



Richtlinie 69-11

Veredelung im Inland

Veredelung im Ausland

Mehrwertsteuer auf der Einfuhr (Einfuhrsteuer)

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

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

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

Inhaltsverzeichnis

1	Veredelung im Inland	4
1.1	Einfuhr nach dem Zollverfahren der aktiven Veredelung.....	4
1.1.1	Sachverhalt.....	4
1.1.2	Rechtliche Grundlage.....	4
1.1.3	Gründe für die Anwendung des Zollverfahrens der aktiven Veredelung	6
1.1.4	Importeur beim Zollverfahren der aktiven Veredelung	7
1.1.5	Vorgehen bei der Einfuhr des Gegenstands nach dem Zollverfahren der aktiven Veredelung	7
1.1.5.1	Begriffe und Verfahren.....	7
1.1.5.2	Veranlagung nach dem Nichterhebungsverfahren	8
1.1.5.3	Veranlagung nach dem Rückerstattungsverfahren	8
1.1.6	Vorgehen bei der Ausfuhr des Gegenstands mit ordnungsgemäsem Abschluss des Zollverfahrens der aktiven Veredelung	8
1.1.6.1	Zollanmeldung bei der Ausfuhr	8
1.1.6.2	Einfuhrsteuer nach dem Nichterhebungsverfahren veranlagt	8
1.1.6.3	Einfuhrsteuer nach dem Rückerstattungsverfahren veranlagt.....	9
1.1.7	Zollverfahren der aktiven Veredelung nicht oder nur teilweise ordnungsgemäss abgeschlossen	9
1.1.7.1	Sachverhalt	9
1.1.7.2	Vorgehen bei nicht ordnungsgemäsem Abschluss des Zollverfahrens der aktiven Veredelung.....	9
1.1.7.3	Vorgehen bei nur teilweise ordnungsgemäss abgeschlossenem Zollverfahren der aktiven Veredelung	10
1.1.7.4	Nachträglicher Abschluss des Zollverfahrens der aktiven Veredelung	11
1.1.8	Zollverfahren der aktiven Veredelung durch Überführung des Gegenstands in den zollrechtlich freien Verkehr ordnungsgemäss abgeschlossen.....	12
1.2	Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr zur Veredelung.....	12
1.2.1	Sachverhalt.....	12
1.2.2	Gründe für die Überführung des Gegenstands in den zollrechtlich freien Verkehr	12
1.2.3	Vorgehen bei Überführung des Gegenstands in den zollrechtlich freien Verkehr	12
1.2.4	Vorgehen bei der Wiederausfuhr des Gegenstands	13
2	Veredelung im Ausland	13
2.1	Ausfuhr nach dem Zollverfahren der passiven Veredelung	13
2.1.1	Sachverhalt.....	13
2.1.2	Rechtliche Grundlage.....	13
2.1.3	Ersatzgegenstände beim Ausbesserungsverkehr	15
2.1.4	Garantiausbesserung durch den Lieferanten und kostenlose Ausbesserung aus Kulanz	15
2.1.5	Gründe für die Anwendung des Zollverfahrens der passiven Veredelung	16
2.1.6	Vorgehen bei der Ausfuhr und Wiedereinfuhr der Gegenstände im Zollverfahren der passiven Veredelung	16
2.1.6.1	Ausfuhr.....	16
2.1.6.2	Wiedereinfuhr	16
2.1.7	Zollverfahren der passiven Veredelung nicht oder nur teilweise ordnungsgemäss abgeschlossen	18
2.1.7.1	Gegenstand im Ausland verblieben	18
2.1.7.2	Wiedereinfuhr des Gegenstands innerhalb der festgesetzten Frist	18
2.1.7.3	Wiedereinfuhr des Gegenstands ausserhalb der festgesetzten Frist oder Abrechnung nicht fristgerecht eingereicht	18
2.2	Ausfuhr zur Lohnveredelung nach dem Ausfuhrzollverfahren	19
2.2.1	Sachverhalt.....	19
2.2.2	Rechtliche Grundlage.....	19

2.2.3	Ersatzgegenstände beim Ausbesserungsverkehr	20
2.2.4	Garantiausbesserung durch den Lieferanten und kostenlose Ausbesserung aus Kulanz	21

1 Veredelung im Inland

1.1 Einfuhr nach dem Zollverfahren der aktiven Veredelung

1.1.1 Sachverhalt

Ein Gegenstand wird zur Veredelung (auch Ausbesserung [Reparatur]) vorübergehend ins Inland eingeführt (aktiver Veredelungsverkehr). Dabei wird er nach dem Zollverfahren der aktiven Veredelung veranlagt. Später wird der Gegenstand wieder ausgeführt und das Zollverfahren der aktiven Veredelung wird ordnungsgemäss abgeschlossen.

1.1.2 Rechtliche Grundlage

Wer Gegenstände nach dem Zollverfahren der aktiven Veredelung einführen will, benötigt eine Bewilligung des BAZG. Die Bewilligung kann mit Auflagen verbunden und namentlich mengenmässig und zeitlich beschränkt werden (Art. 59 Abs. 2 Zollgesetz).

Ein Gegenstand wird zur Veredelung eingeführt, wenn er im Inland:

- bearbeitet (Gegenstand bleibt gegenständlich erhalten, d. h. er wird beispielsweise abgefüllt, abgepackt, montiert, zusammengebaut oder eingebaut);
- verarbeitet (Wesensmerkmale des Gegenstands werden verändert); oder
- ausgebessert werden soll (bei der Ausbesserung wird der Gegenstand repariert, wieder gebrauchsfertig gemacht).

Wird ein Gegenstand in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt und nach der Veredelung wieder ausgeführt, gelten die Bestimmungen der Ziffer 1.2.

Beim Zollverfahren der aktiven Veredelung unterscheidet das Zollrecht zwischen Nichterhebungsverfahren und Rückerstattungsverfahren. Das entsprechende Verfahren ist in der Zollanmeldung zu beantragen (Zuständigkeit: Zollstelle) oder es wird in der Bewilligung vorgeschrieben. Bezüglich Einfuhrsteuer gelten folgende Bestimmungen:

- Nichterhebungsverfahren

Von der Einfuhrsteuer befreit ist nach Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe j MWSTG die Einfuhr eines Gegenstands, der zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrags von einer im Inland im Mehrwertsteuerregister eingetragenen Person vorübergehend ins Inland eingeführt und nach dem Verfahren der aktiven Veredelung mit bedingter Zahlungspflicht (Nichterhebungsverfahren) veranlagt wird (Art. 12 und 59 ZG).

Nach diesem Gesetzesartikel ist Voraussetzung für die Steuerbefreiung im Nichterhebungsverfahren, dass die nachfolgenden vier Voraussetzungen nebeneinander erfüllt sind:

- Der Gegenstand wird im Rahmen eines Werkvertrags zur Lohnveredelung eingeführt;

Für die Einfuhrsteuer gilt gemäss Botschaft des Bundesrates zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008 (08.053; BBl 2008 6885) folgende Definition des Begriffs «Lohnveredelung», die sich vom Zollrecht unterscheidet:

Lohnveredelung liegt für Zwecke der Einfuhrsteuer vor, wenn ein Veredelungsunternehmen einen Gegenstand im Auftrag und auf Rechnung derjenigen Person veredelt, welche den zu veredelnden Gegenstand zur Verfügung gestellt hat. Beauftragt mithin eine Person eine andere Person mit der Veredelung eines Gegenstands, den sie ihr zur Verfügung stellt, so führt zur Einfuhr dieses Gegenstands ein Werkvertrag. Die Erfüllung dieses Werkvertrags qualifiziert sich als Lohnveredelung.

