



Bern, 15.12.2009

Nr. 411-3/09.001

## Zirkular

# Das neue Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) vom 12. Juni 2009

### Inhaltsverzeichnis

<b>1</b>	<b>EINLEITUNG .....</b>	<b>2</b>
<b>2</b>	<b>NEUERUNGEN BEI DER EINFUHRSTEUER.....</b>	<b>2</b>
2.1	Steuerobjekt (Datenträger ohne Marktwert; Kombination von Gegenständen).....	2
2.2	Importeur und Ort der Lieferung .....	3
2.2.1	Unterstellungserklärung (ein Lieferant und mehrere Lieferanten) .....	3
2.2.2	Überführung von Gegenständen in den zollrechtlich freien Verkehr für den Verkauf ab Lager im Inland .....	4
2.2.3	Handeln im eigenen oder fremden Namen .....	4
2.3	Steuerfreie Einfuhren .....	4
2.3.1	Erdgas und Elektrizität in Leitungen .....	4
2.3.2	Wiedereinfuhr von Gegenständen, nach dem Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung ausgeführt (Arbeiten am Gegenstand im Ausland) .....	4
2.3.3	Inländische Rückgegenstände .....	5
2.4	Steuerberechnungsgrundlage .....	5
2.4.1	Lieferungen zwischen eng verbundenen Personen .....	5
2.4.2	Wiedereinfuhr von Gegenständen, nach dem Zollverfahren der passiven Veredelung ausgeführt .....	5
2.4.3	Kosten bis zum Bestimmungsort des Gegenstands im Inland.....	6
2.5	Steuersatz (Nahrungsmittel; Druckerzeugnisse; Reklamecharakter) .....	7
2.6	Verjährung und Nachforderung; nachträgliche Erhöhung des Entgelts.....	8
2.7	Verlagerungsverfahren bei der Einfuhr .....	9

## 1 Einleitung

Ab 1. Januar 2010 gelten für die Einfuhrsteuer neue Rechtsgrundlagen:

- Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG)
- Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV)
- Weitere revidierte Verordnungen des Eidg. Finanzdepartements zum MWSTG

Diese neuen Rechtsgrundlagen sind auf der Homepage der Eidg. Zollverwaltung unter <http://www.ezv.admin.ch> abrufbar ("Themen" à "Steuern und Abgaben" à "MWST").

Hinsichtlich der Übergangsbestimmungen vom alten zum neuen Mehrwertsteuerrecht sind die Artikel 112 und 113 des neuen MWSTG zu beachten. Für die Einfuhrsteuer ist massgebend, wann die Einfuhrsteuerschuld entsteht.

Die Publikationen der Eidg. Zollverwaltung zur Mehrwertsteuer auf der Einfuhr von Gegenständen werden an die neuen Rechtsgrundlagen angepasst. Per 1. Januar 2010 sind noch nicht alle Publikationen in der überarbeiteten Version auf der Homepage abrufbar. Dies soll aber in Kürze möglich sein.

Das vorliegende Zirkular orientiert Sie über wichtige Neuerungen im Bereich der Einfuhrsteuer. Weitere Informationen gehen aus den bereits überarbeiteten Publikationen 52.01 "Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen" und 52.21 "Software" auf der erwähnten Homepage hervor.

Für die Erhebung der Einfuhrsteuer ist die Eidg. Zollverwaltung zuständig und für die Erhebung der Inland- und Bezugsteuer die Eidg. Steuerverwaltung resp. die Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein. In den nachfolgenden Ausführungen bezieht sich der Begriff "Steuerverwaltung" sowohl auf die Eidg. Steuerverwaltung als auch auf die Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein und der Begriff "Steuerpflichtiger" auf jede Person, die bei einer dieser beiden Steuerverwaltungen im Register der Steuerpflichtigen eingetragen ist.

## 2 Neuerungen bei der Einfuhrsteuer

### 2.1 Steuerobjekt (Datenträger ohne Marktwert; Kombination von Gegenständen)

#### A Datenträger ohne Marktwert

Es gilt weiterhin der Grundsatz, dass die Einfuhr von Datenträgern ohne Marktwert nicht der Einfuhrsteuer, sondern der Bezugsteuer im Inland unterliegt. Für die Besteuerung ist demnach weiterhin die Steuerverwaltung zuständig.

