Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-6592/2024

Urteil vom 22. Dezember 2025

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),
Richter Keita Mutombo,
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Gerichtsschreiberin Ana Pajovic.

Parteien

A._____ AG,
(…),
vertreten durch
PricewaterhouseCoopers AG,
(…),
Beschwerdeführerin,

gegen

Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit (BAZG),
Direktionsbereich Grundlagen, Sektion Recht,
(…),
Vorinstanz.

Gegenstand

Nachforderung Einfuhrabgaben; Einfuhr von Hornhäuten für die Transplantation an Menschen.

Sachverhalt:

A.

A.a Die A._____ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) importiert Augenhornhäute (corneas) für die Transplantation bei Menschen.

A.b Im Rahmen einer nachträglichen Überprüfung im April 2022 bezüglich der Erhebung der Einfuhrsteuer stellte der Zoll Zürich (nachfolgend: Zollstelle) bezüglich 32 Sendungen im Zeitraum vom 15. September 2021 bis zum 30. August 2022 an die Steuerpflichtige fest, dass die Einfuhrsteuer nicht auf dem gesamten fakturierten Betrag, sondern auf einem geringeren deklarierten Entgelt, erhoben worden war. Beziehungsweise, dass einige dieser Sendungen mit einem Steuersatz von 0% zur Einfuhr deklariert worden waren. Die Zollstelle vertrat dabei die Ansicht, dass eine Steuerbefreiung nach Art. 53 Abs. 1 Bst. b des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) ausgeschlossen sei, da Augenhornhäute nicht als Organe im Sinne des Bundesgesetzes vom 8. Oktober 2004 über die Transplantation von Organen, Geweben und Zellen (Transplantationsgesetz, SR 810.21) qualifizieren würden.

A.c Mit Schreiben vom 24. April 2023 informierte die Zollstelle die Steuerpflichtige über die erwähnten Feststellungen sowie die infolgedessen beabsichtigten Nachforderungen im Betrag von Fr. 27'091.65 (zzgl. Verzugszins). Zudem gewährte sie der Steuerpflichtigen das rechtliche Gehör.

A.d Mit Stellungnahme vom 6. Juni 2023 teilte die Steuerpflichtige mit, dass sie mit der Nacherhebung der Einfuhrsteuer im Grundsatz nicht einverstanden sei. Obschon Augenhornhäute keine Organe im Sinne des Transplantationsgesetzes seien, könnten diese aufgrund des im Transplantationsgesetz verankerten Handelsverbots für menschliche Organe, Zellen und Gewebe nur zu den Bezugskosten – und nicht zum gesamten fakturierten Betrag – besteuert werden. Die Bezugskosten würden sich dabei lediglich, wie in der Richtlinie des Bundesamts für Zoll und Grenzsicherheit (BAZG) R-69-02 «Steuerbefreiungen, Mehrwertsteuer auf der Einfuhr (Einfuhrsteuer)» (nachfolgend: Richtlinie R-69-02) aufgeführt, aus den Verpackungs-, Transport- und Verzollungskosten zusammensetzen.

A.e Am 8. Juni 2023 überwies die Zollstelle das Dossier zuständigkeitshalber an die Zollkreisdirektion Nordost zur weiteren Behandlung. Mit Verfügung vom 11. Juli 2023 setzte die Zollkreisdirektion Nordost die Nachforderung mit entsprechend angepasster Zinsberechnung im Betrag von

Fr. 27'343.15 fest. Als Begründung führte sie an, dass es sich bei den in Richtlinie R-69-02 erwähnten Kostenelemente der Verpackungs-, Transport- und Verzollungskosten nur um eine beispielhafte und nicht abschliessende Aufzählung handle. Die Kosten für das Entnehmen, die Aufbereitung, Qualifizierung und Konservierung der Hornhäute würden ebenfalls zu den Bezugskosten gehören und seien damit Teil der Bemessungsgrundlage für die Einfuhrsteuer.

B.

B.a Mit Eingabe vom 12. September 2023 reichte die Steuerpflichtige Beschwerde bei der Oberzolldirektion (nachfolgend: OZD) ein und beantragte, die Verfügung vom 11. Juli 2023 sei aufzuheben und die Steuernachforderung für die fraglichen Transaktionen auf Fr. 0.- festzusetzen. Eventualiter sei die Steuernachforderung auf Fr. 226.38 festzusetzen und auf eine weitergehende Steuernachforderung sei zu verzichten.

B.b Mit Beschwerdeentscheid vom 16. September 2024 wies die OZD die Beschwerde ab und bestätigte die Nachforderung im Betrag von Fr. 27'313.15. Die Differenz zum in der Verfügung vom 8. Juni 2023 festgestellten Betrag (Bst. A.e) ergab sich dabei aus der Korrektur eines offensichtlichen Tippfehlers im Dispositiv dieser Verfügung.

