

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., Adresse1, vertreten durch NN., Adresse2, über die nunmehr als Beschwerde zu wertende Berufung vom 25. März 2008 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt Wien vom 12. März 2008, Zl. zzz, betreffend nachträgliche buchmäßige Erfassung einer Zollschuld gemäß Art. 220 ZK zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit dem im Spruch dieses Erkenntnisses bezeichneten Nachforderungsbescheid erfolgte durch das Zollamt Wien eine nachträgliche buchmäßige Erfassung einer Zollschuld im Grunde des Art. 220 Zollkodex (ZK) gegenüber der nunmehrigen Beschwerdeführerin (Bf.), der Bf., Adresse1. Zusätzlich setzte das Zollamt mit diesem Sammelbescheid eine Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG fest.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 25. März 2008.

Das Zollamt Wien wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Juni 2008, Zl. ZZZ, als unbegründet ab.

Die Bf. stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 25. Juli 2008 den Vorlageantrag.

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

Die für die vorliegende Entscheidung wichtigsten gesetzlichen Bestimmungen in der damals gültigen Fassung lauten:

Artikel 12 ZK bestimmt u.a.:

*(1) Auf schriftlichen Antrag erteilen die Zollbehörden nach Modalitäten, die im Wege des Ausschussverfahrens festgelegt werden, verbindliche Zolltarifauskünfte oder verbindliche Ursprungsankünfte.*

*(2) Die verbindliche Zolltarifauskunft oder die verbindliche Ursprungsauskunft bindet die Zollbehörden gegenüber dem Berechtigten nur hinsichtlich der zolltariflichen Einreihung bzw. der Feststellung des Ursprungs der Waren.*

*Die verbindliche Zolltarifauskunft oder die verbindliche Ursprungsauskunft bindet die Zollbehörden nur hinsichtlich der Waren, für welche die Zollförmlichkeiten nach dem Zeitpunkt der Auskunftserteilung erfüllt werden.*

*Im Zusammenhang mit Ursprungsfragen handelt es sich bei den betreffenden Förmlichkeiten um die an die Anwendung der Artikel 22 und 27 gebundenen Förmlichkeiten.*

*(3) Der Berechtigte muss nachweisen können, dass*

- bei zolltariflichen Fragen die angemeldete Ware der in der Auskunft beschriebenen in jeder Hinsicht entspricht;*
- bei Ursprungsfragen die betreffende Ware und die für die Erlangung des Ursprungs maßgeblichen Umstände der in der Auskunft beschriebenen Ware und den in der Auskunft beschriebenen Umständen in jeder Hinsicht entsprechen.*

*(4) Eine verbindliche Auskunft ist vom Zeitpunkt ihrer Erteilung angerechnet bei zolltariflichen Fragen sechs Jahre und bei Ursprungsfragen drei Jahre lang gültig. Abweichend von Artikel 8 wird sie zurückgenommen, wenn sie auf unrichtigen oder unvollständigen Angaben des Antragstellers beruht.*

*(5) Eine verbindliche Auskunft wird ungültig, wenn*

*a) bei zolltariflichen Fragen:*

*i) sie aufgrund des Erlasses einer Verordnung dem damit gesetzten Recht nicht mehr entspricht;*

*ii) sie mit der Auslegung einer Nomenklatur im Sinne von Artikel 20 Absatz 6 nicht mehr vereinbar ist,*

- entweder auf Gemeinschaftsebene aufgrund einer Änderung der Erläuterungen der Kombinierten Nomenklatur oder eines Urteils des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften*
- oder auf internationaler Ebene aufgrund eines Tarifavis der 1952 unter der Bezeichnung "Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens" errichteten Welthandelsorganisation(\*) oder einer von dieser erlassenen Änderung der Erläuterungen der Nomenklatur des Harmonisierten Systems zur Bezeichnung und Codierung der Waren;(\*)Anmerkung: Druckfehler im Amtsblatt (ABl. Nr. 17 v.21.1.1997), richtig "Weltzollorganisation"*

*iii) sie nach Artikel 9 widerrufen oder geändert wird und unter der Voraussetzung, dass der Berechtigte davon in Kenntnis gesetzt worden ist.*

*Der Zeitpunkt, zu dem eine verbindliche Auskunft ungültig wird, ist in den unter den Ziffern i) und ii) vorgesehenen Fällen das Datum der Veröffentlichung der genannten*

