



Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Administration fédérale des contributions AFC
Amministrazione federale delle contribuzioni AFC
Administraziun federala da taglia AFT

Hauptabteilung Mehrwertsteuer

Branchenbroschüre Nr. 09

Transportwesen

Gültig mit Einführung des Mehrwertsteuergesetzes MWSTG per 1.1. 2001

Die in dieser Broschüre enthaltenen Informationen sind als **Ergänzung** zur Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer zu verstehen.

610.540-09

Auskünfte

Die Hauptabteilung Mehrwertsteuer erteilt auf Anfrage schriftlich oder telefonisch weitere Auskünfte.

Es wird darauf hingewiesen, dass für die Erhebung der Mehrwertsteuer auf den Umsätzen im Inland sowie auf dem Bezug von Dienstleistungen, welche von Unternehmen mit Sitz im Ausland erbracht werden, einzig die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV), für die Erhebung der Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen einzig die Eidg. Zollverwaltung (EZV) zuständig ist. Andere Stellen sind daher nicht zuständig, diesbezüglich für die ESTV bzw. die EZV rechtsverbindliche Auskünfte zu erteilen.

Sämtliche von der ESTV zum Mehrwertsteuergesetz herausgegebenen Publikationen können auch via Internet abgerufen werden. Auf der Homepage der Mehrwertsteuer finden sich zudem der genaue Wortlaut von Gesetz und zugehöriger Verordnung sowie weitere Informationen.

Adresse: Eidg. Steuerverwaltung
Hauptabteilung Mehrwertsteuer
Schwarztorstrasse 50
3003 Bern

Telefon: 031 / 322 21 11

Fax: 031 / 325 71 38

Internet: <http://www.estv.admin.ch/data/mwst>

Unter der genannten Internetadresse findet sich ein E-Mail-Anfrageformular. Auf Anfragen per E-Mail ohne Postadresse und Telefonnummer kann die ESTV nicht eintreten (die blosser Angabe der E-Mail-Adresse genügt nicht).

© Herausgegeben von der Eidg. Steuerverwaltung, Bern
August 2000

Inhaltsverzeichnis	Seite
Vorbemerkungen	5
Abkürzungen	5
Allgemeines	6
1. Gesetzliche Bestimmungen	6
2. Beförderung von Personen	7
2.1 Beförderung von Personen im Inland	7
2.2. Grenzüberschreitende Beförderung von Personen	7
2.2.1 Grundsatz	7
2.2.2 Annäherungsweise Ermittlung bei grenzüberschreitenden Beförderungen von Personen mit Bussen	8
2.2.3 Steuerbefreiungen im Bereich des internationalen Eisenbahn- und Luftverkehrs	9
2.3 Von der Steuer ausgenommene Leistungen im Bereich der Personenbeförderung	10
2.3.1 Beförderung von kranken, verletzten oder invaliden Personen	10
2.3.2 Fahrten / Fahrausweise kombiniert mit Eintrittsbilletten	10
2.4 Verschiedene Leistungen im Bereich der Personenbeförderung	11
2.4.1 Fahrbetrieb von konzessionierten Strecken durch andere als den Konzessionsinhaber	11
2.4.2 Gepäckservice	12
2.4.3 Beherbergungsleistungen kombiniert mit Beförderungsleistung	12
2.4.4 Gastgewerbliche Leistungen und Beherbergungsleistungen in Beförderungsmitteln (Speisewagen, Minibar / Minibuffet, Couchette, Schlafwagen)	12
2.4.5 Beförderung von Personen im Rahmen einer Pauschalreise	13
2.5 Abgrenzung Personenbeförderungsleistung und Vermietung/ Vercharterung von Beförderungsmitteln	13
3. Beförderung von Gegenständen	17
3.1 Beförderung von Gegenständen im Inland	17
3.1.1. Grundsatz	17
3.1.2. Beförderung von Gegenständen, welche unter die reservierten Dienste im Sinne der Postgesetzgebung fallen	17
3.2 Grenzüberschreitende Beförderung von Gegenständen	18
3.2.1 Definition	18
3.2.2 Steuerbefreiung bestimmter Dienstleistungen im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Beförderung von Gegenständen	18
3.2.3 Nachweis der Steuerbefreiung	20

3.2.4	Rückerstattung	20
3.3	Einfuhr	21
3.3.1	Steuerbemessungsgrundlage	21
3.3.2	Erster Bestimmungsort	21
3.3.3	Steuerbefreite Einfuhren	22
3.4	Ausfuhr	22
3.5	Transit	22
3.6	Verschiedene Leistungen im Bereich der Einfuhr, der Ausfuhr und des Transits	22
3.6.1	Zollfreilager	22
3.6.2	Offene Zolllager (OZL)	23
3.6.3	Zugelassener Empfänger (ZE)	24
3.6.4	Umzugsgut	25
3.6.5	Transit von Gegenständen	25
3.6.6	Leistungen von Mailingunternehmen (Lettershops)	26
3.7	Bestimmungen zollrechtlicher Art	26
3.7.1	Kollektivdeklarationen und Ersatzbelege für den Vorsteuerabzug	26
3.7.2	Ersatzbelege für den Vorsteuerabzug	27
3.7.3	Korrektur von Einfuhrdeklarationen	27
3.7.4	Korrektur von Ausfuhrdokumenten	28
3.8	Verschiedene Fragen im Transportbereich	28
3.8.1	Transportversicherung	28
3.8.2	Transportschäden	29
3.8.3	Behälter, Paletten und Umschliessungen	29
3.8.4	Spezialtransporte, Bewilligungen	30
3.8.5	Aufbewahren und Einlagern von Gegenständen/ Vermietung von Lagerräumlichkeiten	30

Vorbemerkungen

Die vorliegende Broschüre geht vertieft auf besondere Fragen ein, die sich auf dem im Titel genannten Gebiet aus mehrwertsteuerlicher Sicht stellen können. Dadurch soll Steuerpflichtigen – und ihren allfälligen Vertretern – die Erfüllung der gesetzlichen Pflichten und die Wahrnehmung der Rechte erleichtert werden.

Selbständigerwerbende, welche nicht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen sind, werden gebeten, auch die Broschüre „Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer“ zu beachten.

Begriffe, die eine weibliche und eine männliche Form aufweisen können, werden in allen unseren Publikationen nicht unterschieden, sondern in der einen oder anderen Form verwendet. Sie sind somit als gleichwertig zu betrachten.

Mündliche oder schriftliche Auskünfte, die unter dem Recht der Verordnung des Bundesrates über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 erteilt wurden und mit dem Inhalt der vorliegenden Publikation nicht übereinstimmen, gelten nicht für geschäftliche Vorgänge, die ab Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 erfolgen. Demgegenüber sind die seinerzeit gestützt auf die erwähnte Verordnung des Bundesrates erteilten Auskünfte und veröffentlichten Publikationen nach wie vor gültig für Sachverhalte, welche sich in der Zeit vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2000 zugetragen haben.

Im Text verwendete Abkürzungen

ESTV	Eidg. Steuerverwaltung
EZV	Eidg. Zollverwaltung
KTU	Konzessionierte Transportunternehmungen
MWST	Mehrwertsteuer
MWSTG	Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20)
MWSTGV	Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (SR 641.201)
OR	Obligationenrecht
PRG	Bundesgesetz vom 18. Juni 1993 über Pauschalreisen (SR 944.3)
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
UVEK	Eidg. Departement für Umwelt, Verkehr, Energie und Kommunikation
Z	Randziffer in der Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer
Ziff.	Randziffer in dieser Publikation

Allgemeines

Grundsätzliche Informationen zu den Belangen der MWST, wie z. B. für die Bereiche:

- Steuerpflicht;
- Steuerobjekt;
- Eigenverbrauch;
- Vorsteuerabzug;
- Entgelt;
- Steuersätze;
- Steuerabrechnung;
- Rechnungstellung;
- Buchführungsvorschriften;

können der Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer sowie anderen speziellen Publikationen der ESTV entnommen werden, welche vertieft auf besondere Fragen eingehen.

1. Gesetzliche Bestimmungen

Der Steuer unterliegen grundsätzlich die im Inland erbrachten Lieferungen (Art. 6 MWSTG) und Dienstleistungen (Art. 7 MWSTG).

