

Ort der Lieferung und Importeur bei Einfuhren

Ausgabe 2018

Gültig ab 01.05.2018

Herausgeber:
Eidgenössische Zollverwaltung EZV
Abteilung Normen und Grundlagen
Sektion Nichtzollrechtliche Erlasse
3003 Bern

nze@ezv.admin.ch
www.ezv.admin.ch



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Zollverwaltung EZV

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	6
3	Einfuhrbestimmungen bei anderen Lieferungen	6
3.1	Umsatzgeschäfte mit einem Lieferanten	6
3.1.1	Sachverhalt.....	6
3.1.2	Grundsatz	7
3.1.3	Ausnahme (Unterstellungserklärung Ausland).....	7
3.2	Umsatzgeschäfte mit zwei Lieferanten in der Reihe (Reihengeschäfte)	8
3.2.1	Sachverhalt.....	8
3.2.2	Grundsatz (Abnehmer C = Importeur).....	9
3.2.3	Ausnahme (Unterstellungserklärung Ausland, Zwischenhändler B = Importeur)	9
3.2.4	Kein Reihengeschäft	10
3.3	Umsatzgeschäfte mit mehr als zwei Lieferanten in der Reihe (Reihengeschäfte).....	11
3.3.1	Sachverhalt.....	11
3.3.2	Grundsatz (Abnehmer E = Importeur).....	11
3.3.3	Ausnahme (Unterstellungserklärung Ausland, Zwischenhändler = Importeur).....	11
3.4	Schema zur Abklärung der zur Einfuhr führenden Lieferung	13

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 MWSTG 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 in Leitungen, Gas über das Erdgasverteilnetz und Fernwärme 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 Ort, an dem die Elektrizität, das Gas oder die Fernwärme tatsächlich genutzt oder verbraucht wird.

Werden Gegenstände einer Lieferung vom Ausland ins Inland transportiert (ausgenommen Elektrizität in Leitungen, Gas über das Erdgasverteilnetz und Fernwärme), befindet sich der Ort der Lieferung am Ort des Transportbeginns, d. h. im Ausland, sofern der Lieferant den Gegenstand vor Ablieferung an den Abnehmer nicht im Inland montiert, einbaut oder bearbeitet. 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. Eine erneute Bestimmung des Orts der Lieferung ist erst wieder nötig, wenn nach Erfüllung des Transportauftrags 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 beispielsweise bei Auslagerung resp. bei Abschluss des Zollverfahrens mit Zollüberwachung einem Abnehmer geliefert wird.

Der Ort der Lieferung verschiebt sich vom Ausland ins Inland, wenn der Leistungserbringer eine Bewilligung der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein besitzt, die Einfuhr im eigenen Namen vorzunehmen (Unterstellungserklärung Ausland) und im Zeitpunkt der Einfuhr nicht ausdrücklich auf Anwendung dieser Bewilligung verzichtet (Art. 7 Abs. 3 Bst. a MWSTG). Wird die Einfuhr aufgrund der Unterstellungserklärung im eigenen Namen vorgenommen, so gelten bei Reihengeschäften die vorangehenden Lieferungen als im Ausland und die nachfolgenden als im Inland ausgeführt (Art. 3 Abs. 2 MWSTV).

[ab 1.1.2019] Der Ort der Lieferung verschiebt sich ebenfalls vom Ausland ins Inland, wenn der Leistungserbringer mindestens einen Umsatz von 100 000 Franken pro Jahr aus Versand- oder Beförderungslieferungen mit Gegenständen erzielt, deren Einfuhr gestützt auf Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG aufgrund des geringfügigen Steuerbetrags von der Einfuhrsteuer befreit ist (Einfuhr von steuerfreien Kleinsendungen im Versandhandel; Art. 7 Abs. 3 Bst. b MWSTG).

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

Lieferungen, bei denen sich der Ort der Lieferung im Inland befindet, unterliegen grundsätzlich der Inlandsteuer. Die Besteuerung fällt somit in den Zuständigkeitsbereich der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein. Von diesem Grundsatz abweichend erhebt die Eidgenössische Zollverwaltung bei der Einfuhr des Gegenstands die Einfuhrsteuer auf dem Entgelt für eine Lieferung im Inland, wenn ein ausländischer Lieferant, der im Inland nicht im Mehrwertsteuerregister 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 Eidgenössische Zollverwaltung erhebt die Einfuhrsteuer auch dann auf dem Entgelt für 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, sofern das Zollverfahren ordnungsgemäss oder mit nachträglicher Bewilligung der Eidgenössischen Zollverwaltung abgeschlossen wurde und eingelagerte Gegenstände ihren Zollstatus nicht rückwirkend verloren haben (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 3 und 3^{bis} MWSTG). Damit wird die gleichzeitige Besteuerung solcher Inlandlieferungen durch Einfuhr- und Inlandsteuer vermieden.

