41

Auszug aus dem Urteil der Abteilung I
i. S. X. AG gegen Eidgenössische Oberzolldirektion (OZD)
A-1677/2006 vom 20. August 2007

Automobilsteuer. Steuer auf der Herstellung im Inland. Umbau. Auslegungsgrundsätze. Echte/unechte Lücke. Subjektive Steuerpflicht des Herstellers. Legalitätsprinzip im Steuerrecht. Verwaltungsverordnung.

Art. 25 Abs. 1 und 2 AStG. Art. 3 Bst. c AStV. Art. 9 Abs. 1 Bst. b AStG. Art. 190 BV. Art. 127 Abs. 1 BV.

1. **Steuer auf der Lieferung und dem Eigengebrauch bei der Herstellung von Automobilen im Inland (Art. 25 AStG). Als Herstellung gilt auch der Umbau von der Steuer nicht unterliegenden Fahrzeugen zu steuerpflichtigen Automobilen (Art. 25 Abs. 2 AStG i.V.m. Art. 3 Bst. c AStV) (E. 3.1, 3.2 und 6.1.1).**

2. **Bundesgesetze und Völkerrecht sind für die rechtsanwendenden Behörden massgebend (Art. 190 BV). Vorrang von (jüngeren) Staatsverträgen (E. 3.4). Auslegungsgrundsätze. Die Gesetzesergänzung ist im Steuerrecht nur in Ausnahmefällen zulässig, so bei Vorliegen einer echten Lücke (E. 4.2 und 6.2.2).**

3. **Subjektive Steuerpflicht. Der Konzern gilt im Automobilsteuerrecht (wie in der Regel auch im übrigen schweizerischen Steuerrecht) nicht als Steuersubjekt (E. 4.1 und 7.3).**

   Steuersubjekt der Inlandautomobilsteuer sind die Hersteller (Art. 9 Abs. 1 Bst. b AStG) (E. 7.4.4). Im Steuerrecht kommt dem Gesetzmässigkeitsprinzip herausragende Bedeutung zu. Namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen ist gemäss Art. 127 Abs. 1 BV in den Grundzügen in einem Gesetz im formellen Sinn zu regeln (E. 4.1). In einer Verwaltungsverordnung ein gesetzlich nicht vorgesehenes zusätzliches Steuersubjekt einzuführen, verstösst gegen das Legalitätsprinzip. Die Weisungen der Zollverwaltung, wonach auch der Auftraggeber als Hersteller gilt (vgl. E. 3.2 und 7.4.1) sind gesetzeswidrig und finden keine Anwendung (E. 7.4.2 und 4.1).

Imposition des véhicules automobiles. Impôt sur la fabrication en Suisse. Transformation. Principes d'interprétation. Lacune proprement dite/improprement dite. Assujettissement subjectif du constructeur. Principe de la légalité en droit fiscal. Ordonnance administrative.

Art. 25 al. 1 et 2 Limpauto. Art. 3 let. c Olimpauto. Art. 9 al. 1 let. b Limpauto. Art. 190 Cst. Art. 127 al. 1 Cst.

1. **Impôt sur la livraison et l'utilisation en propre de véhicules automobiles fabriqués sur le territoire suisse (art. 25 Limpauto). Est également réputée fabrication la transformation de véhicules non visés par l'impôt en véhicules passibles de l'impôt (art. 25 al. 2 Limpauto en relation avec l'art. 3 let. c Olimpauto) (consid. 3.1, 3.2 et 6.1.1).**

2. **Les autorités sont tenues d'appliquer les lois fédérales et le droit international (art. 190 Cst.). Primauté des traités internationaux (plus récents) (consid. 3.4). Principes d'interprétation. En droit fiscal, il est admissible seulement à titre exceptionnel de compléter la loi, soit lorsqu'il existe une lacune proprement dite (consid. 4.2 et 6.2.2).**

3. **Assujettissement subjectif à l'impôt. Un groupe de sociétés n'est pas une personne assujettie à l'impôt sur les véhicules automobiles (comme il n'est, en règle générale, pas assujetti en droit fiscal suisse) (consid. 4.1 et 7.3).**

   Sont assujettis à l'impôt pour les véhicules automobiles fabriqués en Suisse les constructeurs (art. 9 al. 1 let. b Limpauto) (consid. 7.4.4). En droit fiscal, le principe de la légalité est de la plus haute importance. La qualité de contribuable notamment doit être définie dans la loi au sens formel en vertu de l'art. 127 al. 1 Cst. (consid. 4.1). Introduire dans une ordonnance administrative une personne assujettie supplémentaire qui n'était pas prévue par la loi viole le principe de la légalité. Les directives de l'administration des douanes selon lesquelles le client est considéré comme un constructeur (cf. consid. 3.2 et 7.4.1) violent la loi et ne sont pas applicables (consid. 7.4.2 et 4.1).

Imposizione degli autoveicoli. Imposta sulla fabbricazione in Svizzera. Trasformazione. Principi interpretativi. Lacuna in senso proprio/improprio. Assoggettamento fiscale del fabbricante. Principio di legalità nel diritto fiscale. Ordinanza amministrativa.

Art. 25 cpv. 1 e 2 LIAut. Art. 3 lett. c OIAut. Art. 9 cpv. 1 lett. b LIAut. Art. 190 Cost. Art. 127 cpv. 1 Cost.

1. **Imposta sulla fornitura e l'uso proprio di autoveicoli fabbricati sul territorio svizzero (art. 25 LIAut). Per fabbricazione s'intende anche la trasformazione di autoveicoli non soggetti all'imposta in autoveicoli che vi sono assoggettati (art. 25 cpv. 2 LIAut in relazione con l'art. 3 lett. c OIAut) (consid. 3.1, 3.2 e 6.1.1).**

2. **Le leggi federali e il diritto internazionale sono determinanti per le autorità incaricate dell'applicazione del diritto (art. 190 Cost.). Preminenza dei trattati internazionali (più recenti) (consid. 3.4). Principi interpretativi. Nel diritto fiscale si può completare la legge solo in via eccezionale, quando sussiste una lacuna in senso proprio (consid. 4.2 e 6.2.2).**

3. **Assoggettamento fiscale. Nel diritto sull'imposizione degli autoveicoli i gruppi di società (e di norma nel diritto fiscale svizzero in generale) non sono assoggettati all'imposta (consid. 4.1 e 7.3).**

   L'imposta per gli autoveicoli fabbricati in Svizzera grava sui fabbricanti (art. 9 cpv. 1 lett. b LIAut) (consid. 7.4.4). Nel diritto fiscale il principio di legalità riveste un'importanza fondamentale. Secondo l'art. 127 cpv. 1 Cost. in particolare la cerchia dei contribuenti deve essere disciplinata nelle linee essenziali da una legge in senso formale (consid. 4.1). Introdurre in un'ordinanza amministrativa un soggetto fiscale non previsto dalla legge viola il principio della legalità. Le istruzioni dell'amministrazione delle dogane secondo cui anche il committente è considerato un fabbricante (vedi consid. 3.2 e 7.4.1) violano la legge e non sono applicabili (consid. 7.4.2 e 4.1).