B.c Die Steuerpflichtige zahlte am 3. Oktober 2024 die vom BAZG (nachfolgend auch: Vorinstanz) ausgestellte Rechnung vom 11. Juli 2023 unter Vorbehalt, um den Verzugszinslauf zu stoppen.

C.

C.a Am 18. Oktober 2024 erhebt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde gegen den Beschwerdeentscheid vom 16. September 2024 beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt – unter Kosten- und Entschädigungsfolge – die Aufhebung des vorinstanzlichen Beschwerdeentscheides, die Steuernachforderung sei auf Fr. 0.- festzusetzen (Anträge 1 und 2). Eventualiter sei die Steuernachforderung auf Fr. 226.38 festzusetzen.

Zusammenfassend bringt die Beschwerdeführerin vor, die eingeführten Hornhäute seien als Organteile den Organen gleichzustellen und daher von der Mehrwertsteuer nach Art. 53 Abs. 1 Bst. b MWSTG zu befreien. Zur Begründung des Eventualantrags stellt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen auf die Richtlinie R-69-02 ab und bringt vor, die Kosten für das Entnehmen, die Aufbereitung, Qualifizierung und Konservierung der Horn-

häute seien nicht Teil der Bezugskosten und daher für die Bemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer nicht zu berücksichtigen.

C.b Das BAZG beantragt mit seiner Vernehmlassung vom 21. November 2024 die Abweisung der Beschwerde.

Auf die übrigen Vorbringen der Parteien wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.23) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021). Vorliegend stellt der angefochtene Beschwerdeentscheid vom 16. September 2024 eine Verfügung nach Art. 5 VwVG dar. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Zudem ist die Vorinstanz eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig (vgl. auch Art. 116 Abs. 1 und 4 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG, SR 631.0]).

1.2 Das Verfahren richtet sich – soweit das VGG nichts anderes bestimmt – nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG). Der Ausschluss gemäss Art. 3 Bst. e VwVG betrifft nur das Zollverfahren bis und mit Erlass der Veranlagungsverfügung und ist somit für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht nicht einschlägig (BGE 143 II 646 E. 2.2.2; 142 II 433 E. 3.2.6; Urteil des BVGer A-6217/2020 vom 21. Dezember 2022 E. 1.6; PIERRE TSCHANNEN, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar VwVG, 2. Aufl. 2019, Art. 3 N 13).

1.3 Die Beschwerdeführerin ist Adressatin des angefochtenen Entscheids und damit zur Beschwerdeerhebung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 50 Abs. 1 VwVG und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

1.4 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Ver-

letzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG).

1.5 Verwaltungsverordnungen (wie MWST-Infos, MWST-Branchen-Infos, Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind für die Justizbehörden nicht verbindlich (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER/MARTIN KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.173). Die Gerichte sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrem Entscheid allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 141 III 401 E. 4.2.2; 123 II 16 E. 7; BVGE 2010/33 E. 3.3.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5966/2018 vom 2. Mai 2019 E. 2.5 m.w.H.).

1.6 Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind. Ist der Text nicht ohne Weiteres klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (statt vieler: BGE 146 II 111 E. 2.3.2; 143 II 268 E. 4.3.1; 143 II 202 E. 8.5). Bei der Auslegung sind alle Auslegungselemente zu berücksichtigen (Methodenpluralismus; vgl. BGE 143 I 109 E. 6; 143 III 453 E. 3.1; 141 I 78 E. 4.2). Es sollen alle jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben. Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (BGE 143 V 114 E. 5.2; 140 II 495 E. 2.3; BVGE 2018 III/4 E. 3.4.2.1; 2016/25 E. 2.6.4.1).

1.7 Im Schnittstellenbereich verschiedener Rechtsbereiche ist sodann der Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung bei der Auslegung zu beachten (BGE 150 II 519 E. 4.5; 143 II 8 E. 7.3). Dieser Grundsatz zielt darauf ab, sich widersprechende Entscheide im Rahmen des Möglichen zu verhindern. Obschon dieser Grundsatz aufgrund seiner Wertungsoffenheit verschiedentlich kritisiert wurde (MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht,

Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2025, Auslegung MWSTG, Rz. 30 f.; ANDREA OPEL, Ist Besteuerung von Unrecht rechtens?, in: Basler Juristische Mitteilungen [BJM] 2016, S. 5 ff. jeweils m.H.), kann er als Idealvorstellung für den Gesetzgeber und die Rechtsanwender dennoch dazu beitragen, eine systematisch zusammenhängende und kohärente Rechtsordnung zu ermöglichen (RENÉ MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung, 2007, S. 08; ARIANE MENZER, Steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen, Diss. St.Gallen 2025, Rz. 94 ff.).

