

Ort der Lieferung und Importeur bei Einfuhren

Ausgabe 2008

Gültig: 24.10.2008 bis 31.12.2009

Herausgeber:
Eidgenössische Zollverwaltung EZV
Oberzolldirektion
Monbijoustrasse 40
3003 Bern

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



INHALTSVERZEICHNIS

Inhaltsverzeichnis	2
1 Allgemeines	3
1.1 Rechtliche Grundlage	3
1.1.1 Lieferung.....	3
1.1.2 Ort der Lieferung	3
1.1.3 Importeur	3
1.1.4 Massgebender Zeitpunkt für die Beurteilung.....	4
1.2 Abhol-, Versand- und Beförderungslieferung.....	4
2 Einfuhrbestimmungen bei werkvertraglichen Lieferungen	4
2.1 Umschreibung	4
2.2 Montage oder Einbau durch Lieferanten	5
2.2.1 Umschreibung	5
2.2.2 Regelung Einfuhr.....	6
2.2.2.1 Ausländischer Lieferant A ist im Inland als Steuerpflichtiger registriert	6
2.2.2.2 Ausländischer Lieferant A ist im Inland nicht als Steuerpflichtiger registriert; Fahrrislieferung.....	6
2.2.2.3 Ausländischer Lieferant A ist im Inland nicht als Steuerpflichtiger registriert; baugewerbliche Lieferungen	7
2.3 Montage oder Einbau im Auftrag des Lieferanten durch ausländischen Dritten.....	8
2.3.1 Umschreibung	8
2.3.2 Regelung Einfuhr.....	8
2.4 Montage oder Einbau im Auftrag des Lieferanten durch inländischen Dritten.....	9
2.4.1 Umschreibung	9
2.4.2 Regelung Einfuhr.....	9
2.5 Schema zur Abklärung der Steuerbemessungsgrundlage und des Importeurs bei werkvertraglichen Lieferungen	10
3 Einfuhrbestimmungen bei anderen Lieferungen	11
3.1 Zweiggliedrige Geschäfte	11
3.1.1 Umschreibung	11
3.1.2 Regelung Inland und Einfuhr	11
3.1.3 Ausnahmeregelung	11
3.2 Reihengeschäfte.....	12
3.2.1 Umschreibung	12
3.2.2 Dreiecksreihengeschäfte (Grafiken 1 und 2).....	14
3.2.2.1 Umschreibung	14
3.2.2.2 Regelung Inland und Einfuhr (Abnehmer C = Importeur)	14
3.2.2.3 Ausnahmeregelung (Zwischenhändler B = Importeur).....	15
3.2.2.4 Kein Dreiecksreihengeschäft.....	15
3.2.3 Kettenreihengeschäfte (Grafik 3)	16
3.2.3.1 Umschreibung	16
3.2.3.2 Regelung Inland und Einfuhr (Abnehmer E = Importeur).....	16
3.2.3.3 Unterbrochenes Reihengeschäft.....	16
3.2.3.4 Ausnahmeregelung (Zwischenhändler = Importeur).....	17
3.3 Schema zur Abklärung der zur Einfuhr führenden Lieferung.....	18

1 Allgemeines

1.1 Rechtliche Grundlage

1.1.1 Lieferung

Unter der Lieferung eines Gegenstandes versteht Artikel 6 MWSTG nicht dessen Transport, sondern die nachfolgenden drei Vorgänge, sofern sie gegen Entgelt erbracht werden:

- Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über einen Gegenstand (z.B. Verkauf);
- Ablieferung eines Gegenstands, an dem Arbeiten besorgt worden sind (z.B. Reparatur und Veredelung);
- Überlassung 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.

1.1.2 Ort der Lieferung

Artikel 13 MWSTG definiert den Ort der Lieferung. 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 die wirtschaftliche Verfügungsmacht über einen Gegenstand übertragen, wo ein bearbeiteter Gegenstand übergeben oder wo ein Gegenstand zur Nutzung oder zum Gebrauch überlassen wird. Bei Versand- und Beförderungslieferungen befindet sich der Ort der Lieferung dort, wo der Versand oder die Beförderung beginnt.

Bei grenzüberschreitenden Transporten von Gegenständen ins Inland befindet sich der Ort der Lieferung somit am Ort des Transportbeginns, d.h. im Ausland. Dieser Ort der Lieferung gilt für alle Lieferungen, die mit diesem Transport ausgelöst werden. Werden mit einer grenzüberschreitenden Beförderung mehrere Lieferungen ausgelöst, so liegt der Ort der Lieferung für all diese Lieferungen im Ausland. Eine erneute Bestimmung des Orts der Lieferung ist erst wieder nötig, wenn nach Erfüllung des grenzüberschreitenden Beförderungsauftrags eine weitere Lieferung stattfindet.