Als Inland gelten das Gebiet der Schweiz, ohne die Zollfreibeirke (Zollfreilager und Zollfreihäfen) und die ausländischen Gebiete gemäss staatsvertraglichen Vereinbarungen (Fürstentum Liechtenstein und Büsingen).

Solange die Talschaften Samnaun und Sampuoir aus dem schweizerischen Zollgebiet ausgeschlossen sind, unterliegen in diesen beiden Talschaften nur Dienstleistungen und Leistungen des Hotel- und Gastgewerbes der Steuer (Art. 3 Abs. 3 MWSTG). Bezüglich der Lieferungen von Gegenständen gelten Samnaun und Sampuoir für die Lieferanten folglich als Ausland. Lieferungen und Dienstleistungen aus dem Inland in die Enklave Campione d'Italia gelten als im Inland ausgeführt; eine Befreiung wegen Ausfuhr ist nicht möglich.

Im Inland erbrachte Lieferungen und Dienstleistungen sind in der Regel zum Normalsatz steuerbar; gewisse Güter des täglichen Bedarfs, insbesondere Esswaren und alkoholfreie Getränke, werden jedoch nur zu einem reduzierten Satz, Beherbergungsleistungen zum Sondersatz besteuert (Art. 36 MWSTG).

Wird ein Umsatz aus einer von der Steuer ausgenommenen Leistung erzielt und wird nicht für seine Versteuerung optiert, so darf die Steuer

auf den Lieferungen und Einfuhren von Gegenständen sowie auf den Dienstleistungen, die zwecks Erzielung eines solchen Umsatzes im In- und Ausland verwendet werden, nicht als Vorsteuer abgezogen werden. Die von der Steuer ausgenommenen Umsätze sind abschliessend in Artikel 18 MWSTG festgehalten. Wenn es sich hingegen um steuerbefreite Leistungen nach Artikel 19 MWSTG handelt, kann die von den steuerpflichtigen Lieferanten oder Dienstleistungserbringern überwälzte Steuer als Vorsteuer abgezogen werden.

2. Beförderung von Personen

2.1 Beförderung von Personen im Inland

Die Beförderung von Personen im Inland ist zum Normalsatz zu versteuern. Die Beförderungsleistung gilt als im Inland erbracht, wenn sich die zurückgelegte Strecke vollumfänglich im Inland befindet (Art. 14 Abs. 2 Bst. b MWSTG).

2.2. Grenzüberschreitende Beförderung von Personen

2.2.1 Grundsatz

Beim grenzüberschreitenden Personenverkehr unterliegt bloss das Entgelt für die im Inland zurückgelegte Strecke der Steuer zum Normalsatz, was eine Aufteilung des Rechnungsbetrages bedingt. Eine grenzüberschreitende Personenbeförderung liegt vor, wenn entweder der Abgangs- oder der Bestimmungsort im Inland liegt.

Der Anbieter einer grenzüberschreitenden Beförderungsleistung muss auf Verlangen eines steuerpflichtigen Leistungsbezügers die Aufteilung des Entgelts in einen steuerbaren Inlandanteil und einen steuerbefreiten Auslandanteil mit der Rechnung bekanntgeben (Art. 37 Abs. 2 MWSTG).

Der Nachweis für den im Ausland erbrachten Beförderungsteil hat buch- und belegmässig zu erfolgen (z. B. mittels Fahrtenbuch, Einlageblättern des Fahrtenschreibers, Kalkulationsunterlagen, Quittungskopien, ausländischen Autobahngebühren). Als Nachweis gelten auch Belege über im Ausland auf die Beförderungsleistung entrichtete Umsatzabgaben.

Beispiel:

Ein Busunternehmen bietet im Rahmen einer Städtereise nach München u. a. auch die Beförderung ab Abfahrtsort Winterthur an. Für diese Teilleistung berechnet der Beförderer ein Entgelt von 100 Fran-

ken je Reisenden (inkl. MWST). An der Reise nehmen 30 Personen teil. Das im Preis für die Reise enthaltene Entgelt für die Beförderung (30 Personen zu je 100 Franken = 3'000 Franken) ist wie folgt aufzuteilen:

Inland:

Winterthur - St. Margrethen 4 * Fahrten zu 90 km = 360 km 31 %

Ausland:

St. Margrethen - München 4 * Fahrten zu 200 km = 800 km 69 %

Totalleistung (inkl. 2 Leerfahrten, da der Bus während der Aufenthaltsdauer der Reisenden nicht in München verbleibt)*

1,160 km 100 %

Steuerbares Entgelt für die Inlandstrecke:

31 % von Fr. 3'000.00 = 930.00 Franken (inkl. MWST)

2.2.2 Annäherungsweise Ermittlung bei grenzüberschreitenden Beförderungen von Personen mit Bussen

Bei grenzüberschreitenden Personenbeförderungsleistungen mittels Bussen lässt die ESTV eine annäherungsweise Ermittlung der auf den Inlandstreckenanteil entfallenden Entgelte zu (Art. 58 Abs. 3 MWSTG). Der Vorteil für den steuerpflichtigen Anbieter einer solchen Leistung besteht darin, dass die erforderliche aufwendige effektive Aufteilung in Inland- und Auslandstrecke entfällt.

Bei der annäherungsweisen Ermittlung bemisst sich das steuerbare Entgelt für die Inlandstrecke:

- Auf einen **Drittel des Gesamtfahrpreises** (inkl. MWST) bei Reisen ins benachbarte Ausland (Deutschland, Frankreich, Italien, Österreich).
- Auf einen **Sechstel des Gesamtfahrpreises** (inkl. MWST) bei Reisen über das benachbarte Ausland hinaus (z. B. nach Spanien, nach Finnland).

Die Anwendung der Pauschale bedarf keiner besonderen Bewilligung der ESTV, die gewählte Methode kann aber jeweils nur auf Ende eines Geschäftsjahres gewechselt werden. Die Pauschale kann von allen Anbietern von grenzüberschreitenden Personenbeförderungen mittels Bussen angewendet werden, also sowohl von den Busreiseunternehmen wie auch von Reisebüros.

Eine wahlweise Anwendung der Pauschale und der effektiven Ermittlung der auf den Inlandstreckenanteil entfallenden Entgelte ist nicht möglich. Wer die Pauschale benützt, muss dies bei sämtlichen grenzüberschreitenden Personenbeförderungsleistungen mittels Bussen tun.

Unabhängig davon, ob die annäherungsweise oder effektive Ermittlung angewendet wird, ist bei der Rechnungstellung sowohl das auf den Inland als auch das auf den Auslandstreckenanteil entfallende Entgelt für die Beförderung steuerlich separat auszuweisen.

Mit der Anwendung der Pauschale sind lediglich die Entgelte für die inländische Fahrstrecke abgegolten. Weitere entgeltliche Leistungen wie Unterkunft und Verpflegung im Inland sind zusätzlich zu versteuern.

Was die Abgrenzung Beförderungsleistung / Vercharterung anbelangt, wird auf Ziff. 2.5 hingewiesen.

2.2.3 Steuerbefreiungen im Bereich des internationalen Eisenbahn- und Luftverkehrs

Personenbeförderungen im grenzüberschreitenden Eisenbahnverkehr **mittels internationalem Fahrausweis** sind von der Steuer befreit, wenn der Abgangs- oder Ankunftsbahnhof im Inland liegt oder inländische Strecken im Transit benutzt werden, um die im Ausland liegenden Abgangs- und Ankunftsbahnhöfe zu verbinden. Damit eine Steuerbefreiung geltend gemacht werden kann, muss zudem der Fahrpreisanteil der ausländischen Strecke grösser sein als die wegen der Steuerbefreiung entfallende schweizerische Mehrwertsteuer. Für den Verkauf von Pauschalfahrausweisen, namentlich Generalabonnements und Halbtax-Abonnements, welche ganz oder teilweise für den Bezug von steuerbefreiten Beförderungen verwendet werden, wird keine Steuerbefreiung gewährt (Art. 7 MWSTGV). Auf internationalen Fahrausweisen, die von der Steuer befreit sind, darf nicht auf die MWST hingewiesen werden. (Gepäckzuschlag siehe Ziff. 2.4.2).

Ebenfalls von der Steuer befreit sind Beförderungen im internationalen Luftverkehr. Zusätzliche Informationen sind der Broschüre Luftverkehr zu entnehmen.