Für die Steuerbefreiung im Nichterhebungsverfahren ist Voraussetzung, dass der Gegenstand aufgrund eines Auftrags zur Lohnveredelung eingeführt wird. Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn der Gegenstand gekauft wird, sei es durch das Veredelungsunternehmen, einen Auftraggeber im Inland oder eine Drittperson im Inland. Kauft demnach beispielsweise das Veredelungsunternehmen den Gegenstand im Ausland und führt es ihn vorübergehend zur Veredelung ein, so ist Grundlage für die Veranlagung der Einfuhrsteuer nicht der Auftrag zur Lohnveredelung, sondern das Kaufgeschäft. Bei solchen Sachverhalten ist, sofern zollrechtlich vorgesehen, für die Einfuhrsteuer nur das Rückerstattungsverfahren anwendbar.

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

- der Gegenstand wird von einer Person eingeführt, die bei der ESTV oder der STV FL im Mehrwertsteuerregister eingetragen ist;

Dies bedeutet, dass entweder das Unternehmen, das die Lohnveredelung vornimmt, oder der Auftraggeber, der den Gegenstand vorübergehend ins Inland einführt, bei der ESTV oder der STV FL im Mehrwertsteuerregister eingetragen sein muss (Importeur, vgl. Ziff. 1.1.4).

- der Gegenstand wird nach dem Zollverfahren der aktiven Veredelung im Nichterhebungsverfahren vorübergehend eingeführt;

Im Nichterhebungsverfahren wird die Einfuhrsteuer mit bedingter Zahlungspflicht veranlagt (Art. 59 Abs. 3 Bst. a ZG). Das bedeutet, dass die Erhebung der Einfuhrsteuer bei Eröffnung des Zollverfahrens der aktiven Veredelung bedingt ausgesetzt wird. Die Steuer wird nur dann erhoben, wenn das Zollverfahren der aktiven Veredelung nicht ordnungsgemäss abgeschlossen wird. Das Nichterhebungsverfahren kann nicht beantragt werden, wenn die Bezahlung der mit bedingter Zahlungspflicht veranlagten Einfuhrsteuer gefährdet erscheint (Art. 167 Abs. 2 der ZV). In solchen Fällen ist nur das Rückerstattungsverfahren anwendbar.

- das Zollverfahren der aktiven Veredelung wird ordnungsgemäss abgeschlossen.

Findet kein ordnungsgemässer Verfahrenabschluss statt, wird die bedingt veranlagte Einfuhrsteuer zur Zahlung fällig.

- **Rückerstattungsverfahren**

Ist das Nichterhebungsverfahren ausgeschlossen, weil die Voraussetzungen nicht erfüllt sind, so ist die Einfuhr des Gegenstands von der Einfuhrsteuer befreit, wenn der Gegenstand nach den Artikeln 12 und 59 ZG zur aktiven Veredelung nach dem Verfahren mit Rückerstattungsanspruch ins Inland eingeführt wird (Art. 53 Abs. 1 Bst. i MWSTG).

Nach dieser Rechtsgrundlage ist die Einfuhr von der Steuer befreit, wenn:

- der Gegenstand nach dem Zollverfahren der aktiven Veredelung im Rückerstattungsverfahren eingeführt; und
- das Zollverfahren der aktiven Veredelung ordnungsgemäss abgeschlossen wird.

Die Steuerbefreiung wird beim Rückerstattungsverfahren erreicht, indem die Einfuhrsteuer bei der Einfuhr erhoben und bei Verfahrensabschluss von der überwachenden Stelle wieder erstattet wird. Voraussetzung für die Rückerstattung ist, dass:

- die Einfuhrsteuer in der periodischen Abrechnung mit der ESTV oder der STV FL nicht oder nicht vollumfänglich als Vorsteuer geltend gemacht werden kann; und
- das Zollverfahren der aktiven Veredelung ordnungsgemäss abgeschlossen wird.

Bei Importeuren, die mit der zuständigen Steuerverwaltung nach Saldosteuersätzen abrechnen, ist folgende Besonderheit zu beachten:

Rechnet ein Importeur nach Saldosteuersätzen ab und hat er:

- den Gegenstand gekauft;
- dann veredelt; und
- schliesslich im Rahmen einer Lieferung (Verkauf, Vermietung) ins Ausland zurückgehen lassen;

so wird die Einfuhrsteuer auch bei ordnungsgemäsem Verfahrensabschluss nicht durch das BAZG erstattet. In solchen Fällen kann sich der Importeur die Einfuhrsteuerbelastung bei der zuständigen Steuerverwaltung anrechnen lassen.

1.1.3 Gründe für die Anwendung des Zollverfahrens der aktiven Veredelung

Das Zollverfahren der aktiven Veredelung ist sinnvoll, wenn ein Gegenstand vorübergehend zur Veredelung eingeführt wird und hierbei eine endgültige Belastung mit der Einfuhrsteuer und / oder Zollabgaben vermieden werden soll. Für Importeure, welche die Einfuhrsteuer in der periodischen Abrechnung mit der ESTV oder der STV FL nicht oder nicht vollumfänglich als Vorsteuer geltend machen können, ist das Zollverfahren der aktiven Veredelung die einzige Möglichkeit, eine endgültige Steuerbelastung zu vermeiden. Denn das Mehrwertsteuerrecht sieht für Gegenstände, die zur Veredelung in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt und anschliessend wieder ausgeführt werden, keine Möglichkeit vor, die erhobene Einfuhrsteuer wegen Wiederausfuhr des Gegenstands zu erstatten.

1.1.4 Importeur beim Zollverfahren der aktiven Veredelung

Werden Gegenstände eingeführt und beruht deren Einfuhr nicht auf einer Lieferung (d.h. nicht auf einem Verkauf, einer Vermietung etc.), sondern beispielsweise auf der Übergabe des Gegenstands im Rahmen eines Auftrags, so gilt nach den allgemeinen Grundsätzen zur Bestimmung des Importeurs¹ diejenige Person als Importeurin, die unmittelbar nach der Einfuhr im eigenen Namen wirtschaftlich über den Gegenstand verfügen kann, d. h. diesen gebrauchen, verbrauchen oder im eigenen Namen weiterveräußern kann.

Bei Sachverhalten, bei denen ein Gegenstand allein zur Lohnveredelung vorübergehend eingeführt und anschliessend wieder ausgeführt wird, gilt hinsichtlich des Importeurs Folgendes:

Der Auftraggeber ist bei der ESTV oder der STV FL nicht im Mehrwertsteuerregister eingetragen:

- In Abweichung zum oben erwähnten Grundsatz ist Importeur das Veredelungsunternehmen.

Der Auftraggeber ist bei der ESTV oder der STV FL im Mehrwertsteuerregister eingetragen:

- Importeur ist der Auftraggeber.

Liegt der Einfuhr nicht nur der Auftrag zur Lohnveredelung zu Grunde, sondern wird der Gegenstand an das Veredelungsunternehmen, den Auftraggeber oder eine Drittperson im Inland verkauft, so gelten hinsichtlich des Importeurs die allgemeinen Grundsätze (vgl. Richtlinie 69-01, Ziff. 2.1.4).