Liegt bei der Lieferung eines Gegenstandes der Ort der Lieferung im Ausland, so wird diese Lieferung nur dann von der MWST 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 MWST im Inland. Die Besteuerung fällt somit in den Zuständigkeitsbereich der Eidg. Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein. Von diesem Grundsatz abweichend besteuert die Eidg. Zollverwaltung eine Lieferung, wenn diese mit einem eingeführten Gegenstand aufgrund eines Werkvertrags erfolgt und der ausländische Lieferant im Inland nicht als Mehrwertsteuerpflichtiger eingetragen ist. Dabei 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 erfolgt erst nach dessen Fertigstellung, weshalb sich der Ort der Lieferung im Inland befindet.

1.1.3 Importeur

Zur Bestimmung des Importeurs ist massgebend, wo sich der Ort der Lieferung befindet. Daraus lässt sich ableiten, welches Rechtsgeschäft zur Einfuhr führt. Werden mit einem Gegenstand eine oder mehrere Lieferungen ausgeführt und wird der Gegenstand im Rahmen dieser Lieferungen anschliessend über die Zollgrenze ins Inland verbracht, so ist grundsätzlich der Lieferungsempfänger, d.h. derjenige, dem der Gegenstand aufgrund des grenzüberschreitenden Beförderungsauftrags auszuliefern ist (Käufer, Mieter, Leasingnehmer), als Importeur in der Zollanmeldung aufzuführen.

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, oder derjenige, der einen Gegenstand veredelt oder repariert.

1.1.4 Massgebender Zeitpunkt für die Beurteilung

Massgebend für die Bestimmung des Orts der Lieferung und somit des Importeurs sind die Rechtsverhältnisse zwischen den Personen im Zeitpunkt der Zollanmeldung.

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

Eine Lieferung liegt nach dem MWSTG unter anderem vor, wenn ein Abnehmer gegen Entgelt befähigt wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 6 Abs. 1 MWSTG). Sie setzt demnach 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 grenzüberschreitenden 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 grenzüberschreitenden Beförderungsauftrag erteilt (Speditions- oder Frachtauftrag). Dagegen liegt eine Abhollieferung vor, wenn der Gegenstand an den Abnehmer eingeht, welcher den Speditions- oder Frachtauftrag erteilt hat. Die Frachtzahlerkonditionen (Incoterms) sind somit nicht ausschlaggebend für die Beurteilung, ob eine Beförderung- oder Versandlieferung vorliegt. Sie können jedoch einen Hinweis darauf geben.

Wird ein Gegenstand von einem Lieferanten im Ausland an eine Grenz- oder Flughafenzollstelle befördert oder versandt (1. Auftrag) und anschliessend im Auftrag eines inländischen Abnehmers zur Einfuhr veranlagt und ins Inland transportiert (2. Auftrag), wird auf Ziffer 3.2.1 verwiesen.

2 Einfuhrbestimmungen bei werkvertraglichen Lieferungen

2.1 Umschreibung

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.). Ob er 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 eingeht oder an diejenige eines Dritten.

In beiden Fällen führt der ausländische Lieferant eine Lieferung im Inland aus. Das Werk gilt nämlich erst dann als geliefert, wenn es fertig montiert/eingebaut/bearbeitet und allenfalls in Betrieb genommen ist. Denn es wird erst in diesem Zeitpunkt dem Abnehmer abgeliefert. Der Ort der Lieferung befindet sich somit dort, wo das Werk abgeliefert wird, d.h. im Inland.

Bezüglich Abwicklung solcher Lieferungen bestehen folgende Möglichkeiten:

- Der ausländische Lieferant verbringt den Gegenstand ins Inland oder lässt ihn von einem Dritten (Spediteur, Transporteur) dorthin verbringen und er erstellt das Werk selbst (siehe Ziff. 2.2);
- Der ausländische Lieferant verbringt den Gegenstand ins Inland oder lässt ihn von einem Dritten (Spediteur, Transporteur) dorthin verbringen und er lässt das Werk durch einen ausländischen Dritten erstellen (siehe Ziff. 2.3);
- Der ausländische Lieferant verbringt den Gegenstand ins Inland oder lässt ihn von einem Dritten (Spediteur, Transporteur) dorthin verbringen und er lässt das Werk durch einen inländischen Dritten erstellen (siehe Ziff. 2.4).