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 transportieren 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).

Der Grundsatz, dass der Lieferungsempfänger, zu dem der eingeführte Gegenstand transportiert wird, in der Zollanmeldung als Importeur gilt, ist auch dann anwendbar, wenn mit dem Transport des Gegenstands zum Empfänger mehrere Lieferungen gleichzeitig ausgeführt werden (Reihengeschäfte). Ausnahmen zu diesem Grundsatz sind jedoch zu beachten, wenn:

- der ausländische oder inländische Lieferant eine von der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein bewilligte Unterstellungserklärung Ausland oder Inland besitzt;
- [ab 1.1.2019] der ausländische Lieferant aufgrund des Versands von steuerfreien Kleinsendungen (Versandhandel) im Mehrwertsteuerregister eingetragen ist; oder
- 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 der 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 eingeht, welcher den Speditions- oder Frachtauftrag erteilt hat. Die Frachtzahler-Konditionen (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

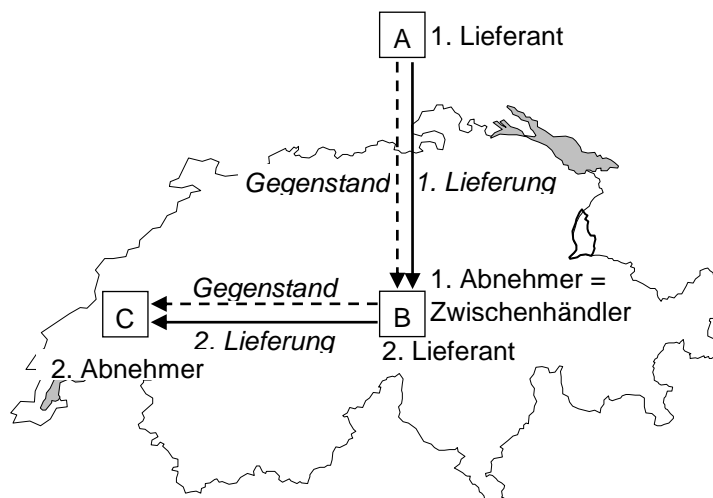
Führt der ausländische Lieferant unter Verwendung eines eingeführten Gegenstands eine werkvertragliche Lieferung im Inland aus oder liefert er einen solchen eingeführten Gegenstand seinem Abnehmer erst nach Abschluss von im Inland daran ausgeführten Arbeiten ab, so befindet sich der Ort der Lieferung im Inland. Die Ablieferung des Werks oder des Gegenstands erfolgt erst nach dessen Fertigstellung im Inland.

Über die Einfuhrbestimmungen bei solchen Lieferungen informiert ausführlich die Publikation 52.02 "Werkvertragliche Lieferungen und Ablieferung von Gegenständen nach Bearbeitung im Inland".

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 der Gegenstand 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). In der Zollanmeldung ist der Abnehmer B sowohl Importeur als auch Empfänger. Der Zwischenhändler B führt eine Lieferung mit neuem Ort der Lieferung im Inland aus (2. Lieferung). Er hat seine Inlandlieferung bei der Eidgenössischen 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 berechnet sich auf dem 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 Ausland)

Ein ausländischer Lieferant A, der im Inland im Mehrwertsteuerregister eingetragen ist, kann über diese Lieferungen mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein freiwillig abrechnen. Dieses vereinfachte Verfahren für eingeführte Gegenstände setzt jedoch eine Bewilligung (Unterstellungserklärung Ausland) der Eidgenössischen 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;
- in 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 berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Entgelt, das der Lieferant A (Importeur) beim Einkauf entrichtet hat, sofern dieser Einkauf in Zusammenhang mit der Einfuhr steht. In anderen Fällen berechnet sich die Steuer auf dem Marktwert, d.h. auf dem Preis, den der Lieferant A auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird, an einen selbständigen Lieferanten im Herkunftsland des Gegenstands zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs bezahlen müsste, um den eingeführten Gegenstand zu erhalten. Ebenfalls Teil der Steuerbemessungsgrundlage sind, sofern im Entgelt oder Marktwert noch nicht enthalten, die Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort des eingeführten Gegenstands im Inland;

