MWST auf der Einfuhr von Gegenständen

(Kurzfassung)

Ausgabe 2007

Gültig: 01.05.2007 bis 23.10.2008

Herausgeber:
Eidgenössische Zollverwaltung EZV
Oberzolldirektion
Monbijoustrasse 40
3003 Bern

sekretariat.ozd-mehrwertsteuer@ezv.admin.ch
www.ezv.admin.ch

INHALTSVERZEICHNIS

1 Rechtliche Grundlagen 3
2 Geltungsbereich der schweizerischen MWST 3
3 Zuständigkeiten 3
4 MWST auf der Einfuhr von Gegenständen 3
4.1 Bedeutung und Zweck der Einfuhrsteuer 3
4.2 Anwendbares Recht 4
4.3 Steuerschuldner 4
4.3.1 Grundsatz 4
4.3.2 Ausnahmen 4
4.3.2.1 Aufhebung der Solidarhaftung 4
4.3.2.2 Verlagerungsverfahren 5
4.4 Steuerobjekt 5
4.4.1 Grundsatz 5
4.4.2 Ausnahmen 5
4.5 Steuerbefreiungen 7
4.6 Steuerbemessungsgrundlage 8
4.6.1 Ort der Lieferung und Importeur bei Einfuhren 8
4.6.1.1 Allgemeines 8
4.6.1.2 Zweigliedriges Geschäft 8
4.6.1.3 Dreiecksgeschäft 9
4.6.1.4 Reihengeschäft 10
4.6.2 Entgelt / Marktwert 11
4.6.2.1 Grundsatz 11
4.6.2.2 Ausnahme 12
4.6.3 Nebenkosten bis zum ersten inländischen Bestimmungsort 12
4.6.3.1 Allgemeines 12
4.6.3.2 Nebenkosten 13
4.6.3.3 Erster inländischer Bestimmungsort 13
4.6.4 Zweifel an der Richtigkeit deklarierter Werte 14
4.6.5 Umrechnung von Fremdwährungen in Schweizerfranken 14
4.7 Steuersätze 14
4.7.1 Zum reduzierten Satz (2,4 %) besteuerbar sind: 14
4.7.2 Zum Normalsatz (7,6%) besteuerbar sind: 14
4.7.3 Unterscheidung von Gesamt-, Haupt- und Nebenleistungen und Leistungskombina-tionen 15
4.7.3.1 Rechtliche Grundlage 15
4.7.3.2 Gesamtleistung 15
4.7.3.3 Haupt- und Nebenleistung 16
4.7.3.3.1 Umschliessung eines Gegenstands 16
4.7.3.3.2 Zutat und Nebensache 16
4.7.3.3.3 Sonstige im Zusammenhang mit dem eingeführten Gegenstand erbrachte Leis-tungen 17
4.7.3.4 Leitungskombinationen (Zusammenstellung von Gegenständen) 17
4.8 Steuerzahlung 17
4.9 Erstattung der Einfuhrsteuer wegen Wiederausfuhr 18
4.10 Erlass der Einfuhrsteuer 18
4.11 Beschwerdefristen und Beschwerdeinstanzen 18
4.11.1 Rückvergütung der Einfuhrsteuer 18
4.11.2 Änderung von Einfuhrdokumenten, nicht die Steuerveranlagung betreffend 19
4.11.3 Änderung von Ausfuhrdokumenten 19
5 Vorsteuerabzug 19

1 Rechtliche Grundlagen

Mit Beschlüssen vom 18. Juni 1993 hatten die eidgenössischen Räte die neue Finanzordnung des Bundes verabschiedet. Unter anderem war damit die Einführung der MWST beschlossen worden.

Das Parlament hat am 2. September 1999 das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) verabschiedet. Am 29. März 2000 hat der Bundesrat beschlossen, dieses Gesetz auf den 1. Januar 2001 in Kraft zu setzen. Gleichentags hat er die Verordnung zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTGV; SR 641.201) erlassen. Das Eidg. Finanzdepartement seinerseits hat unter anderem die Verordnung über die steuerbefreite Einfuhr von Gegenständen in kleinen Mengen, von unbedeutendem Wert oder mit geringfügigem Steuerbetrag (SR 641.201.31) und die Verordnung über die Steuerbefreiung von Inlandlieferungen von Privatgegenständen zwecks Ausfuhr im Reiseverkehr (SR 641.201.41) erlassen.

Volk und Stände haben am 28. November 2004 die neue Finanzordnung gutgeheissen. Diese gilt längstens bis 2020..

2 Geltungsbereich der schweizerischen MWST

Der Geltungsbereich erstreckt sich über das Inland. Als solches gilt das Gebiet der Schweiz und die ausländischen Gebiete gemäss staatsvertraglichen Vereinbarungen (Fürstentum Liechtenstein und Büsingen).

Solange die Talschaften Samnaun und Sampuoir aus dem schweizerischen Zollgebiet ausgeschlossen sind, unterliegen in diesen beiden Talschaften nur Dienstleistungen und Leistungen des Hotel- und Gastgewerbes der MWST. Bezüglich Lieferungen von Gegenständen gelten Samnaun und Sampuoir folglich als Ausland. Die dem Bund aufgrund dieser Bestimmung entstehenden Steuerausfälle werden durch die Gemeinden Samnaun und Tschlin kompensiert.

3 Zuständigkeiten

Mit dem Bezug der MWST befassen sich folgende Verwaltungen:

- die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, und die Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein sind zuständig für den Bezug der MWST auf Umsätzen im Inland und der MWST auf Dienstleistungen, welche Personen im Inland von Unternehmen mit Sitz im Ausland bezogen haben;
- die Eidg. Zollverwaltung erhebt die MWST auf der Einfuhr von Gegenständen.

Die Eidg. Steuerverwaltung, die Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein und die Eidg. Zollverwaltung erlassen alle Weisungen und Entscheide, die für die Erfüllung der ihnen zugewiesenen Aufgaben erforderlich sind.

4 MWST auf der Einfuhr von Gegenständen

4.1 Bedeutung und Zweck der Einfuhrsteuer

Im Inland gelieferte Gegenstände werden bei den steuerpflichtigen Personen von der MWST erfasst. Eine Regelung, welche die Einfuhr von Gegenständen unbesteuert liesse, brächte den steuerpflichtigen Personen einen Wettbewerbsnachteil. Sie sähen sich mit ausländischen Mitbewerbern konfrontiert, die den Endverbraucher im Inland direkt beliefern, ohne die MWST abzuführen. Der Konsum von Gegenständen wäre unvollständig und ungleich besteuert. Auf die steuerliche Erfassung der aus dem Ausland eingeführten Gegenstände lässt sich daher nicht verzichten.

Eine besondere Bedeutung kommt der MWST bei Einfuhren von Gegenständen zu, die von nicht steuerpflichtigen Importeuren getätigt werden (Private, Schulen usw.). Gleiches gilt für Einfuhren von Gegenständen durch Importeure, die zwar im Inland als Steuerpflichtige registriert sind, aber kein Recht auf Vorsteuerabzug haben (z.B. Abrechnung nach Saldosteuersätzen, Verwendung der Gegenstände zu einem ausgenommenen Umsatz) oder die nicht in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt sind (z.B. Einfuhren an subventionierte Steuerpflichtige). Unkorrekte Steuerveranlagungen bei der Einfuhr führen hier direkt zu Steuerausfällen und Wettbewerbsverzerrungen.

4.2 Anwendbares Recht

Das Zollrecht gilt auch für die MWST auf Einfuhren von Gegenständen, soweit das MWSTG keine eigenen Bestimmungen enthält. Zu Fragen des Verfahrens der Veranlagung der MWST auf Einfuhren beispielsweise enthält das MWSTG keine eigenständige Regelung, weshalb hier das Zollrecht gilt.

