertragliche Lieferungen⁷ im Inland oder besorgt

⁷ vgl. Richtlinie 69-01, Ziff. 2.2

er an solchen Gegenständen Arbeiten im Sinne von Artikel 3 Buchstabe d Ziffer 2 MWSTG, berechnet sich die Einfuhrsteuer grundsätzlich auf dem Entgelt (Ziff. 6.2 und 6.3). Davon abweichend berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Einkaufspreis resp. Marktwert (Ziff. 6.4) des eingeführten Gegenstands, wenn der ausländische Leistungserbringer im Inland als Steuerpflichtiger eingetragen ist (Art. 54 Abs. 1 Bst. b MWSTG).

In der Verwaltungspraxis existiert eine zusätzliche Vereinfachung:

Ist der ausländische Leistungserbringer im Inland nicht im Mehrwertsteuerregister eingetragen und liefert er im Inland nach Abschluss der Arbeiten am eingeführten Gegenstand einen Fahrnisgegenstand an einen Leistungsempfänger mit Anrecht auf vollen Vorsteuerabzug ab, berechnet sich die Einfuhrsteuer nur auf dem Verkaufspreis des eingeführten Gegenstands (ohne Montagekosten; Ziff. 6.5).

Ebenfalls Teil der Steuerbemessungsgrundlage sind, sofern im Entgelt oder Marktwert nicht bereits enthalten, die Kosten für den Transport des eingeführten Gegenstands und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort des Gegenstands im Inland (Art. 54 Abs. 3 Bst. b MWSTG; vgl. Ziff. 11).

6.2 Definition des Entgelts

Führt ein ausländischer Leistungserbringer einen Gegenstand ein oder lässt er diesen durch eine Drittperson ins Inland verbringen und verwendet er den Gegenstand zur Ausführung von Arbeiten für fremde Rechnung, liegt solchen Einfuhren in der Regel ein Werkvertrag zugrunde. Mit diesem Vertrag verpflichtet sich der Leistungserbringer zur Herstellung eines Werks. Den Werkvertrag charakterisiert somit das Versprechen, einen bestimmten Arbeitserfolg oder ein bestimmtes Arbeitsergebnis als Ganzes zu erbringen. Die aufgrund solcher Verträge erbrachten Leistungen werden als werkvertragliche Lieferungen bezeichnet.

Beispiele von werkvertraglichen Lieferungen unter Verwendung von eingeführten Gegenständen:

- Ablieferung von eingeführten Fertighäusern nach Montage im Inland;
- Ablieferung von eingeführten Küchen, Fenstern oder Geländern nach Einbau im Inland;
- Ablieferung von eingeführten Türen nach Anschlagen im Inland;
- Ablieferung von eingeführten Fussböden nach Einbau im Inland;
- Ablieferung von Gegenständen, die ein ausländisches Unternehmen eingeführt und zur Instandsetzung oder Wartung von Geräten oder Gebäuden im Inland verwendet hat;
- Ablieferung von eingeführten Maschinen oder Maschinenanlagen nach Montage im Inland;
- Ablieferung von eingeführten Software-Programmen nach Installation im Inland;
- Ablieferung von eingeführten Belüftungsanlagen und Ventilatoren nach Einbau im Inland;
- Ablieferung von eingeführten Gegenständen nach Ausführung von Tiefbau- und Kanalisationsarbeiten im Inland.

Das aufgrund des Werkvertrags abzuliefernde Werk gilt im Sinne des Mehrwertsteuerrechts (Art. 3 Bst. d Ziff. 2 MWSTG in Verbindung mit Art. 7 Abs. 1 Bst. a MWSTG) erst in dem Zeitpunkt als geliefert, in dem das Werk an den Leistungsempfänger im Inland übergeben wird.

Die Lieferung erfolgt somit erst nach der Montage oder dem Einbau und allenfalls nach der Inbetriebnahme.

Bei solchen werkvertraglichen Lieferungen oder Ablieferungen von eingeführten Gegenständen nach Abschluss von daran besorgten Arbeiten im Inland berechnet sich die Einfuhrsteuer grundsätzlich auf dem Entgelt, das der Leistungsempfänger (Auftraggeber) oder an seiner Stelle eine Drittperson dem beauftragten ausländischen Lieferanten entrichtet. Die Steuerbemessungsgrundlage umfasst die Kosten für:

- den eingeführten Gegenstand;
- die im Inland besorgten Arbeiten (Montage- oder Einbaukosten); und
- den Transport des eingeführten Gegenstands und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland.

Für Ausnahmen von diesem Grundsatz, vgl. die nachstehenden Ziffern 6.4 und 6.5.

Sind die Montage- oder Einbaukosten im Zeitpunkt der Einfuhr des Gegenstands unbekannt und sind diese Kosten durch das BAZG zu besteuern, ist eine provisorische Veranlagung angezeigt (vgl. Ziff. 6.2). Dasselbe gilt, wenn:

- im Zeitpunkt der Einfuhr des Gegenstands noch nicht feststeht, welcher Anteil der Gegenstände oder Leistungen im Zusammenhang mit der Auftrags Erfüllung im Inland zu beziehen ist; oder
- der nach Abschluss der Arbeiten im Inland abzuliefernde Gegenstand in mehreren Teilsendungen zur Einfuhr gelangt.

Umfassendere Ausführungen zu werkvertraglichen Lieferungen finden sich in der Publikation [«Werkvertragliche Lieferungen und Ablieferungen von eingeführten Gegenständen nach Abschluss von daran ausgeführten Arbeiten im Inland»](#).

6.3 Massgebendes Entgelt; Lieferklauseln, Skonti und Rabatte

Für nähere Informationen zu Lieferklauseln, Rabatte und Skonti, vgl. Ziffer 5.

Das Entgelt ist aufgrund der Lieferantenrechnung und/oder des Werkvertrags zu ermitteln. Zu berücksichtigen sind auch Auslöse-, Verpflegungs-, Reise- und Übernachtungskosten, die dem Leistungsempfänger gesondert in Rechnung gestellt werden und in ursächlichem Zusammenhang mit der werkvertraglichen Lieferung stehen. Teil der zu steuernden Kosten sind z. B.:

- Einbau- und Montagekosten;
- Instandsetzungs- und Unterhaltskosten;
- Kosten der Miete oder Amortisation von Maschinen und anderen Einrichtungen für die Ausführung der Arbeiten;
- Reisespesen und alle übrigen Entschädigungen an die Arbeitskräfte;

Dies gilt auch bei direkter Auszahlung an die Arbeitskräfte durch den Auftraggeber.

- Honorare, die an Drittpersonen zu zahlen sind (Architekten, Ingenieure, Grafiker, Werbeberater etc.) für Projekte, Pläne, Entwürfe, Berechnungen, Entwicklungsarbeit etc., sofern diese im ursächlichen Zusammenhang mit der werkvertraglichen Lieferung erbracht werden.

Zum Entgelt gehört der Vermögenswert, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet (Art. 3 Bst. f MWSTG). Dieser Grundsatz gilt auch für die Einfuhrsteuer. Massgebend ist das vom Empfänger der Leistung oder an seiner Stelle von einer Drittperson entrichtete oder zu entrichtende Entgelt nach Artikel 24 MWSTG (Art. 54 Abs. 2 MWSTG). Dazu gehört namentlich auch der Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 54 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 24 Abs. 1 MWSTG). Zu beachten sind auch die Bestimmungen zum Entgelt in Ziffer 5.

Die nachfolgenden Themen werden in separaten Ziffern erläutert:

- Im Inland bezahlte Mehrwertsteuer (Ziff. 6.1);
- provisorische Veranlagung (Ziff. 6.2).

6.4 Einkaufspreis resp. Marktwert der eingeführten Gegenstände

Ist der ausländische Leistungserbringer im Inland im Mehrwertsteuerregister eingetragen, berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Entgelt, das der ausländische Leistungserbringer (Importeur) für die eingeführten Gegenstände beim Einkauf entrichtet hat, sofern dieser Einkauf in Zusammenhang mit der Einfuhr steht. In anderen Fällen berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Marktwert der eingeführten Gegenstände. Als Marktwert⁸ gilt nach Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe g MWSTG der Preis, den der ausländische Leistungserbringer (Importeur):

- auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird,
- an einen selbständigen Lieferanten im Herkunftsland des Gegenstands,

⁸ vgl. Ziff. 9

- zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld,
- unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs,

bezahlen müsste, um den eingeführten Gegenstand zu erhalten.

Ebenfalls Teil der Steuerbemessungsgrundlage sind, sofern im Entgelt oder Marktwert noch nicht enthalten, die Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort des eingeführten Gegenstands im Inland⁹.

Zur Vereinfachung kann der Importeur als Alternative zum Einkaufspreis resp. Marktwert das Entgelt zur Besteuerung anmelden, das der Leistungsempfänger ihm für den eingeführten Gegenstand (ohne Montagekosten) entrichtet oder zu entrichten hat.

6.5 Verkaufspreis der eingeführten Gegenstände

Ist der ausländische Leistungserbringer im Inland nicht als Steuerpflichtiger registriert, so gilt in Abweichung zum Grundsatz gemäss Ziffer 6.1 bis 6.3 folgende Verwaltungspraxis:

Die Einfuhrsteuer berechnet sich nur auf dem Verkaufspreis (ohne Montagekosten), den der ausländische Leistungserbringer dem Leistungsempfänger für den eingeführten Gegenstand berechnet, sofern nach Abschluss der am Gegenstand besorgten Arbeiten im Inland:

- ein Fahrnisgegenstand an den Leistungsempfänger abgeliefert wird;
- der Leistungsempfänger die Einfuhrsteuer auf dem eingeführten Fahrnisgegenstand in seiner periodischen Abrechnung mit der ESTV oder der STV FL vollumfänglich als Vorsteuer geltend machen kann; und
- im Zeitpunkt der Einfuhr die Montagekosten unbekannt oder die Kosten für den Fahrnisgegenstand und die Montage in der Wertunterlage getrennt ausgewiesen sind.

Hat der ausländische Leistungserbringer den Gegenstand vor der Einfuhr eingekauft, so gilt als Verkaufspreis sein Einstandspreis, erhöht um die branchenübliche Handelsspanne und die Kosten für den Transport des Gegenstands und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland¹⁰.

6.6 Im Inland bezahlte Mehrwertsteuer (Inlandsteuer)

Der ausländische Leistungserbringer (ohne inländische MWST-Nr.), der im Inland werkvertragliche Lieferungen erbringt oder eingeführte Gegenstände erst nach Beendigung von daran besorgten Arbeiten abgeliefert, kann für die Ausführung seines Auftrags Gegenstände oder Dienstleistungen von Steuerpflichtigen im Inland beziehen. Dazu gehören z. B.:

- Inlandbezüge von Einbaumaterialien (Werkstoffe)
- Architektur- und Ingenieurleistungen
- Unterkunftskosten für das Personal
- Verpflegungskosten für das Personal

Die Inlandsteuer auf diesen Inlandbezügen wird bei der Festsetzung der Einfuhrsteuer, die endgültig für die Ausführung des Auftrags geschuldet ist, berücksichtigt. Dazu wird bei der

⁹ vgl. Ziff. 11

¹⁰ vgl. Ziff. 11

Schlussabrechnung die geschuldete Einfuhrsteuer ermittelt und von dieser die Inlandsteuer auf Inlandbezügen abgezogen. Voraussetzung ist, dass die Steuerbelastungen mit Rechnungen des inländischen Steuerpflichtigen nachgewiesen werden, die auf den ausländischen Leistungserbringer lauten. Bei Beträgen bis CHF 400.– können die Inlandbezüge auch mit einem Kassenzettel belegt werden (Art. 57 MWSTV). Die Beweismittel müssen einen Hinweis auf die belastete Inlandsteuer enthalten. Ausserdem muss zweifelsfrei feststehen, dass der Inlandbezug Kostenfaktor der werkvertraglichen Lieferung resp. der Besorgung von Arbeiten am eingeführten Gegenstand war, mit welcher der ausländische Leistungserbringer im Inland beauftragt war.

6.7 Provisorische Veranlagung

6.7.1 Allgemeines

Bei werkvertraglichen Lieferungen oder der Einfuhr von Gegenständen, die der ausländische Leistungserbringer dem Leistungsempfänger erst nach Bearbeitung im Inland abliefern, kann in folgenden Fällen eine provisorische Veranlagung nötig sein:

- die Montage-, Einbau- oder Inbetriebnahmekosten sind im Zeitpunkt der Einfuhr des Gegenstands unbekannt oder noch nicht endgültig bestimmt;
- der ausländische Leistungserbringer bezieht im Rahmen der werkvertraglichen Lieferung oder der Bearbeitung des eingeführten Gegenstands im Inland Gegenstände oder Dienstleistungen von inländischen Steuerpflichtigen und der Anteil der Inlandbezüge ist im Zeitpunkt der Einfuhr des Gegenstands unbekannt oder noch nicht endgültig bestimmt;
- der zur Ausführung der werkvertraglichen Lieferung benötigte Gegenstand gelangt in mehreren Teilsendungen zur Einfuhr.

Bei grösseren Projekten kommen häufig Kostenüberschreitungen vor. Auch aus diesem Grund kann eine provisorische Veranlagung nötig sein.

Erfolgt die Einfuhr des Gegenstands über verschiedene Zollstellen, wird die Zollstelle, welche die erste Einfuhr veranlagt hat, als Kontrollzollstelle bezeichnet. Kopien der weiteren Veranlagungen werden dieser Zollstelle zugestellt. Die endgültige Veranlagung erfolgt durch die Kontrollzollstelle.

6.7.2 Definitive Veranlagung nach Abschluss der Arbeiten

Der Abnehmer oder die anmeldepflichtige Person hat für die definitive Veranlagung der Einfuhrsteuer das Formular [52.61](#) auszufüllen und dieses der Eingangs- bzw. Kontrollzollstelle mit den entsprechenden Unterlagen (z. B. Rechnungen) zuzustellen. Bei Einzelsendungen genügt auch die Vorlage der Schlussabrechnung.

7 Entgelt für den Gebrauch im Inland von Gegenständen des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung

7.1 Rechtliche Grundlage

Werden Gegenstände nach den Artikeln 9 und 58 ZG zur vorübergehenden Verwendung eingeführt (Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung), so unterliegt das Entgelt für den Gebrauch der Gegenstände im Inland der Einfuhrsteuer, sofern die Steuer auf diesem Entgelt beachtlich ist. Wird für den vorübergehenden Gebrauch kein oder ein ermässigt Entgelt gefordert, so ist das Entgelt massgebend, das einer unabhängigen Drittperson berechnet würde (Art. 54 Abs. 1 Bst. d MWSTG).

Damit nur das Entgelt für den vorübergehenden Gebrauch des eingeführten Gegenstands besteuert wird und nicht etwa der Marktwert des Gegenstands, muss das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung durch Wiederausfuhr oder durch einen Wechsel des Zollverfahrens ordnungsgemäss abgeschlossen werden.

7.2 Definition des Entgelts

Die Einfuhrsteuer wird auf dem Entgelt für den Gebrauch des eingeführten Gegenstands berechnet, einschliesslich der Kosten für den Transport des eingeführten Gegenstands und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland¹¹.

Wird für den vorübergehenden Gebrauch kein oder ein ermässigt Entgelt gefordert, so ist das Entgelt massgebend, das einer unabhängigen Drittperson berechnet würde.

Ist das Entgelt unbeachtlich, entfällt die Besteuerung.

7.3 Massgebendes Entgelt; Lieferklauseln, Skonti und Rabatte

Vgl. Ziffer 5

7.4 Bezug der für den vorübergehenden Gebrauch geschuldeten Einfuhrsteuer

Die Einfuhrsteuer auf dem Entgelt für den Gebrauch von Gegenständen im Inland, die im Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung eingeführt wurden, wird erst nach ordnungsgemässen Abschluss des genannten Verfahrens erhoben.

8 Entgelt in den übrigen Fällen

Die Ziffer 8 gliedert sich nach folgenden Themen:

- Entgelt für im Ausland an einfuhrsteuerbefreiten Kunstwerken besorgte Arbeiten (Ziff. 8.1)
- Entgelt für im Ausland an Gegenständen des Zollverfahrens der passiven Veredelung (Lohnveredelung) besorgte Arbeiten (Ziff. 8.2)
- Entgelt für im Ausland an Gegenständen des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung besorgte Arbeiten (Ziff. 8.3)
- Entgelt für im Ausland an Gegenständen des Ausfuhrzollverfahrens (Lohnveredelung) besorgte Arbeiten (Ziff. 8.4)
- Entgelt für eingeführte Esswaren sowie alkoholfreie und alkoholische Getränke zur Erbringung gastgewerblicher Leistungen im Inland (Partydienst; Ziff. 8.5)

8.1 Entgelt für im Ausland an einfuhrsteuerbefreiten Kunstwerken besorgte Arbeiten

8.1.1 Rechtliche Grundlage

Steuerbefreit ist die Einfuhr von Kunstwerken, welche Kunstmaler oder Bildhauer persönlich geschaffen haben und selber ins Inland verbringen oder in ihrem Auftrag ins Inland verbringen lassen (vgl. Richtlinie 69-02, Ziff. 4). Nicht steuerbefreit ist jedoch das Entgelt für Arbeiten, welche solche Künstler an ihren steuerbefreiten Kunstwerken im Ausland durch Drittpersonen besorgen liessen (Art. 54 Abs. 1 Bst. c MWSTG).