*Maßnahmen oder bei auf internationaler Ebene erlassenen Maßnahmen das Datum der Veröffentlichung einer Mitteilung der Kommission im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften, Reihe C;*

*b) bei Ursprungsfragen:*

*i) sie aufgrund des Erlasses einer Verordnung oder der Annahme eines von der Gemeinschaft geschlossenen Abkommens dem damit gesetzten Recht nicht mehr entspricht;*

*ii) sie nicht mehr vereinbar ist*

- auf Gemeinschaftsebene mit den Erläuterungen und den zur Auslegung der Regelung angenommenen Stellungnahmen oder einem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften;*
- auf internationaler Ebene mit dem in der Welthandelsorganisation (WTO) erarbeiteten Abkommen über Ursprungsregeln oder den Erläuterungen oder den zur Auslegung dieses Abkommens angenommenen Stellungnahmen über den Ursprung;*

*iii) sie nach Artikel 9 widerrufen oder geändert wird und unter der Voraussetzung, dass der Berechtigte im Voraus davon in Kenntnis gesetzt worden ist.*

*Der Zeitpunkt, zu dem eine verbindliche Auskunft ungültig wird, ist in den unter den Ziffern i) und ii) vorgesehenen Fällen das bei der Veröffentlichung der genannten Maßnahmen angegebene Datum bzw. bei auf internationaler Ebene erlassenen Maßnahmen das Datum, das in der im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften, Reihe C, veröffentlichten Kommissionsmitteilung angegeben ist.*

*(6) Eine verbindliche Auskunft, die nach Absatz 5 Buchstabe a) Ziffer ii) oder iii) oder Buchstabe b) Ziffer ii) oder iii) ungültig wird, kann von dem Berechtigten noch sechs Monate ab dem Zeitpunkt der Veröffentlichung oder Inkennzeichnung verwendet werden, wenn er vor dem Zeitpunkt der Annahme der betreffenden Maßnahme aufgrund der verbindlichen Auskunft einen rechtsverbindlichen und endgültigen Vertrag zum Kauf oder Verkauf der betreffenden Waren geschlossen hat. Handelt es sich jedoch um Erzeugnisse, für die eine Einfuhr- oder Ausfuhrlizenz oder eine Vorausfestsetzungsbescheinigung bei der Erfüllung der Zollförmlichkeiten vorgelegt wird, so tritt der Zeitraum, für den die betreffende Bescheinigung gültig bleibt, an die Stelle des Sechsmonatszeitraums. In dem in Absatz 5 Buchstabe a) Ziffer i) und Buchstabe b) Ziffer i) genannten Fall kann in der Verordnung oder dem Abkommen eine Frist für die Anwendung des Unterabsatzes 1 festgelegt werden.*

*Im Amtsblatt Nr. C 222 der Europäischen Union vom 18.09.2003 S. 0002 – 0003 heißt es u.a. (auszugsweise Wiedergabe):*

*„Mitteilung nach Artikel 12 Absatz 5 Buchstabe a) der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 betreffend Auskünfte, die von den Zollverwaltungen der Mitgliedstaaten für die Einreihung von Waren in die Zollnomenklatur erteilt werden*

*(2003/C 222/02)*

*Eine verbindliche Zollltarifauskunft wird ab dem heutigen Tag ungültig, wenn sie mit der Auslegung der Zollnomenklatur, wie sie sich aus den folgenden internationalen Tarifmaßnahmen ergibt, nicht mehr übereinstimmt:*

*Änderungen der Erläuterungen des Harmonisierten Systems und vom Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens angenommene Tarifavise (Dokument RZZ NC0655, Bericht zur 30. Tagung des HS-Ausschusses):*

*Änderungen der Erläuterungen nach Artikel 8 des HS-Übereinkommens und Tarifavise des HS-Ausschusses der Weltzollorganisation*

*(30. Sitzung des HS-Ausschusses im November 2002)*

...

*Vom HS-Ausschuss angenommene Tarifavise:*

...