A. Die X. AG mit Sitz in (...) bezweckt gemäss Handelsregisterauszug den Handel mit Motorfahrzeugen und deren Ersatzteilen sowie den Betrieb von Reparaturwerkstätten und Garagen. Sie kann sich an anderen Unternehmungen beteiligen und Grundstücke erwerben oder weiterveräussern. Nachdem sich die « X. AG, Carrosseriewerk, (...) », eine Zweigniederlassung der X. AG, am 7. August 1997 zur Registrierung als steuerpflich-

tiger Hersteller im Sinn von Art. 29 Bst. a des Automobilsteuergesetzes vom 21. Juni 1996 (AStG, SR 641.5) bei der zuständigen Eidgenössischen Oberzolldirektion (OZD) angemeldet hatte, wurde sie am 12. September 1997 unter der Steuernummer (...) definitiv als steuerpflichtiger Hersteller registriert und dem Zollinspektorat (...) zugeteilt. Mit gleichem Datum wurden ihr die massgebenden rechtlichen Unterlagen zugestellt.

B. Am 10. November 1998 wurde beim Zollinspektorat (...) im Auftrag der Y. AG, (...), unter anderem ein Fahrzeug vom Typ « ... » unter der Tarifnummer 8704.3130 zum dafür vorgesehenen Ansatz zur Einfuhr deklariert. Das Zollamt nahm die Deklaration an und unterstellte das Fahrzeug der materiellen Revision. Dabei wurde festgestellt, dass es sich um ein Automobil zum Befördern von Waren mit einer 2-türigen Kabine mit 3 Sitzplätzen und einem nicht abgetrennten, 3-türigen Laderaum ohne Fenster an den Seitenwänden handelte. Das Zollamt führte aus, da gemäss Angaben des Importeurs dem Fahrzeug unmittelbar nach der Einfuhrverzollung in der firmeneigenen Garage weitere Sitzvorrichtungen und Seitenfenster im Laderaum eingebaut würden, unterbreite es die Angelegenheit der OZD zur Überprüfung der Tarifeinreihung. Die Einreihung unter der Tarifnummer 8704.3130 bestätigte die OZD mit Revisionsbefund vom 11. Januar 1999 im Wesentlichen mit der Begründung, dass Automobile ohne Seitenfenster im Fahrgastraum für den Personentransport nicht geeignet seien und somit eine Einreihung unter den Tarifnummern 8702 bzw. 8703 nicht in Frage käme. Zudem wurde darauf aufmerksam gemacht, der geplante Umbau am eingeführten Fahrzeug (Einbau von Seitenfenstern und Sitzvorrichtungen) stelle eine « Herstellung im Inland » gemäss Art. 3 der Automobilsteuerverordnung vom 20. November 1996 (AStV, SR 641.511) dar und unterliege somit der Automobilsteuer. Der Revisionsbefund der OZD wurde durch die Zollkreisdirektion (KD) Basel an das Abfertigungszollamt weitergeleitet.

Das Zollinspektorat (...) setzte den Importeur (Y. AG, ...) anlässlich einer Sitzung vom 25. März 1999 über den erwähnten Revisionsbefund der OZD in Kenntnis. Daraufhin erwiderte die Y. AG, dass derartige Umbauten von eingeführten Nutzfahrzeugen zu Personenwagen in der firmeneigenen Garage aus finanziellen Gründen (Rentabilität) nicht mehr durchgeführt würden. Das Zollamt (...) gelangte im Rahmen einer materiellen Kontrolle am 27. Oktober 2000 jedoch zum Schluss, dass weiterhin als Automobile zum Befördern von Waren unter der Tarifnummer 8704 eingeführte, aufgrund ihres Stückgewichtes der Automobilsteuer bei der Einfuhr nicht unterliegende Fahrzeuge vom Typ « ... », zu automobilsteuerpflichtigen Personenwagen der Tarifnummer 8703 umgebaut werden sollten. Da weder von der Y. AG noch der X. AG in der Zwischenzeit eine entsprechende

Steuerdeklaration für Umbauten an Fahrzeugen des Typs « ... » eingereicht worden war, leitete das Zollamt (...) die Angelegenheit mit Überweisung vom 30. Oktober 2000 an die KD Basel weiter. Diese teilte der Y. AG, ..., am 8. November 2000 mit, der Umbau von Lieferwagen der Tarifnummer 8704.3130 in sog. Kombifahrzeuge für den Personentransport der Tarifnummer 8703 gelte als steuerpflichtige Herstellung im Inland im Sinne der Automobilsteuergesetzgebung und forderte sie auf, für derartige Umbauten an Fahrzeugen des Typs « ... » beim Zollamt (...) die entsprechenden Steuerdeklarationen einzureichen. Dem Schreiben lag ein Exemplar der Anleitung für die Hersteller betreffend die Erhebung der Automobilsteuer bei der Herstellung im Inland (Form. 54.25) bei.

In ihrer Antwort vom 16. November 2000 teilte die Y. AG, ..., im Wesentlichen mit, für sie bestünden seit der Einführung der Automobilsteuergesetzgebung diverse Unklarheiten betreffend deren Anwendung. Die Y. AG, ..., forderte eine Aussprache mit Vertretern der Zollverwaltung, und erneuerte dieses Anliegen mit Schreiben vom 5. Dezember 2000.

C. Am 14. März 2001 besichtigte ein Vertreter des Zollinspektorates (...) das firmeneigene Karosseriewerk der X. AG in (...), wo die zur Diskussion stehenden Umbauten vorgenommen wurden. Anschliessend erfolgte ein Gespräch mit je einem Vertreter der Y. AG und des Carrosserie-Fahrzeugbaus der X. AG und wurden die verschiedenen Umbauvarianten besprochen. Der Vertreter des Zollinspektorates (...) erläuterte bei dieser Gelegenheit nochmals die Vorschriften betreffend die Erhebung der Automobilsteuer, insbesondere bei der Herstellung im Inland, und erstattete seiner vorgesetzten Behörde am 7. April 2001 Bericht. Mit Schreiben vom 6. September 2002 teilte alsdann die KD Basel der X. AG, Carrosseriewerk, (...), ihre rechtliche Auffassung mit und machte insbesondere auf das steuerrechtliche Prinzip der « Selbstveranlagung » aufmerksam. Sie setzte der X. AG eine Frist bis zum 11. Oktober 2002 zur Einreichung der Steueranmeldung für alle automobilsteuerpflichtigen Umbauten an Fahrzeugen des Typs « ... » aus dem Jahr 2001. Innerhalb der gesetzten Frist wurde zwar keine Steueranmeldung eingereicht. Am 20. November 2002 fand aber beim Zollamt (...) eine weitere Besprechung mit Vertretern der Y. AG, der X. AG sowie Vertretern der Zollverwaltung (Eidgenössische Zollverwaltung [EZV], OZD, Zollkreisdirektion, Zollamt) in dieser Angelegenheit statt. Dabei wurde unter anderem festgehalten, dass die Tarifeinreihung der umgebauten Fahrzeuge noch teilweise unklar sei und somit nicht abschliessend beurteilt werden könne, ob sie der Automobilsteuer unterlägen oder nicht.

