

Ort der Lieferung und Importeur bei Einfuhren

Ausgabe 2010

Gültig ab 01.01.2010

Herausgeber:
Eidgenössische Zollverwaltung EZV
Oberzolldirektion
Monbijoustrasse 40
3003 Bern

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



INHALTSVERZEICHNIS

1	Allgemeines	3
1.1	Rechtliche Grundlage	3
1.1.1	Lieferung.....	3
1.1.2	Ort der Lieferung	3
1.1.3	Importeur	4
1.1.4	Massgebender Zeitpunkt für die Beurteilung.....	5
1.2	Abhol-, Versand- und Beförderungslieferung	5
2	Einfuhrbestimmungen bei werkvertraglichen Lieferungen und bei Ablieferung eines eingeführten Gegenstands nach Bearbeitung im Inland	5
2.1	Sachverhalt.....	5
2.2	Montage oder Einbau durch Lieferanten	6
2.2.1	Sachverhalt.....	6
2.2.2	Ausländischer Lieferant A ist im Inland als Steuerpflichtiger registriert	7
2.2.3	Ausländischer Lieferant A ist im Inland nicht als Steuerpflichtiger registriert; werkvertragliche Fahrnislieferung	8
2.2.4	Ausländischer Lieferant A ist im Inland nicht als Steuerpflichtiger registriert; baugewerbliche Lieferungen	9
2.3	Montage oder Einbau im Auftrag des Lieferanten durch ausländischen Dritten.....	10
2.3.1	Sachverhalt.....	10
2.3.2	Regelung Einfuhr.....	10
2.4	Montage oder Einbau im Auftrag des Lieferanten durch inländischen Dritten.....	11
2.4.1	Sachverhalt.....	11
2.4.2	Regelung Einfuhr.....	11
2.5	Schema zur Abklärung der Steuerbemessungsgrundlage und des Importeurs bei werkvertraglichen Lieferungen	12
3	Einfuhrbestimmungen bei anderen Lieferungen	13
3.1	Umsatzgeschäfte mit einem Lieferanten	13
3.1.1	Sachverhalt.....	13
3.1.2	Grundsatz	13
3.1.3	Ausnahme (Unterstellungserklärung; Art. 3 MWSTV).....	13
3.2	Umsatzgeschäfte mit zwei Lieferanten in der Reihe (Reihengeschäfte)	14
3.2.1	Sachverhalt.....	14
3.2.2	Grundsatz (Abnehmer C = Importeur).....	16
3.2.3	Ausnahme (Zwischenhändler B = Importeur; Art. 3 MWSTV)	16
3.2.4	Kein Reihengeschäft	17
3.3	Umsatzgeschäfte mit mehr als zwei Lieferanten in der Reihe (Reihengeschäfte).....	17
3.3.1	Sachverhalt.....	17
3.3.2	Grundsatz (Abnehmer E = Importeur).....	18
3.3.3	Ausnahme (Unterstellungserklärung, Zwischenhändler = Importeur; Art. 3 MWSTV)	18
3.3.4	Unterbrochenes Reihengeschäft.....	18
3.4	Schema zur Abklärung der zur Einfuhr führenden Lieferung	20

1 Allgemeines

1.1 Rechtliche Grundlage

1.1.1 Lieferung

Unter der Lieferung eines Gegenstandes versteht Artikel 3 Buchstabe d des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) nicht dessen Transport, sondern die nachfolgenden drei Vorgänge, sofern sie gegen Entgelt erbracht werden:

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

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

1.1.2 Ort der Lieferung

Artikel 7 MWSTG definiert den Ort der Lieferung. Absatz 1 Buchstabe a dieses Artikels legt den Ort der Lieferung bei Abhollieferungen und Buchstabe b denjenigen bei Versand- und Beförderungslieferungen fest. Bei Abhollieferungen liegt der Ort der Lieferung dort, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über ihn wirtschaftlich zu verfügen, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet. Bei Versand- und Beförderungslieferungen befindet sich der Ort der Lieferung dort, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer oder in dessen Auftrag zu einer Drittperson beginnt.

Bei der Lieferung von Elektrizität und Erdgas in Leitungen befindet sich der Ort der Lieferung dort, wo der Empfänger der Lieferung den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Lieferung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte der Wohnort oder der Ort, von dem aus er tätig wird.

Beim Transport von Gegenständen einer Lieferung vom Ausland ins Inland (ausgenommen Elektrizität und Erdgas in Leitungen) befindet sich der Ort der Lieferung somit am Ort des Transportbeginns, d.h. im Ausland, sofern der Gegenstand vom Lieferanten vor Ablieferung an den Abnehmer im Inland nicht noch montiert, eingebaut oder bearbeitet wird. Dieser Ort der Lieferung gilt für alle Lieferungen, die mit diesem Transport gleichzeitig ausgelöst werden. Werden mit einem Transport vom Ausland ins Inland mehrere Lieferungen ausgelöst, so liegt der Ort der Lieferung für all diese Lieferungen im Ausland (Ausnahme: Einfuhr durch einen Lieferanten mit Unterstellungserklärung im eigenen Namen, was zur Verschiebung des Lieferortes ins Inland führt). Eine erneute Bestimmung des Orts der Lieferung ist erst wieder nötig, wenn nach Erfüllung des Beförderungsauftrags vom Ausland ins Inland eine weitere Lieferung stattfindet.

Der Ort der Lieferung befindet sich hingegen im Inland, wenn der ausländische Lieferant unter Verwendung eines eingeführten Gegenstands eine werkvertragliche Lieferung im Inland ausführt, oder einen solchen eingeführten Gegenstand erst nach Abschluss von im Inland daran ausgeführten Arbeiten seinem Abnehmer abgeliefert. In beiden Fällen führt ein ausländischer Lieferant einen Gegenstand ein, welcher von ihm selbst oder von einem durch ihn beauftragten Dritten im

Inland bearbeitet wird. Die Ablieferung des Werks oder des Gegenstands erfolgt erst nach dessen Fertigstellung im Inland, weshalb sich der Ort der Lieferung im Inland befindet.

Der Ort der Lieferung liegt ebenfalls im Inland, wenn sich der Gegenstand aus dem Ausland im Rahmen eines Zollverfahrens mit Zollüberwachung (z.B. Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung) oder durch Einlagerung in ein Zollfreilager bzw. Überführung in ein Zolllagerverfahren im Inland befindet und bei Auslagerung resp. bei Abschluss des Zollverfahrens mit Zollüberwachung einem Abnehmer geliefert wird.

Liegt bei der Lieferung eines Gegenstandes der Ort der Lieferung im Ausland, so wird diese Lieferung nur dann von der Einfuhrsteuer erfasst, wenn der Gegenstand der Lieferung über die Zollgrenze ins Inland verbracht wird. Zuständig für die Besteuerung ist die Eidg. Zollverwaltung.