Neu definiert Artikel 111 MWSTV, unter welchen Voraussetzungen bei der Einfuhr ein Datenträger ohne Marktwert vorliegt. Mit dieser Verordnungsbestimmung wird der Geltungsbereich des Begriffs "Datenträger ohne Marktwert" jedoch nicht ausgeweitet, sondern lediglich die seit Jahren bestehende Praxis der Eidg. Zollverwaltung weitergeführt.

Für nähere Informationen zum Begriff "Datenträger ohne Marktwert" siehe nachfolgende Publikationen:

- Publikation 52.01 "Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen" (Ziffer 4.4.2)
- Publikation 52.21 "Software" (Ziffer 2.3)

Datenträger ohne Marktwert sind weiterhin bei der Einfuhr mit einer Zollanmeldung anzumelden. Als MWST-Wert ist der Wert Fr. 0.— anzugeben.

#### B Einfuhr von Kombinationen von Gegenständen (Mehrheit von Leistungen)

Die bisherigen Bestimmungen zur Gesamtleistung sowie zur Hauptleistung in Verbindung mit einer Nebenleistung sind weiterhin gültig. Neu wurde die bisherige Regelung zu den Kombinationen von Gegenständen in das MWSTG aufgenommen (Art. 19 Abs. 2 MWSTG). Da-

nach können bei der Einfuhr Gegenstände, die voneinander unabhängige Leistungen darstellen, aber zu einer Kombination (Sachgesamtheit) vereinigt sind und zu einem Gesamtentgelt angeboten werden, mehrwertsteuerlich einheitlich nach der überwiegenden Leistung (bei der Einfuhr: Gegenstand) veranlagt werden, wenn diese Leistung wertmässig mindestens 70% des Gesamtentgelts ausmacht (70%-Regel). Diese Regel ist neu nicht nur auf Kombinationen anwendbar, die Gegenstände mit unterschiedlichen Steuersätzen enthalten, sondern auch auf Kombinationen, die aus steuerbaren und steuerfreien Gegenständen bestehen. Für Details zu diesen Grundsätzen siehe die aktualisierte Publikation 52.01 "Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen" (Ziffer 4.4.3).

Voraussetzung für die Besteuerung nach der überwiegenden Leistung (70%-Regel) ist, dass im Zeitpunkt der Einfuhr eine Kostenkalkulation vorgelegt wird (Art. 112 MWSTV). Diese kann selbstredend nur vom Lieferanten stammen, der die Kombination herstellt oder verkauft. Welche Informationen diese Kostenkalkulation enthalten muss, geht aus Artikel 112 Absatz 2 MWSTV oder aus der Ziffer 4.4.3.4 der aktualisierten Publikation 52.01 hervor.

Ebenfalls eine Kostenkalkulation muss vorgelegt werden, wenn bei den erwähnten Kombinationen die 70%-Regel nicht angewendet werden kann oder soll, jedoch die einzelnen in der Kombination enthaltenen Gegenstände bei der Einfuhr zu den für sie geltenden Steuersätzen separat veranlagt werden sollen. Ohne Kostenkalkulation unterliegen die zu einem Gesamtentgelt angebotenen Kombinationen von Gegenständen dem höchsten Steuersatz, der nach der Art der in der Kombination enthaltenen Gegenstände in Frage kommt.

## **2.2 Importeur und Ort der Lieferung**

### **2.2.1 Unterstellungserklärung (ein Lieferant und mehrere Lieferanten)**

Will der ausländische Lieferant bei der Einfuhr selber als Importeur auftreten oder führt ein Reihengeschäft zur Einfuhr, ist weiterhin das Verfahren mit Unterstellungserklärung anwendbar (Antragsformular siehe <http://www.estv.admin.ch> ["Mehrwertsteuer" à "Formulare"]) oder bei der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein <http://www.llv.li/llv-stv-home.htm> ["Mehrwertsteuer"].