2.

2.1 Waren, die ins schweizerische Zollgebiet verbracht werden, sind grundsätzlich zollpflichtig und nach dem ZG sowie nach dem Zolltarifgesetz vom 9. Oktober 1986 (ZTG, SR 632.10) zu veranlagen (Art. 7 ZG). Solche Einfuhren von Gegenständen unterliegen zudem der Einfuhrsteuer (Art. 50 ff. MWSTG). Vorbehalten bleiben Zoll- und Steuerbefreiungen, die sich aus besonderen Bestimmungen von Gesetzen und Verordnungen oder Staatsverträgen ergeben (Art. 2 Abs. 1 und Art. 8 ff. ZG, Art. 1 Abs. 2 ZTG, Art. 53 MWSTG, vgl. auch Art. 53 Abs. 1 Bst. b MWSTG). Für die Einfuhrsteuer gilt die Zollgesetzgebung, soweit die Bestimmungen des MWSTG nichts anderes anordnen (Art. 50 MWSTG). Nach Art. 62 Abs. 1 MWSTG erfolgt die Erhebung der Einfuhrsteuer durch das BAZG, welches die erforderlichen Anordnungen sowie Verfügungen trifft.

2.2 Die Zollanmeldung basiert auf dem Selbstdeklarationsprinzip, wonach von der anmeldepflichtigen Person eine vollständige und richtige Deklaration der Ware verlangt wird. Selbstdeklarationssteuern, zu denen u.a. auch die Einfuhrsteuer gehört, basieren auf dem System der gemischten Veranlagung. Die Veranlagung erfolgt durch Verfügung der Behörde (Art. 38 ZG, Art. 62 Abs. 1 MWSTG), wobei in Geltung des Untersuchungsgrundsatzes der Behörde umfangreiche Untersuchungs- und Überprüfungsbefugnisse zukommen (Art. 32 ff. ZG, Art. 62 Abs. 2 MWSTG). Daneben bestehen aber auch weitreichende Mitwirkungspflichten des Abgabepflichtigen (MICHAEL BEUSCH, in: Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Handkommentar zum Zollgesetz, 2009, Art. 85 Rz. 1, TSCHANNEN, a.a.O., Art. 2 Rz. 8, vgl. NIKLAUS HONAUER et al., Handbuch zum MWSTG, 4. Aufl. 2024, Rz. 2917).

2.3

2.3.1 Wer sich oder einem anderen einen unrechtmässigen Zoll- oder Steuervorteil verschafft, insbesondere indem er vorsätzlich oder fahrlässig Waren bei der Einfuhr nicht oder unrichtig anmeldet, begeht eine Widerhandlung gegen die Zoll- bzw. Mehrwertsteuergesetzgebung (Zoll- bzw.

Mehrwertsteuerhinterziehung; vgl. Art. 118 ZG, Art. 96 MWSTG). Sowohl die Zoll- als auch die Mehrwertsteuergesetzgebung gehören zur Verwaltungsgesetzgebung des Bundes. Entsprechend findet bei Widerhandlungen in diesen Bereichen grundsätzlich das Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) Anwendung (Urteile des BVGer A-4408/2021 vom 6. Juli 2022 E. 2.5.1; A-5576/2018 vom 5. Dezember 2019 E. 4.9).

2.3.2 Gemäss Art. 12 Abs. 1 Bst. a VStrR sind Abgaben nachzuentrichten, wenn sie infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben worden sind. Dies gilt «ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person» (Art. 12 Abs. 1 VStrR). Vielmehr genügt es, dass der durch die Nichterhebung der entsprechenden Abgabe entstandene unrechtmässige Vorteil auf einer objektiven Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes gründet (Urteile des BVGer A-4408/2021 vom 6. Juli 2022 E. 2.5.2; A-4077/2021 vom 11. Mai 2021 E. 2.8.2).

2.3.3 Auf das Verfahren für die Festsetzung der nachzuentrichtenden oder zurückzuzahlenden Abgaben gemäss Art. 12 VStrR finden die Zuständigkeits- und Verfahrensvorschriften des betreffenden Verwaltungsgesetzes Anwendung (Art. 63 Abs. 1 VStrR; Urteil des BVGer A-4408/2021 vom 6. Juli 2022 E. 2.5.4).

2.4 Steuerobjekt der Einfuhrsteuer ist die Einfuhr von Gegenständen einschliesslich der darin enthaltenen Dienstleistungen ins (Zoll-)Inland (Art. 52 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Für das Auslösen der Steuer genügt es, dass der Gegenstand über die Zollgrenze gebracht wird. Ein Umsatz im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn, beispielsweise eine Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt, ist nicht vorausgesetzt. So lösen auch unentgeltliche Geschäfte (z.B. Schenkungen) die Einfuhrsteuer aus (vgl. auch BVGE 2014/7 E. 3.5; Urteil des BVGer A-2059/2021 vom 22. April 2024 E. 2.3; vgl. HONAUER et al., a.a.O., Rz. 2397).