1.1.5 Vorgehen bei der Einfuhr des Gegenstands nach dem Zollverfahren der aktiven Veredelung

1.1.5.1 Begriffe und Verfahren

Für die Steuerbefreiung nach Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe j MWSTG (aktive Veredelung im Nichterhebungsverfahren) ist eine der Voraussetzungen, dass der zu veredelnde Gegenstand zur Lohnveredelung eingeführt wird. Liegt keine Lohnveredelung vor, ist die Steuerbefreiung aufgrund von Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe i MWSTG anwendbar (aktive Veredelung im Rückerstattungsverfahren). Für Näheres zum Begriff «Lohnveredelung», vgl. Ziffer 1.1.2. Für Zwecke der Einfuhrsteuer wird beim aktiven Veredelungsverkehr die Einfuhr von Gegenständen zur Garantiereparatur (Ausbesserung aufgrund von Garantieverpflichtungen des Lieferanten) gleichgestellt mit der Einfuhr von Gegenständen zur Lohnveredelung.

Nach Zollgesetz (Art. 59 ZG) kann die Einfuhrsteuer im aktiven Veredelungsverkehr wie folgt veranlagt werden:

- Veranlagung im Nichterhebungsverfahren;
- Veranlagung im Rückerstattungsverfahren.

Die Bewilligungsstelle wird im Einzelfall festlegen, wie die Einfuhrsteuer zu veranlagern ist (vgl. Ziff. 1.1.5.2 und 1.1.5.3). Das Verfahren zur Veranlagung der Einfuhrsteuer ist nicht abhängig von demjenigen zur Veranlagung der Zollabgaben und kann somit davon abweichen (z. B.

¹ Richtlinie 69-01, Ziff. 2.1.4

Erhebung der Einfuhrsteuer im Nichterhebungsverfahren und der Zollabgaben im Rückerstattungsverfahren oder umgekehrt).

1.1.5.2 Veranlagung nach dem Nichterhebungsverfahren

Die Veranlagung der Einfuhrsteuer nach dem Nichterhebungsverfahren wird nur bewilligt, sofern die nachfolgenden Voraussetzungen nebeneinander erfüllt sind:

- der Gegenstand wird im Rahmen eines Werkvertrags zur Lohnveredelung eingeführt (auch Garantiereparatur) (vgl. Ziff. 1.1.5.1; der Einfuhr darf kein Verkauf an das Veredelungsunternehmen, den Auftraggeber im Inland oder eine Drittperson im Inland zu Grunde liegen);
- der Gegenstand wird von einer Person eingeführt, die bei der ESTV oder der STV FL im Mehrwertsteuerregister eingetragen ist (Art. 53 Abs. 1 Bst. j MWSTG);
- die Bezahlung der mit bedingter Zahlungspflicht veranlagten Einfuhrsteuer erscheint nicht gefährdet (Art. 167 Abs. 2 der ZV).

Bei der Einfuhr ist der Gegenstand der Zollstelle zum Zollverfahren der aktiven Veredelung anzumelden. Zudem ist die Veranlagung der Einfuhrsteuer im Nichterhebungsverfahren zu beantragen. Dabei wird die Einfuhrsteuer bei erfüllten Voraussetzungen mit bedingter Zahlungspflicht veranlagt, was bedeutet, dass sie nur zu entrichten ist, wenn das Zollverfahren der aktiven Veredelung nicht ordnungsgemäss abgeschlossen wird. Für Näheres zum Importeur in der Zollanmeldung, vgl. Ziffer 1.1.4.

1.1.5.3 Veranlagung nach dem Rückerstattungsverfahren

Sind die Voraussetzungen gemäss Ziffer 1.1.5.2 nicht erfüllt, wird für die Einfuhrsteuer nur das Rückerstattungsverfahren bewilligt.

Bei der Einfuhr ist der Gegenstand der Zollstelle zum Zollverfahren der aktiven Veredelung anzumelden. Dabei wird die Einfuhrsteuer mit unbedingter Zahlungspflicht veranlagt (Rückerstattungsverfahren). Sie berechnet sich auf dem für den eingeführten Gegenstand zu entrichtenden Entgelt resp. auf seinem Marktwert zum Steuersatz im Zeitpunkt, in dem die unbedingte Einfuhrsteuerschuld entsteht. Für Näheres zum Importeur in der Zollanmeldung, vgl. Ziffer 1.1.4.

1.1.6 Vorgehen bei der Ausfuhr des Gegenstands mit ordnungsgemäsem Abschluss des Zollverfahrens der aktiven Veredelung

1.1.6.1 Zollanmeldung bei der Ausfuhr

Bei der Ausfuhr des Gegenstands ist der Abschluss des Zollverfahrens der aktiven Veredelung zu beantragen.

1.1.6.2 Einfuhrsteuer nach dem Nichterhebungsverfahren veranlagt

Durch den ordnungsgemässen Abschluss des Zollverfahrens der aktiven Veredelung fällt die bedingte Zahlungspflicht dahin. Da keine Einfuhrsteuer erhoben worden ist, wird auch keine Steuer erstattet.

Sind im Rahmen der Veredelung Abfälle und Nebenprodukte angefallen, welche im Inland verbleiben, so ist wie folgt zu unterscheiden:

- Abfälle oder Nebenprodukte werden vernichtet;

Die Abfälle und Nebenprodukte können auf Gesuch hin vernichtet werden. Das Gesuch ist vor Ablauf der Wiederausfuhrfrist bei der überwachenden Stelle einzureichen. Diese entscheidet über das weitere Vorgehen. Vernichtete Gegenstände werden steuerfrei zugelassen.

- Abfälle oder Nebenprodukte werden nicht vernichtet.

Im Veredelungsprozess angefallene Abfälle oder Nebenprodukte, welche im Inland verbleiben, müssen bei der überwachenden Stelle zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr angemeldet werden. Dabei berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem für die Abfälle und Nebenprodukte zu entrichtenden Entgelt oder auf ihrem Marktwert. Anwendbar ist der Steuersatz, der im Zeitpunkt gilt, in dem die Zollstelle die Zollanmeldung zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr annimmt.

1.1.6.3 Einfuhrsteuer nach dem Rückerstattungsverfahren veranlagt

Kann der Importeur die bei der Einfuhr erhobene Einfuhrsteuer in seiner periodischen Abrechnung mit der ESTV oder STV FL vollumfänglich als Vorsteuer geltend machen, fällt eine Erstattung der Einfuhrsteuer durch das BAZG ausser Betracht. Steht dieses Recht dem Importeur nicht zu, so erstattet die überwachende Stelle des BAZG die Einfuhrsteuer auf Antrag hin. Bei Importeuren, die mit der zuständigen Steuerverwaltung nach Saldosteuersätzen abrechnen, ist folgende Besonderheit zu beachten:

Rechnet ein Importeur nach Saldosteuersätzen ab und hat er:

- den Gegenstand gekauft;
- dann veredelt; und
- schliesslich im Rahmen einer Lieferung (Verkauf, Vermietung) ins Ausland zurückgehen lassen;

so wird die Einfuhrsteuer auch bei ordnungsgemäsem Verfahrensabschluss nicht durch das BAZG erstattet. In solchen Fällen kann sich der Importeur die Einfuhrsteuerbelastung bei der zuständigen Steuerverwaltung anrechnen lassen.

Das von der Zollstelle bei der Ausfuhr ausgehändigte Dokument dient dem Exporteur als Nachweis der Ausfuhr gegenüber der ESTV bzw. der STV FL.

Das bei Ziffer 1.1.6.2 zu den Abfällen und Nebenprodukten Erwähnte gilt sinngemäss auch hier.

1.1.7 Zollverfahren der aktiven Veredelung nicht oder nur teilweise ordnungsgemäss abgeschlossen

1.1.7.1 Sachverhalt

Bei Gegenständen, die nach dem Zollverfahren der aktiven Veredelung eingeführt wurden, hat kein ordnungsgemässer Verfahrensabschluss stattgefunden. Zu den Gründen, vgl. nachfolgende Ziffer 1.1.7.2.