4.3 Steuerschuldner

4.3.1 Grundsatz

Der Steueranspruch entsteht zur gleichen Zeit wie die Zollschuld. Steuerpflichtig ist der Zollschuldner im Sinn des Zollgesetzes. Der Kreis dieser Personen ist relativ weit gefasst. Dazu gehört

- die Person, welche die Gegenstände über die Grenze bringt;
- die Person, welche zur Zollanmeldung verpflichtet oder damit beauftragt ist;
- die Person auf deren Rechnung die Gegenstände eingeführt werden.

Ob der Zollschuldner Lieferant, Importeur, Händler, Konsument, im Inland als Steuerpflichtiger registriert, nicht als Steuerpflichtiger registriert oder Eigentümer der eingeführten Gegenstände ist, hat für die Steuerzahlungspflicht keine Bedeutung. Die Steuerpflichtigen bei der Einfuhr von Gegenständen haften untereinander solidarisch für die geschuldete MWST. Der Rückgriff unter ihnen richtet sich nach dem Zivilrecht.

4.3.2 Ausnahmen

4.3.2.1 Aufhebung der Solidarhaftung

Die Solidarhaftung ist für Personen aufgehoben, die gewerbsmässig Zollanmeldungen ausstellen, sofern folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- der Importeur ist zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt;
- der Importeur hat für die Steuerbeträge der Eidg. Zollverwaltung unter Leistung einer Sicherheit ein Konto eröffnet (sog. Zollkonto ZAZ);
- die Person, die gewerbsmässig Zollanmeldungen ausstellt, handelt als direkte Stellvertreterin des Importeurs;
- die MWST auf der Einfuhr wird dem Zollkonto ZAZ des Importeurs belastet und diesem von der Eidg. Zollverwaltung entsprechend in Rechnung gestellt.

Stellvertretung liegt vor, wenn der Importeur der Person, die gewerbsmässig Zollanmeldungen ausstellt, einen Auftrag erteilt hat, die Gegenstände zur Einfuhr zu veranlagen und die MWST seinem Zollkonto ZAZ zu belasten.

4.3.2.2 Verlagerungsverfahren

Die Eidg. Steuerverwaltung bzw. die Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein kann unter gewissen Voraussetzungen steuerpflichtigen Personen im Inland bewilligen, die auf der Einfuhr von Gegenständen geschuldete MWST nicht der Eidg. Zollverwaltung zu entrichten, sondern in der periodischen Abrechnung mit der Eidg. Steuerverwaltung bzw. der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein zu deklarieren. Steuerpflichtig für solche Einfuhren ist daher der im Inland als steuerpflichtig eingetragene Importeur, dem dieses Verfahren zugestanden worden ist.

4.4 Steuerobjekt

4.4.1 Grundsatz

Steuerobjekt ist die Einfuhr von Gegenständen in das Inland, d.h. die körperliche Bewegung von Gegenständen über die Zollgrenze. Der Steuertatbestand der Einfuhr setzt kein Umsatzgeschäft zwischen den Beteiligten voraus. Er ist auch gegeben, wenn ein ausländischer Unternehmer die Gegenstände über die Grenze bringt, um diese im Zollinland zu verkaufen oder zu vermieten. Ebenso, wenn die Gegenstände einem Importeur überlassen werden, ohne dass dieser dafür ein Entgelt zu zahlen hat.

Als Gegenstände gelten bewegliche Sachen, einschliesslich der darin enthaltenen Dienstleistungen und Rechte. Lebende Tiere werden bei der Einfuhr den Sachen gleichgestellt.

Zum Steuerobjekt gehört nicht nur die Sache in ihrer Körperlichkeit, sondern auch die in der Sache enthaltenen Dienstleistungen und Rechte. Dabei ist ohne Belang, in welchem Verhältnis der Materialwert der Sache und der Wert der Dienstleistungen oder Rechte zueinander stehen. Auch wenn der Materialwert nur einen Bruchteil des Wertes der in der Sache enthaltenen Dienstleistungen oder Rechte darstellt, gilt als Steuerobjekt die Sache mit Einschluss der darin enthaltenen Dienstleistungen und Rechte (z.B. Computerprogramme auf Datenträgern).

Dieser Grundsatz führt dazu, dass bei der Einfuhr nicht nur das Entgelt resp. der Marktwert der Sache in ihrer Körperlichkeit besteuert wird, sondern auch das Entgelt resp. der Marktwert der in der Sache enthaltenen Dienstleistungen und/oder Rechte.

4.4.2 Ausnahmen

Vom Grundsatz gemäss Ziffer 4.4.1 abweichend werden Datenträger mit der Inlandsteuer erfasst, wenn sich bei deren Einfuhr kein Marktwert feststellen lässt. Mit der Inlandsteuer erfasst werden abschliessend folgende Einfuhren, und zwar ungeachtet der Art des Datenträgers (Papier, Diskette usw.):

- Updates/Upgrades von Computerprogrammen, die nur im Rahmen eines Vertrags erworben werden können, der die Anzahl und/oder Periodizität der Einfuhr von weiteren Datenträgern während der Vertragsdauer nicht festlegt (z.B. Wartungsvertrag);
- Dateien oder Teile davon, die nur im Rahmen eines Vertrages erworben werden können, der die Anzahl und/oder Periodizität der Einfuhr von weiteren Datenträgern während der Vertragsdauer nicht festlegt (z.B. Nachträge);
- Computerprogramme, die nur mit wiederkehrend zu zahlenden Lizenzgebühren lizenziert werden können;
- Computerprogramme, die wegen fehlender Lizenz nicht lauffähig oder nur eingeschränkt lauffähig sind und kostenlos überlassen werden;
- Computerprogramme, die auf dem freien Markt nicht erhältlich sind (z.B. Programm in Entwicklung);
- Segmente oder Teile von Computerprogrammen, deren Wert weder aus Preislisten noch aus dem Auftrag bzw. aus der Rechnung ersichtlich ist;

- Datenträger mit Ton- oder Bilddateien (Musik, Bildmaterial und Filme in digitaler oder analoger Form), bei denen kein Entgelt für den Datenträger, sondern nur ein Entgelt für das Nutzungsrecht entrichtet werden muss und dieses Entgelt aufgrund einer Grösse berechnet wird, die im Zeitpunkt der Einfuhr nicht feststeht (z.B. Anzahl Zuschauer oder Vorführungen);

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

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

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

- Zeichnungen und Illustrationen von Grafikern oder Designern, die diese dem Auftraggeber aufgrund eines selbständigen Rechtsgeschäftes übergeben;

- Rechte und immaterielle Werte, die aufgrund eines selbständigen Rechtsgeschäftes überlassen werden;

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

- Rechtsschriften von Anwälten, die diese dem Auftraggeber aufgrund eines selbständigen Rechtsgeschäftes übergeben;

- Gutachten von Sachverständigen, die diese dem Auftraggeber aufgrund eines selbständigen Rechtsgeschäftes übergeben;

- Übersetzungen von Texten, dem Auftraggeber aufgrund eines selbständigen Rechtsgeschäftes übergeben;

- Forschungs- und Versuchsergebnisse, Ergebnisse aus Analysen, Bewertungen und Ähnlichem, sofern dem Auftraggeber aufgrund eines selbständigen Rechtsgeschäfts übergeben;

- Druckvorlagen (Dias, Fotografien, usw.; auch auf maschinenlesbaren Trägern), die von einem ausländischen Herausgeber von Druckerzeugnissen kostenlos an eine inländische Druckerei eingehen, welche mit den Vorlagen im Auftrag dieses Herausgebers Druckerzeugnisse herstellt;

- Entwürfe und Reinzeichnungen von Grafikern solange sie zwischen diesen und ihren Kunden zur Begutachtung hin und her gesandt werden.

Weitergehende Informationen dazu finden sich in der Publikation „Software“ Form. 52.21.