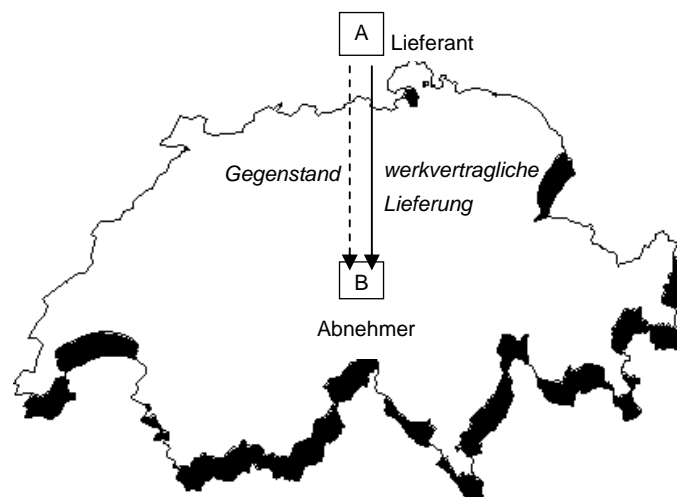
Da der ausländische Lieferant eine Lieferung im Inland ausführt, kann das seine Steuerpflicht im Inland begründen. Für nähere Auskünfte darüber hat er sich je nach Ort der Ablieferung an die Eidg. Steuerverwaltung oder die Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein zu wenden.

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

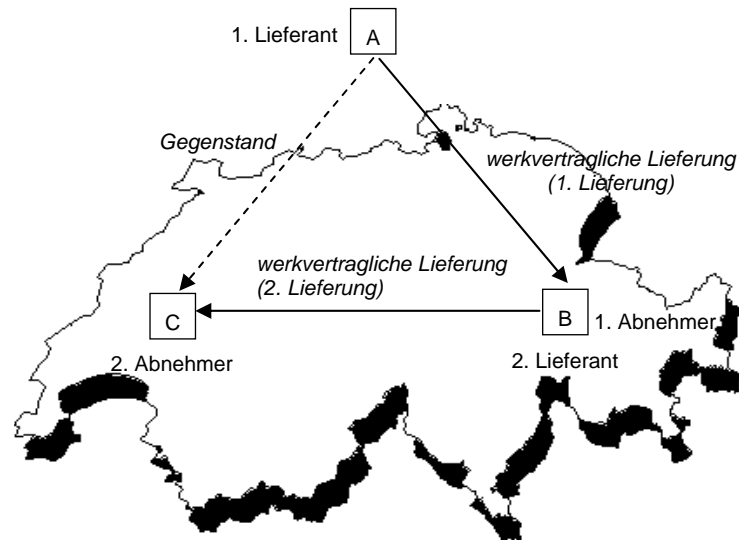
2.2 Montage oder Einbau durch Lieferanten

2.2.1 Umschreibung

Grafik 1



Grafik 2



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

2.2.2 Regelung Einfuhr

2.2.2.1 Ausländischer Lieferant A ist im Inland als Steuerpflichtiger registriert

Die MWST auf der Einfuhr bemisst sich vom Verkaufspreis des Gegenstands am ersten inländischen Bestimmungsort (ohne Montage- / Einbaukosten), den der ausländische Lieferant A seinem Abnehmer B fakturiert.

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.

2.2.2.2 Ausländischer Lieferant A ist im Inland nicht als Steuerpflichtiger registriert; 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). 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 zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt; Höhe der Montage- / Einbaukosten bei der Einfuhr des Gegenstands unbekannt

Die MWST auf der Einfuhr bemisst sich vom Verkaufspreis des Gegenstands am ersten inländischen Bestimmungsort (ohne Montage- / Einbaukosten), den der ausländische Lieferant A seinem Abnehmer B fakturiert. Diese dem verminderten Steuerisiko Rechnung tragende Praxis wurde aus verwaltungsökonomischen Gründen getroffen.

- Abnehmer B ist im Inland als Steuerpflichtiger registriert und zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt; Höhe der Montage-/ Einbaukosten bei der Einfuhr des Gegenstands bekannt

Gelangt die Fahrnislieferung in einer Sendung zur Einfuhr und sind die Montage-/Einbaukosten und der Verkaufspreis des Gegenstands auf der Rechnung nur in einem Betrag ausgewiesen, bemisst sich die MWST auf der Einfuhr vom Entgelt am ersten inländischen Bestimmungsort. Als Entgelt gilt, was der Abnehmer B dem ausländischen Lieferanten A für die Fahrnislieferung bezahlt (Material- und Montage-/Einbaukosten).

In allen übrigen Fällen bemisst sich die MWST auf der Einfuhr vom Verkaufspreis des Gegenstands am ersten inländischen Bestimmungsort (ohne Montage- / Einbaukosten), den der ausländische Lieferant A seinem Abnehmer B berechnet.

- Abnehmer B ist im Inland nicht als Steuerpflichtiger registriert oder aber registriert, jedoch nicht (z.B. wegen Abrechnung nach der Methode Pauschal- oder Saldosteuersatz) oder nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt

Die MWST auf der Einfuhr bemisst sich vom Entgelt am ersten inländischen Bestimmungsort. Als Entgelt gilt, was der ausländische Lieferant A dem Abnehmer B für die werkvertragliche Fahrnislieferung berechnet (Material- und Montage-/Einbaukosten). 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.