Lieferungen, bei denen sich der Ort der Lieferung im Inland befindet, unterliegen grundsätzlich der Inlandsteuer. Die Besteuerung fällt somit in den Zuständigkeitsbereich der Eidg. Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein. Von diesem Grundsatz abweichend fällt die Besteuerung einer derartigen Lieferung in den Zuständigkeitsbereich der Eidg. Zollverwaltung, wenn ein ausländischer Lieferant, der im Inland nicht als Steuerpflichtiger eingetragen ist, unter Verwendung eines in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten Gegenstands eine werkvertragliche Lieferung im Inland ausführt, oder einen solchen Gegenstand erst nach Abschluss von im Inland daran ausgeführten Arbeiten seinem Abnehmer abliefert.

Die Eidg. Zollverwaltung besteuert auch dann eine Lieferung im Inland, wenn sich der Gegenstand aus dem Ausland im Rahmen eines Zollverfahrens mit Zollüberwachung (z.B. Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung) oder durch Einlagerung in ein Zollfreilager bzw. Überführung in ein Zolllagerverfahren im Inland befindet und bei Auslagerung resp. bei Abschluss des Zollverfahrens mit Zollüberwachung durch Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr einem Abnehmer im Inland geliefert wird. Derartige Inlandlieferungen von Gegenständen unter Zollüberwachung sind von der Inlandsteuer befreit (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG). Damit wird die gleichzeitige Besteuerung solcher Inlandlieferungen durch Einfuhr- und Inlandsteuer vermieden, was notwendig ist, wenn die Inlandlieferung durch eine Person ausgeführt wird, die im Register der Steuerpflichtigen eingetragen ist.

1.1.3 Importeur

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

- Der Einfuhr liegt eine Lieferung zu Grunde

Führt eine Lieferung zur Einfuhr, so ist grundsätzlich der Lieferungsempfänger als Importeur in der Zollanmeldung aufzuführen. Lieferungsempfänger ist derjenige, zu dem der Gegenstand im Zeitpunkt, in dem die Einfuhrsteuerschuld nach Artikel 56 MWSTG entsteht, zu befördern ist (Käufer, Mieter, Leasingnehmer). Die Einfuhrsteuerschuld entsteht bei ordnungsgemässer Zollanmeldung im Zeitpunkt, in dem die Zollstelle die Zollanmeldung annimmt (für die Zeitpunkte bei Annahme der Zollanmeldung vor Verbringen der Ware ins Zollgebiet und bei unterlassener Zollanmeldung siehe Art. 56 MWSTG in Verbindung mit Art. 69 ZG). Dieser Grundsatz gilt auch, wenn mit der Beförderung des Gegenstands zum Abnehmer mehrere Lieferungen ausgeführt werden (Reihengeschäfte).

Ausnahmen zu diesem Grundsatz sind zu beachten, wenn der Lieferant eine von der Eidg. Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein bewilligte Unterstellungserklärung besitzt oder wenn der ausländische Lieferant unter Verwendung eines eingeführten Gegenstands eine werkvertragliche Lieferung im Inland ausführt resp. einen solchen eingeführten Gegenstand seinem Abnehmer erst nach Abschluss von im Inland daran ausgeführten Arbeiten abliefert. Hierzu sind die entsprechenden Ziffern zu beachten, welche die Einfuhrbestimmungen bei derartigen Geschäften näher erläutern.

- Der Einfuhr liegt keine Lieferung zu Grunde

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

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

1.1.4 Massgebender Zeitpunkt für die Beurteilung

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

1.2 Abhol-, Versand- und Beförderungslieferung

Bei Ziffer 1.1.2 werden die Begriffe Abhol-, Versand- und Beförderungslieferung verwendet. Die einzelnen Lieferungen lassen sich wie folgt umschreiben:

- Eine Abhollieferung liegt vor, wenn ein Abnehmer
 - den Gegenstand bei einem Lieferanten selbst abholt oder
 - einem unabhängigen Dritten (z.B. Spediteur oder Transporteur) den Auftrag erteilt, den Gegenstand bei einem Lieferanten abzuholen.
- Eine Beförderungslieferung liegt vor, wenn ein Lieferant den Gegenstand selbst zu einem Abnehmer befördert.
- Eine Versandlieferung liegt vor, wenn ein Lieferant einen unabhängigen Dritten (z.B. Spediteur oder Transporteur) beauftragt, den Gegenstand zu einem Abnehmer zu transportieren.

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

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

2 Einfuhrbestimmungen bei werkvertraglichen Lieferungen und bei Ablieferung eines eingeführten Gegenstands nach Bearbeitung im Inland

2.1 Sachverhalt

Ein ausländischer Lieferant schliesst mit seinem inländischen Abnehmer einen Werkvertrag ab. Dieser beinhaltet die Montage, den Einbau oder die Bearbeitung eines eingeführten Gegenstands und seine Ablieferung im Inland. Der Lieferant führt somit mit dem eingeführten Gegenstand eine werkvertragliche Lieferung im Inland aus (Ablieferung einer eingebauten Küche, Übergabe eines zusammengebauten Fertighauses usw.). Denkbar ist auch, dass der ausländische Lieferant einen Gegenstand ins Inland verbringt, daran Arbeiten im Sinne von Artikel 3 Buchsta-

be d Ziffer 2 MWSTG ausführt und den Gegenstand nach Abschluss der Arbeiten dem Abnehmer im Inland abgeliefert, ohne dass dieser Vorgang obligationenrechtlich als Erfüllung eines Werkvertrags gilt. Als Arbeiten im Sinne von Artikel 3 Buchstabe d Ziffer 2 MWSTG gelten alle Arten von Arbeiten an einem Gegenstand, auch wenn dieser dadurch nicht verändert, sondern bloss geprüft, geeicht, reguliert, in der Funktion kontrolliert oder in anderer Weise behandelt wird. Ob der ausländische Lieferant diese Leistungen bei seinem inländischen Abnehmer oder in dessen Auftrag bei einem Dritten erbringt, macht keinen Unterschied. Der Gegenstand kann somit an die Adresse seines Abnehmers eingehen oder an diejenige eines Dritten.

