

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des A. K. Adr., vertreten durch Dr. Herbert Salcher, 6300 Wörgl, Bahnhofstr. 37, vom 14. September 2004 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Innsbruck, vertreten durch OR Mag. Reinhard Bichler, vom 11. August 2004, Zl. 800/06354/2004, betreffend Zollschuld 2004 entschieden:

Der Beschwerde wird statt gegeben. Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird wie folgt geändert: "Der Berufung wird stattgegeben. Der Bescheid des Zollamtes Innsbruck vom 29. April 2004, Zahl: 800/90367/14/2003 wird ersatzlos aufgehoben".

### Entscheidungsgründe

Am 4. Jänner 2001 stellte die Bf. den Antrag einen PKW (andere) mit der Fahrgestellnummer 123 der Warennummer 87032410 00 mit einer in der Anmeldung angegebenen Rohmasse und einer Eigenmasse von 1.936,00 kg in den freien Verkehr zu überführen (WE.Nr: 809/000/900067/01/1). Laut Faktura vom 29.12.2000 handelte es sich beim ggstl. Fahrzeug um einen "DODGE RAM".

Mit Bescheid des Zollamtes Innsbruck vom 29. April 2004, Zahl: 800/90367/14/2003 wurden nach Art. 201 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 Zollkodex (ZK) iVm § 2 Abs. 1 Zollrechtsdurchführungsgesetz (ZollR-DG) Abgaben in Höhe von Zoll € 4.571,26; EUSt: 914,25 und eine Abgabenerhöhung in Höhe von € 815,82 nacherhoben. Begründet wurde die Vorschreibung damit, dass nach Überprüfung der ggstl. Anmeldung festgestellt worden sei,

---

dass es sich beim ggstl. Fahrzeug um ein "hauptsächlich zur Beförderung von Gütern geeignetes Fahrzeug" handle, das in die Tarifposition 8704 31 31 00 einzureihen sei (Zollsatz: 22%).

Dagegen wurde form- und fristgerecht der Rechtsbehelf der Berufung erhoben. Begründet wurde die Berufung im Wesentlichen damit, dass eine Überprüfung ergeben habe, dass das Fahrzeug hauptsächlich zur Personenbeförderung geeignet sei, somit sei der in der Zollanmeldung angegebene Code 8703 mit einem Zollsatz von 10% zu Recht herangezogen worden. Die zollrechtliche Beurteilung stimme mit allen einschlägig bekannten Tarifauskünften überein, so mit den schriftlichen Antworten des Zollamtes Innsbruck, mit Tarifauskünften der Zentralstelle für verbindliche Zollauskünfte sowie auch mit internen Auskünften des Bundesministeriums für Finanzen. Die Bf. verweist in der Folge auf einschlägige Aktenvermerke und Antworten des Zollamtes Innsbruck. Im Schriftsatz wird ausdrücklich ausgeführt, dass laut einem Telefongespräch der zuständige Regierungsrat im BMF die Rechtsmeinung vertrat, dass "Pick Ups Dodge Ram" grundsätzlich nach 8703 einzureihen seien. Auch nach einer Tarifanfrage und einem Antwortschreiben des Zollamtes Innsbruck überwiege beim Dodge Ram 2500 4x4 Quad. Cab die Möglichkeit der Personenbeförderung. Das ggstl. Fahrzeug sei in die Tarifposition 8703241000 einzureihen. Des Weiteren wird ausgeführt, dass die nachträgliche buchmäßige Erfassung nach Art. 220 Abs. 1 ZK zu Unrecht vorgenommen worden sei und auch die Anmeldung unzureichend überprüft worden sei. Es wird beantragt, den Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Innsbruck vom 11. August 2004, Zahl: 800/06354/2004 als unbegründet abgewiesen. Nach Ausführung des Wortlautes der strittigen Tarifpositionen und den einschlägigen Allgemeinen Vorschriften zur Einreichung in den Tarif betont die Berufungsbehörde, dass nur Fahrzeuge, die personenwagenmäßig ausgestattet sowie mit Hecktür versehen sind und im Innenraum den Transport von Gütern ermöglichen, PKW sind (EuGH 24.1.1991, Rs. C-348/89, richtig wohl: Rs. C-384/89). Nach der Rechtsprechung des BFH handle es sich bei Pick Ups um Fahrzeuge, die als LKW in die Tarifposition 8704 der KN einzureihen seien. Es sei nach dem BFH das Gesamtbild des Fahrzeuges bei der Einfuhr zugrunde zu legen, wobei die Zulademöglichkeit außerhalb des Fahrgastraumes nach der Herstellerkonzeption eine wesentliche Bedeutung habe. Das streitgegenständliche Fahrzeug verfüge über eine offene Ladefläche, die nicht vom Führerhaus zugänglich sei. Auch das äußere Erscheinungsbild und die Beschaffenheit des Fahrzeuges vermitteln einen Gesamteindruck der eindeutig für das Vorliegen eines Lastkraftwagens spreche. Im Gegensatz zu Personenkraftwagen verfüge das Fahrzeug nicht

