Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 1079/2016

Urteil vom 7. März 2017

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
Bundesrichter Donzallaz,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte
A._____ AB,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Tax Partner AG,

gegen

Oberzolldirektion (OZD), Hauptabteilung Verfahren und Betrieb.

Gegenstand
Einfuhrsteuer (Bemessungsgrundlage),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,
vom 25. Oktober 2016.

Sachverhalt:

A.
Die A._____ AB hat Sitz in U._____ (SE). Sie erledigt den Einkauf des international tätigen Konzerns und beliefert die Landesgesellschaften mit den zentral beschafften Handelswaren. In dieser Eigenschaft ist sie auch Zulieferer der zum Konzern gehörenden A._____ AG mit Sitz in V._____/ZH. Der Ort der Lieferungen der A._____ AB (nachfolgend: die Steuerpflichtige) an die A._____ AG (nachfolgend: die Landesgesellschaft) liegt im Inland. Aufgrund dieser Lieferungen ist die Steuerpflichtige in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

B.
Das Geschäftsmodell besteht im Einzelnen darin, dass die Steuerpflichtige die zum Detailverkauf in der Schweiz bestimmten Waren beim ausländischen Produzenten erwirbt, sie zunächst im Ursprungsland in ein zentrales Einkaufslager verbringt, um sie hernach auf dem See- und Landweg oder ausschliesslich auf dem Landweg in ihr zentrales Auslieferungslager in W._____/ SO zu überführen. Der Transport vom Ursprungsland ins inländische Auslieferungslager erfolgt auf Kosten der Steuerpflichtigen, die bei der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr als Importeurin und Empfängerin auftritt. Nach Eintreffen der Ware in W._____/ SO werden die Artikel den einzelnen Geschäftsstellen der Landesgesellschaft zugeordnet und ausgeliefert. Die Steuerpflichtige stellt der Landesgesellschaft hierfür monatlich Rechnung. Ob es zwischen der Steuerpflich-

tigen und der Landesgesellschaft aber tatsächlich zu einem Kaufvertrag über die beschafften Artikel kommt, steht bei Einfuhr der Ware noch nicht fest.

C.
Mit Verfügung vom 23. Oktober 2014 verpflichtete die Eidgenössische Zollverwaltung (EZV), Zollkreisdirektion Basel, die Steuerpflichtige zur Bezahlung nachträglicher Einfuhrsteuern für den Zeitraum von Januar 2009 bis Juni 2014. Die Nachforderung erreichte Fr. xxx zuzüglich eines Verzugszinses von bis dahin Fr. yyy. Die EZV war aufgrund einer Zollstrafuntersuchung zum Schluss gelangt, dass die Steuerpflichtige als Bemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer jeweils ihren eigenen Eingangspreis (inklusive Transportkosten) angegeben hatte, was unzutreffend sei. Massgebend wäre, so die EZV, vielmehr der Ausgangspreis an die Landesgesellschaft (ohne Mehrwertsteuer und nach Abzug eines Einschlags von 10 Prozent, womit den im Inland bezogenen besteuerten Leistungen Rechnung getragen werde). Die Steuerpflichtige beglich die verfügungsweise festgelegte Nachsteuer und den Verzugszins, wobei sie die Zahlung unter Vorbehalt der gerichtlichen Überprüfung leistete. Aufgrund der Deklaration der Nachsteuer in der Quartalsabrechnung 03/2014 wurde ihr diese von der ESTV als Vorsteuer vollumfänglich erstattet.