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

Bezüglich Abwicklung werkvertraglicher Lieferungen bestehen folgende Möglichkeiten:

- Der ausländische Lieferant erstellt das Werk selbst, nachdem er den Gegenstand ins Inland verbracht hat oder durch einen Dritten (Spediteur, Transporteur, ausländischer Hersteller/Händler, bei dem er den Gegenstand erworben hat) dorthin verbringen liess (siehe Ziff. 2.2);
- Der ausländische Lieferant lässt das Werk durch einen ausländischen Dritten erstellen, nachdem er den Gegenstand ins Inland verbracht hat oder durch einen Dritten (Spediteur, Transporteur, ausländischer Hersteller/Händler, bei dem er den Gegenstand erworben hat) dorthin verbringen liess (siehe Ziff. 2.3);
- Der ausländische Lieferant lässt das Werk durch einen inländischen Dritten erstellen, nachdem er den Gegenstand ins Inland verbracht hat oder durch einen Dritten (Spediteur, Transporteur, ausländischer Hersteller/Händler, bei dem er den Gegenstand erworben hat) dorthin verbringen liess (siehe Ziff. 2.4).

Die gleichen drei Varianten sind denkbar, wenn ein eingeführter Gegenstand nach Bearbeitung im Inland abgeliefert wird, ohne dass obligationenrechtlich eine werkvertragliche Lieferung vorliegt. In solchen Fällen führt der ausländische Lieferant am eingeführten Gegenstand im Inland vor Ablieferung an den Abnehmer ebenfalls Arbeiten irgendwelcher Art aus oder lässt solche Arbeiten durch in- oder ausländische Dritte ausführen.

Da der ausländische Lieferant eine Lieferung im Inland ausführt, kann das seine Steuerpflicht im Inland begründen. Für nähere Auskünfte darüber hat er sich je nach Ort der Ablieferung an die Eidg. Steuerverwaltung oder die Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein zu wenden.

In diesem Zusammenhang wird auch auf die Publikation 52.02 „Werkvertragliche Lieferungen“ verwiesen.

2.2 Montage oder Einbau durch Lieferanten

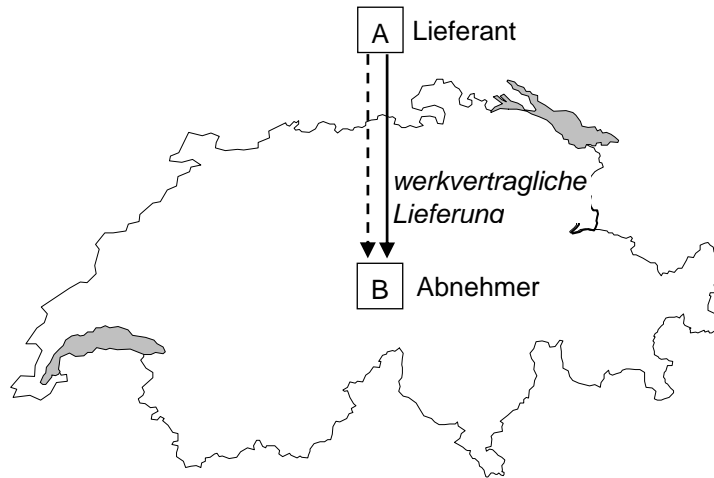
2.2.1 Sachverhalt

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

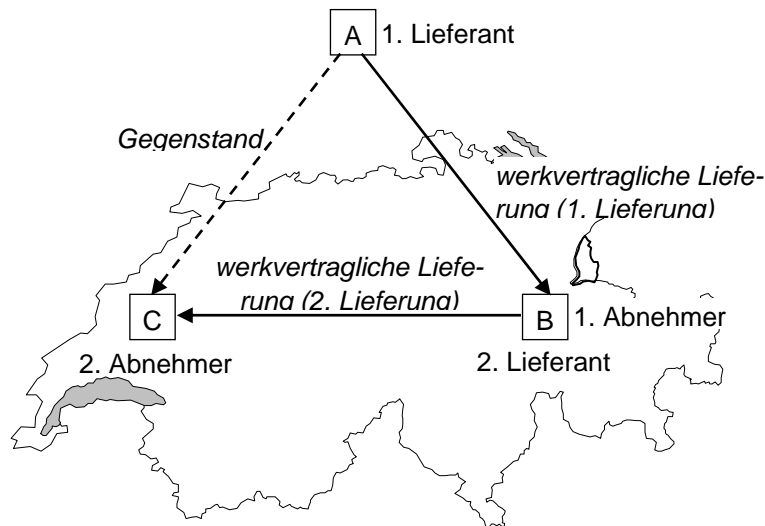
Der ausländische Lieferant A führt eine werkvertragliche Lieferung im Inland aus. Zur Einfuhr des Gegenstands führt sowohl bei Grafik 1 als auch bei Grafik 2 das Geschäft zwischen dem ausländ-

dischen Lieferanten A und seinem inländischen Abnehmer B. Bei Grafik 2 gilt dasselbe, wenn B im Ausland domiziliert ist.

Grafik 1



Grafik 2



2.2.2 Ausländischer Lieferant A ist im Inland als Steuerpflichtiger registriert

Die Einfuhrsteuer bemisst sich vom Marktwert des Gegenstands am Bestimmungsort im Inland. Dieser Marktwert entspricht dem Verkaufspreis, den der ausländische Lieferant A dem Abnehmer B für den Gegenstand (ohne Montage- / Einbaukosten) berechnet, einschliesslich der Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland.

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

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

Als Gegenstand einer Fahrnislieferung ist jede Lieferung anzusehen, die nicht eine Liegenschaft oder ein in das Grundbuch als Grundstück aufgenommenes Recht zum Inhalt hat (Art. 187 – 215 OR). Bei einer werkvertraglichen Fahrnislieferung wird nach Abschluss der Montage, des Einbaus oder der Bearbeitung ein Fahrnisgegenstand (= bewegliche Sache) abgeliefert. Als Beispiele sind zu nennen: Maschinen, Maschinenanlagen, Geräte, Apparate, Zelte usw.

Bezüglich Steuerbemessungsgrundlage gilt folgende Regelung:

- Abnehmer B ist im Inland als Steuerpflichtiger registriert und berechtigt, die Einfuhrsteuer auf dem abgelieferten Fahrnisgegenstand in der periodischen Abrechnung mit der Eidg. Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein vollumfänglich als Vorsteuer geltend zu machen; Höhe der Montage- / Einbaukosten bei der Einfuhr des Gegenstands unbekannt

Die Einfuhrsteuer bemisst sich vom Marktwert des Gegenstands am Bestimmungsort im Inland. Dieser Marktwert entspricht dem Verkaufspreis, den der ausländische Lieferant A dem Abnehmer B für den Gegenstand (ohne Montage- / Einbaukosten) berechnet, einschliesslich der Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland. Diese dem verminderten Steuerrisiko Rechnung tragende Praxis wurde aus verwaltungsökonomischen Gründen getroffen.

