

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache A, Adresse1, vertreten durch V, Adresse2, über die vom Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien mit Wirksamkeit vom 10. Juli 2017 angenommene Beschwerde vom 19. Juni 2017 gegen den Bescheid (Mitteilung des Abgabensatzes nach Art. 102 Zollkodex zu MRN aa) der belangten Behörde Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien vom 17. Mai 2017 betreffend Eingangsabgaben nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung Folge gegeben.

Die als "Artwork: Gelatin Silver Print" bezeichnete eingeführte Ware wird in die Warennummer 9701 9000 00 gereiht.

Für die Ware wird bei einer Bemessungsgrundlage von € 10.952,19 bei einem Abgabensatz von 0,000% kein Zoll (A00) festgesetzt.

Für die Ware wird bei einer Bemessungsgrundlage von € 11.150,48 bei einem Abgabensatz von 13,000% Einfuhrumsatzsteuer (B00) im Betrag von € 1.449,60 festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Mit MRN aa vom 17. Mai 2017 hat die indirekt durch die B vertretene Beschwerdeführerin (Bf) A eine Ware unter Anführung der Warennummer 4911 9100 90 zur Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr angemeldet.

Mit Mitteilung des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien (nachfolgend: Zollamt) gemäß Art. 102 Zollkodex (ZK) wurde für die unter der Warennummer 4911 9100 90 angemeldete Fotografie bei einem Abgabensatz von 20 % Einfuhrumsatzsteuer (kurz: EUST) im Betrag von € 2.230,10 vorgeschrieben.

Dagegen wendet sich die in offener Frist eingebrachte Beschwerde vom 16. Juni 2017. In dieser wird von der Bf im Wesentlichen ausgeführt, es handle sich bei der Ware um eine Fotografie der weltbekannten Künstlerin Cindy Sherman, um ein Kunstwerk im Sinne der auch vom VwGH anerkannten Kunstkriterien. Es liege eine künstlerische Tätigkeit und folglich ein Kunstgegenstand vor, wenn persönliche, eigenschöpferische Tätigkeit, künstlerische Begabung und Entfaltung dieser Tätigkeit in einem umfassenden Kunstfach

vorhanden seien. Maßgebend für die Beurteilung, ob ein Kunstwerk vorliege, sei die Art und Weise seiner Gestaltung. Erfolge sie nach den Gestaltungsprinzipien, die für ein Kunstwerk wie beispielsweise die Malerei oder Bildhauerei charakteristisch seien, oder sei auf dieselbe Stufe zu stellen, wie diese, weil die Tätigkeit eine vergleichbare weitreichende künstlerische Ausbildung und Begabung erfordere, dann sei eine derart gestaltete Tätigkeit als die eines Künstlers anzusehen.

Eine Fotografie (als solche), wie die verfahrensgegenständliche von Cindy Sherman, stelle einen Kunstgegenstand dar. Ihre Fotografien würden sich intensiv mit Fragen der Identität, mit Rollenbildern, mit der Körperlichkeit und Sexualität beschäftigen. Für die Schaffung dieser Werke sei eine weitreichende künstlerischen Ausbildung und Begabung gefordert. Weil ihre Fotografien Werke einer persönlichen eigenschöpferischen Tätigkeit seien, würden sie folglich Kunstgegenstände im Sinne des UStG 1994 darstellen, für die gemäß § 10 Abs. 3 lit. b) der Anlage 2 zum Umsatzsteuergesetz 1994 (kurz: UStG 1994) der ermäßigte Steuersatz von 13% heranzuziehen sei.

Dies auch deshalb, weil es die Intention des Gesetzgebers gewesen wäre, die Einfuhr von weltweit wertvollen Kunstgegenständen zu begünstigen.

Schließlich sei nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung im Wortlaut sowie in den objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen. Nach der Z 10 lit. a) der Anlage 2 zum UStG 1994 seien Kunstgegenstände auch Collagen und ähnliche dekorative Bildwerke im Sinne der Position 9701 der Kombinierten Nomenklatur (kurz: KN).

Die Fotografie (als solche) von Cindy Sherman sei als Kunstgegenstand (nach objektiven Merkmalen und Eigenschaften) auch ein dekoratives Bildwerk (Wortlaut). Die Ware sei sohin - auch nach dem Wortlaut der Position 9701 - in die Position 9701 der KN einzureihen sei daher der ermäßigte Steuersatz gemäß § 10 Abs. 3 lit. b) iVm Z 10 der Anlage 2 zum UStG 1994 in der Höhe von 13% anzuwenden.

Die Bf hat in der Folge im Wesentlichen beantragt, es möge das Bundesfinanzgericht (kurz: BFG)

- eine mündliche Verhandlung durchführen;
- in der Sache selbst entscheiden und den an Rechtswidrigkeit des Inhaltes leidenden Bescheid dahingehend abändern, dass ihr anstelle des Normalsteuersatzes der ermäßigte Steuersatz von 13% vorgeschrieben werde,
- die Sache in eventu an die belangte Behörde zurückverweisen.

Sollte das BFG wider Erwarten der Ansicht sein, die Fotografie von Cindy Sherman sei keine Kunstgegenstand im Sinne des Art. 10 Abs. 3 in Verbindung mit Z 10 der Anlag 2 zum UStG 1994, regt die Bf ein Gesetzesprüfungsverfahren zur Aufhebung des gegen den Gleichheitssatz verstoßenden Gesetzes an.

Die Bf ist der Aufforderung zur Nachreichung von Unterlagen nachgekommen und hat mit Fax vom 6. Juli 2017 eine "Werkbeschreibung/Ausschreibung Sotheby's" vorgelegt und diese auch schriftlich am 13. Juni 2017 nachgereicht.

Das Zollamt hat der Bf mit Schreiben vom 11. Juli 2017 mitgeteilt, dass es die Beschwerde annehme.

Mit Schreiben vom 29. August 2017 hat das Zollamt der Bf das rechtliche Gehör gemäß Art. 22 Abs. 6 ZK gegeben und ihr im Wesentlichen mitgeteilt, dass es die Abweisung der Beschwerde beabsichtige, weil die als "Artwork: Gelatin Silver Print" bezeichnete Fotografie der Warennummer 4911 9100 90 zuzuordnen sei. Überschriften der Abschnitte, Kapitel und Teilkapitel seien nur Hinweise. Für die Einreihung sei der Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln und - soweit in den Positionen oder in den Anmerkungen nicht anders bestimmt sei - die Allgemeinen Auslegungsvorschriften maßgebend. Gemäß den Anmerkungen zur Position 9701 HS, der Anmerkung 2 zu Kapitel 49 sowie den erläuternden Bemerkungen zur Unterposition 4911 KN, sei eine (die gegenständliche) Fotografie der Warennummer 4911 9100 90 KN zuzuordnen.

In ihrer Stellungnahme vom 4. Oktober 2017 bekräftigt die Bf ihr Beschwerdevorbringen im Wesentlichen dahingehend, dass die Fotografie in die Position 9701 der KN einzureihen sei, da es sich bei der Fotografie (als solches) um ein Kunstwerk handle, welches die Kriterien für ein Kunstwerk erfülle.

Die Bf regt neuerlich ein Gesetzesprüfungsverfahren an, weil eine Ungleichbehandlung von Kunstgegenständen und Fotografien gegen den Gleichheitssatz des Art. 7 Abs. 1 B-VG und Art. 2 StGG verstoße. Die Bf hält ihre Beschwerde in vollem Umfang aufrecht.

Mit seiner Beschwerdevorentscheidung (kur: BVE) hat das Zollamt die Beschwerde im Wesentlichen mit den Gründen, die es im Rahmen des rechtlichen Gehörs benannt hat, als unbegründet abgewiesen.

Gegen die BVE richtet sich der Vorlageantrag vom 6. November 2017. Die Bf verweist dazu im Wesentlichen auf ihr bisheriges Vorbringen.

In der mündlichen Verhandlung vom 31. Oktober 2018 brachte die Bf im Wesentlichen vor, eine Collage sei der zentrale Inhalt des Werkes. Das CEuvre der Künstlerin sei immer die Komposition einer Collage oder eines in Bild gehauenen Werk, das fotografiert werde. Die Künstlerin sei selbst Skulptur, in diesem Falle Teil der Collage. Im Vordergrund stehe nicht die Fotografie in der allgemeinen Verkehrsauffassung. Hervorzuheben sei, dass die Künstlerin die Arbeiten stets mit selbst auslösender Fotografie herstelle, ein weiterer Grund für die Einordnung der Arbeit als Collage bzw. als Gegenstand. In der Kunst sei ein Gegenstand keineswegs als körperlich umrissene Erscheinung im Raum zu sehen. Die Beurteilung habe stets einzelfallbezogen zu sein. Im gegenständlichen Fall stehe der eigendarstellende skulpturale Aspekt im Vordergrund, der mit Elementen der Collage erweitert werde. Das Element der Collage sei vor allem die im unteren Teil befindliche puppenartige Figur, der Gegenstand, den die Künstlerin in der Hand halte und insbesondere auch die klobrillenartige Umrandung. Der Holzrahmen sei wegen der im Inneren befindlichen porzellanartigen Umrandung aus diesem Grunde zwar Teil des Kunstwerkes, trete mit Farbe und Ausführung aber in den Hintergrund, um das Innenleben

der Komposition hervorzuheben. Selbstverständlich seien Rahmen und Plexiglas auch zu konservatorischen Schutzwecken angebracht worden.

Die Bf hat in der mündlichen Verhandlung dem BFG den Einfuhrgegenstand im Original dargelegt.

Der Einfuhrgegenstand ist - von vorne besehen - eine von einem hellen Passepartout umrandete und von einer Plexiglasscheibe abgedeckte schwarzweiße Fotografie. Die Fotografie, das ca. 10 cm breite Passepartout und die Plexiglasscheibe werden von einem ca. 1,5 cm breiten und ca. 5 cm tiefen grauer Rahmen umschlossen.

Auf der Rückseite befindet sich ein Aufkleber mit der Aufschrift "Hand made frames Inc." mit dem Hinweis auf einen namentlich genannten Showroom in New York. Ein weiterer Aufkleber trägt den Titel "Metro Pictures" und die Beschreibung des Werkes mit "Cindy Sherman Untitled 1999 black and white Photograph (image) 33 3/4 X 31 1/2 Inches (frame) 41 3/4 mal 39 1/2 Inches Edition 3/10 (MP # CS 344)". Der naturbelassene Rahmen ist auf der Rückseite ca. 7-8 cm breit und mittig gekreuzt verstrebt. Die Fotografie wird auf der Rückseite durch pappenartige Rückwand geschützt. In dieser ist ein Rechteck ausgeschnitten, damit man das direkt auf der Rückseite der Fotografie aufgebrachte Datum und die Signatur erkennen kann. Das Werk trägt die Signatur der Künstlerin, ist mit 1999 datiert und die Nummer 3 von 10 Stück. Zusätzlich befindet sich auf der Rückseite ein Aufkleber von Sotheby's. Bei der Auktion in New York war das Werk nach den Ausführungen der Bf mit der angebrachten Vorrichtung (Stahlseil) aufgehängt.

Die Bf ist immer davon ausgegangen - dies soll sich dies aus ihrer Sicht auch aus der Vorder- und Rückseite der eingeführten Ware ergeben -, dass die Künstlerin die Rahmung beauftragt haben soll und damit für die Rahmung künstlerisch verantwortlich gewesen sei soll. Nach Ansicht der Bf liege eine Collage im Sinne der Position 9701 KN vor.

Das Zollamt brachte dazu vor, dass grundsätzlich eine Collage vorliegen könnte, gab aber zu bedenken, dass der diesbezügliche Beweis nicht erbracht worden sei. Auf Grund des Augenscheins scheine die Künstlerin die Rahmung nicht selbst durchgeführt zu haben. Ob bzw. dass die Künstlerin die Rahmung in Auftrag gegeben habe, sei unklar geblieben. Vom Zollamt wurde auch noch auf Anhang 9 Teil A Punkt 1. der MwStSystRL verwiesen. Danach sollten Collagen vollständig vom Künstler mit der Hand geschaffen sein. Das Zollamt hat darüber hinaus noch auf die Erläuterungen zu den Positionen 4911 KN und 9701 KN verwiesen.

Nach Ansicht der Bf soll das Zollamt die Rechtslage verkennen, weil es im Gegenstand um den Schöpfungsakt als solchen gehe. Vom Gesetz werde eben nicht gefordert, dass die Künstlerin den Rahmen und das Passerpartout selbst zusammenschrauben müsse. Die Bf hat außerdem noch darauf hingewiesen, dass es Unterschiede in der Textierung im Anhang 9 Teil A Punkt 1. der MwStSystRL und in der Anlage 2 zu § 10 Abs. 3 des UStG 1994 "Pkt. 10 Kunstgegenstände" gebe. Der Unterschied in der Textierung liege darin, dass die nationale Vorschrift im Gegensatz zur MwStSystRL Collagen nicht als vollständig mit der Hand geschaffen bedinge.

Die Bf hat auf ihr bisheriges Vorbringen verwiesen. Sie hält ihre Beschwerde vollinhaltlich aufrecht und beantragt die Einreihung des Kunstwerkes als Collage zum ermäßigten Steuersatz.

Das Zollamt hat auf die bisherigen Ausführungen verwiesen und die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt:

Die Bf hat in den Vereinigten Staaten eine Fotografie der lebenden Künstlerin Cindy Sherman gekauft. Die Fotografie wurde 1999 in einer Auflage von zehn Stück editiert, datierte und von der Künstlerin signiert.

Die als "Artwork: Gelatin Silver Print" bezeichnete eingeführte Ware trägt keinen Titel und war unter Plexiglas gerahmt.

Das Original der Kunstfotografie ist von vorne besehen eine schwarzweiße Fotografie. Sie wird von einem Passepartout umrandet und von einer Plexiglasscheibe abgedeckt. Die Kunstfotografie, das ca. 10 cm breite Passepartout, die Plexiglasscheibe sowie ein rückwärtig befindlicher Karton werden von einem ca. 1,5 cm breiten und ca. 5 cm tiefen grauer Rahmen umschlossen.

Auf der Rückseite befindet sich ein Aufkleber mit der Aufschrift "Hand made frames Inc." mit dem Hinweis auf einen namentlich genannten Showroom in New York. Ein weiterer Aufkleber trägt den Titel "Metro Pictures" und die Beschreibung des Werkes mit "Cindy Sherman Untitled 1999 black and white Photograph (image) 33 3/4 X 31 1/2 Inches (frame) 41 3/4 mal 39 1/2 Inches Edition 3/10 (MP # CS 344)". Der Rahmen ist auf der Rückseite ca. 7-8 cm breit und mittig gekreuzt. Das Foto wird auf der Rückseite durch Pappe geschützt. In dieser ist ein Rechteck ausgeschnitten, damit man Datum und Signatur erkennen kann. Das Werk ist signiert, mit 1999 datiert und ist die Nummer 3 von 10 Stück. Zusätzlich befindet sich auf der Rückseite ein Aufkleber von Sotheby's. Der Rahmen hat eine Breite von ca. 7-8 cm und ist mittig gekreuzt verstrebt.

Bei der Auktion in New York war das Werk nach den Ausführungen der Bf mit der auf der Rückseite angebrachten Vorrichtung (Stahlseil) aufgehängt.

In der Einfuhr nach Österreich wurde die Ware unter MRN aa angemeldet und ihr von der B als Anmelder die Warennummer 49 11 9100 90 zugeordnet.

Die Ware wurde zollfrei belassen und mit 20% EUST belastet.

Beweiswürdigung:

Unter Berücksichtigung der dem BFG von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakten, der im behördlichen und gerichtlichen Abgabenverfahren hervorgekommenen Unterlagen, der Angaben der Bf und des von ihr im gerichtlichen Abgabenverfahren vorgelegten Originals der eingeführten Ware sowie aufgrund der Äußerungen der Parteien des Abgabenverfahrens in der mündlichen Verhandlung steht der vorstehende Sachverhalt unstreitig fest.

Beweisen heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer für die Entscheidung wesentlichen Tatsache herbeizuführen. Ist ein Beweis nach den Umständen nicht zumutbar, so genügt die Glaubhaftmachung. Eine Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (vgl. dazu *Ritz*, BAO⁶, § 138, Rn 4 ff und die dort erwähnte Judikatur des VwGH).

Rechtsgrundlagen:

§ 138 Abs. 1 BAO:

(1) Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

§ 10 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, in der für den Streitzeitpunkt maßgeblichen Fassung, lautet auszugsweise:

"Steuersätze

§ 10. (1) Die Steuer beträgt für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20 % der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5).

(2) Die Steuer ermäßigt sich auf 10 % für

[...]

(3) Ist der Steuersatz nach Abs. 2 nicht anzuwenden, ermäßigt sich die Steuer auf 13% für
1.

a) die Lieferung und die Einfuhr der in der Anlage 2 Z 1 bis Z 9 genannten Gegenstände;

b) die Einfuhr der in der Anlage 2 Z 10 bis 13 genannten Gegenstände;

[...]

Die Anlage 2 zu § 10 Abs. 3 und § 24 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, in der für den Streitzeitpunkt maßgeblichen Fassung, lautet auszugsweise:

"Verzeichnis der dem Steuersatz von 13 % unterliegenden Gegenstände

1. [...]

10. Kunstgegenstände, und zwar

a) Gemälde (z.B. Ölgemälde, Aquarelle, Pastelle) und Zeichnungen, vollständig mit der Hand geschaffen, ausgenommen Zeichnungen der Position 4906 00 00 und handbemalte oder handverzierte gewerbliche Erzeugnisse; Collagen und ähnliche dekorative Bildwerke (Position 9701 der Kombinierten Nomenklatur),

b) [...]

Das Kapitel 49 KN trägt die Überschrift:

Bücher, Zeitungen, Bilddrucke und andere Erzeugnisse des grafischen Gewerbes; Hand- oder maschinengeschriebene Schriftstücke oder Pläne.

Die Position 4911 KN lautet:

Andere Drucke, einschließlich Bilddrucke und Fotografien.

Die Warennummer 4911 9100 erfasst:

Bilder, Bilddrucke und Fotografien.

Das Kapitel 97 trägt die Überschrift:

Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten.

Die Position 9701 KN lautet:

Gemälde (z.B. Ölgemälde, Aquarelle, Pastelle) und Zeichnungen, vollständig mit der Hand geschaffen, ausgenommen Zeichnungen der Position 4906 und handbemalte oder handverzierte gewerbliche Erzeugnisse; Collagen und ähnliche dekorative Bildwerke.

Die Warennummer 9701 1000 00 erfasst:

Gemälde (z.B. Ölgemälde, Aquarelle, Pastelle) und Zeichnungen.

Die Warennummer 9701 9000 00 erfasst

- *andere.*

Erwägungsgründe:

Eine Differenzierung von Waren ist aus zollrechtlicher Sicht nach der Systematik des Nomenklaturteils des Gebrauchszolltarifes unerlässlich.

Eine Zolltarifnummer ist erforderlich, um die Import- und Exportvorschriften für die betreffende Ware ermitteln zu können. In erster Linie können anhand dieser Nummer die Einfuhr- und allenfalls bestehende Ausfuhrabgaben festgestellt werden. Erst bei einer solchen Einreihung kann das mögliche Bestehen eines Import- oder Exportverbotes (beispielsweise das Bestehen von kulturgüterschutzrechtlichen, verkehrsbeschränkenden, sanktionsrechtlichen Hemmnissen, die in die Zolltarifnummern jeweils eingefächert sind) beachtet werden. Die korrekte Bestimmung der Zolltarifnummer ist gleichzeitig auch bei Intrastat-Meldungen oder auch im Rahmen des Warenursprungs- und Präferenzrechts zwingend notwendig.

Die Warennomenklatur KN wurde von der Kommission verordnet, um auf der einen Seite den Erfordernissen sowohl des Gemeinsamen Zolltarifs, der Statistik des Außenhandels der Union sowie auf der anderen Seite anderen Gemeinschaftspolitiken auf dem Gebiet der Wareneinfuhr oder -ausfuhr zu genügen. Die KN umfasst die Nomenklatur des Harmonisierten Systems (HS); die gemeinschaftlichen Unterteilungen dieser Nomenklatur, genannt Unterpositionen KN, wenn ihnen ein Zollsatz zugeordnet ist sowie Einführende Vorschriften, die Zusätzlichen Anmerkungen zu den Abschnitten und Kapiteln und die Fußnoten, die sich auf die Unterpositionen KN beziehen. Die Zolltarifnummern (Warennummern) bzw. das HS (The Harmonized System of Tarifs and Trade Codes) gilt (gelten) in allen Mitgliedsstaaten der Welthandelsorganisation (WTO).

In der Anmeldung und in der Eingangsrechnung von Sotheby's wurde die eingeführte Ware in die Warennummer 4911 9100 90 gereiht.

Von der Bf wurde in der Beschwerde, in der Stellungnahme und im Vorlageantrag im Wesentlichen jeweils vorgebracht, die eingeführte "Kunst-Fotografie" als Werk einer persönlichen eigenschöpferischen Tätigkeit der Künstlerin Cindy Sherman sei ein

Kunstgegenstand, daher nicht in die Position 4911 KN sondern in die Position 9701 KN einzureihen.

Nach der Systematik des Nomenklaturteils des Gebrauchszolltarifes bezeichnen die ersten beiden Stellen der Warennummer das Kapitel HS.

In das Kapitel 49 HS gehören Bücher, Zeitungen, Bilddrucke und andere Erzeugnisse des grafischen Gewerbes; hand- oder maschinengeschriebene Schriftstücke oder Pläne.

Die ersten vier Stellen der Warennummer bezeichnen die Position HS.

In die Position 4911 gehören "Andere Drucke, einschließlich Bilddrucke und Fotografien". Hervorzuheben ist, dass hier Fotografien namentlich genannt werden.

Die ersten acht Stellen der Warennummer bezeichnen die Position KN. Bilder, Bilddrucke und Fotografien gehören in die Position KN 4911 9100; andere als ungefaltete Druckbogen gehören in die Position 49119100 90.

Nach § 10 Abs. 3 Z 1 lit. b) UStG 1994 unterliegt der auf 13% ermäßigten Steuer (nur) die Einfuhr der in der Anlage 2 Z 10 aufgezählten Kunstgegenstände. Die Z 10 der Anlage 2 enthält eine taxative Aufzählung jener Kunstgegenstände, auf die der ermäßigte Steuersatz anzuwenden ist. Kunstfotografien sind dort nicht genannt (vgl. VwGH vom 21.03.2018, Ro 2015/13/0010, Rz 9).

Soweit die Bf in der Beschwerde vom 16. Juni 2017, in der Stellungnahme 4. Oktober 2017 und im Vorlageantrag vom 6. November 2017 im Wesentlichen vorbringt, dass Kunstfotografien als Werke der Bildkunst mit den ausdrücklich genannten Gemälden, Zeichnungen und Collagen vergleichbar sein sollen und damit unter den in Z 10 lit. a) der Anlage 2 genannten Begriff "ähnliche dekorative Bildwerke" subsumiert werden könnten, ist dem entgegen zu halten, dass lit. a) der Z 10 der Anlage 2 nur Gemälde und Zeichnungen, die "vollständig mit der Hand geschaffen" sein müssen, erfasst (vgl. EuGH 8.11.1990, Rs C-231/89, *Gmurzynska-Bscher*, Rn. 41, zur Position 9701 der KN; zitiert in VwGH vom 21.03.2018, Ro 2015/13/0010, Rz 12). Daneben erfasst diese Bestimmung noch Collagen und ähnliche dekorative Bildwerke (Anmerkung: nicht Bilder, sondern Bildwerke).

Daher sind Erzeugnisse (Fotografien), die ganz oder teilweise in einem anderen, z.B. in einem fotomechanischen Verfahren hergestellt sind, von dieser Position ausgeschlossen (vgl. *Baldasty/Fasching/Praschak*, Erläuterungen zur KN IV, 9701, 1, zitiert in VwGH vom 21.03.2018, Ro 2015/13/0010).

Im Übrigen wird die Ansicht, dass auf Kunstfotografien (als solche) nicht der ermäßigte Steuersatz von 13% anzuwenden ist, durch die unionsrechtlichen Vorgaben bestätigt. Nach Art. 103 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 311 Abs. 1 Z 2 MwStSystRL "können" die Mitgliedstaaten für die Lieferung der in Anhang IX Teil A der MwStSystRL genannten Kunstgegenstände, unter bestimmten weiteren Voraussetzungen, einen ermäßigten Steuersatz vorsehen.

Der nationale Gesetzgeber hat von dieser Ermächtigung Gebrauch gemacht (vgl. z.B. *Pernegger in Melhardt/Tumpel*, UStG², § 10 Rz 132). Er hat in Z 10 der Anlage 2 zum UStG 1994 allerdings nur die in Anhang IX Teil A Z 1. bis Z 4. der MwStSystRL genannten Kunstgegenstände aufgenommen. Von der Möglichkeit, auch für die in Anhang IX Teil A Z 5. bis Z 7. der MwStSystRL genannten Gegenstände den ermäßigten Steuersatz anzuwenden, hat der nationale Gesetzgeber Abstand genommen.

Damit hat der nationale Gesetzgeber aber auch bewusst auf die Aufnahme der in Anhang IX Teil A Z 7. der MwStSystRL genannten, "vom Künstler aufgenommenen Photographien, die von ihm oder unter seiner Überwachung abgezogen wurden und signiert sowie nummeriert sind", wobei "die Gesamtzahl der Abzüge (...) alle Formate und Trägermaterialien zusammengekommen, 30 nicht überschreiten (darf)", verzichtet. Die einschränkenden Bedingungen, unter denen Fotografien (als solche) nach diesen Bestimmungen für die Zwecke der Richtlinien als Kunstgegenstände gelten, lassen es nicht zu, sie schon durch Subsumtion unter den Begriff der "ähnlichen dekorativen Bildwerke" - und somit ohne diese einschränkenden Bedingungen - zu den Kunstgegenständen zu zählen.

Die Richtlinien eröffnen in dieser Hinsicht keinen Raum für irgendwelche Zweifel, sodass es auch aus diesem zum schon zitierten Urteil vom 8. November 1990 hinzutretenden Grund keiner Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH bedarf (VwGH vom 21.03.2018, Ro 2015/13/0010, Rz 13).

Soweit die Bf eine Verletzung des Gleichheitssatzes rügt, ist darauf hinzuweisen, dass der VfGH die Behandlung der Beschwerde des Revisionswerbers gegen das angefochtene Erkenntnis des BFG mit Beschluss abgelehnt hat (VfGH vom 23. Februar 2015, E 1647/2014-4). Der VfGH vermochte aufgrund der Verschiedenartigkeit der Gegenstände eine unsachliche Differenzierung nicht zu erkennen (VwGH vom 21.03.2018, Ro 2015/13/0010, Rz 14).

Weil Kunstfotografien nicht in der Anlage 2 zu § 10 UStG 1994 aufgezählt sind, kommt eine Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die Einfuhr von Kunstfotografien nicht in Betracht, es kommt der tarifarischen Einreihung einer Kunstfotografie daher aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht keine Bedeutung zu, weil Kunstfotografien immer dem Normalsteuersatz unterliegen.

Mit der Frage, wie Kunstfotografien einzureihen sind, wurde auch schon der EuGH befasst. Die diesbezüglichen Ausführungen des EuGH zur Abgrenzung zwischen Kunstgegenständen im Sinne der KN bzw. Kunstwerken gelten bis heute. Der EuGH hat zu Recht erkannt, dass Kunstfotografien (als solche) nicht der Position 9701 KN zuzuordnen sind. Dem Vorrang des Wortlautes der Position folgend sind "*alle Fotografien unabhängig von ihrem künstlerischen Charakter*" dem Auffangtatbestand des Position 4911 KN zuzuordnen (EuGH vom 13.12.1989, Rs C-1/89, *Ingrid Raab*).

Die mündliche Verhandlung hat jedoch gezeigt, dass die eingeführte Ware nicht (nur) aus einem Stück eines Materials, einer Fotografie besteht. Es hat sich gezeigt, dass die Bf

eine als "Artwork: Gelatin Silver Print" bezeichnete Ware erstanden und eingeführt hat. Die Fotografie trägt keinen Titel.

Das Original konnte von vorne besehen als eine schwarzweiße Fotografie identifiziert werden. Die Fotografie wiederum wird von einem Passepartou umrandet und von einer Plexiglasscheibe abgedeckt. Die Kunstfotografie, das ca. 10 cm breite Passepartout, die Plexiglasscheibe sowie ein rückwärtig befindlicher Karton werden von einem ca. 1,5 cm breiten und ca. 5 cm tiefen grauer Rahmen umschlossen.

Auf der Rückseite befindet sich ein Aufkleber mit der Aufschrift "Hand made frames Inc." mit dem Hinweis auf einen namentlich genannten Showroom in New York. Ein weiterer Aufkleber trägt den Titel "Metro Pictures" und die Beschreibung des Werkes mit "Cindy Sherman Untitled 1999 black and white Photograph (image) 33 3/4 x 31 1/2 Inches (frame) 41 3/4 x 39 1/2 Inches Edition 3/10 (MP # CS 344)". Das Foto wird auf der Rückseite durch eine Pappe geschützt, in der ein Rechteck ausgeschnitten wurde, sodass man das direkt auf der Rückseite der Fotografie angebrachte Datum, die Signatur und die Stücknummer erkennen kann. Die Künstlerin hat das Werk mit ihrem Namen signiert, mit 1999 datiert und als Nummer 3 von 10 Stück ausgewiesen. Auf der Rückseite befindet sich auch ein Aufkleber von Sotheby's. Der Rahmen hat eine Breite von ca. 7-8 cm und ist mittig gekreuzt verstrebt. Bei der Auktion in New York war das Werk nach den Ausführungen der Bf mit der auf der Rückseite angebrachten Vorrichtung (Stahlseil) aufgehängt gewesen.

Aus der Auslobung und der Zustandsbeschreibung (Condition Report) durch Sotheby's ergibt sich unter anderem, dass ein gerahmtes Werk mit Gebrauchsspuren aber in sehr gutem Zustand versteigert wurde. Das Foto hatte einen sehr guten Allgemeinzustand, war auf eine Rückwand montiert (mounted to the backing board) und war zu den Ecken hin leicht gewellt.

Die Bf ist nach eigenen Angaben immer davon ausgegangen, dass die Künstlerin Cindy Sherman auch die Rahmung beauftragt hat und damit auch für die Rahmung künstlerisch verantwortlich war.

Ein Beweis dahingehend, dass die Rahmung tatsächlich von der Künstlerin beauftragt war, ist der Bf in Anbetracht des Umstandes, dass das aus dem Jahr 1999 stammende Werk bei der Versteigerung im Jahr 2017 bereits rund achtzehn Jahre alt war und nach den Angaben im Zustandsbericht von Sotheby's Gebrauchsspuren aufgewiesen hat, damit jedenfalls zumindest ein oder mehrere Vorbesitzer zu vermuten sind, nicht zumutbar.

Die Bf konnte in der mündlichen Verhandlung glaubhaft versichern und darlegen, dass die Künstlerin mit hoher Wahrscheinlichkeit auch für die Rahmung verantwortlich war. Der schmale Holzrahmen tritt wegen der im Inneren befindlichen porzellanartigen Umrandung als Teil des Kunstwerkes mit Farbe und Ausführung - verglichen mit dessen massiver Ausführung auf der Rückseite - tatsächlich und nachvollziehbar in den Hintergrund, um damit das Innenleben der Komposition hervorzuheben. Der Hinweis "Hand made frames" auf der Rückseite scheint dies geradezu zu bestätigen. Zur Rahmung von Fotografien

werden üblicherweise maschinell gefertigte Rahmen verwendet. Schließlich wird das von Sotheby's ausgelobte und von der Bf ersteigerte Werk im Airway Bill (Flugfrachtbrief) im Feld "Complete Description of Contents / Harmonized Code" als artwork, als künstlerische Arbeit bezeichnet.

Aus Gründen der Rechtssicherheit und Praktikabilität wird bei der Einreihung von Waren nicht auf subjektive, sondern immer nur auf objektive Merkmale abgestellt. Auf einen etwaigen Kunstwert einer Ware kann rechtens deshalb nicht abgestellt werden, weil die Anschauungen hierüber im Wesentlichen sich wandelnden und subjektiven Kriterien unterliegen. Eine Wertung im künstlerischen Sinne ist deshalb unzulässig (VwGH vom 20.6.1990, 90/16/0055).

Die für die Einreihung von Waren geltenden Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der KN (AV) besagen in ihrer AV1, dass die Überschriften der Abschnitte, Kapitel und Teilkapitel nur Hinweise sind. Maßgebend für die Einreihung sind der Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln und - soweit in den Positionen oder in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder kapiteln nicht anderes bestimmt ist - die weiteren Allgemeinen Vorschriften (AV2 bis AV6) für die Auslegung der KN.

Die Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der KN sind in den Vorbemerkungen zum Österreichischen Gebrauchszolltarif abgedruckt.

Bei Kunstwerken ist - im Hinblick auf den Wortlaut von Positionen der KN - grundsätzlich Vorsicht geboten, denn nicht jedes Kunstwerk ist nach den Maßstäben der KN ein Kunstgegenstand. In anderen Worten: Bei so manchen Waren wird die Überprüfung ergeben, dass zwar ein Kunstwerk, nicht aber ein Kunstgegenstand des Kapitels 97 nach Maßgabe der Einreihungsvoraussetzungen der KN vorliegt.

Das Kapitel 97 HS erfasst Kunstgegenstände, Sammlungen und Antiquitäten.

In die Position 9701 HS gehören Gemälde (z.B. Ölgemälde, Aquarelle, Pastelle) und Zeichnungen, vollständig mit der Hand geschaffen, ausgenommen Zeichnungen der Position 4906 und handbemalte oder handverzierte gewerbliche Erzeugnisse; Collagen und ähnliche dekorative Bildwerke.

Entgegen der Ansicht des Zollamtes müssen nach dem Wortlaut der Position 9701 KN nur Gemälde (z.B. Ölgemälde, Aquarelle, Pastelle) und Zeichnungen vollständig mit der Hand geschaffen sein, nicht hingegen auch Collagen und ähnliche dekorative Bildwerke. Dies ergibt sich zum einen und zwingend aus dem Semikolon im Text der Position 9701 KN und zum anderen aus der Textierung des Punktes 10. lit. a) der Anlage 2 zu § 10 Abs. 3 UStG 1994. Ferner ergibt sich dies auch aus den Erwägungsgründen des VwGH bei seiner Entscheidungsfindung zur Fotografie "Pieta".

Das Semikolon ist ein Satzzeichen zur Verbindung zweier "gleichrangiger" Sätze oder Wortgruppen. Er bewirkt eine stärkere Trennung als das Komma, aber eine schwächere als der Punkt.

Auch wenn aus dem Anhang IX Teil A Punkt 1. der MwStSystRL das Gegenteil hervorgeht, hat die Bf einen Rechtsanspruch auf den Wortlaut der nationalen Umsetzung in Punkt 10. lit. a) der Anlage 2 zu § 10 Abs. 3 UStG 1994, wonach Kunstgegenstände, und zwar Gemälde (z.B. Ölgemälde, Aquarelle, Pastelle) und Zeichnungen vollständig mit der Hand geschaffen sein müssen; nicht hingegen Collagen und ähnlich dekorative Bildwerke der Position 9701 KN.

Collagen und ähnliche dekorative Bildwerke sind aus Stücken verschiedener Stoffe so zusammengesetzt, dass ein Bild oder ein dekoratives Motiv entsteht, das auf eine Unterlage geklebt oder auf andere Weise auf ihr befestigt wird (vgl. nochmals EuGH vom 8.11.1990, Rs C-231/89, *Gmurzynska-Bscher*, Rn. 41, zu Position 9701 der KN).

Nicht als "ähnliche Bildwerke" gelten daher Waren, die aus einem Stück eines Materials bestehen (vgl. nochmals *Baldasty/Fasching/Praschak*, Erläuterungen zur KN IV, 9701, 2; zitiert in VwGH vom 21.03.2018, Ro 2015/13/0010, Rz 12), wie z.B. eine Kunstfotografie per se.

Nach dem Semikolon wird in der Position 9701 KN als Positionswortlaut der Wortlaut "Collagen und ähnliche dekorativer Bildwerke" in objektiven Merkmalen gesetzlich geregelt.

Der Wortlaut unterscheidet augenscheinlich zwischen Collagen und ähnlichen dekorativen Bildwerken. Die Kapitelanmerkungen, die Zusätzlichen Anmerkungen und Erläuterungen zu Kapitel 97 verschweigen sich zum Unterschied.

In der Kunst ist Collage

- die Technik der Herstellung einer Bildkomposition durch Aufkleben von verschiedenfarbigem Papier oder anderem Material
- und
- ein durch Aufkleben von verschiedenfarbigem Papier oder anderem Material hergestelltes Bild (Duden).

Eine Collage - wie von der Bf behauptet - liegt im Gegenstand aus tarifarischer Sicht sohin nicht vor. Die Bildkomposition wurde weder durch die Technik des Aufklebens von verschiedenfarbigem Papier oder anderem Material hergestellt, noch handelt es sich bei der Bildkomposition um ein durch Aufkleben von verschiedenfarbigem Papier oder anderem Material hergestelltes Bild.

Es bleibt daher zu prüfen, ob im Gegenstand ein "ähnliches dekoratives Bildwerk" aus Stücken verschiedener Stoffe (wie hier Fotografie, Plexiglas, Passepartou, Rahmen) zusammengesetzt vorliegt, dass ein Bild oder ein dekoratives Motiv entsteht, das auf einer Unterlage oder auf andere Weise befestigt wird.

Der VwGH hatte die Abfertigung einer von weltweit in vier Stück aufgelegten, gerahmten und bei einer Versteigerung in New York erworbenen, auf Plexiglas aufgebrachten als "Pieta" bezeichneten Fotografie des Künstlers Andres Serrano zum freien Verkehr zu beurteilen.

Das betroffene Zollamt hat diese Fotografie der Position 4911 der KN zugeordnet. Die dagegen erhobene Berufung hat das Zollamt mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Im Vorlageantrag brachte der Bf im Wesentlichen vor, es handle sich beim eingeführten Gegenstand um eine Collage und nicht um eine Fotografie schlechthin. Die Fotografie sei auf Plexiglas montiert und habe einen vom Künstler selbst hergestellten Rahmen. Das Foto sei in Verbindung mit dem umgebenden Plexiglas und dem Rahmen als Einheit zu sehen. Auf diese künstlerisch gestaltete Wareneinheit sei die Warennummer 9701 anzuwenden. Die Einschränkung dieser Warennummer bei Gemälden, Zeichnungen und Bildern auf "vollständig mit der Hand ausgeführt", treffe auf die Collagen und ähnlichen dekorativen Bildwerke nicht zu, es sei allerdings festzuhalten, dass die vom Künstler hergestellte Fotografie mit dem umgebenden Stoff (Plexiglas) und dem vom Künstler gestalteten Rahmen zu einer Einheit geworden sei. Hervorzuheben sei, dass es sich um eine begrenzte Stückzahl des vom Künstler eigenhändig gestalteten Kunstwerkes handle, nämlich um die Nummer 3 von insgesamt vier Stück. Dem Werk sei zudem jeglicher Warencharakter abzusprechen.

Die Finanzlandesdirektion für Wien Niederösterreich und Burgenland hat der Berufung hinsichtlich der Einreihung in die Position 9701 KN stattgegeben.

Der VwGH hat die dagegen erhobenen Beschwerde als unbegründet abgewiesen und dazu erwogen, dass die Position 9701 KN nur vollständig mit der Hand ausgeführte Gemälde, Zeichnungen und Bilder sowie Collagen und ähnliche Bildwerke erfasst. Der eingeführte Gegenstand sei kein vollständig mit der Hand ausgeführtes Gemälde oder keine solche Zeichnung oder keine solches Bild "und" keine Collage gewesen. Demnach konnte die Einreihung in den Zollltarif nur unter "andere" mit der Unternummer 9701 90 in Frage kommen. Dies werde auch durch die Rechtsprechung des EuGH bestätigt, nach der die Warennummern des Kapitels 97, die unter anderem die Kunstgegenstände betreffen, weit auszulegen sind (EuGH vom 15.05.1985, Rs C-155/84, *Onnasch*).

Die Position 9701 KN erfasst - so der VwGH - eine ganz persönliche Schöpfung, durch die ein Künstler ein ästhetisches Ideal ausdrückt. Der Einreihung in diese Position steht auch nicht entgegen, dass das streitverfangene bildliche Werk aus einer vom Künstler hergestellten Farbfotografie besteht, die auf Plexiglas aufgebracht wurde und von einem Rahmen umgeben wird, weil die von der Warennummer 9701 des Zollltarifs erfassten Werke aus Stoffen aller Art ausgeführt werden können (VwGH vom 19.3.1997, 96/16/0097 mit Verweisen auf Judikatur des EuGH).

Bei der gegenständliche eingeführten und als "Artwork: Gelatin Silver Print" bezeichneten Ware handelt es sich um ein "ähnliches dekoratives Bildwerk" als Kunstgegenstand der Position 9701 KN mit der Warennummer 9701 9000 00 aus Stücken verschiedener Stoffe. Die Kunstfotografie wurde auf Karton als Unterlage durch eine besondere Rahmung, ein Passepartout und Plexiglas nicht nur konservatorisch befestigt. Diese verschiedenen Stoffe wurden so zusammen gesetzt, dass ein Bild mit einem dekorativen Motiv entstanden ist. Die Kunstfotografie wurde so auf einem Karton befestigt und mit Rahmen und Plexiglas versehen, dass sich dem Betrachter eine ganz persönliche

Schöpfung, durch welche die Künstlerin Cindy Sherman ein ästhetisches Ideal ausdrücken wollte, eröffnet.

Die Künstlerin, deren Fotografien zu den teuersten Werken auf dem Kunstmarkt im Bereich der Fotografie gehören, arbeitet überwiegend mit fotografischen Selbstportraits bzw. Selbstinszenierungen in verschiedenen Kostümierungen; in einer "Untitled-Serie" mit den Vorstellungen von Frauen in der Gesellschaft. Vor neutralem Hintergrund posiert sie diesfalls geschminkt und in verschiedenen Outfits (vgl. Cindy Sherman, Wikipedia).

Der Einreihung der gegenständlich eingeführten und als "Artwork: Gelatin Silver Print" bezeichneten Ware in die Position 9701 KN steht aus der Sicht der Erwägungsgründe des VwGH bei seiner Entscheidungsfindung zur Fotografie "Pieta" auch nicht entgegen, dass das im Streit verfangene bildliche Werk der Künstlerin Cindy Sherman aus einer von ihr hergestellten Fotografie in schwarzweiß besteht, die auf einen Karton aufgebracht und mit Plexiglas und Rahmen umgeben ist, weil die von der Warennummer 9701 KN erfassten Werke aus Stoffen aller Art ausgeführt werden können. Warennummern des Kapitels 97 KN, die unter anderem die Kunstgegenstände betreffen, sind zudem weit auszulegen (EuGH vom 15.05.1985, Rs C-155/84, *Onnasch*).

Zulässigkeit einer Revision:

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

Eine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, liegt dann nicht vor, wenn es zwar keine Rechtsprechung des VwGH gibt, die Rechtsfrage aber durch ein Urteil des EuGH gelöst ist (VwGH vom 28.2.2014, Ro 2014/16/0010).

Der EuGH hat im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens die Rechtsfrage gelöst, wie Kunstfotografien tarifarisch einzureihen sind (EuGH vom 13.12.1989, Rs C-1/89, *Ingrid Raab*).

Der EuGH hat im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens die Rechtsfrage gelöst, ob Kunstfotografien als Werke der Bildkunst mit Gemälden, Zeichnungen und Collagen als ähnliche dekorative Bildwerke vergleichbar sind (EuGH vom 8.11.1990, Rs C-231/89, *Gmurzynska-Bscher*).

Der VwGH schließlich hat die Rechtsfrage, wann von einem ähnlichen dekorativen Bildwerk auszugehen ist, gelöst (VwGH vom 19.03.1997, 96/16/0097).

Es fehlt für die zu lösenden Rechtsfragen damit weder eine Rechtsprechung, noch sind die zu lösenden Rechtsfragen in der bisherigen Rechtsprechung des EuGH bzw. des VwGH uneinheitlich beantwortet worden. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Graz, am 7. November 2018