2.3 Von der Steuer ausgenommene Leistungen im Bereich der Personenbeförderung

2.3.1 Beförderung von kranken, verletzten oder invaliden Personen

Von der Steuer ausgenommen ist die Beförderung von kranken, verletzten oder invaliden Personen und deren Hilfs- und Begleitpersonen in dafür besonders eingerichteten Transportmitteln (Art. 18 Ziff. 7 MWSTG). Darunter fällt auch die Beförderung von Rollstuhlgängern und anderen körperlich behinderten Personen. Die Steuer auf dem Bezug, dem Unterhalt und dem Betrieb solcher Transportmittel darf nicht als Vorsteuer abgezogen werden.

Das Transportmittel muss eigens für diesen Zweck ausgerüstet sein und eingesetzt werden. Diese Voraussetzung ist z. B. bei Ambulanzfahrzeugen, Helikoptern der Rettungsflugwacht und Rettungsschlitzen gegeben sowie bei Behindertentaxis, wenn das Fahrzeug für den Rollstuhltransport speziell eingerichtet ist und darin keine Personenbeförderung auf normalen Sitzen vorgesehen ist. Nicht darunter fallen Transportmittel, die sowohl mit besonderen Einrichtungen als auch mit normalen Sitzen für den üblichen Personentransport ausgestattet sind, so z. B. Transportmittel des öffentlichen Verkehrs (Bahn, Bus, Strassenbahn, Luftseilbahn) und private Fahrzeuge und Taxis.

Gemäss Art. 26 MWSTG kann der Steuerpflichtige auf Antrag für die Versteuerung **im Inland** erzielter Umsätze aus der Beförderung von kranken, verletzten oder invaliden Personen optieren, d.h. diese freiwillig versteuern. Eine Option ist dagegen nicht möglich für Umsätze, die aus solchen im Ausland erbrachten Beförderungsleistungen erzielt werden.

Entgelte für die Leistung erster Hilfe und die Mithilfe bei der Bergung von verletzten Personen sind von der Steuer ausgenommen.

Zum Normalsatz steuerbar sind jedoch Entschädigungen für das Sichern von Unfallstellen und die Zurverfügungstellung von Rettungsmaterial bei Unfällen. Ebenfalls zum Normalsatz zu versteuern sind Leichentransporte.

2.3.2 Fahrten / Fahrausweise kombiniert mit Eintrittsbilletten

Gewisse Umsätze im Bereich der Ausbildung, der Kultur und des Sports sind von der Steuer ausgenommen (Art. 18 Ziff. 11, 14 und 15 MWSTG). Werden solche Leistungen im Inland zusammen mit

einer steuerbaren Beförderungsleistung erbracht, sind die einzelnen Leistungen gesondert in Rechnung zu stellen. Aus dem Beleg (Rechnung, Quittung, Ticket) muss hervorgehen, wie die einzelnen Leistungen steuerlich behandelt wurden.

Verkauft ein Beförderer eine von einem Dritten erbrachte von der Steuer ausgenommene Leistung und erhebt er für seine Aufwendungen einen Zuschlag (Gewinn- und/oder Gemeinkosten), bleibt die Leistung samt Zuschlag von der Steuer ausgenommen, wenn der erhobene Aufpreis lediglich einen Gewinnzuschlag und nicht eine andere Leistung des Beförderers darstellt.

Steuerpflichtige, welche sowohl steuerbare als auch von der Steuer ausgenommene Umsätze erzielen, haben eine entsprechende Vorsteuerkürzung vorzunehmen. Zusätzliche Informationen sind der Broschüre Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung zu entnehmen.

Beispiel:

Eine KTU bietet eine Fahrt zu einem Konzertbesuch in Basel an. Der Unternehmer hat das von der Steuer ausgenommene Entgelt für den Konzertbesuch steuerlich separat auszuweisen. Die Beförderungsleistung unterliegt der Steuer zum Normalsatz.

Handelt es sich jedoch um Eintritte zu einer gewerblichen Ausstellung wie z. B. MUBA, BEA, OLMA, Comptoir Lausanne oder Autosalon Genf, so sind solche Eintritte zum Normalsatz steuerbar. Für weitere Leistungen im Rahmen von kombinierten Angeboten, insbesondere im Zusammenhang mit Pauschalreisen, s. Broschüren Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine und Kultur.

2.4 Verschiedene Leistungen im Bereich der Personenbeförderung

2.4.1 Fahrbetrieb von konzessionierten Strecken durch andere als den Konzessionsinhaber

Betreibt ein Fahrzeughalter (z. B. privater Postautohalter) im Auftrag einer KTU (z. B. Die Post) eine konzessionierte Strecke, unterliegen die vom Fahrzeughalter der KTU fakturierten Leistungen für den Fahrbetrieb der Steuer. Der Fahrzeughalter kann im Rahmen von Artikel 38 ff. MWSTG für sämtliche Einkäufe (Ersatzteile, Wagen usw.) die Vorsteuer in Abzug bringen.

Die vom Fahrzeughalter im Namen der KTU vereinnahmten Entgelte für Fahrkarten sind von der KTU zu versteuern. Beim Fahrzeughalter sind sie als Durchlaufposten auf einem separaten Konto zu verbuchen.

2.4.2 **Gepäckservice**

Check-in / Fly-Rail

Da die Bahn in jenen Fällen, in denen die Dienstleistung des Check-in / Fly-Rail-Gepäckservice beansprucht werden kann, reine Inlandbeförderungen erbringt, unterliegt das Entgelt für diese Dienstleistung der Steuer zum Normalsatz.

Gepäck im Rahmen eines Personentransports

Wird Gepäck im Rahmen eines Personentransports, d.h. verbunden mit einem Fahrscheinverkauf, befördert, ist ein allfälliges Entgelt für die Gepäckbeförderung steuerlich gleich zu behandeln wie die Personenbeförderung. Handelt es sich bei der Personenbeförderung um eine von der Steuer befreite internationale Strecke, ist auch ein allfälliger Zuschlag für das Gepäck von der Steuer befreit.

Blosser Gepäcktransport

Wird ein blosser Gepäcktransport (als Frachtgut) von einem inländischen Aufgabort direkt ins Ausland vorgenommen, so ist auch die auf die Inlandstrecke entfallende Beförderung von der Steuer befreit. Weitere Informationen zur Güterbeförderung siehe Ziff. 3.1.1.

2.4.3 **Beherbergungsleistungen kombiniert mit Beförderungsleistung**

Beherbergungsleistungen (Übernachtung mit Frühstück) im Inland unterliegen der Steuer zum Sondersatz. Werden sie im Rahmen eines Arrangements zusammen mit einer Beförderungsleistung erbracht, wird bezüglich Rechnungstellung auf die Broschüre Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine verwiesen.

2.4.4 **Gastgewerbliche Leistungen und Beherbergungsleistungen in Beförderungsmitteln (Speisewagen, Minibar / Minibuffet, Couchette, Schlafwagen)**

Beförderungsmittel werden in Bezug auf gastgewerbliche Leistungen als Konsumationseinrichtungen betrachtet. Grundsätzlich gelten Einrichtungen zur Erbringung von gastgewerblichen Leistungen in Eisenbahnwagen als Betriebsstätten (Speisewagen, Minibuffet). Beim Betreiber solcher Einrichtungen unterliegen daher die auf Strecken im Inland erbrachten gastgewerblichen Leistungen der Steuer zum Normalsatz (weitere Informationen s. Broschüre Hotel- und Gastgewerbe).

Andere Beförderungsmittel gelten bezüglich der Erbringung von gastgewerblichen Leistungen nicht als Betriebsstätten (z. B. Flugzeug,

Schiff, Autocar usw.). Ob auf solchen Beförderungsmitteln die erbrachten gastgewerblichen Leistungen zu versteuern sind, richtet sich allein nach dem Sitz des Leistungserbringers. Hat dieser seinen Sitz im Inland, unterliegen alle auf solchen Beförderungsmitteln erbrachten gastgewerblichen Leistungen der Steuer zum Normal-satz. Es spielt dabei keine Rolle, ob sich das Beförderungsmittel während der Erbringung der gastgewerblichen Leistung im Inland oder Ausland befindet. Werden solche Beförderungsmittel stationär betrieben (z. B. als Gaststätte oder Hotel), gelten sie als Betriebsstätten.