Führt eine Lieferung (z.B. Verkauf, Vermietung) zur Einfuhr, so ist grundsätzlich Importeur der Abnehmer, zu dem der Gegenstand im Zeitpunkt, in dem die Einfuhrsteuerschuld entsteht, zu befördern ist (Käufer, Mieter, letzter Abnehmer in der Reihe bei Reihengeschäften). Der ausländische Lieferant oder der Zwischenhändler bei Reihengeschäften kann die Einfuhr weiterhin nur dann im eigenen Namen vornehmen, d.h. in der Zollanmeldung selber als Importeur auftreten, wenn er im Register der Steuerpflichtigen eingetragen ist und von der zuständigen Steuerverwaltung eine Unterstellungserklärung bewilligt erhalten hat. In diesem Zusammenhang sind folgende Neuerungen zu beachten:

- Bei der Einfuhr von Gegenständen aufgrund einer Lieferung verlagert sich der Ort der Lieferung bei Steuerpflichtigen mit bewilligter Unterstellungserklärung neu ins Inland, mit der Folge, dass solche Lieferungen der Inlandsteuer unterliegen (Art. 3 MWSTV). Diese Steuerfolge galt bereits bisher, jedoch allein aufgrund der bewilligten Unterstellungserklärung und ohne dass der Ort der Lieferung ins Inland verlagert worden wäre.
- Laut Steuerverwaltung gilt der Ort der Lieferung in solchen Fällen aber nur dann als im Inland gelegen, wenn der Lieferant den Gegenstand der Lieferung selbst ins Inland befördert (Beförderungslieferung) oder durch einen Dritten dorthin befördern lässt (Versandlieferung). Die Unterstellungserklärung hat somit bei allen Abhollieferungen keine Wirkung.
- Schliesslich kann der Steuerpflichtige mit bewilligter Unterstellungserklärung neu bei der Einfuhr darauf verzichten, als Importeur des eingeführten Gegenstands aufzutreten. Voraussetzung hierfür ist, dass der Zollstelle im Zeitpunkt der Einfuhr die Rechnung an den Abnehmer vorgelegt wird, worauf der Verzicht auf die Anwendung der Unterstellungserklärung vermerkt ist (Art. 3 Abs. 3 MWSTV). Beim Verzicht ist der Abnehmer in der Zollanmeldung als Importeur aufzuführen und besteuert wird das vom Abnehmer entrichtete oder zu entrichtende Entgelt am Bestimmungsort im Inland.

## **2.2.2 Überführung von Gegenständen in den zollrechtlich freien Verkehr für den Verkauf ab Lager im Inland**

Bei der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr von Gegenständen, die ein Lieferant in sein Lager ins Inland verbringt oder verbringen lässt, um sie von hier aus seinem Abnehmer zu liefern, ist neu zu prüfen, ob nachfolgender Sachverhalt vorliegt:

Steht im Zeitpunkt der Einfuhr fest, welchem Abnehmer der Lieferant den in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten Gegenstand ab Lager im Inland liefern wird und welches Entgelt der Abnehmer für diese Lieferung zu entrichten hat, so führt neu das Geschäft zwischen dem Lieferanten und dem feststehenden Abnehmer zur Einfuhr (Art. 4 MWSTV).

Bei solchen Sachverhalten ist der Abnehmer in der Zollanmeldung als Importeur aufzuführen. Die Einfuhrsteuer berechnet sich auf dem Entgelt am Bestimmungsort im Inland, das der Abnehmer dem Lieferanten für den ab Lager gelieferten Gegenstand zu entrichten hat. Unter Bestimmungsort im Inland ist nicht das Lager zu verstehen, sondern der Ort, bis zu dem der Gegenstand bei Auslagerung zu transportieren ist.

Ist der ab Lager liefernde Lieferant im Inland als Steuerpflichtiger eingetragen und will er über diese Lieferung freiwillig mit der zuständigen Steuerverwaltung abrechnen, d.h. selber als Importeur auftreten, so setzt dies eine Bewilligung (Unterstellungserklärung) der zuständigen Steuerverwaltung voraus.

## **2.2.3 Handeln im eigenen oder fremden Namen**

Auktionen im Kunst- und Antiquitätenhandel werden nicht mehr von anderen Auktionen unterschieden. Es gilt neu nur noch die allgemeine Stellvertreterregelung gemäss Artikel 20 MWSTG, die sich an die bestehende Auktionsregelung anlehnt.

Für die Einfuhrsteuer gilt weiterhin, dass der Auktionator in der Zollanmeldung einen entsprechenden Vermerk anbringen muss, wenn er im Namen und auf Rechnung des Einlieferers, d.h. nur als Vermittler, auftritt und somit der Einlieferer des Auktionsgegenstands per Adresse des Auktionshauses Importeur ist.