Zur Vereinfachung kann die anmeldepflichtige Person als Alternative zu den oben genannten Bemessungsgrundlagen das Entgelt zur Besteuerung anmelden, das der Abnehmer B (Empfänger in der Zollanmeldung) seinem Lieferanten A (Importeur) für den gelieferten Gegenstand entrichtet oder zu entrichten hat (Rechnung des A an B).

- der ausländische Lieferant A kann die von der Eidgenössischen Zollverwaltung erhobene Einfuhrsteuer in der periodischen Abrechnung mit der Eidgenössischen 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 Eidgenössischen 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 Ausland steht es frei, dieses vereinfachte Verfahren bei jeder konkreten Einfuhr aufgrund einer Beförderungs- oder Versandlieferung anzu-

wenden oder nicht. Will der Lieferant A bei einer Beförderungs- oder Versandlieferung seine Unterstellungserklärung Ausland 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 des A an B). Es gelten die gleichen Bestimmungen wie für Lieferanten ohne Unterstellungserklärung Ausland.

Die Zollstellen beachten somit folgenden Grundsatz: Ist der Lieferant A im Besitz einer bewilligten Unterstellungserklärung Ausland 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 Ausland anwenden und die Einfuhr im eigenen Namen vornehmen (Importeur = Lieferant A), sofern eine Beförderungs- oder Versandlieferung zur Einfuhr des Gegenstands führt.

Gemäss der Eidgenössischen 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

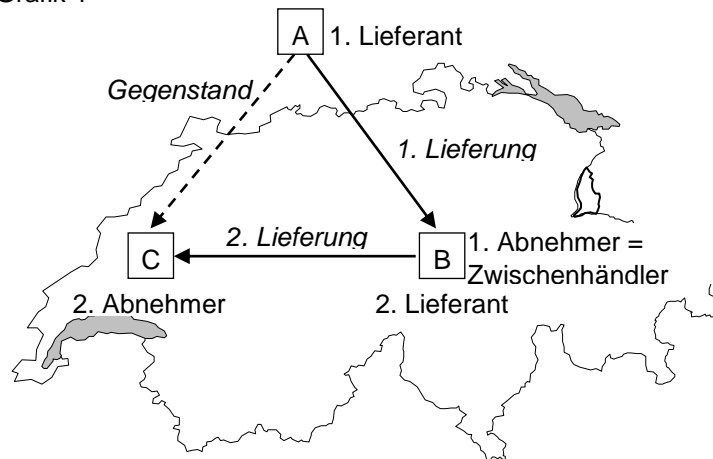
Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn mehrere Lieferanten über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschliessen und diese Geschäfte dadurch erfüllt werden,

- 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 (z.B. Spediteur oder 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); oder
- 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 oder Transporteur) dorthin transportieren lässt (Grafik 1 und 2).

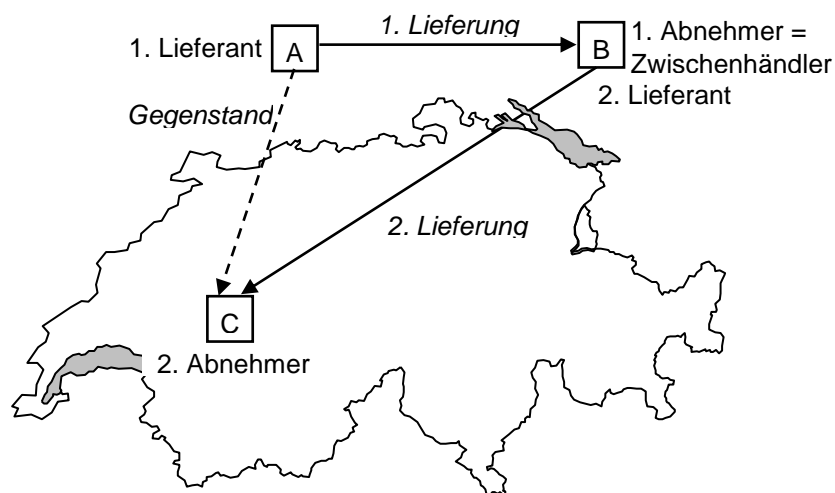
Bei solchen Reihengeschäften wird wie folgt unterschieden:

- 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).
- 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 auf dem 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 Ausland, Zwischenhändler B = Importeur)

Ein Zwischenhändler B kann über seine Lieferung an den Abnehmer C (2. Lieferung auf den Grafiken 1 und 2) freiwillig mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein abrechnen, sofern er im Mehrwertsteuerregister eingetragen ist. Dieses vereinfachte Verfahren für eingeführte Gegenstände setzt jedoch eine Bewilligung (Unterstellungserklärung Ausland) der Eidgenössischen 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 berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem Entgelt am Bestimmungsort im Inland, das der Zwischenhändler B dem ausländischen Lieferanten A entrichtet oder zu entrichten hat;
- der Zwischenhändler B kann die von der Eidgenössischen Zollverwaltung erhobene Einfuhrsteuer in der periodischen Abrechnung mit der Eidgenössischen 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 Eidgenössischen 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 Ausland 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 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 des 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 Ausland 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 Eidgenössischen 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 oder Transporteur) dort abholen lässt.

3.2.4 Kein Reihengeschäft

Ein inländischer Abnehmer B bestellt bei einem ausländischen Lieferanten A einen Gegenstand, den 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.

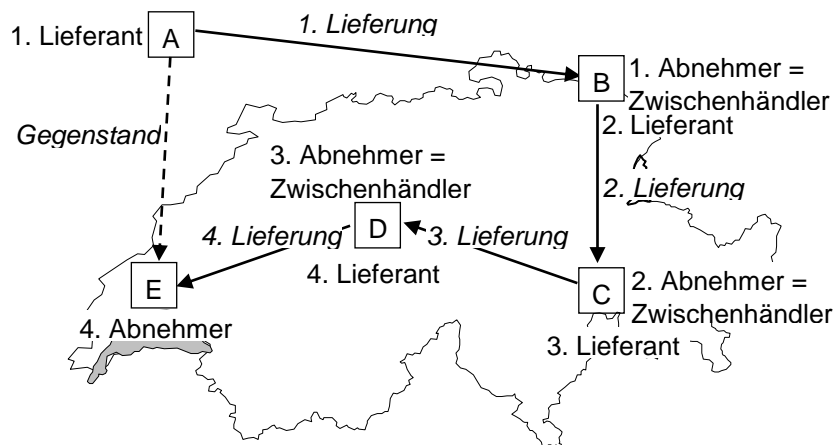
Die Einfuhrsteuer berechnet sich auf dem Entgelt am Bestimmungsort im Inland, das der Abnehmer B seinem ausländischen Lieferanten A zu entrichten hat (Rechnung des A an B).

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.

Auch die Zwischenhändler B, C oder D können den Gegenstand der Lieferung selbst beim ausländischen Lieferanten A abholen und direkt zum letzten Abnehmer E befördern oder einen unabhängigen Dritten (Spediteur oder Transporteur) beauftragen, den Gegenstand beim ausländischen Lieferanten A abzuholen und zum letzten Abnehmer E zu transportieren. Schlussendlich kann auch der Abnehmer E (letzter Abnehmer in der Reihe) den Gegenstand der Lieferung selbst beim ausländischen Lieferanten A abholen oder durch einen unabhängigen Dritten (z.B. Spediteur oder Transporteur) dort abholen lassen (Abhollieferung).



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 berechnet sich die Einfuhrsteuer auf dem 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 Ausland, Zwischenhändler = Importeur)

Ein Zwischenhändler kann über seine Lieferung an seinen Abnehmer (2., 3. und 4. Lieferung) freiwillig mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein abrechnen, sofern er im Mehrwertsteuerregister eingetragen ist. Dieses vereinfachte Verfahren für eingeführte Gegenstände setzt jedoch eine Bewilligung (Unterstellungserklärung Ausland) der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein voraus. Zudem muss eine Beförderung- 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 Ausland besitzen und die Einfuhr des Gegenstands, die aufgrund einer Beförderungs- oder Versandlieferung erfolgt, im eigenen Namen vornehmen wollen.

3.4 Schema zur Abklärung der zur Einfuhr führenden Lieferung