D.
Mit Entscheid vom 24. März 2016 wies die EZV, Oberzolldirektion, die an sie gerichtete Beschwerde ab, ebenso wie in der Folge das Bundesverwaltungsgericht (Urteil A-2675/2016 vom 25. Oktober 2016). Die Abteilung I des Bundesverwaltungsgerichts erkannte, die Gegenstände seien weder in Erfüllung eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäfts zwischen dem Produzenten und der Steuerpflichtigen (da das Geschäft im Ausland vollzogen worden sei; angefochtener Entscheid E. 5.1) noch eines solchen zwischen der Steuerpflichtigen und der Landesgesellschaft erfolgt (weil der Kaufvertrag bei Einfuhr noch nicht vorgelegen habe; E. 5.2). Demnach könne das tatsächlich geleistete Entgelt nicht massgeblich sein (Art. 54 Abs. 1 lit. a MWSTG). Als Bemessungsgrundlage sei ersatzweise der Marktwert heranzuziehen, wie er in Art. 54 Abs. 1 lit. g MWSTG umschrieben werde. Dies bedeute, dass nicht der Importeur, sondern dessen Abnehmer im Zentrum stehe und daher zu prüfen sei, was dieser für die Ware zu bezahlen gehabt hätte. Da eine Vergleichsmöglichkeit auf der entscheidenden Handelsstufe (Veräusserung an die Landesgesellschaft) fehle, habe die EZV die Bemessungsgrundlage deduktiv erheben dürfen (Wiederverkaufspreis der Ware im Inland abzüglich der
Marge und etwaiger Kosten). Methode und Ergebnis der Schätzung seien nicht zu beanstanden, zumal es der Steuerpflichtigen misslungen sei, den ihr obliegenden Unrichtigkeitsnachweis zu erbringen (angefochtener Entscheid E. 5.3). Die ungenügende Deklaration habe im Wege von Art. 12 Abs. 2 VStrR bereinigt werden dürfen (E. 6). Dies führe zur Verzugszinspflicht, zumal Art. 87 Abs. 2 MWSTG 2009 auf das gemischte Verfahren der Einfuhrsteuer nicht anwendbar sei (E. 7).

E.
Mit Eingabe beim Bundesgericht vom 25. November 2016 erhebt die Steuerpflichtige Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt die Aufhebung des angefochtenen Urteils. Die Vorinstanz sieht von einer Vernehmlassung ab. Die EZV schliesst in ihrer Stellungnahme auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind gegeben (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 89 Abs. 1, Art. 90, Art. 100 Abs. 1, Art. 42 BGG). Aus dem Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG 2009; SR 641.20) gehen keine spezialgesetzlichen Vorschriften zum bundesgerichtlichen Verfahren hervor. Auf die Beschwerde ist damit einzutreten.

1.2. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht, worunter auch das Mehrwertsteuer- und das Zollrecht fallen (Art. 130 und 133 BV), von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 155 E. 4.4.5 S. 157) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 141 V 234 E. 2 S. 236). Es ist daher weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann

die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 142 V 118 E. 1.2 S. 120).

1.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 155 E. 4.4.3 S. 156). Es kann die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nur berichtigen oder ergänzen, soweit sie offensichtlich unrichtig - das heisst willkürlich - sind oder auf einer anderen Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG; BGE 142 I 135 E. 1.6 S. 144 f.).

2.

2.1. Streitig und zu prüfen ist vorab, unter welchem Titel die Einfuhrsteuer zu erheben ist (hinten E. 3.2). Alsdann stellt sich die Frage nach der zutreffenden Bemessungsgrundlage (hinten E. 3.3). Der Sachverhalt hat sich teils unter vorrevidiertem, teils unter geltendem Mehrwertsteuerrecht ereignet. Das für das Jahr 2009 noch einschlägige alte Recht (Art. 76 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG 1999; AS 2000 1300]) entspricht in allen Teilen der heutigen Ordnung (Art. 54 MWSTG 2009). Es ist lediglich zu redaktionellen Retuschen gekommen (Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [BBl 2008 6885 ff., insb. 6990 zu Art. 53 Abs. 1 E-MWSTG]). Die Prüfung kann daher ausschliesslich anhand des revidierten Rechts erfolgen.

2.2.