- Abnehmer B ist im Inland als Steuerpflichtiger registriert und berechtigt, die Einfuhrsteuer auf dem abgelieferten Fahrnisgegenstand in der periodischen Abrechnung mit der Eidg. Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein vollumfänglich als Vorsteuer geltend zu machen; Höhe der Montage- / Einbaukosten bei der Einfuhr des Gegenstands bekannt

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

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

- Abnehmer B ist im Inland nicht als Steuerpflichtiger registriert oder aber registriert, jedoch nicht berechtigt, die Einfuhrsteuer auf dem abgelieferten Fahrnisgegenstand in der periodischen Abrechnung mit der Eidg. Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein als Vorsteuer geltend zu machen (z.B. wegen Abrechnung nach der Methode Pauschal- oder Saldosteuersatz), oder nur teilweise dazu berechtigt

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

Importeur des Gegenstands ist der ausländische Lieferant A per Adresse jener Person, bei welcher der Gegenstand eingebaut wird (Grafik 1 = B / Grafik 2 = C; z.B. Export GmbH, Berlin, per

Adresse Handels AG, Basel). Als Empfänger ist auf der Zollanmeldung der Abnehmer B (Grafiken 1 und 2) aufzuführen.

2.2.4 Ausländischer Lieferant A ist im Inland nicht als Steuerpflichtiger registriert; baugewerbliche Lieferungen

Als baugewerbliche Lieferungen gelten Leistungen, die ein in das Grundbuch als Grundstück aufgenommenes Recht zum Gegenstand haben (Art. 216 – 221 OR). Die Bestandteile einer Sache werden gleich behandelt wie das Ganze, zu dem sie gehören. Als Beispiele sind zu nennen: Arbeiten an Strassen, Brücken, Rohrleitungen und Häusern (Gipserarbeiten, Schreinerarbeiten, Malerarbeiten, Spenglerarbeiten, Schlosserarbeiten, elektrische Installationen, Sanitäranlagen, Kücheneinrichtungen, Ventilationsanlagen, Bühneneinrichtungen, usw.). Obwohl im Zeitpunkt der Einfuhr ein beweglicher Gegenstand vorliegt, wird dieser bei einer baugewerblichen Lieferung nach Abschluss der Montage oder des Einbaus zum Bestandteil eines Grundstücks oder Bauwerks resp. zum Bestandteil eines Teils eines Grundstücks oder Bauwerks. Bei der Einfuhr ist daher nicht massgebend, welche Art Gegenstand in den zollrechtlich freien Verkehr überführt wird, sondern was nach Abschluss der Arbeiten im Inland dem Abnehmer abgeliefert wird. Wird nach Abschluss der Arbeiten im Inland ein beweglicher Gegenstand abgeliefert, liegt eine werkvertragliche Fahrnislieferung vor. Hat der eingeführte Gegenstand nach Abschluss der Arbeiten im Inland Eingang in ein Grundstück (z.B. Boden, Strasse) oder in einen Teil eines Grundstücks (z.B. Gebäude, Dauerbaute) gefunden und handelt es sich beim eingebauten Gegenstand um einen solchen, der üblicherweise zu einem Grundstück, Gebäude oder Teil davon gehört (z.B. Fenster, Türen, Einbauküchen bei Gebäuden), so liegt eine baugewerbliche Lieferung vor. Keine baugewerbliche Lieferung liegt vor, wenn beispielsweise eine Maschinenanlage am Produktionsstandort mit dem Boden fest verbunden wird, da es sich hierbei nicht um einen Gegenstand handelt, der üblicherweise zu einem Grundstück oder Teil davon gehört.

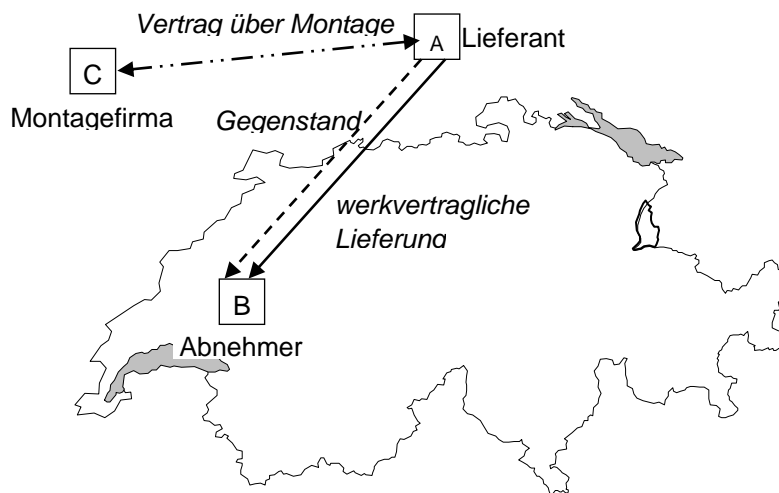
Die Einfuhrsteuer bemisst sich vom Entgelt für die Gesamtleistung am Bestimmungsort im Inland. Als Entgelt für die Gesamtleistung gilt, was der Abnehmer B dem ausländischen Lieferanten A für die baugewerbliche Lieferung entrichtet (Kosten des eingeführten Gegenstands und Montage- / Einbaukosten, einschliesslich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

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

2.3 Montage oder Einbau im Auftrag des Lieferanten durch ausländischen Dritten

2.3.1 Sachverhalt

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



2.3.2 Regelung Einfuhr

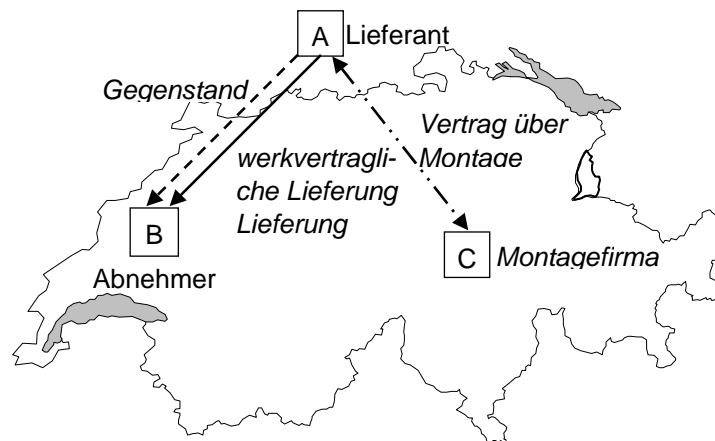
Der ausländische Lieferant A führt eine werkvertragliche Lieferung im Inland aus, weil er mit dem Abnehmer B einen Werkvertrag abgeschlossen hat. Dass er zur Erfüllung dieses Auftrags die ausländische Firma C mit der Montage beauftragt hat, spielt keine Rolle. Zur Einfuhr des Gegenstands führt das Geschäft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

Bezüglich Steuerbemessungsgrundlage, Importeur und Empfänger wird auf die Ziffer 2.2 verwiesen.