## **2.3 Steuerfreie Einfuhren**

### **2.3.1 Erdgas und Elektrizität in Leitungen**

Erdgas in Leitungen ist neu von der Einfuhrsteuer befreit (Art. 53 Abs. 1 Bst. g MWSTG). Daher ist in der Zollanmeldung für Erdgas in Leitungen die mehrwertsteuerfreie Einfuhr zu beantragen. Die Befreiung betrifft nur die Mehrwertsteuer und nicht andere Einfuhrabgaben. Auch Elektrizität in Leitungen ist neu von der Einfuhrsteuer befreit.

Erdgas und Elektrizität, die in Leitungen aus dem Ausland ins Inland geführt werden, unterliegen der Mehrwertsteuer im Inland, da sich der Ort der Lieferung neu beim Empfänger im Inland befindet (Art. 7 MWSTG). Für die Besteuerung ist die Steuerverwaltung zuständig.

### **2.3.2 Wiedereinfuhr von Gegenständen, nach dem Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung ausgeführt (Arbeiten am Gegenstand im Ausland)**

Werden Gegenstände nach dem Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung ausgeführt und gehen sie mit ordnungsgemäsem Verfahrensabschluss wieder an den Absender im Inland zurück, so wird Steuerbefreiung gewährt.

Nicht befreit ist ein allfälliges durch den Importeur (seinerzeitiger Absender) entrichtetes Entgelt für Arbeiten, die im Ausland am vorübergehend ausgeführten Gegenstand besorgt worden sind. Dies geht neu aus Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe k und Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe e MWSTG hervor. Dies gilt auch, wenn Gegenstände ohne Zolldokument nach dem Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung ausgeführt worden sind (z.B. inländisch immatrikulierte Fahrzeuge).

### **2.3.3 Inländische Rückgegenstände**

Eine der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung von inländischen Rückgegenständen ist, dass diese unverändert an den seinerzeitigen Absender im Inland zurückgehen (Art. 53 Abs. 1 Bst. f MWSTG). Der Gebrauch im Ausland gilt nicht als Veränderung.

Ist ein Gegenstand nach dem Ausfuhrzollverfahren zum Zweck der vorübergehenden Verwendung ausgeführt worden und sind am Gegenstand im Ausland wegen des Gebrauchs Unterhaltsarbeiten besorgt worden, so wird ein veränderter Gegenstand eingeführt. Da im Zeitpunkt der Ausfuhr nicht beabsichtigt war, den Gegenstand im Ausland einer Bearbeitung zu unterziehen, wird im Interesse der Gleichbehandlung dasselbe steuerliche Ergebnis angestrebt, das eingetreten wäre, wenn der Gegenstand bei der Ausfuhr nach dem Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung veranlagt und nach der Verwendung mit ordnungsgemäsem Verfahrensabschluss wieder an den Absender im Inland zurückgesandt worden wäre (siehe Ziffer 2.3.2). Die Angleichung an das Ergebnis bei Anwendung des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung wird durch folgendes Vorgehen erreicht:

Bei inländischen Rückgegenständen erfolgt die Steuerbefreiung bei unbeachtlichem Steuerbetrag (weniger als Fr. 100.— Steuer) im Zeitpunkt der Wiedereinfuhr und bei beachtlichem Steuerbetrag auf dem Weg der Rückerstattung. In beiden Fällen kann bei Veränderung des Gegenstands aufgrund von Unterhaltsarbeiten im Ausland eine Steuerbefreiung wie für inländische Rückgegenstände erreicht werden, sofern die vom Importeur (seinerzeitiger Absender) bezahlten Unterhaltskosten zur Besteuerung angemeldet werden und die übrigen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung resp. die Steuererstattung erfüllt sind (Rückkehr des Gegenstands an den seinerzeitigen Absender im Inland, keine Steuerbefreiung wegen der Ausfuhr, keine Vorsteuerabzugsberechtigung bei Rückerstattung).

## **2.4 Steuerberechnungsgrundlage**

### **2.4.1 Lieferungen zwischen eng verbundenen Personen**

Sind der Lieferant und der Abnehmer eng verbundene Personen, so gilt weiterhin der Grundsatz, dass dasjenige Entgelt der Einfuhrsteuer unterliegt, das unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 54 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 24 Abs. 2 MWSTG). Neu definiert das MWSTG in Artikel 3 Buchstabe h, wann der Lieferant und der Abnehmer eng verbundene Personen sind:

Enge Verbundenheit liegt vor, wenn

- der Abnehmer am Lieferanten eine massgebende Beteiligung besitzt, oder
- der Abnehmer einer Person mit massgebender Beteiligung am Lieferanten nahe steht (z.B. Familienmitglieder).