1.1.7.2 Vorgehen bei nicht ordnungsgemässigem Abschluss des Zollverfahrens der aktiven Veredelung

Als nicht ordnungsgemäss abgeschlossen gilt das Zollverfahren der aktiven Veredelung immer dann, wenn:

- der Gegenstand nicht in der vorgegebenen Frist wieder ausgeführt wurde;
- der Gegenstand im Inland verbleibt, ohne dass ein Antrag zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr gestellt wird (ausgenommen bei Vernichtung unter Zollaufsicht);
- trotz Wiederausfuhr des Gegenstands kein Abschluss des Zollverfahrens der aktiven Veredelung beantragt wurde;
- die Frist für die Einreichung der Abrechnung bei der überwachenden Stelle verpasst wurde.

Schliesst die anmeldepflichtige Person das Zollverfahren der aktiven Veredelung nicht ordnungsgemäss ab, ist wie folgt zu unterscheiden:

- Einfuhrsteuer nach dem Nichterhebungsverfahren veranlagt;

Die mit bedingter Zahlungspflicht veranlagte Einfuhrsteuer wird zur Zahlung fällig. Die Einfuhrsteuer berechnet sich auf dem Marktwert des Gegenstands am Bestimmungsort im Inland zum Zeitpunkt, in dem die Zollstelle die Zollanmeldung zur Veranlagung nach dem Zollverfahren der aktiven Veredelung angenommen hat. Der gleiche Zeitpunkt gilt für den anzuwendenden Steuersatz.

Für den nachträglichen Abschluss des Zollverfahrens der aktiven Veredelung, vgl. Ziffer 1.1.7.4.

- Einfuhrsteuer nach dem Rückerstattungsverfahren veranlagt.

Die mit unbedingter Zahlungspflicht veranlagte Einfuhrsteuer wird nicht erstattet.

Für den nachträglichen Abschluss des Zollverfahrens der aktiven Veredelung, vgl. B Ziffer 1.1.7.4.

1.1.7.3 Vorgehen bei nur teilweise ordnungsgemäss abgeschlossenem Zollverfahren der aktiven Veredelung

- Ermittlung der geschuldeten Einfuhrsteuer beim Nichterhebungsverfahren;

Wurde für einen Teil der Gegenstände das Zollverfahren der aktiven Veredelung nicht ordnungsgemäss abgeschlossen, wird die mit bedingter Zahlungspflicht veranlagte Einfuhrsteuer auf diesen Gegenständen zur Zahlung fällig. Für die Gegenstände ohne ordnungsgemässen Verfahrensabschluss berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Marktwert zum Zeitpunkt, in dem die Zollstelle die Zollanmeldung zur Veranlagung nach dem Zollverfahren der aktiven Veredelung angenommen hat. Der gleiche Zeitpunkt gilt für den anzuwendenden Steuersatz.

Für den nachträglichen Abschluss des Zollverfahrens der aktiven Veredelung, vgl. Ziffer 1.1.7.4.

- Ermittlung der zu erstattenden Einfuhrsteuer beim Rückerstattungsverfahren.

Die mit unbedingter Zahlungspflicht veranlagte Einfuhrsteuer wird nur für Gegenstände erstattet, bei denen das Zollverfahren der aktiven Veredelung ordnungsgemäss abgeschlossen wurde und der Importeur die Einfuhrsteuer in seiner periodischen Abrechnung mit der ESTV oder der STV FL nicht oder nicht vollumfänglich als Vorsteuer geltend machen kann. Bei Importeuren, die mit der zuständigen Steuerverwaltung nach Saldosteuerersätzen abrechnen, ist folgende Besonderheit zu beachten:

Rechnet der Importeur nach Saldosteuersätzen ab und hat er:

- den Gegenstand gekauft;
- dann veredelt; und
- schliesslich im Rahmen einer Lieferung (Verkauf, Vermietung) ins Ausland zurückgehen lassen;

so wird die Einfuhrsteuer auch bei ordnungsgemäsem Verfahrensabschluss nicht durch das BAZG erstattet. In solchen Fällen kann sich der Importeur die Einfuhrsteuerbelastung bei der zuständigen Steuerverwaltung anrechnen lassen.

Die zu erstattende Einfuhrsteuer wird nicht aufgrund des Werts ermittelt, der in der Veranlagungsverfügung des Zollverfahrens der aktiven Veredelung aufgeführt ist. Vielmehr wird wie folgt vorgegangen:

- die auf dem im Inland verbliebenen Gegenstand geschuldete Einfuhrsteuer wird berechnet (das durch den Importeur für den Gegenstand entrichtete Entgelt oder der Marktwert des Gegenstands ist mit geeigneten Unterlagen nachzuweisen);
- die so ermittelte Einfuhrsteuer wird von derjenigen abgezogen, die mit unbedingter Zahlungspflicht erhoben wurde;
- die Differenz wird dem Antragsteller erstattet.

Für den nachträglichen Abschluss des Zollverfahrens der aktiven Veredelung, vgl. Ziffer 1.1.7.4.

1.1.7.4 Nachträglicher Abschluss des Zollverfahrens der aktiven Veredelung

Wird nachträglich der Beweis erbracht, dass ein nach dem Zollverfahren der aktiven Veredelung veranlagter Gegenstand innerhalb der festgesetzten Frist ausgeführt wurde, so sieht das Zollrecht die Möglichkeit des nachträglichen Abschlusses des Zollverfahrens der aktiven Veredelung vor. Das entsprechende Gesuch ist innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der für das Zollverfahren der aktiven Veredelung festgesetzten Frist zu stellen (Art. 59 Abs. 4 ZG).

Bei nachträglichem Abschluss eines Zollverfahrens der aktiven Veredelung wird die zu viel erhobene Einfuhrsteuer nicht erstattet, wenn sie in der periodischen Abrechnung mit der ESTV oder STV FL vollumfänglich als Vorsteuer geltend gemacht werden kann. Bei Importeuren, die mit der zuständigen Steuerverwaltung nach Saldosteuersätzen abrechnen, ist folgende Besonderheit zu beachten:

Rechnet der Importeur nach Saldosteuersätzen ab und hat er:

- den Gegenstand gekauft;
- dann veredelt; und
- schliesslich im Rahmen einer Lieferung (Verkauf, Vermietung) ins Ausland zurückgehen lassen;

so wird die Einfuhrsteuer auch bei nachträglichem Verfahrensabschluss nicht durch das BAZG erstattet. In solchen Fällen kann sich der Importeur die Einfuhrsteuerbelastung bei der zuständigen Steuerverwaltung anrechnen lassen.

1.1.8 Zollverfahren der aktiven Veredelung durch Überführung des Gegenstands in den zollrechtlich freien Verkehr ordnungsgemäss abgeschlossen

Wird ein nach dem Zollverfahren der aktiven Veredelung eingeführter Gegenstand in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt, so ergibt sich für die Veranlagung der Einfuhrsteuer ein neuer Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld. Die Einfuhrsteuer berechnet sich auf dem für den Gegenstand entrichteten Entgelt bzw. auf seinem Marktwert zum Zeitpunkt, in dem die Einfuhrsteuerschuld bei Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr entsteht. Für den anzuwendenden Steuersatz ist der gleiche Zeitpunkt massgebend. Das Entgelt bzw. der Marktwert ist mit geeigneten Unterlagen nachzuweisen.

1.2 Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr zur Veredelung

1.2.1 Sachverhalt

Ein Gegenstand wird zur Veredelung (auch Ausbesserung [Reparatur]) vorübergehend ins Inland eingeführt. Bei der Einfuhr wird er nach dem Zollverfahren der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr und bei der Wiederausfuhr nach dem Ausfuhrzollverfahren veranlagt.