*8527.13/1“*

Der im zitierten Amtsblatt angesprochenen Tarifavis lautet:

*„Zu Unterposition 8527 13:*

*Tragbares, batteriebetriebenes Gerät, das aus einem Gehäuse besteht, welches einen Flash-Speicher und einen Mikroprozessor als integrierte Schaltungen („chips“), ein elektronisches System mit Tonfrequenzverstärker, einen LCD-Schirm, ein Mikrofon, einen Rundfunkkanalwähler (Tuner) und Steuerknöpfe umfasst. Der Mikroprozessor ist so programmiert, dass er das MP3-Dateiformat verwendet. Das Gerät hat Anschlüsse für Stereo-, Kopf- oder Ohrhörer und für eine Fernbedienung und kann an eine automatische Datenverarbeitungsmaschine zum Herunterladen oder Übertragen von MP3- oder anderer Dateien angeschlossen werden (indem es eine parallele oder USB-Schnittstelle verwendet). Die Speicherkapazität beträgt im Allgemeinen zwischen 32 und 64 MB. Anwendung der Allgemeinen Vorschriften 1 und 6.“*

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

*AV 1: Die Überschriften der Abschnitte, Kapitel und Teilkapitel sind nur Hinweise. Maßgebend für die Einreihung sind der Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln und - soweit in den Positionen oder in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln nichts anderes bestimmt ist - die nachstehenden Allgemeinen Vorschriften.*

*AV 2: a) Jede Anführung einer Ware in einer Position gilt auch für die unvollständige oder unfertige Ware, wenn sie im vorliegenden Zustand die wesentlichen Beschaffenheitsmerkmale der vollständigen oder fertigen Ware hat. Sie gilt auch für eine vollständige oder fertige oder nach den vorstehenden Bestimmungen dieser Vorschrift als solche geltende Ware, wenn diese zerlegt oder noch nicht zusammengesetzt gestellt wird.*

*b) Jede Anführung eines Stoffes in einer Position gilt für diesen Stoff sowohl in reinem Zustand als auch gemischt oder in Verbindung mit anderen Stoffen. Jede Anführung von Waren aus einem bestimmten Stoff gilt für Waren, die ganz oder teilweise aus diesem Stoff bestehen. Solche Mischungen oder aus mehr als einem Stoff bestehende Waren werden nach den Grundsätzen der Allgemeinen Vorschrift 3 eingereiht.*

*AV 3: Kommen für die Einreihung von Waren bei Anwendung der Allgemeinen Vorschrift 2 b) oder in irgendeinem anderen Fall zwei oder mehr Positionen in Betracht, so wird wie folgt verfahren:*

*a) Die Position mit der genaueren Warenbezeichnung geht den Positionen mit allgemeiner 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 Warenszusammenstellungen, die nach der Allgemeinen Vorschrift 3 a) nicht eingereiht werden können, werden nach dem Stoff oder Bestandteil eingereiht, der ihnen ihren wesentlichen Charakter verleiht, wenn dieser Stoff oder Bestandteil ermittelt werden kann.*

*c) Ist die Einreihung nach den Allgemeinen Vorschriften 3 a) und 3 b) nicht möglich, wird die Ware der von den gleichermaßen in Betracht kommenden Positionen in dieser Nomenklatur zuletzt genannten Position zugewiesen.*

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

*AV 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 Warenszusammenstellung 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 5 a) 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.*

*AV 6: Maßgebend für die Einreihung von Waren in die Unterpositionen einer Position sind der Wortlaut dieser Unterpositionen, die Anmerkungen zu den Unterpositionen und - sinngemäß - die vorstehenden Allgemeinen Vorschriften. Einander vergleichbar sind dabei nur Unterpositionen der gleichen Gliederungsstufe. Soweit nichts anderes bestimmt ist, gelten bei Anwendung dieser Allgemeinen Vorschrift auch die Anmerkungen zu den Abschnitten und Kapiteln.*

Art. 220 Abs. 1 ZK bestimmt:

*Ist der einer Zollschuld entsprechende Abgabebetrag nicht nach den Art. 218 und 219 buchmäßig erfasst oder mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten Betrag buchmäßig erfasst worden, so hat die buchmäßige Erfassung des zu erhebenden Betrags oder des nachzuerhebenden Restbetrags innerhalb von zwei Tagen nach dem Tag zu erfolgen, an dem die Zollbehörden diesen Umstand feststellen und in der Lage sind, den gesetzlich geschuldeten Betrag zu berechnen sowie den Zollschuldner zu bestimmen (nachträgliche buchmäßige Erfassung). Diese Frist kann nach Art. 219 verlängert werden.*

Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b ZK bestimmt:

*Außer in den Fällen gemäß Art. 217 Abs. 1 Unterabsatz 2 und 3 erfolgt keine nachträgliche buchmäßige Erfassung, wenn der gesetzlich geschuldete Abgabebetrag aufgrund eines Irrtums der Zollbehörden nicht buchmäßig erfasst worden ist, sofern dieser Irrtum vom Zollschuldner nicht erkannt werden konnte und dieser gutgläubig gehandelt und alle geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten hat.*

Dem vorliegenden Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Bei der Bf. handelt es sich um ein Handelsunternehmen, das im fraglichen Zeitraum (zwischen 11. April 2005 und 25. September 2006) u.a. als Importeurin von MP3-Playern aus China auftrat.

