

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder Dr. Alfred Klaming und Mag. Bernhard Lang über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Dr. Johannes Säaf, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Dr. Karl Lueger-Ring 10, vom 29. Juni 2005 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Innsbruck vom 23. Mai 2005, GZ. 800/03377/10/2005, betreffend Eingangsabgaben nach der am 13. Oktober 2006 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der Spruch der angefochtenen Berufungsvorentscheidung wird wie folgt abgeändert:

Der Bescheid des Zollamtes Innsbruck vom 26. Jänner 2005, GZ. 800/90104/10/2004, wird ersatzlos aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Zollanmeldung vom 7. Juli 2000, WE-Nr. 222/000/800685/05/2000, wurde vom Zollamt St. Pölten für den Beschwerdeführer (Bf.) ein Kraftfahrzeug der Marke Dodge Ram 2500 4x4 Quad Cab, Fg.Nr. 1B7KF2366YJ118501, in den zollrechtlich freien Verkehr abgefertigt. Das Fahrzeug wurde dabei als Personenkraftwagen in die Warennummer 8703 3319 00 mit einem Wertzollsatz von 10 % eingereiht.

Mit Bescheid des Zollamtes Innsbruck vom 26. Jänner 2005, GZ. 800/90104/10/2004, wurde für das verfahrensgegenständliche Fahrzeug ein Zollbetrag in Höhe von € 3.684,36 gemäß Art. 220 i.V.m. 201 Abs. 1 Buchstabe. a und Abs. 3 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des

---

Rates vom 12. Oktober 1992 (Zollkodex, ZK) nacherhoben und gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung im Betrag von € 879,58 festgesetzt. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass das Fahrzeug aufgrund seiner Nutzlast überwiegend zur Beförderung von Waren konzipiert und daher als Lastkraftwagen in die Warennummer 8704 2131 00 mit einem Zollsatz von 22% einzureihen sei.

Gegen diesen Bescheid hat der Bf. mit Eingabe vom 2. März 2005 Berufung erhoben und diese mit Eingabe vom 16. März 2005 dahingehend ausgeführt, dass die nachträgliche Einreihung des gegenständlichen Fahrzeuges als Lastkraftwagen unberechtigt sei, da eine vom Zollamt Wien beim Bf. bereits im Jahr 2001 durchgeführte Prüfung der Außen- und Betriebsprüfung/Zoll für derartige Fahrzeuge eine Einreihung als Personenkraftwagen in die Tarifposition 8703 ergeben habe. Weiters beschreibe der KN-Codes 8703 "Personenkraftwagen und andere Fahrzeuge, ihrer Beschaffenheit nach hauptsächlich zur Personenbeförderung bestimmt" und der KN-Codes 8704 ausschließlich Lastkraftwagen, ohne eine vergleichbare Sonderbestimmung, die eine Einreihung des gegenständlichen Kraftfahrzeuges Dodge Ram Modell 2500 unter diese Nummer zuließe. Überdies bestehe eine höchst unterschiedliche Handhabung der einzelnen Mitgliedstaaten zum Thema der Tarifierung von "Pick ups". Es könne dem Bf. jedenfalls nicht der Vorwurf einer unrichtigen Einreihung gemacht werde, wenn keine bindenden und eindeutigen Bestimmungen zur zolltariflichen Einreihung von "Pick-ups" bestehen würden.

Mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 23. Mai 2005, GZ. 800/03377/10/2005, wies das Zollamt Innsbruck die Berufung als unbegründet ab und stellte die Entscheidungsgründe ausführlich dar. Wesentliche Grundlage habe dabei die so genannte Herstellerkonzeption, also jener Verwendungszweck, den der Hersteller für das Fahrzeug vorgesehen hat, gebildet. Das Fahrzeug sei entsprechend seinem äußeren Erscheinungsbild und der Fahrzeugdaten überwiegend für die Warenbeförderung qualifiziert worden. In Bezug auf die Gesamtnutzlast sei eine rechnerische Aufteilung in Personen- und Warenbeförderungskapazität vorgenommen worden. Dabei sei die Gesamtnutzlast auf Grund der diesbezüglichen Angaben des Herstellers mit 1.030 kg festgestellt worden. Ausgehend von einem durchschnittlichen Gewicht eines Fahrgastes mit 70 kg und einer Anzahl von sechs Sitzplätzen sei das Personengewicht mit 420 kg angenommen worden. Die für die Warenbeförderung verbleibende Kapazität habe demnach 610 kg und damit einen eindeutigen Überhang zugunsten der Personenbeförderung ergeben.