1.2.2 Gründe für die Überführung des Gegenstands in den zollrechtlich freien Verkehr

Das Zollgesetz sieht für die vorübergehende Einfuhr eines Gegenstands zur Veredelung das Zollverfahren der aktiven Veredelung vor (Art. 59 ZG). Ein solcher Gegenstand kann auch in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt und anschliessend nach dem Ausfuhrzollverfahren veranlagt werden. Gründe für die Wahl dieses Vorgehens können sein:

- Der geringere administrative Aufwand;
- das Fehlen einer Bewilligung für die Einfuhr nach dem Zollverfahren der aktiven Veredelung;
- Drawback-Verbote in Freihandelsabkommen (vgl. [Übersicht der Freihandelsabkommen für Industrieprodukte](#)), wonach für veredelte Erzeugnisse bei der Ausfuhr nur dann ein Ursprungsnachweis ausgestellt werden darf, wenn die bei der Veredelung verwendeten Vormaterialien aus dem Ausland in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wurden; oder
- die Tatsache, dass der Gegenstand bereits nach Zolltarif zollfrei ist und der Importeur die Einfuhrsteuer in seiner periodischen Abrechnung mit der ESTV oder der STV FL vollumfänglich als Vorsteuer geltend machen kann.

1.2.3 Vorgehen bei Überführung des Gegenstands in den zollrechtlich freien Verkehr

Der einzuführende Gegenstand ist bei der Zollstelle zum Zollverfahren der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr anzumelden. Bei diesem Verfahren wird die Einfuhrsteuer erhoben. Wird der Gegenstand zur Lohnveredelung vorübergehend eingeführt, so berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Marktwert des eingeführten Gegenstands. Führt ein Verkaufsgeschäft zur Einfuhr (z. B. Veredelungsunternehmen kauft den zu veredelnden Gegenstand), wird das vom Importeur oder an seiner Stelle von einer Drittperson für den zu veredelnden Gegenstand entrichtete Entgelt besteuert. In den Marktwert oder das Entgelt sind einzubeziehen, soweit nicht bereits darin enthalten, die Kosten für den Transport des eingeführten Gegenstands und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland.

1.2.4 Vorgehen bei der Wiederausfuhr des Gegenstands

Der Gegenstand ist bei der Ausfuhr zum Ausfuhrzollverfahren anzumelden. Die dabei ausgehändigte Veranlagungsverfügung Ausfuhr gilt gegenüber der ESTV oder der STV FL als Ausfuhrnachweis.

Eine Erstattung der Einfuhrsteuer durch das BAZG wegen Wiederausfuhr des Gegenstands ist ausgeschlossen.

2 Veredelung im Ausland

2.1 Ausfuhr nach dem Zollverfahren der passiven Veredelung

2.1.1 Sachverhalt

Gegenstände werden zur Veredelung (z. B. Bearbeitung, Ausbesserung [Reparatur]) vorübergehend ins Ausland ausgeführt. Dabei werden sie nach dem Zollverfahren der passiven Veredelung veranlagt (passiver Veredelungsverkehr). Später werden die seinerzeit ausgeführten Gegenstände wieder eingeführt und das Zollverfahren der passiven Veredelung ordnungsgemäss abgeschlossen.

Beim Zollverfahren der passiven Veredelung wird laut Zollrecht unter gewissen Voraussetzungen der Äquivalenzverkehr bewilligt. 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. Wird der Äquivalenzverkehr gemäss Zollrecht bewilligt, so gilt dieser auch für die Veranlagung der Einfuhrsteuer, da beim Zollverfahren der passiven Veredelung eine Abrechnungspflicht besteht und beim Äquivalenzverkehr nachgewiesen werden muss, dass ausländische Gegenstände gleicher Menge, Beschaffenheit und Qualität verwendet wurden. Nicht bewilligt wird der Äquivalenzverkehr beim Ausbesserungsverkehr.

2.1.2 Rechtliche Grundlage

Von der Einfuhrsteuer befreit ist nach Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe k MWSTG die Einfuhr von Gegenständen, die:

- nach den Artikeln 13 und 60 ZG (Zollverfahren der passiven Veredelung) zur passiven Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrags aus dem Inland ausgeführt; und
- an den Absender im Inland zurückgesandt werden.

Vorbehalten bleibt Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe e MWSTG.

Nicht befreit ist nach Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe e MWSTG das Entgelt für die im Ausland an diesen Gegenständen besorgten Arbeiten. Dieses Entgelt unterliegt auch dann der Einfuhrsteuer, wenn kein Neumaterial zu den Gegenständen hinzugefügt wurde. Der Begriff «Arbeiten» umfasst nach Artikel 3 Buchstabe d Ziffer 2 MWSTG jede Art von Arbeiten an den Gegenständen, auch wenn diese dadurch nicht verändert, sondern bloss geprüft, geeicht, reguliert, in der Funktion kontrolliert oder in anderer Weise behandelt wurden.

Bei der Wiedereinfuhr von solchen Gegenständen wird somit nicht ihr Marktwert, sondern nur das Entgelt für die im Ausland an den Gegenständen besorgten Arbeiten besteuert (einschliesslich Entgelt für allfälliges Neumaterial und Kosten für den Transport des wieder eingeführten Gegenstands und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland). Nachfolgende Voraussetzungen müssen hierfür erfüllt sein:

- Die Gegenstände wurden im Rahmen eines Werkvertrags zur Lohnveredelung ausgeführt;

Gegenstände werden zur Veredelung ins Ausland verbracht, wenn sie dort:

- bearbeitet (die Gegenstände bleiben gegenständlich erhalten, d. h. sie werden beispielsweise abgefüllt, abgepackt, montiert, zusammengebaut oder eingebaut);
- verarbeitet (Wesensmerkmale der Gegenstände werden verändert); oder
- ausgebessert werden sollen (bei der Ausbesserung werden die Gegenstände ausgebessert, d. h. wieder gebrauchsfertig gemacht).

Für die Veranlagung der Einfuhrsteuer nach dieser Gesetzesbestimmung genügt es nicht, dass die Gegenstände zur Veredelung ausgeführt wurden. Sie müssen im Rahmen eines Werkvertrags zur Lohnveredelung ausgeführt worden sein.

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. Beauftragt mit hin eine Person eine andere Person im Ausland mit der Veredelung von Gegenständen, die sie ihr zur Verfügung stellt, so erfolgt die Ausfuhr der Gegenstände zum Zweck der Erfüllung eines Werkvertrags. Die Erfüllung dieses Werkvertrags qualifiziert sich als Lohnveredelung (vgl. Ziff. 1.1.2). Keine Ausfuhr im Rahmen eines Werkvertrags liegt vor, wenn Gegenstände zur Garantiebesserung ausgeführt werden (vgl. Ziff. 2.1.4).

- die Gegenstände wurden nach dem Zollverfahren der passiven Veredelung vorübergehend ausgeführt;

Wurden die Gegenstände nicht nach dem Zollverfahren der passiven Veredelung, sondern nach dem Ausfuhrzollverfahren vorübergehend zur Lohnveredelung ausgeführt und anschliessend wieder in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt, so sind die Bestimmungen gemäss Ziffer 2.2 zu beachten.

- die Gegenstände gehen mit ordnungsgemäsem Verfahrensabschluss an den Absender im Inland zurück.

Beim Abschluss des Zollverfahrens der passiven Veredelung durch Wiedereinfuhr müssen die seinerzeit ausgeführten Gegenstände oder bei bewilligtem Äquivalenzverkehr die Gegenstände aus dem Ausland an den seinerzeitigen Absender im Inland zurückgehen. Das Zollverfahren der passiven Veredelung muss ordnungsgemäss abgeschlossen werden.

Hat der Bewilligungsinhaber die Bewilligung für den Äquivalenzverkehr erhalten, können die seinerzeit ausgeführten Gegenstände im Rahmen der Verarbeitung / Bearbeitung im Ausland durch ausländische Gegenstände in gleicher Menge sowie von gleicher Beschaffenheit und Qualität ersetzt worden sein. In diesem Fall gehen die veredelten Gegenstände aus dem Ausland an den Absender im Inland ein. Der Äquivalenzverkehr wird beim Ausbesserungsverkehr nicht bewilligt (vgl. Ziff. 2.1.3).

Bei der Wiedereinfuhr ohne ordnungsgemässen Abschluss des Zollverfahrens der passiven Veredelung sind die Bestimmungen gemäss Ziff. 2.1.7 zu beachten.

Nicht möglich ist die Besteuerung gestützt auf Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe k in Verbindung mit Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe e MWSTG, wenn:

- die Gegenstände an das Veredelungsunternehmen oder eine Drittperson verkauft werden; oder
- die ausgeführten Gegenstände resp. beim Äquivalenzverkehr die Gegenstände aus dem Ausland nach der Veredelung nicht an den Absender im Inland eingehen.

Bei solchen Sachverhalten wird das gesamte für das Veredelungserzeugnis zu entrichtende Entgelt (Kosten für unveredelte Gegenstände + Veredelung) resp. sein Marktwert versteuert. Nur so können Besteuerungslücken vermieden werden. Würde auch dann nur das Entgelt für die im Ausland an den Gegenständen besorgten Arbeiten besteuert, so könnte der Abnehmer im Inland teilweise unbesteuerte Gegenstände einführen.

2.1.3 Ersatzgegenstände beim Ausbesserungsverkehr

Gelangen beim Ausbesserungsverkehr nicht die seinerzeit ausgeführten und ausgebesserten Gegenstände, sondern Ersatzgegenstände zur Einfuhr, kann das Zollverfahren der passiven Veredelung nicht ordnungsgemäss abgeschlossen werden. Denn der Äquivalenzverkehr, bei dem nicht die ausgeführten Gegenstände, sondern Gegenstände aus dem Ausland eingeführt werden, ist beim Ausbesserungsverkehr nicht anwendbar. Je nach Sachverhalt sind bei der Einfuhr von Ersatzgegenständen folgende Regelungen zu beachten:

- Kostenpflichtige Ersatzgegenstände: Vgl. Bestimmungen über die Austauschreparatur²;
- Kostenlose Ersatzgegenstände: Vgl. Bestimmungen zum Garantieersatz³ und zum kostenlosem Ersatz aus Kulanz⁴.

2.1.4 Garantiausbesserung durch den Lieferanten und kostenlose Ausbesserung aus Kulanz

Ausbesserungsleistungen des Lieferanten im Rahmen seiner Garantieverpflichtung gegenüber dem Abnehmer sind Bestandteil eines bereits bestehenden Vertrags (z. B. Kaufvertrag) und nicht eines separaten Werkvertrags (kein separater Auftrag zur Reparatur resp. Lohnveredelung). Deshalb gelten zur Garantiausbesserung ausgeführte Gegenstände nicht als solche, die im Rahmen eines Werkvertrags zur Lohnveredelung ausgeführt werden. Die Voraussetzungen für eine Einfuhr gestützt auf Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe k MWSTG (Ziff. 2.1.2) sind nicht erfüllt. Dennoch können Gegenstände, die durch den Lieferanten im Rahmen seiner Garantieverpflichtung ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts ausgebessert wurden, unter gewissen Voraussetzungen steuerfrei wieder eingeführt werden.

Von Garantiausbesserungen abzugrenzen sind Sachverhalte, bei denen der Lieferant die Ausbesserung aus Kulanz (z. B. nach Ablauf der Garantieperiode) ohne Berechnung eines zusätzlichen Entgelts besorgt hat. Bei solchen Sachverhalten wurden die Gegenstände zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrags vorübergehend ausgeführt, weshalb Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe k MWSTG (Ziff. 2.1.2) anwendbar ist. Da bei Kulanzfällen für die Ausbesserung jedoch kein zusätzliches Entgelt berechnet wird, ist die steuerfreie Wiedereinfuhr zulässig.

² vgl. Richtlinie 69-03, Ziff. 5.4

³ vgl. Richtlinie 69-02, Ziff. 22

⁴ vgl. Richtlinie 69-02, Ziff. 23

2.1.5 Gründe für die Anwendung des Zollverfahrens der passiven Veredelung

Werden Gegenstände des zollrechtlich freien Verkehrs zum Bearbeiten, Verarbeiten oder Ausbessern vorübergehend ins Ausland verbracht, so bietet das Zollverfahren der passiven Veredelung gegenüber dem Ausfuhrzollverfahren folgenden Vorteil:

Wurden die zur Lohnveredelung ausgeführten Gegenstände nach dem Zollverfahren der passiven Veredelung veranlagt und wurden die Gegenstände mit ordnungsgemäsem Verfahrenabschluss an den Absender im Inland zurückgesandt, so wird bei der Wiedereinfuhr nur das Entgelt für die im Ausland an den Gegenständen besorgten Arbeiten besteuert. Es müssen keine zusätzlichen Nachweise vorgelegt werden, welche die Herkunft der Gegenstände aus dem zollrechtlich freien Verkehr belegen. Ein weiterer Vorteil dieses Verfahrens ist die Verringerung oder Aufhebung der Belastung mit Zollabgaben bei Gegenständen, die nicht zollfrei wieder eingeführt werden können.

Grund für die Anwendung des Zollverfahrens der passiven Veredelung kann auch sein, dass bei der Bearbeitung / Verarbeitung der Gegenstände im Ausland der Äquivalenzverkehr angewendet werden soll. Dieser ist nicht zulässig, wenn die Gegenstände bei der Ausfuhr zur Lohnveredelung nach dem Ausfuhrzollverfahren ausgeführt werden. Beim Ausfuhrzollverfahren müssen die seinerzeit ausgeführten Gegenstände wieder eingeführt werden.

2.1.6 Vorgehen bei der Ausfuhr und Wiedereinfuhr der Gegenstände im Zollverfahren der passiven Veredelung

2.1.6.1 Ausfuhr

Die auszuführenden Gegenstände sind bei der Zollstelle zum Zollverfahren der passiven Veredelung anzumelden.

Wer Gegenstände nach dem Zollverfahren der passiven Veredelung ausführen will, braucht eine Bewilligung der BAZG. Die Bewilligung kann mit Auflagen verbunden und namentlich mengenmässig und zeitlich beschränkt werden (Art. 60 Abs. 2 ZG).

2.1.6.2 Wiedereinfuhr

Bei der Wiedereinfuhr der Gegenstände ist ein Antrag auf ordnungsgemässen Abschluss des Zollverfahrens der passiven Veredelung zu stellen.

Verfahrensmässig wird bei der Wiedereinfuhr unterschieden zwischen:

- dem Nichterhebungsverfahren; und
- dem vereinfachten Nichterhebungsverfahren.

Beim Nichterhebungsverfahren muss innerhalb der in der Bewilligung gesetzten Frist eine Abrechnung bei der überwachenden Stelle eingereicht werden. Die Einfuhrsteuer wird nicht im Zeitpunkt der Wiedereinfuhr erhoben, sondern nachträglich durch die überwachende Stelle. In der Zollanmeldung ist daher der MWST-Satz «0% - nachträgliche Steuerveranlagung» (e-dec-Code 92) zu verwenden.