¹¹ vgl. Ziff. 11

Als Arbeiten gelten solche im Sinne von Artikel 3 Buchstabe d Ziffer 2 MWSTG, d. h. jede Verarbeitung, Bearbeitung, Zusammensetzung, Instandstellung, Veredelung oder sonstige Umgestaltung des Kunstwerks. Zu nennen sind als Beispiele:

- Giessen von Skulpturen durch Drittpersonen;
- Bearbeiten von Marmorblöcken durch Drittpersonen;
- Einrahmen von Bildern durch Drittpersonen.

8.1.2 Definition des Entgelts

Zum besteuerten Entgelt gehört alles, was der Künstler oder an seiner Stelle eine Drittperson zu entrichten hat für die Arbeiten, die Drittpersonen im Ausland am Kunstwerk des Künstlers besorgen. Ebenfalls besteuert sind die Kosten für den Transport des Kunstwerks und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland¹².

8.1.3 Massgebendes Entgelt; Lieferklauseln, Skonti und Rabatte

Vgl. Ziffer 5

8.2 Entgelt für im Ausland besorgte Arbeiten an Gegenständen des Zollverfahrens der passiven Veredelung (Lohnveredelung)

8.2.1 Rechtliche Grundlage

Das Entgelt für die im Ausland besorgten Arbeiten an Gegenständen, die nach den Artikeln 13 und 60 ZG zur passiven Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrags ausgeführt wurden und an den Absender oder die Absenderin im Inland zurückgesandt werden, unterliegt der Einfuhrsteuer (Art. 54 Abs. 1 Bst. e MWSTG).

Damit bei der Wiedereinfuhr nur das Entgelt für die im Ausland an den Gegenständen besorgten Arbeiten besteuert wird und nicht der Marktwert der wieder eingefuhrten Gegenstände resp. das Entgelt bei einem Verkauf der wieder eingefuhrten Gegenstände, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Das Zollverfahren der passiven Veredelung wird ordnungsgemäss abgeschlossen;
- die wiedereingefuhrten Gegenstände gehen an den seinerzeitigen Absender im Inland zurück; und
- die nach dem Zollverfahren der passiven Veredelung veranlagten Gegenstände wurden zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrags ausgeführt.

8.2.2 Zu besteuertes Entgelt bei der Einfuhr

Bei solchen Sachverhalten unterliegt das Entgelt für die im Ausland an den Gegenständen besorgten Arbeiten der Einfuhrsteuer (Art. 54 Abs. 1 Bst. e MWSTG). Dies gilt selbst dann, wenn bei der Ausführung der Arbeiten im Ausland kein Neumaterial verwendet wurde. Als besorgte Arbeiten gelten solche im Sinne von Artikel 3 Buchstabe d Ziffer 2 MWSTG, d. h. jede Verarbeitung, Bearbeitung, Zusammensetzung, Ausbesserung, Veredelung oder sons-

¹² vgl. Ziff. 11

tige Umgestaltung der Gegenstände und auch Arbeiten, bei denen der Gegenstand nicht verändert, sondern bloss geprüft, geeicht, reguliert, in der Funktion kontrolliert oder in anderer Weise behandelt worden sind.

Ist bei der Wiedereinfuhr ein derartiges Entgelt zu besteuern (vgl. Ziff. 8.2.3 und 8.2.4), werden auch die Kosten für den Transport der wieder eingeführten Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland¹³ besteuert.

Die Besteuerung des Entgelts für die im Ausland besorgten Arbeiten erfolgt:

- nachträglich durch die überwachende Stelle (Nichterhebungsverfahren); oder
- bei der Wiedereinfuhr der Gegenstände durch die Zollstelle (vereinfachtes Nichterhebungsverfahren).

Ist die Einfuhrsteuer gemäss der Bewilligung des BAZG durch die überwachende Stelle nachträglich zu erheben, so ist in der Zollanmeldung ein Antrag auf nachträgliche Steuerveranlagung zu stellen (MWST-Satz «0% - Nachträgliche Steuerveranlagung» [Code 92]).

Bei Gegenständen, die nach dem Zollverfahren der passiven Veredelung vorübergehend ausgeführt wurden, muss die Ausfuhr der unveredelten Gegenstände aufgrund eines Auftrags zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrages erfolgt sein und die Gegenstände müssen bei der Wiedereinfuhr 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 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.

Für die Besteuerung massgebend ist bei nicht erfüllten Voraussetzungen das gesamte für das Veredelungserzeugnis zu entrichtende Entgelt (Kosten für die unveredelten Gegenstände + Veredelung) resp. sein Marktwert.

Hinsichtlich der Steuerveranlagung beim ordnungsgemässen Abschluss des Zollverfahrens der passiven Veredelung sind zusätzlich folgende Spezialfälle zu beachten:

- Steuerveranlagung beim Äquivalenzverkehr im Bearbeitungs- und Verarbeitungsverkehr (Ziff. 8.2.5);
- Steuerveranlagung bei Wiedereinfuhr der Gegenstände ohne Veredelung (Ziff. 8.2.6).
- Steuerveranlagung bei der Einfuhr von Ersatzgegenständen im Ausbesserungsverkehr (Ziff. 8.2.7);
- Steuerveranlagung bei Garantieleistungen des Lieferanten (Ziff. 8.2.8);
- Steuerveranlagung bei kostenloser Ausbesserung aus Kulanz des Lieferanten (Ziff. 8.2.9);

¹³ vgl. Ziff. 11

- Steuerveranlagung bei kostenlosen Ersatzgegenständen aus Kulanz des Lieferanten (Ziff. 8.2.10).

8.2.3 Definition des Entgelts

Bei Gegenständen, die nach dem Zollverfahren der passiven Veredelung zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrages vorübergehend ausgeführt wurden und bei der Wiedereinfuhr mit ordnungsgemäsem Verfahrensabschluss an den Absender im Inland zurückgesandt werden, gehört zum besteuerten Entgelt alles, was der Importeur (Absender der unveredelten Gegenstände) oder an seiner Stelle eine Drittperson für die an den Gegenständen besorgten Arbeiten zu entrichten hat oder hatte, einschliesslich der Kosten für den Transport der Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland¹⁴.

8.2.4 Massgebendes Entgelt; Lieferklauseln, Skonti und Rabatte

Die Steuerbemessungsgrundlage setzt sich aus folgenden Elementen zusammen:

- Entgelt für die im Ausland an den Gegenständen besorgten Arbeiten (Arbeits- und Materialkosten);
- Kosten für den Transport der Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland¹⁵;
- Einfuhrzoll und andere wegen der Einfuhr zu entrichtende Abgaben, die auf dem Neumaterial geschuldet sind.

Im Übrigen gelten die Bestimmungen gemäss Ziffer 5.

8.2.5 Steuerveranlagung beim Äquivalenzverkehr im Bearbeitungs- und Verarbeitungsverkehr

Beim Zollverfahren der passiven Veredelung gilt die Berechnungsgrundlage gemäss Ziffer 8.2.2 bis 8.2.4 für die Einfuhrsteuer auch dann, wenn beim Zollverfahren der passiven Veredelung der Äquivalenzverkehr bewilligt wurde. Äquivalenzverkehr bedeutet, dass die zur Veredelung 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. Im Rahmen der Abrechnung mit der Kontrollstelle muss nachgewiesen werden, dass die Bestimmungen des Äquivalenzverkehrs eingehalten wurden.

Nicht bewilligt wird der Äquivalenzverkehr beim Ausbesserungsverkehr (Reparaturverkehr). Werden beim Ausbesserungsverkehr anstelle der ausgebesserten Gegenstände Ersatzgegenstände eingeführt, kann das Zollverfahren der passiven Veredelung nicht ordnungsgemäss abgeschlossen werden. Vgl. hierzu Ziffer 8.2.7.

8.2.6 Steuerveranlagung bei Wiedereinfuhr der Gegenstände ohne Veredelung

Gegenstände wurden zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrags nach dem Zollverfahren der passiven Veredelung ausgeführt. Die Veredelungs- oder Ausbesserungsarbeiten konnten jedoch aus irgendwelchen Gründen nicht oder nicht erfolgreich durchgeführt werden (z. B. Arbeiten nicht lohnend, erfolglose Ausbesserung). Bei der Rücksendung der Gegenstände an den Absender im Inland unterliegt der Einfuhrsteuer das Entgelt für die im Ausland an den Gegenständen besorgten Arbeiten (Ziff. 8.2.2), einschliesslich der Kosten für den

¹⁴ vgl. Ziff. 11

¹⁵ vgl. Ziff. 11

Transport der Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland und allfällige Einfuhrabgaben¹⁶.

Dies gilt auch dann, wenn die Veredelung oder Ausbesserung erfolglos geblieben ist. Hat der Absender jedoch für die erfolglose Veredelung resp. Ausbesserung kein Entgelt zu entrichten (andere Sachverhalte als solche gemäss Ziff. 8.2.8 und 8.2.9), so wird auch keine Einfuhrsteuer erhoben. Folglich sind auch die Kosten für den Transport der Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland¹⁷ und allfällige Einfuhrabgaben nicht besteuert.

8.2.7 Steuerveranlagung bei der Einfuhr von kostenpflichtigen Ersatzgegenständen im Ausbesserungsverkehr

Gelangen beim Ausbesserungsverkehr nicht die ausgebesserten Gegenstände, sondern Ersatzgegenstände zur Einfuhr, kann das Zollverfahren der passiven Veredelung nicht ordnungsgemäss abgeschlossen werden. Obwohl Gegenstände zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrags ausgeführt wurden, ist Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe k in Verbindung mit Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe e MWSTG (Ziff. 8.2.1) nicht anwendbar. Bei Überführung der Ersatzgegenstände in den zollrechtlich freien Verkehr sind hinsichtlich der Einfuhrsteuer jedoch allenfalls die Bestimmungen über die Austauschreparatur¹⁸ zu berücksichtigen.

8.2.8 Steuerveranlagung bei Garantieleistungen des Lieferanten

Bei einer Garantiausbesserung besorgt der Lieferant die Ausbesserungsleistungen im Rahmen seiner Garantieverpflichtung gegenüber dem Abnehmer ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts. Die Ausbesserungsleistung ist 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 Wiedereinfuhr gestützt auf Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe k in Verbindung mit Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe e MWSTG (Ziff. 8.2.1) sind somit nicht erfüllt. Dasselbe gilt, wenn der Lieferant aufgrund seiner Garantieverpflichtung dem Abnehmer anstelle der ausgebesserten Gegenstände Ersatzgegenstände ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts zustellt (Garantieersatz).

Dennoch können solche Gegenstände unter gewissen Voraussetzungen steuerfrei eingeführt werden¹⁹. Wenn die kostenlose Ausbesserung oder der kostenlose Ersatz aus Kulanz erfolgt und nicht aufgrund einer Garantieverpflichtung, vgl. Ziffer 8.2.9 und 8.2.10.

8.2.9 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 im Unterschied zu Sachverhalten gemäss Ziffer 8.2.8 zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrages vorübergehend ausgeführt. Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe k in Verbindung mit Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe e MWSTG (Ziff. 8.2.1) ist somit anwendbar.

Bei der Wiedereinfuhr der ausgeführten Gegenstände nach der Ausbesserung sind der Wert des zugefügten Materials und der Aufwand für die Instandsetzung (Ausbesserung) der Gegenstände bei der Wiedereinfuhr jedoch steuerfrei, da der Lieferant aus Kulanz hierfür kein

¹⁶ vgl. Ziff. 11

¹⁷ vgl. Ziff. 11

¹⁸ vgl. Ziff. 5

¹⁹ vgl. Richtlinie 69-02, Ziff. 22

zusätzliches Entgelt berechnet. Folglich sind auch die Kosten für den Transport der Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland²⁰ und allfällige Einfuhrabgaben nicht beststeuerbar.

In der Zollanmeldung ist als MWST-Wert CHF 0.– und als MWST-Code «0% - Steuerfrei» anzugeben. Zudem ist in dieser Anmeldung darauf hinzuweisen, dass die Gegenstände im Ausland aus Kulanz kostenlos instandgesetzt (ausgebessert) worden sind.

8.2.10 Steuerveranlagung bei kostenlosen Ersatzgegenständen aus Kulanz des Lieferanten

Von der kostenlosen Ausbesserung aus Kulanz (Ziff. 8.2.9) sind Sachverhalte abzugrenzen, bei denen der Lieferant dem Abnehmer aus Kulanz Ersatzgegenstände 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. Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe k in Verbindung mit Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe e MWSTG (Ziff. 8.2.1) ist bei solchen Sachverhalten somit nicht anwendbar. Dennoch ist unter gewissen Voraussetzungen die steuerfreie Einfuhr der Ersatzgegenstände möglich (vgl. Richtlinie 69-02, Ziffer 23).

8.3 Entgelt für im Ausland besorgte Arbeiten an Gegenständen des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung

8.3.1 Rechtliche Grundlage

Das Entgelt für die im Ausland besorgten Arbeiten an Gegenständen, die nach den Artikeln 9 und 58 ZG (Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung) zur vorübergehenden Verwendung ausgeführt wurden und an den Absender oder die Absenderin im Inland zurückgesandt werden, unterliegt der Einfuhrsteuer (Art. 54 Abs. 1 Bst. e MWSTG).

Damit bei der Wiedereinfuhr nur das Entgelt für die im Ausland an den Gegenständen besorgten Arbeiten besteuert wird und nicht der Marktwert der wieder eingeführten Gegenstände, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung wird ordnungsgemäss abgeschlossen; und
- die wiedereingeführten Gegenstände gehen an den seinerzeitigen Absender im Inland zurück.

8.3.2 Zu besteuertes Entgelt bei der Wiedereinfuhr

Während die nach dem Zollverfahren der passiven Veredelung zur Lohnveredelung vorübergehend ausgeführten Gegenstände bereits mit der Absicht ausgeführt wurden, im Ausland bearbeitet zu werden, bilden Arbeiten an Gegenständen, die nach dem Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung ausgeführt wurden, die Ausnahme. Zweck der Ausfuhr ist nicht die Bearbeitung, sondern die vorübergehende Verwendung im Ausland.

Dennoch sind auch bei solchen Gegenständen Bearbeitungen im Ausland möglich. Denkbar ist beispielsweise, dass die zur vorübergehenden Verwendung ausgeführten Gegenstände im Ausland einen Schaden erlitten haben, was eine Ausbesserung im Ausland notwendig machte. Bei der Wiedereinfuhr derartiger Gegenstände sind solche im Ausland an den Gegenständen besorgte Arbeiten zu versteuern (Art. 54 Abs. 1 Bst. e MWSTG), sofern der Importeur der

²⁰ vgl. Ziff. 11

wieder eingeführten Gegenstände (= seinerzeitiger Absender der Gegenstände) diese Kosten zu tragen hat.

Auch hier gilt, dass das Entgelt (vgl. Ziff. 8.3.3 und 8.3.4) selbst dann zu versteuern ist, wenn bei der Ausführung der Arbeiten im Ausland kein Neumaterial verwendet wurde. Ist bei der Wiedereinfuhr ein derartiges Entgelt zu besteuern, werden auch die Kosten für den Transport der Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland²¹ besteuert. Die Besteuerung des Entgelts der im Ausland an den Gegenständen besorgten Arbeiten erfolgt durch die Zollstelle.

8.3.3 Definition des Entgelts

Bei Gegenständen, die nach dem Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung ausgeführt wurden und bei der Wiedereinfuhr mit ordnungsgemäsem Verfahrensabschluss an den Absender im Inland zurückgesandt werden, gehört zum besteuerten Entgelt alles, was der Importeur (Absender der Gegenstände) oder an seiner Stelle eine Drittperson für die an den Gegenständen im Ausland besorgten Arbeiten zu entrichten hat oder hatte, zuzüglich der Kosten für den Transport der Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland²².

Nicht zu besteuern sind Entgelte für Unterhaltsarbeiten im Ausland, die nicht der Importeur, sondern beispielsweise der Mieter oder Leasingnehmer der Gegenstände anlässlich des vorübergehenden Gebrauchs im Ausland zu tragen hatte.