Ein Zuschlag für die Übernachtung in einem Beförderungsmittel (z.B. Couchette- und Schlafwagen) ist steuerlich gleich zu behandeln wie die Personenbeförderung.

Beispiel:

Ein inländisches Busreiseunternehmen verpflegt die Fahrgäste im Bus auf der Strecke Bern - Mailand. Der Ort der gastgewerblichen Leistung richtet sich nach dem Geschäftssitz des Unternehmens (Inland). Die von den Fahrgästen separat zu bezahlenden gastgewerblichen Leistungen unterliegen vollumfänglich der Steuer zum Normalsatz, unabhängig davon, ob sie auf dem inländischen oder ausländischen Streckenteil erbracht werden.

Im Beförderungspreis inbegriffene, an Bord von Bussen, Schiffen oder Flugzeugen erbrachte gastgewerbliche Leistungen teilen jedoch das steuerliche Schicksal der Beförderungsleistung.

2.4.5 Beförderung von Personen im Rahmen einer Pauschalreise

Informationen im Bereich von Pauschalreisen sind der Broschüre Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine zu entnehmen.

2.5 Abgrenzung Personenbeförderungsleistung und Vermietung/ Vercharterung von Beförderungsmitteln

Damit ein Leistungserbringer die steuerliche Behandlung richtig vornehmen kann, muss er grundsätzlich unterscheiden, ob es sich bei der erbrachten Leistung um eine Beförderungsleistung oder um eine Vermietung / Vercharterung eines Beförderungsmittels handelt. Liegt eine Beförderungsleistung von Personen vor, unterliegt bei grenzüberschreitenden Fahrten das Entgelt anteilmässig der im Inland zurückgelegten Strecke der Steuer zum Normalsatz (s. Ziff. 2.2). Betreffend grenzüberschreitende Personenbeförderung im internationalen Eisenbahnverkehr siehe vorstehende Ziff. 2.2.3.

Handelt es sich indessen um eine Vermietung / Vercharterung eines Beförderungsmittels, unterliegt das Entgelt der Steuer zum Normalsatz, wenn das Beförderungsmittel im Inland verzollt wurde. Ob dieses für Fahrten im In- oder Ausland eingesetzt wird, ist für die steuerliche Behandlung ohne Belang.

Wird das Beförderungsmittel (Bus, Schiff usw.) ohne Bedienungspersonal zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen, handelt es sich stets um eine **Vermietung**. Als Bedienungspersonal gelten dabei Personen, welche im Besitz der gesetzlichen Bewilligung sind, das Beförderungsmittel zu lenken, und im Arbeits- oder Auftragsverhältnis zum Überlasser des Beförderungsmittels stehen.

Stellt ein Beförderungsunternehmen (z. B. Carunternehmen) nicht dem Reisenden selbst, sondern einem Dritten, welcher seinerseits die bezogene Leistung als Ganzes oder in einzelnen Teilen weiterverkauft (z. B. Reisebüro), ein Personentransportmittel als Ganzes mit Bedienungspersonal zur Verfügung, so liegt aus Sicht des Beförderungsunternehmens eine **Vercharterung** vor.

Im Verhältnis zwischen dem die Personenbeförderung anbietenden Unternehmen und dem Reisenden gelten als **Beförderungsleistungen** die Fahrten im Rahmen des Taxiverkehrs sowie die Fahrten zur Beförderung von Personen, welche im Rahmen

- des Bundesgesetzes über die Personenbeförderung und die Zulassung als Strassentransportunternehmung (SR 744.10)
- der Verordnung über die Personenbeförderungskonzession (SR 744.11)

bewilligungs- oder konzessionspflichtig sind. Die Sonderform des Linienerverkehrs im Sinne von Artikel 11 Buchstabe i der Verordnung über die Personenbeförderungskonzession (sogenannte Pendelfahrten mit Unterbringung) gilt auch dann als Beförderung, wenn sie nach der Bestimmung von Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe a der genannten Verordnung vom Personenbeförderungsregal ausgenommen ist.

Im Rahmen des nicht bewilligungs- und konzessionspflichtigen Gelegenheitsverkehrs liegt nur dann eine Beförderung vor, wenn der Vertrag zwischen dem die Personenbeförderungsleistung anbietenden Unternehmen **und dem einzelnen Reisenden (Einzelperson)** zustande kommt.

Im Wiederverkaufsverhältnis zwischen Personenbeförderungsunternehmen und Tour-Operator sowie Tour-Operator und Retailer kann der jeweilige Leistungserbringer dann eine Beförderung geltend machen, wenn der Leistungsempfänger **einzelne Leistungen** erwirbt und ihm

nicht das betreffende Beförderungsmittel als Ganzes zur Verfügung gestellt wird. Andernfalls liegt eine Vermietung/Vercharterung vor.

Bezüglich Werbefahrten u. dgl., bei denen anstelle des Entgelts für die Beförderung vom Reisenden lediglich ein Unkostenbeitrag erhoben wird, siehe Broschüre Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine.

Beispiele von Vermietungen/Vercharterungen:

Beispiel 1:

Ein Mietwagenunternehmen vermietet ein im Inland verzolltes Wohnmobil ab Zürich an einen amerikanischen Touristen für eine Europareise.

- *Es handelt sich um die Überlassung eines Beförderungsmittels ohne Bedienungspersonal und somit um eine Vermietung/Vercharterung.*
- *Steuerbar ist das gesamte Mietentgelt, unabhängig davon, ob die gefahrene Strecke im In- oder Ausland liegt.*

Beispiel 2:

Ein Automobilimporteur bestellt ein Schiff zum Zweck, das neue Modell der vertretenen Automarke einem ausgewählten Publikum vorzustellen.

- *Es handelt sich um eine Fahrt im Rahmen des Gelegenheitsverkehrs. Zwischen Transportunternehmung und den Reisenden werden keine Einzelverträge abgeschlossen. Aus steuerlicher Sicht der Schifffahrtsgesellschaft liegt eine Vermietung/Vercharterung vor.*
- *Steuerbar ist das gesamte Mietentgelt, unabhängig davon, ob die gefahrene Strecke im In- oder Ausland liegt.*

Beispiel 3:

Eine Hochzeitsgesellschaft bestellt einen Bus für den Ausflug ins benachbarte Ausland.

- *Es handelt sich um eine Fahrt im Rahmen des Gelegenheitsverkehrs. Zwischen Transportunternehmung und den Reisenden werden keine Einzelverträge abgeschlossen. Somit liegt eine Vermietung/Vercharterung vor.*
- *Steuerbar ist das gesamte Mietentgelt, unabhängig davon, ob die gefahrene Strecke im In- oder Ausland liegt.*

Beispiel 4:

Ein Sportverein organisiert für die erste Mannschaft ein Freundschaftsspiel im Ausland. Für die Fahrt benötigt der Verein einen Mannschaftsbus und bucht zu diesem Zweck einen Reisebus mit Chauffeur.

- *Es handelt sich um eine Fahrt im Rahmen des Gelegenheitsverkehrs. Zwischen Transportunternehmung und den Reisenden werden keine*

Einzelverträge abgeschlossen. Somit liegt eine Vermietung/Vercharterung vor.

- *Steuerbar ist das gesamte Mietentgelt, unabhängig davon, ob die gefahrene Strecke im In- oder Ausland liegt.*

Beispiel 5:

Ein Reiseveranstalter bietet regelmässig Pauschalreisen im Sinne des PRG nach Spanien an. Darin enthalten sind Busfahrt und Unterkunft. Der Transport der Reisenden zum Urlaubsort und zurück wird grundsätzlich mit eigenen Fahrzeugen durchgeführt, während der Hochsaison müssen aber aus Kapazitätsgründen zusätzliche Busse mit Bedienungspersonal von Carunternehmungen zugemietet werden.

- *Aus steuerlicher Sicht der vermietenden Carunternehmung liegt eine Vermietung/Vercharterung vor.*
- *Steuerbar ist das gesamte Mietentgelt, unabhängig davon, ob die gefahrene Strecke im In- oder Ausland liegt.*

Betreffend die steuerliche Behandlung beim Reiseveranstalter siehe nachfolgendes Beispiel 1 zu den Beförderungen.