D. Am 12. Februar 2003 teilte die Y. AG, (...), welche laut eigenen Angaben von der X. AG um Hilfe ersucht worden war, der KD Basel mit, dass in den Jahren 1998 bis 2002 insgesamt 318 Fahrzeuge des Typs « ... » zu steuerpflichtigen Personenwagen umgebaut worden seien und dass der total dafür fakturierte Preis (Bemessungsgrundlage für die Automobilsteuer) Fr. (...) betrage. Daraus resultiere eine geschuldete Automobilsteuer (Steuersatz 4 %) von Fr. (...). Mit Schreiben vom 4. Juli 2003 teilte die KD Basel der X. AG die nach Rücksprache mit der OZD gültigen Richtlinien betreffend die Tarifeinreihung der umgebauten Fahrzeuge mit. Sie räumte der X. AG eine weitere Frist ein, um aufgrund der allfällig neuen Erkenntnisse die eingereichten Zahlen und Beträge nochmals zu überprüfen. Ohne einen entsprechenden Bescheid sei jedoch der Betrag von Fr. (...) bis zum 20. August 2003 auf das Konto der KD Basel zu überweisen. Daraufhin bestritt die X. AG mit Eingabe vom 15. August 2003 Bestand und Höhe der im Schreiben vom 4. Juli 2003 vermerkten Steuerschuld und verlangte eine anfechtbare Verfügung im Sinne von Art. 5 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021).

E. Mit an die X. AG gerichteter Verfügung vom 21. August 2003 hielt die KD Basel fest, die Y. AG, (...) habe gemäss Selbstdeklaration im Auftrag der X. AG, Carrosseriewerk (...), in den Jahren 1998 bis 2002 insgesamt 318 nicht steuerpflichtige Fahrzeuge vom Typ « ... » der Tarifnummer 8704 zu der Automobilsteuerpflicht unterliegenden Fahrzeugen für den Personentransport der Tarifnummer 8702 und 8703 umgebaut. Das Gesamtentgelt für diese Umbauten betrage Fr. (...), der geschuldete Automobilsteuerbetrag (4 %) mithin Fr. (...).

F. Eine gegen diese Verfügung erhobene Beschwerde wies die OZD mit Entscheid Nr. 442.3.0013.2001 vom 22. März 2004 ab.

G. Mit am 5. Mai 2004 eingereichter Beschwerde gelangte die X. AG (Beschwerdeführerin) an die damalige Eidgenössische Zollrekurskommission (ZRK) mit dem Antrag, der Einspracheentscheid der OZD sei vollumfänglich aufzuheben und es sei festzustellen, dass die X. AG für den während der Jahre 1998 bis 2002 erfolgten Umbau der streitbetroffenen Motorfahrzeuge keine Automobilsteuer zu entrichten habe. Eventualiter sie die Automobilsteuer auf Fr. (...) festzusetzen. Schliesslich verlangte sie die Zusprechung einer Parteientschädigung.

Mit Eingabe vom 24. Mai 2004 schloss die OZD auf Abweisung der Beschwerde.

H. Per 31. Dezember 2006 übergab die ZRK die Verfahrensakten an das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) zur Beurteilung der Sache.

Das BVGer weist die Beschwerde ab.

Aus den Erwägungen:

1. Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einsprache- und Beschwerdeentscheide der OZD betreffend Automobilsteuer der Beschwerde an die ZRK (Art. 34 AStG in der Fassung gemäss AS 1996 3045). Das BVGer übernimmt, sofern es zuständig ist, die Ende 2006 bei der ZRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach den Regelungen des VwVG. Beschwerden an das BVGer sind zulässig gegen Verfügungen i. S. von Art. 5 VwVG (Art. 31 VGG), mithin auch gegen den vorliegend angefochtenen Beschwerdeentscheid der OZD vom 22. März 2004.

2. Das BVGer kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführer können neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. André Moser, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59 ff.). Im Verwaltungsbeschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (Art. 12 VwVG; vgl. zum Ganzen: Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1623 ff. und 1758 f.; Alfred Kölz, Prozessmaximen im schweizerischen Verwaltungsprozess, Zürich 1974, S. 93 ff.), und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das BVGer ist demzufolge verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 1632), d. h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (vgl. BGE 119 V 347 E. 1a). Dies bedeutet, dass es eine Beschwerde auch aus einem anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. Motivsubstitution, vgl. Urteil des BVGer B-7406/2006 vom 1. Juni 2007 E. 2; Entscheid der Eidgenössischen Alkoholrekurskommission [ALKRK] vom 20. Oktober 1998, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.64 E. 1; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom

12. Oktober 1998, veröffentlicht in VPB 63.29 E. 4a). Soll sich dabei dieser neue Entscheid auf Rechtsnormen stützen, mit deren Anwendung die Parteien nicht rechnen mussten, so ist ihnen Gelegenheit zu geben, sich hierzu vorgängig zu äussern (BGE 124 I 49 E. 3c).

3.

3.1 Die Automobilsteuer ist eine seit dem 1. Januar 1997 gestützt auf Art. 41ter Abs. 1 Bst. b und Abs. 4 Bst. c der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV) bzw. Art. 131 Abs. 1 Bst. d der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) erhobene Verbrauchssteuer, welche zwecks Erfüllung der von der Schweiz im Abkommen vom 22. Juli 1972 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (FHA, SR 0.632.401) eingegangenen Verpflichtungen eingeführt worden ist. Erreicht wird die abkommensmässig geforderte Nichtdiskriminierung ausländischer Güter durch die verfahrens- und belastungsmässige Gleichstellung importierter und inländischer Waren (vgl. die Botschaft betreffend das Automobilsteuergesetz vom 25. Oktober 1995, BBl 1995 IV 1691 und 1695; vgl. auch den Entscheid der ZRK vom 29. August 2001, veröffentlicht in VPB 66.44).

Mit dem Inkrafttreten des AStG sind die bisherigen Fiskalzölle auf Automobilen für den Personen- oder Warentransport per 1. Januar 1997 in eine besondere Verbrauchssteuer, nämlich die Automobilsteuer, umgewandelt worden. Seither wird lediglich noch auf gewissen Automobilen, die der Automobilsteuer unterliegen, ein Restzoll (Schutzzoll) erhoben (vgl. Entscheid der ZRK vom 8. Oktober 1998 [ZRK 1998-002], E. 2a).