über Stoßdämpfer sondern über Plattefedern. Auch auf Grund des Größenverhältnisses zwischen Fahrerhaus und Ladefläche und aufgrund der konstruktiven Merkmale (abgeschlossenes Fahrerhaus, Zugang zum Laderaum ausschließlich durch die nach oben geöffnete Heckklappe und die nach unten geklappten rückseitigen Bordwand), könne das Fahrzeug nicht als "hauptsächlich zur Personenbeförderung" gebaut angesehen werden. Überdies seien die umlegbaren Rücksitze derart mit Metall versehen und verstärkt, dass auch im Fahrerhaus eine zusätzliche Warenbeförderungsmöglichkeit geschaffen werde. Auch der sehr hohe Kraftstoffverbrauch spreche für die Einreihung als Lastkraftwagen. Der Hinweis auf die Tarifierungsentscheidung aus dem Jahre 1997 gehe ins Leere, da es sich um ein Fahrzeug der Marke "Dodge Ram SST" gehandelt habe, was aber mit dem ggstl. Fahrzeug nicht übereinstimme. Die Tarifanfragen vom 26. April 2004 seien unwesentlich, da für diese Fahrzeuge keine Nacherhebung erfolgte. Dem Grund nach handle es sich bei diesen Tarifanfrage um rechtsunverbindliche Auskünfte.

Auch bei der Aufteilung der Gesamtnutzlast auf Personenbeförderung- und Frachtkapazität überwiege die Frachtkapazität, überdies werde nach der Konzeption des Herstellers dieses Fahrzeug als "Truck" bezeichnet. In der Folge erläutert die Berufungsbehörde die Voraussetzungen der Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft und betont, dass ein derartiger Antrag nach Arzt. 12 ZK nicht gestellt worden sei.

Die belangte Behörde führt des weiteren aus, dass die Organe der Zollstelle einen aktiven Irrtum begangen haben, die Bf. habe aber nicht gutgläubig gehandelt, da zum Ersten ein vergleichbares Verfahren in Deutschland eingeleitet worden sei und es ein derartiges Verfahren auch in Italien gegeben habe und anzunehmen sei, dass die Bf. darüber informiert wurde.

Mit 10. September 2004 wurde gegen die Berufungsvorentscheidung Beschwerde erhoben. Die Bf. schildert den Sachverhalt und betont, dass sie als rechtlich befugter Kraftfahrzeughändler schon seit dem Jahr 1997 einen Autohandel betreibe. Was den Hinweis des Zollamtes Innsbruck auf die Vorgänge in Italien betreffe, sei sie nicht eingebunden gewesen. Was das Verfahren vor dem Hauptzollamt Düsseldorf angehe, so habe sie den vorgeschriebenen Betrag nur deswegen entrichtet, da die Kosten des Rechtsmittels verglichen mit dem geforderten Abgabenbetrag unwirtschaftlich gewesen seien. Die Bf. verweist wiederum auf das Telefongespräch zwischen dem Zollamt und dem zuständigen Regierungsrat im BMF. Sie verweist weiters darauf, dass das Zollamt Innsbruck mit 26. April 2004 eine Tarifauskunft zur WE-Nr.: 800/03333/2004 erteilt habe, welche ein Fahrzeug der Marke Dodge Ram 2500 zum Gegenstand gehabt habe.

Außerdem sei das Verfahren mangelhaft, da der Bescheid nicht ausreichend begründet sei. Laut Meinung des BMF haben Pick-Up Fahrzeuge keine LKW typischen Ladeflächen. Überdies komme es nicht auf die Größe der Ladefläche, sondern lediglich darauf an, ob die Möglichkeit zur Personenbeförderung gegenüber der Frachtbeförderung überwiege oder nicht. Auch der Hinweis des Zollamtes auf die starke Motorisierung, den großen Hubraum sowie auf das Fehlen von Stoßdämpfern (Vorliegen von Plattfedern) sei unmaßgeblich.