Beispiele von Beförderungen:

Beispiel 1:

Ein Reiseveranstalter bietet regelmässig Pauschalreisen im Sinne des PRG nach Spanien an. Darin enthalten sind Busfahrt und Unterkunft. Der Transport der Reisenden zum Urlaubsort und zurück wird grundsätzlich mit eigenen Fahrzeugen durchgeführt, während der Hochsaison müssen aber aus Kapazitätsgründen zusätzliche Busse mit Bedienungspersonal von Carunternehmungen zugemietet werden.

- *Es handelt sich in Bezug auf das Vertragsverhältnis zwischen dem Reiseveranstalter und dem einzelnen Reisenden um eine Personen-transportleistung, die als Sonderform des Linienverkehrs im Sinne der Verordnung über die Personenbeförderungskonzession gilt. Aus Sicht des Reiseveranstalters liegt eine Beförderungsleistung vor.*
- *Das Entgelt für die Beförderung kann in einen Inland- und einen Auslandsanteil aufgeteilt werden.*

Betreffend die steuerliche Behandlung bei der das Fahrzeug vermietenden Carunternehmung siehe vorstehendes Beispiel 5 zu den Vermietungen/Vercharterungen.

Beispiel 2:

Ein Carunternehmen bietet via Inserate einen Ausflug mit einem „Ski-bus“ in eine ausländische Skiregion an. Um 08.00 Uhr ist die Abfahrt ab einem zentralen Bahnhof und um 16.30 Uhr wieder ab Skiort.

- *Es handelt sich um eine Fahrt im Rahmen des Gelegenheitsverkehrs. Es bestehen aber Einzelverträge zwischen den Reisenden und dem die Personentransportleistung anbietenden Carunternehmen. Aus dessen Sicht liegt somit eine Beförderungsleistung vor.*
- *Das Entgelt für die Beförderung kann in einen Inland- und einen Auslandanteil aufgeteilt werden.*

3. Beförderung von Gegenständen

3.1 Beförderung von Gegenständen im Inland

3.1.1 Grundsatz

Die Beförderung von Gegenständen im Inland durch einen Transporteur oder Spediteur und die damit zusammenhängenden Leistungen (z.B. Abwägen, Aufladen, Abladen) unterliegen der Steuer zum Normal-satz. Zum steuerbaren Entgelt gehören dem Spediteur/Transporteur erwachsene Kosten jeder Art, unabhängig davon, ob sie im Entgelt der Beförderung eingeschlossen sind oder als separate Positionen weiter-verrechnet werden (z. B. leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe LSWA, Gebühren jeder Art, Standgelder). Siehe auch Z 226 - 248.

Von der Steuer befreit sind hingegen grenzüberschreitende Beför-derungen sowie Beförderungen im Inland im Rahmen eines grenz-überschreitenden Speditions- oder Transportauftrages (s. Ziff. 3.2).

Werden bei der Lieferung (Verkauf) eines Gegenstandes Beförde-rungskosten gesondert fakturiert, sind diese Kosten zum gleichen Satz steuerbar wie die Lieferung des Gegenstandes.

3.1.2 Beförderung von Gegenständen, welche unter die reser-vierten Dienste im Sinne der Postgesetzgebung fallen

Die Beförderung von adressierten Briefpostsendungen im Inland ist von der Steuer ausgenommen, sofern der Beförderer reservierte Dienste im Sinne des Postgesetzes erbringt. Alle andern Briefpost-sendungen und die Beförderung von Paketen im Inland unterliegen ungeachtet des Gewichts immer der Steuer. Die Nachnahmegebühr gilt als Kostenfaktor der Beförderungsleistung und ist steuerlich gleich wie diese zu behandeln.

Die genannten Beförderungsleistungen sind lediglich beim Leistungs-erbringer (z.B. Die Post) von der Steuer ausgenommen. Werden solche Beförderungsleistungen als Kostenfaktor im Zusammenhang mit einer Lieferung oder Dienstleistung in Rechnung gestellt, sind sie vom Lieferer steuerlich gleich zu behandeln wie die erbrachte Lieferung oder Dienstleistung.

Die Steuer auf Aufwendungen für Lieferungen und Einfuhren von Gegenständen sowie auf den Dienstleistungen, die zwecks Erzielung von Umsätzen verwendet werden, die von der Steuer ausgenommen sind, kann nicht als Vorsteuer geltend gemacht werden.

3.2 Grenzüberschreitende Beförderung von Gegenständen

3.2.1 Definition

Eine grenzüberschreitende Beförderung liegt vor, wenn Gegenstände vom Inland ins Ausland oder umgekehrt befördert, d.h. effektiv über die Grenze gebracht werden. Die grenzüberschreitende Beförderung beginnt an dem Ort, an dem der Transporteur oder Spediteur den Gegenstand laut Auftrag des Lieferanten oder des Abnehmers abzuholen hat. Sie endet an dem Ort, an dem der Transporteur oder Spediteur den Gegenstand laut Auftrag des Lieferanten oder Abnehmers abzuliefern hat (siehe auch Ziff. 3.3.2).

Wird ein Gegenstand vom Inland an die Grenze oder ans Flughafenzollamt befördert und dort zur Weiterbeförderung ins Ausland übergeben, gilt bereits die Beförderungsleistung im Inland als grenzüberschreitend und ist von der Steuer befreit, wenn der Beauftragte für den Auftraggeber nebst der Beförderungsleistung auch Leistungen für die Ausfuhrformalitäten zu erbringen hat.

Wird ein Gegenstand an der Grenze oder am Flughafenzollamt abgeholt und an einen Bestimmungsort ins Inland weiterbefördert, gilt die Beförderungsleistung als grenzüberschreitend und ist von der Steuer befreit, wenn der Beauftragte für den Auftraggeber nebst der Beförderungsleistung auch Leistungen für die Einfuhrformalitäten zu erbringen hat.

Die Beförderung verzollter Gegenstände vom Inland in ein Zollfreilager oder in ein offenes Zollager (OZL) sowie auch umgekehrt gilt nicht als grenzüberschreitend, weshalb solche Beförderungsleistungen zum Normalsatz versteuert werden müssen (Ziff. 3.6.1).

3.2.2 Steuerbefreiung bestimmter Dienstleistungen im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Beförderung von Gegenständen

Grundsätzlich gilt, dass bei exportierten Gegenständen nicht nur die Gegenstände allein von der Steuer befreit sind, sondern auch die direkt mit der Verbringung dieser Gegenstände ins Ausland erbrachten Dienstleistungen. Bei importierten Gegenständen wird die Einfuhrsteuer nicht nur auf den Gegenständen allein, sondern auch

auf den Dienstleistungen erhoben, die direkt mit der Verbringung der Gegenstände ins Inland erbracht werden (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 5 MWSTG).

Die im Zusammenhang mit einer grenzüberschreitenden Beförderung von Gegenständen (Export oder Import) im Inland erbrachten Dienstleistungen sind daher von der Steuer befreit. In den Genuss dieser Befreiung kommen jedoch bloss die nachfolgenden drei Dienstleistungsarten:

- Beförderungsleistung (Transportleistung mit separat in Rechnung gestellten Zusatzkosten aller Art, wie LSVA, Kühlkosten, Transportversicherungskosten, Containermiete usw.);
- Nebentätigkeiten des Transportgewerbes (Auf- und Ablad, Zwischenlagern, Auspacken, Neu-Verteilen, Umpacken, Umschichten, Umzeichnen der Verpackung, Etikettieren, Sortieren);
- Verzollungsleistungen (Ein- und Ausfuhrzollabfertigung).

Diese Regel gilt auch für die grenzüberschreitende Beförderung von Gegenständen, die nicht im Rahmen eines Lieferungsgeschäftes erfolgt.

Voraussetzung für eine Steuerbefreiung dieser Dienstleistungen ist jedoch, dass deren Zusammenhang mit einer Beförderung von Gegenständen über die Grenze nachgewiesen werden kann (s. Ziff. 3.2.3). Fehlt dieser Nachweis, unterliegt das Entgelt der Steuer zum Normalsatz.