Im Rahmen einer bei der Bf. durchgeführten Betriebsprüfung/Zoll stellte das Zollamt Wien u.a. fest, dass ein Teil der von ihr eingeführten MP3-Player über einen integrierten Radioempfangsteil verfügten.

Das Zollamt vertrat die Ansicht, dass derartige Waren unter die Warennummer 8527 1399 00 (Zollsatz 10,00 %) einzureihen gewesen wären. Die Bf. als direkt vertretene Anmelderin hat jedoch in den betreffenden Zollanmeldungen, in denen sie im Feld 8 jeweils als Empfänger genannt ist, die Waren unter Warennummer 8520 9090 90 bzw. 8520 9000 90 (Zollsatz jeweils 2,00 %) angemeldet.

U.a. den sich daraus ergebenden Differenzbetrag hat das Zollamt Wien mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid im Grunde des Art. 220 ZK nacherhoben.

Gegen diesen Sammelbescheid richtet sich die vorliegende Berufung vom 25. März 2008.

Einleitend wird darauf hingewiesen, dass im Rahmen der vorliegenden Entscheidung nur über die Rechtmäßigkeit des Nachforderungsbescheides abgesprochen wird.

Die Entscheidung über die ebenfalls angefochtene Festsetzung der Abgabenerhöhung erfolgt jedoch gesondert.

Zunächst wird festgestellt, dass der Nachforderung nicht bloß die erwähnte Fehlтарифierung zu Grunde liegt. Die mit dem angefochtenen Bescheid vorgenommene nachträgliche buchmäßige Erfassung der Einfuhrzollschuld bezieht sich vielmehr zusätzlich noch auf weitere vom Zollamt Wien festgestellte Unregelmäßigkeiten. Diese betreffen u.a. die Fehlтарифierung von unter der Bezeichnung „Discman“ eingeführten Waren, unrichtig erklärte Transaktionswerte und unzutreffende Hinzurechnungskosten zum Zollwert.

Da sich das gesamte Vorbringen der Bf. ausschließlich auf die Einreihung der o.a. MP3-Player bezieht kann sich das Bundesfinanzgericht hinsichtlich dieser zusätzlichen zollschuldrelevanten Umstände auf die Feststellung beschränken, dass sich bei der diesbezüglichen Überprüfung des angefochtenen Bescheides im Rahmen der Erledigung des vorliegenden Rechtsmittels die Rechtmäßigkeit der entsprechenden Nachforderung ergeben hat.

Da die Bf. weiterhin die Meinung vertritt, die gegenständlichen Erzeugnisse seien im Rahmen ihrer Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr zu Recht in die Position 8520 der KN eingereiht worden, ist in einem ersten Schritt zu klären, ob die gegenteilige Ansicht des Zollamtes Wien, dass die Waren nämlich als Rundfunkempfangsgeräte von der Warennummer 8527 der KN erfasst werden, zutrifft.

Dazu ist zunächst daran zu erinnern, dass nach ständiger Rechtsprechung im Interesse der Rechtssicherheit und der leichten Nachprüfbarkeit das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen ist, wie sie im Wortlaut der Positionen der KN und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind (vgl. EuGH 28.07.2011, C-215/10).

Bei den verfahrensgegenständlichen Erzeugnissen handelt es sich unstrittig um sogenannte MP3-Player mit einem integrierten Radioempfangsteil.

In den in Rede stehenden Zollanmeldungen hat die Bf. die Waren im Feld 33 der Anmeldungen in die Positionen 8520 9090 90 bzw. 8520 9000 90 der KN eingereiht. Als Warenbezeichnung scheint im Feld 31 der Anmeldungen der Gesetzeswortlaut der Position 8520 der KN auf: „Magnetbandgeräte und andere Tonaufnahmegeräte, auch mit eingebauter Tonwiedergabevorrichtung“. Mit der zusätzlichen Bezeichnung „– andere - - andere --- andere“, hat die Bf. zum Ausdruck gebracht, dass die von ihr ausgewählten Warennummern in die letzte Gliederungsstufe der Position 8520 fallen.