Die innere Ausstattung wie elektrische Sitzverstellung, Fensterheber, getönte Scheiben, Automatikgetriebe etc. deuten auf die Personenbezogenheit hin. Die angesprochene Metallic-Lackierung sei überaus empfindlich und für Lastenbeförderung ungeeignet. Nach Auffassung des BMF handle es sich überdies um "Luxus- und Funcars". Die Bf. verweist darauf, dass die Bezeichnung "Truck" in Nordamerika nicht gleichbedeutend sei mit Lastkraftwagen. In der Zulassungspraxis werden alle Dodge Ram 2500 auf ein zulässiges Gesamtgewicht von 3500 kg "heruntertypisiert", damit das Lenken mit einem Führerschein B genüge.

Zum Vorliegen eines "aktiven" Irrtums führt die Bf. aus, dass ein solcher nicht vorliege, da die Einreihung zu Recht in 8703 vorgenommen worden wäre. Die Bf. verweist wiederum auf die oa. Auskünfte. Zur Frage der "Nichterkennbarkeit" eines Behördenirrtums verweist die Bf. auf bereits erfolgte Einvernahmen der Zeugen K., R. und Re.. Die Bf. betont, dass sie "guten Glaubens" gehandelt habe, da die Tarifierung von 1997 bis 2004 anstandslos anerkannt worden sei (vgl. EuGH 1.4.1993, Rs C-250/91). Was die Verfahren in Deutschland und Italien angehe, handle es sich um rechtsunverbindliche Rechtsauffassungen für die österreichischen Behörden.

Mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 21. August 2006, Zahl: ZRV/0007-Z2L/05 wurde der Beschwerde des Bf. gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Innsbruck vom 11. August 2004, Zahl: 800/06358/2004 stattgegeben. Nach Erhebung einer VwGH-Beschwerde durch das Zollamt Innsbruck wurde in der Folge wegen Verletzung des Parteiengehörs mit E v. 6. Dezember 2006, Zahl: ZRV/0003-Z2L/05 eine Klaglosstellung ausgesprochen. Damit ist das eingebrachte Rechtsmittel vor dem UFS wiederum unerledigt.

Im weiteren Ermittlungsverfahren wurde dem Zollamt Parteiengehör erteilt. Das Zollamt verwies in seiner Stellungnahme vom 11. August 2008 insbesondere auf das EuGH Urteil vom 6.12.2007, Rs. C-486/06.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Die bei Entstehen einer Zollschuld gesetzlich geschuldeten Abgaben stützen sich gemäß Art. 20 Abs. 1 ZK auf den Zolltarif der Europäischen Gemeinschaften. Gemäß Art. 20 Abs. 3 ZK

---

umfasst der Zolltarif der Europäischen Gemeinschaften unter anderem die Kombinierte Nomenklatur sowie jede andere Nomenklatur, die ganz oder teilweise auf der Kombinierten Nomenklatur - gegebenenfalls auch mit weiteren Unterteilungen - beruht und die durch besondere Gemeinschaftsvorschriften zur Durchführung zolltariflicher Maßnahmen im Warenverkehr erstellt worden ist. Die Kombinierte Nomenklatur bildet auch die Grundlage für den Österreichischen Gebrauchsolltarif.

Die Kombinierte Nomenklatur, die auf der Grundlage des Harmonisierten Systems beruht (als Harmonisiertes System wird das Internationale Übereinkommen über das Harmonisierte System zur Bezeichnung und Codierung der Waren bezeichnet), wurde mit Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23.Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif festgelegt und ist im Anhang I dieser Verordnung enthalten. Der Teil I dieses Anhanges enthält unter Titel I die Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur. Die Allgemeine Vorschrift 1 besagt, dass die Überschriften der Abschnitte, Kapitel und Teilkapitel nur Hinweise sind. Maßgebend für die Einreihung sind der Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln und - soweit in den Positionen oder in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln nicht anderes bestimmt ist - die nachstehenden Allgemeinen Vorschriften.

Der Wortlaut der Position 8703 lautet:

"Personenkraftwagen und andere Kraftfahrzeuge, ihrer Beschaffenheit hauptsächlich zur Personenbeförderung bestimmt, einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen".

Der Wortlaut der Position 8704 lautet:

"Lastkraftwagen".

Wie die belangte Behörde in der angefochtenen Entscheidung zu Recht ausführt, kommt es auf den Wortlaut der Position gemäß der Allgemeinen Vorschriften 1 an.

Zur Auslegung der KN können auch die so genannten Erläuterungen herangezogen werden. Diese Erläuterungen sind zwar nicht verbindlich, stellen aber nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH ein wichtiges Erkenntnismittel für die einzelnen Tarifpositionen dar, um eine einheitliche Anwendung des Zolltarifs zu erreichen (zB EuGH 19.10.2000, Rs C-339/98, Slg. 2000, I-08947, Rz. 9).

