



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf. gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Wien vom 30. Mai 2001, GZ. 100/43637/2001, betreffend Zollschuld, entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### **Rechtsbehelfsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 85c Abs. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) iVm § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht dem Beschwerdeführer jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 85c Abs. 7 ZollR-DG steht der Berufungsbehörde der ersten Stufe das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Anmeldung WENr: 206/000/907333/01/1 wurden am 21. März 2001 diverse Bilder, Holzrahmen und Holzschnitzereien in der Einfuhr zum freien Verkehr abgefertigt. Zur Vorschreibung gelangte ein Eingangsabgabenbetrag in Höhe von 12.925,00 S (entspricht 939,30 €) an Einfuhrumsatzsteuer. Gegen diese Abgabenfestsetzung wurde mit Eingabe vom 18. April 2001 fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Begründet wurde diese

im Wesentlichen damit, dass die in der Anmeldung unter der Warenposition drei angeführte Warennummer 4420 1019 00 2 unzutreffend sei. Bei diesen Gegenständen handle es sich, laut der Argumentation des Berufungswerbers, vielmehr um "Originalkunstwerke der Bildhauerkunst", wobei in diesem Zusammenhang auf einschlägige Literaturausgaben sowie auf diverse Ausstellungen und Kataloge verwiesen wurde. Nach Aufforderung durch das Hauptzollamt Wien wurden nachträglich zu dieser Berufung Ablichtungen aus der zitierten Literatur, sowie lt. Angaben des nunmehrigen Bf. Bilderkopien einiger jener Skulpturen, welche am 21. März 2001 importabgefertigt worden waren, vorgelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Mai 2001 wurde das Berufungsbegehren abgewiesen. In der Begründung führte das Hauptzollamt Wien im Wesentlichen aus, dass gemäß Anmerkung 4 (gemeint ist offensichtlich richtig die Anmerkung 3) des Kapitels 97 des Österreichischen Gebrauchszolltarifes, Bildhauerarbeiten, welche den Charakter von Handelswaren haben von der Position 9703 ausgenommen seien, auch wenn diese Waren von Künstlern entworfen oder gestaltet wurden. Somit seien von der Position 9703 dekorative Bildhauerarbeiten von handelsgängigem Charakter, Schmuckstücke und andere handwerkliche Erzeugnisse mit dem Charakter einer Handelsware, sowie serienmäßige Nachbildungen und Abgüsse von handelsgängigem Charakter aus Metall, Gips, Gips-Faser-Stoff, Zement, Pappmache usw. nicht erfasst. Im gegenständlichen Fall handle es sich, so führte das Hauptzollamt Wien weiters aus, um stilgleiche Ziergegenstände, die den Charakter einer Handelsware und somit nicht den eines Originalerzeugnisses der Bildhauerkunst aufweisen würden. Die Tatsache dass ähnliche Gegenstände in zahlreichen Büchern und Ausstellungen abgebildet bzw. ausgestellt werden, sowie dass die streitverfangenen Waren mit der Hand angefertigt worden seien, rechtfertige keinesfalls dass die importierten Waren im Sinne des Österreichischen Gebrauchszolltarifes als Originalerzeugnisse der Bildhauerkunst zu gelten haben. Überdies wird vom Hauptzollamt Wien darauf hingewiesen, dass Originalwerke der Bildhauerkunst üblicherweise von Künstlern geschaffen werden, jedoch daraus nicht der Umkehrschluss zu ziehen sei, dass alle Werke die von Künstlern geschaffen worden sind Kunstwerke darstellen, welche als Originalwerke der Bildhauerkunst zu gelten haben. Somit sei nicht jedes Kunstwerk schon allein deshalb weil es ein "Kunstwerk" ist, in das Kapitel 97 des Österreichischen Gebrauchszolltarifes als "Originalwerk der Bildhauerkunst", und zwar in die Warenposition 9703 einzureihen.

Gegen diese abweisende Berufungsvorentscheidung wurde mit Eingabe vom 30. Juni 2001 fristgerecht eine Beschwerde (= Rechtsbehelf der zweiten Stufe) eingebracht, wobei nunmehr durch eine Gesetzesänderung mit 1. Jänner 2003 die Zuständigkeit für die Erledigung des

noch offenen Beschwerdeverfahrens beim Unabhängigen Finanzsenat (BGBI. Nr. 97/2002) liegt. In der Beschwerde wird vom Bf. im Wesentlichen vorgebracht, dass aus der Begründung der abweisenden Berufungsvorentscheidung nicht zu entnehmen sei, nach welchen Kriterien das Hauptzollamt Wien festgestellt habe, dass es sich gerade bei den vom Bf. importierten Skulpturen nicht um Originalwerke der Bildhauerkunst handle, obwohl Skulpturen dieser Künstler und dieser Gattung von Skulpturen üblicherweise - auch international - als solche gelten. Der Bf. verweist weiters darauf, dass es sich bei den gegenständlichen Waren um Einzelstücke mit ausgeprägter Charakteristik handle, die keinesfalls den Charakter einer Handelsware tragen würden. Demnach würden diese Skulpturen keinesfalls Serienerzeugnisse oder gar Abgüsse darstellen. Vielmehr würden diese Waren seit Jahrhunderten als künstlerischer Ausdruck von religiösen Vorstellungswelten und stammesgeschichtlicher Traditionen und Mythen angefertigt werden. Überdies wurde vom Bf. ausgeführt, dass die Herstellung der meisten dieser Skulpturen weitab von touristischen Gebieten erfolge und somit so gut wie nie in Souvenir- und Kunsthandwerksgeschäften zu haben seien. Der Bf. führte ergänzend aus, dass angenommen werden müsse, dass sich internationale Museen, Kunstmärkte, Sammlungen und Auktionen eher selten mit "dekorativen Ziergegenständen mit dem Charakter einer Handelsware" sondern meist mit "Originalwerken der Bildhauerkunst" beschäftigen würden.

Dem Bf. wurde das Ergebnis der Beweisaufnahme vom Unabhängigen Finanzsenat mittels Vorhalt vom 2. September 2003, ZI: ZRV/0182-Z2L/02 gemäß § 183 BAO zur Kenntnis gebracht und gleichzeitig gem. § 115 BAO die Gelegenheit zur Gegenäußerung eingeräumt. Eine Stellungnahme zu diesem Vorhalt langte bis zum Ergehen dieser Berufungsentscheidung beim Unabhängigen Finanzsenat nicht ein.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Gemäß Artikel 20 Abs. 1 ZK stützen sich bei Entstehen einer Zollschuld die gesetzlich geschuldeten Abgaben auf den Zolltarif der Europäischen Gemeinschaften. Dieser umfasst gemäß Absatz 3 der genannten Gesetzesstelle unter anderem die Kombinierte Nomenklatur sowie jede andere Nomenklatur, die ganz oder teilweise auf der Kombinierten Nomenklatur – gegebenenfalls auch mit weiteren Unterteilungen – beruht und die durch besondere Gemeinschaftsvorschriften zur Durchführung zolltariflicher Maßnahmen im Warenverkehr erstellt worden ist. Die Kombinierte Nomenklatur bildet somit auch die Grundlage für den Österreichischen Gebrauchsolltarif. Weiters basiert die Kombinierte Nomenklatur auf der Grundlage des Harmonisierten Systems (=Internationales Übereinkommen über das

Harmonisierte System zur Bezeichnung und Codierung der Waren) und wurde mit Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23.Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif festgelegt. Sie ist im Anhang I dieser Verordnung enthalten und enthält unter Titel I die Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur.

Strittig im gegenständlichen Verfahren ist die Einreichung der mit Anmeldung WENr: 206/000/907333/01/1 am 21. März 2001 unter Warenposition drei in den freien Verkehr der Gemeinschaft überführten Skulpturen und Masken, in die Kombinierte Nomenklatur. Während die Tarifposition "4420" einem 20%igen Einfuhrumsatzsteuersatz unterworfen ist, sind Waren der Position "9703" mit 10% Einfuhrumsatzsteuer (EUST) belastet. Rechtsgrundlage für einen anzuwendenden 10%igen Steuersatz ist die Anlage zu § 10 UStG (Umsatzsteuergesetz idgF), wobei sich der von diesem begünstigten Steuersatz betroffene Warenkatalog wiederum auf die Kombinierte Nomenklatur stützt. Demnach unterliegen gemäß Ziffer 44 lit c) der vorgenannten Anlage zum § 10 UStG "Originalerzeugnisse der Bildhauerkunst, aus Stoffen aller Art (Position 9703 der Kombinierten Nomenklatur)" einer 10%igen Umsatzsteuer.

Maßgebend für eine Einreichung in die Kombinierte Nomenklatur sind die im Titel I des Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/97 idgF enthaltenen Allgemeinen Vorschriften.

Ausschlaggebend für die Einreichung ist demnach, nach der Allgemeinen Vorschrift 1, 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 übrigen Allgemeinen Vorschriften.

Auf Grund der Anmerkung 3 zum Kapitel 97 "Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten" gehören nicht in die Position 9703 Bildhauerarbeiten, die den Charakter einer Handelsware haben (Serienerzeugnisse, Abgüsse und handwerkliche Erzeugnisse) selbst wenn diese Waren von Künstlern entworfen oder gestaltet wurden. Zu "Kapitelanmerkungen" ist allgemein zu bemerken, dass diese Bestandteile der Kombinierten Nomenklatur sind und dazu dienen, die einzelnen Tarifnummern gegeneinander abzugrenzen. Viele Waren können sowohl in eine Nummer nach ihrer stofflichen Beschaffenheit als auch in eine "Zwecknummer" eingereiht werden. Gerade in solchen Fällen stellen die Anmerkungen sehr oft klar, wie solche Tarifierungskonflikte zu lösen sind. Fehlen derartige Anmerkungen sind diese Konflikte mit Hilfe der subsidiär anzuwendenden Allgemeinen Vorschrift 3 zu regeln.

In den Erläuterungen zum Harmonisierten System wird zur Position 9703 ausgeführt, dass diese nicht

- dekorative Bildhauerarbeiten von handelsgängigem Charakter,

- Schmuckstücke und andere handwerkliche Erzeugnisse mit dem Charakter einer Handelsware (Devotionalien, Ziergegenstände usw.),
- Serienmäßige Nachbildungen und Abgüsse von handelsgängigem Charakter aus Metall, Gips, Gips-Faser-Stoff, Zement, Pappmaché usw.,

umfasst. Obwohl die zur Kombinierten Nomenklatur von der Kommission und die zum Harmonisierten System zur Bezeichnung und Codierung der Waren vom Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiete des Zollwesens ausgearbeiteten Erläuterungen keine Rechtsverbindlichkeit darstellen, sind diese ein wichtiges rechtstunverbindliches Hilfsmittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen (vgl. insbesondere Urteil des EuGH vom 28. März 2000 in der Rechtssache C-309/98, Holz Geenen, Slg. 2000, I-1975, Randnr. 14).

Diese Waren sind somit nach ihrer stofflichen Beschaffenheit, daher sofern aus Holz in die Position 4420, einzureihen. Entscheidend ist daher, ob den streitverfangenen Waren ein "handelsgängiger Charakter" zukommt. Solche Gegenstände haben dann den Charakter einer Handelsware, wenn sie sich in einer zumindest potenziellen wirtschaftlichen Wettbewerbssituation mit anderen ähnlichen Erzeugnissen industrieller oder handwerklicher Herstellung befinden und nach ihrer äußeren Gestaltung vergleichbaren, industriell oder handwerklich hergestellten Erzeugnissen ähneln (vgl. EuGH-Urteil in EUGHE 1990, I-3387 Rdnr. 19 und 20).

Grundsätzlich ist festzustellen, dass die Abgrenzung von Tarifnummern nicht auf Eigenschaften abstellen kann, die im Wesentlichen nach subjektiven und sich wandelnden Kriterien bestimmt werden, sondern dass objektive Merkmale heranzuziehen sind, auf die der Gebrauchszolltarif aus Gründen der Praktikabilität und Rechtssicherheit ausgerichtet ist. Das entscheidende Kriterium für die Tarifierung von Waren ist in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Tarifnummern des Gebrauchszolltarifes und in den Vorschriften zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind. Auf einen etwaigen "Kunstwert" einer Ware kann rechtens deshalb nicht abgestellt werden, weil die Anschauungen hierüber im Wesentlichen subjektiven und sich wandelnden Kriterien unterliegen. Eine Wertung im künstlerischen Sinne ist deshalb unzulässig.

Es gilt daher festzustellen, ob objektiv vergleichbare, ähnliche Waren als Handelswaren, im Speziellen gleichartige Gegenstände welche im Holzschnitzverfahren hergestellt werden, zu erwerben sind bzw. angeboten werden. Diesbezüglich ist darauf zu verweisen, dass sowohl aus dem afrikanischen als auch aus dem asiatischen Raum Schnitzwaren, also wie im gegenständlichen Fall auch Masken und Skulpturen, gerade im Bereich des Tourismushandels

angeboten werden. Selbstverständlich weisen dabei die Holzschnitzwaren, im Speziellen nach ihrer geografischen Herkunft unterschiedliche Charakteristiken auf. Abweichungen bestehen natürlich auch in der Darstellung verschiedener Motive und in der Verwendung bestimmter Holzarten. In Tansania hat generell die Schnitzerei von jeher eine bedeutende Rolle gespielt. Während ursprünglich die Skulpturen traditionellen Zeremonien entstammten, hat sich im Speziellen durch die Öffnung zu anderen Kulturen auch das Verständnis sowie die Art der Skulpturen und Masken insofern verändert, dass auch abstrakte Begriffe wie Hunger, Verzweiflung oder Hoffnungslosigkeit in diesen Werken Ausdruck fand. Gerade dass sich die Art der Schnitzkunst in Tansania vor allem mit dem Tourismus entwickelt hat, finden jedoch im Speziellen Motive Verwendung, die sich entsprechend als Souvenirs eignen. Es gilt als gegeben, dass sich in Tansania sogar ein Großteil der dort einheimischen Bevölkerung mit der "Schnitzerei" beschäftigt, wodurch folglich von einer "Volkskunst" zu sprechen ist.

Diesbezüglich verweist der Unabhängige Finanzsenat auch auf folgende einschlägige Literturnachweise: "Afrikanische Kunst von der Frühzeit bis heute" von Karl Ferdinand Schaedler sowie "Afrikanische Kunst" erschienen im Schroll Verlag. Für den Unabhängigen Finanzsenat gilt es als erwiesen, dass nach objektiver Beurteilung sehr wohl, vergleichbare und ähnliche handgeschnitzte Skulpturen und Masken als "Handelsware", im Speziellen gerade im Tourismushandel, angeboten werden. Diese Erzeugnisse stellen daher als Handelsware gefertigte Waren dar, die als Folge des aus dem Tourismus entstandenen Kunsthandwerks entstanden sind. Durch diesen somit grundsätzlich festgestellten "handelsgängigem Charakter" der Ware ist folglich eine Einreihung in die Warenposition 9703 durch die Anmerkung drei des Kapitels 97 ausgeschlossen. Es spielt dabei keine Rolle, ob die tatsächlich im gegenständlichen Verfahren importierten Waren daher von namhaften "Künstlern" geschaffen worden sind, da alleine ausschlaggebend ist, ob in objektiver Weise vergleichbare ähnliche Waren als Handelswaren in Konkurrenz mit den vom Bf. zollabgefertigten Waren stehen. Auch wird nicht bestritten, dass es sich bei den abgefertigten Waren in subjektiver Weise um "Einzelstücke mit ausgeprägter Eigencharakteristik" handelt. Dies ergibt sich zwangsläufig alleine schon dadurch, dass grundsätzlich diese Werke im Handschnitzverfahren hergestellt werden und somit naturgemäß kein Werk dem anderen exakt ident sein kann. In objektiver Weise ist jedoch wiederum die Ähnlichkeit zur Handelsware gegeben, wobei wie bereits oben ausgeführt, das subjektive Element bei der Einreihung in die Kombinierte Nomenklatur außer Betracht zu bleiben hat. In diesem Zusammenhang ist auch darauf zu verweisen, dass den "Kunstwerken" auch dann die Originalität verlorengeht, wenn die vom Künstler hergestellten Waren als handwerkliche

Erzeugnisse Gegenstand des allgemeinen Handelsverkehrs, wozu auch der Spezialkunsthandel in Galerien zählt, werden.

Weiters wird klarstellend zum Beschwerdevorbringen, dass sowohl "üblicherweise" als auch "international" diese Werke als Originalwerke der Bildhauerkunst bezeichnet werden, ausgeführt, dass diesem Einwand durch die ho. Ausführungen nicht widersprochen wird.

Durch die bestehende Anmerkung 3 zum Kapitel 97 wird lediglich der Begriff "Originalwerke der Bildhauerkunst" anders und zwar ausschließlich für den Zweck zur Einreihung in die Kombinierte Nomenklatur definiert. Auf Grund der obigen Ausführungen hat daher eine Einreihung der streitverfangenen Waren in die Warenposition 4420 10 19 00, unter Anwendung eines 20%igen Einfuhrumsatzsteuersatzes zu erfolgen.

Es war daher, wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Linz, 24. Oktober 2003