Beispiele:

- *Ein Transportunternehmer befördert im Auftrag eines Spediteurs (Inländer oder Ausländer) einen importierten Gegenstand von einem inländischen Bahnhof zum inländischen Domizil des Empfängers. Der Transportunternehmer muss die Leistung nicht versteuern, sofern er den Zusammenhang seiner Leistung mit der grenzüberschreitenden Beförderung des Gegenstandes einwandfrei nachweisen kann (Ziff. 3.2.3).*
- *Im Auftrag einer Transportunternehmung belädt ein Unternehmer im Inland einen Eisenbahnwagen mit auszuführenden Gütern. Der Unternehmer muss die Leistung nicht versteuern, sofern er den Zusammenhang seiner Leistung mit der grenzüberschreitenden Beförderung dieser Gegenstände nachweisen kann (Ziff. 3.2.3).*

- *Ein selbständiger Zolldeklarant oder eine Speditionsunternehmung erbringt reine Verzollungsleistungen im Bereich der Ein- oder Ausfuhr von Gegenständen. Die erbrachten Leistungen sind von der Steuer befreit.*

3.2.3 Nachweis der Steuerbefreiung

Der Nachweis für eine steuerbefreite Beförderung oder Nebentätigkeit ist mit einer Kopie der Zolldeklaration oder durch andere Belege (schriftlicher Speditionsauftrag, Bordereau, Doppel des Versandscheins, Lieferschein, Rechnungsdoppel, Airwaybill, Seefrachtbrief, Dokument des Binnenschifftransports, Eisenbahnfrachtbrief, Strassenfrachtbrief, multimodales Transportdokument usw.) zu erbringen.

Beim grenzüberschreitenden Stückgutverkehr mit der Bahn hat der Nachweis mit dem CIM-Frachtbrief, anderen Frachtbriefen oder mittels sonstigen schriftlichen Aufträgen zu erfolgen.

Im Strassenverkehr ist als Nachweis der CMR-Frachtbrief am besten geeignet. Fehlt ein solcher, können auch Frachtabrechnungen der Frachtführer, Kundenrechnungen, Fahraufträge oder -befehle an die Fahrer (mit Aufladeort, Zeit, Abladeort) oder ähnliche Dokumente an seine Stelle treten. Die letztgenannten Dokumente sind insbesondere dann von Bedeutung, wenn bei selbständig erbrachten Nebentätigkeiten des Transportgewerbes der Zusammenhang mit der Beförderung von Gegenständen über die Grenze nachgewiesen werden muss. Bei Verzollungsleistungen gilt als Nachweis für die Steuerbefreiung die Faktura des Zolldeklaranten.

3.2.4 Rückerstattung

Nach Artikel 90 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG können Abnehmer mit Wohn-oder Geschäftssitz im Ausland unter gewissen Voraussetzungen eine Rückerstattung der im Inland bezahlten MWST beantragen.

Einem solchen Antrag kann nicht entsprochen werden, wenn es sich um MWST-Beträge auf Dienstleistungen nach Ziff. 3.2.2 handelt, die im Zusammenhang mit einer grenzüberschreitenden Beförderung fakturiert wurden.

3.3 Einfuhr

Für die Erhebung der Einfuhrsteuer ist die EZV zuständig (Art. 82 MWSTG). Der Steuer unterliegt die Einfuhr von Gegenständen, auch derjenigen, die zollfrei ins Inland eingeführt werden können (Art. 73 Abs. 1 MWSTG).

Werden im Zusammenhang mit einer grenzüberschreitenden Beförderung von Gegenständen nachweislich Dienstleistungen gemäss Ziff. 3.2.2 erbracht, unterliegen diese beim Erbringer nicht der Steuer. Sie bilden jedoch einen Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Einfuhrsteuer.

3.3.1 Steuerbemessungsgrundlage

Die Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen bemisst sich vom Entgelt, wenn der Einfuhr ein Verkaufs- oder Kommissionsgeschäft zu Grunde liegt. Führt kein solches Geschäft zur Einfuhr, bemisst sich die Steuer vom Marktwert. Als solcher gilt, was ein Importeur auf der Stufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird, an einen selbständigen Lieferanten im Herkunftsland des Gegenstandes zum Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs unter den Bedingungen des freien Wettbewerbes zahlen müsste, um den gleichen Gegenstand zu erhalten (Art. 76 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG).

Zur Bemessungsgrundlage für die Einfuhr von Gegenständen gehören auch die auf den Gegenstand entfallenden Beförderungs-, Neben- und Verzollungskosten bis zum ersten Bestimmungsort im Inland, sofern sie nicht bereits im Entgelt oder Marktwert enthalten sind. Auch die ausserhalb des Einfuhrlandes sowie die auf Grund der Einfuhr geschuldeten Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben (z. B. Leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe LSVA), mit Ausnahme der Mehrwertsteuer, sind Bestandteil der Bemessungsgrundlage (Art. 76 Abs. 3 MWSTG).

3.3.2 Erster Bestimmungsort

Als erster Bestimmungsort im Inland gilt der Ort, an dem die grenzüberschreitende Beförderung laut Speditions- oder Frachtauftrag endet (s. dazu Ziff. 3.2.1). Ist dieser Ort unbekannt, so gilt als erster Bestimmungsort der Ort, an dem die Umladung im Inland erfolgt.

3.3.3 Steuerbefreite Einfuhren

Das MWSTG sieht für bestimmte Gegenstände bei der Einfuhr eine Steuerbefreiung vor (z.B. Gegenstände in kleinen Mengen, Übersiedlungs-, Ausstattungsgut [s. dazu Ziff. 3.6.4] und Erbschaftsgut). Bei solchen Importen sind auch die Kosten der grenzüberschreitenden Beförderung und Nebentätigkeiten des Transportgewerbes bis zum ersten Bestimmungsort im Inland von der Steuer befreit. Das gleiche gilt für Gegenstände, welche mit Freipass oder Carnet ATA vorübergehend eingeführt werden (Art. 74 MWSTG).

3.4 Ausfuhr

Die Lieferungen von Gegenständen, die direkt ins Ausland befördert oder versendet werden, sind von der Steuer befreit, wenn die Ausfuhr zollamtlich nachgewiesen ist (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 1 und Art. 20 MWSTG).

Werden in diesem Zusammenhang nachweislich Dienstleistungen gemäss Ziffer 3.2.2 erbracht, sind die genannten Dienstleistungen beim Erbringer von der Steuer befreit (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 5 MWSTG). Die gleiche Regelung gilt auch, wenn Gegenstände nicht im Zusammenhang mit einer Lieferung (z.B. Übersiedlungsgut s. Ziff. 3.6.4) über die Grenze verbracht oder mit Freipass oder Carnet ATA nur vorübergehend ausgeführt werden (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 4 MWSTG).

3.5 Transit

Die Beförderung von Gegenständen im Inland und alle damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen sind von der Steuer befreit, wenn die Gegenstände unter Zollkontrolle stehen und zur Ausfuhr bestimmt sind (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 6 MWSTG). Siehe dazu auch nachfolgende Ziff. 3.6.5.

3.6 Verschiedene Leistungen im Bereich der Einfuhr, der Ausfuhr und des Transits

3.6.1 Zollfreilager

Das Zollfreilager gilt bezüglich der darin eingelagerten, unverzollten Gegenstände nicht als Inland (siehe Ziff. 1). Folgende im Zollfreilager erbrachte Leistungen unterliegen nicht der Steuer:

- Beförderung unverzollter Gegenstände ins Zollfreilager;
- Beförderung von Gegenständen aus dem freien inländischen Verkehr zwecks Ausfuhr ins Zollfreilager;

- Verzollungsleistungen;
- Beladen und Entladen;
- Lagern und Aufbewahren;
- Zusammenbinden und Zusammenschnüren;
- Auspacken (zum Besichtigen, zum Bemustern, zur Nettoverzollung);
- Umpacken (z. B. Abfüllen von Getreide in Säcken bei Lagerung in blosser Schüttung, Abfüllen von Getränken);
- Umzeichnen der Verpackung;
- Auspacken, Assortieren, Umpacken;
- Umschichten, Lüften zwecks Werterhaltung oder Vermeidung von Schäden (z.B. Getreide, Tabak);
- Kellerbehandlung von Wein;
- Erheben von Mustern und Proben;
- Teilen von Warenstücken;
- Umzeichnen;
- Sortieren.

Demgegenüber unterliegen Arbeiten am Zollfreilagergebäude der Steuer zum Normalsatz. Das Entgelt aus der Vermietung von Lagerräumen in einem Zollfreilager ist von der Steuer ausgenommen (s. dazu auch Ziff. 3.8.5).