Der Bezug solcher Datenträger aus dem Ausland unterliegt somit nicht der MWST auf der Einfuhr, sondern der Inlandsteuer. Die Besteuerung ist Sache der Eidg. Steuerverwaltung resp. der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein. Trotzdem sind derartige Datenträger beim Grenzübertritt der Zollstelle zur Veranlagung anzumelden. Im Einfuhrdokument ist als MWST-Wert ein technischer Wert von CHF 1.-- anzugeben.

4.5 Steuerbefreiungen

Bei der Einfuhr sind von der MWST befreit:

- Gegenstände gemäss Artikel 19a MWSTGV (Gegenstände für Staatsoberhäupter sowie für diplomatische, konsularische und internationale Stellen und deren Mitglieder, Särge, Urnen und Trauerschmuck, Ehrenpreise usw.);
- Gegenstände gemäss Artikel 1 der Verordnung des Eidg. Finanzdepartements über die steuerbefreite Einfuhr von Gegenständen in kleinen Mengen, von unbedeutendem Wert oder mit geringfügigem Steuerbetrag (Geschenke von im Ausland wohnhaften Privatpersonen an Privatpersonen im Inland bis zu einem Detailverkaufspreis von 100 Franken, Gegenstände im Reiseverkehr innerhalb der Freimengen eingeführt, Steuerbetrag je Zollanmeldung nicht mehr als fünf Franken);
- menschliche Organe durch medizinisch anerkannte Institutionen und Spitäler sowie menschliches Vollblut durch Inhaber einer hiezu erforderlichen Bewilligung eingeführt;
- Kunstwerke, mit den Mitteln eines Kunstmalers oder Bildhauers geschaffen und vom Künstler selbst oder in seinem Auftrag ins Inland verbracht, mit Ausnahme des Entgelts für die von Dritten im Ausland besorgten Arbeiten (z.B. Giessen von Skulpturen);
- Gegenstände, die nach Artikel 8 Absatz 2 Buchstaben b-d, g und i-l des Zollgesetzes zollfrei sind (z.B. gesetzliche Zahlungsmittel, Wertpapiere, Manuskripte und Urkunden ohne Sammlerwert; im Inland gültige Postwertzeichen und sonstige amtliche Wertzeichen, höchstens zum aufgedruckten Wert; Übersiedlungs-, Ausstattungs- und Erbschaftsgut; Warenmuster und Warenproben);
- Gegenstände, die nach dem Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung oder der passiven Veredelung vorübergehend ausgeführt wurden, mit Ausnahme des Entgelts für die im Ausland besorgten Arbeiten (Kosten der Instandsetzung, Veredlung, Prüfung, Regulierung und Funktionskontrolle);
- Gegenstände, die nachweislich aus dem freien inländischen Verkehr zur Instandsetzung oder Lohnveredlung im Rahmen eines Werkvertrags vorübergehend ausgeführt und an den Absender in der Schweiz zurückgesandt werden, mit Ausnahme des Entgelts für die im Ausland besorgten Arbeiten;
- Gegenstände, die nach dem Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung oder der aktiven Veredelung mit Rückerstattung vorübergehend ins Zollgebiet eingeführt werden, mit Ausnahme des Entgelts für deren Gebrauch;
- inländische Rückgegenstände, die aus dem freien inländischen Verkehr ausgeführt und unverändert an den Absender im Inland zurückgesandt werden, sofern sie nicht wegen der Ausfuhr von der MWST befreit worden sind. Die Steuerbefeiung erfolgt durch Rückerstattung, sofern die MWST beachtlich ist. Die Zollstellen besteuern mithin solche Gegenstände bei der Wiedereinfuhr;
- Gegenstände, die zur Instandsetzung oder Lohnveredelung nach dem Verfahren der bedingten Zahlungspflicht (sog. Nichterhebungsverfahren) im Rahmen eines Werkvertrags von einer steuerpflichtigen Person im Inland vorübergehend ins Zollgebiet eingeführt werden;
- Luftfahrzeuge, welche Luftverkehrsunternehmen aufgrund einer entsprechenden Bestätigung der Eidg. Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein steuerfrei beziehen können, einschliesslich der Gegenstände zum Einbau, für den Betrieb oder zur Versorgung solcher Luftfahrzeuge und der Kosten für Umbauten, Instandsetzungen und Wartungen an solchen Luftfahrzeugen im Ausland.
- Gegenstände, die in völkerrechtlichen Verträgen für steuerfrei erklärt werden.

4.6 Steuerbemessungsgrundlage

4.6.1 Ort der Lieferung und Importeur bei Einfuhren

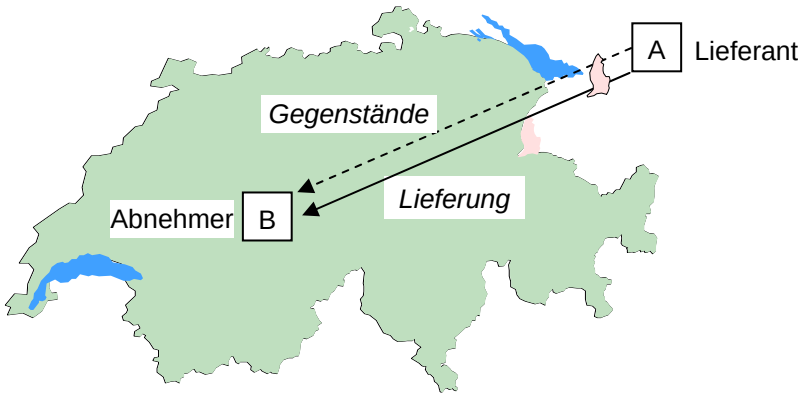
4.6.1.1 Allgemeines

Ein bei der Eidg. Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein registrierter Steuerpflichtiger hat nur Lieferungen von Gegenständen im Inland zu versteuern. Nicht besteuerbar sind folglich Lieferungen von Gegenständen im Ausland. Ob eine Lieferung im Inland oder Ausland vorliegt, hängt davon ab, wo sich die Gegenstände im Zeitpunkt der Lieferung befinden, vom Ort der Lieferung also.

Der Ort der Lieferung wird im MWSTG umschrieben. Dieses unterschiedet wie folgt:

- Der Abnehmer holt die Gegenstände beim Lieferanten ab oder er lässt diese von einem Dritten (z.B. Spediteur oder Transporteur) abholen (Abhollieferung). Bei Abhollieferungen liegt der Ort der Lieferung dort, wo der Lieferant die Gegenstände dem Abnehmer oder in dessen Auftrag einem Dritten übergibt.
- Der Lieferant versendet oder befördert die Gegenstände (Beförderungs- oder Versandlieferung). Bei einer Beförderungslieferung verbringt der Lieferant die Gegenstände selbst zum Abnehmer, bei einer Versandlieferung beauftragt er einen unabhängigen Dritten (z.B. Spediteur oder Transporteur) die Gegenstände zu seinem Abnehmer zu transportieren. Bei diesen Lieferungen liegt der Ort der Lieferung dort, wo die Beförderung oder der Versand beginnt.

4.6.1.2 Zweigliedriges Geschäft



Versendet oder befördert der ausländische Lieferant A die Gegenstände zum Abnehmer B, führt das Geschäft zwischen ihm (A) und dem Abnehmer B zur Einfuhr. Dasselbe gilt, wenn der Abnehmer B die Gegenstände beim ausländischen Lieferanten A abholt oder durch einen Dritten (z.B. Spediteur, Transporteur) dort abholen lässt.