Die vom Zollamt Wien als zutreffend erachtete Position 8527 der KN trägt hingegen folgenden Wortlaut:

„Rundfunkempfangsgeräte, auch in einem gemeinsamen Gehäuse mit einem Tonaufnahme- oder Tonwiedergabegerät oder einer Uhr kombiniert.“

Gemäß AV1 sind für die Einreihung zunächst der Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln maßgebend.

Schon der Wortlaut der beiden zu untersuchenden Positionen zeigt deutlich, dass der Position 8527 der Vorrang zu geben ist.

Denn während von der Position 8520 der KN gemäß ihrem Wortlaut nur Magnetbandgeräte und andere Tonaufnahmegeräte umfasst sind (also keine Rede von Rundfunkempfangsgeräten ist), fallen in die Position 8527 alle Arten von Rundfunkempfangsgeräten (ausdrücklich auch solche, die in einem gemeinsamen Gehäuse mit einem Tonaufnahme- oder tonwiedergabegerät kombiniert sind).

Da gemäß AV 3a die Position mit der genaueren Warenbezeichnung den Positionen mit allgemeiner Warenbezeichnung vorgeht, steht für das Bundesfinanzgericht somit schon aus diesem Grund zweifelsfrei fest, dass MP3-Player mit integriertem Radioempfangsteil in die Position 8527 der KN einzureihen sind.

Die Richtigkeit dieser Rechtsansicht wird durch die nachstehend angeführte Einreihungsverordnung bestätigt (siehe ABl. L70/9 vom 9.3.2006):

Die Verordnung (EG) Nr. 400/2006 der Kommission vom 8. März 2006, zur Einreihung von bestimmten Waren in die Kombinierte Nomenklatur bestimmt unter Punkt 2:

*„Tragbares batteriebetriebenes Rundfunkempfangsgerät, das in einem gemeinsamen Gehäuse mit einem Tonaufnahme- oder Tonwiedergabegerät kombiniert ist. Es enthält folgende Elemente:*

- *einen Flash-Speicher,*
- *einen Mikroprozessor in Form einer integrierten Schaltung ("Chips");*
- *ein elektronisches System mit Tonfrequenzverstärker;*
- *eine Flüssigkristallanzeige (LCD);*
- *einen Rundfunkkanalwähler (Tuner) und*
- *Bedienelemente.*

*Der Mikroprozessor ist für die Benutzung des MP3-Dateiformats programmiert.*

*Das Gerät hat Anschlüsse für Stereo-, Kopf- oder Ohrhörer und für eine Fernbedienung.*

*Es kann mittels einer USB-Schnittstelle an eine automatische Datenverarbeitungsmaschine zum Herunterladen oder Übertragen von MP3- oder anderen Dateiformaten angeschlossen werden. Zusätzlich kann Sprache aufgezeichnet werden.*

*Die Speicherkapazität beträgt 128 MB.*

*Einreihung in die Unterposition 8527 1399 gemäß den Allgemeinen Vorschriften 1 und 6 für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur und dem Wortlaut der KN-Codes 8527, 8527 13 und 8527 1399.*

*Der Wortlaut der Position 8527, Empfangsgeräte für den Rundfunk, in einem gemeinsamen Gehäuse mit einem Tonaufnahme- oder Tonwiedergabegerät, ist für die Einreihung maßgebend.“*

Eine Verordnung zur Einreihung einer bestimmten Ware in eine Tarifstelle des gemeinsamen Zollltarifs ist ein normativer Rechtsakt, dessen Bestimmungen in jeder Hinsicht allgemeine Geltung haben, da sie sich auf alle Waren der beschriebenen Art beziehen, unabhängig von deren Herkunft und sonstigen individuellen Eigenschaften, und ihre Wirkungen im Interesse einer einheitlichen Anwendung des gemeinsamen Zollltarifs gegenüber allen Zollbehörden der Gemeinschaft und allen Importeuren entfalten (EuGH 14.2.1984, Rs C-40/84).

Angesichts der Tatsache, dass die erwähnte Einreihungsverordnung erst am 8. März 2006 erlassen worden ist, erhebt sich nun die Frage, ob auf ihren Inhalt auch hinsichtlich jener verfahrensgegenständlichen Einfuhren zurückgegriffen werden kann, die bereits zuvor erfolgt sind.