2.4.1 Die Steuer auf der Einfuhr wird im Normalfall auf dem von den Parteien vereinbarten und vom Importeur zu entrichtenden Entgelt erhoben, wenn der Gegenstand im Rahmen eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäfts eingeführt wird (Art. 54 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Als Entgelt gilt gemäss Art. 3 Bst. f MWSTG der Vermögenswert, den der Empfänger einer Leistung oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer

Leistung aufwendet (vgl. auch BVGE 2014/7 E. 3.5.1; Urteil des BVGer A-5747/2022 vom 21. März 2025 E. 3.4.3).

2.4.2 Im Übrigen wird die Einfuhrsteuer – sofern nicht die Sondertatbestände der Bst. b bis f zur Anwendung kommen – gemäss Art. 54 Abs. 1 Bst. g MWSTG auf dem Marktwert berechnet. Als Marktwert gilt, was der Importeur oder die Importeurin auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird, an einen selbständigen Lieferanten oder eine selbständige Lieferantin im Herkunftsland der Gegenstände zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld nach Art. 56 MWSTG unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zahlen müsste, um die gleichen Gegenstände zu erhalten. In die Bemessungsgrundlage sind ferner die ausserhalb des Inlands sowie aufgrund der Einfuhr geschuldeten Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben, mit Ausnahme der zu erhebenden Mehrwertsteuer, einzubeziehen (Art. 54 Abs. 3 Bst. a MWSTG; vgl. dazu auch BVGE 2014/7 E. 3.5.2; Urteil des BVGer A-5082/2021 vom 18. November 2024 E. 2.3).

3.

Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob die Vorinstanz die Einfuhrsteuer auf den strittigen Einfuhren zurecht erhoben hat. Die Beschwerdeführerin bringt vor, Augenhornhäute seien in ihrer mehrwertsteuerlichen Behandlung als Organteile den Organen gleichzustellen und daher von der Mehrwertsteuer nach Art. 53 Abs. 1 Bst. b MWSTG befreit. Darauf wird in Erwägung 4 eingegangen. Eventualiter bringt die Beschwerdeführerin vor, die Kosten für das Entnehmen, die Aufbereitung, Qualifizierung und Konservierung der Hornhäute seien nicht Teil der Bezugskosten und daher für die Bemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer nicht zu berücksichtigen (vgl. dazu E. 5). Die Tarifeinreihung der Augenhornhäute ist vorliegend von den Parteien unbestritten.

4.

4.1 Die Beschwerdeführerin bringt – wie bereits erwähnt – im Hauptantrag vor, dass Augenhornhäute unter die Steuerbefreiung gemäss Art. 53 Abs. 1 Bst. b MWSTG fallen und daher nicht der Einfuhrsteuer unterliegen würden. Dafür stellt die Beschwerdeführerin auf das Transplantationsgesetz ab, welches festlege, unter welchen Voraussetzungen Organe, Gewebe oder Zellen zu Transplantationszwecken verwendet werden dürfen. Dieses stelle Organe, Gewebe und Zellen gleich und verbiete deren Handel, weshalb für alle drei kein Marktwert bestehen könne. Nach Art. 7 Abs. 2 Bst. a des Transplantationsgesetzes sei der «Ersatz von Aufwendungen, die im Hinblick auf eine Transplantation anfallen, namentlich die Kosten für

Entnahme, Transport, Aufbereitung, Aufbewahrung und Transplantation» hingegen zulässig.

Sodann beleuchtet die Beschwerdeführerin unter Bezugnahme auf den Gesetzestext und die Botschaft zum Transplantationsgesetz die Definition der Begriffe «Organ», «Gewebe» und «Zellen». Dabei erwähnt sie, dass Organteile, die in ihrer Funktion einem Organ gleichkommen, den Organen gleichgestellt seien. Zudem verweist sie auf die Stelle in der Botschaft, die erwähnt, dass Augenhornhäute ein spezielles Gewebe darstellen, da diese länger (als andere Gewebe) lagerbar sind (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 12. September 2001 zum Bundesgesetz über die Transplantation von Organen, Geweben und Zellen [Transplantationsgesetz], BBl 2002 29 [nachfolgend: Botschaft zum Transplantationsgesetz oder kurz Botschaft]). Ferner sei auch im Mehrwertsteuerrecht, sofern auf das Transplantationsgesetz abgestellt werde, den stetigen Entwicklungen in der Transplantationsmedizin Rechnung zu tragen.