Gegen diese BVE hat der Bf. mit Eingabe vom 29. Juni 2005 binnen offener Frist Beschwerde erhoben, eine mündliche Berufungsverhandlung und die Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt. Begründend hat der Bf. das Berufungsvorbringen wiederholt und

ergänzend ausgeführt, dass alle Unterpositionen des KN Codes 8704 auf eine gewerbliche Nutzung der Fahrzeuge hinweisen würden. Auf das gegenständliche Fahrzeug würde dies aber keinesfalls zutreffen. Darüber hinaus wäre im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach § 21 BAO von einer gänzlich untergeordneten Bedeutung einer gewerblichen Nutzung des Fahrzeugs auszugehen. In der Praxis werde es ausschließlich zur Personenbeförderung genutzt.

Mit Schriftsatz vom 6. Oktober 2006 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen. Mit Schriftsatz gleichen Datums teilte der Bf. zu völlig identen Rechtsmittelverfahren betreffend Fahrzeuge der gleichen Marke und Type mit, dass er aufgrund mittlerweile erlangter Informationen diese Fahrzeuge als Lastkraftwagen importiere und verzolle. Im Übrigen weise er darauf hin, dass bezüglich der richtigen Einreichung von Pick-ups keine eindeutigen Rechtsgrundlagen bestanden hätten und ihm beim Import der Fahrzeuge ein Irrtum unterlaufen sei.

### ***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 Gebrauchszolltarif.

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 Einreichung 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“.

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)

Nach den Erläuterungen zum Harmonisierten System sind unter die Tarifposition 8703 ihrer Beschaffenheit nach zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge verschiedener Art einzureihen.

Zu dieser Position gehören insbesondere:

- 1) Personenkraftwagen (z. B. Limousinen, Taxis, Sportwagen und Rennwagen).
- 2) Spezialfahrzeuge zur Personenbeförderung, wie Krankenkraftwagen, Gefangenenkraftwagen und Leichenwagen.
- 3) Campingkraftwagen (sog. Wohnmobile, Motorcaravans usw.), die zum Befördern von Personen dienen und speziell zum Wohnen eingerichtet sind (mit Schlaf- und Kochgelegenheit, Toilette usw.).
- 4) Spezialfahrzeuge zum Fahren auf Schnee (z. B. Motorschlitten).
- 5) Spezialfahrzeuge zur Personenbeförderung auf Golfplätzen und ähnliche Fahrzeuge.
- 6) Vierradkraftfahrzeuge mit Röhrenchassis, mit Kraftwagenlenkvorrichtung (z.B. ein Lenksystem nach dem Ackermann-Prinzip).

Als „Kombinationskraftwagen“ im Sinne dieser Position gelten Fahrzeuge mit maximal neun Sitzplätzen (einschließlich Fahrersitz), deren Innenraum ohne Umbau sowohl für die Beförderung von Personen als auch von Gütern verwendet werden kann.

Der Wortlaut der Position 8704 lautet:

„Lastkraftwagen“.

Gemäß den Erläuterungen zur Position 8704 wird die Einreihung bestimmter Kraftfahrzeuge in diese Position durch besondere Merkmale bestimmt, die darauf hinweisen, dass die Fahrzeuge ihrer Beschaffenheit nach eher zur Güter- denn zur Personenbeförderung bestimmt sind (Position 8703). Diese Merkmale sind besonders bei der Einreihung von Kraftfahrzeugen hilfreich, die im Allgemeinen ein zulässiges Gesamtgewicht von weniger als 5 Tonnen aufweisen und entweder über einen gesonderten, umschlossenen Rückraum oder eine offene

hintere Plattform verfügen, die üblicherweise zur Güterbeförderung genutzt wird. Diese Fahrzeuge können auch flach gegen die Seitenwände klappbare Rücksitzbänke ohne Sicherheitsausrüstung, Verankerungspunkte oder Fahrkomforteinrichtungen aufweisen, um den Frachtbereich im Bedarfsfall in vollem Umfang für den Warentransport nutzen zu können. In diese Gruppe fallen die so genannten „Mehrzweck“fahrzeuge (z. B. Van-artige Fahrzeuge, gewisse Freizeit(„Sports Utility“)fahrzeuge, bestimmte Pick-ups). Folgende Merkmale können für eine Einreihung in diese Position als charakteristische Beschaffenheitshinweise dienen:

- a) das Vorhandensein von Sitzbänken ohne Sicherheitsausrüstung (z. B. Sicherheitsgurte oder Verankerungspunkte und Vorrichtungen zum Einbau von Sicherheitsgurten) oder Fahrkomforteinrichtungen im Rückraum hinter dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere; diese Sitze sind üblicherweise um- oder zusammenklappbar, um die volle Nutzung des Rückbodens (Van-artige Fahrzeuge) oder einer gesonderten Plattform (Pick-ups) für die Güterbeförderung zu ermöglichen;
- b) das Vorhandensein einer gesonderten Kabine für den Fahrer und die Passagiere und einer gesonderten offenen Plattform mit Seitenwänden und herunterklapparer Heckklappe (Pick-ups);
- c) das Fehlen von hinteren Fenstern an den zwei Seitenteilen; Vorhandensein von Schiebe-, Ausschwing- oder nach oben klappbaren Türen, ohne Fenster, an den Seitenteilen oder im Rückteil zur Güterbe- und entladung (bei Van-artigen Fahrzeugen);
- d) das Vorhandensein einer untrennbar verbundenen Trennwand oder Abgrenzung zwischen dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere und dem hinteren Bereich;
- e) das Fehlen von Komfortmerkmalen und Vorrichtungen und Ausstattungen im Güterladebereich, die dem Passagierbereich des Fahrzeugs zugerechnet werden können (z.B. Bodenteppiche, Belüftung, Innenbeleuchtung, Aschenbecher).

Die erläuternden Bemerkungen schließen folglich eine Einreihung von Pick-ups in die Tarifposition 8703 nicht vornehmerein aus. „Bestimmte“ Fahrzeuge sind in die Tarifposition 8703 einzureihen.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes kommt es bei der Tarifposition 8703 ausschließlich auf die Herstellerkonzeption an, dh auf den Verwendungszweck, den der Hersteller für das Fahrzeug vorgesehen hat. Der Verwendungszweck den der Beteiligte seiner Ware bemisst oder für die er sie bestimmt hat, ist unbeachtlich. Ist ein Fahrzeug aufgrund seiner objektiven Beschaffenheitsmerkmale nicht nur zur Personenbeförderung sondern in gleicher Weise auch zum Transport von Gütern gebaut, kommt eine Einreihung in die Position

8703 nicht in Betracht. Die Feststellung, ob ein Fahrzeug erkennbar hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaut ist, ist unter besonderer Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalles zu entscheiden. Dabei ist aufgrund des Gesamtbildes des Fahrzeugs bei der Einfuhr zu urteilen, wobei die Zulademöglichkeit außerhalb des Fahrgastraumes nach der Herstellerkonzeption eine wesentliche Bedeutung hat und im Einzelfall gegen die Einreichung als "anderer Personenwagen", der hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaut ist, sprechen kann. (vgl. BFH, 9.5.2000, VII R 61/98, ZfZ 2000, 339).

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 Fahrgastraumes 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).

In seiner Entscheidung hat sich das Zollamt maßgeblich mit der Frage des Verhältnisses zwischen Personenbeförderungs- und Güterbeförderungskapazität auseinandergesetzt und dieses Verhältnis als ausschlaggebend für die Einreichung in den Tarif angesehen.

Beim verfahrensgegenständlichen Fahrzeug handelt es sich nach der Konzeption des Herstellers um ein Fahrzeug, welches sowohl für die Personen- als auch für die Güterbeförderung geeignet ist. Das Fahrzeug bietet eine Sitzmöglichkeiten für sechs Personen, es hat einen sehr gut ausgestatteten Fahrgastbereich und eine davon getrennte Ladefläche, welche mit einem abnehmbaren "hard top" und einer herunterklappbaren rückwärtigen Bordwand versehen ist. Die Gesamtnutzlast des Fahrzeugs beträgt nach Angabe des Herstellers 1.030 kg. Dies ergibt, wie vom Zollamt ausführlich dargestellt, ein eindeutiges rechnerisches Übergewicht der Warenbeförderungs- gegenüber der Personenbeförderungskapazität. Bei einer durchschnittlichen Gewichtsannahme pro Fahrgäste von 70 kg ergibt sich somit ein Verhältnis von 420 kg zu 610 kg zugunsten der Warenbeförderung.