8.3.4 Massgebendes Entgelt; Lieferklauseln, Skonti und Rabatte

Die Steuerbemessungsgrundlage setzt sich aus folgenden Elementen zusammen:

- Entgelt für die im Ausland an den Gegenständen besorgten Arbeiten (Arbeits- und Materialkosten) gemäss Ziffer 8.3.3;
- Kosten für den Transport des Gegenstands und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland (vgl. Ziff. 11);
- Einfuhrzoll und andere wegen der Einfuhr zu entrichtende Abgaben.

Im Übrigen gelten die Bestimmungen gemäss Ziffer 5.

8.3.5 Ausbesserung / Wartung der zur vorübergehenden Verwendung ausgeführten Gegenstände auf Rechnung des Verwenders im Ausland

Bei der Wiedereinfuhr von zur vorübergehenden Verwendung ausgeführten Gegenständen unterliegen die im Ausland an den Gegenständen besorgten Ausbesserungs- oder Wartungsarbeiten nicht der Einfuhrsteuer, wenn diese Kosten nicht der Importeur (Absender im Inland), sondern der Verwender im Ausland (z. B. Mieter oder Leasingnehmer) zu tragen hatte. Solche nur dem Verwender im Ausland in Rechnung gestellte Kosten sind bei der Wiedereinfuhr der Gegenstände nicht anzumelden.

²¹ vgl. Ziff. 11

²² vgl. Ziff. 11

8.4 Entgelt für im Ausland besorgte Arbeiten an Gegenständen des Ausfuhrzollverfahrens (Lohnveredelung)

8.4.1 Rechtliche Grundlage

Der Einfuhrsteuer unterliegt das Entgelt für im Ausland besorgte Arbeiten an Gegenständen, die:

- nach dem Ausfuhrzollverfahren zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrags vorübergehend ausgeführt wurden; und
- durch Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr wieder an den Absender im Inland zurückgehen.

(Art. 54 Abs. 1 Bst. f MWSTG)

Dieses Entgelt ist selbst dann zu besteuern, wenn kein Neumaterial verwendet worden ist. Als besorgte Arbeiten gelten solche im Sinne von Artikel 3 Buchstabe d Ziffer 2 MWSTG, d. h. jede Verarbeitung, Bearbeitung, Zusammensetzung, Ausbesserung, Veredelung oder sonstige Umgestaltung von Gegenständen und auch Arbeiten, bei denen die Gegenstände nicht verändert, sondern bloss geprüft, geeicht, reguliert, in der Funktion kontrolliert oder in anderer Weise behandelt worden sind. Ist bei der Wiedereinfuhr ein derartiges Entgelt zu besteuern (vgl. Ziff. 8.4.2 und 8.4.3), werden auch die Kosten für den Transport der Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland²³ besteuert.

Der Nachweis, dass Gegenstände nach dem Ausfuhrverfahren zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrags ins Ausland verbracht worden sind und anschliessend wieder an den Absender im Inland zurückgehen, ist mit geeigneten Dokumenten zu erbringen (Kopie der Veranlagungsverfügung Ausfuhr, Transportdokumente, Rechnungen für die im Ausland an den Gegenständen besorgten Arbeiten, Auftrag des Versenders etc.). Kann die anmeldepflichtige Person diesen Nachweis nicht erbringen, ist die Einfuhrsteuer auf dem Marktwert der Gegenstände geschuldet.

Für die Veranlagung der Einfuhrsteuer nach Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe f MWSTG genügt es nicht, dass 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 54 Absatz 1 Buchstabe f MWSTG, wenn 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 unveredelte Gegenstände + Veredelung) resp. sein Marktwert versteuert, einschliesslich der Kosten für den Transport der eingeführten Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland.

²³ vgl. Ziff. 11

Hinsichtlich der Steuerveranlagung bei der Wiedereinfuhr sind zusätzlich folgende Spezialfälle zu beachten:

- Steuerveranlagung bei Wiedereinfuhr der Gegenstände ohne Veredelung (Ziff. 8.4.5);
- Steuerveranlagung bei der Einfuhr von Ersatzgegenständen im Ausbesserungsverkehr (Ziff. 8.4.6);
- Steuerveranlagung bei Garantieleistungen des Lieferanten (Ziff. 8.4.7);
- Steuerveranlagung bei kostenloser Ausbesserung aus Kulanz des Lieferanten (Ziff. 8.4.8);
- Steuerveranlagung bei kostenlosen Ersatzgegenständen aus Kulanz des Lieferanten (Ziff. 8.4.9).

8.4.2 Definition des Entgelts

Bei Gegenständen, die nach dem Ausfuhrzollverfahren zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrages vorübergehend ausgeführt wurden und durch Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr wieder an den Absender im Inland zurückgehen, gehört zum besteuerten Entgelt alles, was der Importeur (Absender der unveredelten Gegenstände) oder an seiner Stelle eine Drittperson für die an den Gegenständen besorgten Arbeiten zu entrichten hat oder hatte, einschliesslich der Kosten für den Transport der Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland²⁴.

8.4.3 Massgebendes Entgelt; Lieferklauseln, Skonti und Rabatte

Die Steuerbemessungsgrundlage setzt sich aus folgenden Elementen zusammen:

- Entgelt für die im Ausland an den Gegenständen besorgten Arbeiten (Arbeits- und Materialkosten);
- Kosten für den Transport der Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland;
- Einfuhrzoll und andere wegen der Einfuhr zu entrichtende Abgaben, die auf dem Neumaterial geschuldet sind.

Im Übrigen gelten die Bestimmungen gemäss Ziffer 5.

8.4.4 Vorgehen bei der Wiedereinfuhr der Gegenstände

Für die Besteuerung der im Ausland an den Gegenständen besorgten Arbeiten ist bei der Wiedereinfuhr eine Zollanmeldung für die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr einzureichen. Darin ist als Bemessungsgrundlage für die Einfuhrsteuer das Entgelt gemäss Ziffer 8.4.2 und 8.4.3 zu erfassen.

8.4.5 Steuerveranlagung bei Wiedereinfuhr der Gegenstände ohne Veredelung

Gegenstände wurden zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrags nach dem Ausfuhrzollverfahren ausgeführt. Die Veredelungs- oder Ausbesserungsarbeiten konnten jedoch aus irgendwelchen Gründen nicht oder nicht erfolgreich durchgeführt werden (z. B. Arbeiten nicht lohnend, erfolglose Ausbesserung). Bei der Rücksendung der Gegenstände an den Absender im Inland unterliegt der Einfuhrsteuer das Entgelt für die im Ausland an den Gegenständen

²⁴ vgl. Ziff. 11

besorgten Arbeiten (Ziff. 8.4.1), einschliesslich der Kosten für den Transport der Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland²⁵ und allfällige Einfuhrabgaben. Dies gilt auch dann, wenn die Veredelung oder Ausbesserung erfolglos geblieben ist. Hat der Absender jedoch für die erfolglose Veredelung resp. Ausbesserung kein Entgelt zu entrichten (andere Sachverhalte als solche gemäss Ziff. 8.4.7 und 8.4.8), so wird auch keine Einfuhrsteuer erhoben. Folglich sind auch die Kosten für den Transport der Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland und allfällige Einfuhrabgaben nicht beststeuerbar.

8.4.6 Steuerveranlagung bei der Einfuhr von Ersatzgegenständen im Ausbesserungsverkehr

Gelangen beim Ausbesserungsverkehr (Reparaturverkehr) nicht die ausgebesserten Gegenstände, sondern Ersatzgegenstände zur Einfuhr, sind die Voraussetzungen für eine Einfuhr gestützt auf Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe I MWSTG (Ziff. 8.4.1) nicht mehr erfüllt. Obwohl Gegenstände zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrags ausgeführt wurden, ist Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe I in Verbindung mit Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe f MWSTG nicht anwendbar. Bei Überführung der Ersatzgegenstände in den zollrechtlich freien Verkehr sind hinsichtlich der Einfuhrsteuer jedoch allenfalls die Bestimmungen über die Austauschreparatur²⁶ zu berücksichtigen.

8.4.7 Steuerveranlagung bei Garantieleistungen des Lieferanten

Bei einer Garantiausbesserung besorgt der Lieferant die Ausbesserungsleistungen im Rahmen seiner Garantieverpflichtung gegenüber dem Abnehmer ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts. Die Ausbesserungsleistung ist 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 werden. Nicht erfüllt sind somit die Voraussetzungen für eine Wiedereinfuhr gestützt auf Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe I in Verbindung mit Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe f MWSTG (Ziff. 8.4.1.). Dasselbe gilt, wenn der Lieferant aufgrund seiner Garantieverpflichtung dem Abnehmer anstelle der ausgebesserten Gegenstände Ersatzgegenstände ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts zustellt (Garantieersatz).

Dennoch können solche Gegenstände unter gewissen Voraussetzungen steuerfrei eingeführt werden (vgl. Richtlinie 69-02, Ziff. 22). Bei kostenloser Ausbesserung oder kostenlosem Ersatz aus Kulanz, vgl. Ziffer 8.4.8 resp. 8.4.9.

8.4.8 Steuerveranlagung bei kostenloser Ausbesserung aus Kulanz des Lieferanten

Der Lieferant hat Gegenstände seines Abnehmers aus Kulanz ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts ausgebessert (z. B. nach Ablauf der Garantieperiode). Solche Gegenstände wurden im Unterschied zu Sachverhalten gemäss Ziffer 8.4.7 zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrages vorübergehend ausgeführt. Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe I in Verbindung mit Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe f MWSTG (Ziff. 8.4.1) ist somit anwendbar.

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

²⁵ vgl. Ziff. 11

²⁶ vgl. Ziff. 5

die Kosten für den Transport der Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland²⁷ und allfällige Einfuhrabgaben nicht besteuert.

In der Zollanmeldung ist als MWST-Wert CHF 0.– und als MWST-Code «0% - Steuerfrei» anzugeben. Zudem ist in dieser Anmeldung darauf hinzuweisen, dass die Gegenstände im Ausland aus Kulanz kostenlos ausgebessert wurden.

8.4.9 Steuerveranlagung bei kostenlosen Ersatzgegenständen aus Kulanz des Lieferanten

Von der kostenlosen Ausbesserung aus Kulanz (Ziff. 8.4.8) sind Sachverhalte abzugrenzen, bei denen der Lieferant dem Abnehmer aus Kulanz Ersatzgegenstände 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. Nicht anwendbar ist somit Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe I in Verbindung mit Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe f MWSTG (Ziff. 8.4.1). Dennoch ist unter gewissen Voraussetzungen die steuerfreie Einfuhr der Ersatzgegenstände möglich (vgl. Richtlinie 69-02, Ziff. 23).

8.5 Entgelt für eingeführte Esswaren sowie alkoholfreie und alkoholische Getränke zur Erbringung gastgewerblicher Leistungen im Inland (Partydienst)

Ein ausländischer Leistungserbringer führt Esswaren, alkoholfreie Getränke und/oder alkoholische Getränke ein, um damit im Inland eine gastgewerbliche Leistung zu erbringen (Partydienst). Eine solche Leistung liegt vor, wenn der Leistungserbringer die Ess- und Trinkwaren beim Kunden zubereitet und/oder serviert.

Werden Ess- und Trinkwaren zur Erbringung von gastgewerblichen Leistungen eingeführt, berechnet sich die Einfuhrsteuer auf folgender Grundlage:

- Getrennter Ausweis der Kosten auf dem Wertnachweis (z. B. Rechnung)

Weist der Wertnachweis die Kosten für die Esswaren und alkoholfreien Getränke, die alkoholischen Getränke und die übrigen erbrachten Leistungen getrennt aus, so berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Entgelt, das berechnet wird für die eingeführten Esswaren und alkoholfreien Getränke sowie gegebenenfalls für die alkoholischen Getränke (unterschiedliche Steuersätze). Ebenfalls besteuert werden die Kosten für den Transport der eingeführten Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland. Betreffend Steuersatz, vgl. Richtlinie 69-04.

Die Kosten für die Zubereitung und Serviceleistungen werden vom BAZG nicht besteuert.

- Kein getrennter Ausweis der Kosten auf dem Wertnachweis (z. B. Rechnung)

Liegt bei der Einfuhr ein Wertnachweis vor, der nur das Gesamtentgelt für die erbrachte gastgewerbliche Leistung ausweist, wird die Einfuhrsteuer auf diesem Gesamtentgelt berechnet. Betreffend Steuersatz, vgl. Richtlinie 69-04.

Für die Inlandsteuer befindet sich der Ort der Dienstleistung bei gastgewerblichen Leistungen dort, wo die Dienstleistung tatsächlich erbracht wird. Dies kann für den Leistungserbringer aus dem Ausland die subjektive Steuerpflicht im Inland zur Folge haben. Wer im Inland gastgewerbliche Leistungen erbringt, hat je nach Ort, wo er die Leistung erbracht hat, bei der ESTV

²⁷ vgl. Ziff. 11

oder der STV FL seine Mehrwertsteuerpflicht zu prüfen (Art. 10 MWSTG). Da für die Mehrwertsteuer auf dem Umsatz im Inland das Selbstveranlagungsprinzip gilt, ist jeder Leistungserbringer selber dafür verantwortlich, sich über seine allfällige Steuerpflicht ins Bild zu setzen und sich nötigenfalls als Steuerpflichtiger anzumelden. Nähere Auskünfte darüber erteilen die ESTV und die STV FL.

9 Marktwert

Liegt der Einfuhr kein Veräußerungs- oder Kommissionsgeschäft zu Grunde, berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Marktwert, einschliesslich der Kosten für den Transport der eingeführten Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland (54 Abs. 1 Bst. g MWSTG und Art. 54 Abs. 3 MWSTG). Das trifft beispielsweise zu bei der Einfuhr von Geschenksendungen, kostenlosen Gegenständen und inländischen Rückgegenständen, aber auch bei Miet- und Leasinggeschäften.

Die Ziffer 9 gliedert sich nach folgenden Themen:

- Definition des Marktwerts (Ziff. 9.1)
- Marktwert bei Mietgeschäften (Ziff. 9.2)
- Marktwert bei Leasinggeschäften (Ziff. 9.3)
- Marktwert bei Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr von Gegenständen zur Veräußerung ab Lager im Inland (Ziff. 9.4)
- Marktwert bei Nachlieferungen ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts (Ziff. 9.5)
- Marktwert bei Ersatzgegenständen ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts (Ziff. 9.6)

9.1 Definition des Marktwerts

9.1.1 Definition

Als Marktwert gilt, was der Importeur auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird, an einen selbstständigen Lieferanten im Herkunftsland der Gegenstände zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld nach Artikel 56 MWSTG unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zahlen müsste, um die gleichen Gegenstände zu erhalten (Art. 54 Abs. 1 Bst. g MWSTG).

Nach dieser Gesetzesbestimmung ist bei der Festsetzung des Marktwertes des eingeführten Gegenstandes somit der Preis zu suchen, den der Importeur:

- auf der Wirtschaftsstufe (Handelsstufe), auf der die Einfuhr bewirkt wird,
- bei Unabhängigkeit des Leistungserbringers (Verkäufer) vom Leistungsempfänger (Importeur),
- im Herkunftsland des eingeführten Gegenstands,
- zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld (vgl. Art. 56 MWSTG),
- unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs,
- für den gleichen Gegenstand,

bei einem Kauf bezahlen müsste.

Die Ermittlung des Marktwerts ist nach einem positiven System aufgebaut. Es sind verschiedene Methoden vorgesehen, die nur bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen zum Zuge kommen. Gleichzeitig ist eine bestimmte Reihenfolge für die Anwendung der einzelnen Methoden festgelegt, wobei die jeweils nächste Methode erst anzuwenden ist, wenn der Marktwert nicht nach der vorangegangenen Methode ermittelt werden konnte. Es gibt folgende fünf Ermittlungsmethoden, die in der angegebenen Reihenfolge heranzuziehen sind:

- Wert gleicher Gegenstände (Ziff. 9.1.2)
- Wert gleichartiger Gegenstände (Ziff. 9.1.3)
- Wert nach der deduktiven Bewertungsmethode (Ziff. 9.1.4)
- errechneter Wert (Ziff. 9.1.5)
- geschätzter Wert (Ziff. 9.1.6)

9.1.2 Wert gleicher Gegenstände

Führt kein Veräußerungsgeschäft zur Einfuhr, ist zu prüfen, ob der Marktwert auf der Grundlage eines Verkaufsgeschäfts für einen gleichen Gegenstand ermittelt werden kann.

Die Ermittlung nach dieser Methode setzt voraus, dass ein gleicher Gegenstand wie der zu bewertende zu demselben oder annähernd demselben Zeitpunkt ins Inland verkauft worden ist und dieser Wert bekannt ist.