Bezogen auf Augenhornhäute führt die Beschwerdeführerin aus, dass diese ein Teil des menschlichen Auges als Organ seien, dessen Schutz dienen und gemeinsam mit der Augenlinse das einfallende Licht brechen würden. Demzufolge sei die Augenhornhaut ein Organteil, welches gemäss Art. 3 Bst. a Transplantationsgesetz den Organen gleichgestellt sei. Entgegen dem expliziten Gesetzeswortlaut sei es der Wille des Gesetzgebers, dieser Gleichstellung von Organen und Organteilen auch im MWSTG Wirkung zu verleihen und Augenhornhäute als Organteile folglich von der Einfuhrsteuer nach Art. 53 Abs. 1 Bst. b MWSTG zu befreien. Damit werde zugleich der technologischen Entwicklung Rechnung getragen. Eine Ungleichbehandlung widerspräche demgegenüber dem Sinn der Steuerbefreiung und wäre nicht mit dem Transplantationsgesetz vereinbar. Zusammenfassend seien Augenhornhäute als Organteile folglich im Sinne von Art. 3 Bst. a Transplantationsgesetz zu qualifizieren und daher nach Art. 53 Abs. 1 Bst. b MWSTG von der Einfuhrsteuer befreit.

4.2 Die Vorinstanz führt aus, Augenhornhäute seien Gewebe gemäss der Definition in Art. 3 Bst. b Transplantationsgesetz. Die Botschaft zum Transplantationsgesetz äussere sich hierzu in Ziff. 2.3.3. eindeutig. Als Gewebe seien Augenhornhäute von den Organteilen und Organen zu unterscheiden. Daran vermöge auch die stetige technologische Entwicklung nichts zu ändern. Stattdessen müsste eine auf diese Entwicklung gestützte neue Definition des Begriffs «Gewebe» oder eine Gleichstellung von Gewebe mit

Organen Eingang in den Gesetzestext finden, um die von der Beschwerdeführerin angestrebte Wirkung zu entfalten.

Art. 53 Abs. 1 Bst. b MWSTG befreie klarerweise nur Organe – nicht jedoch Gewebe – von der Einfuhrsteuer. Damit unterliege die Einfuhr von Augenhornhäuten der Einfuhrsteuer. Offenbleiben könne indes, ob Organteile von der Einfuhrsteuer befreit seien.

4.3 Zur Beurteilung der Vorbringen der Beschwerdeführerin ist in einem ersten Schritt der Begriff der Augenhornhäute zu definieren. Sodann ist der Umfang der Steuerbefreiung gemäss Art. 53 Abs. 1 Bst. b MWSTG festzustellen.

4.3.1 Die Augenhornhaut bildet die äusserste, gewölbte und transparente Begrenzung des Auges nach vorne. Sie trägt wesentlich zur Brechung des eintretenden Lichts bei, weshalb ihre regelmässige Oberfläche und Transparenz für die scharfe Abbildung von Objekten auf der Netzhaut entscheidend ist. Die gesamte Augenhornhaut oder einzelne Schichten derselben können transplantiert werden, um die Sehfähigkeit wiederherzustellen (FRANZ GREHN, Augenheilkunde, 32. Aufl., Berlin 2019, S. 143 ff.; CHRISTIAN WERTHEIMER, in: Salmon/Wolf [Hrsg.], Kanskis Klinische Ophthalmologie, Ein systematischer Ansatz, 1. Deutsche Aufl. 2023, S. 201 ff.). Die Augenhornhaut wird dabei als Körpergewebe beschrieben (insb. WERTHEIMER, a.a.O., S. 202).

4.3.2 Art. 53 Abs. 1 Bst. b MWSTG befreit *menschliche Organe, die durch medizinisch anerkannte Institutionen und Spitäler* eingeführt werden, von der Einfuhrsteuer. Die französische und italienischsprachigen Fassungen lauten ebenso («les organes humains importés par des institutions médicalement reconnues ou par des hôpitaux»; «organi umani da parte di istituzioni riconosciute a livello medico e da ospedali»).

4.3.3 Mangels einer Legaldefinition des Begriffs «Organ» im MWSTG und in Beachtung des Grundsatzes der Einheit der Rechtsordnung (E. 1.7) ziehen die Vorinstanz und die Beschwerdeführerin richtigerweise das Transplantationsgesetz zur Auslegung des Organbegriffs bei.