2.2.1. Der Einfuhrsteuer im Sinne von Art. 130 Abs. 1 BV bzw. Art. 50 ff. MWSTG 2009 unterliegt - soweit keine gesetzliche Ausnahme vorliegt (Art. 53 MWSTG 2009) - jede Einfuhr eines Gegenstandes ins Inland. Bei der Einfuhr handelt es sich um einen zollrechtlichen Tatbestand (Art. 6 lit. g ZG). Nach schweizerischem Verständnis setzt dieser sich einerseits aus dem tatsächlichen Verbringen der Ware ins Inland (Realkomponente; Art. 21 ZG), anderseits aus der Überführung des Gegenstandes in den zollrechtlich freien Verkehr zusammen (Verfahrenskomponente; Art. 47 Abs. 2 lit. a ZG; HEINZ SCHREIER, in: Martin Kocher/Diego Clavadetscher [Hrsg.], Zollgesetz, Kommentar, 2009 [nachfolgend: Komm. ZG], N. 35 zu Art. 6 ZG).

2.2.2. Im Unterschied zur Inlandsteuer (Art. 18 Abs. 1 MWSTG 2009) setzt die Einfuhr von Gegenständen keinen Vorgang voraus, der die Tatbestandsmerkmale der Lieferung erfüllt (Art. 3 lit. d MWSTG 2009). Ausschlaggebend ist "le seul passage du bien au-delà de la frontière" (PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, Kapitel 4 N. 270 und Anhang 3 N. 332). So begründen beispielsweise Geschenksendungen ins Inland oder das Verbringen von Gegenständen ins Inland, um diese hier privat oder gewerblich zu nutzen, zwar eine Einfuhr, ohne aber den Tatbestand der Lieferung zu erfüllen (dazu REGINE SCHLUCKEBIER, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG, Kommentar, 2012 [nachfolgend: HK-MWSTG], N. 2 zu Art. 54 MWSTG 2009). Denn in diesen Fällen geht die Befähigung, im eigenen Namen über den Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen, allein aufgrund der Einfuhr noch nicht über (Art. 3 lit. d Ziff. 1 MWSTG 2009), ebenso wenig wie die Tatbestände gemäss Art. 3 lit. d Ziff. 2 und 3 MWSTG 2009 vorliegen. Dennoch ist die Einfuhrsteuer geschuldet. Deren Steuerobjekt besteht nicht in der Lieferung oder Dienstleistung, sondern in der blossen Einfuhr des Gegenstandes (Art. 52 Abs. 1 lit. a MWSTG 2009).

2.2.3. Auch im Bereich der Einfuhrsteuer bemisst sich die Steuer grundsätzlich nach dem Entgelt (Art. 54 Abs. 1 lit. a-f MWSTG 2009). Als Entgelt gilt in diesem Zusammenhang, was der Importeur oder die in seinem Namen und auf seine Rechnung tätig werdende Drittperson entrichtet oder zu entrichten hat (Art. 54 Abs. 2 MWSTG 2009). Importeur in diesem Sinne ist, wer die Ware ins Zollinland einführt oder auf seine Rechnung einführen lässt (Art. 6 Abs. 1 Satz 3 der Verordnung vom 12. Oktober 2011 über die Statistik des Aussenhandels [SR 632.14]). Nur dort, wo ein tatsächliches Entgelt fehlt, kann ersatzweiseeine andere Grösse herangezogen werden. Zu denken ist wiederum an die bereits erwähnten Geschenksendungen, an unentgeltliche Nach- oder Ersatzlieferungen (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL

R. JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, N. 2562) oder an das Verbringen eines im Ausland befindlichen Gegenstandes durch den Eigentümer ins Inland. In diesen Fällen, die sich durch das vollständige Fehlen eines Entgelts kennzeichnen, sieht das Gesetz den "Marktwert" (Art. 54 Abs. 1 lit. g MWSTG 2009) als Bemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer vor.