Werden in einem Zollfreilager gelagerte Gegenstände verkauft, gilt die Lieferung als im Ausland erbracht und unterliegt daher nicht der Steuer.

Bei der Einfuhrverzollung solcher Gegenstände berechnet sich die Steuer vom Entgelt, das der ab dem Zollfreilager liefernde Lieferant seinem Abnehmer (Importeur) berechnet. In das Entgelt einzubeziehen sind, soweit nicht bereits darin enthalten, die Beförderungskosten und sonstigen Kosten bis zum Zollfreilager, die Leistungen im Zollfreilager (Aufzählung siehe oben) sowie die Kosten der Zollabfertigung zur Einfuhr.

Die Beförderungsleistung vom Zollfreilager in den freien inländischen Verkehr ist vom Erbringer zum Normalsatz zu versteuern.

3.6.2 Offene Zolllager (OZL)

Werden Gegenstände aus dem Inland ins Ausland geliefert und im Rahmen dieser grenzüberschreitenden Beförderung in einem OZL zwischengelagert, sind die Lieferung und die damit zusammenhängenden Dienstleistungen (Transport) von der Steuer befreit, wenn eine Ausfuhrdeklaration vorliegt.

Werden Gegenstände aus dem Ausland in ein OZL befördert, handelt es sich dabei um einen Transit (s. Ziff. 3.5 und 3.6.5). Bei der späteren Verzollung der Gegenstände zur Einfuhr ist wie folgt zu unterscheiden:

- Grenzüberschreitende Beförderung endet im OZL

Werden solche Gegenstände später ab dem OZL in den freien inländischen Verkehr geliefert, ist diese Lieferung im Inland von der Steuer befreit (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG).

Bei der Einfuhrverzollung der Gegenstände wird die Steuer vom Entgelt erhoben, das der Lieferant seinem Abnehmer berechnet hat. In dieses einzubeziehen sind, soweit nicht bereits darin enthalten, die Beförderungs- und sonstigen Kosten bis zum OZL (Transport usw.) sowie die Kosten der Lagerung und der Einfuhrabfertigung.

Die Beförderungsleistung vom OZL in den freien inländischen Verkehr ist vom Erbringer zum Normalsatz zu versteuern.

Liefert ein Steuerpflichtiger regelmässig eine erhebliche Anzahl Sendungen an verschiedene Abnehmer im Inland ab einem OZL, kann er sich zur Vereinfachung des Vorgehens an die ESTV (Abteilung Revisorat) wenden.

- Gegenstand wird vor Beendigung der grenzüberschreitenden Beförderung in einem OZL zwischengelagert

Bei der Verzollung solcher Gegenstände zur Einfuhr berechnet sich die Steuer vom Entgelt, das der Abnehmer, bei welchem die grenzüberschreitende Beförderung endet, seinem Lieferanten zu bezahlen hat. In dieses Entgelt einzubeziehen sind, soweit nicht bereits darin enthalten, die Kosten der Beförderung und sonstigen Leistungen bis zum ersten Bestimmungsort im Inland (Transport, Lagerung, Verzollung zur Einfuhr usw.).

3.6.3 Zugelassener Empfänger (ZE)

Bei diesem von der EZV zu bewilligenden Zollverfahren hat der zugelassene Empfänger die Gegenstände, die ihm nach der Einfuhr unverzollt an sein Firmendomizil zuzugingen, innert sieben Tagen zur Zollabfertigung anzumelden.

Was die steuerliche Behandlung solcher Gegenstände anbelangt, ist die Regelung für Offene Zolllager massgebend (s. Ziff. 3.6.2).

3.6.4 Umzugsgut

Sämtliche im Inland erbrachten Leistungen im Zusammenhang mit Umzugsgut unterliegen der Steuer zum Normalsatz. Darunter fallen beispielsweise Ein- und Auspackleistungen, Auf- und Abladleistungen, Zwischenlagerungen und Dienstleistungen im Bereich der Ein- und Ausfuhrabfertigung. Zusätzlich fakturierte Kosten wie Verpackungsmaterial, Kranbenützung, Versicherungskosten usw. sind Bestandteil der steuerbaren Beförderungsleistung.

Bei der grenzüberschreitenden Beförderung von Umzugsgut gelten für die steuerfreie Behandlung von im Inland erbrachten Beförderungsleistungen, Nebentätigkeiten des Transportgewerbes sowie Verzollungsleistungen die selben Kriterien wie unter Ziffer 3.2.2. Sie sind dann von der Steuer befreit, wenn der Zusammenhang mit einem grenzüberschreitenden Beförderungsauftrag nachgewiesen werden kann.

Muss Umzugsgut im Rahmen eines grenzüberschreitenden Beförderungsauftrages im Inland zwischengelagert werden, stellt diese Zwischenlagerung einen Bestandteil der Beförderungsleistung dar. In der Regel handelt es sich um kurzfristige Zwischenlagerungen, die für die Erfüllung der Beförderungsleistung unerlässlich sind. Nicht um eine solche Zwischenlagerung, sondern um eine steuerbare Aufbewahrungsleistung handelt es sich dann, wenn zur Erbringung dieser Leistung ein separater Auftrag erteilt wird. Sie unterliegt der Steuer zum Normalsatz, sofern die Aufbewahrung im Inland erfolgt.

Wird Umzugsgut im Rahmen eines grenzüberschreitenden Frachtauftrages ins Ausland zur Zwischenlagerung zuerst in ein Zollfreilager befördert, gilt die Beförderung vom Inland ins Zollfreilager als grenzüberschreitend. Ebenfalls von der Steuer befreit ist die Beförderung im Rahmen eines grenzüberschreitenden Frachtauftrages, wenn die Beförderung ab einer Zwischenlagerung im Zollfreilager ins Inland erfolgt.

3.6.5 Transit von Gegenständen

Werden Beförderungsleistungen, Nebentätigkeiten des Transportgewerbes sowie administrative Leistungen für die Transitabfertigung erbracht, die nachweislich im Zusammenhang mit der Beförderung von Gegenständen im Transit durch das Inland stehen, ist das Entgelt für solche Leistungen von der Steuer befreit (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 6 MWSTG).

Ebenfalls als Transit gelten die folgenden Beförderungen unverzollter Gegenstände:

- von der Grenze ins Zollfreilager oder OZL (Offene Zolllager);
- von einem Zollfreilager in ein anderes Zollfreilager;
- vom Zollfreilager oder OZL zur Grenze;
- vom Zollfreilager ins OZL oder umgekehrt;
- von einem OZL zu einem anderen OZL.

Betreffend Nachweise siehe Ziff. 3.2.3.

3.6.6 Leistungen von Mailingunternehmen (Lettershops)

Informationen zu diesem Bereich sind der Brochüre Grafisches Gewerbe zu entnehmen.

3.7 Bestimmungen zollrechtlicher Art

3.7.1 Kollektivdeklarationen und Ersatzbelege für den Vorsteuerabzug

Bei Sendungen an mehrere steuerpflichtige Empfänger (Sammelsendungen) muss grundsätzlich für jeden einzelnen Empfänger ein separater Mehrwertsteuerausweis erstellt werden, da bei diesen sonst der Anspruch auf Vorsteuerabzug entfällt. Zur Vermeidung übermässiger administrativer Umtriebe bieten die EZV und die ESTV Hand zu folgendem Verfahren:

Bei Sammelsendungen können die verschiedenen Sendungen bei der Einfuhr mit einer Kollektivdeklaration deklariert werden. Auf dieser ist als Empfänger und Importeur „Diverse“ aufzuführen. Die Kollektivdeklaration ist dem Zollamt zusammen mit den auf die Importeure lautenden Rechnungen abzugeben. Auf Grund dieser Deklaration setzt das Zollamt die Einfuhrabgaben fest und händigt in der Folge dem Zollmeldepflichtigen (Spediteur, Deklarant usw.) ein Original-Einfuhrdokument aus.