Das Transplantationsgesetz unterscheidet in Art. 3 Organe, Organteile, Gewebe und Zellen. Letztere stellen die kleinsten lebensfähigen Einheiten eines Körpers mit eigenem Stoffwechsel sowie der Fähigkeit zur Bildung von Stoffwechselprodukten dar. Sie werden als einzelne Zellen, unstrukturierte Zellmassen oder Zellsuspensionen beschrieben, die ausschliesslich

aus gleichartigen Zellen bestehen (Bst. c). Gewebe – als nächstgrössere Einheit – sind demgegenüber strukturierte Zellverbände, die aus gleichen oder unterschiedlichen Zellen bestehen und im Körper eine gemeinsame Funktion erfüllen (Bst. b). Organe sind sodann alle Teile des Körpers, deren Zellen und Gewebe zusammen eine Einheit mit bestimmter Funktion bilden (Bst. a). Den Organen gleichgestellt sind Organteile, die in ihrer Funktion den Organen gleichkommen, sowie aus verschiedenen Geweben zusammengesetzte Körperteile, die eine bestimmte Funktion haben, aber als solches kein Organ darstellen (Bst. a).

Die Botschaft zum Transplantationsgesetz äussert sich in Ziff. 2.3.3. spezifisch zur Einordnung der Augenhornhaut in die soeben dargestellte Kategorisierung. So beschreibt die Botschaft, wie von der Beschwerdeführerin und Vorinstanz anerkannt, in Übereinstimmung mit der augenheilkundlichen Wissenschaft (vgl. E. 2.4.1) die Cornea als ein spezielles Gewebe, «da sie beispielsweise länger als andere Gewebe gelagert werden kann». Ausserdem definiert die Botschaft in Ziff. 1.1.1.3.1. die Augenhornhaut und erklärt ihre Funktionsweise, ihren Aufbau sowie die bei der Transplantation einer Augenhornhaut zu beachtenden Besonderheiten:

> «Die Hornhaut (Cornea) schliesst das Auge nach vorne und aussen wie ein Uhrglas ab. Durch Infektionen, Verletzungen oder andere Erkrankungen kann sie eintrüben oder einreissen. Die Folge kann Erblindung oder aber Verlust des gesamten Augapfels sein. Weltweit werden pro Jahr etwa 100’000 Corneaübertragungen durchgeführt. Die Transplantatüberlebensrate liegt bei etwa 90 Prozent, da Abstossungsreaktionen selten sind. Nach der Gewebeübertragung ist nur anfänglich eine Immunsuppression notwendig. Es kommen nicht nur Personen, die nach ihrem Tod weiterhin an die Herz-Lungen-Maschine angeschlossen sind, als Spenderinnen und Spender für Hornhäute in Betracht, sondern alle verstorbenen Personen. Das Hornhautgewebe wird im Gegensatz zu anderen Geweben nicht über den Blutkreislauf mit Nährstoffen und Sauerstoff versorgt, sondern durch die Tränenflüssigkeit und durch Diffusion aus innen liegenden Geweben. So kann dieses spezielle Gewebe bis zu drei Tage ohne Sauerstoffversorgung auskommen. Entsprechend lange kann die Augenhornhaut entnommen werden.»

Dabei beschreibt die Botschaft die Augenhornhaut durchwegs und mehrmalig als Gewebe und grenzt sie von den anderen Gewebearten ab. Damit ist davon auszugehen, dass es dem klaren Willen des Gesetzgebers entspricht, die Augenhornhaut als Gewebe zu klassifizieren. Dem Gesagten entsprechend ist der Vorinstanz zuzustimmen, dass die Augenhornhaut ein Gewebe und nicht ein Organteil im Sinne des Transplantationsgesetzes ist. Die Argumentation der Beschwerdeführerin, wonach die Augenhornhaut

ein Organteil darstelle, vermag nicht zu überzeugen, namentlich da die Augenhornhaut zwar eine Funktion wahrnimmt – die Brechung des Lichts – diese aber nicht der Funktion des Auges als Organ gleichkommt. Daran ändert auch die stetige technologische Entwicklung im Bereich der Transplantationsmedizin nichts, zumal es die Beschwerdeführerin unterlässt, aufzuzeigen, inwiefern diese einen konkreten Einfluss auf die Kategorisierung der Augenhornhaut hat.

4.4 Demzufolge stellt die Augenhornhaut ein Gewebe im Sinne von Art. 3 Bst. b Transplantationsgesetz dar. Als solches fällt die Augenhornhaut nicht unter die Steuerbefreiung nach Art. 53 Abs. 1 Bst. b MWSTG, welche gemäss klarem Wortlaut nur menschliche Organe umfasst. Es bestehen keine triftigen Gründe, die darauf schliessen lassen, dass dieser nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Es gibt keine Anhaltspunkte in der Entstehungsgeschichte, dem Sinn und Zweck der Norm oder ihrem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen, die nahelegen würden, dass die Steuerbefreiung von Art. 53 Abs. 1 Bst. b MWSTG auch – entgegen dem Wortlaut – menschliches Gewebe umfassen soll. Dies entspricht sodann auch nicht der publizierten Praxis des BAZG (vgl. Richtlinie R-69-02 Ziff. 3.2). Die Argumentation der Beschwerdeführerin, wonach Augenhornhäute als Organteile den Organen gleichgestellt seien und daher von der Steuerbefreiung nach Art. 53 Abs. 1 Bst. b MWSTG profitieren würden, führt demnach bereits deshalb ins Leere, da Augenhornhäute als Gewebe zu qualifizieren sind und diese in Art. 3 Bst. b Transplantationsgesetz klarerweise von den Organen differenziert werden (E. 4.3.3).