Ein Gegenstand ist dann als gleich anzusehen, wenn er:

- in demselben Land hergestellt; und
- in jeder Hinsicht gleich ist (gleiche körperliche Eigenschaften, Qualität, Ansehen und allfälliges Warenzeichen).

Die Gleichheit ist nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Gegenstände von verschiedenen Personen (desselben Landes) hergestellt worden sind. Gegenstände desselben Herstellers haben jedoch Vorrang. Allenfalls farbliche Unterschiede oder geringfügige dekorative Veränderungen sind unerheblich.

Ist der Gegenstand gleich, so ist grundsätzlich vom Verkaufspreis für diesen Gegenstand auszugehen. Bezüglich Handelsstufe, Menge, Beförderung, Versicherung und unterschiedliche Preisen gilt Folgendes:

- Grundsätzlich ist auf der Grundlage eines Geschäfts auf der gleichen Handelsstufe und über im Wesentlichen gleiche Mengen auszugehen (plus/minus 10%). Damit wird der Tatsache Rechnung getragen, dass unterschiedliche Handelsstufen (z. B. Gross- oder Einzelhändler) unterschiedliche Preise bedingen können, was gleichfalls für die Abnahme bestimmter Mengen gilt.
- Kann ein Veräußerungsgeschäft auf der gleichen Handelsstufe oder für etwa die gleiche Menge (plus/minus 10%) nicht festgestellt werden, schliesst dies die Anwendung dieser Methode nicht aus. In diesem Fall können andere Bewertungsstufen herangezogen werden, wobei allerdings hinsichtlich der Abweichungen Berichtigungen vorzunehmen sind. Solche Berichtigungen sind nur auf Grund nachprüfbarer Unterlagen vorzunehmen (z. B. Preislisten, die sich auf verschiedene Handelsstufen oder Mengen beziehen).

- Sind die Beförderungs- und Versicherungskosten im Verkaufspreis eines gleichen Gegenstands enthalten, ist eine Berichtigung vorzunehmen, wenn diese Kosten bei dem zu bewertenden Gegenstand gegenüber dem gleichen Gegenstand wegen Unterschieden in der Entfernung oder der Art der Beförderung erheblich abweichen.
- Werden mehrere gleiche Gegenstände zu verschiedenen Preisen gehandelt, ist der niedrigste dieser Preise zur Ermittlung des Marktwerts heranzuziehen.

Wegen anderer handelsmässiger Umstände, die sich zwischen dem zu bewertenden Gegenstand und dem der Ermittlung zugrunde liegenden Veräusserungsgeschäft ergeben, sind keine Berichtigungen vorzunehmen.

Die Berücksichtigung eines Verkaufspreises für einen gleichen Gegenstand kommt nur dann in Betracht, wenn die fragliche Einfuhr zu demselben oder annähernd demselben Zeitpunkt erfolgte. Dieses Tatbestandsmerkmal ist erfüllt, wenn der Zeitpunkt nicht mehr als 60 Tage vor oder nach der Einfuhr liegt.

Die Bewertung eines Gegenstands nach dieser Methode dürfte sich in der Regel nur dann anbieten, wenn die anmeldepflichtige Person selbst geeignete Unterlagen zur Verfügung stellt. Denn es ist nicht Aufgabe der Zollstelle abzuklären, ob gleiche Einfuhren stattgefunden haben. Sind der Zollstelle solche Einfuhren bekannt, hat sie zudem das Amtsgeheimnis zu wahren. Sie kann somit bekannte Tatsachen nicht ohne Weiteres einem vergleichbaren Sachverhalt zugrunde legen.

9.1.3 Wert gleichartiger Gegenstände

War die Ermittlung des Marktwerts nach der Methode «Wert gleicher Gegenstände» (Ziff. 9.1.2) nicht möglich, so ist zu prüfen, ob der Marktwert auf der Grundlage eines Verkaufspreises für einen gleichartigen Gegenstand ermittelt werden kann. Bei dieser Methode wird der Anwendungsbereich erweitert und es werden weniger strenge Anforderungen verlangt. Zwar muss auch bei einem (lediglich) gleichartigen Gegenstand das Herkunftsland identisch sein, jedoch ist es nicht erforderlich, dass der zur Bewertung heranzuziehende Gegenstand in nahezu jeder Hinsicht mit dem eingeführten übereinstimmt.

Ein Gegenstand ist gleichartig, wenn er:

- in demselben Land hergestellt ist;
- gleiche Eigenschaften oder Materialzusammensetzungen aufweist, die es ihm ermöglicht, die gleichen Aufgaben zu erfüllen; und
- im Handel austauschbar ist.

Die Qualität des Gegenstands, sein Aussehen und das Vorhandensein eines Warenzeichens müssen somit berücksichtigt werden. Das bedeutet, dass der zu bewertende Markengegenstand nur einem Markengegenstand gleichwertig sein kann. Andererseits bedeutet der Umstand, dass ein Vergleichs-Markengegenstand vorliegt, allein noch nicht, dass es sich um einen gleichartigen Gegenstand handelt. So sind z. B. ein PKW mit 1.5 Liter-Motor und ein PKW mit 4.5 Liter-Motor derselben Marke nicht gleichartig, wohl aber ein PKW mit 1.5 Liter-Motor und ein ebensolcher einer anderen Marke.

Was die Handelsstufe, Menge, Beförderung, Versicherung und unterschiedlichen Preise der gleichartigen Gegenstände anbelangt, wird auf die Ausführungen unter «Wert gleicher Gegenstände (Ziff. 9.1.2)» verwiesen.

9.1.4 Wert nach der deduktiven Methode (Weiterverkaufspreis)

War die Ermittlung des Marktwerts nach den vorangehenden Methoden «Wert gleicher Gegenstände (Ziff. 9.1.2)» und «Wert gleichartiger Gegenstände (Ziff. 9.1.3)» nicht möglich und ist ein gleicher oder ein gleichartiger Gegenstand im Inland bereits verkauft worden, kann der Marktwert der berichtigte Weiterverkaufspreis sein. Dabei ist vom Preis auszugehen, zu dem der gleiche oder gleichartige Gegenstand im Inland durch einen massgebenden Käufer verkauft wurde. Der Verkauf muss im selben oder annähernd demselben Zeitpunkt wie die Einfuhr des zu bewertenden Gegenstands erfolgt sein (nicht länger als 60 Tage zurückliegend). Verkäufer kann dabei nur eine im Inland ansässige Person sein, die dem ausländischen Hersteller des zu bewertenden Gegenstands keine Gegenstände oder Leistungen (Materialien, Werkzeuge, Techniken, Entwicklungen, Pläne etc.) zur Verfügung gestellt hat. Zudem kann Verkäufer nur eine Person sein, die beim Verkauf des eingeführten Gegenstands massgebender Käufer war, also nicht ein Vermittler.

Wurde der Gegenstand im Inland in Teilmengen zu Preisen je Einheit verkauft (z. B. je Stück oder Tonne), ist der Marktwert der eingeführten Menge zu ermitteln, indem der Einheitspreis, zu dem die grösste Anzahl von Einheiten verkauft worden ist, mit der Zahl der eingeführten Einheiten multipliziert wird. Wurden im Inland gleich grosse Teilmengen zu unterschiedlichen Preisen pro Einheit verkauft, ist der niedrigste Preis pro Einheit der Berechnung zugrunde zu legen. Der Verkaufspreis eines gleichen oder eines gleichartigen Gegenstands im Inland kann nur herangezogen werden, wenn dieser Gegenstand in einer annähernd gleich grossen Menge (plus/minus 10%) wie der zu bewertende Gegenstand verkauft worden ist.

Hat der Importeur den eingeführten gleichen oder gleichartigen Gegenstand erst nach Be- oder Verarbeitung verkauft, ist bei der Ermittlung des Marktwerts vom Verkaufspreis des be- oder verarbeiteten Gegenstands auszugehen.

Der auf diese Art und Weise ermittelte Verkaufspreis im Inland ist zur Bestimmung des Marktwerts um folgende Elemente zu kürzen:

- Die branchenübliche Handelsspanne (Gewinn- und Gemeinkosten), die beim Verkauf von Gegenständen derselben Gattung oder Art im Inland üblicherweise erzielt wird. Die Handelsspanne entspricht der Differenz zwischen dem Einstandspreis (Preis frei Lager einschliesslich Einfuhrabgaben) und dem Verkaufspreis. Dabei kommt es auf die Herkunft der verkauften Gegenstände nicht an. Die übliche Handelsspanne ist auch dann heranzuziehen, wenn dem Verkauf des zu bewertenden Gegenstands selbst eine andere, z. B. niedrigere Handelsspanne zugrunde gelegen hat.

Gegenstände derselben Gattung oder Art sind Gegenstände, die zu einer Gruppe oder einem Bereich von Gegenständen gehören, welche von einer bestimmten Industrie oder einem bestimmten Industriezweig hergestellt werden. Dieser Ausdruck schliesst gleiche oder gleichartige Gegenstände ein.

- Die Beförderungs- und Versicherungskosten vom Importeur zu seinem inländischen Abnehmer, sofern sie nicht in der Handelsspanne enthalten sind.
- Die geschuldete Einfuhrsteuer und sonstige wegen der Einfuhr zu entrichtende Abgaben.
- Der in der Branche übliche Zuschlag bei einem Verkauf des zu bewertenden Gegenstands nach Be- oder Verarbeitung.

Sind diese Elemente unbekannt, kann der Marktwert nicht nach dieser Methode ermittelt werden.

9.1.5 Errechneter Wert

Der errechnete Wert ist als Marktwert nur dann heranzuziehen, wenn der Marktwert nicht aufgrund der vorangehenden Bewertungsmethoden (Ziff. 9.1.2 bis 9.1.4) ermittelt werden kann. Die Anwendung bleibt in der Regel auf Fälle beschränkt, in denen der ausländische Hersteller dem Importeur oder der Zollstelle die erforderlichen Preisberechnungen (Unterlagen des internen Rechnungswesens [Betriebsbuchhaltung]) zur Verfügung stellt und sich bereit erklärt, gegebenenfalls später notwendige Überprüfungen möglich zu machen. Dies wird vielfach nur zutreffen, wo Lieferer und Importeur geschäftlich miteinander verbunden sind.

Als Marktwert ist ein errechneter Wert heranzuziehen, der aus der Summe folgender Elemente besteht:

- Die Kosten oder der Wert des Materials, der Herstellung sowie sonstiger Be- oder Verarbeitungen, die bei der Fabrikation des zu bewertenden Gegenstands angefallen sind;
- die Kosten für Umschliessung und Verpackung des Gegenstands;
- der Betrag für Gewinn und Gemeinkosten, wie er üblicherweise von Herstellern im Herkunftsland bei Veräusserungsgeschäften von Gegenständen derselben Gattung oder Art zur Ausfuhr ins Inland festgelegt wird;

Der Begriff «Gewinn und Gemeinkosten» ist als Ganzes anzusehen. Wenn daher in einem konkreten Fall die Gewinnmarge des Herstellers tief ist und seine Gemeinkosten hoch sind, können beide zusammen dennoch mit dem im Einklang stehen, was sich üblicherweise bei Veräusserung von Gegenständen derselben Gattung oder Art ergibt. Gegenstände derselben Gattung oder Art sind Gegenstände, die zu einer Gruppe oder einem Bereich von Gegenständen gehören, welche von einer bestimmten Industrie oder von einem bestimmten Industriezweig hergestellt werden. Dieser Ausdruck schliesst gleiche oder gleichartige Gegenstände ein.

- die Kosten für den Transport des Gegenstands und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland²⁸.

9.1.6 Geschätzter Wert

Kann die Steuerbemessungsgrundlage nicht nach einer der vorangehenden Methoden (Ziff. 9.1.2 bis 9.2.5) festgesetzt werden, so ist der Marktwert nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen. Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen bedeutet, dass der konkrete Einzelfall zu würdigen ist. Das Prinzip der Verhältnismässigkeit und der Gleichbehandlung ist einzuhalten. Die Schätzung ist unter Berücksichtigung der im konkreten Einzelfall vorhandenen Informationen zum eingeführten Gegenstand vorzunehmen. Das Ergebnis der Schätzung muss der tatsächlichen Steuerbemessungsgrundlage möglichst nahe kommen.

9.2 Marktwert bei Mietgeschäften

Miete ist die entgeltliche Überlassung einer Sache zum Gebrauch. In Betracht kommen bewegliche und unbewegliche Sachen. Bei der Miete wird im Zivilrecht nicht von Gegenstand, sondern von Sache gesprochen.

Im Gegensatz zum Kauf wird die Sache nicht zu Eigentum übergeben, sondern nur vorübergehend zum Gebrauch überlassen. Der Mieter hat ein Recht zum Besitz auf Grund des Mietvertrags und geniesst Besitzschutz.

²⁸ vgl. Ziff. 11

Führt ein Mietgeschäft zur Einfuhr gilt es, Folgendes zu beachten:

Die Vermietung eines Gegenstands gegen Entgelt ist kein Verkaufsgeschäft. Daher wird die Einfuhrsteuer nicht auf dem Entgelt, sondern auf dem Marktwert des eingeführten Gegenstands berechnet. Als Marktwert gilt der Preis, den der ausländische Vermieter bei einem Verkauf des vermieteten Gegenstands einer unabhängigen Drittperson zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs berechnen würde.

Zu diesem Marktwert sind die Kosten für den Transport des vermieteten Gegenstands und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland²⁹ hinzuzurechnen, sofern sie nicht bereits darin enthalten sind. Allfällige vom Vermieter berechnete Kosten für die Installation und Inbetriebnahme des Mietgegenstandes sind Teil der Steuerbemessungsgrundlage, sofern keine Ausnahmen vorgesehen sind (vgl. Ziffer 6).

9.3 Marktwert bei Leasinggeschäften

Der Begriff «Leasing» stammt vom englischen Wort «to lease» (überlassen, vermieten). Diese Vertragsform tritt in verschiedenen Ausprägungen auf. Allgemein kann man den Leasingvertrag definieren als:

- Überlassung einer Sache auf eine bestimmte Zeit;
- gegen ein in Teilbeträgen (monatlich, halbjährlich etc.) zu zahlendes Entgelt;
- wobei Gefahr und Instandhaltungskosten in der Regel zu Lasten des Leasingnehmers gehen.

Bei solchen Geschäften ist Leasinggeber entweder der Hersteller des Gegenstands (direktes Leasing; weniger häufig) oder eine zwischengeschaltete Leasinggesellschaft (indirektes Leasing; häufiger).

Die zwei Hauptarten des Leasings sind das Operatingleasing (vgl. Ziff. 9.3.1) und das Finanzierungsleasing (vgl. Ziff. 9.3.2).

9.3.1 Operatingleasing

Das Operatingleasing zeichnet sich dadurch aus, dass die Vertragszeit entweder unbestimmt oder kurz ist. Der Vertrag ist jederzeit kündbar. Dieser Vertragstyp ist der Miete gleichzustellen.

Die Einfuhrsteuer berechnet sich auf dem Marktwert (vgl. Ziff. 9.2).

9.3.2 Finanzierungsleasing

9.3.2.1 Allgemeines

Für das Finanzierungsleasing ist typisch, dass der Leasinggeber B den Leasinggegenstand vom Lieferanten A erwirbt (Eigentum am Leasinggegenstand geht vom Lieferanten A definitiv auf den Leasinggeber B über) und ihn sodann im Rahmen des Leasingvertrags dem Leasingnehmer C überlässt. Es handelt sich somit um ein Dreipersonenverhältnis (indirektes Leasing). Meist wird der Geschäftskontakt zum Lieferanten A durch den künftigen Leasingnehmer C geknüpft. Ergibt sich dann, dass C den Gegenstand nicht kaufen, sondern lediglich leasen will,

²⁹ vgl. Ziff. 11

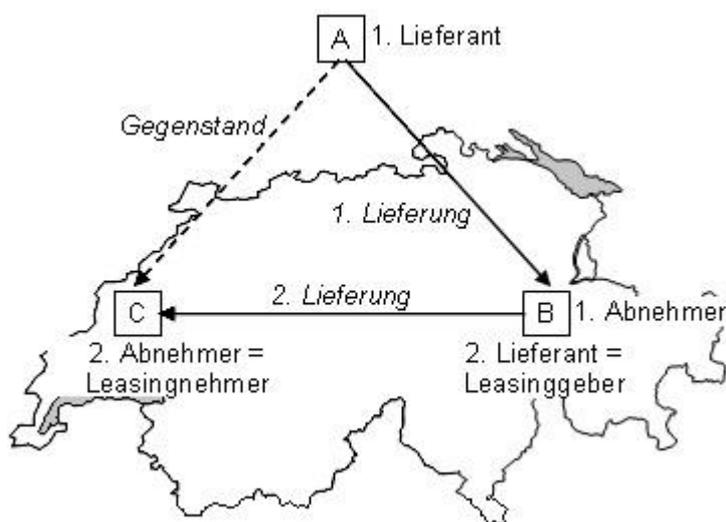
wird eine Leasinggesellschaft dazwischengeschaltet, die zumeist in laufendem Geschäftskontakt zum Verkäufer steht.

