

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf.***, über die Beschwerde vom 25. August 2022 gegen den Bescheid des Zollamtes Österreich vom 8. August 2022, GZ. ***1***, betreffend Widerruf von zwei vZTA-Entscheidungen zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit dem an die nunmehrige Beschwerdeführerin (Bf.), die ***Bf.***, gerichteten Bescheid vom 08.08.2022, GZ. ***1***, widerrief das Zollamt Österreich gem. Art. 23 Abs. 3 und 28 iVm Art. 34 Abs. 5 Zollkodex der Union (UZK) die nachstehend angeführten beiden verbindlichen Zollarifauskünfte und sprach aus, dass der Widerruf gem. Art. 22 Abs. 4 UZK mit dem Zeitpunkt der Bekanntgabe wirksam werde:

vZTA ***5*** vom 10.03.2021 (richtig: 15.03.2021) und

vZTA ***6*** vom 10.03.2021.

Der Begründung dieses Bescheides ist zu entnehmen, dass auf Grund einer „geänderten Einreihungsmeinung auf EU-Ebene durch die Mitgliedstaaten“ die betreffenden Spielzeugmodellautos nicht in die Position 9503 0079 00 der Kombinierten Nomenklatur (anderes Spielzeug und Modelle, mit eingebautem Motor, nicht aus Kunststoff) sondern in die Position 9503 0075 der Kombinierten Nomenklatur (anderes Spielzeug und Modelle, mit eingebautem Motor aus Kunststoff) einzureihen seien.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 25.08.2022. Die Bf. trägt dazu vor, der Bescheid widerspreche dem Gleichbehandlungsgrundsatz. Es gäbe mehrere gültige vZTA für baugleiche Modelle, die weiterhin die Position 9503 0079 der Kombinierten Nomenklatur (KN) als zutreffend erachteten.

Das Zollamt wies diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 23.01.2023, GZ. ****4***, als unbegründet ab.

Die Bf. stellte daraufhin mit Eingabe vom 17.02.2023 den Vorlageantrag.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die beiden o.a. vZTA-Entscheidungen ersetzten zwei frühere vZTA-Entscheidungen die abgelaufen waren. Das Zollamt reihte die beiden verfahrensgegenständlichen Modellfahrzeuge dabei entsprechend dem Antrag der Bf. ein.

Da sich das Einreihungsergebnis nicht mit der Rechtsansicht der deutschen Zollverwaltung deckt, trug Letztere die Frage der zolltarifarischen Einreihung derartiger Erzeugnisse an den Ausschuss für den Zollkodex in Brüssel heran.

Nach der dort geführten Diskussionen erkannte das Zollamt Österreich letztlich, dass die beiden o.a. vZTA-Entscheidungen auf eine fehlerhafte Rechtsanwendung basieren und es kam zur Erlassung des angefochtenen Bescheids.

2. Beweiswürdigung

Die Beweiserhebung seitens des Bundesfinanzgerichtes erfolgte durch Einsichtnahme in die vom Zollamt elektronisch vorgelegten Verwaltungsakte.

Daraus ergibt sich der oben wiedergegebene Sachverhalt und der geschilderte Verfahrensgang.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtslage:

Die Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABl. L 269 vom 10.10.2013, (Unionszollkodex - UZK) bestimmt u.a.:

Artikel 33 Entscheidungen über verbindliche Auskünfte

(1) Die Zollbehörden treffen auf Antrag Entscheidungen über verbindliche Zolllarifauskünfte (vZTA-Entscheidungen) und Entscheidungen über verbindliche Ursprungsankünfte (vUA-Entscheidungen).

...

Artikel 34 Verwaltung von Entscheidungen über verbindliche Auskünfte

(1) Eine vZTA-Entscheidung verliert vor Ablauf der Frist gemäß Artikel 33 Absatz 3 ihre Gültigkeit, wenn sie aufgrund eines der folgenden Umstände nicht mehr rechtmäßig sind:

- a. der Annahme einer Änderung der Nomenklaturen gemäß Artikel 56 Absatz 2 Buchstaben a und b,
- b. des Erlasses von Vorschriften gemäß Artikel 57 Absatz 4,

und zwar mit Wirkung vom Tag der Anwendung der entsprechenden Änderung oder Vorschriften.

(2) Eine vUA-Entscheidung verliert in jedem der folgenden Fälle vor Ablauf der Frist gemäß Artikel 33 Absatz 3 ihre Gültigkeit:

- a. es wird eine Verordnung angenommen oder die Union schließt eine Übereinkunft, die in der Union anwendbar wird, und die vUA-Entscheidung entspricht nicht mehr dem damit gesetzten Recht; in diesen Fällen tritt der Verlust der Gültigkeit mit Wirkung vom Tag der Anwendung der entsprechenden Verordnung bzw. Übereinkunft ein;
- b. sie sind nicht mehr mit dem in der Welthandelsorganisation (WTO) erarbeiteten Abkommen über Ursprungsregeln oder den Erläuterungen oder den zur Auslegung dieses Abkommens angenommenen Stellungnahmen über den Ursprung vereinbar; in diesen Fällen tritt der Verlust der Gültigkeit mit Wirkung vom Tag der Veröffentlichung im Amtsblatt der Europäischen Union ein;

(3) vZTA- oder vUA-Entscheidungen können nicht rückwirkend ihre Geltung verlieren.

(4) Abweichend von Artikel 23 Absatz 3 und Artikel 27 werden vZTA- und vUA-Entscheidungen zurückgenommen, wenn sie auf unrichtigen oder unvollständigen Informationen des Antragstellers beruhen.

(5) vZTA- und vUA-Entscheidungen werden nach Artikel 23 Absatz 3 und Artikel 28 widerrufen. Diese Entscheidungen werden jedoch nicht auf Antrag des Inhabers der Entscheidung widerrufen.

(6) vZTA- und vUA-Entscheidungen können nicht geändert werden.

(7) Die Zollbehörden widerrufen vZTA-Entscheidungen,

a) wenn sie mit der Auslegung einer Nomenklatur im Sinne von Artikel 56 Absatz 2 Buchstabe a und b nicht mehr vereinbar sind, und zwar in jedem der folgenden Fälle:

i) aufgrund von Erläuterungen gemäß Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe a zweiter Gedankenstrich der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif 1) mit Wirkung vom Tag ihrer Veröffentlichung im Amtsblatt der Europäischen Union;

ii) aufgrund eines Urteils des Gerichtshofes der Europäischen Union mit Wirkung vom Tag der Veröffentlichung des Urteilstenors im Amtsblatt der Europäischen Union;

iii) aufgrund eines Beschlusses über die zolltarifliche Einreihung, eines Tarifavis oder einer Änderung der Erläuterungen der Nomenklatur des Harmonisierten Systems zur Bezeichnung und Codierung der Waren, die von der durch das Abkommen über die Gründung eines Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiete des Zollwesens (unterzeichnet am 15. Dezember 1950 in Brüssel) geschaffenen Organisation erlassen wurde, mit Wirkung vom Tag der Veröffentlichung der Mitteilung der Kommission im Amtsblatt der Europäischen Union, Reihe C, oder

b) in anderen bestimmten Fällen.

Art. 23 Abs. 3 UZK:

Unbeschadet der Vorschriften in anderen Bereichen, in denen festgelegt ist, in welchen Fällen Entscheidungen unwirksam oder nichtig sind, können die Zollbehörden, die eine Entscheidung getroffen haben, diese jederzeit zurücknehmen, ändern oder widerrufen, sofern sie den zollrechtlichen Vorschriften widerspricht.

Artikel 28 Widerruf und Änderung begünstigender Entscheidungen

(1) Eine begünstigende Entscheidung wird außer in den Fällen des Artikels 27 widerrufen oder geändert, wenn

a. eine oder mehrere Voraussetzungen für ihren Erlass nicht erfüllt waren oder nicht mehr erfüllt sind oder

b. der Inhaber der Entscheidung einen entsprechenden Antrag stellt.

(2) Sofern nichts anderes bestimmt ist, kann eine an mehrere Personen gerichtete begünstigende Entscheidung nur in Bezug auf diejenigen Personen widerrufen werden, die die ihnen aus dieser Entscheidung erwachsenden Pflichten nicht erfüllen.

(3) Der Inhaber der Entscheidung wird von dem Widerruf oder der Änderung der Entscheidung unterrichtet.

(4) Für den Widerruf oder die Änderung der Entscheidung gilt Artikel 22 Absatz 4.

In Ausnahmefällen, sofern dies wegen der berechtigten Interessen des Inhabers der Entscheidung erforderlich ist, können die Zollbehörden jedoch den Zeitpunkt des Wirksamwerdens des Widerrufs oder der Änderung um bis zu einem Jahr aufschieben. Dieser Zeitpunkt wird in der Entscheidung über den Widerruf oder die Änderung angegeben.

Die Allgemeine Vorschriften (AV) zur Kombinierten Nomenklatur lauten auszugsweise:

Für die Einreihung von Waren in die Kombinierte Nomenklatur gelten folgende Grundsätze:

AV 1

Die Überschriften der Abschnitte, Kapitel und Teilkapitel sind nur Hinweise. 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 nichts anderes bestimmt ist - die nachstehenden Allgemeinen Vorschriften.

AV 2

- a. *Jede Anführung einer Ware in einer Position gilt auch für die unvollständige oder unfertige Ware, wenn sie im vorliegenden Zustand die wesentlichen Beschaffenheitsmerkmale der vollständigen oder fertigen Ware hat. Sie gilt auch für eine vollständige oder fertige oder nach den vorstehenden Bestimmungen dieser Vorschrift als solche geltende Ware, wenn diese zerlegt oder noch nicht zusammengesetzt gestellt wird.*
- b. *Jede Anführung eines Stoffes in einer Position gilt für diesen Stoff sowohl in reinem Zustand als auch gemischt oder in Verbindung mit anderen Stoffen. Jede Anführung von Waren aus einem bestimmten Stoff gilt für Waren, die ganz oder teilweise aus diesem Stoff bestehen. Solche Mischungen oder aus mehr als einem Stoff bestehenden Waren werden nach den Grundsätzen der Allgemeinen Vorschrift 3 eingereiht.*

AV 3

Kommen für die Einreihung von Waren bei Anwendung der Allgemeinen Vorschrift 2 b) oder in irgendeinem anderen Fall zwei oder mehr Positionen in Betracht, so wird wie folgt verfahren:

- a. *Die Position mit der genaueren Warenbezeichnung geht den Positionen mit allgemeiner Waren-bezeichnung vor. Zwei oder mehr Positionen, von denen sich jede nur auf einen Teil der in einer gemischten oder zusammengesetzten Ware enthaltenen Stoffe oder nur auf einen oder mehrere Bestandteile einer für den Einzelverkauf aufgemachten Warenszusammenstellung bezieht, werden im Hinblick auf diese Waren als gleich genau betrachtet, selbst wenn eine von ihnen eine genauere oder vollständigere Warenbezeichnung enthält.*
- b. *Mischungen, Waren, die aus verschiedenen Stoffen oder Bestandteilen bestehen und für den Einzelverkauf aufgemachte Warenszusammenstellungen, die nach der Allgemeinen Vorschrift 3 a) nicht eingereiht werden können, werden nach dem Stoff oder Bestandteil eingereiht, der ihnen ihren wesentlichen Charakter verleiht, wenn dieser Stoff oder Bestandteil ermittelt werden kann.*
- c. *Ist die Einreihung nach den Allgemeinen Vorschriften 3 a) und 3 b) nicht möglich, wird die Ware der von den gleichermaßen in Betracht kommenden Positionen in dieser Nomenklatur zuletzt genannten Position zugewiesen.*

AV 6

Maßgebend für die Einreihung von Waren in die Unterpositionen einer Position sind der Wortlaut dieser Unterpositionen, die Anmerkungen zu den Unterpositionen und - sinngemäß - die vorstehenden Allgemeinen Vorschriften. Einander vergleichbar sind dabei nur Unterpositionen der gleichen Gliederungsstufe. Soweit nichts anderes bestimmt ist, gelten bei Anwendung dieser Allgemeinen Vorschrift auch die Anmerkungen zu den Abschnitten und Kapiteln.

Dazu wurde erwogen:

Im Feld 8 (Warenbeschreibung) der o.a. vZTA vom 10.03.2021 heißt es:

„Warenzusammenstellung in Form eines fertig aufgebauten, ferngesteuerten Automodells mit Elektroantrieb (4 WD) im Maßstab 1: 10, bestehend aus einer Bodenplatte (Chassis) aus faserverstärktem Kunststoff (Karbon), einer bedruckten Karosserie aus Kunststoff (Polycarbonat/Lexan), einem Elektromotor, Antriebs-Akku, Empfänger, Regler, Servo, Ladegerät, einer Pistolenfernsteuerung und einer Bedienungsanleitung.“

Die mit dieser vZTA getroffene Entscheidung, die Ware in die Position 9503 0079 00 der KN (anderes Spielzeug und Modelle, mit eingebautem Motor, aus anderen Stoffen) einzureihen, wird in der vZTA wie folgt begründet:

„Allgemeine Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur (AV) 1, 3b, 3c und 6; (da der Bestandteil nicht ermittelt werden kann, der der für den Einzelverkauf bestimmten

Warenzusammenstellung den wesentlichen Charakter verleiht, wird die Ware der von den gleichermaßen in Betracht kommenden Positionen in dieser Nomenklatur zuletzt genannten Position zugewiesen);

Anmerkung 1, lit. m) zu Kapitel 95 (trifft nicht zu);

Anmerkung 3 zu Kapitel 95;

Erläuterungen zum HS zu Kapitel 95, Allgemeines, insbesondere 1. und 2. Absatz;

Erläuterungen zum HS zu Position 9503, lit. D, sowie „Teile und Zubehör“;

Erläuterungen zur KN zu Unterposition 9503 0075 und 9503 0079.“

Im Feld 8 (Warenbeschreibung) der o.a. vZTA vom 15.03.2021 heißt es:

„Warenzusammenstellung in Form eines ferngesteuerten Automodells mit Elektroantrieb (4 WD), bestehend aus einer Bodenplatte (Chassis) aus faserverstärktem Kunststoff (Karbon), einer bedruckten Karosserie aus Kunststoff (Polycarbonat/Lexan) , einem Elektromotor, Antriebs-Akku, Empfänger, Regler, Servo, Ladegerät, einer Pistolenfernsteuerung, sowie zusätzlich beiliegenden Teilen und Zubehör (2 Stück Reifen/Felgen, 1 Lipo Checker (Akku-Tester), 8 Stück Mignon Batterien und 4 Stück 6-Kant Schraubendreher).“

Die Begründung der mit dieser vZTA getroffenen Entscheidung, die Ware in die Position 9503 0079 00 der KN (anderes Spielzeug und Modelle, mit eingebautem Motor, aus anderen Stoffen) einzureihen, deckt sich mit der Begründung in der o.a. vZTA vom 10.03.2021.

Die für den Streitfall maßgeblichen Bestimmungen des Art. 34 Abs. 5 UZK legen fest, dass vZTA-Entscheidungen nach Art. 23 Abs. 3 und Art. 28 widerrufen werden.

Art. 23 Abs. 3 UZK bestimmt u.a., dass die Zollbehörden, die eine Entscheidung getroffen haben, diese jederzeit zurücknehmen, ändern oder widerrufen können, sofern sie den zollrechtlichen Bestimmungen widerspricht.

Gem. Art. 28 Abs. 1 Buchstabe a UZK wird eine begünstigende Entscheidung außer in den Fällen des Artikels 27 widerrufen oder geändert, wenn eine oder mehrere Voraussetzungen für ihren Erlass nicht erfüllt waren oder nicht mehr erfüllt sind.

Die Voraussetzung für die Erteilung einer vZTA ist insbesondere dann nicht erfüllt, wenn ihr Inhalt aufgrund fehlerhafter Rechtsanwendung von Anfang an nicht der Rechtslage entsprochen hat (siehe Schulte in Witte, UZK, 7. Auflage, Art.34, Rz 33).

Genau dies ist hier der Fall. Das Zollamt begründete die getroffene Einreihung in den beiden o.a. vZTA-Entscheidungen damit, dass der Bestandteil nicht ermittelt werden könne, der der

für den Einzelverkauf bestimmten Wareneinzelstellung den wesentlichen Charakter verleihe. Dieser Feststellung lag die Ansicht zugrunde, dass die Fahrzeuge im Wesentlichen aus Kunststoff (Karosserie) und aus Metall (Motor) bestehen und dass man bei der Klärung der Frage, welcher dieser beiden Stoffe dem Fahrzeug den wesentlichen Charakter verleihe, zu keinem eindeutigen Ergebnis komme.

Diese Argumentation ist zweifellos verfehlt, zumal sie entgegen der o.a. Allgemeinen Vorschriften auf die Struktur der KN und auf den Wortlaut der Positionen, und zwar einerseits 9503 0075 der KN (anderes Spielzeug und Modelle, mit eingebautem Motor, aus Kunststoff) und andererseits 9503 0079 der KN (anderes Spielzeug und Modelle, mit eingebautem Motor, aus anderen Stoffen) nicht ausreichend Bedacht nimmt.

Aus dem für die Einreihung in die KN maßgeblichen Wortlaut der beiden in Betracht kommenden Positionen, wonach es sich bei den betreffenden Modellfahrzeugen ausschließlich um solche mit Motor handeln kann, ergibt sich nämlich zweifellos, dass die charakterbestimmenden Merkmale des Motors (wie z.B. Gewicht, Wert und Bedeutung auf das gesamte Erzeugnis) im gegebenen Zusammenhang nicht ausschlaggebend für die Einreihung sein können. Bei der Klärung der Frage, welcher Unterposition derartige Fahrzeuge (die zwangsläufig immer über einen Motor verfügen) zuzuordnen sind, kommt es vielmehr darauf an, welcher Stoff den wesentlichen Charakter der gesamten zu tarifierende Ware bestimmt, wobei die Eigenschaften des Motors unberücksichtigt zu bleiben haben.

Die Einreihung eines im Wesentlichen aus Kunststoff bestehenden Modellautos mit Motor unter Bedachtnahme auf die Merkmale des Motors würde dazu führen, dass die Position 9503 0075 der KN völlig inhaltsleer wäre. Ein solches Auslegungsergebnis kann dem Normensetzer auf Unionsebene aber nicht unterstellt werden.

Substantiierte Einwendungen gegen die Feststellungen des Zollamtes betreffend die entscheidungsmaßgebliche Beschaffenheit der beiden Modellautos und die sich daraus ergebende rechtliche Subsumtion (Einreihung in die KN) trägt die Bf. nicht vor. Sie behauptet insbesondere weder, dass die beiden Fahrzeuge im Wesentlichen aus anderen Stoffen als Kunststoffen bestehen noch, dass die konkreten Eigenschaften der beiden Erzeugnisse deren Zuordnung zur Position 9503 0075 der KN (anderes Spielzeug und Modelle, mit eingebautem Motor, aus Kunststoff) ausschließen.

Sie stützt ihre Beschwerde ausschließlich auf die behauptete Ungleichbehandlung, die sie darin zu erblicken glaubt, dass es ihrer Meinung nach mehrere „aktive“ vZTA gäbe, die baugleiche Modelle in die Position 9503 0079 00 einstufen.

Dem ist zunächst zu entgegnen, dass eine seitens des Bundesfinanzgerichts am 31.01.2024 durchgeführte Abfrage bei der Datenbank der Kommission nach den von der Bf. genannten

vZTA-Entscheidungen der deutschen Zollverwaltung keinen Treffer erzielte. Dem Einwand der Bf. kommt schon aus diesem Grund keine Berechtigung zu.

Außerdem vermag die Bf. aus allenfalls unrichtigen Entscheidungen anderer Mitgliedstaaten für sich keine Rechte abzuleiten. Der sich auf diese Argumentation stützende Vorwurf der Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes ist in diesem Zusammenhang völlig unbegründet.

Auch der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (VwGH 15.9.2011, 2011/15/0126).

Da nach dem Gesagten die gesetzlichen Voraussetzungen für einen Widerruf gem. Art. 34 Abs. 5 UZK vorliegen und der angefochtenen Bescheid ergangen ist, nach dem das Zollamt seine ursprüngliche fehlerhafte Rechtsanwendung im Zusammenhang mit der Erteilung der beiden o.a. vZTA-Entscheidungen erkannt hat, war der Beschwerde der Erfolg zu versagen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zu der hier strittigen Frage, ob die Bf. durch den angefochtenen Bescheid in ihrem Recht auf Gleichbehandlung verletzt wurde kann sich die vorliegende Entscheidung auf die zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung stützen.

Es musste daher der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Wien, am 31. Jänner 2024