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

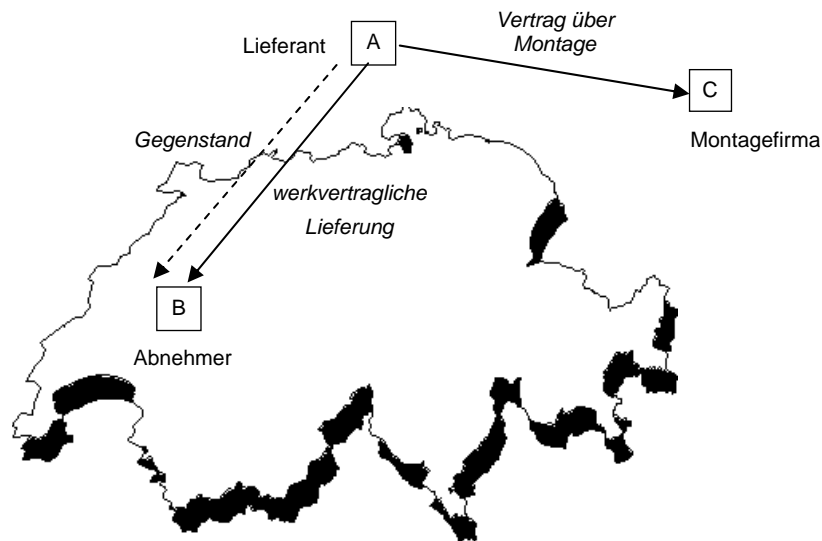
Als baugewerbliche Lieferungen gelten Leistungen, die ein in das Grundbuch als Grundstück aufgenommenes Recht zum Gegenstand haben (Art. 216 – 221 OR). Die Bestandteile einer Sache werden gleich behandelt wie das Ganze, zu dem sie gehören. Als Beispiele sind zu nennen: Arbeiten an Strassen, Brücken, Rohrleitungen und Häusern (Gipserarbeiten, Schreinerarbeiten, Malerarbeiten, Spenglerarbeiten, Schlosserarbeiten, elektrische Installationen, Sanitäranlagen, Kücheneinrichtungen, Ventilationsanlagen, Bühneneinrichtungen, usw.).

Die MWST auf der Einfuhr bemisst sich vom Entgelt am ersten inländischen Bestimmungsort. Als Entgelt gilt, was der ausländische Lieferant A dem Abnehmer B für die baugewerbliche Lieferung berechnet (Kosten des eingeführten Gegenstands und Montage-/Einbaukosten). 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 Umschreibung



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 von seinem ausländischen Lieferanten 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

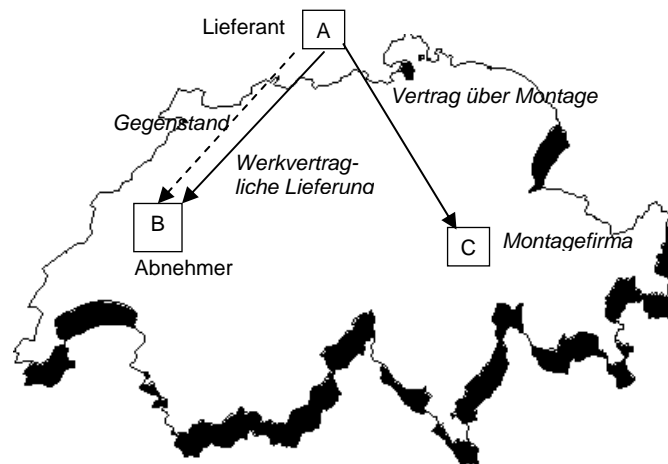
Der ausländische Lieferant A führt eine werkvertragliche Lieferung im Inland aus, weil er mit dem Abnehmer B einen Werkvertrag abgeschlossen hat. Dass er zur Erfüllung dieses Auftrags die ausländische Firma C mit der Montage beauftragt hat, spielt keine Rolle. Zur Einfuhr des Gegenstands führt das Geschäft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

Bezüglich Steuerbemessungsgrundlage wird auf die Ziffer 2.2 verwiesen.

Was den Importeur und den Empfänger anbelangt wird auf die Ziffer 2.2 verwiesen.