2.2.4. Der Marktwert entspricht nach der gesetzlichen Definition dem Preis, den der Importeur
- auf der Stufe, auf welcher die Einfuhr bewirkt wird,
- an einen selbstständigen Lieferanten im Herkunftsland der Gegenstände
- zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld nach Art. 56
- unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs
zahlen müsste, um die gleichen Gegenstände zu erhalten. Dieser mutmassliche Preis, der nötigenfalls nach pflichtgemässem Ermessen zu schätzen ist (Art. 54 Abs. 4 MWSTG 2009), stellt ein "hypothetisches Entgelt" dar (so LAURENT LATTMANN, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer [Hrsg.], mwst.com, 2000, N. 4 zu Art. 76 MWSTG 1999). Der dem Marktwert entsprechende Preis übernimmt die Rolle des fehlenden tatsächlichen Entgelts. Für die vorliegende Konstellation - bei der Überführung der Ware in den zollrechtlich freien Verkehr steht noch nicht fest, ob die Steuerpflichtige und die Landesgesellschaft einen Kaufvertrag abschliessen werden - sieht die ESTV in der betreffenden Verwaltungsverordnung folgendes Vorgehen vor (MWST-Info 06, Ort der Leistungserbringung, Ziff. 6.1.2) :

"Die Einfuhrsteuer wird vom Marktwert am inländischen Bestimmungsort berechnet. Als Marktwert gilt der Verkaufspreis abzüglich 10 %, den der Lieferant beim Verkauf an einen unabhängigen Dritten auf derselben Handelsstufe berechnen würde (Engros-, Detailhandel usw.). Wenn der Lieferant seine Tätigkeit auf verschiedenen Stufen ausübt (z.B. Verkauf an Grosshändler und Endkonsumenten), ist die dem Endkonsum am nächsten gelegene Stufe massgebend."

2.2.5. Bei der von der ESTV vertretenen Ansicht erhöht sich die Einfuhrsteuer zwangsläufig, indem ein Teil der Wertschöpfung des Grossisten mit erfasst wird. Unter der Bedingung, dass Einfuhrsteuer und Vorsteuer (Art. 28 Abs. 1 lit. c MWSTG 2009) vollumfänglich und in derselben Abrechnungsperiode geltend gemacht werden können, ergibt sich ein "Nullsummenspiel". Von der Bemessung der Einfuhrsteuer ist alsdann die Bemessung der Inlandsteuer zu unterscheiden: Hierbei ist das tatsächlich empfangene Entgelt massgebend (Art. 24 Abs. 1 MWSTG 2009). Sind die Vertragsparteien als "eng verbundene Personen" im Sinne von Art. 3 lit. h MWSTG 2009 zu betrachten, greift das Kriterium des Drittvergleichs ("dealing at arm's length"; Art. 24 Abs. 2 MWSTG 2009).

2.2.6. Der Marktwert bildet nicht mehr als einen Auffangtatbestand (IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuerrecht, § 12 N. 14). Im Regelfall gelten als Wertnachweis die auf den Importeur lautenden Kreditorenrechnungen oder Vertragsdokumente. Sie werden sowohl für die Verzollung (nach Massgabe des Gewichts; Art. 2 Abs. 1 des Zolltarifgesetzes vom 9. Oktober 1986 [ZTG; SR 632.10]) als auch die Versteuerung (auf Grundlage des Entgelts) herangezogen (CAMENZIND/HONAUER/ VALLENDER/JUNG/PROBST, a. a. O., N. 2543). Lag eine Kreditorenrechnung vor, so galt schon unter Herrschaft des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (WUStB; AS 1941 793), dass die EZV den steuerbaren Wert anhand der Lieferantenrechnung für jene Lieferung erhob, die Gegenstand der Einfuhr bildete (DIETER METZGER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, 1983/1992, N. 934). Fehlten derartige Wertangaben oder bestanden Zweifel an deren Richtigkeit, konnte die EZV den Wert der Ware schätzen (Art. 49 Abs. 3 WUStB).

3.