Eine massgebende Beteiligung liegt vor, wenn der Abnehmer oder die ihm nahe stehende Person

- eine Beteiligung von mindestens 10% am Grund- oder Stammkapital oder mindestens 10% am Gewinn und an den Reserven des Lieferanten besitzt, oder
- Beteiligungsrechte am Lieferanten im Verkehrswert von mindestens 1 Mio. CHF hält.

Als nahe stehend wird diejenige Person betrachtet, die aufgrund der Beziehung zur eng verbundenen Person Leistungen zu einem tieferen Preis bezieht (geldwerter Vorteil).

### **2.4.2 Wiedereinfuhr von Gegenständen, nach dem Zollverfahren der passiven Veredelung ausgeführt**

Werden Gegenstände nach dem Zollverfahren der passiven Veredelung ausgeführt und mit ordnungsgemäsem Verfahrensabschluss wieder eingeführt, so müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein, damit nicht der Marktwert des wieder eingeführten Gegenstands be-

steuert wird, sondern nur das Entgelt am Bestimmungsort im Inland für die im Ausland am Gegenstand besorgten Arbeiten (einschliesslich Neumaterial):

- Der Gegenstand wurde zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrags vorübergehend ausgeführt (keine Ausfuhr im Rahmen eines Verkaufs an das Veredelungsunternehmen oder eine Drittperson), und
- der Gegenstand geht an den Absender im Inland zurück.

Diese Voraussetzungen haben in der Verwaltungspraxis bereits bisher gegolten und gehen neu aus Artikel 53 Absatz 1 Buchstabe k und Artikel 54 Absatz 1 Buchstabe e MWSTG hervor.

### **2.4.3 Kosten bis zum Bestimmungsort des Gegenstands im Inland**

Berechnungsgrundlage für die Einfuhrsteuer ist je nach Geschäft, das zur Einfuhr führt, das vom Importeur oder an seiner Stelle von einer Drittperson für den Gegenstand entrichtete oder zu entrichtende Entgelt am Bestimmungsort im Inland oder der Marktwert des Gegenstands am Bestimmungsort im Inland (Art. 54 MWSTG).

Der Zusatz "am Bestimmungsort im Inland" bedeutet, dass zum Entgelt oder Marktwert – sofern nicht bereits darin enthalten – immer auch die Kosten für den Transport des Gegenstands und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland (z.B. Kosten für Versicherung, Einfuhrveranlagung, Nebentätigkeiten des Logistikgewerbes) hinzuzurechnen sind (Art. 54 Abs. 3 Bst. b MWSTG).

Neu sind nicht mehr die Kosten bis zum ersten inländischen Bestimmungsort massgebend, sondern die Kosten bis zum Bestimmungsort im Inland, an den der Gegenstand zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld gemäss Versender, Importeur oder Empfänger zu transportieren ist. Die Einfuhrsteuerschuld entsteht zur gleichen Zeit wie die Zollschuld (Art. 56 Abs. 1 MWSTG).

Sind diese Kosten im Entgelt oder Marktwert noch nicht enthalten, muss somit zuerst festgestellt werden, wann die Zollschuld nach Artikel 69 ZG<sup>1</sup> entsteht (à in der Regel im Zeitpunkt, in dem die Zollstelle die Zollanmeldung annimmt). Diese Feststellung hat unabhängig davon zu erfolgen, ob die Zollanmeldung an der Grenze oder im Inland stattfindet. Steht dieser Zeitpunkt fest, muss in einem zweiten Schritt geprüft werden, bis wohin der zu veranlagende Gegenstand in diesem Zeitpunkt gemäss Versender, Importeur oder Empfänger zu befördern oder versenden ist.

Sämtliche Kosten für den Transport des Gegenstands und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zu diesem Bestimmungsort gehören zur Berechnungsgrundlage für die Einfuhrsteuer. Im Inland sind diese Leistungen von der Mehrwertsteuer befreit.

Beispiele:

- Einfuhr im Land- oder Schiffsverkehr mit Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr bei einer Grenzzollstelle

Ein Lieferant im Ausland gibt einem Spediteur den Auftrag, den Gegenstand bei ihm in München abzuholen und nach Bern zu seinem Abnehmer zu transportieren. Der Spediteur meldet den Gegenstand bei der Grenzzollstelle zur Einfuhrveranlagung an.