Die Leasingraten dienen nicht nur zur Finanzierung des Anschaffungspreises, sondern auch zur Kreditverzinsung. Sie enthalten zudem den Gewinn und die Gemeinkosten des Leasinggebers.

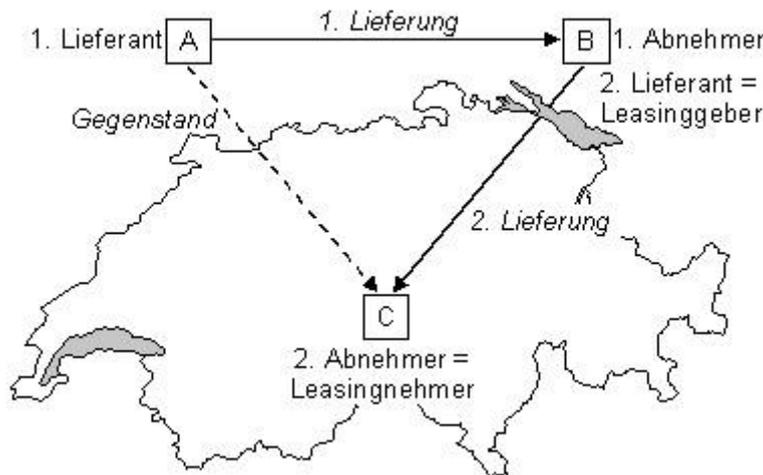
Finanzierungsleasing-Verträge sehen nach Ablauf der unkündbaren Vertragszeit in der Regel ein Wahlrecht vor. Dieses Recht kann folgende Möglichkeiten umfassen:

- Der Leasingnehmer kann den Gegenstand kaufen, wodurch der Leasingvertrag in die Nähe des Abzahlungsgeschäfts rückt;
- der Leasingnehmer kann den Gegenstand zurückgeben;
- der Leasingnehmer kann den Gegenstand weiterhin zu einer reduzierten Rate leasen.

Grafik 1



Grafik 2



9.3.2.2 Kein klassisches Finanzierungsleasing – Folgen für die Einfuhrsteuer

Kein klassisches Finanzierungsleasing liegt vor, wenn der zukünftige Leasingnehmer C den Gegenstand zunächst selber vom Lieferanten A kauft und anschliessend:

- den Kaufvertrag an einen Leasinggeber B abtritt; oder
- den Gegenstand an den Leasinggeber B verkauft, um ihn sogleich wieder zurück zu leasen.

Im ersten Fall liegt eine Fremdfinanzierung mit Sicherungsübereignung des finanzierten Gegenstands vor und im zweiten Fall ein Sale-and-Lease-back-Geschäft. Massgebend für die Beurteilung, ob ein klassisches Finanzierungsleasing oder einer der vorgenannten Sachverhalte vorliegen, sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld.

- Fremdfinanzierung mit Sicherungsübereignung:

Kein Finanzierungsleasing liegt bei einer Fremdfinanzierung mit Sicherungsübereignung vor.

Bei der Fremdfinanzierung mit Sicherungsübereignung erwirbt zunächst der zukünftige Leasingnehmer C als Käufer den Gegenstand vom Lieferanten A.

Zur Finanzierung des Gegenstands tritt der Käufer C den Kaufvertrag an ein Leasingunternehmen B ab. Dieses gewährt dem künftigen Leasingnehmer C einen Kredit unter der Bedingung, dass das zivilrechtliche Eigentum am Leasinggegenstand als Absicherung für die Kreditgewährung vom künftigen Leasingnehmer C an den Leasinggeber B übergeht. Dagegen verbleibt die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Leasinggegenstand beim Leasingnehmer C.

Bei einer solchen Übertragung eines Gegenstands im Rahmen einer Sicherungsübereignung liegt keine Lieferung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts vor (Art. 2 Abs. 2 MWSTV). Führt ein solches Geschäft zur Einfuhr, ist das zwischen dem Lieferanten A und dem Leasingnehmer C ursprünglich beim Kauf vereinbarte Entgelt der Besteuerung zugrunde zu legen, einschliesslich der Kosten für den Transport des eingeführten Gegenstands und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland. Importeur ist der Leasingnehmer C. Zwischen Leasinggeber B und Leasingnehmer C findet eine von der Steuer ausgenommene Kreditgewährung statt, die nicht der Einfuhrsteuer unterliegt.

- Sale and Lease back-Geschäft:

Ebenfalls kein Finanzierungsleasing liegt bei einem Sale and lease back-Geschäft vor.

Beim sogenannten Sale and lease back-Geschäft erwirbt ebenfalls zunächst ein Käufer C den Gegenstand vom Lieferanten A.

Da der Käufer C den Gegenstand nicht finanzieren kann oder nicht finanzieren will, lässt er den Gegenstand durch ein Finanzinstitut B finanzieren.

Zu diesem Zweck überträgt der Käufer C das Eigentum am Gegenstand durch Verkauf auf das Finanzinstitut B (= sale) und schliesst gleichzeitig mit dem Finanzinstitut einen Leasingvertrag ab, mit dem der Käufer C (gilt aus Sicht des Finanzinstituts als Verkäufer) den verkauften Gegenstand sogleich wieder zurückleast (= lease back). Der ursprüngliche Käufer C wird zum Leasingnehmer C.

Beim Verkauf des Gegenstands durch den ursprünglichen Käufer und neu Verkäufer C an das Finanzinstitut B geht das Eigentum am Leasinggegenstand im Gegensatz zum klassischen Finanzierungsleasing nur treuhänderisch auf das Finanzinstitut B über. Das Sale and lease back-Geschäft gilt nicht als Lieferung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts, wenn im Zeitpunkt des Vertragsschlusses eine Rückübereignung vereinbart wird (Art. 2 Abs. 3 MWSTV). Die Vereinbarung einer Rückübereignung bedeutet, dass das Eigentum am Gegenstand nach Ablauf der unkündbaren Leasingdauer und Bezahlung aller Raten oder bei vorzeitiger Vertragsauflösung gegen einen zum voraus festgesetzten Restbetrag wieder an den Leasingnehmer (hier: den ursprünglichen Käufer C) zurückfällt.

Führt ein solches Sale and lease back-Geschäft zur Einfuhr, ist das zwischen dem Lieferanten A und dem Käufer C ursprünglich vereinbarte Entgelt der Besteuerung zugrunde zu legen, einschliesslich der Kosten für den Transport der eingeführten Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland³⁰. Importeur ist der Leasingnehmer C (ursprünglicher Käufer C). Zwischen dem Leasinggeber (Finanzinstitut B) und dem Leasingnehmer (Käufer C) findet eine Finanzierungsdienstleistung statt, die nicht der Einfuhrsteuer unterliegt.

Die nachfolgenden Beispiele beschreiben nur das klassische Finanzierungsleasing. Es liegen keine Sale and lease back-Geschäfte und keine Übertragungen von Gegenständen im Rahmen von Sicherungsübereignungen vor.

9.3.2.3 Sachverhalt zum klassischen Finanzierungsleasing

Der Leasinggeber B erwirbt den Leasinggegenstand vom ausländischen Lieferanten A. Das Eigentum am Leasinggegenstand geht vom ausländischen Lieferanten A definitiv auf den Leasinggeber B über. Der Leasinggeber B überlässt den Gegenstand im Rahmen eines Leasings dem Leasingnehmer C und dieses Geschäft führt zur Einfuhr. Das Leasing ist im Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld vereinbart. Es handelt sich um ein Dreipersonenverhältnis (indirektes Leasing). Der Leasinggegenstand wird direkt vom ausländischen Lieferanten A zum Leasingnehmer C transportiert. Der Leasinggeber B kann entweder im Inland (Grafik 1) oder im Ausland (Grafik 2) domiziliert sein.

³⁰ vgl. Ziff. 11

9.3.2.4 Grundsätze zur Einfuhrsteuer beim klassischen Finanzierungsleasing

Nachstehend wird beschrieben, wer bei unterschiedlichen Sachverhalten zum Finanzierungsleasing in der Zollanmeldung als Importeur auftritt und welche Bemessungsgrundlage besteuert wird.

- Montage des eingeführten Leasinggegenstands durch ausländischen Lieferanten A oder in dessen Auftrag durch eine Drittperson
 - Auftrag für Montage erfolgt durch Leasinggeber B und Kosten hierfür werden durch Leasinggeber B bezahlt

Der ausländische Lieferant A oder in dessen Auftrag eine Drittperson montiert im Inland im Auftrag und auf Rechnung des Leasinggebers B den eingeführten Leasinggegenstand. Der Lieferant A erbringt somit eine werkvertragliche Lieferung im Inland an den Leasinggeber B resp. er liefert den Leasinggegenstand dem Leasinggeber B erst nach Abschluss der Montage im Inland ab.

Bei solchen Sachverhalten richtet sich das Vorgehen bezüglich Einfuhrsteuer nach den Vorschriften für werkvertragliche Lieferungen³¹. Importeur in der Zollanmeldung ist der ausländische Lieferant A per Adresse seines Stellvertreters bzw. des Leasingnehmers C.

- Auftrag für Montage erfolgt durch Leasingnehmer C und die Kosten hierfür werden durch den Leasingnehmer C bezahlt

Der ausländische Lieferant A oder in dessen Auftrag eine Drittperson montiert im Inland im Auftrag und auf Rechnung des Leasingnehmers C den eingeführten Leasinggegenstand. Den Leasinggegenstand selber bezieht der Leasingnehmer C im Rahmen des Leasingvertrags jedoch vom Leasinggeber B. Das Leasing und die Montage sind somit voneinander unabhängige Rechtsgeschäfte, weshalb diese auch bezüglich Einfuhrsteuer separat zu beurteilen sind. Die Besteuerung des Leasinggegenstandes ist von der Besteuerung der Montage zu trennen:

- Besteuerung des Leasinggegenstandes

Das Leasinggeschäft führt zur Einfuhr. Da die Montage nicht im Auftrag des Leasinggebers B, sondern des Leasingnehmers C erfolgt, richtet sich die Besteuerung des Leasinggeschäfts nach den Bestimmungen, die gelten, wenn keine Montage durch den Lieferanten A stattfindet (vgl. nachstehender Punkt mit Titel «Keine Montage durch ausländischen Lieferanten A oder in dessen Auftrag durch eine Drittperson»). Importeur in der Zollanmeldung ist der Leasingnehmer C.

- Besteuerung der Montage

Die vom ausländischen Lieferanten A direkt im Auftrag und auf Rechnung des Leasingnehmers C besorgten Montagearbeiten sind nach den Vorschriften für werkvertragliche Lieferungen³² und mit separater Zollanmeldung zu veranlassen, sofern der ausländische Lieferant A für die Montage Gegenstände in den zollrechtlich freien Verkehr überführt (Einfuhr von Montagematerial wie beispielsweise Schrauben [andere Gegenstände als der Leasinggegenstand selber oder Werkzeug, das nach Abschluss der Arbeiten wiederausgeführt wird]).

³¹ vgl. Richtlinie 69-01, Ziff. 2.2

³² vgl. Richtlinie 69-01, Ziff. 2.2

Wird kein Montagematerial in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt, unterliegt die Montage nicht der Einfuhrsteuer.

- Keine Montage durch ausländischen Lieferanten A oder in dessen Auftrag durch eine Drittperson

Der eingeführte Gegenstand wird nicht montiert oder aber er wird durch den Leasingnehmer C selbst oder in dessen Auftrag durch eine Drittperson D montiert. Allfällige Montagekosten bezahlt der Leasingnehmer C nicht dem Leasinggeber B, sondern direkt dem Erbringer der Montageleistungen.

Der Leasinggeber B führt eine Lieferung im Ausland aus. Er hat demnach über die Umsätze aus dem Leasinggeschäft mit der ESTV oder der STV FL nicht abzurechnen. In der Zollanmeldung ist der Leasingnehmer C als Importeur und Empfänger aufzuführen (für Leasinggeber mit Unterstellungserklärung Ausland, vgl. Ziff. 9.3.2.5). Zur Einfuhr führt das Geschäft zwischen dem Leasinggeber B und dem Leasingnehmer C.

Je nachdem ob zur Einfuhr des Gegenstands ein Vollamortisations- oder Teilamortisationsvertrag führt, berechnet sich die Einfuhrsteuer wie folgt:

- Vollamortisationsvertrag (Full pay out-Vertrag)

Ein Vollamortisationsvertrag liegt vor, wenn während der vertraglich festgelegten Leasingdauer (Grundlaufzeit) der Leasinggegenstand mit den Leasinggebühren vollumfänglich finanziert wird. Der Kaufpreis des Gegenstands sowie die Kreditfinanzierung, die Gemeinkosten und der handelsübliche Gewinn des Leasinggebers B werden somit mit den Gebühren abgegolten.

Führt ein solcher Vertrag zur Einfuhr des Gegenstands, berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Gesamtaufkommen der Leasinggebühren. Dieses entspricht der Summe der während der Leasingvertragszeit (Grundlaufzeit) zu bezahlenden Gebühren.

- Teilamortisationsvertrag (Not full pay out- oder Non full pay out-Vertrag)

Bei Teilamortisationsverträgen wird der Leasinggegenstand während der vertraglich festgelegten Leasingdauer (Grundlaufzeit) nur zu 40% bis 90% finanziert.

Liegt der Einfuhr ein solcher Vertrag zugrunde, berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Marktwert des importierten Gegenstands. Als solcher Wert gilt der Preis, den der Leasinggeber B bei einem Verkauf des verleasten Gegenstands einer unabhängigen Drittperson zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs berechnen würde.

In dieses Gesamtaufkommen bzw. den Marktwert sind noch die Kosten für den Transport des Leasinggegenstands und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland³³ einzubeziehen, sofern sie nicht bereits darin enthalten sind.

Allfällige Montagekosten, welche der Leasingnehmer C nicht dem Leasinggeber B, sondern einer Drittperson D bezahlt, sind nicht Teil der Steuerbemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer auf dem Leasinggegenstand. Die Montage ist bei solchen Sachverhalten ein separates Rechtsgeschäft, das nur dann der Einfuhrsteuer unterliegt (aufgrund einer separaten Zollanmeldung), wenn die Montage durch einen ausländischen Leistungserbringer erfolgt, der für die Montage Gegenstände in den zollrechtlich freien Verkehr überführt

³³ vgl. Ziff. 11

(z. B. Schrauben oder anderes Montagematerial). Derartige Einfuhren von Montagematerial sind nach den Vorschriften für werkvertragliche Lieferungen³⁴ zu beurteilen. Wird kein Montagematerial in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt, so unterliegt die Montage nicht der Einfuhrsteuer. Zu erwähnen ist, dass sich ein ausländischer Erbringer solcher Leistungen im Inland allenfalls als Steuerpflichtiger registrieren lassen muss.

9.3.2.5 Ausnahme (Unterstellungserklärung Ausland) beim klassischen Finanzierungsleasing, ohne Montage durch ausländischen Lieferanten A

Ein Leasinggeber B, der im Inland als Steuerpflichtiger registriert ist und derartige Lieferungen im Ausland ausführt, kann über diese Lieferungen freiwillig mit der ESTV oder der STV FL abrechnen. Dieses vereinfachte Verfahren für eingeführte Gegenstände setzt jedoch eine Bewilligung der ESTV oder der STV FL voraus (Unterstellungserklärung Ausland).

Bei solchen Sachverhalten gelten für den Leasinggeber B die gleichen einfuhrsteuerrechtlichen Auswirkungen wie für Zwischenhändler B bei Reihengeschäften. Für nähere Informationen hierzu, vgl. Richtlinie 69-01, Ziffer 2.3.2.3.

9.4 Marktwert bei Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr von Gegenständen zur Veräußerung ab Lager im Inland

9.4.1 Sachverhalt

Ein ausländischer Leistungserbringer (Lieferant) betreibt im Inland ein Lager. Er verbringt einen Gegenstand aus dem Ausland in sein Lager im Inland und überführt ihn hierbei in den zollrechtlich freien Verkehr. Der Gegenstand hat somit nicht den Status eines in ein Zolllagerverfahren übergeführten oder in ein Zollfreilager eingelagerten Gegenstands. Ab Lager im Inland beliefert der ausländische Lieferant seine Abnehmer im Inland. Vgl. hierzu auch Richtlinie 69-01, Ziffer 3.2.2.1.