Dementsprechend unterliegt nicht nur die Einfuhr von Automobilen im Sinne von Art. 2 AStG der Steuer (Art. 22 Abs. 1 AStG), sondern auch die Lieferung und der Eigengebrauch bei der Herstellung von Automobilen im Inland (Art. 25 Abs. 1 AStG). Als Herstellung gelten der Bau von Automobilen und die Montage wichtiger Teile, wozu gemäss den konkretisierenden Ausführungen des Bundesrates neben dem Zusammenbau von Automobilen aus Teilen oder Baugruppen auch das Karossieren von Chassis sowie der Umbau von Fahrzeugen, die der Steuer nicht unterliegen, zu steuerpflichtigen Automobilen gehört (Art. 25 Abs. 2 AStG i.V.m. Art. 3 AStV). Eine Lieferung liegt vor, wenn das im Sinne des Gesetzes hergestellte Automobil durch den Hersteller oder die Herstellerin erstmalig an Dritte abgegeben wird (Art. 26 AStG), Eigengebrauch, wenn der Hersteller oder die Herstellerin Automobile für unternehmenseigene Zwecke, für den Privatbedarf seines oder ihres Personals oder für den eigenen Privatbedarf verwendet (Art. 27 AStG). Steuerpflichtig sind die Hersteller und Herstel-

lerinnen (Art. 9 Abs. 1 Bst. b AStG), aufgrund deren Steueranmeldung die amtliche Veranlagung erfolgt (Art. 14 ff. AStG).

3.2 Die für die Erhebung der Automobilsteuern zuständige EZV hat, handelnd durch die OZD, zur Verdeutlichung und zur Durchführung dieser gesetzlichen Ordnung Weisungen erlassen (Art. 3 AStG), nämlich die « Anleitung für Hersteller » vom April 2003 (OZD Abteilung Zolltarif 442.3.3.1996, Form. 54.25; nachfolgend: Anleitung) sowie das « Merkblatt für die Steuerpflichtigen » vom Februar 2003 (nachfolgend: Merkblatt). Diesen kann etwa entnommen werden, dass die Lieferung alle Vorgänge umfasst, bei denen ein Automobil erstmalig vom Hersteller an einen Dritten übergeht, was unter anderem bei der Übertragung der Befähigung, im eigenen Namen über ein Automobil wirtschaftlich zu verfügen (Erfüllung eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäftes) sowie bei der Ablieferung eines für fremde Rechnung hergestellten Automobils der Fall ist (Ziff. 1.5.4 Anleitung). Der Steuertatbestand des Eigengebrauchs, mit dem verhindert werden soll, dass Hersteller bei Nichtvornahme einer Lieferung gegenüber anderen Personen steuerlich bevorteilt werden, betrifft in erster Linie Automobile, die nicht verkauft werden. Die genaue Verwendungsart, sei es für unternehmenseigene Zwecke oder für den Privatbedarf, spielt dabei keine Rolle (Ziff. 1.5.5 Anleitung). Konkretisiert wird auch der Begriff des Herstellers und damit des Steuerpflichtigen. Darunter fallen diejenigen Personen, welche die als Herstellung geltenden Arbeiten auf eigene Rechnung selbst ausführen oder von einem Dritten ausführen lassen. Als Hersteller gelten in gewissen Fällen – so Anleitung und Merkblatt – auch die Auftraggeber, z.B. Importeure oder Händler, die Automobilchassis mit Führerkabine zwecks Weiterverkauf als fertige Automobile von einem Dritten karossieren lassen sowie Importeure oder Käufer eines Automobilchassis mit Führerkabine, die es bei einem Carrossier ihrer Wahl fertigstellen lassen und das Automobil anschliessend zum Eigengebrauch verwenden (Ziff. 1.7 Anleitung, Ziff. 4 Merkblatt).

3.3 Sowohl die « Anleitung für Hersteller » wie auch das « Merkblatt für die Steuerpflichtigen » stellen sog. Verwaltungsverordnungen dar. Diese sollen eine einheitliche, gleichmässige und sachrichtige Praxis des Gesetzesvollzugs sicherstellen und sind für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Michael Beusch, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Bd. 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Basel etc. 2000, Art. 102 DBG N. 15 ff.). Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen, welche keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten dürfen, dagegen für

die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (MOSER, a.a.O., Rz. 2.67). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt um so mehr, als es nicht ihre Aufgabe ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, veröffentlicht in Der Schweizer Treuhänder [ST] 2005 S. 613 ff. mit weiteren Hinweisen; zum Ganzen statt vieler: BGE 126 II 275 E. 4, BGE 123 II 16 E. 7a; Entscheid der SRK vom 28. Juni 2005, veröffentlicht in VPB 69.125 E. 3b mit Hinweisen).

3.4 Sowohl das AStG als auch die darauf basierenden bzw. diese konkretisierenden Regelungen haben aufgrund der Rangordnung der Rechtsordnung die bundesverfassungsrechtlichen Vorgaben zu beachten (vgl. ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 5. Aufl., Zürich etc. 2005, N 24). Der Grundsatz der derogatorischen Kraft der Bundesverfassung wird allerdings eingeschränkt durch das ebenfalls Verfassungsrang geniessende sog. Anwendungsgebot. Art. 190 BV hält nämlich fest, Bundesgesetze und Völkerrecht seien für das Bundesgericht (BGer) und die anderen rechtsanwendenden Behörden massgebend (vgl. anstelle vieler BGE 129 II 249 E. 5.4). Hinzunehmen ist deshalb selbst eine Ungleichbehandlung gleicher Sachverhalte ohne sachlichen und vernünftigen Grund, wenn sich diese klar aus dem Gesetz ergibt. Seine Schranke findet auch das Bundesgesetz indessen an (jüngeren) staatsvertraglich eingegangenen Verpflichtungen; diese gehen vor (Urteil des BVGer A-1686/2006 vom 25. Juni 2007 E. 3.2; HÄFELIN/HALLER, a.a.O., N. 1924 ff. mit weiteren Hinweisen). Regelmässig berühren Staatsverträge nur grenzüberschreitende Sachverhalte und bringen für reine Binnensachverhalte wenig Erkenntnisgewinn. So richtet sich denn auch die Rechtstellung von Schweizer Bürgern und schweizerischen juristischen Personen grundsätzlich nach dem Landesrecht (vgl. BGE 130 I 26 E. 1.2.3; Urteil des BVGer A-1686/2006 vom 25. Juni 2007 E. 3.3.3).

4.

4.1 Im Schweizer Steuerrecht kommt dem Legalitätsprinzip herausragende Bedeutung zu. Bereits auf Verfassungsebene ist festgehalten, dass die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln sind (Art. 127 Abs. 1 BV), wobei unter dem Terminus « Gesetz » das sog. Gesetz im formellen Sinn zu verstehen ist (vgl.

auch anstelle vieler BGE 128 II 112 E. 5). Demzufolge ist insbesondere auch für die Bestimmung der Steuersubjekte auf deren im jeweiligen massgebenden Gesetz festgehaltene Definition abzustellen. Das Steuersubjekt des Konzerns im Besonderen kennt das schweizerische Steuerrecht nur in seltenen Ausnahmefällen (vgl. etwa MARTIN KOCHER, Die Holdinggesellschaft im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht – grundsätzliche Aspekte unter Einbezug des « Konzern-Mehrwertsteuerrechts », veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 74 S. 614 f.; OLIVER KÜNZLER, Konzernübertragung im Privat- und Steuerrecht, Zürich 2006, 16 ff.). Von selbst versteht sich dabei, dass eine Verwaltungsverordnung (vgl. vorne E. 3.3) unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts oder das Heranziehen eines im Gesetz nicht vorgesehenen Steuersubjekts bilden kann (vgl. BEUSCH, a.a.O., ST 2005 S. 613 ff.).