2.4 Montage oder Einbau im Auftrag des Lieferanten durch inländischen Dritten

2.4.1 Umschreibung



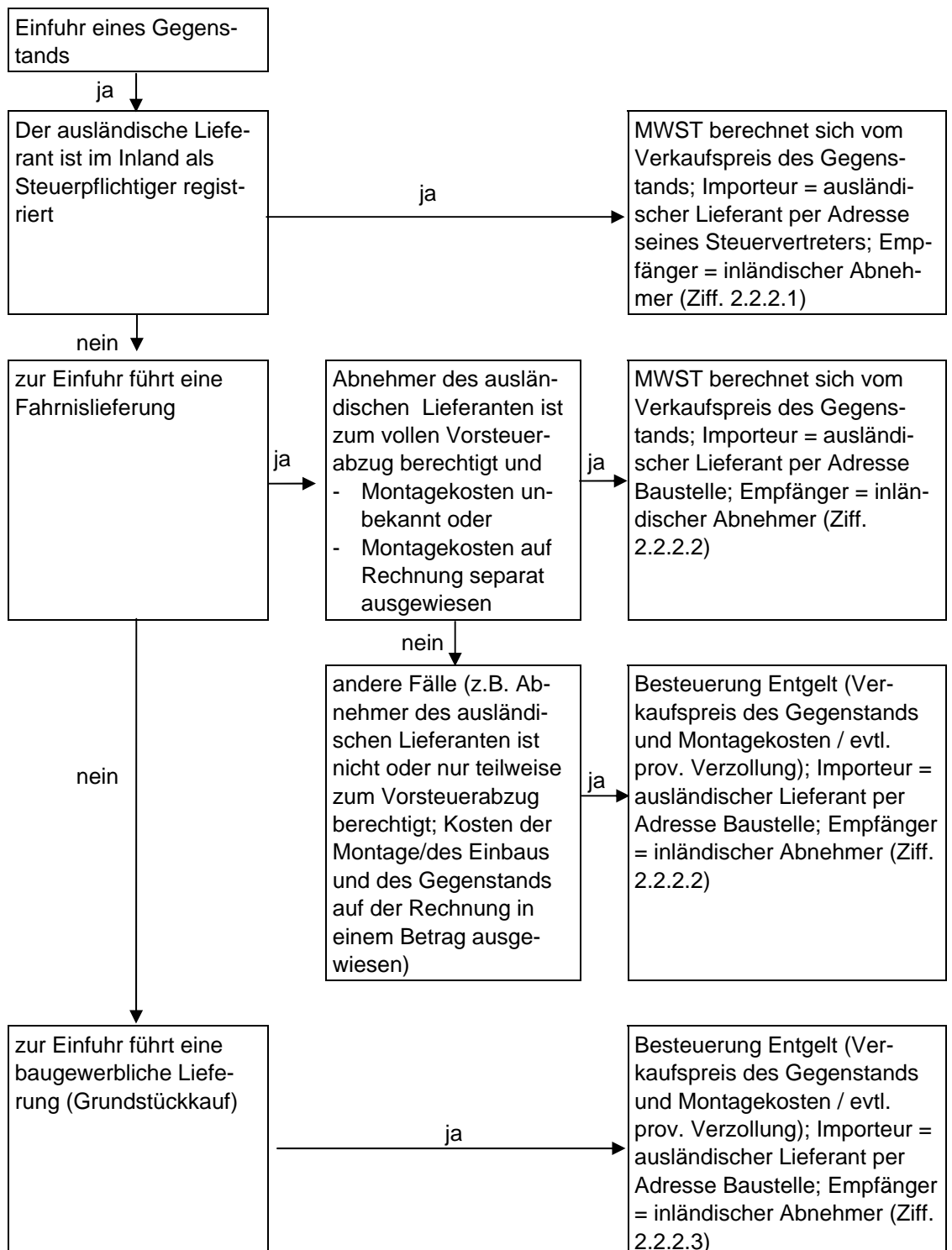
Zwischen dem ausländischen Lieferanten A und seinem Abnehmer B wird ein Werkvertrag abgeschlossen. Aufgrund dieses Vertrags hat der Lieferant A eine werkvertragliche Leistung zu erbringen (z.B. Bau eines Hauses). Der ausländische Lieferant A verbringt lediglich den Gegenstand auf die Baustelle des Abnehmers B. 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 und Importeur wird auf die Ziffer 2.2.

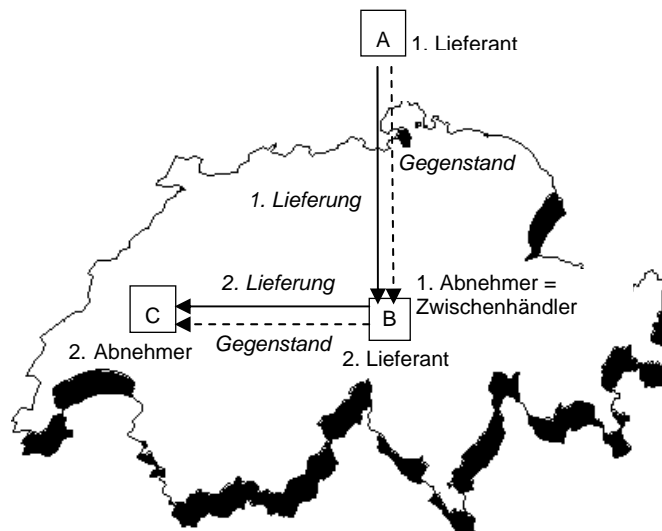
2.5 Schema zur Abklärung der Steuerbemessungsgrundlage und des Importeurs bei werkvertraglichen Lieferungen