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

Im Zeitpunkt des Verbringens des Gegenstands ins Inland steht fest:

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

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

Die Einfuhrsteuer berechnet sich auf dem Entgelt, das der Abnehmer dem ausländischen Lieferanten für den ab Lager gelieferten Gegenstand zu entrichten hat (Rechnung des Lieferanten an den Abnehmer), einschliesslich der Kosten bis zum Bestimmungsort im Inland. Der Bestimmungsort im Inland ist das Lager, wenn der Käufer den Gegenstand dort abholt (Übernahme des Gegenstands ab Lager durch den Käufer). Wenn der Gegenstand durch den Lieferanten zum Käufer transportiert oder versendet wird, ist der Bestimmungsort der Ort, an dem der Gegenstand nach dem Verlassen des Lagers transportiert wird (Transport oder Versenden des Gegenstandes durch den Lieferanten).

³⁴ vgl. Richtlinie 69-01, Ziff. 2.2

Ist der ausländische Lieferant im Inland als Steuerpflichtiger registriert und will er über diese Lieferung freiwillig mit der ESTV oder der STV FL abrechnen, so setzt dies eine Bewilligung der ESTV oder der STV FL voraus (Unterstellungserklärung Ausland). In diesem Fall gelten die Bestimmungen gemäss Richtlinie 69-01, Ziffer 2.3.1 (Ziffer 3.2.1.3).

9.4.3 Andere Sachverhalte als unter Ziffer 9.4.2 beschrieben

Sind die Voraussetzungen gemäss Ziffer 9.4.2 nicht erfüllt, ist Grundlage für die Veranlagung der Einfuhrsteuer das Verbringen des Gegenstands durch den ausländischen Leistungserbringer ins Lager im Inland. Der Transport des Gegenstands über die Zollgrenze ins Lager gilt nicht als Lieferung, sondern lediglich als Verbringen eines Gegenstands ins Inland. Im Zeitpunkt der Einfuhr verfügt immer noch der ausländische Leistungserbringer wirtschaftlich über den Gegenstand, d. h. ausschliesslich er kann den eingelagerten Gegenstand im eigenen Namen veräussern oder einer anderen Bestimmung zuführen. Deshalb ist in der Zollanmeldung als Importeur aufzuführen:

- Der ausländische Leistungserbringer per Adresse seines inländischen Stellvertreters, wenn er im Inland im Mehrwertsteuerregister als Steuerpflichtiger eingetragen ist; oder
- der ausländische Leistungserbringer per Adresse des Lagerorts, wenn er im Inland nicht als Steuerpflichtiger im Mehrwertsteuerregister eingetragen ist.

Als Empfänger ist der ausländische Leistungserbringer per Adresse des Lagerorts zu vermerken.

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

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

bezahlen müsste, um den eingeführten Gegenstand zu erhalten.

Ebenfalls Teil der Steuerbemessungsgrundlage sind, sofern im Entgelt oder Marktwert noch nicht enthalten, die Kosten für den Transport der eingeführten Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland.

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

³⁵ vgl. Ziff. 9.1

Ebenfalls Teil der Steuerbemessungsgrundlage sind, sofern im Marktwert oder Entgelt noch nicht enthalten, die Kosten für den Transport der eingeführten Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland³⁶.

Verkauft der ausländische Leistungserbringer seinen Abnehmern einen Gegenstand ab Lager im Inland und tritt er im eigenen Namen und für eigene Rechnung auf, so liefert er den Gegenstand im Inland, was seine Steuerpflicht begründen kann. Nähere Auskünfte dazu erteilt die ESTV oder die STV FL.

9.5 Marktwert bei Nachlieferungen ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts

9.5.1 Sachverhalt

Ein Lieferant lässt einem Importeur nachträglich einen Gegenstand zukommen, den der Importeur bereits bei der ersten Einfuhr hätte erhalten müssen. Die Nachlieferung des fehlenden Gegenstands (zweite Einfuhr) vervollständigt die Hauptlieferung (erste Einfuhr) und erfolgt daher ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts. Unter «Lieferung» ist der Verkauf, die entgeltliche Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung (z. B. Miete) oder die Ablieferung eines Gegenstands nach Bearbeitung zu verstehen.

9.5.2 Bemessungsgrundlage für die Einfuhrsteuer

Der nachgelieferte Gegenstand unterliegt beim Grenzübertritt der Einfuhrsteuer, da das Steuerobjekt, d. h. die Bewegung eines Gegenstands über die Zollgrenze (Art. 52 Abs. 1 MWSTG) gegeben ist, und Artikel 53 MWSTG keine Steuerbefreiung vorsieht, auch wenn der Importeur den Gegenstand der Nachlieferung ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts erhält.

Zu besteuern ist der Marktwert³⁷ des nachgelieferten Gegenstands, einschliesslich der Kosten bis zum Bestimmungsort im Inland³⁸. Erfolgt die Einfuhr des nachgelieferten Gegenstands im Rahmen einer werkvertraglichen Lieferung, so ist ebenfalls nur der Marktwert des nachgelieferten Gegenstands zu besteuern (ohne Montage- oder Einbaukosten, aber einschliesslich der Kosten für den Transport der eingeführten Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland). Wird hierbei festgestellt, dass im Zeitpunkt der Einfuhr des ersten Gegenstands die Montage- oder Einbaukosten zu Unrecht nicht versteuert wurden, so ist die Veranlagung des ersten Gegenstands zu korrigieren.

9.5.3 Rückerstattung der Einfuhrsteuer

Steht dem Importeur hinsichtlich des eingeführten Gegenstands der Nachlieferung (zweite Einfuhr) das Vorsteuerabzugsrecht nicht oder nur teilweise zu, so hat er Anspruch auf Rückerstattung der erhobenen Einfuhrsteuer, sofern alle diesbezüglichen Voraussetzungen (z. B. Gegenstand der Nachlieferung bei der ersten Einfuhr besteuert) erfüllt sind und die entsprechenden Nachweise (z. B. Veranlagungsverfügung MWST und Begleitdokumente der ersten Einfuhr) vorgelegt werden.

³⁶ vgl. Ziff. 11

³⁷ vgl. Ziff. 9.1

³⁸ vgl. Ziff. 11

9.6 Marktwert bei kostenlosen Ersatzgegenständen aufgrund einer Garantieverpflichtung oder aus Kulanz

9.6.1 Sachverhalt

Beim nachfolgenden Sachverhalt sind die Voraussetzungen für die steuerfreie Einfuhr im Zeitpunkt der Einfuhr nicht erfüllt (steuerfreie Einfuhr bei Garantieersatz, vgl. Richtlinie 69-02, Ziff. 22; steuerfreie Einfuhr bei Ersatz aus Kulanz, vgl. Richtlinie 69-02, Ziff. 23).

Ein Abnehmer (Importeur) erhält Gegenstände, die sein Lieferant aufgrund einer Garantieverpflichtung ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts ersetzt hat (Garantieersatz). Gründe für diese Garantieleistung können sein, dass die ursprünglichen Gegenstände beim Transport beschädigt wurden, in Verlust geraten oder untergegangen sind, oder dass an den ursprünglichen Gegenständen während der Garantiefrist Mängel oder Schäden aufgetreten sind. Aus vertraglichen oder gesetzlichen Gründen ist der Lieferant dazu verpflichtet, dem Importeur kostenlos Ersatzgegenstände zuzustellen.

Möglich ist auch, dass der Lieferant dem Abnehmer aus Kulanz Ersatzgegenstände ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts zugehen lässt (z. B. nach Ablauf der Garantieperiode). Auch wenn der Abnehmer die Gegenstände zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrags vorübergehend ausgeführt hat, erhält er vom Lieferanten anstelle der ausgebesserten Gegenstände Ersatzgegenstände.

9.6.2 Steuerveranlagung bei Garantieersatz sowie bei Ersatzgegenständen aus Kulanz

Garantieleistungen sind Bestandteil eines bereits bestehenden Vertrags (z. B. Kauf-, Mietvertrag). Werden Gegenstände zur Garantieausbesserung 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. Nicht anwendbar sind somit bei der Wiedereinfuhr der Gegenstände die Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe k MWSTG (Wiedereinfuhr nach Ausfuhr zur Lohnveredelung im Zollverfahren der passiven Veredelung) und 53 Absatz 1 Buchstabe l MWSTG (Wiedereinfuhr nach Ausfuhr im Ausfuhrverfahren zur Lohnveredelung).

Die Ersatzgegenstände unterliegen beim Grenzübertritt der Einfuhrsteuer, da das Steuerobjekt, d. h. die Bewegung eines Gegenstandes über die Zollgrenze (Art. 52 Abs. 1 MWSTG) gegeben ist. Dies gilt auch bei der Einfuhr von Ersatzgegenständen aus Kulanz.

Steuerbemessungsgrundlage ist der Marktwert³⁹ der Ersatzgegenstände, einschliesslich der Kosten für den Transport der eingeführten Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland⁴⁰. Erfolgt die Einfuhr der Ersatzgegenstände im Rahmen einer Garantieleistung oder aus Kulanz bei einer werkvertraglichen Lieferung, so ist ebenfalls nur der Marktwert der Ersatzgegenstände zu besteuern (ohne Montage- oder Einbaukosten, aber einschliesslich der Kosten für den Transport der eingeführten Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland). Wird hierbei festgestellt, dass im Zeitpunkt der Einfuhr der ursprünglichen Gegenstände die Montage- oder Einbaukosten zu Unrecht nicht versteuert wurden, so ist die Veranlagung der ursprünglichen Gegenstände zu korrigieren.

³⁹ vgl. Ziff. 9.1

⁴⁰ vgl. Ziff. 11

10 Schätzung

10.1 Schätzung durch BAZG

Bestehen Zweifel an der Richtigkeit der Zollanmeldung oder fehlen Wertangaben, kann das BAZG die Steuerbemessungsgrundlage nach pflichtgemäßem Ermessen schätzen (Art. 54 Abs. 4 MWSTG). Eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen bedeutet, dass der konkrete Einzelfall zu würdigen ist. Das Prinzip der Verhältnismässigkeit und der Gleichbehandlung ist einzuhalten. Die Schätzung ist unter Berücksichtigung der im konkreten Einzelfall vorhandenen Informationen zum eingeführten Gegenstand vorzunehmen. Das Ergebnis der Schätzung muss der tatsächlichen Steuerbemessungsgrundlage möglichst nahe kommen. Die Schätzung erfolgt in flexibler Anwendung der in Ziffer 9.1 beschriebenen Methoden. Eine solche Schätzung kann das BAZG selbst vornehmen oder durch eine Fachperson durchführen lassen.

Wird die Schätzung im Auftrag des BAZG durch eine Fachperson vorgenommen, gilt bezüglich der durch die Schätzung verursachten Kosten folgende Regelung:

- Bestätigt die Fachperson die in der Zollanmeldung aufgeführte Steuerbemessungsgrundlage, gehen die Kosten der Expertise zu Lasten des BAZG.
- Hat die Fachperson eine höhere Steuerbemessungsgrundlage geschätzt als in der Zollanmeldung aufgeführt, gehen die Kosten der Expertise zu Lasten der anmeldepflichtigen Person. Zudem bleibt die Einleitung eines Strafverfahrens vorbehalten.

10.2 Schätzung durch die anmeldepflichtige Person oder in deren Auftrag durch eine Drittperson

Hat die anmeldepflichtige Person Zweifel an den in den Begleitpapieren aufgeführten Wertangaben oder fehlen solche Angaben, kann sie oder eine von ihr beauftragte Drittperson die Steuerbemessungsgrundlage schätzen. Die Schätzung hat vor Abgabe der Zollanmeldung zu erfolgen. Bei Vergabe des Schätzungsauftrags an eine Drittperson, hat der Auftraggeber die Kosten zu tragen.

10.3 Hinweis bezüglich Schätzung in der Zollanmeldung

Wird die Steuerbemessungsgrundlage geschätzt, ist in der Zollanmeldung zu vermerken, wer die Schätzung angeordnet und wer sie vorgenommen hat.

11 Kosten für den Transport und damit zusammenhängende Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland (Nebenkosten)

In die Steuerbemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer sind einzubeziehen, sofern nicht bereits darin enthalten, die Kosten für:

- den Transport der eingeführten Gegenstände, und
- alle damit zusammenhängenden Leistungen,

bis zum Bestimmungsort im Inland, an den die Gegenstände zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld nach Artikel 56 MWSTG zu befördern sind (Art. 54 Abs. 3 Bst. b MWSTG).

Diese Kosten werden auch als Nebenkosten bis zum Bestimmungsort im Inland bezeichnet.

Sind diese Kosten im Entgelt oder Marktwert bereits enthalten, müssen sie nicht hinzugerechnet werden.

Nähere Informationen zum Umfang der Nebenkosten und zum Bestimmungsort im Inland sind zu finden unter:

- Kosten für den Transport des eingeführten Gegenstands und alle damit zusammenhängenden Leistungen (Nebenkosten; Ziff. 11.1);
- Bestimmungsort im Inland (Ziff. 11.2);
- Abgrenzung zwischen Einfuhr- und Inlandsteuer bei der Besteuerung der Nebenkosten (Ziff. 11.3).

11.1 Kosten für den Transport des eingeführten Gegenstands und alle damit zusammenhängenden Leistungen (Nebenkosten)

11.1.1 Allgemeines

Bei der Einfuhr können Gegenstände durch den Versender, Importeur oder Empfänger vollständig oder teilweise mit eigenen Mitteln bis zum Bestimmungsort im Inland befördert werden. Auch die mit dem Befördern zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort (z. B. Veranlagung des Gegenstands bei der Zollstelle) kann der Versender, Importeur oder Empfänger vollständig oder teilweise mit eigenen Mitteln erbringen. Der Versender, Importeur oder Empfänger kann für diese Leistungen aber auch einen Spediteur oder Frachtführer (Auftragnehmer) beauftragen. Dabei wird zwischen Frachtvertrag (Ziff. 11.1.6) und Speditionsvertrag (Ziff. 11.1.7) unterschieden.

Unabhängig davon, ob der Transport des Gegenstands und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland mit eigenen Mitteln oder durch eine beauftragte Drittperson (Spediteur, Frachtführer, Verzollungsagent etc.) ausgeführt werden, führen diese Tätigkeiten zu Kosten (vgl. Ziff. 11.1.3 und 11.1.5). Diese sind Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Einfuhrsteuer. Je nach dem, ob die Leistungen durch Drittpersonen (z. B. Frachtführer oder Spediteur) oder mit eigenen Mitteln ausgeführt werden, ist zu unterscheiden:

- Drittpersonen besorgen im Auftrag des Senders, Importeurs oder Empfängers den Transport und die damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort (Ziff. 11.1.2);
- Der Versender, Importeur oder Empfänger besorgt den Transport und die damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort mit eigenen Mitteln (Ziff. 11.1.3).

11.1.2 Drittpersonen besorgen im Auftrag des Senders, Importeurs oder Empfängers den Transport und die damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort

Besorgen Drittpersonen (z. B. Spediteure oder Frachtführer) den Transport des Gegenstands und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland, so erbringen diese gegenüber dem Auftraggeber (Versender, Importeur oder Empfänger) Dienstleistungen, die sie in Rechnung stellen. Massgebend für die Besteuerung bei der Einfuhr ist somit das für diese Dienstleistungen entrichtete oder zu entrichtende Entgelt.

Die Kosten für diese Dienstleistungen bis zum Bestimmungsort im Inland sind jedoch nur dann zur Steuerbemessungsgrundlage (Entgelt oder Marktwert) hinzuzurechnen, wenn sie nicht bereits darin enthalten sind.

11.1.3 Der Versender, Importeur oder Empfänger besorgt den Transport und die damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort mit eigenen Mitteln

- Grundsatz

Führt der Versender, Importeur oder Empfänger den Transport des Gegenstands bis zum Bestimmungsort im Inland mit eigenen Mitteln durch und/oder erbringt er die damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland mit eigenen Mitteln, so sind als Kosten seine Selbstkosten zur Steuerbemessungsgrundlage hinzuzurechnen. Sie sind jedoch nur dann hinzuzurechnen, wenn sie nicht bereits im Entgelt oder Marktwert enthalten sind. Letzteres wird bei Sachverhalten, wo der Versender diese Leistungen mit eigenen Mitteln erbringt, in der Regel zutreffen.

Erfolgt der Transport des eingeführten Gegenstands mit eigenen Mitteln, gehören zu den Selbstkosten die Kosten bis zum Bestimmungsort im Inland, welche für das Transportmittel und allenfalls den Fahrer anfallen. Als Beispiel einer mit dem Transport zusammenhängenden Leistung, die mit eigenen Mitteln erbracht werden kann, ist die Zollanmeldung zu nennen. Hierbei entstehen beispielsweise Personalkosten. Erfolgt die Zollanmeldung mit eigenen Mitteln, sind hierfür Selbstkosten anzusetzen.