2.4 Montage oder Einbau im Auftrag des Lieferanten durch inländischen Dritten

2.4.1 Sachverhalt

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

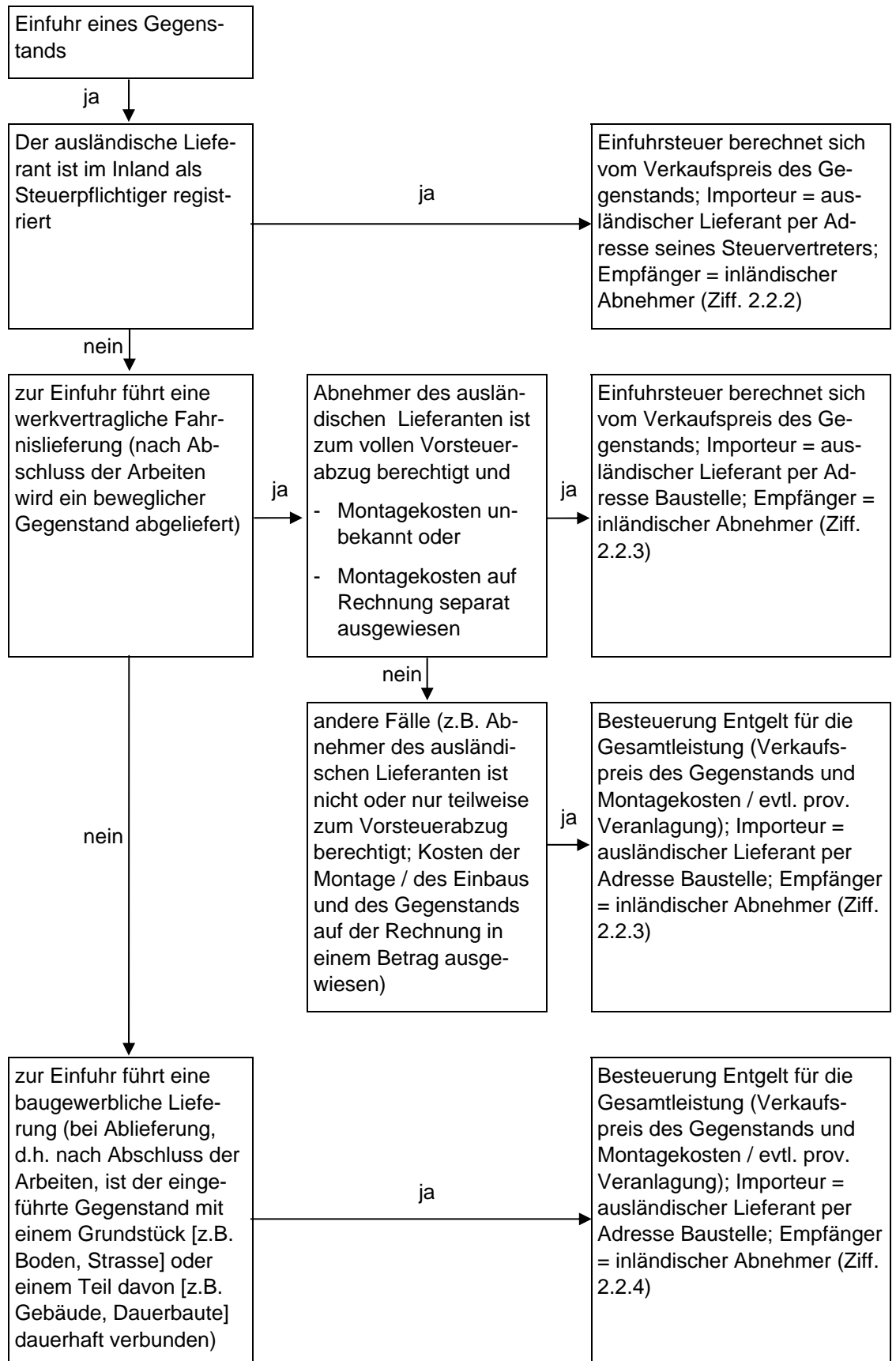


2.4.2 Regelung Einfuhr

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

Bezüglich Steuerbemessungsgrundlage, Importeur und Empfänger wird auf die Ziffer 2.2 verwiesen.

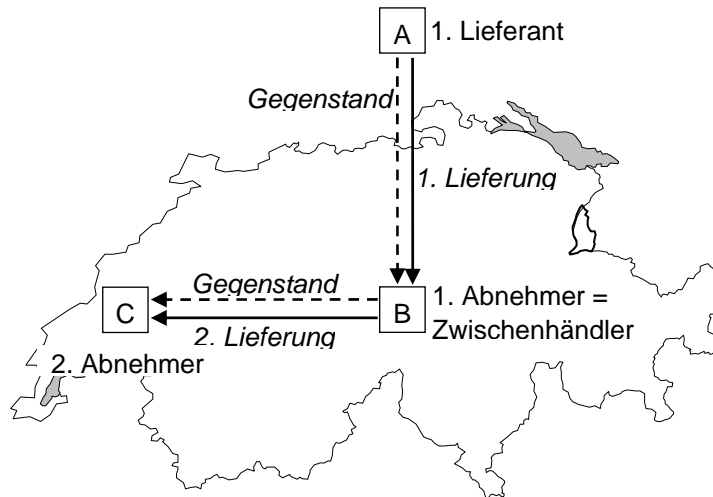
2.5 Schema zur Abklärung der Steuerbemessungsgrundlage und des Importeurs bei werkvertraglichen Lieferungen



3 Einfuhrbestimmungen bei anderen Lieferungen

3.1 Umsatzgeschäfte mit einem Lieferanten

3.1.1 Sachverhalt



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

In der Folge befördert oder versendet der Zwischenhändler B den Gegenstand zum Abnehmer C oder er wird vom Abnehmer C beim Zwischenhändler B abgeholt. Wird dieser Transport durch einen Dritten ausgeführt, liegt ihm ein neuer Speditions- oder Frachtauftrag zugrunde, welcher dem grenzüberschreitenden folgt.

3.1.2 Grundsatz

Zur Einfuhr führt das Geschäft zwischen dem ausländischen Lieferanten A und dem Abnehmer B (1. Lieferung; Ort der Lieferung im Ausland). Letzterer ist auf der Zollanmeldung als Importeur und Empfänger aufzuführen. Der Zwischenhändler B führt eine Lieferung mit neuem Ort der Lieferung im Inland aus (2. Lieferung). Er hat seine Inlandlieferung bei der Eidg. Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein zu versteuern. Die im Zusammenhang mit dieser Inlandlieferung durch einen Dritten ausgeführte Transportleistung unterliegt ebenfalls der Inlandsteuer.

Die Einfuhrsteuer bemisst sich vom Entgelt am Bestimmungsort im Inland, das der Abnehmer B seinem Lieferanten A zu entrichten hat (Rechnung von A an B).