3 Einfuhrbestimmungen bei anderen Lieferungen

3.1 Zweigliedrige Geschäfte

3.1.1 Umschreibung



Der ausländische Lieferant A befördert einen Gegenstand an den Geschäftssitz oder ans Lager des Abnehmers B (Beförderungslieferung) oder er lässt ihn 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 Regelung Inland und Einfuhr

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

Die MWST auf der Einfuhr des Gegenstands bemisst sich vom Entgelt am ersten inländischen Bestimmungsort, das der Abnehmer B seinem Lieferanten A zu entrichten hat (Rechnung von A an B).

3.1.3 Ausnahmeregelung

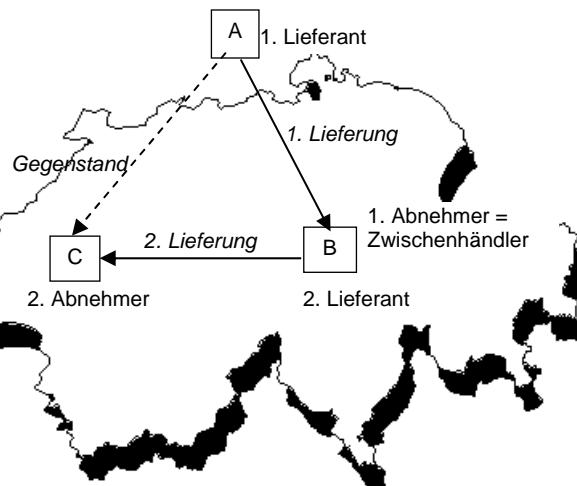
Ein ausländischer Lieferant A, der im Inland als Steuerpflichtiger registriert ist und Versand- oder Beförderungslieferungen ausführt, kann über diese Lieferungen mit der Eidg. Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein freiwillig abrechnen. Dieses vereinfachte Verfahren 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, hat dies folgende Konsequenzen:

- 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 ersten inländischen Bestimmungsort, das der ausländische Lieferant A seinem Abnehmer B berechnet;
- der ausländische Lieferant A kann die von der Eidg. Zollverwaltung erhobene MWST auf der Einfuhr in der periodischen Abrechnung mit der Eidg. Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein als Vorsteuer geltend machen, sofern die Voraussetzungen der Artikel 38 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.