Sofern den einzelnen Importeuren das Recht auf Vorsteuerabzug zusteht, kann anstelle des Original-Einfuhrdokuments ein zollamtlich beglaubigter Ersatzbeleg treten. Als Ersatzbelege kommen vom Zollmeldepflichtigen eigens dafür erstellte Belege (Format A 4, ohne Firmenlogo) in Betracht. Diese Ersatzbelege haben nebst dem Vermerk „Gilt als Original des Einfuhrdokuments gem. Art. 38 Abs. 7 Bst. c MWSTG“ folgende Angaben zu enthalten:

- Rechnungsnummer des Lieferanten;
- MWST-Nummer des Importeurs;
- Nummer und Datum des Original-Einfuhrdokuments;
- Mehrwertsteuersatz;
- Entgelt am ersten Bestimmungsort;
- auf den einzelnen Importeur (Rechnungsempfänger) entfallende MWST-Betrag, den die EZV erhoben hat;
- Zoll- sowie andere Steuer- und Abgabenbeträge, welche die EZV erhoben hat.

Diese Angaben sind untereinander anzubringen. Andere Vermerke und Hinweise sind auf den Ersatzbelegen für den Vorsteuerabzug nicht zulässig. An die Ersatzbelege ist eine Kopie der Lieferantenrechnung zu heften.

Die Ersatzbelege mit der angehefteten Kopie der Lieferantenrechnung und das Original des Einfuhrdokuments hat der Zollmeldepflichtige dem Zollamt vorzulegen. Werden die Ersatzbelege vom Zollamt als korrekt befunden, beglaubigt es diese mit dem Datumstempel und der Unterschrift und händigt sie dem Zollmeldepflichtigen aus. Das Original des Einfuhrdokuments behält das Zollamt zurück.

3.7.2 Ersatzbelege für den Vorsteuerabzug

Gerät das Original des Einfuhrdokuments in Verlust, stellt die EZV auf Gesuch hin Ersatzbelege für den Vorsteuerabzug aus. Solche Begehren sind an das Zollamt zu richten, bei dem der Gegenstand zur Einfuhr verzollt worden ist (vgl. Z 741). Für das Erstellen der Ersatzbelege erhebt die EZV eine Gebühr.

3.7.3 Korrektur von Einfuhrdeklarationen

a) Korrektur der Steuerveranlagung

Hat das Eingangszollamt bei der Verzollung der Gegenstände die Steuer von einem zu hohen Wert oder zum falschen Satz berechnet, berichtigt die EZV die Steuerveranlagung auf Beschwerde hin, sofern dem Importeur nicht das Recht auf vollen Vorsteuerabzug zusteht. Solche Eingaben sind innert fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer erhoben worden ist, an die Zollkreisdirektion zu richten, in deren Kreis die Einfuhr erfolgte.

In solchen Beschwerden ist darauf hinzuweisen, dass dem Importeur kein oder nur ein teilweiser Vorsteuerabzug zusteht. Die-

sen sind das Original des Einfuhrdokuments und eine Kopie des Wertnachweises beizulegen. Zudem ist das Post- oder Bankkonto zu nennen, auf welches die zuviel erhobene Steuer zu überweisen ist.

b) Übrige Korrekturen

Anträge auf Änderung der Einfuhrdokumente, die keine Änderung der Steuerveranlagung zum Gegenstand haben (z. B. Änderung des deklarierten Importeurs), sind innert 60 Tagen seit der Zollabfertigung bei der Zollkreisdirektion einzureichen, in deren Kreis die Verzollung vorgenommen wurde. Solchen Beschwerden ist das Original des Einfuhrdokuments und eine Kopie des Wertnachweises beizulegen.

3.7.4 Korrektur von Ausfuhrdokumenten

Anträge auf Änderung der Ausfuhrdokumente (z. B. Änderung des Exporteurs) sind innert 60 Tagen seit der Zollabfertigung bei der Zollkreisdirektion einzureichen, in deren Kreis die Verzollung vorgenommen wurde. Solchen Beschwerden ist das Original des von der EZV dem Exporteur ausgehändigten Ausfuhrdokuments und eine Kopie des Wertnachweises beizulegen.

3.8 Verschiedene Fragen im Transportbereich

3.8.1 Transportversicherung

Zum Entgelt einer erbrachten Beförderungsleistung gehören grundsätzlich sämtliche anfallenden Kosten, und zwar unabhängig davon, ob diese im Preis der Beförderungsleistung enthalten sind oder als separate Positionen dem Abnehmer in Rechnung gestellt werden.

Bietet die Transportunternehmung anlässlich einer Beförderungsleistung seinem Kunden eine Versicherung an, kommen in der Regel folgende Varianten zur Anwendung:

Die Versicherung wird direkt zwischen dem Versicherer und dem Kunden abgeschlossen.

- Die Transportunternehmung stellt als Ausgabestelle des Versicherers in dessen Namen und für dessen Rechnung die Versicherungspolice aus und vereinnahmt die Prämie. Sofern die Prämie dem Kunden separat ausgewiesen in Rechnung gestellt und von der Transportunternehmung auf einem Durchlaufkonto ver-

bucht wird, handelt es sich nicht um einen eigenen Umsatz der Transportunternehmung.

- Die Transportunternehmung leitet den Versicherungsantrag an den Versicherer weiter, der dem Kunden die Police und die Rechnung zustellt.

In beiden Fällen ist die Provision, die die Transportunternehmung vom Versicherer erhält, nach Artikel 18 Ziffer 18 MWSTG von der Steuer ausgenommen.

Erzielt ein Steuerpflichtiger von der Steuer ausgenommene Umsätze, hat er eine entsprechende Kürzung des Vorsteuerabzuges vorzunehmen.

Für weitere Informationen wird auf die Ausführungen in der Broschüre Versicherungswesen verwiesen.

3.8.2 Transportschäden

Transportschäden werden in der Regel von den Geschädigten (Auftraggebern) den Transport- und Speditionsunternehmungen in Rechnung gestellt. Auf dieser Rechnung ist zu vermerken, dass es sich um eine Forderung im Zusammenhang mit einem Schadenersatz handelt. Der Vermerk kann z. B. lauten: „Unsere Forderung im Zusammenhang mit der Behebung des von Ihnen verursachten Schadens an unserer Ware, Fr. (Schadenersatz ohne MWST)“. Es handelt sich dabei um Schadenersatzforderungen, die von den Geschädigten nicht versteuert werden müssen. Andererseits dürfen die Schädiger (Transport- und Speditionsunternehmungen) auf solchen Aufwendungen keinen Vorsteuerabzug geltend machen. Weitere Informationen sind dem Merkblatt Schadenersatzleistungen zu entnehmen.

3.8.3 Behälter, Paletten und Umschliessungen

Grundsätzlich unterliegt die Vermietung von Behältern (Container), Paletten und Umschliessungen als Lieferung und deren Lagerung im Inland als Dienstleistung der Steuer zum Normalsatz.

Werden Container auf Grund des „Übereinkommens vom 26. Juni 1990 über die vorübergehende Verwendung“ (SR 0.631.24) abgabenfrei eingeführt, unterliegt die den Besitzern in Rechnung gestellte Lagerung und Wartung im Inland nicht der Steuer.

3.8.4 Spezialtransporte, Bewilligungen

Müssen für Spezialtransporte Bewilligungen eingeholt werden, stellen die von der Transportunternehmung dem Auftraggeber dafür in Rechnung gestellten Kosten Bestandteil der steuerbaren Beförderungsleistung dar.

Handelt die Transportunternehmung gegenüber der Bewilligungsbehörde jedoch im Namen und auf Rechnung des Auftraggebers und stellt er diesem die Bewilligungsgebühr ohne Zuschlag separat in Rechnung, kann diese als Durchlaufposten steuerfrei behandelt werden (bezüglich Stellvertretung siehe Z 189 - 205).

Fallen solche Bewilligungskosten im Rahmen einer grenzüberschreitenden Beförderung an, sind sie dagegen immer in die Bemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer einzubeziehen.

3.8.5 Aufbewahren und Einlagern von Gegenständen / Vermietung von Lagerräumlichkeiten

Das Aufbewahren von Gegenständen aufgrund eines Aufbewahrungsvertrages unterliegt der Steuer zum Normalsatz (Z 65 - 69). Sind jedoch die folgenden Bedingungen kumulativ erfüllt, handelt es sich nicht um eine Aufbewahrungsleistung, sondern um eine von der Steuer ausgenommene Vermietung von Gebäuden oder Gebäudeteilen:

- die vermietete Fläche ist im Vertrag definiert (es findet eine feste Raum- oder Platzzuteilung statt);
- es besteht ein alleiniges Benutzungsrecht für den Mieter;
- der Mieter kann ausschliesslich und frei über die gemietete Fläche verfügen.