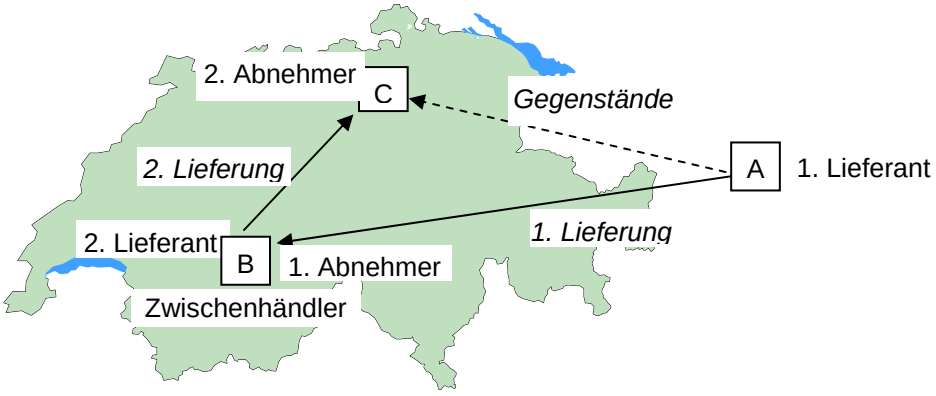
Die MWST auf der Einfuhr bemisst sich vom Entgelt, welches der Abnehmer B dem Lieferanten A zu entrichten hat. In das Entgelt sind die Nebenkosten bis zum ersten inländischen Bestimmungsort einzubeziehen, sofern sie nicht bereits darin enthalten sind (vgl. Ziff. 4.6.3).

Der ausländische Lieferant führt keine Lieferung im Inland aus. Er ist deshalb grundsätzlich auf der Zollanmeldung weder als Importeur noch als Empfänger aufzuführen. Von diesem Grundsatz abweichende Regelungen gelten in folgenden Fällen:

- Der ausländische Lieferant erbringt im Inland eine werkvertragliche Lieferung (z.B. Montage der von ihm gelieferten Gegenstände). Bei solchen Leistungen führt der ausländische Lieferant eine Lieferung im Inland aus, weshalb er Importeur der Gegenstände ist.

- Der ausländische Lieferant ist im Inland als Steuerpflichtiger registriert und führt Versand- oder Beförderungslieferungen aus. Er hat die Vereinfachungen bei der Einfuhr (Unterstellungserklärung) bei der Eidg. Steuerverwaltung bzw. der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein beantragt und dieser Antrag wurde bewilligt. Dies hat folgende Konsequenzen:
  - auf der Zollanmeldung ist als Importeur der ausländische Lieferant A per Adresse seines inländischen Steuervertreters (z.B. Handels AG, Bonn, per Adresse Treuhand AG, Postfach, Biel) und als Empfänger der Abnehmer B aufzuführen;
  - bei der Einfuhr der Gegenstände ermittelt sich die Steuerbemessungsgrundlage aufgrund des Entgelts am ersten inländischen Bestimmungsort, das der ausländische Lieferant A seinen Abnehmern B berechnet;
  - der ausländische Lieferant A kann die von der Eidg. Zollverwaltung erhobene MWST in der periodischen Abrechnung mit der Eidg. Steuerverwaltung bzw. der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein als Vorsteuer geltend machen, sofern die Voraussetzungen der Artikel 38 ff MWSTG erfüllt sind;
  - der ausländische Lieferant muss über die Lieferungen, welche er mit den ins Inland eingeführten Gegenständen ausführt, mit der Eidg. Steuerverwaltung bzw. der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein abrechnen.

4.6.1.3 Dreiecksgeschäft



Ein Dreiecksgeschäft liegt vor, wenn mehrere Lieferanten über dieselben Gegenstände Umsatzgeschäfte abschliessen. Der Zwischenhändler B holt die Gegenstände der Lieferung beim ausländischen Lieferanten A selbst ab und befördert sie direkt zum Abnehmer C oder er beauftragt damit einen unabhängigen Dritten (z.B. Spediteur, Transporteur). Liegt dieser Sachverhalt vor, ist der Abnehmer C Importeur der Gegenstände.

Werden die Gegenstände vom Lieferanten A zum Abnehmer C befördert bzw. versandt oder vom Abnehmer C beim Lieferanten A abgeholt, so liegt kein Dreiecksgeschäft vor, sondern ein Reihengeschäft gemäss Ziffer 4.6.1.4.

Zur Einfuhr führt das Geschäft zwischen dem Zwischenhändler B und dem Abnehmer C. Das aufgrund dieses Geschäft zu bezahlende Entgelt ist Grundlage für die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage für die MWST auf der Einfuhr. In dieses Entgelt sind die Nebenkosten bis zum ersten inländischen Bestimmungsort einzubeziehen, sofern sie nicht bereits darin enthalten sind (siehe Ziff. 4.6.3). Der Zwischenhändler B führt eine Lieferung im Ausland aus, die er bei der Eidg. Steuerverwaltung bzw. der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein nicht zu versteuern hat.

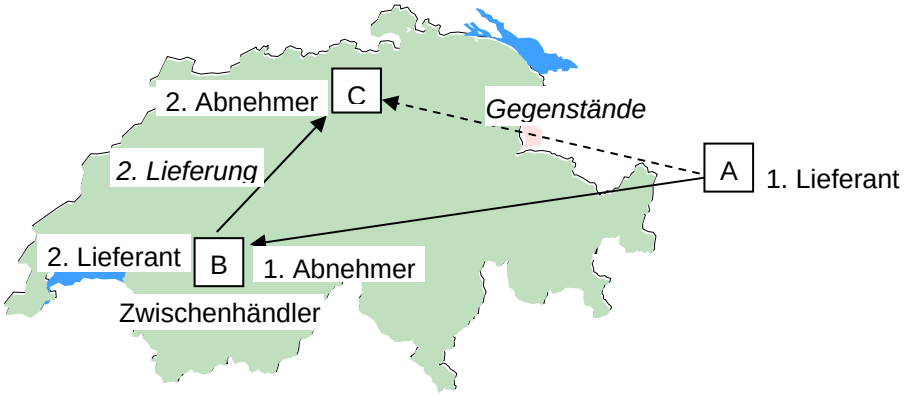
Von diesen Grundsätzen abweichende Regelungen gelten in folgenden Fällen:

- Der ausländische Lieferant A erbringt im Inland eine werkvertragliche Lieferung (z.B. Montage der von ihm gelieferten Gegenstände). Er führt somit eine Lieferung im Inland aus. Zur Einfuhr führt das Geschäft zwischen ihm und seinem inländischen Auftraggeber B. Auf Zollanmeldung ist der ausländische Lieferant A per Adresse seines inländischen Steuervertreters bzw. jener Person, bei der die Gegenstände eingebaut werden (Abnehmer C) als Importeur und der Abnehmer B als Empfänger aufzuführen.

  Die MWST auf der Einfuhr bemisst sich vom Entgelt, das der ausländische Lieferant A dem Auftraggeber B berechnet bzw. vom Verkaufpreis der Gegenstände (siehe Ziff. 4.6.2.1). In das Entgelt bzw. den Marktwert sind die Nebenkosten bis zum ersten inländischen Bestimmungsort einzubeziehen, sofern sie nicht bereits darin enthalten sind.

- Der Zwischenhändler B erbringt im Inland eine Fahrnislieferung und er rechnet über Lieferungen an den Abnehmer C (Lieferungen im Ausland) freiwillig mit der Eidg. Steuerverwaltung bzw. der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein ab. Dieses vereinfachte Verfahren setzt eine Bewilligung (Unterstellungserklärung) der Eidg. Steuerverwaltung bzw. der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein voraus. Ist dem Zwischenhändler B dieses Verfahren zugestanden worden, hat dies folgende Konsequenzen:
  - auf der Zollanmeldung ist als Importeur der Zwischenhändler B und als Empfänger der Abnehmer C aufzuführen;
  - bei der Einfuhr der Gegenstände ermittelt sich die Steuerbemessungsgrundlage aufgrund des Entgelts am ersten inländischen Bestimmungsort, das der ausländische Lieferant A dem Zwischenhändler B berechnet;
  - der Zwischenhändler B kann die von der Eidg. Zollverwaltung erhobene MWST auf der Einfuhr in der periodischen Abrechnung mit der Eidg. Steuerverwaltung bzw. der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein als Vorsteuer geltend machen, sofern die Voraussetzungen der Artikel 38 ff MWSTG erfüllt sind;
  - der Zwischenhändler B muss über alle Lieferungen, welche er mit den ins Inland eingeführten Gegenständen tätigt, bei der Eidg. Steuerverwaltung bzw. bei der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein abrechnen.