3.1. Streitgegenstand bildet die Bemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer (vorne E. 2.1). Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.3) schliesst die Steuerpflichtige mit den jeweiligen überseeischen oder europäischen Produzenten Kaufverträge ab und verantwortet sie die Beförderung der erworbenen Ware bis ins inländische Auslieferungslager. Mithin ist von einer Abholieferung (Art. 7 Abs. 1 lit. a MWSTG 2009) auszugehen. Eine solche charakterisiert sich dadurch, dass der

Erwerber den Gegenstand beim Veräusserer abholt oder ihn dort durch einen Dritten abholen lässt. Die Befähigung, über den Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen, geht folglich am ausländischen Übergabeort auf die Steuerpflichtige über (BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/ KOCHER, a. a. O., § 44 N. 66). Als Importeurin (vorne E. 2.2.3) verbringt die Steuerpflichtige die erworbenen Gegenstände ins Inland (unter Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr). Sie verschafft der Landesgesellschaft die wirtschaftliche Verfügungsmacht - soweit es überhaupt zu einem Kaufvertrag kommen sollte - auf jeden Fall erst im Inland. Der Ort der Lieferung an die Landesgesellschaft befindet sich im Inland (Art. 7 Abs. 1 MWSTG
2009).

3.2.

3.2.1. Die Vorinstanz ist der Auffassung, Anlass zur Einfuhr der Waren könne weder der Kaufvertrag zwischen dem ausländischen Produzenten und der Steuerpflichtigen noch jener zwischen der Steuerpflichtigen und der inländischen Landesgesellschaft geben. Mithin scheide die Bemessung anhand des Entgelts aus (Art. 54 Abs. 1 lit. a MWSTG 2009) und müsse es zur Besteuerung nach dem Marktwert (Art. 54 Abs. 1 lit. g MWSTG 2009) kommen (vorne lit. D). Die EZV teilt diese Ansicht, wogegen die Steuerpflichtige annimmt, die Einfuhren erfolgten in Erfüllung der Kaufverträge mit den ausländischen Lieferanten.

3.2.2. Die Steuerpflichtige bewirkt, wie dargelegt, eine Abhollieferung. Sie stellt die Ladung im ausländischen Einkaufslager zusammen und überführt die Ware anschliessend auf eigene Kosten und eigenes Risiko ins inländische Auslieferungslager. Sie tritt bei der Einfuhr der Ware in den zollrechtlich freien Verkehr als Importeurin und Empfängerin (per Adresse des Auslieferungslagers) auf. Die Vorinstanz hat sodann für das Bundesgericht verbindlich festgehalten, bei Einfuhr der Gegenstände durch die importierende Steuerpflichtige sei noch ungewiss, ob die Ware von der Landesgesellschaft tatsächlich übernommen werde (angefochtener Entscheid E. 5.2.2 am Ende des ersten Absatzes; vorne lit. B). Daraus folgt, dass die Einfuhr jedenfalls nicht in Erfüllung eines Veräusserungsgeschäfts mit der Landesgesellschafterfolgen kann. Selbst wenn es wohl kaum je vorkommen dürfte, dass die Landesgesellschaft davon absieht, die Ware abzurufen, besteht doch insgesamt ein Unsicherheitsfaktor. So oder anders liegt bei Einfuhr der Ware noch kein Kaufvertrag vor. Mit Blick darauf kann nicht bundesrechtskonform gesagt werden, die Einfuhr erfolge "in Erfüllung" des (erst noch zu schliessenden) Kaufvertrags mit der Landesgesellschaft. Hierfür bedürfte es
zumindest konkreter vorinstanzlicher Feststellungen für die Regelmässigkeit des künftigen Kaufvertrags, woran es aber fehlt.