4.2 Die Konkretisierung einer Norm im Hinblick auf einzelne Lebenssachverhalte als Teil der Gesetzesanwendung geschieht durch Auslegung. Deren Ziel ist die Ermittlung des Sinngehalts der Bestimmung. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist dabei der Wortlaut, doch kann dieser nicht allein massgebend sein. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben. Das BGer hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (vgl. anstelle vieler BGE 131 II 13 E. 7.1 S. 31 mit Hinweisen; vgl. auch [allgemein] THOMAS GÄCHTER, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, Zürich etc. 2005, S. 69 ff. und S. 254 ff.; [steuerrechtsspezifisch] PETER LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, veröffentlicht in ASA 75 683 ff.). Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht. Allerdings findet die verfassungskonforme Auslegung – selbst bei festgestellter Verfassungswidrigkeit – im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung ihre Schranke (BGE 131 II 710 E. 4.1).

Von der Auslegung bzw. deren Ergebnissen zu unterscheiden sind eigentliche Gesetzesergänzungen. Diese können im Steuerrecht wegen des Legalitätsprinzips nach herrschender Lehre nur in zwei Fällen stattfinden, nämlich bei der Anwendung allgemeiner Rechtsgrundsätze wie etwa dem Verbot des Rechtsmissbrauchs oder der Verjährung öffentlichrechtlicher Ansprüche (vgl. BGE 126 II 49 E. 2a) sowie bei einer sog. echten Lücke, also dann, wenn das Gesetz auf eine notwendigerweise zu beantwortende Frage gerade keine Antwort gibt (vgl. ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER,

Steuerrecht, 9. Aufl., Bern etc. 2001, § 5 N. 18; zum Letzteren vgl. Entscheid der SRK vom 7. Juni 2004, veröffentlicht in VPB 68.162 E. 3d). Keinen Platz hat dagegen im Steuerrecht grundsätzlich die in neuerer Zeit als Rechtsfortbildung contra legem bezeichnete unechte Lücke, welche vorliegt, wenn das Gesetz zwar eine Regelung enthält, deren Anwendung aber in einem ganz bestimmten Fall zu einem sachlich unbefriedigenden Resultat führen würde (BGE 131 II 562 E. 3.5; Entscheid der SRK vom 13. Dezember 2005, veröffentlicht in VPB 70.59 E. 5b/cc; vgl. auch LOCHER, a.a.O., S. 684 f. und S. 690). Abzugrenzen sind (sämtliche) Lücken vom qualifizierten Schweigen, also dem Fall des bewussten Verzichts des Gesetzgebers auf die Regelung eines bestimmten Problems (BGE 126 II 49 E. 2b und 2d).

5. Sachverhaltsmässig steht fest und ist unbestritten, dass der Import der streitbetroffenen Fahrzeuge durch die Y. AG erfolgt ist, und zwar in Form sog. selbsttragender Karosserien. Angesichts ihres Gewichts von über 1'600 Kilogramm wurden sie ebenso unbestrittenermassen und zu Recht beim Import gemäss den Zolltarifnummern 8704.2130 sowie 8704.3130 zum ordentlichen Gewichtszoll gemäss Anhang 1 zum Zolltarifgesetz vom 9. Oktober 1986 (ZTG, SR 632.10) veranlagt und es wurde die Automobilsteuer bei der Einfuhr nicht erhoben (Art. 2 AStG e contrario). Es lagen damit bei der Einfuhr « der Steuer nicht unterliegende Automobile » im Sinne von Art. 3 Bst. c AStV vor, bei welchen, wenn sie zu steuerpflichtigen Automobilen umgebaut werden, eine steuerlich relevante Herstellung eines Automobils im Inland gemäss Art. 25 Abs. 2 AStG und Art. 3 AStV in Betracht kommt. Die vorliegenden nach der Einfuhr erfolgten Umbauten, deren automobilsteuerliche Behandlung umstritten ist, geschahen im Karrosseriewerk der X. AG in (...).

Zu klären ist mithin nachfolgend in einem ersten Schritt, ob der erfolgte Umbau überhaupt der Automobilsteuer unterliegt, dies namentlich im Hinblick auf die Tatsache, dass die Fahrzeuge (ebenfalls) einem Importzoll nach der Zollgesetzgebung unterlagen. Ist dies zu bejahen, so ist in einem zweiten Schritt der Frage nachzugehen, wer als steuerpflichtige Herstellerin ins Recht zu fassen ist.

6.

6.1

6.1.1 Um überhaupt als Steuerobjekt der Automobilsteuer in Frage zu kommen, müssen die vorgenommenen Umbauten vorab als Herstellung im Sinne von Art. 25 Abs. 2 AStG und Art. 3 Bst. c AStV zu qualifizieren sein (vgl. vorne E. 3.1 und 3.2), mithin müssen die Fahrzeuge, die vor dem Umbau der Steuer nicht unterlagen (soeben E. 5), zu einem steuerpflich-

tigen Automobil umgebaut worden sein. Der Einbau von Sitzvorrichtungen und Seitenfenstern in ein vor dem Umbau nicht für den Personentransport in Frage kommendes Fahrzeug stellt angesichts der gewichtsunabhängigen Generalklausel von Art. 2 Abs. 1 Bst. b AStG fraglos eine derartige Herstellung dar. Dies anerkennt letztlich auch die Beschwerdeführerin mit ihrer Darstellung der einschlägigen Rechtslage.

6.1.2 Des weiteren ist für die Erhebung der Automobilsteuer bei der Herstellung im Inland vorausgesetzt, dass eine Lieferung oder ein Eigengebrauch vorliegt (Art. 26 f. AStG; vgl. vorn E. 3.1 und 3.2). Solches ist vorliegend objektiv geschehen, und zwar sowohl bezüglich der 59 Fahrzeuge, welche nach Angaben der Beschwerdeführerin für eigene Betriebe umgebaut worden sind, wie auch betreffend der 259 Fahrzeuge, bei denen der Umbau im Auftrag anderer Unternehmen erfolgt ist. Auf die in diesem Zusammenhang von der Beschwerdeführerin angesichts der Verknüpfung mit dem Steuerobjekt ebenfalls aufgeworfene Frage, wer für welche Lieferungen bzw. welchen Eigenverbrauch als Steuersubjekt heranzuziehen ist, ist bei dessen Bestimmung näher einzugehen.

6.2

6.2.1 Die Beschwerdeführerin bringt vor, dieses Ergebnis der objektiv doppelten fiskalischen Belastung von in der Schweiz zu Automobilen im Sinn der entsprechenden Gesetzgebung umgebauten, einem Importzoll unterliegenden schweren Motorfahrzeugen widerspreche diametral den im AStG definierten Grundprinzipien und führe zu einer vom Gesetzgeber nicht gewollten, unhaltbaren und General Agreement on Tariffs and Trade (GATT)-widrigen Diskriminierung des inländischen Karrosseriegewerbes. Der Beschwerdeführerin ist zwar darin zuzustimmen, dass die Belastung zuerst mit einem Importzoll und hernach mit der Automobilsteuer die inländische Herstellung von Automobilen durch Umbau im Sinne der einschlägigen Gesetzesbestimmungen und die Attraktivität des Umbaus in hiesigen Carrosseriewerkstätten nicht gerade fördert. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin erweist sich diese « Doppelbelastung » aus nachfolgenden Gründen indessen nicht als rechtswidrig.

6.2.2 Ziel der Einführung der Automobilsteuer war vorab die Nichtdiskriminierung ausländischer Güter, was durch die verfahrens- und belastungsmässige Gleichstellung importierter und inländischer Waren erreicht wird (vgl. vorne E. 3.1). Klar ist dabei, dass sich der Vergleich und die angestrebte Gleichstellung nur auf im rechtlichen Sinn vergleichbare Waren beziehen kann. Vor diesem Hintergrund wurde für die Erhebung der Automobilsteuer der Begriff des Automobils definiert (Art. 2 AStG) und wurde für die nicht der Automobilsteuer unterliegenden Fahrzeuge ein Importzoll

beibehalten. Dass sich die rechtsetzenden Behörden der aus dieser « Zweiteilung » resultierenden Problematik der « Doppelbelastung » durchaus bewusst waren, zeigt die zeitliche Übergangsregelung von Art. 8 Abs. 2 AStV, wonach bei nachweislich vor Inkrafttreten der Automobilsteuergesetzgebung am 1. Januar 1997 verzollten Automobilen deren nach diesem Datum erfolgende inländische Herstellung von der Steuer befreit wurde. Nicht aufgenommen hat der Gesetzgeber den vorliegenden Sachverhalt indessen in den Katalog der steuerbefreiten Tatbestände von Art. 12 AStG. Wie die Beschwerdeführerin unter diesen Umständen zu Recht ausführt, lässt sich die in der vorliegenden Konstellation objektiv resultierende Doppelbelastung nicht durch Auslegung der massgebenden Gesetzesbestimmungen vermeiden (vgl. vorne E. 4.2, auch zum Folgenden). Entgegen den Schlussfolgerungen der Beschwerdeführerin handelt es sich aber auch nicht um eine unechte Lücke, wurde doch die Problematik der möglichen « Doppelbelastung » wie erwähnt erkannt, vom Gesetzgeber aber nur intertemporal und nicht auch für die vorliegende Konstellation geregelt. Unter diesen Umständen kann es nicht Aufgabe des Gerichts sein, anstelle der hierfür zuständigen rechtsetzenden Behörden eine für das Schweizer Carrosseriegewerbe allenfalls vorteilhaftere Lösung zu erarbeiten (siehe auch oben E. 4.2 2. Absatz). Hingewiesen sei in diesem Kontext zudem darauf, dass eine solche neue Lösung ihrerseits den von der Schweiz eingegangen staatsvertraglichen Verpflichtungen genügen müsste.

6.2.3 Zu keinem anderen Resultat zu führen vermögen auch die das Freihandelsabkommen (FHA) sowie das GATT betreffenden Ausführungen der Beschwerdeführerin. Wohl ist zutreffend, dass nach beiden Abkommen eine diskriminierende Behandlung importierter Erzeugnisse ausländischer Vertragspartner gegenüber gleichartigen Erzeugnissen inländischen Ursprungs durch steuerliche Massnahmen unzulässig ist. Worin indessen eine Ungleichbehandlung zu erblicken ist, wenn ausnahmslos sämtliche Herstellungen im Inland der Automobilsteuer unterworfen sind, ist nicht ersichtlich. Die zollmässige Belastung schwerer Motorfahrzeuge beim Import dagegen hält vor den beiden Abkommen stand, was im Übrigen auch nicht bestritten wird. (...) Nicht verletzt ist auch die in den Materialien als Leitziel festgelegte Nichtbenachteiligung der Schweizer Wirtschaft in steuerverfahrensrechtlicher Hinsicht (BBl 1995 IV 1692).

6.2.4 Ins Leere zielt der verschiedenenortes auf das Verfahren bezogene Vorwurf, es habe nie eine Selbstdeklaration stattgefunden. Auch wenn die am 12. Februar 2003 von der Y. AG eingereichte Liste stets als blosse Diskussionsgrundlage gedacht gewesen wäre, so durfte die Liste von der OZD nach der gesamten bis zu diesem Datum geführten Korrespondenz sowie mangels jeglicher ersichtlicher schriftlicher Vorbehalte auf der Liste als

Anmeldung im Sinne von Art. 14 Abs. 1 AStG aufgefasst werden. Dass dieser Schluss von der Beschwerdeführerin ab dem 15. August 2003 wiederholt bestritten worden ist, ändert daran nicht zuletzt vor dem Hintergrund des Vorbehaltes einer amtlichen Prüfung (Art. 14 Abs. 2 AStG) nichts und die OZD war auch nicht gehalten, auf die diesbezüglichen Vorbringen der Beschwerdeführerin weiter einzugehen. Was schliesslich die von dieser in diesem Zusammenhang noch aufgeworfene Frage des Vertretungsverhältnisses bzw. der Zurechnung der Liste angeht, so ist darauf nachfolgend bei der Bestimmung des Steuersubjekts einzugehen.

7.

7.1 Steuersubjekt der Inlandautomobilsteuer sind die Hersteller und Herstellerinnen (Art. 9 Abs. 1 Bst. b AStG), womit – wie die Beschwerdeführerin zutreffend ausführt – in einem gewissen Sinn eine Verknüpfung mit dem Steuerobjekt erfolgt. Herstellung ist u.a. der Umbau von nicht der Steuer unterliegenden Fahrzeugen zu steuerpflichtigen Automobilen (Art. 25 Abs. 2 AStG i.V.m. Art. 3 Bst. c AStV; vgl. vorne E. 3.1). Weitere einschlägige Bestimmungen finden sich in den beiden genannten Erlassen nicht, sondern nur in den von der Verwaltung erlassenen Merkblättern und Anleitungen (vgl. vorne E. 3.2). Auf deren Bedeutung und Eignung als massgebliche Grundlage zur Bestimmung des Steuersubjekt ist noch einzugehen (vgl. hinten E. 7.4 und 8).

7.2

7.2.1 Die Beschwerdeführerin führt aus, sie habe die verschiedenen Umbauarbeiten zum Teil für eigene Betriebe (Zweigniederlassungen und Betriebsstätten) vorgenommen, zu weitaus grösserem Teil indessen für andere Garagenunternehmen und Private. Die Y. AG sei dabei selbst nie Auftraggeberin gewesen, sondern habe im Wesentlichen nur Kundenwünsche weitergegeben. Demenstprechend habe die Y. AG den Kunden (und damit auch teilweise der Beschwerdeführerin selbst) die nicht umgebauten Fahrzeuge in Rechnung gestellt, die Beschwerdeführerin dagegen die erfolgten Karosseriearbeiten. Nur wenn die Beschwerdeführerin die Fahrzeuge selbst bestellt habe, habe sie die Umbauten auf eigene Rechnung und in eigenem Auftrag ausgeführt. Dies sei lediglich bei 59 Fahrzeugen der Fall gewesen. Bei den übrigen 259 Fahrzeugen sei dies nicht der Fall gewesen; diese seien an Drittgaragen oder Private sowie an « Konzerngaragen » – an einer anderen Stelle ist von Konzerngesellschaften und Dritten die Rede – geliefert worden. In diesen Fällen hätten gemäss Ziffer 1.7 der Anleitung die einzelnen Auftraggeber als Hersteller zu gelten. Die von der Vorinstanz diesbezüglich vertretene Auffassung, diese Regelung sei nur für unabhängige Karosseriewerkstätten anzuwenden und gelte nicht für konzerninterne

Karosseriewerkstätten, finde keine gesetzliche Grundlage und sei deshalb verfassungswidrig.