4.6.1.4 Reihengeschäft



Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn mehrere Lieferanten über dieselben Gegenstände Umsatzgeschäfte abschliessen und diese Geschäfte dadurch erfüllt werden,

- dass der letzte inländische Abnehmer C in der Reihe die Gegenstände der Lieferung beim ersten ausländischen Lieferanten A in der Reihe abholt oder durch einen Dritten dort abholen lässt (z.B. Spediteur, Transporteur) oder
- dass der erste Lieferant A in der Reihe die Gegenstände der Lieferung an den letzten inländischen Abnehmer C in der Reihe befördert oder versendet.

Versendet oder befördert der erste Lieferant A in der Reihe die Gegenstände an den inländischen Abnehmer C, ist dieser Abnehmer C Importeur. Importeur ist demnach der Abnehmer in der Reihe, bei welchem der erste Lieferant in der Reihe die Gegenstände abliefert (Beförderungslieferung) oder bei welchem der Spediteur bzw. Transporteur sie laut Auftrag des ersten Lieferanten in der Reihe abzuliefern hat (Versandlieferung).

Holt der Abnehmer C den Gegenstand beim ersten Lieferanten A ab oder lässt er ihn dort durch einen Dritten abholen (z.B. Spediteur, Transporteur), ist er Importeur des Gegenstands. Importeur ist somit derjenige Abnehmer, der den Gegenstand im Ausland abholt oder abholen lässt.

Zur Einfuhr führt das Geschäft zwischen dem Importeur C und seinem Lieferanten B. Das aufgrund dieses Geschäft zu bezahlende Entgelt ist Grundlage für die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage für die MWST auf der Einfuhr. In dieses Entgelt sind die Nebenkosten bis zum ersten inländischen Bestimmungsort einzubeziehen, sofern sie nicht bereits darin enthalten sind (siehe Ziff. 4.6.3). Der Zwischenhändler B führt eine Lieferung im Ausland aus, die er bei der Eidg. Steuerverwaltung bzw. der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein nicht zu versteuern hat.

Von diesen Grundsätzen abweichende Regelungen gelten in folgenden Fällen:

- Der ausländische Lieferant erbringt im Inland eine werkvertragliche Lieferung (z.B. Montage des von ihm gelieferten Gegenstandes). Er führt somit eine Lieferung im Inland aus. Zur Einfuhr führt das Geschäft zwischen ihm und seinem inländischen Auftraggeber B. Auf der Zollanmldung ist der ausländische Lieferant A per Adresse seines inländischen Steuervertreters bzw. jener Firma, bei der der Gegenstand eingebaut wird (Abnehmer C), als Importeur und der Abnehmer B als Empfänger aufzuführen.

  Die MWST auf der Einfuhr bemisst sich vom Entgelt, das der ausländische Lieferant A dem Auftraggeber B berechnet bzw. vom Verkaufspreis der Gegenstände (siehe Ziff. 4.6.2.1). In das Entgelt oder den Marktwert sind die Nebenkosten bis zum ersten inländischen Bestimmungsort einzubeziehen, sofern sie nicht bereits darin enthalten sind.

- Der Zwischenhändler B erbringt im Inland eine Fahrnislieferung und er rechnet über Lieferungen an den Abnehmer C (Lieferungen im Ausland) freiwillig mit der Eidg. Steuerverwaltung bzw. der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein ab. Dieses vereinfachte Verfahren setzt eine Bewilligung (Unterstellungserklärung) der Eidg. Steuerverwaltung bzw. der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein voraus. Das unter Ziffer 4.6.1.3 Erwähnt gilt auch hier

4.6.2 Entgelt / Marktwert

4.6.2.1 Grundsatz

Die MWST berechnet sich:

- vom Entgelt, wenn der Einfuhr ein Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäft zugrunde liegt. Zum Entgelt gehört alles, was der Importeur oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Gegenstände entrichtet oder zu entrichten hat. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden;

- vom Marktwert in den übrigen Fällen. Als solcher gilt, was ein Importeur auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird, an einen selbständigen Lieferanten im Herkunftsland der Gegenstände zum Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zahlen müsste, um die gleichen Gegenstände zu erhalten;
- vom Entgelt für die im Inland ausgeführten Arbeiten, die unter Verwendung eingeführter Gegenstände für fremde Rechnung besorgt und von einer im Inland nicht steuerpflichtigen Person ausgeführt werden (beispielsweise Einbau einer gelieferten Küche, Montage eines gelieferten Fertighauses, Reparaturen und Wartungsarbeiten an Häusern, Installation einer Software bei einem Kunden);
- vom Entgelt für Arbeiten, die ein Kunstmaler oder Bildhauer an den von ihm geschaffenen Werken durch Dritte im Ausland besorgen liess;
- vom Entgelt für die im Ausland besorgten Arbeiten an Gegenständen, die nach dem Zollverfahren der passiven Veredelung veranlagt wurden;
- vom Entgelt für die im Ausland besorgten Arbeiten an Gegenständen, die beim Verbringen ins Ausland nach dem Ausfuhrzollverfahren veranlagt wurden, sofern diese nachweislich aus dem freien inländischen Verkehr zur Instandsetzung oder zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrags vorübergehend ausgeführt worden sind und an den Absender im Inland zurückgesandt werden;
- vom Entgelt für den Gebrauch von Gegenständen im Zollgebiet, die nach dem Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung veranlagt wurden.

4.6.2.2 Ausnahme

Nicht zum Entgelt gehören die für Gebinde entrichteten oder zu entrichtenden Pfandgelder. Wird folglich für die Abgabe von Gebinden ein Pfand (Depot) verlangt, das bei der Rückgabe vergütet wird, gehört dieses Kostenelement nicht zur Steuerbemessungsgrundlage der MWST auf der Einfuhr. Ein Pfand wird üblicherweise für Gebinde berechnet, die mehrmals verwendet werden (z.B. Kisten, Mineralwasserflaschen, Harassen, Paloxen, Gasflaschen). Voraussetzung ist, dass folgende Bedingungen nebeneinander erfüllt sind:

- das Gebinde wird zusammen mit dem darin enthaltenen Gegenstand abgegeben;
- bei der Abgabe des Gebindes wird das Pfandgeld separat berechnet;
- das Pfandgeld wird bei Rückgabe des Gebindes vergütet.

Keine Abgabe eines Gebindes gegen Pfand liegt vor, wenn ein von der Nutzungsdauer abhängiger Betrag zu bezahlen ist (Miete). In diesen Fällen bemisst sich die MWST auf der Einfuhr vom Entgelt für die umschlossenen Gegenstände erhöht um den Marktwert der Umschliessung und die Nebenkosten bis zum ersten inländischen Bestimmungsort, sofern sie nicht bereits darin enthalten sind.

4.6.3 Nebenkosten bis zum ersten inländischen Bestimmungsort

4.6.3.1 Allgemeines

Die Nebenkosten bis zum ersten inländischen Bestimmungsort sind Teil der Bemessungsgrundlage der MWST auf der Einfuhr. Alle im Rahmen einer grenzüberschreitenden Beförderung erbrachten Leistungen sind somit von der Eidg. Zollverwaltung zu besteuern.

Das Entgelt oder der Marktwert nach Ziffer 4.6.2 sind um die Nebenkosten bis zum ersten inländischen Bestimmungsort zu erhöhen, sofern sie nicht bereits darin enthalten sind.