Im Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld ist Bern der massgebende Bestimmungsort im Inland. Die Kosten der vom Spediteur erbrachten Leistungen (Transport, Versicherung, Einfuhrveranlagung, usw.) bis Bern sind Bestandteil der Berechnungsgrundlage der Einfuhrsteuer.

---

<sup>1</sup> Zollgesetz vom 18. März 2005 (SR 631.0)

- Einfuhr im Luftverkehr; nach der Landung Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr bei der Flughafenzollstelle

Ein Versender im Ausland gibt einem Spediteur den Auftrag, den Gegenstand per Luftfracht von Tokio nach Zürich-Flughafen zu befördern. Der Importeur beauftragt einen anderen Spediteur mit der Einfuhrveranlagung bei der Zollstelle Zürich-Flughafen und dem Transport zu seinem Geschäftsdomizil in Lugano.

Im Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld ist Lugano der massgebende Bestimmungsort im Inland. Die Kosten der von den beiden Spediteuren erbrachten Leistungen bis Lugano (Transport Tokio - Zürich-Flughafen, Einfuhrveranlagung, Transport Zürich-Flughafen – Lugano usw.) sind Bestandteil der Berechnungsgrundlage der Einfuhrsteuer.

- Einfuhr bei der Grenzzollstelle oder im Luftverkehr nach der Landung bei der Flughafenzollstelle; Überführung in ein Zollverfahren mit Zollüberwachung (z.B. Transitverfahren, Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung)

Ein Importeur gibt einem Spediteur den Auftrag, den Gegenstand in Paris abzuholen, in das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung zu überführen und nach Bern zu transportieren. Der Spediteur meldet diesen Gegenstand bei der Grenzzollstelle oder im Luftverkehr bei der Flughafenzollstelle zum Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung an.

Im Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld ist Bern der massgebende Bestimmungsort im Inland. Die Kosten der vom Spediteur erbrachten Leistungen bis nach Bern (Transport Paris - Bern, Veranlagung usw.) sind Bestandteil der Berechnungsgrundlage der Einfuhrsteuer, die bei Eröffnung des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung bedingt geschuldet ist.

- Der Gegenstand befindet sich in einem Zollverfahren mit Zollüberwachung (z.B. Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung, offenes Zolllager) oder er ist in einem Zollfreilager eingelagert; dieser Gegenstand wird in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt

Ein Versender im Ausland gibt einem Spediteur den Auftrag, den Gegenstand bei ihm in Milano abzuholen und im Inland zu lagern. Der Gegenstand wird von der Zollgrenze im Transitverfahren nach Bern verbracht und dort im offenen Zolllager des Spediteurs eingelagert. Nach zwei Monaten wird der Gegenstand im Auftrag des ausländischen Versenders (Lieferant) in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt und nach Sion befördert, wo er dem Abnehmer des Lieferanten ausgehändigt wird.

In Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld bei Überführung des Gegenstands in den zollrechtlich freien Verkehr ist Sion der massgebende Bestimmungsort im Inland. Die Kosten der vom Spediteur erbrachten Transportleistungen (Transport Milano - Bern, Transport Bern – Sion, usw.), die Lagerkosten sowie die Kosten der Veranlagung zum Transitverfahren und zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr sind Bestandteil der Berechnungsgrundlage der Einfuhrsteuer.

## **2.5 Steuersatz (Nahrungsmittel; Druckerzeugnisse; Reklamecharakter)**

### **A Nahrungsmittel und Zusatzstoffe nach Lebensmittelgesetz**

Bisher galt der reduzierte Steuersatz für die Einfuhr von Ess- und Trinkwaren, ausgenommen alkoholische Getränke.

Neu gilt der reduzierte Steuersatz für die Einfuhr von Nahrungsmitteln und Zusatzstoffen nach dem Lebensmittelgesetz vom 9. Oktober 1992 (Art. 25 Abs. 2 MWSTG). Alkoholische Getränke gelten nicht als Nahrungsmittel, sondern als Genussmittel. Sie unterliegen daher weiterhin dem Normalsatz (7.6%).