7.2.2 Die OZD hält in ihrer Vernehmlassung an ihrer von der Beschwerdeführerin kritisierten Auffassung fest. Das in Anleitung und Merkblatt vorgesehene Heranziehen der Auftraggeber als Hersteller sei eine Folge der « Intervention von unabhängigen Karosseriewerkstätten », die von einem (konzernfremden) Dritten beauftragt und die genauen Wertverhältnisse ihrer Umbauobjekte gar nicht kennen würden und deshalb nicht in der Lage wären, die entstandene Steuerpflicht vorschriftsgemäss zu erfüllen. Dies gelte indessen nicht für Umbauten in konzerninternen Werkstätten, zumal der Endabnehmer (Besteller) ein Fahrzeug mit bestimmten Eigenschaften bestellt und keinesfalls einen Auftrag zum entsprechenden Umbau erteilt habe. Die von der Beschwerdeführerin vorgenommene Aufteilung der Fahrzeuge (59, 259) wird indessen nicht bestritten.

7.3 Konzernrechtliche Aspekte spielen zwar im Steuerrecht im Rahmen der sog. Drittvergleichproblematik (« dealing at arm's length ») nicht selten eine wichtige Rolle (vgl. etwa auch Art. 30 Abs. 2 AStG; Entscheid der SRK vom 8. Juni 2006, veröffentlicht in VPB 70.85). Ein eigentliches Konzernsteuerrecht, das einer ausdrücklichen entsprechenden formellgesetzlichen Grundlage bedürfte, existiert indessen wie erwähnt nur ausnahmsweise (vgl. vorn E. 4.1) und findet sich insbesondere nicht im Automobilsteuerrecht. Eine wie auch immer ausgestaltete konzernrechtliche Betrachtungsweise kommt mithin nicht in Frage und es ist von den rechtlich selbständigen Gesellschaften auszugehen. Die von der Vorinstanz getroffene Unterscheidung zwischen « echten » Dritten und « konzerninternen Dritten » findet damit keine gesetzliche Stütze und erweist sich so trotz der angeführten Praktikabilitätsüberlegungen betreffend der Kenntnis der Wertverhältnisse als unzulässig. Unter diesen Umständen erübrigen sich weitere Abklärungen zur tatsächlichen Konzernstruktur, in welche die Beschwerdeführerin eingebunden ist. Dies führt indessen aus nachfolgend dargelegten Gründen nicht zu dem von der Beschwerdeführerin eventualiter gezogenen Schluss, sie sei nur für die für ihre eigenen Betrieben umgebauten Fahrzeuge steuerpflichtig.

7.4

7.4.1 Die für die Erhebung der Automobilsteuern zuständige EZV hat in den von ihr an sich zulässigerweise erlassenen Weisungen (vgl. vorne E. 3.2) festgehalten, wer als Hersteller und damit als Steuerpflichtiger zu gelten habe. Sie hat dabei zwei Kategorien geschaffen. So gelten als Hersteller grundsätzlich diejenigen Personen, welche die von Gesetzes wegen als Herstellung geltenden Arbeiten auf eigene Rechnung selbst ausführen.

Anstelle dieser gelten gemäss Verwaltungspraxis in gewissen Fällen die Auftraggeber, welche die einschlägigen Arbeiten von einem Dritten ausführen lassen, als Steuerpflichtige, so z. B. Importeure oder Händler, die Automobilchassis mit Führerkabine zwecks Weiterverkauf als fertige Automobile von einem Dritten karossieren lassen sowie Importeure oder Käufer eines Automobilchassis mit Führerkabine, die es bei einem Carrossier ihrer Wahl fertigstellen lassen und das Automobil anschliessend zum Eigenbrauch verwenden (Ziff. 1.7 Anleitung; Ziff. 4 Merkblatt).

7.4.2 Während die erste der von der Verwaltung geschaffenen Kategorien angesichts des blossen « Umgiessens » der klaren gesetzlichen Vorgaben zu keinen Bemerkungen Anlass gibt, findet die zweite Kategorie keinerlei Verortung in den massgebenden Rechtssätzen und kann aus diesen auch durch Auslegung nicht gewonnen werden. Geschaffen wird vielmehr ein gesetzlich nicht vorgesehenes zusätzliches Steuersubjekt, nämlich der Auftraggeber einer Herstellung im Inland. Solches ist aber auf der Normhierarchiestufe der Verwaltungsverordnung schlechterdings unmöglich (vgl. vorne E. 4.1), weshalb sich Merkblatt und Anleitung in diesem Punkt als gesetzeswidrig erweisen und keine Anwendung finden können. Daran ändert auch nichts, dass die Zollbehörde mit der von ihr getroffenen Regelung offenbar das Verfahren zu Gunsten gewisser Gewerbekreise vereinfachen wollten (« Intervention von unabhängigen Karosseriewerkstätten »), kann doch die Verwaltung nicht aus Gründen der Praktikabilität vom Erfordernis der Gesetzmässigkeit abweichen (BGE 112 Ib 381 E. 4; Michael Beusch in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil II/Bd. 2, Bundesgesetz über Verrechnungssteuer [VStG], Basel etc. 2005, Art. 32 VStG N 9 mit Hinweisen).

7.4.3 Für den vorliegenden Fall ist es dabei unerheblich, ob und bejahendenfalls in welchem Umfang die zuständigen Behörden bis zum heutigen Datum dem in diesem Bereich gesetzeswidrigen Merkblatt/Anleitung nachgekommen sind und so « falsche » Steuersubjekte zur Leistung der Automobilsteuer herangezogen haben. Selbst wenn es sich nämlich um eine erhebliche Anzahl handelte, so vermöchte die Beschwerdeführerin daraus nichts zu ihren Gunsten abzuleiten, da mit vorliegendem Urteil dieses bis anhin gerichtlich nie überprüfte Merkblatt/Anleitung erstmals für gesetzeswidrig erklärt wird und nicht anzunehmen ist, die zuständigen Behörden würden das Merkblatt/die Anleitung in diesem Bereich fortan weiter anwenden (vgl. so schon BGE 112 Ib 381 E. 6 bezüglich fehlenden Anspruchs auf Gleichbehandlung im Unrecht). Im Übrigen ist schliesslich festzuhalten, dass es bei den im Merkblatt/der Anleitung erwähnten Beispielen des Heranziehens des Auftraggebers ausschliesslich um das Karos-

sieren von Chassis geht, was im vorliegenden Verfahren – wie dies die Beschwerdeführerin selbst zu Recht ausführt – gerade nicht der Fall ist, womit die Beschwerdeführerin bereits aus diesem Grund daraus nicht zu ihren Gunsten ableiten kann.