Im Ergebnis hat die Vorinstanz zurecht entschieden, dass Augenhornhäute ein Gewebe darstellen und daher nicht von der Steuerbefreiung nach Art. 53 Abs. 1 Bst. b MWSTG profitieren.

5.

5.1 Im Eventualantrag bringt die Beschwerdeführerin vor, dass die Bemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer anzupassen sei. In Richtlinie R-69-02 führe das BAZG aus, dass bei der Einfuhr von menschlichen Geweben und Zellen zu Transplantationszwecken nur die Bezugskosten zu besteuern seien. Unter den Bezugskosten seien gemäss Sprachgebrauch diejenigen Kosten zu verstehen, die bei der Beschaffung von Material und Fertigerzeugnissen beim Bezüger der Leistung anfallen. Entsprechend seien nur die Kosten für die Verpackung, den Transport und die Verzollung Bestandteil der Bemessungsgrundlage. Die Beschwerdeführerin schlägt daher vor, die Bemessungsgrundlage anhand der Bezugskosten auf Fr. (…) je

Zollanmeldung festzulegen. Die Kosten für die Aufbereitung, Qualifizierung und Konservierung würden Herstellungskosten darstellen, welche nicht zu den Bezugskosten gehören und daher auch nicht der Einfuhrsteuer unterliegen würden.

Die Beschwerdeführerin kritisiert, dass die von der Vorinstanz aufgezeigte Preiskalkulation fälschlicherweise davon ausgehe, dass die Einfuhr von Augenhornhäuten ein Veräusserungsgeschäft darstelle, für welches die Einfuhrsteuer gemäss Art. 52 Abs. 1 Bst. a MWSTG anhand des Entgelts berechnet wird. Basierend darauf vertrete die Vorinstanz eine Auslegung des Begriffs der Bezugskosten, welche klar über den Wortlaut hinausgehe, da diese Auslegung Aufwandspositionen umfasse, die beim Versender – und nicht dem Bezüger der Leistung – anfielen.

5.2 Die Vorinstanz erwidert, dass bei der Einfuhr der Augenhornhäute ein Veräusserungsgeschäft vorliege: Der Lieferant der Augenhornhäute verpflichte sich, der Beschwerdeführerin die Augenhornhäute im Gegenzug für ein vereinbartes Entgelt zu übergeben und ihr das Eigentum daran zu verschaffen. Gemäss Art. 52 Abs. 1 Bst. a MWSTG diene in einem solchen Fall das Entgelt als Berechnungsgrundlage für die Besteuerung.

Zur Veranschaulichung der einzelnen Kostenelemente, die im vorliegenden Fall als Teil des Entgelts besteuert werden sollen, nutzt die Vorinstanz im Beschwerdeentscheid die folgende beispielhafte Darstellung einer Preiskalkulation:

<table>
<tr><td>Materialkosten
(Fr. 25.-)</td><td rowspan="2">Herstellungskosten
(Fr. 75.-)</td><td rowspan="3">Selbstkosten
(Fr. 85.-)</td><td rowspan="4">Verkaufspreis
(Fr. 95.-)</td><td rowspan="5">Entgelt bzw. Bemessungsgrundlage
(Fr. 100.-)</td></tr>
<tr><td>Fertigungskosten
Fr. 50.-)</td></tr>
<tr><td></td><td rowspan="2">Gemeinkosten (für Verwaltung und Betrieb)
(Fr. 10.-)</td></tr>
<tr><td></td><td></td><td>Gewinnzuschlag
(Fr. 10.-)</td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td>Fracht- und Nebenkosten
(Fr. 5.-)</td></tr>
</table>

Darauf aufbauend führt sie – die Vorinstanz – aus, dass das Entgelt gemäss Art. 3 Bst. f MWSTG grundsätzlich dem Vermögenswert entspreche, den der Empfänger für den Erhalt einer Leistung aufwende. Bei den Augenhornhäuten sei aufgrund des Handelsverbots aus Art. 7 Abs. 1 Transplantationsgesetz zusätzlich zu beachten, dass die «Materialkosten» und der «Gewinnzuschlag» keinen Teil der Bemessungsgrundlage bilden. Im vorliegenden Fall könne aufgrund der ausländischen Leistungserbringer und der Rechtslage im Herkunftsland der Augenhornhäute ausgeschlossen werden, dass diese beiden Kostenelemente einen Bestandteil der fakturierten Preise bilden würden. Die restlichen oben erwähnten Kostenelemente, die im in Rechnung gestellten Betrag enthalten seien, würden nicht vom Handelsverbot erfasst und seien demnach als Bemessungsgrundlage herbeizuziehen (vgl. Art. 7 Abs. 2 Transplantationsgesetz). Der Zusammenfassung dieser, der Bemessungsgrundlage zurechenbarer Kostenelemente, diene der in Richtlinie R-69-02 verwendete Begriff der Bezugskosten.