3.2.3. Es fragt sich entsprechend, ob die Einfuhr "in Erfüllung" eines Veräusserungsgeschäfts mit dem ausländischen Lieferanten vorgenommen wird. Die Vorinstanz erwägt, mit Blick auf den Ort der Lieferung im Ausland zeige sich, dass das Veräusserungsgeschäft "keine Lieferungen im Rahmen der Einfuhr der gekauften Gegenstände in die Schweiz bedingte" (angefochtener Entscheid E. 5.1.3). Sie legt ihren Überlegungen damit eine weitgehend grammatikalisch ausgerichtete Auslegung zugrunde. Zunächst ist festzuhalten, dass das Mehrwertsteuerrecht eher untechnisch von einem "Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäft" spricht, während zivilrechtlich vom Kaufvertrag (Art. 184 ff. OR) und der Kommission (Art. 425 ff. OR) die Rede ist. Der Blick auf die französisch- und die italienischsprachige Fassung, die ebenso verbindlich sind (Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Juni 2004 über die Sammlungen des Bundesrechts und das Bundesblatt [PublG; SR 170.512]; BGE 142 I 99 E. 3.2 S. 113) macht ohne weiteres deutlich, dass keine Absicht des Gesetzgebers bestand, sich vom Zivilrecht zu entfernen. Die beiden anderen Fassungen lehnen sich klar an das Obligationenrecht an ("si les biens sont importés en exécution d'un contrat de vente ou de
commission " bzw. "se i beni sono importati in adempimento di un contratto di vendita o di commissione "). Werden die Gegenstände damit "in Erfüllung eines Kaufvertrags oder einer Kommission" eingeführt, ist das Entgelt massgebend. Dem Gesetz ist nichts Näheres zu entnehmen. Bei rein grammatikalischer Betrachtung bleibt mithin offen, ob der Kaufvertrag oder die Kommission im Ausland vollzogen werden darf oder ob er gegenteils einen Inlandbezug aufweisen muss.

3.2.4. Um Sinn und Zweck der Norm zu ermitteln, ist auf die betriebswirtschaftlichen Gegebenheiten abzustellen. Im streitbetroffenen Fall nimmt die Steuerpflichtige die Aufgaben einer konzernweit tätigen Einkaufs-

gesellschaft wahr. Der Konzern betreibt den Zentraleinkauf, um produzenten- und transportseitig möglichst günstige Konditionen zu erwirken. Dabei ist nicht ausgeschlossen, dass der Produzent auch als Spediteur auftritt, dies dürfte in einer arbeitsteiligen Wirtschaftswelt aber die Ausnahme bilden. Der Produzent wird daher in aller Regel die Ware am Ursprungsort übergeben, worauf es Sache des Käufers ist, für den Transport an sein Domizil oder an einen andern Ort zu sorgen. Die Kalkulation kann es nahelegen, im einen Fall die Gegenstände im Ausland abzuholen, im andern Fall sie befördern oder versenden zu lassen. Unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten handelt es sich beim Transport um ein zwar beiläufiges, aber unabdingbares Akzessorium des "Verkaufs- oder Kommissionsgeschäfts", das heute so und morgen anders organisiert wird. Zum Grundcharakter eines Kaufvertrags oder einer Kommission tragen die Transportart und das Transportmittel unmittelbar nichts bei.

3.2.5. Im vorliegenden Fall ist entscheidend, dass die Steuerpflichtige die Ware nicht im Ursprungsland benötigt, sondern sie im inländischen Auslieferungslager bereitzustellen hat. Mit der Einfuhr der Waren ins Inland "vollzieht" die Steuerpflichtige den Kaufvertrag zwischen ihr und dem ausländischen Produzenten. Es ist mithin von einem Anwendungsfall von Art. 54 Abs. 1 lit. a MWSTG 2009 auszugehen. Alsdann darf die Zufälligkeit, ob der Gegenstand abgeholt oder aber befördert bzw. versendet wird, auf die Bemessung der Einfuhrsteuer keinen Einfluss haben. Prägendes Merkmal des Kaufvertrags ist der Umstand, dass die im Ausland erworbene Ware zum Verkauf in der Schweiz bestimmt ist. Ob es in der Folge wirklich zu einem Vertragsschluss zwischen der Steuerpflichtigen und der Landesgesellschaft kommt, ändert an der ursprünglichen Zweckbestimmung nichts.