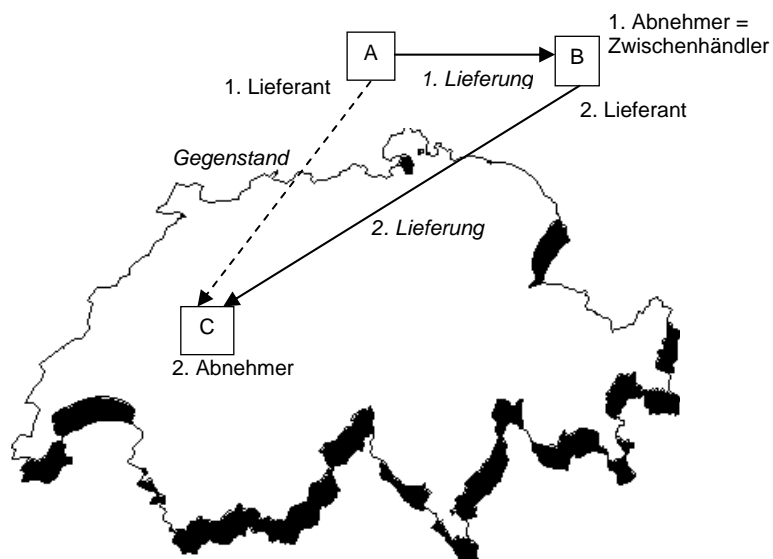
3.2 Reihengeschäfte

3.2.1 Umschreibung

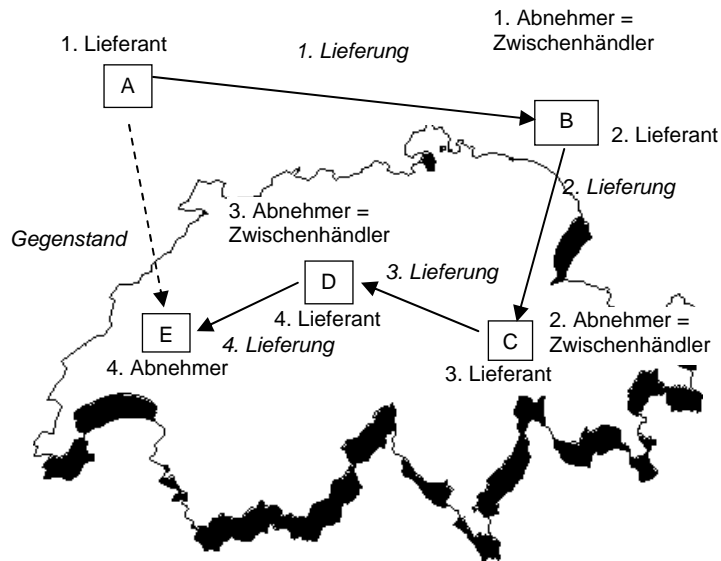
Grafik 1



Grafik 2



Grafik 3



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, E in der Grafik 3) 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 an den letzten inländischen Abnehmer in der Reihe (C bzw. E) 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);
- der ausländische Lieferant A den Gegenstand an eine Grenz- oder Flughafenzollstelle befördert oder versendet und der inländische Zwischenhändler B bzw. Abnehmer C oder in deren Auftrag ein Dritter (z.B. Spediteur, Transporteur) den Gegenstand zur Einfuhr veranlagt und zum Abnehmer C transportiert (Grafik 1).

Mehr zu dieser Art von Geschäftsabwicklungen findet sich unter Ziffer 3.2.2 „Dreiecksreihengeschäfte“.

Kein Reihengeschäft liegt vor, wenn der ausländische Lieferant (A in allen Grafiken) oder in dessen Auftrag ein Dritter mit dem eingeführten Gegenstand im Inland Arbeiten besorgt. Dasselbe gilt, wenn der Zwischenhändler B, C usw. oder in dessen Auftrag ein Dritter diese Arbeiten ausführt. Wer bei solchen werkvertraglichen Lieferungen Importeur ist und von welchem Betrag sich die MWST auf der Einfuhr bemisst, wird in Ziffer 2 erläutert.

3.2.2 Dreiecksreihengeschäfte (Grafiken 1 und 2)

3.2.2.1 Umschreibung

Bei Dreiecksreihengeschäften 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 Dreiecksreihengeschäfte werden folgende Geschäftsabwicklungen 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.
- Fall 4: Versand- oder Beförderungslieferung des Lieferanten A und Versand- oder Beförderungslieferung des inländischen Zwischenhändlers B (Grafik 1)
Der ausländische Lieferant A befördert oder versendet den Gegenstand an eine Grenz- oder Flughafenzollstelle. Der inländische Zwischenhändler B oder in dessen Auftrag ein Dritter (z.B. Spediteur, Transporteur) veranlagt ihn zur Einfuhr und transportiert ihn zum Abnehmer C (grenzüberschreitende Beförderung).
- Fall 5: Versand- oder Beförderungslieferung des Lieferanten A und Abhollieferung des Abnehmers C (Grafik 1 und 2)
Der ausländische Lieferant A befördert oder versendet den Gegenstand an eine Grenz- oder Flughafenzollstelle. Der Abnehmer C oder in dessen Auftrag ein Dritter (z.B. Spediteur, Transporteur) veranlagt ihn zur Einfuhr und transportiert ihn zum Geschäftssitz oder zum Lager des Abnehmers C (grenzüberschreitende Beförderung).

3.2.2.2 Regelung Inland und Einfuhr (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). Dasselbe gilt, wenn der Gegenstand der Lieferung vom ausländischen Lieferanten A an eine Grenz- oder Flughafenzollstelle befördert oder versandt wird und vom inländischen Zwischenhändler B resp. Abnehmer C oder in deren Auftrag durch einen Dritten (z.B. Spediteur, Transporteur) zur Einfuhr veranlagt und zum Abnehmer C transportiert wird (Fälle 4 und 5) 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 MWST vom Entgelt am ersten inländischen Bestimmungsort, das der Abnehmer C dem Zwischenhändler B zu bezahlen hat (Rechnung von B an C). Ob der Zwischenhändler B im In- oder Ausland domiziliert ist, spielt keine Rolle.

3.2.2.3 Ausnahmeregelung (Zwischenhändler B = Importeur)

Ein Zwischenhändler B kann über seine Lieferung mit dem 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 und der Lieferant A (Fall 1) oder der Zwischenhändler B (Fälle 3 und 4) Versand- oder Beförderungslieferungen ausführen. 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, hat das folgende Konsequenzen:

- 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 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 oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein als Vorsteuer geltend machen, sofern die Voraussetzungen der Artikel 38 ff. MWSTG erfüllt sind;
- der Zwischenhändler B und die folgenden Lieferanten müssen alle Lieferungen, welche sie mit den ins Zollinland eingeführten Gegenständen tätigen, bei der Eidg. Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein versteuern.

Der Zwischenhändler B kann über seine Lieferung mit dem Abnehmer C (2. Lieferung in den Grafiken 1 und 2) in folgenden Fällen nicht freiwillig mit der Eidg. Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein abrechnen:

- Der Lieferant A befördert oder versendet den Gegenstand zum Abnehmer C (Fall 1) und der Abnehmer C veranlagt den Gegenstand selbst zur Einfuhr oder er beauftragt damit einen Dritten (Lieferkondition des Zwischenhändlers B: unveranlagt, unverteuert).
- Der Abnehmer C holt den Gegenstand beim Lieferanten A selbst ab oder er lässt ihn durch einen Dritten dort abholen (Fall 2).
- Der Zwischenhändler B befördert oder versendet den Gegenstand zum Abnehmer C (Fall 3) und der Abnehmer C veranlagt den Gegenstand selbst zur Einfuhr oder er beauftragt damit einen Dritten (Lieferkonditionen des Zwischenhändlers B: unveranlagt, unverteuert).
- Der ausländische Lieferant A befördert den Gegenstand an eine Grenz- oder Flughafenzollstelle. Der Abnehmer C oder in dessen Auftrag ein Dritter veranlagt ihn zur Einfuhr und transportiert ihn zum Geschäftssitz oder zum Lager des Abnehmers C (Fall 5).

Liegt einer dieser Sachverhalte vor, führt zur Einfuhr die Lieferung vom Zwischenhändler B an den Abnehmer C.

3.2.2.4 Kein Dreiecksreihengeschäft

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 Dreiecksreihengeschäft 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 MWST auf der Einfuhr des Gegenstands bemisst sich vom Entgelt am ersten inländischen Bestimmungsort, das der Abnehmer B seinem ausländischen Lieferanten A zu bezahlen hat (Rechnung von A an B).

3.2.3 Kettenreihengeschäfte (Grafik 3)

3.2.3.1 Umschreibung

Beim Kettenreihengeschäft 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 (Abhollieferung).

3.2.3.2 Regelung Inland und Einfuhr (Abnehmer E = Importeur)

Die Zwischenhändler B, C und D führen Lieferungen im Ausland aus (2., 3. und 4. Lieferung in Grafik 3), 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 MWST vom Entgelt am ersten inländischen Bestimmungsort, das der Abnehmer E dem Zwischenhändler D zu bezahlen hat (Rechnung von D an E). Ob ein Zwischenhändler im In- oder Ausland domiziliert ist, spielt keine Rolle.

3.2.3.3 Unterbrochenes Reihengeschäft

- Lässt bei einem Kettenreihengeschäft beispielsweise der vorletzte Abnehmer in der Reihe (D) den Gegenstand von einem Dritten (z.B. Spediteur oder Transporteur) beim Lieferanten A abholen und lässt er ihn von dort durch diesen Dritten an seinen Abnehmer 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 an den 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 (E), sondern beispielsweise vom zweiten Abnehmer in der Reihe (C) selbst an den 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 an den 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 MWST auf der Einfuhr bemisst sich in beiden Beispielen vom Entgelt am ersten inländischen Bestimmungsort, das der Abnehmer E dem Zwischenhändler D zu bezahlen hat (Rechnung von D an E).

3.2.3.4 Ausnahmeregelung (Zwischenhändler = Importeur)

Ein Zwischenhändler kann über seine Lieferung mit seinem Abnehmer (2., 3. und 4. Lieferung auf der Grafik 3) freiwillig mit der Eidg. Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein abrechnen, sofern er als Steuerpflichtiger registriert ist und der Lieferant A Versand- oder Beförderungslieferungen ausführt. Dieses vereinfachte Verfahren für eingeführte Gegenstände setzt jedoch eine Bewilligung (sog. Unterstellungserklärung) der Eidg. Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein voraus.

Die unter Ziffer 3.2.3 (Ausnahmeregelung) aufgezeigten Konsequenzen für den Zwischenhändler B gelten auch hier.

Die Zwischenhändler B, C und D können über ihre Lieferungen (2., 3. und 4. Lieferung auf der Grafik 3) in folgenden Fällen nicht freiwillig mit der Eidg. Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein abrechnen:

- Der Abnehmer E holt den Gegenstand beim Lieferanten A selbst ab oder er lässt ihn durch einen Dritten dort abholen.
- Der Lieferant A befördert oder versendet den Gegenstand zum Abnehmer E (Lieferkondition des Zwischenhändlers D: unverzollt, unverteuert) und der Abnehmer E veranlagt den Gegenstand selbst zur Einfuhr oder er beauftragt damit einen Dritten.

Liegt einer dieser Sachverhalte vor, führt zur Einfuhr die Lieferung vom Zwischenhändler D an den Abnehmer E.

3.3 Schema zur Abklärung der zur Einfuhr führenden Lieferung