7.4.4 Zusammenfassend ist damit festzuhalten, dass Hersteller und damit Steuersubjekt im Sinne der Automobilsteuergesetzgebung nur sein kann, wer die Herstellung im Sinne von Art. 3 AStV selbst vornimmt. Dies ist im vorliegenden Fall für sämtliche 318 Fahrzeuge die Beschwerdeführerin, wobei es nach dem Gesagten keine Rolle spielt, in wessen Eigentum die Fahrzeuge zum Zeitpunkt der automobilsteuerlich relevanten Herstellung standen, für wen die Herstellung stattfand und an wen die Fahrzeuge letztlich geliefert wurden.

7.5 Damit gelangt das BVGer bezüglich der Eigenschaft der Beschwerdeführerin als Steuersubjekt der Automobilsteuer zum selben Ergebnis wie die Vorinstanz, wenn auch nicht mit der identischen Begründung. Während die Vorinstanz das Merkblatt/die Anleitung aus « konzernrechtlichen » Gründen nicht auf die Beschwerdeführerin zur Anwendung bringen wollte, verneint das BVGer die generelle Anwendbarkeit der erwähnten Verwaltungsverordnungen in Bezug auf die Bestimmung des Steuersubjekts und erklärt diesbezüglich einzig die Normen von Gesetz und Verordnung für einschlägig. Da sich das BVGer damit nicht auf Rechtsnormen stützt, mit deren Anwendung die Parteien nicht rechnen mussten, kann eine vorgängige Anhörung der Beschwerdeführerin zu dieser Begründung unterbleiben (vgl. vorn E. 2).

8. Die Steuerbemessungsgrundlage ist in Art. 30 AStG geregelt. Nicht in diese einzubeziehen ist dabei die auf der Lieferung selbst geschuldete Automobilsteuer sowie die Mehrwertsteuer (Art. 30 Abs. 5 AStG). Die Beschwerdeführerin bringt diesbezüglich – wie bereits in ihrer Beschwerde an die OZD vom 20. September 2003 – vor, es habe sich nachträglich herausgestellt, dass die Y. AG in der am 12. Februar 2003 eingereichten Liste die Mehrwertsteuer fälschlicherweise nicht herausgerechnet habe. Sie reichte mit der erwähnten Beschwerde an die OZD erstmals eine « berichtigte Aufstellung » ein und gelangte so zu einer Automobilsteuer von Fr. (...) anstatt von Fr. (...). Diese Aussage steht indessen in Widerspruch zur erwähnten am 12. Februar 2003 eingereichten Liste, in welcher ausdrücklich darauf hingewiesen wird, der (letztlich der Berechnung der Automobilsteuer zugrundeliegende) fakturierte Betrag setze « sich zusammen aus Fahrzeugpreis mit Umbau exkl. MWST »; eine Liste übrigens, zu deren quantitativem Inhalt sich die Beschwerdeführerin trotz eindeutiger entsprechender Aufforderung im Schreiben der Zollbehörden vom 4. Juli

2003 mit der Eingabe vom 15. August 2003 nicht geäussert hat. Angesichts dieser Sachlage und insbesondere aufgrund der klaren schriftlichen Aussage am 12. Februar 2003, aus welcher unmissverständlich hervorgeht, dass der Fragenkreis des Einbezugs der Mehrwertsteuer erkannt worden war, sieht sich das BVGer nicht zu weiteren Untersuchungshandlungen veranlasst und muss sich die Beschwerdeführerin auf der damaligen ersten Aussage behaften lassen. Dieses Ergebnis gilt um so mehr, als weitere Belege, welche den von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Fehler bestätigen würden, nicht beigebracht worden sind und auch eine Abnahme weiterer, lediglich pauschal und ohne Bezug zur hier interessierenden Frage angebotenen Beweismittel die eindeutige Aussage in der Liste des 12. Februar 2003 nicht zu erschüttern vermöchten. An alledem ändert schliesslich auch nichts, dass die Liste nicht von der Beschwerdeführerin selbst, sondern von der Y. AG eingereicht worden ist. Zum einen verlangen die einschlägigen Rechtsgrundlagen keineswegs ein höchstpersönliches Handeln der Beschwerdeführerin. Zum anderen erweisen sich angesichts der mehrfachen gemeinsamen Gespräche zwischen den Zollbehörden, der Beschwerdeführerin und der Y. AG sowie der von Letzterer im Mail vom 12. Februar 2003 gemachten Aussage, sie sei von der Beschwerdeführerin um Hilfe ersucht worden, die Ausführungen in der Beschwerdeschrift, wonach keine Anhaltspunkte für ein Vertretungsverhältnis zugunsten der Y. AG vorlägen, zumindest bezüglich der Einreichung der bereits mehrfach erwähnten Liste als nicht stichhaltig. Damit ist der Beschwerde auch auf quantitativer Ebene kein Erfolg beschieden.

9.

9.1 Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen abzuweisen. Damit gelangt Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) zur Anwendung, wonach die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt werden. Die Verfahrenskosten können dabei einer Partei, der keine unentgeltliche Rechtspflege im Sinne von Art. 65 VwVG gewährt wird, nur ausnahmsweise ganz oder teilweise erlassen werden, nämlich wenn: (a) ein Rechtsmittel ohne erheblichen Aufwand für das Gericht durch Rückzug erledigt wird oder (b) andere Gründe in der Sache oder in der Person der Partei es als unverhältnismässig erscheinen lassen, sie ihr aufzuerlegen (Art. 6 VGKE).

9.2 Da der Tatbestand von Bst. a des Art. 6 VGKE offensichtlich nicht erfüllt ist, bleibt zu prüfen, ob Gründe in der Sache oder in der Person der Beschwerdeführerin es als unverhältnismässig erscheinen lassen, ihr die Verfahrenskosten aufzuerlegen. Dies trifft nach der bundesgerichtlichen

Rechtsprechung namentlich dann zu, wenn mit der Beschwerde ideelle Ziele verfolgt werden, wenn das öffentliche Interesse an der Abklärung einer Streitsache einen Kostenerlass rechtfertigt oder wenn sich die unterliegende Partei in einer finanziellen Notlage befindet (Urteil des BGer 2A.191/2005 vom 2. September 2005 E. 2.2 mit Hinweisen). Dies ist vorliegend nicht der Fall, woran angesichts der hinreichend klaren gesetzlichen Bestimmungen auch nichts ändert, dass sich Verwaltungsverordnungen der Vorinstanz in einem Punkt als rechtswidrig erwiesen haben und die Beschwerdeführerin mit den Behörden stets zusammengearbeitet hat. Dem Antrag der Beschwerdeführerin, die Beschwerde in jedem Fall ohne Kostenfolge zu entscheiden, kann daher nicht stattgegeben werden. Eine Parteientschädigung bleibt der Beschwerdeführerin bei diesem Verfahrensausgang von Gesetzes wegen versagt (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 VGKE e contrario).