4.6.3.2 Nebenkosten

Im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Beförderungen erbringt der Spediteur und/oder Frachtführer (Transporteur) bestimmte Dienstleistungen. Diese werden als Nebenkosten bezeichnet. Sie umfassen folgende Leistungen:

- Beförderungs- und Versicherungsleistungen (Frachtkosten, inkl. Kostenfaktoren wie leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe, Kühlkosten, Transportversicherung, Containermiete usw.);
- Nebentätigkeiten des Transportgewerbes (Auf- und Ablad, Zwischenlagerung, Auspacken, Neu-Verteilen, Umpacken, Umschichten, Umzeichnen der Verpackung, Etikettieren, Sortieren);
- Veranlagungsleistungen (Zollanmeldung zur Ein- und Ausfuhr, Vorlage- und Inkassoprovision, Registratur, Avis und Porti, usw.).

Alle diese im Zusammenhang mit einer grenzüberschreitenden Beförderung erbrachten Leistungen sind Bestandteil der Steuerbemessungsgrundlage der MWST auf der Einfuhr, und zwar ungeachtet dessen, in wessen Auftrag sie erbracht werden (Lieferant oder Importeur). Werden sie im Inland von einem Steuerpflichtigen erbracht, sind sie bei ihm von der MWST auf dem Umsatz im Inland befreit, sofern er belegen kann, dass sie im Rahmen einer grenzüberschreitenden Beförderung erbracht worden sind.

4.6.3.3 Erster inländischer Bestimmungsort

Erster inländischer Bestimmungsort ist der Ort, an den der Gegenstand im Zeitpunkt, in dem der Steueranspruch entsteht (siehe Ziff. 4.8), zu transportieren ist. Massgebend ist demnach, wo die grenzüberschreitende Beförderung endet. Dabei ist wie folgt zu unterscheiden:

- Grenzüberschreitende Beförderung bei Transporten Ausland – Inland

  Eine grenzüberschreitende Beförderung Ausland - Inland liegt vor, wenn die Gegenstände vom Ausland ins Inland befördert, d.h. effektiv über die Zollgrenze verbracht werden. Die grenzüberschreitende Beförderung beginnt an dem Ort, an dem der Transporteur oder Spediteur die Gegenstände laut Auftrag des ausländischen Lieferanten, eines inländischen Abnehmers (Zwischenhändler gemäss Ziff 4.6.1.3) oder des Importeurs abzuholen hat. Sie endet an dem Ort, an dem der Transporteur oder Spediteur die Gegenstände laut Auftrag des ausländischen Lieferanten, eines inländischen Abnehmers (Zwischenhändler gemäss Ziff. 4.6.1.3) oder des Importeurs abzuliefern hat.

  Beispiel:

  Ein ausländischer Lieferant gibt einem Spediteur den Auftrag, die Gegenstände bei ihm in München abzuholen und nach Bern zu seinem Kunden zu transportieren. Erster inländischer Bestimmungsort ist Bern. Die Kosten der vom Spediteur erbrachten Leistungen (Transport, Versicherung, Zollveranlagung, usw.) bis Bern sind Bestandteil der Bemessungsgrundlage der MWST auf der Einfuhr und somit von der Eidg. Zollverwaltung zu besteuern. Im Inland sind diese Leistungen von der MWST befreit (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 5 MWSTG).

- Grenzüberschreitende Beförderung bei Transporten Ausland-Grenzzollstelle/Flughafenzollstelle – Inland

  Ein ausländischer Lieferant befördert die Gegenstände selbst bis zu einer Grenz- oder Flughafenzollstelle oder er lässt sie durch einen Dritten (Spediteur oder Transporteur) dorthin versenden (1. Beförderungsauftrag). Von dort werden sie aufgrund eines neuen Beförderungsauftrags an einen Ort im Inland transportiert (2. Beförderungsauftrag). Hat der mit dem zweiten Transport Beauftragte nebst dieser Leistung auch die Zollanmeldung zur Überführung des Gegenstands in den zollrechtlich freien Verkehr einzureichen, gilt die zweite Beförderungsleistung als grenzüberschreitend. Erster inländischer Bestimmungsort ist demnach der Ort, an den der mit dem Transport und der Zollanmeldung Beauftragte die Gegenstände im Inland zu transportieren hat.

Liegt nicht obiger Sachverhalt vor, gilt die Grenz- oder Flughafenzollstelle als erster inländischer Bestimmungsort.

Beispiel:

Ein ausländischer Lieferant gibt einem ausländischen Spediteur den Auftrag, die Gegenstände bei ihm in München abzuholen und nach Zürich-Flughafen zu versenden. Der Importeur gibt einem Spediteur den Auftrag, die Gegenstände bei der Zollstelle Zürich-Flughafen zur Einfuhr zu veranlagen und danach an sein Domizil nach Bern zu transportieren. Erster inländischer Bestimmungsort ist Bern. Die Kosten der vom Spediteur erbrachten Leistungen (Transport, Versicherung, Verzollung usw.) bis Bern sind Bestandteil der Bemessungsgrundlage der MWST auf der Einfuhr und somit von der Eidg. Zollverwaltung zu besteuern. Im Inland sind diese Leistungen von der MWST befreit (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 5 MWSTG).

4.6.4 Zweifel an der Richtigkeit deklarierter Werte

Hat die Eidg. Zollverwaltung begründete Zweifel an der Richtigkeit der angemeldeten Wertangaben oder fehlen solche, darf sie die Steuerbemessungsgrundlage nach pflichtgemässem Ermessen schätzen.

4.6.5 Umrechnung von Fremdwährungen in Schweizerfranken

Preis- oder Wertangaben in ausländischer Währung sind zu jenem Deviseverkaufskurs in Schweizerfranken umzurechnen, der am letzten Börsentag vor Entstehung der Steuerzahlungspflicht notiert wurde (siehe Ziff. 4.8).

4.7 Steuersätze

4.7.1 Zum reduzierten Satz (2,4 %) besteuerbar sind:

- Wasser in Leitungen;
- Ess- und Trinkwaren, mit Ausnahme der alkoholischen Getränke (Getränke mit mehr als 0,5 Volumenprozent Alkohol) und der im Rahmen von gastgewerblichen Leistungen abgegebenen Ess- und Trinkwaren;
- Vieh, Geflügel, Fische;
- Getreide;
- Sämereien, Setzknollen- und -zwiebeln, lebend Pflanzen, Stecklinge, Pfropfreiser sowie Schnittblumen und Zweige, auch zu Arrangements, Sträussen, Kränzen und dergleichen veredelt;
- Futtermittel, Silagesäure, Streumittel für Tiere, Düngstoffe;
- Pflanzenschutzstoffe, Mulch und anderes pflanzliches Abdeckmaterial;
- Medikamente nach Artikel 35 MWSTGV;
- Zeitungen, Zeitschriften, Bücher und andere Druckerzeugnisse ohne Reklamecharakter nach Artikel 32 – 34 MWSTGV.

4.7.2 Zum Normalsatz (7,6%) besteuerbar sind:

- Alle unter Ziffer 4.7.1 nicht aufgeführten Gegenstände.

4.7.3 Unterscheidung von Gesamt-, Haupt- und Nebenleistungen und Leistungskombinationen

4.7.3.1 Rechtliche Grundlage

Im Mehrwertsteuerrecht gilt der Grundsatz, dass jede einzeln erbrachte Leistung (Lieferung Gegenstand/Dienstleistung) Steuerobjekt und folglich separat zu besteuern ist. Abweichend von diesem Grundsatz sieht Artikel 36 Absatz 4 MWSTG folgende zwei Ausnahmen vor:

- Gesamtleistungen sind zum Normalsatz zu besteuern, soweit das MWSTG nichts anderes bestimmt (Steuerbefreiung oder reduzierter Satz);
- Nebenleistungen teilen das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung.

Leistungen können aus Komponenten (z.B. Gegenständen) bestehen, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen oder die teils steuerbar und teils steuerfrei sind.

Diese Inlandbestimmungen gelten auch bei der MWST auf Einfuhren. Bei dieser Steuer ist Steuerobjekt die Einfuhr eines Gegenstands, einschliesslich der darin enthaltenden Dienstleistungen und Rechte. Erwähnte Inlandbestimmungen können in folgenden Fällen von Bedeutung sein:

- Leistungskombination, bestehend aus einem zum reduzierten Satz und Normalsatz besteuerbaren Gegenstand;
- Leistungskombination, bestehend aus einem steuerfreien und besteuerbaren Gegenstand;
- Leistungskombination, bestehend aus der Lieferung und Montage eines Gegenstands.

Zu bestimmen gilt es somit, wie solche Leistungskombinationen steuerlich zu behandeln sind, d.h. welcher Steuersatz massgebend ist oder ob die Leistung steuerfrei oder besteuerbar ist. Dabei ist in folgenden Schritten vorzugehen:

- Liegt eine Gesamtleistung gemäss Ziffer 4.7.3.2 vor?
- Liegt eine Haupt- und Nebenleistung gemäss Ziffer 4.7.3.3 vor?

Kann auf keine dieser Fragen mit ja geantwortet werden, liegt eine Mehrheit von Leistungen gemäss Ziffer 4.7.3.4 vor.

4.7.3.2 Gesamtleistung

Als Gesamtleistung (Einheitlichkeit der Leistung) gilt eine Kombination von mehreren Leistungen (Gegenständen oder von Gegenständen und Dienstleistung), wenn die einzelne Leistung mit dem Gegenstand der Gesamtleistung so abgestimmt ist, dass sie in ihm aufgeht und ihre Selbständigkeit verliert. Eine einheitliche, nicht aufteilbare Gesamtleistung liegt somit nur vor, wenn deren einzelne Leistungen so ineinander greifen, dass sie bei objektiver Betrachtung wirtschaftlich eng zusammengehören und hinter dem Ganzen zurücktreten. Dafür ist nicht auf die Sicht der leistenden Person, sondern auf diejenige des Durchschnittsverbrauchers abzustellen. Die Sicht und das Interesse des individuellen Leistungsempfängers im jeweiligen Einzelfall ist mithin unerheblich. Ohne Einfluss ist auch, wie der Vertrag ausgestaltet ist und ob der Leistende in der Rechnung die Gesamtleistung oder mehrere Leistungen aufführt (Beispiel: bei der Lieferung einer fertig montierten Maschine sind die Montagearbeiten Bestandteil der Gesamtleistung und somit nicht separat zu behandeln).

Bei der Kombination von mehreren Gegenständen trifft diese Umschreibung auf Bestandteile zu. Bestandteil einer Sache ist alles, was nach der am Ort üblichen Auffassung zu ihrem Bestande gehört und ohne ihre Zerstörung, Beschädigung oder Veränderung nicht abgetrennt werden kann (Art. 642 ff ZGB). Der Bestandteil ist keine eigene Sache (nur Sachteil).

Eine Gesamtleistung wird zum Normalsatz besteuert, soweit im MWSTG nichts anderes bestimmt ist (Steuerbefreiung oder reduzierter Satz).

4.7.3.3 Haupt- und Nebenleistung

Qualifizieren sich Kombinationen von mehreren Leistungen (Gegenständen oder Gegenstand und Dienstleistung) nicht als Gesamtleistung im Sinne der Ziffer 4.7.3.2, gilt es als nächstes zu prüfen, ob eine Haupt- und Nebenleistung vorliegt.

Ergeben mehrere Leistungen nur in der Gesamtheit einen vollständigen und sinnvollen wirtschaftlichen Zweck, so ist zu unterscheiden zwischen derjenigen Leistung, die auch ohne die andere selbständig und unabhängig besteht und derjenigen, die lediglich zur Bewirtschaftung, zur Nutzung, zur Aufbewahrung usw. der anderen Leistung dient. In einer solchen Konstellation gilt die dienende Leistung als Nebenleistung und sie teilt steuerlich das Schicksal der andern Leistung, d.h. der Hauptleistung.

Das Verhältnis zwischen Haupt- und Nebenleistung wird als akzessorisch bezeichnet und es wird der Grundsatz der Gesamtleistung angewandt. Gegenüber der Nebenleistung hat die Hauptleistung somit Vorrang.

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

- sie ist im Vergleich zu der anderen Leistung nebensächlich;
- sie hängt mit der Hauptleistung eng zusammen;
- sie ergänzt, verbessert oder rundet die Hauptleistung wirtschaftlich ab;
- sie kommt üblicherweise mit der Hauptleistung („in ihrem Gefolge“) vor.

Vorausgesetzt wird demnach, dass die verschiedenen Leistungen im Verhältnis von Über- und Unterordnung zueinander stehen. Als Nebenleistung im Zusammenhang mit der Einfuhr von Gegenständen kommen in Betracht:

- Abgabe einer Umschliessung zu einem Gegenstand (siehe Ziff. 4.7.3.3.1);
- Abgabe von Nebensachen und Zutaten (siehe Ziff. 4.7.3.3.2);
- sonstige im Zusammenhang mit einem eingeführten Gegenstand erbrachten Leistungen (z. B. Transport- und Verzollungsleistungen; (siehe Ziff. 4.7.3.3.3)).

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

4.7.3.3.1 Umschliessung eines Gegenstands

Eine Umschliessung eines Gegenstands ist, gleichgültig wie hoch ihr Gebrauchswert sein mag, immer dann als Nebenleistung zum eingeführten Gegenstand anzusehen, wenn die Umschliessung für den verpackten Gegenstand üblich ist (siehe Publikation „Gebinde und Umschliessungen“ Form. 52.24).

Eine unübliche Umschliessung ist nicht als Nebenleistung, sondern als Teil einer Leistungskombination gemäss Ziffer 4.7.3.4 zu betrachten.

4.7.3.3.2 Zutat und Nebensache

Bei einer Zutat oder Nebensache ist ähnlich abzugrenzen wie bei einer Umschliessung eines Gegenstands. Von einer Nebenleistung wird ausgegangen, wenn es sich um eine übliche Zutat oder Nebensache handelt. Andernfalls liegt eine Leistungskombination gemäss Ziffer 4.7.3.4 vor.

4.7.3.3.3 Sonstige im Zusammenhang mit dem eingeführten Gegenstand erbrachte Leistungen

Bei den im Zusammenhang mit einem eingeführten Gegenstand erbrachten Leistungen, wie Befördern, Zollveranlagung, Einpflanzen und dergleichen, handelt es sich um übliche Nebenleistungen. Die Kosten dieser Leistungen teilen daher das steuerliche Schicksal des eingeführten Gegenstands.

4.7.3.4 Leitungskombinationen (Zusammenstellung von Gegenständen)

Bei einer Leistungskombination liegt eine Mehrheit von Leistungen (Gegenständen) vor, bei denen die Bestimmungen bezüglich Gesamtleistung gemäss Ziffer 4.7.3.2 und Haupt- und Nebenleistung gemäss Ziffer 4.7.3.3 nicht zutreffen.

Jede einzelne Leistung der Leistungskombination (Zusammenstellung von Gegenständen) bildet mehrwertsteuerrechtlich eine selbständige Einfuhr. Sofern die vereinigten Gegenstände einheitlich dem reduzierten oder dem Normalsatz unterliegen, bietet die Besteuerung der Kombination keine Schwierigkeiten. Umfasst jedoch die Kombination Gegenstände, die zum reduzierten und Normalsatz besteuerbar sind, ist jeder Gegenstand zu dem hiefür massgebenden Steuersatz zu besteuern (Ausnahmen siehe unten). Der ausländische Lieferant hat den Wert der einzelnen Gegenstände der Leistungskombination auf dem Wertnachweis (Rechnung usw.) getrennt auszuweisen.

Fehlt bei der Einfuhr der Leistungskombination eine Wertaufteilung oder bestehen Zweifel an deren Richtigkeit, wird das Gesamtentgelt zum Normalsatz besteuert.

Macht der zum reduzierten Satz besteuerbare Gegenstand mindestens 70% des Gesamtentgelts aus, kann das Gesamtentgelt ausnahmsweise zum reduzierten Satz besteuert werden, sofern der ausländische Lieferant den Wert der einzelnen Gegenstände der Leistungskombination auf dem Wertnachweis (Rechnung usw.) getrennt ausweist.

4.8 Steuerzahlung

Der Steueranspruch entsteht mit der Annahme der Zollanmeldung. Hinsichtlich der Zahlungsmodalitäten bestehen folgende Möglichkeiten:

- Die MWST auf Einfuhren von Gegenständen ist grundsätzlich nach den Bestimmungen des Zollrechts zu bezahlen, d.h. in amtlicher Währung und in bar.
- Wer bei der Oberzolldirektion unter Leistung einer Sicherheit in Form einer Generalbürgschaft, einer Hinterlage von Wertpapieren oder eines Bardepots ein Zollkonto ZAZ eröffnet hat, muss der Eidg. Zollverwaltung die MWST binnen 60 Tagen bezahlen. Diese Regelung gilt nicht für im Postverkehr von Amtes wegen veranlagten Sendungen und für Einfuhren, die mündlich zur Zollbehandlung angemeldet werden (z.B. Reiseverkehr).
- Steuerpflichtige im Inland, welchen von der Eidg. Steuerverwaltung bzw. der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein das Verlagerungsverfahren bewilligt worden ist, rechnen über die Einfuhr von Gegenständen mit der betreffenden Steuerverwaltung ab. Dieses Verfahren wird demjenigen zugestanden, der
  - im Inland als Steuerpflichtiger registriert ist und nach der effektiven Methode abrechnet,
  - regelmässig Gegenstände ein- und ausführt und
  - aus Ein- und Ausfuhren regelmässig Vorsteuerüberschüsse von mehr als Fr. 50'000.- ausweist.

4.9 Erstattung der Einfuhrsteuer wegen Wiederausfuhr

Wegen Wiederausfuhr von Gegenständen wird die bei der Einfuhr erhobene MWST erstattet, wenn die Voraussetzungen für den vollen Vorsteuerabzug fehlen. Ist dieser Abzug ausgeschlossen, erstattet die Eidg. Zollverwaltung die bei der Einfuhr erhobene MWST auf Gesuch hin, sofern

- die Gegenstände ohne vorherige Weiterlieferung und Ingebrauchnahme im Inland wieder ausgeführt werden (der Grund der Wiederausfuhr spielt keine Rolle) oder
- die Gegenstände im Inland zwar in Gebrauch genommen, aber wegen Rückgängigmachung jener Lieferung, die zur seinerzeitigen Einfuhr geführt hat, wieder ausgeführt werden.

Nebst diesen Voraussetzungen ist eine Erstattung der MWST auf der Einfuhr nur vorgesehen, wenn

- die Gegenstände innert fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die MWST erhoben worden ist, wieder ausgeführt werden;
- die Identität der wiederausgeführten Gegenstände mit den seinerzeit eingeführten Gegenständen nachgewiesen wird;
- sie mit einem Gesuch bei der Zollanmeldung zum Ausfuhrverfahren gestellt wird. Nachträgliche Rückerstattungsgesuche können berücksichtigt werden, wenn sie innert 60 Tagen seit der Zollanmeldung zum Ausfuhrverfahren schriftlich an die Zollkreisdirektion gerichtet werden, in deren Kreis die Wiederausfuhr erfolgt ist.

Im Einzelfall ist die Eidg. Zollverwaltung ermächtigt, die Erstattung von der ordnungsgemässen Anmeldung des Gegenstandes zur Einfuhr im Ausland abhängig zu machen. Dies soll verhindern, dass die Schweiz zur Drehscheibe illegaler Machenschaften wird.

4.10 Erlass der Einfuhrsteuer

Das MWSTG sieht den Erlass der MWST auf der Einfuhr von Gegenständen unter anderem vor, wenn der mit der Zollanmeldung Beauftragte (z.B. der Spediteur) die MWST wegen Zahlungsunfähigkeit des Importeurs nicht weiterbelasten kann und der Importeur im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung bei der Eidg. Steuerverwaltung bzw. bei der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen war.

Über den Erlass entscheidet die Oberzolldirektion. Er ist mit einem schriftlichen Gesuch geltend zu machen und mit den nötigen Nachweisen zu belegen. Die Frist für die Einreichung von Steuererlassgesuchen beträgt ein Jahr seit der Steuerfestsetzung, bei Veranlagungen mit bedingter Steuerpflicht ein Jahr vom Abschluss des gewählten Zollverfahrens an.

4.11 Beschwerdefristen und Beschwerdeinstanzen

4.11.1 Rückvergütung der Einfuhrsteuer

Eine zu viel erhobene oder nicht geschuldete MWST kann unter gewissen Voraussetzungen erstattet werden.

Die Eidg. Zollverwaltung darf die MWST jedoch nicht erstatten, wenn diese in der periodischen Steuerabrechnung mit der Eidg. Steuerverwaltung bzw. der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein vollumfänglich als Vorsteuer geltend gemacht werden kann.

Begehren um Erstattung zu viel erhobener oder nicht geschuldeter MWST können während fünf Jahren, gerechnet ab Ende des Kalenderjahres, in dem das Einfuhrdokument ausgestellt wurde, eingereicht werden.

4.11.2 Änderung von Einfuhrdokumenten, nicht die Steuerveranlagung betreffend

Innerhalb von 30 Tagen ab dem Zeitpunkt, in dem die eingeführten Gegenstände den Gewahrsam der Eidg. Zollverwaltung verlassen haben, kann die anmeldepflichtige Person bei der Zollstelle ein Gesuch um Änderung des Einfuhrdokuments einreichen (z.B. Änderung des Importeurs).

Nach Ablauf der 30-tägigen Frist wird die Eingabe als Beschwerde gegen die Einfuhrveranlagung betrachtet. Solche Eingaben sind innert 60 Tagen ab der Ausstellung des Einfuhrdokuments an die Zollkreisdirektion zu richten, in deren Kreis die Einfuhrveranlagung erfolgt ist. Sie sind zu belegen.

4.11.3 Änderung von Ausfuhrdokumenten

Wird eine Berichtigung von Ausfuhrdokumenten (z.B. Exporteur, Wert) innert 30 Tagen ab dem Zeitpunkt geltend gemacht, in dem der Gegenstand den Gewahrsam der Zollverwaltung verlassen hat, so ist die Eingabe bei der Zollstelle einzureichen, welche den ausgeführten Gegenstand veranlagt hat.

Nach Ablauf der 30-tägigen Frist wird die Eingabe als Beschwerde gegen die Ausfuhrveranlagung betrachtet. Solche Beschwerden sind innert 60 Tagen seit dem Ausstellen des Ausfuhrdokuments an die Zollkreisdirektion zu richten, in deren Kreis die Ausfuhrveranlagung erfolgt ist.

5 Vorsteuerabzug

Der Importeur, der im Inland als Steuerpflichtiger registriert ist, kann die auf dem eingeführten Gegenstand erhobene MWST in der periodischen Abrechnung mit der Eidg. Steuerverwaltung bzw. der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein als Vorsteuer anrechnen, sofern die Voraussetzungen von Artikel 38 ff MWSTG erfüllt sind. Dieser Anspruch entsteht am Ende der Abrechnungsperiode, in der die MWST festgesetzt wurde und die steuerpflichtige Person über das Original des Einfuhrdokuments verfügt.