3.1.3 Ausnahme (Unterstellungserklärung; Art. 3 MWSTV)

Ein ausländischer Lieferant A, der im Inland als Steuerpflichtiger registriert ist, kann über diese Lieferungen mit der Eidg. Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein freiwillig abrechnen. Dieses vereinfachte Verfahren für eingeführte Gegenstände setzt jedoch eine Bewilligung (sog. Unterstellungserklärung) der Eidg. Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein voraus. Wird einem ausländischen Lieferanten dieses Verfahren zugestanden und führt zur Einfuhr eine Beförderungs- oder Versandlieferung

(siehe Ziff. 1.2), was nach den genannten Steuerverwaltungen Voraussetzung für die Verlegung des Ortes der Lieferung ins Inland ist, hat dies folgende Konsequenzen:

- Für die Lieferung des Lieferanten A an seinen Abnehmer B verlagert sich der Ort der Lieferung ins Inland;
- auf der Zollanmeldung ist als Importeur der ausländische Lieferant A per Adresse seines inländischen Steuervertreeters und als Empfänger der Abnehmer B aufzuführen, an den der Gegenstand eingeht;
- bei der Einfuhr des Gegenstands ermittelt sich die Steuerbemessungsgrundlage aufgrund des Entgelts am Bestimmungsort im Inland, das der Abnehmer B seinem Lieferanten A zu entrichten hat (Rechnung von A an B);
- der ausländische Lieferant A kann die von der Eidg. Zollverwaltung erhobene Einfuhrsteuer in der periodischen Abrechnung mit der Eidg. Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein als Vorsteuer geltend machen, sofern die Voraussetzungen der Artikel 28 ff. MWSTG erfüllt sind;
- der ausländische Lieferant A muss die Lieferung, welche er mit dem ins Inland eingeführten Gegenstand tätigt, bei der Eidg. Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein versteuern, weshalb er die Inlandsteuer auf der Rechnung an den Abnehmer B offen überwälzen darf.

Dem Inhaber einer bewilligten Unterstellungserklärung steht es frei, dieses vereinfachte Verfahren bei jeder konkreten Einfuhr aufgrund einer Beförderungs- oder Versandlieferung anzuwenden oder nicht. Will der Lieferant A bei einer Beförderungs- oder Versandlieferung seine von der Eidg. Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein bewilligte Unterstellungserklärung nicht anwenden, so muss er diesen Verzicht in der Rechnung an seinen Abnehmer B vermerken. Der Verzicht hat zur Folge, dass der Ort der Lieferung im Ausland verbleibt. Importeur ist in solchen Fällen der Abnehmer B und bei der Einfuhr zu versteuern ist das Entgelt am Bestimmungsort im Inland, das der Abnehmer B seinem Lieferanten A zu entrichten hat (Rechnung von A an B). Es gelten die gleichen Bestimmungen wie für Lieferanten ohne Unterstellungserklärung.

Die Zollstellen beachten somit folgenden Grundsatz: Ist der Lieferant A im Besitz einer bewilligten Unterstellungserklärung und enthält die im Zeitpunkt der Einfuhr vorzulegende Rechnung an seinen Abnehmer B keinen Vermerk zum Verzicht auf Anwendung der Unterstellungserklärung, so muss der Lieferant A die Unterstellungserklärung anwenden und die Einfuhr im eigenen Namen vornehmen (Importeur = Lieferant A), sofern eine Beförderungs- oder Versandlieferung zur Einfuhr des Gegenstands führt.

Gemäss der Eidg. Steuerverwaltung und der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein wird der Ort der Lieferung nicht ins Inland verlegt, wenn der Abnehmer B den Gegenstand der Lieferung beim Lieferanten A selbst abholt oder durch einen Dritten (z.B. Spediteur) dort abholen lässt.

3.2 Umsatzgeschäfte mit zwei Lieferanten in der Reihe (Reihengeschäfte)

3.2.1 Sachverhalt

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

- dass der letzte inländische Abnehmer in der Reihe (C in den Grafiken 1 und 2) den Gegenstand der Lieferung beim ersten ausländischen Lieferanten in der Reihe (A in allen Grafiken) abholt oder durch einen Dritten (Spediteur, Transporteur) dort abholen lässt (Abhollieferung) oder

- dass der erste ausländische Lieferant in der Reihe (A in allen Grafiken) den Gegenstand der Lieferung zum letzten inländischen Abnehmer in der Reihe (C in den Grafiken 1 und 2) befördert oder versendet (Beförderungs- oder Versandlieferung).

In diesem Zusammenhang ist auch auf Geschäfte hinzuweisen, wo mehrere Lieferanten über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschliessen und diese dadurch erfüllt werden, dass:

- der in- oder ausländische Zwischenhändler B den Gegenstand der Lieferung vom ausländischen Lieferanten A zum Abnehmer C befördert oder durch einen Dritten (z.B. Spediteur, Transporteur) dorthin transportieren lässt (Grafik 1 und 2).

Bei solchen Reihengeschäften wird wie folgt unterschieden:

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

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

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

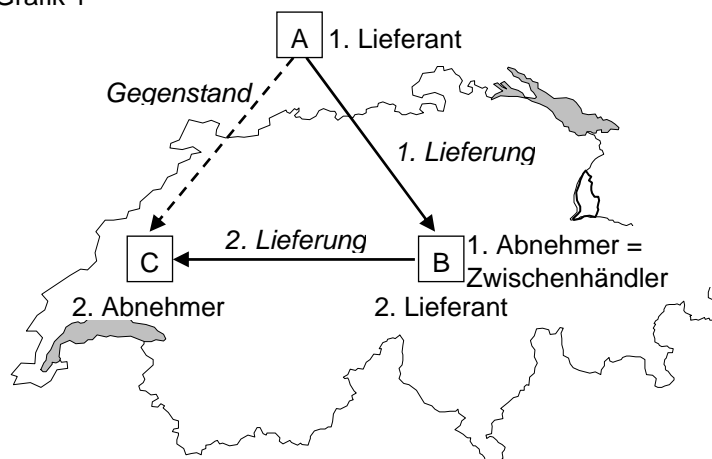
Der Abnehmer C kann den Gegenstand der Lieferung auch selbst beim ausländischen Lieferanten A abholen oder durch einen Dritten (z.B. Spediteur oder Transporteur) dort abholen lassen (Abhollieferung).