## **B    Medikamente**

Produkte, die nicht als zum reduzierten Steuersatz besteuerbare Medikamente gelten, denen jedoch heilende oder therapeutische Eigenschaften attestiert werden und die zur oralen Einnahme bestimmt sind, wurden bisher den Ess- und Trinkwaren gleichgestellt, sofern sie nicht mehr als 0,5 Volumenprozent Alkohol enthielten. Diese Praxis kann ab 1. Januar 2010 nicht mehr aufrechterhalten werden, da im neuen MWSTG der Begriff „Ess- und Trinkwaren“ durch „Nahrungsmittel und Zusatzstoffe nach dem Lebensmittelgesetz“ (siehe Bst. A) ersetzt wurde. Solche Produkte unterliegen somit neu der Einfuhrsteuer zum Normalsatz (7,6%), wenn sie nicht als Nahrungsmittel nach dem Lebensmittelgesetz vom 9. Oktober 1992 gelten.

## **C    Zeitungen und Zeitschriften ohne Reklamecharakter**

Die neue MWSTV enthält in Artikel 50 eine geänderte Definition der Zeitungen und Zeitschriften ohne Reklamecharakter, die dem reduzierten Steuersatz unterliegen. Aus dieser Definition geht unter anderem hervor, dass Druckerzeugnisse, die überwiegend Flächen zur Aufnahme von Eintragungen enthalten (Art. 50 Bst. f MWSTV), zum Normalsatz (7,6%) steuerbar sind.

## **D    Bücher und andere Druckerzeugnisse (andere als Zeitungen und Zeitschriften) ohne Reklamecharakter**

Die neue MWSTV enthält in Artikel 51 eine geänderte Definition der Bücher und anderen Druckerzeugnisse (andere als Zeitungen und Zeitschriften) ohne Reklamecharakter, die dem reduzierten Steuersatz unterliegen. Aus dieser Definition geht unter anderem hervor, dass Druckerzeugnisse, welche zur Aufnahme von Eintragungen oder Sammelbildern bestimmt sind, zum Normalsatz (7,6%) steuerbar sind. Davon ausgenommen sind Schul- und Lehrbücher sowie bestimmte Kinderbücher wie Übungshefte mit Illustrationen und ergänzendem Text sowie Zeichen- und Malbücher mit Vorgaben und Anleitungen (Art. 51 Bst. d MWSTV).

## **E    Reklamecharakter**

Der Reklamecharakter hat in Artikel 52 MWSTV eine neue Definition erhalten. Inhaltlich soll mit dieser Definition die bisherige Praxis weitergeführt werden. Erst die Anwendung dieser neuen Definition auf konkrete Einfuhren wird zeigen, ob das Ergebnis in jedem Fall gleich ist wie bisher. Zeitungen, Zeitschriften, Bücher und andere Druckerzeugnisse mit Reklamecharakter unterliegen der Einfuhrsteuer zum Normalsatz (7,6%).

## **2.6 Verjährung und Nachforderung; nachträgliche Erhöhung des Entgelts**

### **A    Verjährungsfrist und Nachforderung**

Wurde bei der Einfuhr eines Gegenstands zu wenig oder zu Unrecht keine Einfuhrsteuer erhoben, so kann diese während fünf Jahren nachgefordert werden (5-jährige Verjährungsfrist). Neu ist Rechtsgrundlage der Artikel 56 Absatz 4 MWSTG in Verbindung mit Artikel 75 ZG, der die Verjährung der Zollschuld regelt.

### **B    Nachträgliche Erhöhung des Entgelts durch den Lieferanten während der Verjährungsfrist**

Erhöht sich die Einfuhrsteuerschuld während der Verjährungsfrist wegen nachträglicher Erhöhung des Entgelts durch den Lieferanten, so muss die zu niedrig bemessene Einfuhrsteuer neu innert 30 Tagen nach dieser Anpassung der Zollkreisdirektion gemeldet werden, in deren Kreis die Einfuhr stattgefunden hat (Art. 56 Abs. 5 MWSTG).

Die Meldung sowie die Anpassung der Steuerveranlagung können unterbleiben, wenn die nachträglich zu entrichtende Einfuhrsteuer in der periodischen Abrechnung mit der zuständigen Steuerverwaltung vollumfänglich als Vorsteuer nach Artikel 28 MWSTG abgezogen werden könnte.

Dieser Verzicht auf Meldung und Nachentrichtung aufgrund der Vorsteuerabzugsberechtigung gilt nur bei Änderung der Einfuhrsteuerschuld wegen nachträglicher Erhöhung des Entgelts durch den Lieferanten. Der Verzicht ist nicht möglich, wenn die Einfuhrsteuer bereits im Zeitpunkt der Einfuhr unkorrekt veranlagt war oder zu Unrecht nicht erhoben wurde.