Die Einreichung in die Warennummer 8704 2131 00 ist somit zu Recht erfolgt.

Der bekämpfte Nachforderungsbescheid war aber aus anderen, vom Bf. nicht geltend gemachten Gründen aufzuheben.

Gemäß Art. 221 Abs. 3 ZK darf die Mitteilung des Abgabenbetrages an den Zollschuldner nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht

---

mehr erfolgen. Diese Frist wird ab dem Zeitpunkt ausgesetzt, in dem ein Rechtsbehelf gemäß Artikel 243 eingelegt wird, und zwar für die Dauer des Rechtsbehelfs. Gemäß Abs. 4 leg.cit. kann die Mitteilung unter den Voraussetzungen, die im geltenden Recht festgelegt sind, noch nach Ablauf der Dreijahresfrist nach Abs. 3 erfolgen, wenn die Zollschuld aufgrund einer Handlung entstanden ist, die zu dem Zeitpunkt, als sie begangen wurde, strafbar war.

Nach § 74 Abs. 2 ZollIR-DG beträgt die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Eingangs- und Ausgangsabgaben zehn Jahre, wenn im Zusammenhang mit diesen Abgabenansprüchen ein ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgendes Finanzvergehen begangen wurde.

Der verfahrensgegenständliche Abgabenanspruch ist mit Annahme der Zollanmeldung WE-Nr. 222/000/800558/09/1998 am 27. Mai 1998 entstanden. Die nachträgliche buchmäßige Erfassung der sich aus der Tarifierung als Lastkraftwagen ergebenden Eingangsabgaben erfolgte mit Bescheid des Zollamtes Innsbruck vom 26. Jänner 2005. Voraussetzung für diese nachträgliche Abgabenerhebung ist das Vorliegen eines damit zusammenhängenden vorsätzlichen und vom Gericht oder Spruchsenat zu ahndenden Zolldeliktes.

Der Bf. wurde im Jahr 2001 hinsichtlich der zolltarifarischen Einreichung von "Pick-ups" von der Außen- und Betriebsprüfung des Zollamtes Wien einer Betriebsprüfung unterzogen. Dabei hat der Betriebsprüfer die zolltarifarische Einreichung als PKW oder LKW vom jeweiligen Verhältnis von Personengewicht und Frachtkapazität abhängig gemacht. Die maßgeblichen Daten hat der Betriebsprüfer dabei den österreichischen Zulassungspapieren entnommen. Fahrzeuge gleicher Marke und Type wie im gegenständlichen Verfahren sind im Zuge dieser Prüfung als Personenkraftwagen der Position 8703 qualifiziert worden. Anzumerken ist allerdings, dass der Betriebsprüfer in zumindest einem Fall übersehen hat, dass das höchst zulässige Gesamtgewicht und davon abhängig die Nutzlast bei der wie auch gegenständlichen Fahrzeugtype, bei der österreichischen Einzeltypisierung um mehrere 100 kg auf 3.500 kg herabgesetzt wurde.

Darüber hinaus sind im Zusammenhang mit der Einreichung von Fahrzeugen derselben Marke und Type in der Gemeinschaft eine Reihe von verbindlichen Zolltarifauskünften ergangen. Obwohl sich in all diesen Entscheidungen die Zollbehörden maßgeblich mit der Frage des Verhältnisses zwischen Last zur Personenbeförderung und Last zur Güterbeförderung befasst haben, erfolgte die Einreichung in den Tarif sowohl als PKW als auch als LKW.

In Anbetracht des Umstandes, dass sich die Zollbehörden offensichtlich selbst nicht restlos darüber im klaren waren, wie Fahrzeuge der verfahrensgegenständlichen Marke und Type zolltarifarisch einzureihen waren, vermag der erkennende Senat, die für die Geltendmachung

---

der gegenständlichen Zollschuld notwendige Feststellung, dass diese aus einem vorsätzlich begangenen Zollvergehen herrührt, nicht zu treffen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 8. November 2006