Gleich wie diese Reihengeschäfte wird folgende Geschäftsabwicklung behandelt:

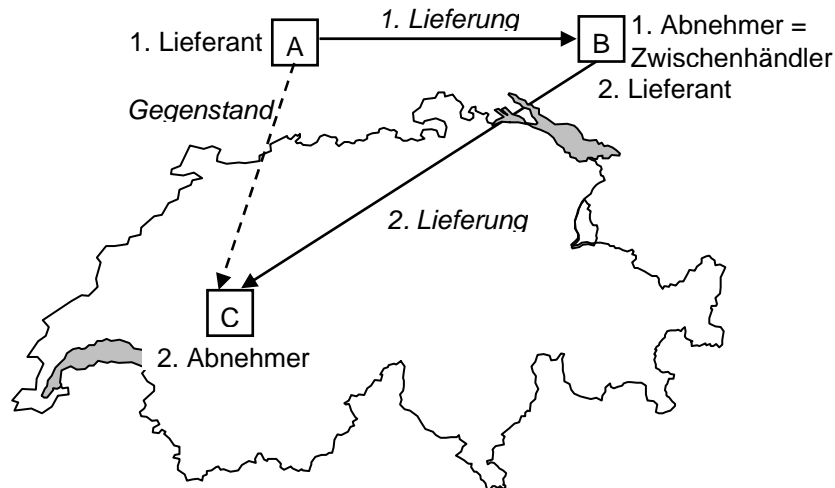
- Fall 3: Versand- oder Beförderungslieferung des Zwischenhändlers B (Grafik 1 und 2)

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

Grafik 1



Grafik 2



3.2.2 Grundsatz (Abnehmer C = Importeur)

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

Bei der Einfuhr des Gegenstands berechnet sich die Einfuhrsteuer vom Entgelt am Bestimmungsort im Inland, das der Abnehmer C dem Zwischenhändler B zu entrichten hat (Rechnung von B an C). Ob der Zwischenhändler B im In- oder Ausland domiziliert ist, spielt keine Rolle.

3.2.3 Ausnahme (Unterstellungserklärung, Zwischenhändler B = Importeur; Art. 3 MWSTV)

Ein Zwischenhändler B kann über seine Lieferung an den Abnehmer C (2. Lieferung auf den Grafiken 1 und 2) freiwillig mit der Eidg. Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein abrechnen, sofern er als Steuerpflichtiger registriert ist. Dieses vereinfachte Verfahren für eingeführte Gegenstände setzt jedoch eine Bewilligung (sog. Unterstellungserklärung) der Eidg. Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein voraus. Wird einem Zwischenhändler B dieses Verfahren zugestanden und führt zur Einfuhr eine Beförderungs- oder Versandlieferung (siehe Ziff. 1.2), was nach den genannten Steuerverwaltungen Voraussetzung für die Verlegung des Ortes der Lieferung ins Inland ist, hat das folgende Konsequenzen:

- für die Lieferung des Zwischenhändlers B an seinen Abnehmer C verlagert sich der Ort der Lieferung ins Inland;
- auf der Zollanmeldung ist als Importeur der Zwischenhändler B und als Empfänger der Abnehmer C aufzuführen, an den der Gegenstand eingeht;
- bei der Einfuhr des Gegenstands ermittelt sich die Steuerbemessungsgrundlage aufgrund des Entgelts am Bestimmungsort im Inland, das der Zwischenhändler B dem ausländischen Lieferanten A zu entrichten hat;
- der Zwischenhändler B kann die von der Eidg. Zollverwaltung erhobene Einfuhrsteuer in der periodischen Abrechnung mit der Eidg. Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein als Vorsteuer geltend machen, sofern die Voraussetzungen der Artikel 28 ff. MWSTG erfüllt sind;

- der Zwischenhändler B und die allenfalls nachfolgenden Lieferanten in der Reihe müssen alle Lieferungen, welche sie mit dem ins Zollinland eingeführten Gegenstand tätigen, bei der Eidg. Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein versteuern, da sich der Ort der Lieferung nicht nur für die Lieferung des Zwischenhändlers B ins Inland verlagert, sondern auch für allfällige Lieferungen der nachfolgenden Lieferanten in der Reihe.

Dem Inhaber einer bewilligten Unterstellungserklärung steht es frei, dieses vereinfachte Verfahren bei jeder konkreten Einfuhr aufgrund einer Beförderungs- oder Versandlieferung anzuwenden oder nicht. Will der Zwischenhändler B bei einer Beförderungs- oder Versandlieferung seine von der Eidg. Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein bewilligte Unterstellungserklärung nicht anwenden, so muss er diesen Verzicht in der Rechnung an seinen Abnehmer C vermerken. Der Verzicht hat zur Folge, dass der Ort der Lieferung im Ausland verbleibt. Importeur ist in solchen Fällen der Abnehmer C und bei der Einfuhr zu versteuern ist das Entgelt am Bestimmungsort im Inland, das der Abnehmer C seinem Zwischenhändler B zu entrichten hat (Rechnung von B an C). Es gelten die gleichen Bestimmungen wie für Lieferanten ohne Unterstellungserklärung.

Die Zollstellen beachten somit folgenden Grundsatz: Ist der Zwischenhändler B im Besitz einer bewilligten Unterstellungserklärung und liegt im Zeitpunkt der Einfuhr die auf ihn lautende Rechnung des Lieferanten A vor, so muss er die Unterstellungserklärung anwenden und die Einfuhr im eigenen Namen vornehmen (Importeur = Zwischenhändler B), sofern eine Beförderungs- oder Versandlieferung zur Einfuhr des Gegenstands führt. Der Verzicht auf Anwendung der Unterstellungserklärung ist bei einer Beförderungs- oder Versandlieferung nur möglich, wenn der Zollstelle eine Rechnung des Zwischenhändlers B an den Abnehmer C vorgelegt wird, worin der Zwischenhändler B darauf hinweist, dass er auf Anwendung der Unterstellungserklärung verzichtet.

Gemäss der Eidg. Steuerverwaltung und der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein wird der Ort der Lieferung nicht ins Inland verlegt, wenn der Abnehmer C den Gegenstand der Lieferung beim Lieferanten A selbst abholt oder durch einen Dritten (z.B. Spediteur) dort abholen lässt.

3.2.4 Kein Reihengeschäft

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

Das Geschäft zwischen dem ausländischen Lieferanten A und seinem Abnehmer B führt zur Einfuhr des Gegenstands. B ist folglich auf der Zollanmeldung als Importeur und C als Empfänger aufzuführen.

Die Einfuhrsteuer bemisst sich vom Entgelt am Bestimmungsort im Inland, das der Abnehmer B seinem ausländischen Lieferanten A zu entrichten hat (Rechnung von A an B).