Als Gründe für die nachträgliche Erhöhung des Entgelts sind namentlich zu nennen:

- Nachträgliche Entgeltserhöhungen durch den Lieferanten aufgrund von Vertragsänderungen;
- Entgeltserhöhungen zwischen verbundenen Unternehmen wegen Preisanpassungen aufgrund anerkannter Richtlinien (z.B. OECD-Richtlinien; OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations).

Die Meldung an die Zollkreisdirektion hat folgende Informationen zu enthalten (Art. 116 MWSTV):

- Anfangs- und Enddatum der Periode, für welche die Entgelte nachträglich angepasst werden;
- die in dieser Periode berechneten Entgelte;
- das Total der Entgeltsanpassungen;
- die Aufteilung der Entgeltsanpassung auf die verschiedenen Steuersätze.

Für die Ermittlung der Entgeltsanpassung herangezogene Preis- oder Wertangaben in ausländischer Währung sind nach dem durchschnittlichen Devisenkurs (Verkauf) der Periode in Schweizerfranken umzurechnen. Die Eidg. Zollverwaltung kann im Einzelfall zur Bestimmung der Einfuhrsteuerschuld weitere Unterlagen einfordern.

## **2.7 Verlagerungsverfahren bei der Einfuhr**

Neu gilt beim Verlagerungsverfahren nicht mehr die Verjährungsfrist der Einfuhrsteuer, sondern diejenige der Inlandsteuer (Art. 117 MWSTV). Im neuen MWSTG sind die Bestimmungen zur Verjährungsfrist für die Inland- und Einfuhrsteuer unterschiedlich. Für die Inlandsteuer gilt Artikel 42 MWSTG und für die Einfuhrsteuer Artikel 56 Absatz 4 MWSTG (siehe Buchstabe A der Ziffer 2.6).

Wer im Inland Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe (Art. 13 MWSTG) und gleichzeitig Inhaber einer Bewilligung der zuständigen Steuerverwaltung für die Anwendung des Verlagerungsverfahrens bei der Einfuhr von Gegenständen ist (Art. 63 MWSTG), hat eine besondere MWST-Nummer erhalten, die mit der Ziffer 8 beginnt (z.B. 800 000). Ausnahmen bilden die Gruppenvertreter einer Mehrwertsteuergruppe, die mit der MWST-Nummer der Gruppe auftreten.

Es wird daran erinnert, dass die Bewilligung zur Anwendung des Verlagerungsverfahrens nie für die gesamte Mehrwertsteuergruppe gilt, sondern immer nur für das einzelne Gruppenmitglied, das die Bewilligung erhalten hat. Wollen innerhalb einer Mehrwertsteuergruppe mehrere Gruppenmitglieder oder auch der Gruppenvertreter das Verlagerungsverfahren anwenden, so muss jedes einzelne Gruppenmitglied resp. der Gruppenvertreter eine eigene Bewilligung besitzen.

Zweck der besonderen MWST-Nummer bei Gruppenmitgliedern im Zusammenhang mit dem Verlagerungsverfahren ist der folgende: Ist ein Gruppenmitglied mit Bewilligung zur Anwendung des Verlagerungsverfahrens Importeur eines Gegenstands und will es diesen Gegenstand im Verlagerungsverfahren einführen, so muss der Zollstelle ein Dokument des Versenders des Gegenstands vorgelegt werden, auf dem die besondere MWST-Nummer dieses Gruppenmitglieds und seine Bewilligungsnummer aufgeführt sind. Ist auf diesem Dokument stattdessen die MWST-Nummer des Gruppenvertreters aufgeführt, so kann das Gruppenmitglied das Verlagerungsverfahren nicht anwenden.

Da die Eidg. Zollverwaltung bisher in einzelnen Fällen toleriert hat, dass auf dem Dokument des Versenders die MWST-Nummer des Gruppenvertreters erscheint, wird solchen Bewilli-

gungsinhabern eine Übergangsfrist bis zum **31. März 2010** gewährt. So erhalten sie die Möglichkeit, ihre Lieferanten im Ausland entsprechend zu informieren. Ab diesem Datum werden Zollanmeldungen mit Antrag auf Anwendung des Verlagerungsverfahrens durch Gruppenmitglieder mit besonderer MWST-Nummer nur noch dann akzeptiert, wenn im Dokument des Versenders zusammen mit der Bewilligungsnummer die besondere MWST-Nummer des Gruppenmitglieds erscheint.

---