Zur Marke „Dodge Ram“ existieren eine Reihe von verbindlichen Zolltarifauskünften, die verschiedene Tarifpositionen zum Gegenstand haben (z.B. DEB/636&02-1 vom 18.6.2003; DEB/263/04-2 v. 20.2.2004). Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes kommt es bei der Tarifposition 8703 maßgeblich auf die Herstellerkonzeption (... zur Personenbeförderung gebaut), dh auf den (objektiven) Verwendungszweck des Fahrzeuges an (vgl. BFH, 9.5.2000,

VII R 61/98, ZfZ 2000, 339). Die subjektive Verwendungsabsicht des Fahrers, d.h. ein subjektiver Freizeit- oder Unterhaltungswert ("Funcar") ist unbeachtlich. Ist ein Fahrzeug nach dem äußerem Erscheinungsbild in gleicher Weise zum Transport von Gütern gebaut, kommt eine Einreihung in die Pos. 8703 nicht in Betracht. Fahrzeuge mit einem vom Fahrerhaus abgetrennten ausrüstungsfähigen Fahrgestell sind nicht zu Personenbeförderung gebaut.

Es kommt zum Ersten auf die Umstände des Einzelfalls in dem Sinne an, dass das Gesamtbild des Fahrzeugs bei der Einfuhr zugrunde zu legen ist. Zum Zweiten kommt es darauf an, ob die Zulademöglichkeit außerhalb des Fahrgastrumes eine wesentliche Bedeutung hat, wie der BFH ausführt. Auch der VwGH vertritt in ständiger Rechtsprechung zum UStG die Auffassung, dass es für die Abgrenzung der Fahrzeugarten PKW und Kombi einerseits und LKW andererseits entscheidend auf die wirtschaftliche Zweckbestimmung des Kraftfahrzeuges, und zwar nicht auf den Verwendungszweck im Einzelfall, sondern auf den Zweck ankommt, dem das Kraftfahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vornherein und allgemein zu dienen bestimmt ist (VwGH 14.9.1992, 92/15/0139).

Der EuGH hat zu „Pick ups“ in seiner E v. 6. Dezember 2007, Rs. C-486/06 ausgeführt, dass es vornehmlich auf die Ausstattung (Rz 27 ff) ankommt:

„27. Nach dem Wortlaut der Position 8703 – „hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge“ – ist der Verwendungszweck der genannten Fahrzeuge für ihre Tarifierung entscheidend. Aus dem Gebrauch der Wörter „zu [dem Zweck] ... gebaut“, folgt in Übereinstimmung mit der in Randnr. 24 des vorliegenden Urteils angeführten ständigen Rechtsprechung, dass es auf den dem Fahrzeug innenwohnenden Verwendungszweck entscheidend ankommt. Dieser Verwendungszweck wird durch das allgemeine Erscheinungsbild der im Ausgangsverfahren fraglichen Fahrzeuge und durch die Gesamtheit ihrer Merkmale, die ihnen ihren wesentlichen Charakter verleihen, bestimmt (vgl. in diesem Sinne Urteil B.A.S. Trucks, Randnr. 40).“

28. Im vorliegenden Fall weisen die im Ausgangsverfahren fraglichen Kraftfahrzeuge nach den Feststellungen des vorlegenden Gerichts folgende objektiven Merkmale und Eigenschaften auf: Sie bestehen zum einen aus einer geschlossenen Kabine, die als Fahrgastrum dient, wobei sich hinter dem Sitz oder der Sitzbank des Fahrers klappbare oder herausnehmbare Sitze mit Dreipunkt-Sicherheitsgurten befinden, und zum anderen aus einem von der Kabine getrennten Laderraum, der nicht höher als 50 cm ist, nur an der Rückseite geöffnet werden kann und keine Vorrichtungen zum Festmachen einer Ladung hat. Die Fahrzeuge sind mit einer sehr luxuriösen Innenausstattung mit zahlreichen Optionen (insbesondere elektrisch verstellbaren Ledersitzen, elektrisch zu bedienenden Spiegeln und Fenstern sowie einer Stereo-Anlage mit CD-Spieler) versehen und mit einem Antiblockier-Bremssystem (ABS),

---

einem Benzinmotor mit einem Hubraum von 4 bis 8 Litern und sehr hohem Verbrauch, einem Automatikgetriebe, Vierradantrieb und Luxus(sport)felgen ausgestattet.