Beim vereinfachten Nichterhebungsverfahren (Bewilligungsstelle: Zollstelle) wird die Einfuhrsteuer im Zeitpunkt der Wiedereinfuhr veranlagt, weshalb die Besteuerung in der Zollanmeldung zu beantragen ist.

Beim Zollverfahren der passiven Veredelung wird laut Zollrecht beim Bearbeitungs- und Verarbeitungsverkehr unter gewissen Voraussetzungen der Äquivalenzverkehr bewilligt. Äquiva-

lenzverkehr 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. Wird der Äquivalenzverkehr gemäss Zollrecht bewilligt, so gilt dieser auch für die Veranlagung der Einfuhrsteuer, da beim Zollverfahren der passiven Veredelung eine Abrechnungspflicht besteht und beim Äquivalenzverkehr nachgewiesen werden muss, dass ausländische Gegenstände gleicher Menge, Beschaffenheit und Qualität verwendet wurden. Nicht bewilligt wird der Äquivalenzverkehr beim Ausbesserungsverkehr (Reparaturverkehr).

Bei der Veranlagung der Einfuhrsteuer wird unterschieden zwischen im Ausland erbrachten Arbeiten an Gegenständen, für welche ein Entgelt geschuldet ist, und im Ausland erbrachten Arbeiten, die kostenlos sind (z. B. Garantiausbesserung [Garantiereparatur]):

- Für die im Ausland an den Gegenständen besorgten Arbeiten ist ein Entgelt geschuldet;

Der Einfuhrsteuer unterliegt das Entgelt für die im Ausland an den Gegenständen besorgten Arbeiten (Art. 54 Abs. 1 Bst. e MWSTG). Dazu gehören auch die Kosten für allenfalls hinzugefügtes Neumaterial. In das Entgelt einzubeziehen sind, soweit nicht bereits darin enthalten, die Kosten für den Transport des wieder eingeführten Gegenstands und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland. Der Begriff «Arbeiten» umfasst nach Artikel 3 Buchstabe d Ziffer 2 MWSTG jede Art von Arbeiten an den Gegenständen, auch wenn der Gegenstand dadurch nicht verändert, sondern bloss geprüft, geeicht, reguliert, in der Funktion kontrolliert oder in anderer Weise behandelt worden ist.

- Für die im Ausland an den Gegenständen besorgten Arbeiten ist aufgrund einer Garantieverpflichtung des Lieferanten kein Entgelt geschuldet (z. B. Garantiausbesserung);

Erfolgten die im Ausland an den Gegenständen besorgten Arbeiten gestützt auf eine Garantieverpflichtung des Lieferanten kostenlos, so wurden die Gegenstände nicht zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrags ausgeführt. Dennoch ist unter bestimmten Voraussetzungen die steuerfreie Einfuhr möglich⁵.

- Für die im Ausland an den Gegenständen besorgten Arbeiten ist aus Kulanz des Lieferanten kein Entgelt geschuldet;

Erfolgten die im Ausland an den Gegenständen besorgten Arbeiten aus Kulanz des Lieferanten kostenlos (keine Garantieverpflichtung), so wurden die Gegenstände zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrags ausgeführt. Bei solchen Sachverhalten ist die steuerfreie Einfuhr möglich⁶.

- Rückkehr von Gegenständen ohne Veredelung zum Absender.

Sind Gegenstände zur Lohnveredelung (auch Ausbesserung) nach dem Zollverfahren der passiven Veredelung ausgeführt worden und konnten die Arbeiten aus irgendwelchen Gründen nicht oder nicht erfolgreich ausgeführt werden (z. B. Arbeiten nicht lohnend, erfolglose Ausbesserung), gelten die gleichen Grundsätze. Bei der Rücksendung der Gegenstände an den Absender im Inland unterliegt der Einfuhrsteuer das Entgelt für die im Ausland an den Gegenständen besorgten Arbeiten (einschliesslich Kosten für den Transport des eingeführten Gegenstands und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland). Ist kein Entgelt zu entrichten, wird auch keine Einfuhrsteuer erhoben. Hat der Importeur trotz unterbliebener Veredelung oder Ausbesserung für

⁵ vgl. Richtlinie 69-02, Ziff. 22

⁶ vgl. Richtlinie 69-03, Ziff. 8.2

die im Ausland an den Gegenständen besorgten Arbeiten ein Entgelt zu entrichten, unterliegen diese Kosten der Einfuhrsteuer.

2.1.7 Zollverfahren der passiven Veredelung nicht oder nur teilweise ordnungsgemäss abgeschlossen

2.1.7.1 Gegenstand im Ausland verblieben

Wird das Zollverfahren der passiven Veredelung nicht ordnungsgemäss abgeschlossen, weil der Gegenstand im Ausland verblieben ist, so gilt das Folgende:

Die ESTV und die STV FL anerkennen die Veranlagungsverfügung des Zollverfahrens der passiven Veredelung als Nachweis der endgültigen Ausfuhr, sobald die für die Wiedereinfuhr des Gegenstands festgesetzte Frist abgelaufen ist.

2.1.7.2 Wiedereinfuhr des Gegenstands innerhalb der festgesetzten Frist

Bei der Wiedereinfuhr des Gegenstands innerhalb der festgesetzten Frist wurde irrtümlicherweise die Veranlagung nach dem Zollverfahren der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr beantragt und somit kein Antrag auf ordnungsgemässen Abschluss des Zollverfahrens der passiven Veredelung gestellt.

Die anlässlich der Wiedereinfuhr zu viel erhobene Einfuhrsteuer wird erstattet, wenn folgende Bedingungen nebeneinander erfüllt sind:

- der Importeur kann die erhobene Einfuhrsteuer in seiner periodischen Abrechnung mit der ESTV oder der STV FL nicht oder nicht vollumfänglich als Vorsteuer geltend machen; und
- das BAZG gesteht den nachträglichen Abschluss des Zollverfahrens der passiven Veredelung zu (Art. 60 Abs. 4 ZG).

Das Entgelt für die im Ausland am Gegenstand besorgten Arbeiten (einschliesslich Entgelt für allfälliges Neumaterial) unterliegt in jedem Fall der Einfuhrsteuer.

Sieht das Zollrecht keinen nachträglichen Abschluss des Zollverfahrens der passiven Veredelung vor, so ist allenfalls die steuerfreie Wiedereinfuhr nach den Bestimmungen des Artikels 53 Absatz 1 Buchstabe I MWSTG möglich, wobei auch in diesem Fall das Entgelt für die im Ausland am Gegenstand besorgten Arbeiten der Einfuhrsteuer unterliegt. Für Näheres hierzu, vgl. Ziffer 2.2. Eine zu viel erhobene Einfuhrsteuer, die wegen nicht ordnungsgemässen Abschluss des Zollverfahrens der passiven Veredelung zu entrichten war, wird nur erstattet, wenn diese in der periodischen Abrechnung mit der ESTV oder der STV FL nicht oder nicht vollumfänglich als Vorsteuer geltend gemacht werden kann.