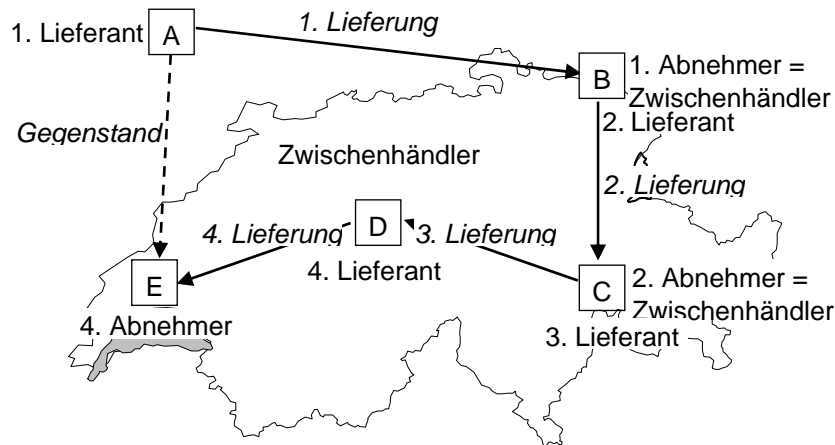
3.3 Umsatzgeschäfte mit mehr als zwei Lieferanten in der Reihe (Reihengeschäfte)

3.3.1 Sachverhalt

Bei einem Reihengeschäft mit beispielsweise vier Lieferanten in der Reihe (A, B, C, D) befördert der ausländische Lieferant A einen Gegenstand selbst zum Abnehmer E (letzter Abnehmer in der Reihe; Beförderungslieferung) oder er lässt diesen durch einen unabhängigen Dritten (Spediteur oder Transporteur) zum Abnehmer E versenden (Versandlieferung). Der ausländische Lieferant kann den Gegenstand der Lieferung auch eine gewisse Strecke selbst befördern und ihn später

zum Weiterversand einem Dritten (z.B. Spediteur oder Transporteur) übergeben. Der Abnehmer E, an den der Dritte den Gegenstand zu versenden hat, steht zu Beginn der Beförderung fest.

Der Abnehmer E (letzter Abnehmer in der Reihe) kann den Gegenstand der Lieferung auch selbst beim ausländischen Lieferanten A abholen oder durch einen unabhängigen Dritten (Spediteur oder Transporteur) dort abholen lassen (Abholllieferung).



3.3.2 Grundsatz (Abnehmer E = Importeur)

Die Zwischenhändler B, C und D führen Lieferungen im Ausland aus (2., 3. und 4. Lieferung), welche nicht der Inlandsteuer unterliegen. Daher führt die Lieferung zwischen dem Zwischenhändler D und dem Abnehmer E zur Einfuhr des Gegenstands. Letzterer ist daher auf der Zollanmeldung als Importeur und Empfänger aufzuführen.

Bei der Einfuhr des Gegenstands bemisst sich die Einfuhrsteuer vom Entgelt am Bestimmungsort im Inland, das der Abnehmer E dem Zwischenhändler D zu entrichten hat (Rechnung von D an E). Ob ein Zwischenhändler im In- oder Ausland domiziliert ist, spielt keine Rolle.

3.3.3 Ausnahme (Unterstellungserklärung, Zwischenhändler = Importeur; Art. 3 MWSTV)

Ein Zwischenhändler kann über seine Lieferung an seinen Abnehmer (2., 3. und 4. Lieferung) freiwillig mit der Eidg. Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein abrechnen, sofern er als Steuerpflichtiger registriert ist. Dieses vereinfachte Verfahren für eingeführte Gegenstände setzt jedoch eine Bewilligung (sog. Unterstellungserklärung) der Eidg. Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein voraus. Zudem muss eine Beförderungs- oder Versandlieferung zur Einfuhr des Gegenstands führen (siehe Ziff. 1.2), was nach den genannten Steuerverwaltungen Voraussetzung für die Verlegung des Ortes der Lieferung ins Inland ist.

Die unter Ziffer 3.2.3 aufgezeigten Konsequenzen für den Zwischenhändler B gelten auch hier für jeden der drei Zwischenhändler B, C oder D, falls diese eine bewilligte Unterstellungserklärung besitzen und die Einfuhr des Gegenstands, die aufgrund einer Beförderungs- oder Versandlieferung erfolgt, im eigenen Namen vornehmen wollen.

3.3.4 Unterbrochenes Reihengeschäft

- Lässt bei einem Reihengeschäft mit mehr als zwei Lieferanten in der Reihe beispielsweise der vorletzte Abnehmer in der Reihe (bei vorliegendem Sachverhalt der 3. Abnehmer = 4. Lieferant = Zwischenhändler D) den Gegenstand von einem Dritten (z.B. Spediteur oder Transporteur) beim Lieferanten A abholen und lässt er ihn von dort durch diesen Dritten zu seinem Ab-

nehmer E versenden, endet das Reihengeschäft beim Abnehmer D. Die Zwischenhändler B und C führen Lieferungen im Ausland aus, welche nicht der Inlandsteuer unterliegen.

Da der Zwischenhändler D den Gegenstand vom ausländischen Lieferanten A direkt zum Abnehmer E befördert oder versendet, führt auch er eine Lieferung im Ausland aus, welche nicht der Inlandsteuer unterliegt. Zur Einfuhr des Gegenstands führt somit die Lieferung zwischen dem Zwischenhändler D und dem Abnehmer E. Letzterer ist daher auf der Zollanmeldung als Importeur und Empfänger aufzuführen.

- Wenn bei einem Reihengeschäft der Gegenstand nicht vom letzten Abnehmer in der Reihe (bei vorliegendem Sachverhalt der 4. Abnehmer = Abnehmer E), sondern beispielsweise vom zweiten Abnehmer in der Reihe (bei vorliegendem Sachverhalt der 2. Abnehmer = 3. Lieferant = Zwischenhändler C) selbst zum Abnehmer E befördert oder in dessen Auftrag von einem Dritten (z.B. Spediteur oder Transporteur) an den Abnehmer E versendet wird, endet das Reihengeschäft beim Abnehmer C. Der Zwischenhändler B führt eine Lieferung im Ausland aus, welche nicht der Inlandsteuer unterliegt.

Da der Zwischenhändler C den Gegenstand vom ausländischen Lieferanten A direkt zum Abnehmer E befördert oder versendet, endet dieses nachfolgende Reihengeschäft (C bis E) beim Abnehmer E. Die Zwischenhändler C und D führen eine Lieferung im Ausland aus, welche nicht der Inlandsteuer unterliegt. Zur Einfuhr des Gegenstands führt somit die Lieferung zwischen dem Zwischenhändler D und dem Abnehmer E. Letzterer ist daher auf der Zollanmeldung als Importeur und Empfänger aufzuführen.

Die Einfuhrsteuer bemisst sich in beiden Beispielen vom Entgelt am Bestimmungsort im Inland, das der Abnehmer E dem Zwischenhändler D zu entrichten hat (Rechnung von D an E).

3.4 Schema zur Abklärung der zur Einfuhr führenden Lieferung

