

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***V***, den Richter***R1*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***R2*** und ***R3*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Wolfgang Gappmayer LL.M., Margaretenstraße 22 Tür 12, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 23. Juli 2024 gegen den Bescheid des Zollamtes Österreich vom 25. Juni 2024, Zl. 700000/205260/2024, betreffend Einfuhrabgaben nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 30. September 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin ***S*** zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit der Zollanmeldung MRN ***1*** vom 24. Mai 2024 meldete der direkte Vertreter, die ***2***, im Auftrag des Anmelders, der Beschwerdeführerin (Bf) einfuhrabgabenpflichtige Nicht-Unionswaren mit der Warenbezeichnung "Whirlpools/Swim Spas inkl. Cover" gemäß Art. 77 Abs.1 lit.a UZK an und wurden die Waren ohne Überprüfung der Angaben in der Zollanmeldung gemäß Art. 194 Abs.1 UZK zum zollrechtlich freien Verkehr abgefertigt.

Am 4. Juni 2024 leitete das Zollamt Österreich eine nachträgliche Kontrolle gemäß Art. 48 UZK ein. Im Konkreten wurde die Einreihung der angemeldeten "Whirlpools/Swim Spas inkl. Cover" in die Warennummer 9019 1090 00 angezweifelt.

Mit Bescheid des Zollamtes Österreich vom 25. Juni 2024, Zl. 700000/205260/2024, wurde festgestellt, dass für die Bf bei der Überlassung von einfuhrabgabepflichtigen Nicht-Unionswaren zum zollrechtlich freien Verkehr mit der Zollanmeldung MRN ***1*** vom 24. Mai 2024 gemäß Art. 77 Abs.1 lit.a und Abs.3 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (UZK) iVm § 2 Abs.1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) die Eingangsabgabenschuld in Höhe von € 12.427,63 (Zoll: € 585,52; EUST: € 11.842,11) entstanden ist. Buchmäßig erfasst sei jedoch nur die Einfuhrumsatzsteuer im Betrage von € 11.725,00 worden, weshalb der Differenzbetrag an Zoll in Höhe von € 585,52 weiterhin gesetzlich geschuldet sei. Der Differenzbetrag werde gemäß Art. 105 Abs.4 UZK nachträglich buchmäßig erfasst und gemäß Art. 102 Abs.3 UZK mitgeteilt. Die nachträgliche buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer sei gemäß § 62 ZollR-DG unterblieben, da der Warenempfänger zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass das Produkt "DUAL TEMP" aus zwei getrennten Pools, einem vollwertigen bis zu 40° erwärmbaren Whirlpool "8FT SPA 45 Jets" (Fassungsvermögen 1.703 Liter) und einem separat temperierbaren Swim Spa "TIDALFIT DT-13" mit integrierter Gegenstromanlage (Fassungsvermögen 6.151 Liter) bestehe. Eine Einreihung des Swim Spas "TIDALFIT DT-13" in die Warennummer 9019 10 90 00 sei ausgeschlossen, da gemäß Anmerkung 1 lit.k zu Kapitel 90 keine Waren des Kapitels 95, nämlich Schwimm- und Planschbecken, gehören. Da die beiden Pools keine funktionale Einheit, sprich einen einzigen Maschinenkörper (Anmerkung 3 zu Kapitel 90) bilden, sei das Swim Spa "TIDALFIT DT-13" getrennt vom Whirlpool "8FT SPA 45 Jets" in die Warennummer 9506 99 90 00 einzureihen.

Dagegen wendet sich die in offener Frist eingebrachte Beschwerde vom 23. Juli 2024. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, bei dem Produkt "DUAL TEMP" handle es sich um eine bautechnische, rechtliche wirtschaftliche und funktionale Einheit. Laut Sachverständigengutachten des gerichtlich beeidete Sachverständigen ***3*** stelle der "DUAL TEMP" eine funktionale Einheit dar, da beide Pools aus sicherheitstechnischen Gründen in keinem Fall getrennt voneinander aufgestellt werden können, da es keine konstruktive Möglichkeit gebe, die bei einer getrennten Aufstellung offenbleibenden Seitenflächen zu verschließen und der ungeschützte Zugang zu einer 400 Volt Anschlussleitung eine erhebliche sicherheitstechnische Gefahr darstellen würde. Der "DUAL TEMP" gehe bei 6 Modellen von Dual Swim Spas in der vom Kunden gewünschten Variante in Produktion, die Produktion erfolge in einem "Guss". Bereits in den Jahren 2020 und 2021 habe die Bf den Aufbau des "DUAL TEMP" gegenüber der Zollbehörde dargelegt und sei von einer Abgabennachforderung Abstand genommen worden.

Mit Beschwerdeverentscheidung des Zollamtes Österreich vom 16. Jänner 2025, GZ. 700000/206128/2024, wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend

wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass beide Pools unabhängig voneinander betrieben werden können. Eine Verschließung der Seitenteile sei möglich, eine konstruktive Möglichkeit aber seitens des Herstellers nicht berücksichtigt. Dass laut TÜV-Zertifizierung eine Aufstellung und Inbetriebnahme nur erlaubt sei, wenn die Pools fix miteinander verbunden sind, sei für die zolltarifarisches Einreihung nicht von Bedeutung (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0229). Zudem würde ein anderer Händler sehr wohl eine getrennte Aufstellung anbieten. Bei der Entscheidung des BFG vom 5. Dezember 2016, GZ. RV/7200111/2016, habe es sich um ein Swim Spa mit Schwimm- und Massagebereich gehandelt, wobei die Technik nur einmalig vorhanden gewesen und eine getrennte Aufstellung von Haus aus unmöglich sei. Wenn man aber von einer Wareneinzelstellung ausgehen würde, wäre die Warennummer 9506 9990 00 für beide Pools heranzuziehen, da auf Grund der Allgemeinen Vorschrift (AV) 3 lit.b der wesentliche Charakter durch den Wert des Swim Spas ("TIDALFIT DT-13", Wert € 10.472,00) gegenüber dem Whirlpool ("8FT SPA 45 Jets", Wert € 6.288,99) bestimmt werde.

Mit Eingabe vom 31. Jänner 2025 stellte die Bf den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag). Ergänzend wurde ausgeführt, dass beim Swim Spa "TIDALFIT DT-13" die Hauptfunktion in der Massagefunktion und nicht in der Schwimmfunktion (Gegenstromanlage) liege. Darauf weisen auch die erhöhte Wassertemperatur und der Großteil der Funktionen, mit denen die Ware ausgestattet ist (Heizung, Zirkulationspumpen, Steuerungen, Motoren und die Wasseraufbereitung), hin. Gemäß den Erläuterungen zum Harmonisierten System zur Position 9019 Punkt II. gehören Hydromassagegeräte für die Ganz- oder Teilkörpermassage, die die Wirkung des Wasserdrucks oder der Kombination von Wasser- und Luftdruck nutzen, zu dieser Position. Die Bf beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat.

In der mündlichen Verhandlung vom 30. September 2025 führte der Vertreter der Bf ergänzend aus, dass die getrennte Verwendung der beiden Pools praktisch und rechtlich nicht möglich sei und eine Gefahr für die Benutzer darstelle. Die TÜV-Zertifizierung erfülle eine Indizfunktion bei der tarifarischen Einreihung. Der Whirlpool habe eine ausschließliche Massagefunktion und das Swim Spa eine primäre Massagefunktion, weshalb der Massagezweck wesensbestimmend für beide Waren sei. Der Geschäftsführer der Bf führte aus, dass ursprünglich beide Pools gemeinsam als eine Einheit importiert wurden. Um die Container besser auslasten zu können, sei der Whirlpool und das Swim Spa getrennt und in aufgestellter Form verladen worden. Es könnten daher nur zwei Einheiten mit derselben Seriennummer (eine Zahl höher) zusammen aufgestellt werden. Bei einer getrennten Aufstellung würden Kabel und Anschlüsse zugänglich bleiben, die eine Lebensgefahr darstellen. Die beiden Pools seien gesondert an den Strom angeschlossen und können mittels einer Pumpe oder eines Ableitrohres entleert werden. Anlässlich einer Betriebsprüfung im Jahre 2021 und 2022 habe es bezüglich der tarifarischen Einreihung keine Beanstandung gegeben. Das Swim Spa sei für den Schwimmzweck marketingtechnisch besser zu verkaufen, werde aber selten zum Schwimmen verwendet und erfülle jedenfalls über 50 % an Massagefunktion, da die vier

starken Düsen der Gegenstromanlage für eine stehende Massage geeignet seien. Die Vertreter des Zollamtes Österreich führten aus, dass eine unterschiedliche Tarifierung für den Whirlpool und die Schwimmeinheit für richtig erachtet werde, da die Einzelkomponenten der Waren unabhängig voneinander arbeiten würden und eine TÜV-Zertifizierung für die zolltarifarische Einreihung nicht von Relevanz sei. Diesbezüglich wurde auf das Urteil des EuGH in der Rs. 163/84 verwiesen, wonach Waren, die zusammen verwendet werden, keine funktionale Einheit bilden würden, wenn sie getrennt verwendet werden können. Eine Warenezusammenstellung im Sinne der AV 3b liege nicht vor, da die beiden Pools unterschiedlichen Aktivitäten dienen würden. Das Modell „DUAL-TEMP“ sei zudem nicht Gegenstand der Betriebsprüfung gewesen, eine Warenbeschau sei erstmals im Jahre 2023 durchgeführt worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit der Zollanmeldung MRN ***1*** vom 24. Mai 2024 meldete der direkte Vertreter, die ***2***, im Auftrag der Bf als Anmelderin einfuhrabgabepflichtige Nicht-Unionswaren mit der Warenbezeichnung "Whirlpools/Swim Spas inkl. Cover" gemäß Art. 77 Abs.1 lit.a UZK an, die Waren wurden in die erklärte Warennummer 9019 10 90 00 eingereiht und gemäß Art. 194 Abs.1 UZK zum zollrechtlich freien Verkehr abgefertigt.

Das Modell "DUAL TEMP" des Herstellers ***4*** besteht aus zwei Pools, einem separat temperierbaren Swim Spa "TIDALFIT" mit integrierter Gegenstromanlage und einem vollwertigen bis zu 40° erwärmbaren Whirlpool "8FT SPA 45 Jets". Das Modell ist in mehreren Varianten bestellbar, zwei Arten des Swim Spas in gerader (TD 13) oder L-Form (TD 14) und drei Varianten des Whirlpools. Jeder Pool verfügt über eigene Motoren und Zirkulationspumpen, eine eigene Wasseraufbereitung und ein eigenes Steuerungsmodul und arbeitet völlig selbständig. Beide Pools werden nebeneinander aufgestellt, wobei die anliegenden Seiten über keine Seitenwand verfügen.

Die Zollabfertigung umfasste unter anderem zwei Swim Spas "TIDALFIT DT-13" mit den Seriennummern ***5*** und ***6*** zum Preis von jeweils USD 10.472,00. Die Größe des Swim Spas beläuft sich auf 405 x 231 x 137 cm bei einem Leergewicht von 948 kg und einem Fassungsvermögen von 6.151 Liter, sowie zwei Whirlpools "8FT SPA 45 Jets" mit den Seriennummern ***7*** und ***8*** zum Preis von jeweils USD 6.288,99. Die Größe des Whirlpools beläuft sich auf 231 x 231 x 137 cm bei einem Leergewicht von 430 kg und einem Fassungsvermögen von 1.703 Liter. Die Waren werden für den Transport aus den USA nach Österreich getrennt verpackt in einen Container verladen.

Die Swim Spas verfügen über keine Sitzplätze für die Massagefunktion, wohl aber über eine Gegenstromanlage, weshalb diese primär der körperlichen Ertüchtigung (Schwimmen) dienen. Die Whirlpools erfüllen hingegen ausschließlich eine Massage- und Wellnessfunktion.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs.1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises.

Gemäß § 167 Abs.2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132).

Das Bundesfinanzgericht gründet den festgestellten Sachverhalt auf den Inhalt der vom Zollamt Wien vorgelegten Verwaltungsakten und den Vorbringen der in der mündlichen Verhandlung vom 30. September 2025. Insbesondere ergibt sich für den erkennenden Senat aus der Produktbeschreibung des Herstellers, wonach die Swim Spas über keine Sitzplätze für eine Massagefunktion, wohl aber über eine Gegenstromanlage verfügen, und der Warenbeschreibung der Bf („Schwimmen & Badespass“ für den Poolbereich) eine primäre Schwimmfunktion des Swim Spas, zu dessen Zweck sie nach den Angaben des Geschäftsführers der Bf in der mündlichen Verhandlung auch primär von den Kunden erworben werden. Die gegenteiligen Ausführungen in der mündlichen Verhandlung vom 30. September 2025, wonach die Gegenstromanlage stehend zur Massage geeignet sei und von den Käufern nach dem Kauf überwiegend dafür genutzt werde, lässt sich den Warenbeschreibungen nicht entnehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß Art. 56 Abs.1 UZK stützen sich die zu entrichtenden Einfuhr- und Ausfuhrabgaben auf den Gemeinsamen Zolltarif.

Gemäß Abs.2 leg. cit. umfasst der Gemeinsame Zolltarif folgende Elemente:

- a) Die Kombinierte Nomenklatur nach der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87.

- b) jede sonstige Nomenklatur, die ganz oder teilweise auf der Kombinierten Nomenklatur beruht oder weitere Unterteilungen für diese vorsieht, und die durch Unionsvorschriften zu bestimmten Bereichen im Hinblick auf die Anwendung zolltariflicher Maßnahmen im Warenverkehr erstellt wurde,
- c) die vertraglichen und autonomen Zölle auf die von der Kombinierten Nomenklatur umfassten Waren,
- d) die in Übereinkünften der Union mit bestimmten Ländern oder Gebieten außerhalb der Union oder mit Gruppen solcher Länder und Gebiete enthaltenen Zollpräferenzmaßnahmen,
- e) einseitig von der Union festgelegte Zollpräferenzmaßnahmen für bestimmte Länder oder Gebiete außerhalb des Zollgebiets der Union oder für Gruppen solcher Länder und Gebiete,
- f) autonome Maßnahmen zur Senkung oder Befreiung von Zöllen auf bestimmte Waren,
- g) die zolltariflichen Abgabenbegünstigungen auf Grund der Beschaffenheit oder Endverwendung bestimmter Waren nach den unter den Buchstaben c bis f sowie h aufgeführten Maßnahmen,
- h) sonstige zolltarifliche Maßnahmen nach landwirtschaftlichen, gewerblichen oder sonstigen Unionsvorschriften.

Gemäß Art. 57 UZK gilt für die Anwendung des Gemeinsamen Zolltarifs als zolltarifliche Einreihung von Waren die Bestimmung der Unterposition oder der weiteren Unterteilung der Kombinierten Nomenklatur, der diese Waren zugewiesen werden

Nach den Bestimmungen des Artikels 1 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den gemeinsamen Zolltarif wird von der Kommission eine Warennomenklatur – nachstehend „Kombinierte Nomenklatur“ oder abgekürzt „KN“ genannt – eingeführt, die den Erfordernissen sowohl des Gemeinsamen Zolltarifs, der Statistik des Außenhandels der Gemeinschaft sowie anderer Gemeinschaftspolitiken auf dem Gebiet der Wareneinfuhr oder -ausfuhr genügt.

Jede Unterposition der KN hat gemäß Artikel 3 Absatz 1 der vorzitierten Verordnung eine achtstellige Codenummer:

- a) die ersten sechs Stellen sind die Codenummern der Positionen und Unterpositionen des Harmonisierten Systems;

b) die siebte und die achte Stelle kennzeichnen die Unterpositionen der KN. Ist eine Position oder Unterposition des Harmonisierten Systems nicht für Gemeinschaftszwecke weiter unterteilt, so sind die siebte und achte Stelle 00.

Die Unterpositionen des TARIC (Tarif intégré des Communautés Européennes - integrierter Tarif der Europäischen Gemeinschaften) werden gemäß Artikel 3 Absatz 2 der vorzitierten Verordnung durch eine neunte und zehnte Stelle gekennzeichnet, die zusammen mit den in Absatz 1 genannten Codenummern die TARIC-Codenummern bilden. Sind keine gemeinschaftlichen Unterteilungen vorhanden, so sind die neunte und zehnte Stelle 00.

Für die Einreihung von Waren in die KN gelten nach den Einführenden Vorschriften der KN, Titel I, Buchstabe A (Allgemeine Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur, AV), folgende Grundsätze:

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.

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 bestehende Waren werden nach den Grundsätzen der Allgemeinen Vorschrift 3 eingereiht.

3. Kommen für die Einreihung von Waren bei Anwendung der Allgemeinen Vorschrift 2b) 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 Warenbezeichnung 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 Warenzusammenstellungen, 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 3a) und 3b) nicht möglich, wird die Ware der von den gleichermaßen in Betracht kommenden Positionen in dieser Nomenklatur zuletzt genannten Position zugewiesen.

4. Waren, die nach den vorstehenden Allgemeinen Vorschriften nicht eingereiht werden können, werden in die Position der Waren eingereiht, denen sie am ähnlichsten sind.

5. Zusätzlich zu den vorstehenden Allgemeinen Vorschriften gilt für die nachstehend aufgeführten Waren Folgendes:

a) Behältnisse für Fotoapparate, Musikinstrumente, Waffen, Zeichengeräte, Schmuck und ähnliche Behältnisse, die zur Aufnahme einer bestimmten Ware oder Warenzusammenstellung besonders gestaltet oder hergerichtet und zum dauernden Gebrauch geeignet sind, werden wie die Waren eingereiht, für die sie bestimmt sind, wenn sie mit diesen Waren gestellt und üblicherweise zusammen mit ihnen verkauft werden. Diese Allgemeine Vorschrift wird nicht angewendet auf Behältnisse, die dem Ganzen seinen wesentlichen Charakter verleihen.

b) Vorbehaltlich der vorstehenden Allgemeinen Vorschrift 5a) werden Verpackungen wie die darin enthaltenen Waren eingereiht, wenn sie zur Verpackung dieser Waren üblich sind. Diese Allgemeine Vorschrift gilt nicht verbindlich für Verpackungen, die eindeutig zur mehrfachen Verwendung geeignet sind.

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.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren im Interesse der Rechtssicherheit und der leichten Nachprüfbarkeit allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Positionen der KN und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind (vgl. u. a. EuGH 1.6.1995, C-459/93, Rn. 8 und die dort angeführte Rechtsprechung sowie EuGH 12.7.2012, C-291/11, Rn. 30; EuGH 5.9.2024, C-344/23, VwGH 26.5.2021, Ra 2018/16/0110). Dementsprechend beruht die Einreihung einer Ware in den Zolltarif nach der ständigen

Rechtsprechung des EuGH auf einer reinen Tatsachenfeststellung (vgl. EuGH 25.5.2023, C-368/22; VwGH 14.5.2024, Ro 2023/16/0016).

Die Erläuterungen zum Harmonisierten System und zur Kombinierten Nomenklatur sowie die Einreichungsvise stellen nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union ein wichtiges, wenn auch nicht rechtsverbindliches Hilfsmittel für die Auslegung und für die Ermittlung der Tragweite der einzelnen Tarifpositionen dar (vgl. EuGH 9.2.1999, C-280/97; 6.12.2007, C-486/06; 22.12.2010, C-12/10). Gemäß der Vorbemerkung zu den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur der Europäischen Gemeinschaften ersetzen die Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur nicht die zum Harmonisierten System, sondern sind als Ergänzung dieser zu betrachten.

Strittig ist, ob die vorliegende Ware, das Swim Spa "TIDALFIT DT-13" in die Position 950699 der KN oder in die Position 901910 der KN einzureihen ist.

Die maßgebenden Positionen der KN lauten:

9506: „Geräte und Ausrüstungsgegenstände für die allgemeine körperliche Ertüchtigung, Gymnastik, Leicht- und Schwerathletik, andere Sportarten (einschließlich Tischtennis) oder Freiluftspiele, in diesem Kapitel anderweit weder genannt noch inbegriffen; Schwimm- und Planschbecken“

9019: „Apparate und Geräte für Mechanotherapie; Massageapparate und –geräte; Apparate und Geräte für Psychotechnik; Apparate und Geräte für Ozontherapie, Sauerstofftherapie oder Aerosoltherapie, Beatmungsapparate zum Wiederbeleben und andere Apparate und Geräte für Atmungstherapie“

Gemäß der Anmerkung 3 zu Kapitel 90 gelten die Anmerkungen 3 und 4 zu Abschnitt XVI auch für das Kapitel 90.

Gemäß Anmerkung 3 zu Abschnitt XVI sind, soweit nichts anderes bestimmt ist, kombinierte Maschinen aus zwei oder mehr Maschinen verschiedener Art, die zusammenarbeiten sollen und ein Ganzes bilden, sowie Maschinen, die ihrer Beschaffenheit nach dazu bestimmt sind, zwei oder mehrere verschiedene, sich abwechselnde oder ergänzende Tätigkeiten (Funktionen) auszuführen, nach der das Ganze kennzeichnenden Haupttätigkeit (Hauptfunktion) einzureihen.

Anmerkung 4 zu Abschnitt XVI: Besteht eine Maschine oder eine Kombination aus Maschinen aus entweder voneinander getrennten oder durch Leitungen, Übertragungsvorrichtungen, elektrischen Kabeln oder anderen Vorrichtungen miteinander verbundenen Einzelkomponenten, die gemeinsam eine genau bestimmte, in einer der Positionen des Kapitels 84 oder 85 erfasste Funktion ausüben, so ist das Ganze in die Position einzureihen, die diese Funktion erfasst.

Nach den getroffenen Feststellungen verfügen das Swim Spa "TIDALFIT DT-13" und der Whirlpool "8FT SPA 45 Jets" jeweils über eigene Motoren und Zirkulationspumpen, eine eigene Wasseraufbereitung und ein eigenes Steuermodul und arbeiten völlig selbständig (anders BFG 5.12.2016, RV/7200111/2016). Nach Ansicht des erkennenden Senates handelt es sich daher bei den verfahrensgegenständlichen Waren nicht um Multifunktionsmaschinen oder kombinierte Maschinen im Sinne der Anmerkung 3 zu Abschnitt XVI.

Anmerkung 4 zu Abschnitt XVI wiederum soll es ermöglichen, Maschinen, die aus verschiedenen, zu mehreren Tarifnummern gehörenden Bestandteilen bestehen, einer bestimmten Tarifnummer zuzuweisen, wenn die Kombination dieser Bestandteile dazu bestimmt ist, die einzige genau bestimmte Funktion zu erfüllen (EuGH 7.10.1985, Rs. 163/84). Verfahrensgegenständlich erfüllen die Maschinen aber nicht eine einzige Funktion, sondern neben der Massage- eine Schwimmfunktion, weshalb auch keine funktionale Einheit im Sinne der Anmerkung 4 zu Abschnitt XVI vorliegt.

Es bleibt daher zu prüfen, ob eine Warenezusammenstellung im Sinne der AV 3b für die Einreihung von Waren in die Kombinierte Nomenklatur vorliegt.

Gemäß den Erläuterungen zum Harmonisierten System zur AV 3 Punkt X sind „Warenezusammenstellungen in Aufmachung für den Einzelverkauf“ im Sinne der AV 3b solche Zusammenstellungen, die a) aus mindestens zwei verschiedenen Waren bestehen, für deren Einreihung unterschiedliche Positionen in Betracht kommen, b) aus Waren bestehen, die zur Befriedigung eines speziellen Bedarfs oder zur Ausübung einer bestimmten Tätigkeit zusammengestellt worden sind und c) so aufgemacht sind, dass sie ohne vorheriges Umpacken zur direkten Abgabe an die Verbraucher eignen (zB in Schachteln, Kästchen, Klarsichtpackungen oder auf Unterlagen). ...

Gemäß Punkt 4b, Teil B)I) der Leitlinien zur Einreihung von für den Einzelverkauf aufgemachten Warenezusammenstellungen in die Kombinierte Nomenklatur, Amtsblatt C 105 vom 11. April 2013, ...“die zur Befriedigung eines Speziellen Bedarfs oder zur Ausübung einer bestimmten Tätigkeit zusammengestellt worden sind“ ..., ist bei Waren, die an selben Ort/im selben Umfeld verwendet werden, nicht unbedingt davon auszugehen, dass sie einen speziellen Bedarf befriedigen oder zur Ausübung einer bestimmten Tätigkeit genutzt werden.

Gemäß dem Urteil des EuGH vom 7. Oktober 1985 in der Rs. 163/84, Rz. 35, setzt der Begriff der Zusammenstellung voraus, dass zwischen den betreffenden Waren im Handel eine enge Verbindung besteht. Sie müssen nicht nur zusammen zur Abfertigung gestellt werden, sondern auch auf den verschiedenen Handelsstufen, insbesondere im Einzelhandel, normalerweise zusammen in einer gemeinsamen Verpackung zur Befriedigung eines Bedarfs oder zur Ausübung einer bestimmten Tätigkeit angeboten werden.

Gegenständlich werden die betreffenden Waren (Swim Spa und Whirlpool) getrennt verpackt geliefert, zur Abfertigung gestellt und nicht in einer gemeinsamen Verpackung angeboten. Der erkennende Senat geht verfahrensgegenständlich zudem davon aus, dass beide Pools verschiedenen Bedürfnissen dienen. Das Swim Spa "TIDALFIT DT-13" dient überwiegend der körperlichen Ertüchtigung (Schwimmen), während der Whirlpool "8FT SPA 45 Jets" Massagefunktionen erfüllt. Dementsprechend liegt keine Warenzusammenstellung im Sinne der AV 3b vor.

Die beiden Pools sind daher grundsätzlich getrennt in die Kombinierte Nomenklatur einzureihen. Dass eine getrennte Aufstellung der beiden Pools aus sicherheitstechnischen Gründen nicht möglich bzw. zulässig ist, und eine TÜF-Zertifizierung und CE-Ausführung nur eine gemeinsame, fix verbundene und nicht trennbare Aufstellung erlauben, ist für die Frage der zolltarifarischen Einreihung einer Ware nicht von Bedeutung (vgl. VwGH 28.10.2009, Zl. 2008/15/0229).

Gemäß der Anmerkung 1 lit.k gehören zu Kapitel 90 keine Waren des Kapitels 95 (Schwimm- und Planschbecken“) Hauptfunktion des Swim Spas "TIDALFIT DT-13" ist die Schwimmfunktion und nicht die Massagefunktion. Gemäß AV 1 und AV 6 ist die Ware daher unter die Warennummer 9506 99 90 00 einzureihen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

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.

Die Einreihung einer Ware in den Zollltarif beruht nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH auf einer reinen Tatsachenfeststellung (vgl. EuGH 25.5.2023, C-368/22). Daraus folgt, dass es sich bei der Einreihung einer konkreten Ware in den Zollltarif schon dem Grunde nach nicht um eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung handelt (VwGH 14.5.2024, Ro 2023/16/0016, Rz. 14).

Klagenfurt am Wörthersee, am 9. Oktober 2025