- Ausnahmen

Keine Selbstkosten sind zu versteuern bei folgenden drei Sachverhalten:

- Einfuhrveranlagung von Gegenständen des Reiseverkehrs nach Artikel 16 ZG;

Keine Selbstkosten sind zu versteuern bei der Einfuhr von Gegenständen des Reiseverkehrs im Sinne von Artikel 16 Absatz 2 ZG. Das sind Gegenstände, die jemand auf einer Reise über die Zollgrenze mitführt oder bei der Ankunft aus dem Ausland in einem inländischen Zollfreiladen erwirbt, ohne dass sie für den Handel bestimmt sind.

- Einfuhrveranlagung von eigenen Gegenständen, die nicht zu unternehmerischen Tätigkeiten verwendet werden;

Keine Selbstkosten sind zu versteuern bei folgendem Sachverhalt:

Eine Person verfügt wirtschaftlich über den eingeführten Gegenstand, d. h. sie ist dessen Eigentümer, Besitzer, Käufer, Mieter, Leasingnehmer etc. Sie meldet den Gegenstand selber zur Einfuhrveranlagung an und/oder transportiert ihn mit eigenen Mitteln (z. B. eigenem Beförderungsmittel) bis zum Bestimmungsort im Inland. Die Person verwendet den eingeführten Gegenstand nicht zu unternehmerischen Tätigkeiten, d. h. nicht zur Produktion, zum Verkauf, zur Vermietung, zum Erbringen von Dienstleistungen etc. Eine unternehmerische Tätigkeit liegt grundsätzlich immer dann vor, wenn der Gegenstand für eine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit verwendet wird, die nachhaltig (dauerhaft) und auf die Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet ist.

Diese Ausnahme gilt nur für die Selbstkosten, die der erwähnten Person entstehen. Wenn sie den eingeführten Gegenstand auf dem Weg bis zum Bestimmungsort im Inland nur teilweise mit eigenen Mitteln transportiert und den Gegenstand für die übrige Strecke einer Drittperson (z. B. Logistiker) zur Beförderung übergibt, so unterliegt das Entgelt, das sie hierfür der Drittperson (z. B. Logistikunternehmen) entrichtet, der Einfuhrsteuer. Dasselbe gilt für das Entgelt, das sie für die Einfuhrveranlagung entrichtet, wenn sie die Einfuhrveranlagung durch eine Drittperson vornehmen lässt.

- Einfuhrveranlagung von Beförderungsmitteln, die gleichzeitig eine Personen- oder Güterbeförderung durchführen.

Keine Selbstkosten sind zu versteuern, wenn mit dem Beförderungsmittel, das zur Einfuhr veranlagt wird, gleichzeitig eine von diesem Vorgang unabhängige Personen- oder Güterbeförderung durchgeführt wird (z. B. ein Luftfahrzeug fliegt nach einer Wartung im Ausland im Rahmen eines Linienflugs wieder ins Inland zurück).

11.1.4 Kosten für den Transport des eingeführten Gegenstands

Zu den Kosten für den Transport des eingeführten Gegenstands gehören die Frachtkosten (Seefracht, Eisenbahnfracht, LKW-Fracht, Luftfracht, Portokosten der Post etc.), also das Entgelt für das gewerbliche Transportieren des Gegenstands, das der Versender, Importeur oder Empfänger einem Logistikdienstleister (Frachtführer, Spediteur etc.) zu entrichten hat.

Bei der Einfuhr von Kaufgegenständen des Versandhandels, die im Postkanal befördert werden, geht das BAZG grundsätzlich davon aus, dass die Portokosten im Rechnungsbetrag inbegriffen sind. Vorausgesetzt werden plausible Wertangaben in den Begleitdokumenten.

Bei unentgeltlichen Sendungen wie beispielsweise Geschenksendungen von Privat an Privat von über Fr. 100.- Wert, Mustern u. dgl. sind die Portokosten dazuzuzählen, wenn sie nicht im Marktwert enthalten sind.

11.1.5 Kosten für Leistungen, die mit dem Transport des eingeführten Gegenstands zusammenhängen

Als Kosten für Leistungen, die mit dem Befördern oder Versenden des Gegenstands zusammenhängen, gelten beispielsweise Kosten, die der Versender, Importeur oder Empfänger zu entrichten hat für die im Zusammenhang mit dem Befördern oder Versenden stehenden Nebentätigkeiten des Transportgewerbes, die Versicherungsleistungen oder die Veranlagungsleistungen bei der Zollstelle.

Als Kostenfaktoren im Zusammenhang mit Nebentätigkeiten des Transport- und Speditionsgewerbes (Logistikgewerbe) sind beispielsweise zu nennen:

- Kosten für:
 - das Zwischenlagern des Gegenstands während des Transports oder vor der Überführung des Gegenstands in den zollrechtlich freien Verkehr (Offenes Zolllager etc.);
 - das Auf- und Abladen des Gegenstands;
 - das Aus- oder Umpacken des Gegenstands;
 - das Umschichten des Gegenstands;
 - das Umzeichnen oder neu Etikettieren der Verpackung.
- Provisionen des Spediteurs;
- Kostenersatz für Aufwendungen des Spediteurs. Ein solcher liegt vor, wenn der Spediteur die Kosten der Aufwendungen des von ihm beauftragten Dienstleistungserbringers (z. B. Frachtführer, Zollagent) seinem Auftraggeber weiterbelastet.

Als Kostenfaktoren im Zusammenhang mit Veranlagungsleistungen sind beispielsweise zu nennen:

- Kosten für:
 - die Zollanmeldung des Gegenstands zur Ausfuhr aus dem Herkunftsland und zur Einfuhr ins Inland;
 - das Erstellen eines Konnossements;
 - die Reexpedition des Gegenstands;

- die Beschau des Gegenstands durch die Zollstelle;
 - die Registratur;
 - die zollamtliche Gestellung des Gegenstands und die summarische Anmeldung;
 - die Untersuchung des Gegenstands.
- Kosten für Bewilligungen, Zeugnisse und Kontrollen, die von andern Stellen als dem BAZG erhoben und von dem mit der Zollanmeldung Beauftragten seinem Kunden weiter berechnet werden;
 - Vorlage- und Inkassoprovisionen;
 - Telefon- und Faxspesen;
 - Avis und Porto.

Als weitere Kostenfaktoren im Zusammenhang mit dem Transport des eingeführten Gegenstands sind zu nennen:

- Kosten für:
 - die Transportversicherung;
 - die Leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe (LSVA);
 - Bewilligungen für Spezialtransporte;
 - das Überschreiten der Entlade- oder Zollanmeldefristen (z. B. Standgelder);
 - die Kühlung des eingeführten Gegenstands;
 - die Miete von Beförderungsmitteln und Behältern (z. B. Container);
 - das Benutzen von Schutzplanen oder anderem Stau- und Verpackungsmaterial;
 - das Füttern von Tieren.

11.1.6 Frachtvertrag

Der zwischen dem Frachtführer und seinem Auftraggeber (Spediteur, Versender, Importeur, Empfänger) abgeschlossene Frachtvertrag hat zum Inhalt, den Transport eines Gegenstands von A nach B physisch durchzuführen. Typische Frachtverträge sind beispielsweise der Vertrag mit dem Strassenfrachtführer, der Eisenbahn, der Post, der Airline oder der Reederei.

11.1.7 Speditionsvertrag

Der Speditionsvertrag ist ein Vertrag zwischen einem Auftraggeber (Versender, Importeur, Empfänger) und einem Spediteur mit dem Inhalt, dass der Spediteur gegen Bezahlung die Organisation des Transports eines Gegenstands übernimmt. Der Spediteur kann sich dabei sogenannter Unterbeauftragter, Frachtführer, Versicherungsgesellschaften, Zollagenten, Spediteure etc. bedienen. Mit diesen schliesst er Verträge in seinem Namen, aber letztendlich auf Rechnung seines Auftraggebers ab. Es kann sich dabei um alle Arten von Verträgen handeln, wie beispielsweise um Frachtverträge, Versicherungsverträge, einfache Aufträge (Auftrag an Zollagenten), Speditionsverträge (hier ist der Erstspediteur Auftraggeber), Werkverträge (z. B. Erstellen einer Verpackung), Mietverträge (z. B. Miete eines Containers) etc.

Oft erbringt der Spediteur gewisse Leistungen des Speditionsvertrags selbst. Er setzt seinen eigenen Lastkraftwagen ein, er hat eigene Angestellte, welche gewerbsmässig Zollanmeldungen ausstellen etc. Dies wird Selbsteintritt genannt, weil er Verträge, die er normalerweise mit Unterbeauftragten abschliessen würde, nun in gewisser Weise mit sich selbst «abschliesst».

11.2 Bestimmungsort im Inland

11.2.1 Rechtliche Grundlage

Der Einfuhrsteuer unterliegen alle Kosten für:

- das Befördern oder Versenden der eingeführten Gegenstände, und
- alle damit zusammenhängenden Leistungen,

bis zum Bestimmungsort im Inland, an den die Gegenstände zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld nach Artikel 56 MWSTG zu befördern sind.

Der Bestimmungsort im Inland ist der Ort, an den der Gegenstand zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld nach Artikel 56 zu befördern ist. Um bei einer konkreten Einfuhr eines Gegenstandes festzustellen, wo der Bestimmungsort im Inland liegt, muss somit bekannt sein, wann die Einfuhrsteuerschuld entsteht. Nach Artikel 56 MWSTG entsteht die Einfuhrsteuerschuld zur gleichen Zeit wie die Zollschuld. Artikel 69 ZG legt fest, wann die Zollschuld entsteht. Zur Festlegung des für die Einfuhrsteuer massgebenden Bestimmungsortes im Inland muss somit bekannt sein, wo und wann die Zollanmeldung stattfindet (Grenze, Inland, Offenes Zolllager, Zollfreilager etc.) und an welchen Bestimmungsort der eingeführte Gegenstand im Zeitpunkt der Entstehung der Zollschuld gemäss Versender, Importeur oder Empfänger zu transportieren ist.

Jeder Wechsel eines Zollverfahrens, d. h. die Ablösung eines bestehenden Zollverfahrens durch ein anderes Zollverfahren, und jede Auslagerung aus einem Zollfreilager führt zu einem neuen Zeitpunkt der Entstehung der Zollschuld. Beim Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung ist zusätzlich Artikel 162 ZV zu beachten.

Sobald feststeht, wann im konkreten Einzelfall die Zollschuld entsteht, kann der Bestimmungsort im Inland festgestellt werden, bis zu dem die Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen der Einfuhrsteuer unterliegen. Ist dieser Ort im Zeitpunkt der Entstehung der Zollschuld unbekannt, so gilt als Bestimmungsort der Ort, an dem das Umladen nach Entstehung der Zollschuld im Inland erfolgt (Art. 54 Abs. 3 Bst. b MWSTG).

11.2.2 Bestimmungsort bei Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr, bei Veranlagung nach einem Zollverfahren mit Zollüberwachung oder beim Wechsel eines Zollverfahrens

Massgebender Bestimmungsort im Inland ist der Ort, an den der Gegenstand im Zeitpunkt, in dem die Zollschuld entsteht (Art. 69 ZG), gemäss Versender, Importeur oder Empfänger zu transportieren ist oder bei unterlassener Zollanmeldung zu transportieren gewesen ist. Massgebend ist allein der Bestimmungsort gemäss Versender, Importeur oder Empfänger des Gegenstands und nicht ein Ort vor diesem Bestimmungsort, wo die Strecke eines Frachtführers oder Spediteurs endet, der nur einen Teil der Beförderung bis zu diesem Bestimmungsort durchführt.

Für Näheres zur Abgrenzung zwischen der Einfuhr- und der Inlandsteuer bei der Festlegung des Bestimmungsorts, vgl. Ziff. 11.3.

Sämtliche Kosten für den Transport des eingeführten Gegenstands und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland (z. B. allfällige Versicherungs-, Veranlagungs- und Verpackungsleistungen, Nebentätigkeiten des Logistikgewerbes) unterliegen der Einfuhrsteuer. Sie sind zur Steuerbemessungsgrundlage hinzuzurechnen, soweit sie nicht bereits darin enthalten sind (vgl. Ziff. 11.1).

Je nach Sachverhalt führt dies zu folgenden Ergebnissen:

- Ein Gegenstand wird aus dem Ausland im Land- oder Schiffsverkehr ins Inland verbracht und bei einer Grenzzollstelle in den zollrechtlich freien Verkehr überführt;

Beispiel:

Ein ausländischer Lieferant gibt einem Spediteur den Auftrag, einen Gegenstand bei ihm in München abzuholen und nach Bern zu seinem Kunden zu transportieren. Der Spediteur meldet diesen Gegenstand bei der Grenzzollstelle zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr an.

Im Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld ist Bern der massgebende Bestimmungsort im Inland.

Die Kosten der vom Spediteur erbrachten Leistungen (Transport, Versicherung, Veranlagung etc.) bis Bern sind Bestandteil der Steuerbemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer und somit durch das BAZG zu besteuern. Im Inland sind diese Leistungen von der Inlandsteuer befreit (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 5 MWSTG).

- Ein Gegenstand wird aus dem Ausland im Luftverkehr ins Inland verbracht und nach der Landung bei der zuständigen Flughafenzollstelle in den zollrechtlich freien Verkehr überführt;

Beispiel:

Ein ausländischer Versender gibt einem Spediteur den Auftrag, einen Gegenstand per Luftfracht von Tokio nach Zürich-Flughafen zu befördern. Der Importeur gibt einem weiteren Spediteur den Auftrag, den in Zürich-Flughafen ausgeladenen Gegenstand bei der Flughafenzollstelle in den zollrechtlich freien Verkehr zu überführen und zu seinem Geschäftsdomizil in Lugano zu transportieren.

Im Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld ist Lugano der massgebende Bestimmungsort im Inland.

Die Kosten der von den beiden Spediteuren erbrachten Leistungen (Transport Tokio - ZH-Flughafen, Versicherung, Veranlagung, Transport ZH-Flughafen - Lugano etc.) bis Lugano sind Bestandteil der Steuerbemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer und somit durch das BAZG zu besteuern. Im Inland sind diese Leistungen von der Inlandsteuer befreit (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 5 MWSTG).

- Ein Gegenstand aus dem Ausland wird bei der Grenzzollstelle oder im Luftverkehr nach der Landung bei der zuständigen Flughafenzollstelle in ein Zollverfahren mit Zollüberwachung nach Artikel 47 ZG überführt (z. B. Transitverfahren oder Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung);

Beispiel:

Ein Importeur gibt einem Spediteur den Auftrag, einen Gegenstand in Paris abzuholen, in das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung zu überführen und nach Bern an

sein Geschäftsdomizil zu transportieren. Der Spediteur veranlagt den Gegenstand bei der Grenzstelle nach dem Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung und transportiert ihn zu seinem Auftraggeber nach Bern.

Im Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld ist Bestimmungsort im Inland das Geschäftsdomizil des Importeurs in Bern.

Die Kosten der vom Spediteur erbrachten Leistungen (Transport, allenfalls Versicherung, Einfuhrveranlagung etc.) bis zum Geschäftsdomizil des Importeurs in Bern sind Bestandteil der Steuerbemessungsgrundlage für die im Rahmen dieses Zollverfahrens sicherzustellende Einfuhrsteuer. Im Inland sind diese Leistungen von der Inlandsteuer befreit (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 5 MWSTG).

- Ein Gegenstand aus dem Ausland befindet sich in einem Zollverfahren mit Zollüberwachung nach Artikel 47 ZG (z. B. Transitverfahren, Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung, Zollagerverfahren [Offenes Zolllager]) oder der Gegenstand ist in einem Zollfreilager eingelagert; dieser unter Zollüberwachung stehende Gegenstand wird in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt.

Beispiel:

Ein ausländischer Versender gibt einem Spediteur den Auftrag, einen Gegenstand bei ihm in Milano abzuholen und im Inland zu lagern. Der Gegenstand wird von der Zollgrenze im Transitverfahren nach Bern verbracht und dort im offenen Zolllager des Spediteurs eingelagert. Nach zwei Monaten wird der Gegenstand im Auftrag des Versenders (Lieferanten) in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt und nach Sion befördert, wo er dem Kunden des Versenders (Lieferanten) ausgehändigt wird.

Im Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld ist Sion der massgebende Bestimmungsort im Inland.

Die Kosten der vom Spediteur erbrachten Transportleistungen (Transport Milano - Bern, Transport Bern - Sion etc.), die Lagerkosten sowie die Kosten der Veranlagung zum Transitverfahren und der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr sind Bestandteil der Bemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer. Im Inland sind diese Leistungen von der Inlandsteuer befreit (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 5 und Ziff. 7 MWSTG)

11.2.3 Rohrleitungen (Pipelines)

Bestimmungsort im Inland bei Gegenständen (z. B. Wasser), die in Rohrleitungen eingeführt werden, ist die erste Mess- und/oder Pumpstation des Importeurs, bis zu welcher der Gegenstand nach Entstehung der Einfuhrsteuerschuld geleitet wird.