3.3.

3.3.1. Als unmittelbare Folge dessen, dass die Gegenstände in Erfüllung eines Kaufvertrags nach Art. 184 ff. OR oder dem entsprechenden ausländischen Recht eingeführt werden, ist das Entgelt als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Dieses setzt sich aus der Gesamtheit der Kosten zusammen, die der Steuerpflichtigen vom Übernahmeort bis zum inländischen Auslieferungslager entstehen (Art. 54 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit Art. 54 Abs. 3 MWSTG 2009). Diese Summe bildet den "Transaktionswert", von welchem beispielsweise das Recht der Europäischen Union spricht (Art. 70 der Verordnung 952/2013/EU des Europäischen Parlaments und Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union [UZK]in Verbindung mit Art. 85 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates der Europäischen Gemeinschaft vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [MwStSystRL]). Das Mehrwertsteuer- und Zollrecht der Europäischen Union ist für die Schweiz zwar in keinerlei Hinsicht verbindlich, es kann aber fallweise als Auslegungshilfe herangezogen werden (BGE 139 II 346 E. 7.4.6 S. 362; 138 II 251 E. 2.5.1 S. 259; so schon BGE 124 II 193 E. 6a S. 203).

3.3.2. Zu keinem wesentlich anderen Ergebnis könnte im Übrigen die Bemessung des "Marktwerts" führen. Massgebend ist hierbei der mutmassliche Preis, den der Importeur auf der Stufe, auf welcher die Einfuhr bewirkt wird, zu entrichten hätte (Art. 54 Abs. 1 lit. g MWSTG 2009; vorne E. 2.2.4). Zu suchen ist nach dem Preis, den der Importeur "an einen selbständigen Lieferanten im Herkunftsland der Gegenstände" bezahlen müsste. Besteht im Herkunftsland ein Markt für die einzuführende Ware, ist von Gesetzes wegen das auf diesem ausländischen Markt herrschende Preisniveau massgebend, nicht etwa der Preis, wie er auf dem inländischen Markt verlangt wird. Sinn und Zweck der Einfuhrsteuer liegen darin, dass die Wettbewerbsneutralität hergestellt wird: Wer Gegenstände einführt, soll dies nicht steuerfrei tun können, wenn die Inlandlieferung desselben Gegenstandes vorsteuerbelastet wäre. Ausschlaggebend ist so oder anders, was der Importeur tatsächlich aufwendet, denn die Mehrwertsteuer ist als Verbrauchssteuer konzipiert (BGE 141 II 199 E. 4.1 S. 201 f.). Entsprechend ist - wie dies Art. 54 Abs. 1 lit. g MWSTG 2009 sachrichtig zum Ausdruck bringt - der Preis im Herkunftsland massgebend. Der späteren inländischen Preisentwicklung wird
durch die Inlandsteuer (Art. 10 ff. MWSTG 2009) Rechnung getragen (fraktionierter Bezug der Mehrwertsteuer; Urteil 2C 723/2013 vom 1. Dezember 2014 E. 3.3.2, in: ASA 83 S. 413).

3.3.3. Wäre keiner der in Art. 54 Abs. 1 lit. a-f MWSTG 2009 genannten Tatbestände gegeben, was hier aber nicht zutrifft, müsste nach dem Preis im Herkunftsland gesucht werden. Das Verfahren der Einfuhrsteuer folgt weitgehend den Regeln zum zollrechtlichen Verfahren. Insbesondere ist es wie dieses als gemischtes Verfahren ausgestaltet (Art. 50 MWSTG 2009 i. V. m. Art. 32 ff. ZG; BEUSCH, in: Komm. ZG, N. 1 zu Art. 85 ZG;

BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a. a. O., § 12 N. 3), was es vom Verfahren der Inland- und Bezugsteuer unterscheidet, wo das (modifizierte) Selbstveranlagungsprinzip herrscht (Urteil 2C 326/2015 vom 24. November 2016 E. 3.2, in: ASA 85 S. 393; KOCHER, in: Komm. MWSTG, N. 20 ff. zu Art. 65 MWSTG 2009). Im Bereich der Einfuhrsteuer herrscht damit das Untersuchungsprinzip, wobei die steuerpflichtige Person eine Mitwirkungspflicht trifft. Bei Fehlen eines Preises, wie er im Herkunftsland offenkundig herrscht, hat die EZV die Bemessungsgrundlage nach pflichtgemässem Ermessen zu schätzen (Art. 54 Abs. 4 MWSTG 2009). Nach der im Abgaberecht allgemein herrschenden Normentheorie (BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252) steht es der steuerpflichtigen Person frei, den im Herkunftsland herrschenden Preis nachzuweisen. Handelt es sich bei einer Ware beispielsweise um eine kostenlose Ersatzlieferung, ist folglich - bei gelungenem Nachweis - vom Marktwert im Ursprungsland auszugehen, denn soviel hätte zu bezahlen, wer die gleiche Ware "an einen selbständigen Lieferanten im Herkunftsland zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrschuld unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zahlen müsste" (so Art. 54 Abs. 1 lit. g MWSTG 2009).

3.3.4. Da im vorliegenden Fall das Entgelt heranzuziehen ist (Art. 54 Abs. 1 lit. a MWSTG 2009), erübrigen sich weitere Ausführungen zum Marktwert. Es ist daher erlässlich, auf die Bundesrechtskonformität der streitbetroffenen Verwaltungsverordnung der ESTV (MWST-Info 06, Ort der Leistungserbringung, insb. Ziff. 6.1.2; vorne E. 2.2.4) und jener der daran anschliessenden EZV (siehe die Übersicht bei CAMENZIND/ HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a. a. O., N. 2564) einzugehen.

3.4. Es ist unbestritten, dass die Steuerpflichtige die ihr in Rechnung gestellten "Transaktionskosten" (Einstandspreis bis zum inländischen Auslieferungslager) vollständig und rechtzeitig deklariert hat. Es liegt daher keine Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes vor, weshalb für eine auffüllende Leistungspflicht im Sinne von Art. 12 Abs. 2 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0) kein Raum bleibt. Folglich kann auch keine Verzugszinspflicht entstanden sein (Art. 57 MWSTG 2009). Die Beschwerde erweist sich daher als begründet, weshalb sie gutzuheissen und der angefochtene Entscheid aufzuheben ist. Zur weiteren Folgegebung (Erstattung des Verzugszinses) ist die Sache an die EZV zurückzuweisen (Art. 107 Abs. 2 Satz 2 BGG).

4.

4.1. Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der EZV aufzuerlegen.

4.2. Die obsiegende Steuerpflichtige lässt sich vor Bundesgericht durch eine Steuerberatungsgesellschaft vertreten, weshalb ihr eine angemessene Parteientschädigung zusteht (Art. 68 Abs. 2 BGG in Verbindung mit Art. 1, 2, 4 und 9 des Reglements vom 31. März 2006 über die Parteientschädigung und die Entschädigung für die amtliche Vertretung im Verfahren vor dem Bundesgericht [SR 173.110.210.3]).

4.3. Die Festsetzung der Kosten und Entschädigung für das vorinstanzliche Verfahren wird der Vorinstanz übertragen (Art. 67 in Verbindung mit Art. 68 Abs. 5 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen, das Urteil A-2675/2016 des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 25. Oktober 2016, aufgehoben und die Sache im Sinne der Erwägungen an die Eidgenössische Zollverwaltung zurückgewiesen.

2.
Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 13'000.– werden der Eidgenössischen Zollverwaltung auferlegt.

3.

Die Eidgenössische Zollverwaltung hat der Beschwerdeführerin für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. 5'000.– auszurichten.

4.
Zur Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen für das vorinstanzliche Verfahren wird die Sache an das Bundesverwaltungsgericht zurückgewiesen.

5.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 7. März 2017

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher