

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1, den beisitzenden Richter R2 und die fachkundigen Laienrichter R3 und R4, im Beisein der Schriftführerin RR, in der Beschwerdesache Bf, Adresse1, über die Beschwerde vom 25. Mai 2016 gegen den Bescheid des Zollamtes Salzburg vom 29. April 2016, Zahl 600000/00000/2016, betreffend Einfuhrabgaben und Abgabenerhöhung in der Sitzung am 25. April 2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die nachzuerhebenden Beträge wie folgt lauten:

Zoll (A00):	€ 9.060,60
Abgabenerhöhung (1ZN):	€ 92,98
Summe:	€ 9.153,58

Gegenüberstellung:

	Zoll:	Abgabenerhöhung:	Summe:
bisher:	€ 17.745,11	€ 201,13	€ 17.946,24
neu:	€ 9.060,60	€ 92,98	€ 9.153,58
Gutschrift	€ 8.684,51	€ 108,15	€ 8.792,66

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Das Zollamt Salzburg hat bei der Bf (nachstehend mit "Bf" bezeichnet) eine Prüfung in Wertzoll- und Tarifangelegenheiten des Geschäftsjahres 2015 durchgeführt. Dabei wurde laut Niederschrift vom 29. April 2016 ua Folgendes festgestellt:

1. Prüfkosten:

Bei Kaufgeschäften mit der Firma1 in Adresse2 ist laut Bedingung des jeweiligen Kaufvertrages bis spätestens acht Wochen vor Anlieferung der Ware ein so genanntes "Untersuchungsattest" beizubringen, das die Verkehrsfähigkeit und korrekte Kennzeichnung/Deklaration des Artikels in den kontraktlich vereinbarten Ländern sowie die Erfüllung der darüber hinausgehenden Firma1-spezifischen Anforderungen bestätigt. Liegt zum genannten Zeitpunkt kein unbeanstandetes und von Firma1 akzeptiertes Attest vor, das nicht älter als sechs Monate sein darf, gelangt der Artikel nicht zum Verkauf. Der untersuchte Artikel muss entweder aus der Produktion für Firma1 bzw Firma2 stammen oder zum Produktionsmuster völlig identisch sein. Weiters ist je Sorte, Farbe und Modell (inklusive länderspezifische Varianten) ein Untersuchungsattest vorzulegen. Alle Sorten, Farben und Modelle müssen in der Originalausstattung inkl. Zubehör eingesandt werden. Fallweise (wenn von Firma1 ausdrücklich laut Prüfplan gefordert) sind auch Untersuchungen hinsichtlich der REACH (REGISTRATION, EVALUATION, AUTHORISATION OF CHEMICALS)-Erklärungen durchzuführen. Die Kosten der jeweiligen Untersuchung hat grundsätzlich die Bf zu tragen. Bis dato wurden diese beim korrespondierenden Zollwert nicht berücksichtigt.

2. Tarifierung:

Die Bf bezog von zwei Lieferanten Windlichter und Teelichthalter aus Glas in unterschiedlicher Aufmachung. Diese wurden als "nicht elektrische Beleuchtungskörper" der Position 9405 5000 (Zollsatz: 2,7%) angemeldet. Nach Ansicht des Zollamtes handelt es sich dabei jedoch um "Glaswaren zur Innenausstattung" der Position 7013 9900 90 (Zollsatz: 11%). Betroffen sind vier in der Niederschrift näher genannte Zollanmeldungen.

Bei einer Zollanmeldung wurden darüber hinaus nicht erklärte Beistellungen festgestellt.

Mit Bescheid vom 29. April 2016, Zahl: 600000/00000/2016, wurde auf Grund der oa Prüfungsergebnisse eine nachträgliche buchmäßige Erfassung vorgenommen und sind Eingangsabgaben (Zoll) in Höhe von € 17.745,11 nachgefordert worden. Überdies wurde eine Abgabenerhöhung in Höhe von € 201,13 festgesetzt.

Mit Schreiben vom 23. Mai 2016 hat die Bf dagegen Beschwerde erhoben. In der Begründung führt die Bf zusammenfassend aus, die mit Firma1 vereinbarte Lieferkondition sei FOB China (EU-verzollt) und sei diese Lieferkondition nicht mit der handelsüblichen Lieferkondition FOB ("Free-on-board" - laut Incoterms) vergleichbar, denn der Gefahrenübergang der Ware erfolge anhand der Warenübernahme durch den Kunden in Österreich. Die Containerfreistellung und Verzollung in Europa erfolge durch die Bf. Diese sei somit als Importeur der Ware anzusehen und die veranlasste Untersuchung der Ware gehöre nicht einmal mittelbar zum Vertrag mit ihren ausländischen Lieferanten. Die nachträglich verschärfte Interpretation von Artikel 29 ZK in Österreich im Gegensatz zu Deutschland und den Niederlanden (siehe November Ausgabe 2012 der *AW-Prax*, Seiten 392 bis 394) widerspreche der Gleichbehandlung und wettbewerbsneutralen Anwendung des EU-Zollrechts. Die ungleiche Behandlung bei der Interpretation des

Zollwertes verstoße gegen das Diskriminierungsverbot der Artikel 20 und 21 Abs 2 GRC und Artikel 18 AEUV.

Zur Tarifierung der Windlichter und Teelichthalter wird in der Beschwerde im Wesentlichen vorgebracht, entscheidend sei der wesentliche Charakter eines Artikels. Unter Hinweis auf näher bezeichnete und in Ablichtung angeschlossene verbindliche Zolltarifauskünfte aus anderen Mitgliedstaaten wird eingewandt, dass eine passgenaue Aufnahmevorrichtung für ein Teelicht oder eine spezielle Haltevorrichtung für eine Kerze bei nicht elektrischen Beleuchtungskörpern demnach nicht zwingend notwendig sei. Die Einreihung der Waren durch die Bf sei daher nicht zu beanstanden.

Die Bf stellt daher folgende Anträge:

- "1. Die Behörde möge eine mündliche Verhandlung unter Beiziehung der Beschwerdeführer[in] durchführen.*
- 2. Die Behörde möge dieser Beschwerde Folge geben und den angefochtenen Bescheid vom 29.04.2016, Geschäftszahl: 600000/00000/2016, dahingehend abändern, dass für die Lieferungen Warenanmeldung: CRN1, CRN2, CRN3a [richtig: CRN3] und CRN4 der Zolltarif 9405 5000 vorgeschrieben wird.*
- 3. Die Behörde möge dieser Beschwerde Folge geben und den angefochtenen Bescheid vom 29.04.2016, Geschäftszahl: 600000/00000/2016, dahingehend abändern, dass die Berechnung des Zollwertes der in der Anlage 2 angeführten Warenanmeldungen ohne die Hinzurechnung der ebenfalls dort angeführten Prüfkosten erfolgt.*
- 4. Gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 lit. a BAO wird die Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Senat beantragt."*

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 27. Juni 2017, Zahl: 600000/00000/2016a, hat das Zollamt die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Mit Schreiben vom 24. Juli 2017 wurde durch die Bf ein Vorlageantrag gemäß § 264 BAO gestellt.

Muster und Abbildungen der verfahrensgegenständlichen Windlichter und Teelichthalter wurden dem Bundesfinanzgericht auf Verlangen nachträglich vorgelegt.

Überdies wurde von der Bf mit Eingabe vom 14. Jänner 2019 eine generelle Beschreibung des Ablaufes vom Angebot bis zur Firma1-Lieferung mit entsprechenden Anlagen zur näheren Darstellung dieses Prozesses nachgereicht. Darin führt die Bf aus:

"Die Firma Bf ist Importeur für Dekorationsartikel, welche z.B. in Fernost produziert und Containerweise an die Diskonter (Firma2 und Firma1) verkauft werden. Die Angebotslegung erfolgt mit einem Warenmuster und bei der Auftragsvergabe hat die Massenproduktion diesem Angebotsmuster zu entsprechen (die Firma Bf produziert auftragsbezogen). Um die Qualität sicherzustellen, kann nach der Auftragsvergabe von einem autorisierten Prüfinstitut unseres Kunden ein Prüfplan vorgeschrieben werden und gleichzeitig hat unser Kunde das Recht, selbst Muster aus der Produktion zu ziehen und diese überprüfen zu lassen. Falls sich die Firma Firma1 an einem Auftrag von Firma2 beteiligt, sind keine weiteren Prüfungen erforderlich, da diese Vorgaben von

Firma2 und Firma1 deckungsgleich sind. D.h. in diesem Falle entstehen keine weiteren Prüfkosten für einen Firma1-Auftrag. Es wird darauffolgend ein Prüfplan erstellt und diese Warenmuster werden an das jeweilige Prüfinstitut weitergeleitet. Nach Vorliegen des positiven Testergebnisses, wird die Massenproduktion freigegeben. Nach der Produktion erfolgt die Verschiffung der Ware nach Europa und die Lieferkondition bei Firma1 lautet FOB (EU-verzollt). D.h. die Seefracht wird durch einen Dienstleister von unserem Kunden organisiert, jedoch obliegt der Firma Bf der Import und somit die Verzollung der Ware. Die Verzollung wird durch den Dienstleister unseres Kunden durchgeführt und die Firma Bf übersendet alle notwendigen Dokumente und teilt alle Sonderkosten (z.B. Prüfkosten) dem Dienstleister für die Verzollung mit. Beinhaltet ein Auftrag auch Ware für Firma2 Schweiz, so übernimmt Firma2-Schweiz die Verzollung (Hinweis: für die EU-Verzollung wird die aliquote Bemessungsgrundlage herangezogen). Die Verteilung der Ware übernimmt unser Kunde."

Nachträglich wurde zusätzlich auch noch ein Muster eines Auftrages der Bf an den Hersteller in China vorgelegt.

Die von der Bf beantragte mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat fand am 25. April 2019 statt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Prüfkosten

Artikel 29 Absatz 3 der auf die verfahrensgegenständlichen Einfuhren anzuwendenden Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (Zollkodex ZK) lautet:

"a) Der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis ist die vollständige Zahlung, die der Käufer an den Verkäufer oder zu dessen Gunsten für die eingeführten Waren entrichtet oder zu entrichten hat, und schließt alle Zahlungen ein, die als Bedingung für das Kaufgeschäft über die eingeführten Waren vom Käufer an den Verkäufer oder vom Käufer an einen Dritten zur Erfüllung einer Verpflichtung des Verkäufers tatsächlich entrichtet werden oder zu entrichten sind. Die Zahlung muß nicht notwendigerweise in Form einer Geldübertragung vorgenommen werden. Sie kann auch durch Kreditbriefe oder verkehrsfähige Wertpapiere erfolgen; sie kann unmittelbar oder mittelbar durchgeführt werden.

b) Vom Käufer für eigene Rechnung durchgeführte Tätigkeiten einschließlich solcher für den Absatz der Waren werden abgesehen von denjenigen, für die nach Artikel 32 eine Berichtigung vorgenommen wird, nicht als eine mittelbare Zahlung an den Verkäufer angesehen, selbst wenn sie als für den Verkäufer von Vorteil angesehen werden können oder wenn sie nach Absprache mit ihm erfolgt sind: die Kosten solcher Tätigkeiten werden daher bei der Ermittlung des Zollwerts dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis nicht zugeschlagen."

Im vorliegenden Fall hat die Firma1 die Bf vertraglich verpflichtet, bestimmte Untersuchungen vornehmen zu lassen und durch die Vorlage von Untersuchungsattesten

nachzuweisen, dass die von ihr gelieferte Ware den Vorgaben entspricht. Im jeweiligen Auftrag wurden die Erfordernisse im Detail festgehalten und auch das Prüfinstitut (GmbH in Deutschland) genannt, von dem die geforderten Untersuchungen durchzuführen sind. Ohne entsprechendes Attest gelangt ein Artikel nicht zum Verkauf.

Die Bf hat diese Vorgaben des Kunden zum Inhalt ihrer eigenen Bestellungen gemacht und die Geschäftspartner in China vertraglich verpflichtet, die Waren in der vom Kunden geforderten Qualität gemäß den vorab zugeschickten und vom Labor untersuchten Mustern herzustellen und zu liefern.

Der Zollwert der eingeführten Waren ist im vorliegenden Fall der Transaktionswert gemäß Artikel 29 Absatz 1 ZK, das heißt der für die Waren tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis. Dieser Preis ist die vollständige Zahlung, die der Käufer an den Verkäufer oder zu dessen Gunsten für die eingeführten Waren entrichtet oder zu entrichten hat, und schließt alle Zahlungen ein, die als Bedingung für das Kaufgeschäft über die eingeführten Waren vom Käufer (auch) an einen Dritten zur Erfüllung einer Verpflichtung des Verkäufers entrichtet werden. Damit können auch Zahlungen der Bf an Dritte - wie etwa ein Prüfinstitut - Teil des Zollwerts sein.

Die Voraussetzung dafür, dass die Zahlungen an das Prüfinstitut Teil des Zollwertes sind, ist im vorliegenden Fall erfüllt.

Die Hersteller mussten der Bf Waren liefern, die der von Firma1 geforderten Qualität entsprachen. Die Qualitätsanforderungen sowie die Tests und das Testinstitut wurden der Bf von Firma1 vorgeschrieben. Die Durchführung der Tests und die rechtzeitige Mitteilung ihrer Ergebnisse waren Voraussetzung für die Übernahme der Waren durch Firma1.

Durch die zum Qualitätsnachweis durchzuführenden Tests und die Vorlage entsprechender Untersuchungsatteste verschaffte sich die Bf gegenüber ihrem Abnehmer den Nachweis vertragsgemäßer Herstellung; mit den Tests und der Mitteilung ihrer Ergebnisse wurde also bereits der Herstellungsprozess überprüft. Es handelt sich demnach um zur vertragsmäßigen Lieferung der jeweiligen Waren erforderliche Maßnahmen, die in den Zollwert einzubeziehen sind (EuGH 19.10.2000, C-15/99, Rz 23f).

Immer dann, wenn auf Grund einer vertraglichen oder gesetzlichen Regelungen eine Verpflichtung dazu besteht, eine Tätigkeit auszuführen, die sich auf die eingeführte Ware bezieht und für die die zusätzliche Zahlung des Käufers oder einer mit dem Käufer verbundenen Person erfolgt, liegt ein aufgespaltener Kaufpreis vor. Dabei ist es unerheblich, ob die Zahlung an den Verkäufer oder an einen Dritten (etwa das im Auftrag angeführte Prüfinstitut) erfolgt. Ferner kommt es auch nicht darauf an, wer den Auftrag für die Tätigkeit erteilt hat (vgl. FG München 29.3.2012, 14 K 3641/09; FG Düsseldorf 8.1.2014, 4 K 188/13 Z EU).

Analysekosten sind somit immer als so genannter aufgespaltener Kaufpreis gemäß Artikel 29 Absatz 3 Buchstabe a ZK in den Zollwert eingeführter Waren einzubeziehen, wenn sich aus den vertraglichen Unterlagen zwischen Verkäufer und Käufer (zB aus den Bestellungen, den Aufträgen oder dem Kaufvertrag) ergibt, dass der Verkäufer sicher stellen muss, dass die eingeführten Waren bestimmten Standards und

Qualitätsanforderungen genügen und/oder bestimmte Inhaltsstoffe nicht oder nur bis zu einem bestimmten Grenzwert enthalten. Die hierfür anfallenden Analysekosten sind somit notwendig, um die vertragsgemäße Beschaffenheit sicher zu stellen. Dies hat zur Folge, dass die vorgegebenen Qualitätsstandards im wirtschaftlichen Wert der eingeführten Waren enthalten sind. Übernimmt der Käufer der eingeführten Waren solche Kosten, sind diese in den Zollwert einzubeziehen, weil sie als Bedingung des Kaufgeschäftes anzusehen sind. In wessen Namen das Testinstitut beauftragt wurde, ist für die zollwertrechtliche Lösung unerheblich.

Wie in dem vom FG Düsseldorf entschiedenen Fall wurden im Streitfall zunächst Muster untersucht und daraufhin überprüft, ob diese den Wünschen des Kunden entsprachen. Erst nach dem Vorliegen positiver Testergebnisse wurde die Massenproduktion freigegeben. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, dass die Tests nicht im Drittland, sondern im Zollgebiet durchgeführt worden sind. Versendet der Hersteller also zunächst lediglich Warenmuster zur Angebotslegung an den Einführer, die dieser in der EU prüfen lässt, sind die anfallenden Testkosten ebenso in die Zollwerte der anschließend nach der Freigabe der Produktion hergestellten und eingeführten Serienerzeugnisse einzubeziehen wie in dem Fall, in dem die Prüfung der Muster bereits im Drittland erfolgt.

2. Tarifierung von Windlichtern und Teelichthaltern

Die Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur lauten auszugsweise:

"Für die Einreihung von Waren in die Kombinierte Nomenklatur gelten 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 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 dem Grundsatz der Allgemeinen Vorschrift 3 eingereiht.

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 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

Warenzusammenstellung 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 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."

Die Position HS 9405 umfasst Beleuchtungskörper (einschließlich Scheinwerfer) und Teile davon, anderweit weder genannt noch inbegriffen; Reklameleuchten, Leuchtschilder, beleuchtete Namensschilder und dergleichen, mit fest angebrachter Lichtquelle, und Teile davon, anderweit weder genannt noch inbegriffen.

Nichtelektrische Beleuchtungskörper sind in der Position KN 9405 5000 angeführt.

Laut Anmerkung 1 I) zu Kapitel 94 gehören ua Dekorationsartikel (ausgenommen elektrische Girlanden) wie Lampions, Papierlaternen (Position 9505) nicht zu Kapitel 94.

Gemäß den Erläuterungen zum Harmonisierten System zu Position 9405 können Beleuchtungskörper dieser Gruppe aus beliebigem Stoff bestehen (ausgenommen der in Anmerkung 1 zu Kapitel 71 genannten Stoffe) und jede beliebige Lichtquelle verwenden (Kerzen, Öl, Petroleum, Paraffin [oder Kerosin], Gas, Azetylen, Elektrizität usw.).

Zu dieser Position gehören insbesondere:

1) Beleuchtungskörper zur Innenausstattung, z.B.: Hängelampen, Kugellampen, Deckenleuchten, Lüster, Wandlampen, Stehlampen, Tischlampen, Nachttischlampen, Bürolampen, Nachtlampen, Feuchtraumlampen.

...

6) Kandelaber, Kerzenleuchter, Kerzenhalter, z.B. für Klaviere.

Laut den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur (KN) zu Unterposition 9405 50 00 gehören zu dieser Unterposition Laternen aus beliebigem Stoff (ausgenommen die in Anmerkung 1 zu Kapitel 71 genannten Stoffe), auch mit einer Haltevorrichtung oder einer spezifischen Vorrichtung zum Befestigen einer Kerze oder eines Teelichts. Sie weisen in der Regel im oberen Bereich Belüftungslöcher auf und verfügen über eine ‚Öffnung‘, durch die eine Kerze eingesetzt werden kann.

Zu dieser Unterposition gehören auch Kandelaber, Kerzenleuchter und Kerzenhalter, einschließlich Kandelaber, Kerzenleuchter und Kerzenhalter für Teelichter. Sogenannte ‚Teelichthalter‘ aus verschiedenen Stoffen (Glas, Keramik, Holz, Kunststoff usw.), mit Aufnahmevorrichtung in unterschiedlichen Formen ohne Haltevorrichtung oder eine spezifische Vorrichtung zum Befestigen einer Kerze oder eines Teelichts, sind von dieser Unterposition ausgenommen und nach ihrer stofflichen Beschaffenheit einzureihen.

Die Tatsache, dass eine Kerze oder ein Teelicht in der Aufnahmevorrichtung dank einer

Vertiefung in einer festen Position gehalten werden kann, reicht für eine Einreihung in diese Unterposition nicht aus (siehe auch Verordnung (EG) Nr. 141/2002 der Kommission und Verordnung (EU) Nr. 774/2011 der Kommission).

Zur Verdeutlichung finden sich in den Erläuterungen Abbildungen mit Beispielen für Waren der Unterposition 9405 50 00 sowie für Waren, die nach ihrer stofflichen Beschaffenheit einzureihen sind.

Um eine Einreihung der verfahrensgegenständlichen Wind- und Teelichter vornehmen zu können, ist daher zunächst zu klären, ob es sich dabei - entsprechend der Anmeldung durch die Bf - um Beleuchtungskörper handelt.

Dazu ist festzustellen, dass keines der betreffenden Lichter eine Haltevorrichtung oder eine spezifische Vorrichtung zum Befestigen einer Kerze oder eines Teelichts aufweist. Schon aus diesem Grund sind sie von der Unterposition 9405 50 00 ausgenommen. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass die Waren im Hinblick auf ihre begrenzte Lichtdurchlässigkeit auch nicht hauptsächlich zur Beleuchtung der Umgebung dienen, sondern vielmehr zur Erzeugung einer gemütlichen oder festlichen Atmosphäre. Sie finden also primär als Dekorationsartikel Verwendung, wobei das eingesetzte Licht lediglich die Zierwirkung erhöht.

Die von der Bf begehrte Einreihung als Beleuchtungskörper der Position 9405 scheidet aus den genannten Gründen aus.

Zum Hinweis auf die Ergebnisse von Datenbankabfragen und anders lautende verbindliche Zolltarifauskünfte für aus Sicht der Bf vergleichbare Waren ist festzuhalten, dass die Bindungswirkung einer vZTA-Entscheidung nur gegenüber dem Inhaber der Entscheidung greift. Dritte können sich nicht auf die vZTA berufen. Insbesondere können sie auch nicht unter Berufung auf den Gleichheitssatz verlangen, dass die für die Einreihung ihrer Ware zuständige Zollstelle die von einer anderen Zollstelle bei Erteilung einer vZTA für die gleiche Ware vertretene Tarifauffassung übernimmt (vgl BFH 10.3.2011, VII B 133/10).

Dies gilt auch für die Beispiele von vZTA-Entscheidungen aus Deutschland betreffend Waren der Position 7013, die vom Zollamt ins Treffen geführt werden.

Bestehen Dekorationsartikel aus unterschiedlichen Stoffen (Glas, Holz, Metall etc) oder Bestandteilen, ist nach Möglichkeit zu ermitteln, welcher dieser Stoffe oder Bestandteile der Ware ihren wesentlichen Charakter verleiht.

Soweit die vorliegenden Wind- und Teelichter aus unterschiedlichen Stoffen bestehen, fallen jene Teile, die nicht aus Holz oder Glas bestehen (Henkel aus Metall oder Kordeln), bei der Einreihung jedenfalls nicht ins Gewicht.

Nach Ansicht der belangten Behörde bestimmt das Glas nach dem Umfang und/oder seiner Bedeutung in Bezug auf die Verwendung der verfahrensgegenständlichen Artikel den wesentlichen Charakter der zusammengesetzten Ware. In der Verhandlung weist das Zollamt diesbezüglich auch auf die Produktsicherheit hin und meint, ohne Glas dürften die Lichter gar nicht in Verkehr gebracht werden, was ebenfalls für eine Einreihung als Glasware sprechen würde. Falls keiner der in Betracht kommenden Stoffe der Ware

ihren wesentlichen Charakter verleiht und gleichermaßen die Position 4420 als auch 7013 in Betracht kommt, hätte die Einreihung nach der AV 3 c) zu erfolgen, was zum selben Ergebnis führt.

Das Bundesfinanzgericht kommt zu dem Schluss, dass bei folgenden Artikeln das Holz der Ware ihren wesentlichen Charakter verleiht:

- alle Windlichter, die Gegenstand der Zollanmeldung CRN CRN1 sind (Artikel-Nummern WL140606, WL140608, WL140618, WL140612, WL140620, WL140615);
- Teelichthalter mit Rindenoberfläche mit fixen Kerzengläsern, Artikel-Nummer 36710, und Kerzenhalter mit Rindenoberfläche, mit Henkel, 2er Set, Artikel-Nummer 3209-2, ex Zollanmeldung CRN CRN3.

Die genannten Lichter stellen sich nach dem Umfang und dem äußeren Erscheinungsbild eindeutig als Holzwaren dar. Die im Inneren befindlichen Glasgefäße dienen lediglich zum Schutz (vor) der Flamme, spielen aber für die Kaufentscheidung keine Rolle und sind auch sonst von untergeordneter Bedeutung.

Jene Lichter, welche Gegenstand der Zollanmeldung CRN CRN1 sind, haben die Form einer Laterne oder eines Lampions mit einem Bodenteil aus Holz und einem Corpus aus hölzernen Stäben oder Streifen aus pflanzlichem Material. An der kreisrunden Öffnung am oberen Ende ist ein Henkel aus pflanzlichen Flechtstoffen als Trage- oder Aufhängevorrichtung angebracht. Im Inneren befindet sich jeweils ein klarsichtiges, gewöhnliches Glas (maschinell gefertigt) in Form eines oben offenen Gefäßes zur Aufnahme eines Teelichts.

Der Teelichthalter mit Rindenoberfläche ex Zollanmeldung CRN CRN3 hat die Form eines rechteckigen Kistchens (etwa 25 x 8 x 7 cm) ohne Deckel mit 5 mm dicken Brettchen am Boden und den vier Seitenwänden. In die Längsseiten sind jeweils drei gegenüberliegende Sterne gestanzt. Im Inneren sind auf Höhe der sternförmigen Öffnungen drei zylinderförmige, klarsichtige Kerzengläser fix befestigt.

Der zylinderförmige Kerzenhalter mit Rindenoberfläche ex Zollanmeldung CRN CRN3 hat einen äußeren Durchmesser von ca 8,5 cm. Der 2 cm dicke Boden und die etwa 1,5 cm dicke Wandung bestehen aus Holz. Das äußere Erscheinungsbild entspricht einem Birkenstamm mit Rinde. Seitlich finden sich zwei gegenüberliegende Öffnungen in Form eines Sterns bzw eines Tannenbaums. Am oberen Ende ist außen ein Henkel aus Metall befestigt. Im Inneren befindet sich passgenau ein klarsichtiges, zylinderförmiges Gefäß aus Glas, das zur Aufnahme eines Teelichts dient.

Die Einreihung dieser Waren hat nach der AV 3 b) in die Position 4420 90 99 90 als andere Innenausstattungsgegenstände aus Holz (Zollsatz: 0 %) zu erfolgen.

Die Position 9505 umfasst Fest-, Karnevals-/Faschings- oder andere Unterhaltungsartikel, einschließlich Zauber- und Scherzartikel.

Gegenstände, die weithin als traditionell in der Weihnachtszeit/Adventzeit verwendete Artikel angesehen werden und ausschließlich als Weihnachtsartikel hergestellt und konzipiert wurden, gehören laut Zusätzlicher Anmerkung 1 Buchstabe a) zu Kapitel 95 zu Unterposition 9505 10.

Nicht zu dieser Unterposition gehören Winterartikel, die sich für eine allgemeine Verwendung als Dekorationsartikel in dieser Jahreszeit eignen, weil ihre objektiven Merkmale darauf hindeuten, dass sie nicht ausschließlich für die Weihnachtszeit/ Adventzeit sondern vor allem zur Dekoration in der Winterzeit verwendet werden, z.B. Eiszapfen, Schneekristalle, Sterne, Rentiere, Rotkehlchen, Schneemänner und andere Motive der Winterzeit, unabhängig davon, ob die Farben oder die Aufmachung usw. einen Bezug zum Weihnachtsfest nahelegen.

Aus den genannten Gründen gehören Teelichtgläser, innen verspiegelt, außen mattiert und mehrfach mit der Aufschrift "merry X-mas" versehen, Artikel-Nummer 9527-2 ex Zollanmeldung CRN CRN2, nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes als Weihnachtsartikel aus Glas in die Position 9505 10 10 (Zollsatz: 0 %).

Die würfelförmigen Teelichthalter aus Holz, weiß gefärbt, mit ausgestanzten Weihnachtsmotiven (neben Schneeflocken, Nadelbäumen und Tieren auch Weihnachtsengel) an allen vier Seiten, 3er Set, Artikel-Nummer 2-3LM ex Positions-Nr. 2 der Zollanmeldung CRN CRN3, gehören als Weihnachtsartikel aus anderen Stoffen in die Position 9505 10 90 (Zollsatz: 2,70 %).

Der Umstand, dass diese weihnachtlichen Dekorationsartikel auch einen Gebrauchswert von untergeordneter Bedeutung haben, vermag daran nichts zu ändern. Auch der Einwand des Zollamtes in der Verhandlung, Kerzenhalter mit Motiven seien keine Weihnachtsartikel, geht ins Leere, weil es sich bei den genannten Teelichtgläsern und Teelichthaltern nicht um Kerzenhalter handelt.

Alle anderen verfahrensgegenständlichen Windlichter und Teelichter gehören als Glaswaren zur Innenausstattung - nicht aus Bleikristall, nicht handgefertigt (manuelle Glasentnahme) - in die TARIC Position 7013 9900 90 (Zollsatz: 11,00 %), da sie entweder nur aus Glas bestehen oder das Glas der Ware ihren wesentlichen Charakter verleiht.

Die abweichende Einreihung einzelner Wind- und Teelichter durch das Bundesfinanzgericht hat zur Folge, dass die Abgaben neu zu berechnen sind. Dies hat auch Auswirkungen auf die Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz, die dem Betrag entspricht, der für den Zeitraum zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßig erfassten Zollschuld und der buchmäßigen Erfassung der nachzuerhebenden Zollschuld an Säumniszinsen angefallen wäre.

Bei den nachfolgenden drei Zollanmeldungen ergeben sich hinsichtlich des Zolls (A00) folgende Änderungen:

Zollanmeldung CRN CRN1

buchmäßig erfasst: € 1.743,68

Betrag laut angefochtenem Bescheid: € 7.117,77

tatsächlich geschuldet: € 0,00

Zollanmeldung CRN CRN3 (Position 2)

buchmäßig erfasst: € 269,56

Betrag laut angefochtenem Bescheid: € 1.097,06

tatsächlich geschuldet: € 89,76 (Positionen 2 neu) bzw € 0,00 (Position 3 neu)

Zollanmeldung CRN CRN2

buchmäßig erfasst: € 1.922,44

Betrag laut angefochtenem Bescheid: € 7.832,17

tatsächlich geschuldet: € 7.272,73 (Position 1 neu) bzw € 0,00 (Position 2 neu)

Als Folge dessen wird die Abgabenerhöhung (1ZN) von insgesamt € 201,13 auf € 92,98 herabgesetzt.

Der gesamte Nachforderungsbetrag beträgt somit € 9.153,58 statt € 17.946,24.

Zulässigkeit einer 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.

Da zur Frage der Einreihung von Wind- und Teelichtern der beschriebenen Art bisher keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt, wird die Revision zugelassen.

Innsbruck, am 12. Juni 2019