Die von der Beschwerdeführerin vorgebrachte Unterscheidung zwischen Kosten, die beim Bezüger der Leistung und solchen, die beim Versender anfallen, entbehre – so die Vorinstanz abschliessend – einer Grundlage. Demzufolge sei nicht ersichtlich, inwiefern sie (die Vorinstanz) eine Auslegung des Begriffs der Bezugskosten vertrete, die über den Wortlaut hinausgehe.

5.3 Zunächst ist der Vorinstanz zuzustimmen, dass bei einem Veräusserungsgeschäft die Einfuhrsteuer grundsätzlich anhand des vereinbarten Entgelts berechnet wird (E. 2.4.1). Bei den vorliegenden Transaktionen, bei denen sich die Lieferanten verpflichten, die Augenhornhäute der Beschwerdeführerin zu übergeben und ihr das Eigentum daran gegen ein Entgelt zu verschaffen, handelt es sich um solche Veräusserungsgeschäfte. Die Ausführungen der Beschwerdeführerin, wonach die Vorinstanz fälschlicherweise von einem Veräusserungsgeschäft ausgehe, werden von der Beschwerdeführerin nicht weiter begründet und vermögen nicht zu überzeugen.

Die Beschwerdeführerin macht zutreffend geltend, das BAZG führe in Richtlinie R-69-02 aus, dass bei der Einfuhr von menschlichen Geweben und Zellen zu Transplantationszwecken lediglich die Bezugskosten zu besteuern seien. Soweit sie jedoch aus dem allgemeinen Sprachgebrauch ableitet, davon seien einzig diejenigen Kosten erfasst, die beim Bezüger der Leistung – und nicht dem Lieferanten – anfallen, ist ihr nicht zu folgen.

Weder wird diese Beschränkung von der Beschwerdeführerin begründet, noch ergibt sich eine solche aus der von ihr zitierten Quelle für den allgemeinen Sprachgebrauch oder der Richtlinie R-69-02. Stattdessen ist, wie von der Vorinstanz richtigerweise ausgeführt, der Begriff der Bezugskosten als Oberbegriff für diejenigen Elemente des Entgelts zu verstehen, die nicht dem Handelsverbot gemäss Art. 7 Transplantationsgesetz unterliegen. Da vorliegend weder Materialkosten noch ein Gewinnzuschlag in Rechnung gestellt wurden, entspricht der gesamte Rechnungsbetrag den Bezugskosten und ist als Entgelt für die Berechnung der Einfuhrsteuer heranzuziehen.

Im Ergebnis hat die Vorinstanz die Einfuhrsteuer zutreffend auf den gesamten von den Lieferanten fakturierten Entgelten berechnet.

5.4 Dem Gesagten entsprechend wurde die auf den Augenhornhäuten lastende Einfuhrsteuer anlässlich der Einfuhr zu Unrecht nicht bzw. zu tief deklariert und erhoben. Der der Beschwerdeführerin entstandene unrechtmässige Vorteil gründet damit auf einer objektiven Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes und die Steuer ist gemäss Art. 12 Abs. 1 Bst. a VStrR nachzuentrichten (vgl. E. 2.3).

6.
Zusammenfassend hat die Vorinstanz richtigerweise festgestellt, dass Augenhornhäute ein Gewebe darstellen und als solches nicht unter die Steuerbefreiung nach Art. 53 Abs. 1 Bst. b MWSTG fallen. Für die Bemessung der Einfuhrsteuer hat sie mit dem gesamten fakturierten Entgelt sodann die richtige Bemessungsgrundlage gewählt. Die zu Unrecht nicht entrichtete Einfuhrsteuer auf den Augenhornhäuten ist gemäss Art. 12 Abs. 1 Bst. a VStrR nachzuentrichten. Dem Gesagten entsprechend ist der Beschwerdeentscheid vom 16. September 2024 zu bestätigen. Die Beschwerde ist vollumfänglich abzuweisen.

7.
7.1 Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 3’000.- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

7.2 Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 3’000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Dieser Betrag wird dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss entnommen.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:	Die Gerichtsschreiberin:
Iris Widmer	Ana Pajovic

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. […]; Gerichtsurkunde)