29. Unter Berücksichtigung dieser Merkmale und Eigenschaften ist zu prüfen, ob solche Fahrzeuge nach ihrem allgemeinen Erscheinungsbild und der Gesamtheit ihrer Merkmale hauptsächlich zur Beförderung von Personen oder zum Transport von Waren gebaut sind.“

Der EuGH führt dazu als Antwort auf die Vorlagefrage aus:

„Pick-ups wie diejenigen, um die es im Ausgangsverfahren geht, die zum einen aus einer geschlossenen Kabine, die als Fahrgastraum dient, wobei sich hinter dem Sitz oder der Sitzbank des Fahrers klappbare oder herausnehmbare Sitze mit Dreipunkt-Sicherheitsgurten befinden, und zum anderen aus einem von der Kabine getrennten Laderaum, der nicht höher als 50 cm ist, nur an der Rückseite geöffnet werden kann und keine Vorrichtungen zum Festmachen einer Ladung hat, bestehen sowie mit einer sehr luxuriösen Innenausstattung mit zahlreichen Optionen (insbesondere elektrisch verstellbaren Ledersitzen, elektrisch zu bedienenden Spiegeln und Fenstern sowie einer Stereo-Anlage mit CD-Spieler) versehen und mit einem Antiblockier-Bremssystem (ABS), einem Benzinmotor mit einem Hubraum von 4 bis 8 Litern und sehr hohem Verbrauch, einem Automatikgetriebe, Vierradantrieb und Luxus(sport)felgen ausgestattet sind, sind nach ihrem allgemeinen Erscheinungsbild und der Gesamtheit ihrer Merkmale in Position 8703 KN der Kombinierten Nomenklatur in Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif in der Fassung der Anhänge der Verordnungen (EG) Nr. 3115/94 der Kommission vom 20. Dezember 1994, 3009/95 der Kommission vom 22. Dezember 1995 und 1734/96 der Kommission vom 9. September 1996 einzureihen.“

Nach den durch den Bf. vorgelegten Unterlagen verfügt das Fahrzeug hinsichtlich der Ausstattung folgende Ausstattung: Lederausstattung, Klimaanlage, Radiostereoanlage, Automatik, Sitzheizung, Scheibenheizung etc.. Eine gewisse Luxusbezogenheit ist in Anbetracht der Erläuterungen somit dem Fahrzeug eigen.

Anlässlich der Einfuhrverzollung hat ein Organwalter des Zollamtes Innsbruck am 4. Jänner 2001 eine innere Beschau vorgenommen. Durch die Angabe des Codes 200 wurde durch das Zollorgan dokumentiert, dass keine Unregelmäßigkeiten festgestellt werden konnten (Anhang 9 der ZK-0611). In den Fällen, in denen keine Beschau der Einfuhrware stattgefunden hat, kommt dem Wirtschaftsbeteiligten die sog. Beschaffenheitsvermutung zugute, nach der die Angaben in der Zollanmeldung dann allein für die weitere Zollbehandlung maßgeblich sind. Das Zollamt kann im Rahmen des Untersuchungsverfahrens diese Angaben durch spätere Feststellungen widerlegen, wobei das Zollamt hierbei die Beweislast trifft (UFS 10.5.2007,

ZRV/0134-Z2L/04; UFS 25.7.2007, ZRV/0139-Z2L/04). Hat hingegen eine Beschau stattgefunden, entwickeln die Angaben im Zollbefund eine Beweiskraft (UFS 31.1.2006, ZRV/0278-Z2L/02), die aber durch das Zollamt im weiteren Verfahren widerlegt werden können. Die Angaben in der Zollanmeldung hinsichtlich Warenbeschaffenheit und Einreihung können nämlich auch nach Überlassung von der Zollbehörde nach Ermittlungen und Feststellungen im Rahmen des Untersuchungsgrundsatzes (§ 115 Abs. 1 BAO) widerlegt werden. Die Beweismittel müssen einwandfrei Aufschluss darüber geben, wie die Ware tatsächlich beschaffen war (UFS 31.1.2006, ZRV/0278-Z2L/02). Derartige konkrete Nachweise, die belegen würden, dass das ggstl. Fahrzeug mit in die Tarifposition 8704 einzureihen sind, wurden nach Ansicht des UFS nicht vorgebracht bzw. ist durch das zit. Urteil des EuGH belegt, dass die Einreihung in die Tarifposition 8703 zu Recht erfolgte, da das ggstl. Fahrzeug über zwei Sitzreihen verfügte und auch deutlich luxusbezogen ist.

Aus den o.a. Sach- und Rechtsgründen war, wie im Spruch des Bescheides ausgeführt, zu entscheiden

Salzburg, am 8. Oktober 2008