11.2.4 Fehlende Angaben zum Bestimmungsort im Inland

Ist der Bestimmungsort im Inland unbekannt, so gilt als dieser Bestimmungsort der Ort, an dem das Umladen nach Entstehung der Einfuhrsteuerschuld im Inland erfolgt.

11.3 Abgrenzung zwischen Einfuhr- und Inlandsteuer bei der Besteuerung der Nebenkosten

11.3.1 Allgemeines

Bei der Einfuhr eines Gegenstands werden auch die Nebenkosten bis zum Bestimmungsort im Inland⁴¹ besteuert, an den der Gegenstand zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld gemäss Versender, Importeur oder Empfänger zu transportieren ist. Die Einfuhrsteuerschuld entsteht zur gleichen Zeit wie die Zollschuld (Art. 56 Abs. 1 MWSTG).

Die Praxis zeigt, dass dieser Grundsatz nicht bei jeder Einfuhr zu eindeutigen Ergebnissen führt. Immer wieder taucht die Frage auf, wessen Sicht bei der Festlegung des Bestimmungsortes massgebend ist, diejenige des Versenders, des Importeurs oder des Empfängers.

Beispiel:

Ein Versender aus den USA lässt einen Gegenstand per Luftfracht nach Zürich transportieren. Er beauftragt eine Zollagentur, die Einfuhrveranlagung vorzunehmen und den Gegenstand dem Importeur an einem vereinbarten Ort beim Flughafen Zürich zu übergeben. Der Importeur lässt den Gegenstand anschliessend bis zu seinem Sitz in Bern transportieren.

Bei der Anwendung des oben genannten Grundsatzes könnte der Bestimmungsort sowohl Bern als auch Zürich-Flughafen sein, weil nicht präzisiert wird, ob dieser Ort aus Sicht des Versenders festgelegt wird oder aus Sicht des Importeurs.

Für den Versender gilt beim vorliegenden Beispiel der Flughafen Zürich als Bestimmungsort, konkret der Übergabeort beim Flughafen Zürich, wo er den Gegenstand nach der Einfuhrveranlagung dem Importeur durch die Zollagentur überreichen lässt. Dem Versender ist nicht bekannt, dass der Importeur den Gegenstand anschliessend zu seinem Sitz nach Bern transportieren lässt. Der Versender weiss auch nicht, ob der Importeur den Gegenstand selber nach Bern weitertransportiert oder eine Drittperson damit beauftragt.

Für den Importeur hingegen ist Bern der Bestimmungsort des Gegenstands. Er ist bei der Einfuhrveranlagung nicht selber aktiv geworden, sondern hat beim Flughafen Zürich einen bereits veranlagten Gegenstand entgegengenommen.

Da Logistikleistungen, die von der Einfuhrsteuer erfasst werden, von der Mehrwertsteuer im Inland (Inlandsteuer) befreit sind (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 5 MWSTG), ist die Definition des Bestimmungsortes auch für Zwecke der Inlandsteuer von grosser Bedeutung. Dem Erbringer von Logistikleistungen im Inland muss klar sein, wann seine Leistung der Einfuhrsteuer und wann sie der Inlandsteuer unterliegt. Die nachfolgenden Präzisierungen sollen in dieser Hinsicht Klarheit schaffen.

11.3.2 Zu berücksichtigende Sachverhaltselemente bei der Festlegung des Bestimmungsorts

Der Bestimmungsort richtet sich danach:

- wer die Einfuhrveranlagung vornimmt resp. vornehmen lässt; und
- wer nach der Einfuhrveranlagung den Weitertransport besorgt resp. besorgen lässt.

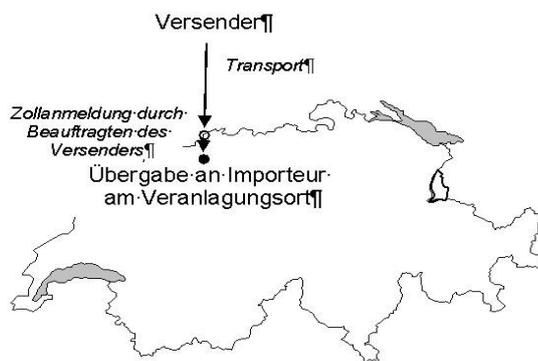
Unterschieden wird zwischen folgenden Sachverhalten:

⁴¹ vgl. Ziff. 11.2

- Der Versender oder eine von ihm beauftragte Drittperson (z. B. Spediteur) besorgt die Einfuhrveranlagung des Gegenstands.

Der Versender oder eine von ihm beauftragte Drittperson (z. B. Spediteur) besorgt die Einfuhrveranlagung des Gegenstands und übergibt den Gegenstand nach der Einfuhrveranlagung dem Importeur/Empfänger am Ort, wo die Veranlagung stattfand;

Bestimmungsort im Inland ist der Ort, wo der Versender oder die von ihm beauftragte Drittperson den veranlagten Gegenstand dem Importeur oder Empfänger übergibt.



Beispiel:

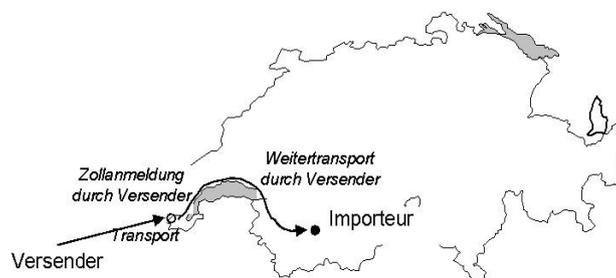
Ein Lieferant in Deutschland (Versender) erteilt einem Spediteur den Auftrag, einen Gegenstand bei ihm in Köln abzuholen, zur Einfuhr zu veranlagern und in Basel seinem Abnehmer (Importeur und Empfänger) zu übergeben.

Bestimmungsort im Inland ist Basel.

Der Versender oder eine von ihm beauftragte Drittperson (z. B. Spediteur) besorgt die Einfuhrveranlagung des Gegenstands und dessen Weitertransport im Inland.

Bestimmungsort ist der Ort im Inland, wohin der Versender oder die von ihm beauftragte Drittperson den eingeführten Gegenstand nach der Einfuhrveranlagung zu transportieren hat. Der Versender oder die von ihm beauftragte Drittperson kann den veranlagten Gegenstand bis zu diesem Ort im Inland auch zwischenlagern oder einen Unterfrachtführer mit dem Transport beauftragen. Diese Vorgänge beeinflussen den Bestimmungsort nicht.

Beispiel:



Ein Lieferant in Frankreich (Versender) transportiert einen Gegenstand von Lyon nach Genf, besorgt in Genf die Einfuhrveranlagung und transportiert den Gegenstand anschliessend bis zu seinem Abnehmer (Importeur und Empfänger) in Sion.

Bestimmungsort im Inland ist Sion.

Ist der Versender die gleiche Person wie der Importeur, so gilt der nächste Punkt.

- Der Importeur/Empfänger oder eine von ihm beauftragte Drittperson (z. B. Spediteur) besorgt die Einfuhrveranlagung des Gegenstands.

Der Importeur oder eine von ihm beauftragte Drittperson (z. B. Spediteur) besorgt die Einfuhrveranlagung des Gegenstands und übergibt den Gegenstand nach der Einfuhrveranlagung dem Empfänger am Ort, wo die Veranlagung stattfand;

Bestimmungsort im Inland ist der Ort, wo der Importeur oder die von ihm beauftragte Drittperson den veranlagten Gegenstand dem Empfänger übergibt.



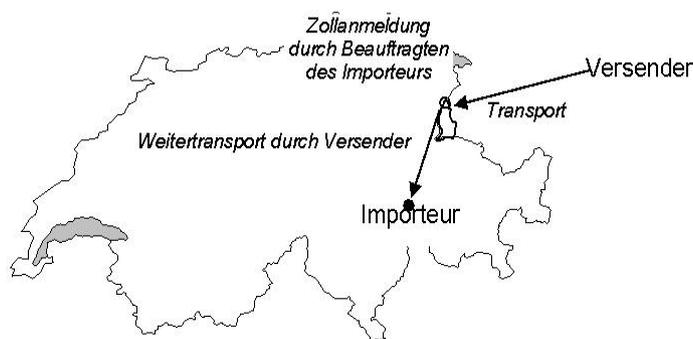
Beispiel:

Die Tessili AG in Bellinzona handelt mit Textilien. Sie kauft Mäntel in Italien und verkauft diese weiter an die Vestiti AG in Lugano. Die Tessili AG beauftragt einen Spediteur mit der Einfuhrveranlagung einer Sendung Mäntel in Chiasso. Anschliessend überlässt sie die Mäntel der Vestiti AG in Chiasso zur Abholung. Die Vestiti AG beauftragt einen Transporteur, die zur Einfuhr veranlagten Mäntel in Chiasso abzuholen und bis zu ihrem Lager in Lugano zu transportieren.

Bestimmungsort im Inland ist Chiasso.

Der Importeur/Empfänger oder eine von ihm beauftragte Drittperson (z. B. Spediteur) besorgt die Einfuhrveranlagung des Gegenstands; der Versender oder eine von ihm beauftragte Drittperson (z. B. Spediteur) besorgt nach der Einfuhrveranlagung des Gegenstands dessen Weitertransport im Inland;

Bestimmungsort im Inland ist der Ort, wohin der Versender oder die von ihm beauftragte Drittperson den eingeführten Gegenstand zu transportieren hat. Der Versender oder die von ihm beauftragte Drittperson kann den veranlagten Gegenstand bis zu diesem Ort im Inland auch zwischenlagern oder einen Unterfrachtführer mit dem Transport beauftragen. Diese Vorgänge beeinflussen den Bestimmungsort nicht.



Beispiel:

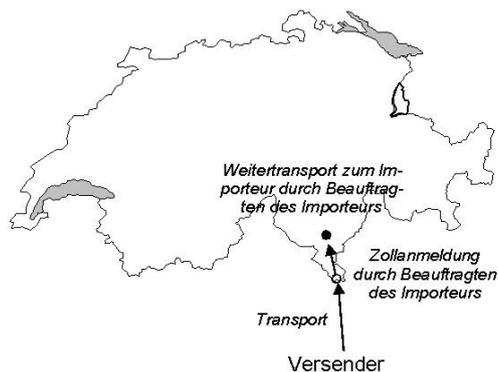
Die Musik AG in Chur importiert Musikinstrumente aus Österreich. Der Verkäufer in Salzburg (Versender) transportiert die Musikinstrumente mit eigenem LKW bis nach Chur. Die Durchführung der Einfuhrformalitäten überlässt er der Musik AG. Die Musik AG (Importeurin und Empfängerin) beauftragt einen Spediteur mit der Einfuhrveranlagung der Musikinstrumente.

Bestimmungsort im Inland ist Chur.

Der Importeur / Empfänger oder eine von ihm beauftragte Drittperson (z. B. Spediteur) besorgt die Einfuhrveranlagung des Gegenstands und dessen Weitertransport im Inland.

Bestimmungsort im Inland ist der Ort, wohin der Importeur / Empfänger oder die von ihm beauftragte Drittperson den eingeführten Gegenstand transportiert. Der Importeur / Empfänger oder die von ihm beauftragte Drittperson kann den veranlagten Gegenstand bis zu diesem Ort im Inland auch zwischenlagern oder einen Unterfrachtführer mit dem Transport beauftragen. Diese Vorgänge beeinflussen den Bestimmungsort nicht.

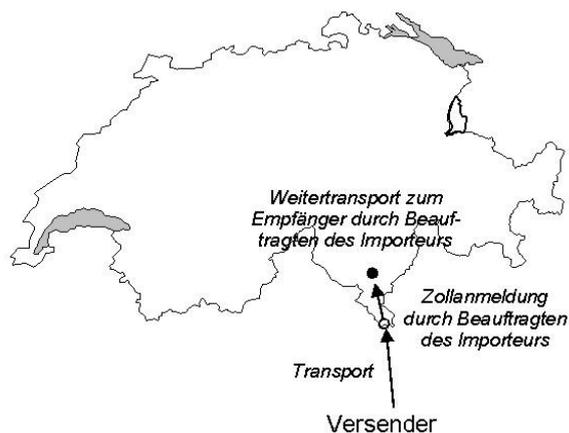
Beispiel 1:



Die Tessili AG in Bellinzona handelt mit Textilien. Sie kauft Mäntel in Italien und beauftragt einen Spediteur mit der Einfuhrveranlagung und dem Transport dieser Mäntel bis zu ihrem Lager in Giubiasco.

Bestimmungsort im Inland ist Giubiasco.

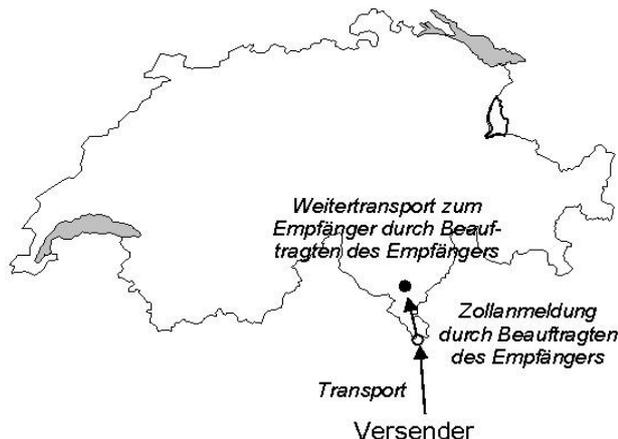
Beispiel 2:



Die Tessili AG handelt mit Textilien. Sie kauft Mäntel in Italien und verkauft diese weiter an die Vestiti AG in Lugano. Die Tessili AG beauftragt einen Spediteur mit der Einfuhrveranlagung einer Sendung Mäntel in Chiasso und dem Transport dieser Mäntel bis zum Lager der Vestiti AG in Lugano.

Bestimmungsort im Inland ist Lugano.

Beispiel 3:



Die Tessili AG handelt mit Textilien. Sie kauft Mäntel in Italien und verkauft diese weiter an die Vestiti AG in Lugano. Die Vestiti AG beauftragt einen Spediteur mit der Einfuhrveranlagung einer Sendung Mäntel in Chiasso und mit dem Transport dieser Mäntel bis zu ihrem Lager in Lugano.

Bestimmungsort im Inland ist Lugano.

11.3.3 Auswirkungen der Abgrenzungskriterien zwischen Einfuhr- und Inlandsteuer

- Wenn der Versender die Einfuhrveranlagung selber vornimmt oder durch eine Drittperson vornehmen lässt, muss er beim Importeur/Empfänger nicht nachfragen, wo der Bestimmungsort ist. Der Versender kennt seinen Bestimmungsort (= Ort der Übergabe des eingeführten Gegenstands an den Importeur/Empfänger). Er kennt seinen Bestimmungsort auch dann, wenn er zwar nicht die Einfuhrveranlagung besorgt, aber den Weitertransport im Inland, der auf die Einfuhrveranlagung folgt.
- Wenn der Importeur die Einfuhrveranlagung selber vornimmt oder durch eine Drittperson vornehmen lässt, so ist er immer auch im Besitz der Veranlagungsverfügungen MWST. Beauftragt ein solcher Importeur ein Logistikunternehmen mit Transportleistungen im Inland, so kann er dem Logistikunternehmen Kopien der Veranlagungsverfügungen MWST übergeben, wenn dieser sie benötigt, um gegenüber der zuständigen Steuerverwaltung eine Befreiung der Transportleistungen von der Inlandsteuer geltend zu machen. Sind der Importeur und der Empfänger verschiedene Personen und übergibt der Importeur den veranlagten Gegenstand dem Empfänger am Ort der Veranlagung, so muss er beim Empfänger nicht nachfragen, wo der Bestimmungsort des Empfängers ist. Der Importeur kennt seinen Bestimmungsort, welcher dem Ort entspricht, an dem der eingeführte Gegenstand dem Empfänger übergeben wird.
- Allfällige weitere Logistikleistungen, die der Kunde des Importeurs nach der Übergabe im Inland durch eine Drittperson erbringen lässt, unterliegen der Inlandsteuer zum Normal-satz. Der Importeur muss daher dem Logistikunternehmen im Inland, den sein Kunde mit dem Weitertransport beauftragt hat, keine Kopien der Veranlagungsverfügungen MWST übergeben.
- Der Bestimmungsort eines eingeführten Gegenstands kann sich ändern, je nachdem, wer die Einfuhrveranlagung und den Weitertransport nach der Einfuhrveranlagung besorgt.