2.1.7.3 Wiedereinfuhr des Gegenstands ausserhalb der festgesetzten Frist oder Abrechnung nicht fristgerecht eingereicht

Wird das Zollverfahren der passiven Veredelung nicht ordnungsgemäss abgeschlossen, weil der Gegenstand ausserhalb der für dieses Verfahren festgesetzten Frist wieder ins Inland verbracht wird oder weil im Nichterhebungsverfahren die Abrechnung nicht fristgerecht eingereicht wird, so gilt das Folgende:

Sieht das Zollrecht keinen nachträglichen Abschluss des Zollverfahrens der passiven Veredelung vor, so ist allenfalls die steuerfreie Wiedereinfuhr nach den Bestimmungen des Artikels 53 Absatz 1 Buchstabe I MWSTG möglich, wobei auch in diesem Fall das Entgelt für die im Ausland am Gegenstand besorgten Arbeiten der Einfuhrsteuer unterliegt. Für Näheres hierzu, vgl. Ziffer 2.2. Eine zu viel erhobene Einfuhrsteuer, die wegen nicht ordnungsgemässen Abschluss des Zollverfahrens der passiven Veredelung zu entrichten war, wird nur erstattet, wenn

diese in der periodischen Abrechnung mit der ESTV oder der STV FL nicht oder nicht vollumfänglich als Vorsteuer geltend gemacht werden kann.

2.2 Ausfuhr zur Lohnveredelung nach dem Ausfuhrzollverfahren

2.2.1 Sachverhalt

Gegenstände werden zur Lohnveredelung (auch Ausbesserung [Reparatur]) im Rahmen eines Werkvertrags vorübergehend ausgeführt und anschliessend wieder an den Absender im Inland zurückgesandt. Bei der Ausfuhr werden sie nach dem Ausfuhrzollverfahren und bei der Wiedereinfuhr nach dem Zollverfahren der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr veranlagt.

Liegt keiner der erwähnten Ausfuhrgründe vor und werden die nach dem Ausfuhrzollverfahren veranlagten Gegenstände später unverändert wieder eingeführt, sind allenfalls die Bestimmungen für inländische Rückgegenstände⁷ anwendbar.

2.2.2 Rechtliche Grundlage

Von der Einfuhrsteuer befreit sind nach Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe I MWSTG Gegenstände, die zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrags nach dem Ausfuhrzollverfahren (Art. 61 ZG) ins Ausland verbracht worden sind und an den Absender im Inland zurückgesandt werden, unter Vorbehalt von Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe f MWSTG. Diese Rechtsgrundlagen sind nicht anwendbar, wenn die ausgeführten Gegenstände im Ausland im Rahmen der Lohnveredelung durch andere Gegenstände ersetzt wurden. Dies gilt auch dann, wenn hierbei Gegenstände in gleicher Menge sowie von gleicher Beschaffenheit und Qualität verwendet wurden.

Nach Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe f MWSTG unterliegt das Entgelt für die im Ausland an diesen Gegenständen besorgten Arbeiten (Art. 3 Bst. d Ziff. 2 MWSTG) der Einfuhrsteuer. Dieses Entgelt wird auch dann besteuert, wenn kein Neumaterial zu den Gegenständen hinzugefügt wurde. Der Begriff «Arbeiten» umfasst nach Artikel 3 Buchstabe d Ziffer 2 MWSTG jede Art von Arbeiten an Gegenständen, auch wenn diese dadurch nicht verändert, sondern bloss geprüft, geeicht, reguliert, in der Funktion kontrolliert oder in anderer Weise behandelt wurden.

Bei der Wiedereinfuhr von solchen Gegenständen wird somit nicht ihr Marktwert, sondern nur das Entgelt für die im Ausland an den Gegenständen besorgten Arbeiten besteuert (einschliesslich Entgelt für allfälliges Neumaterial und Kosten für den Transport der wieder eingeführten Gegenstände und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland). Nachfolgende drei Voraussetzungen müssen nebeneinander erfüllt sein:

- die Gegenstände wurden im Rahmen eines Werkvertrags zur Lohnveredelung ausgeführt;

Gegenstände werden zur Veredelung ins Ausland verbracht, wenn sie dort:

- bearbeitet (Gegenstände bleiben gegenständlich erhalten, d. h. sie werden beispielsweise abgefüllt, abgepackt, montiert, zusammengebaut oder eingebaut);
- verarbeitet (Wesensmerkmale der Gegenstände werden verändert); oder
- ausgebessert werden sollen (bei der Ausbesserung werden die Gegenstände ausgebessert, wieder gebrauchsfertig gemacht).

⁷ vgl. Richtlinie 69-07, Ziff. 1

Für die Veranlagung der Einfuhrsteuer nach dieser Gesetzesbestimmung genügt es nicht, dass die Gegenstände zur Veredelung ausgeführt wurden. Sie müssen im Rahmen eines Werkvertrags zur Lohnveredelung ausgeführt worden sein. 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. Beauftragt mithin eine Person eine andere Person im Ausland mit der Veredelung von Gegenständen, die sie ihr zur Verfügung stellt, so erfolgt die Ausfuhr der Gegenstände zum Zweck der Erfüllung eines Werkvertrags. Die Erfüllung dieses Werkvertrags qualifiziert sich als Lohnveredelung. Keine Ausfuhr im Rahmen eines Werkvertrags liegt vor, wenn Gegenstände zur Garantieausbesserung ausgeführt werden (vgl. Ziff. 2.2.4).

- die Gegenstände wurden nach dem Ausfuhrzollverfahren ausgeführt;
- die Gegenstände gehen wieder an den Absender im Inland zurück und werden hierbei in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt.

Bei der Wiedereinfuhr müssen die Gegenstände an den seinerzeitigen Absender im Inland zurückgehen. Der Äquivalenzverkehr, d. h. der Austausch im Ausland der ausgeführten Gegenstände durch Gegenstände gleicher Menge, gleicher Beschaffenheit und gleicher Qualität ist bei diesem Verfahren nicht zulässig. Nach der Lohnveredelung im Ausland müssen die gleichen Gegenstände wieder eingeführt werden.

Nicht möglich ist die Besteuerung gestützt auf Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe I in Verbindung mit Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe f, wenn:

- die Gegenstände an das Veredelungsunternehmen oder eine Drittperson verkauft werden; oder
- die Gegenstände im Ausland durch andere Gegenstände ersetzt wurden; oder
- die Gegenstände bei der Wiedereinfuhr nicht mehr an den Absender im Inland zurückgehen.

Bei solchen Sachverhalten wird das gesamte für das Veredelungserzeugnis zu entrichtende Entgelt (Kosten für die unveredelten Gegenstände + Veredelung) resp. sein Marktwert versteuert. Nur so können Besteuerungslücken vermieden werden. Würde auch dann nur das Entgelt für die im Ausland an den Gegenständen besorgten Arbeiten besteuert, so könnte der Abnehmer im Inland Gegenstände einführen, die teilweise unbesteuert sind.

2.2.3 Ersatzgegenstände beim Ausbesserungsverkehr

Gelangen nach der Ausfuhr von Gegenständen zur Ausbesserung nicht die ausgeführten und ausgebesserten Gegenstände, sondern Ersatzgegenstände zur Einfuhr, so ist Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe I MWSTG nicht anwendbar, da nicht die gleichen Gegenstände zum Absender zurückkehren. Je nach Sachverhalt sind bei der Einfuhr von Ersatzgegenständen folgende Regelungen zu beachten:

- Kostenpflichtige Ersatzgegenstände: Vgl. die Bestimmungen über die Austauschreparatur⁸;

⁸ vgl. Richtlinie 69-03, Ziff. 5

- Kostenlose Ersatzgegenstände: Vgl. die Bestimmungen zum Garantieersatz⁹ und zum kostenlosen Ersatz aus Kulanz¹⁰.

2.2.4 Garantiausbesserung durch den Lieferanten und kostenlose Ausbesserung aus Kulanz

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

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

⁹ vgl. Richtlinie 69-02, Ziff. 22

¹⁰ vgl. Richtlinie 69-02, Ziff. 23