Eine Verordnung, die Waren in eine bestimmte Tarifposition oder Unterposition einreicht, vermag zwar keine rückwirkende Kraft zu entfalten, sie kann aber dennoch zur unterstützenden Argumentation im Zusammenhang mit der Frage der strittigen Einreihung von Waren herangezogen werden. Wie der Generalanwalt in den Schlussanträgen vom 9. November 2000 in der Rechtssache Rs C-201/99 festgestellt hat, spricht die Form solcher Verordnungen, die im Allgemeinen (und so auch in der Verordnung Nr. 400/2006 - siehe deren Erwägungsgründe, Absätze 2 und 3) angeben, dass sich die Einreihung aus den allgemeinen Vorschriften zur Auslegung der Nomenklatur und dem Wortlaut der einschlägigen Positionen und Unterpositionen ergibt, dafür, dass der Gesetzgeber davon ausgeht, dass die festgelegte Einreihung bereits nach dem geltenden Recht geboten ist.

Eine solche später erlassene Verordnung - sofern diese ein bereits gefundenes Ergebnis hinsichtlich der zutreffenden Einreihung bestätigt - kann natürlich nur dann unterstützend herangezogen werden, wenn - wie hier - die Nomenklatur inhaltlich nicht geändert und die Verordnung selbst nicht angegriffen worden ist.

Im gegebenen Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass WCO-Avise im Vergleich zu Einreihungsverordnungen höherrangige Auslegungsmittel darstellen (EuGH 28.3.2000, C-309/98). D.h. dass Einreihungsverordnungen die im Widerspruch mit Avisen der WCO stehen, ungültig sind (siehe Witte<sup>6</sup>, Rz 34 zu Art. 20 ZK). Es spricht daher alles dafür, dass mit der erwähnten Einreihungsverordnung im Ergebnis letztlich der o.a. Tarifavis 8527.13/1 (näheres dazu siehe nächster Absatz) bestätigt wurde. Sie kann damit als Indiz dafür gewertet werden, dass vor ihrem Inkrafttreten getätigte Einfuhren bei (hier gegebener) unveränderter Rechtslage so einzureihen gewesen wären, wie es nunmehr die Einreihungsverordnung vorsieht (siehe EuGH 17.4.1997, C-274/95, C-275/95, C-276/95, Rz. 20).

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung WZO-Avise, mit denen eine Ware in das Harmonisierte System eingereiht wird, obwohl sie rechtlich

nicht verbindlich sind, im Rahmen der Einreihung dieses Erzeugnisses in die Kombinierte Nomenklatur Hinweise darstellen, die erheblich zur Auslegung der einzelnen KN-Positionen beitragen (EuGH 6.12.2007, C-486/06).

Der o.a. Tarifavis 8527.13/1, der hinsichtlich der Einreihung von MP3-Playern mit integriertem Rundfunkempfangsgerät zum gleichen Ergebnis kommt wie das Zollamt Wien im angefochtenen Bescheid kann daher als weiteres entscheidungsmaßgebliches Indiz für die vorgenommene Tarifierung gewertet werden.

Aus all diesen Gründen ist somit als erstes Zwischenergebnis festzuhalten, dass die verfahrensgegenständlichen Waren zweifelsfrei in die Position 8527 1399 einzureihen sind.

Die Bf. stützt ihr Beschwerdevorbringen im Wesentlichen auf den Einwand, die Nachforderung verstoße gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.

Dazu ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen die Nacherhebung von Zoll aus Gründen des Vertrauensschutzes ausscheidet, in Artikel 220 ZK abschließend geregelt ist (VwGH 15.3.2001, 99/16/0448).

Der VwGH hat in diesem Erkenntnis ausgesprochen: *„Die Generalklausel des Artikels 220 Absatz 2 ZK regelt den Vertrauensschutz im Bereich der Nacherhebung von Einfuhrabgaben (Artikel 4 Nr. 10 ZK) ausschließlich. Diese gemeinschaftsrechtliche Vorschrift hat Vorrang vor dem nationalrechtlichen Grundsatz von Treu und Glauben. Nach dieser Bestimmung, die in ihren Grundzügen auf die Grundsätze von Treu und Glauben zurückgeht (Christiansen, ZfZ 1980, 345; Tipke/Kruse, AO, 16. Aufl., Tz. 5 zu § 172 AO), können die zuständigen Behörden von einer Nacherhebung von Einfuhrabgaben absehen, deren Nichterhebung auf einen Irrtum der zuständigen Behörden zurückzuführen ist, sofern dieser Irrtum vom Abgabenschuldner nicht erkannt werden konnte und letzterer gutgläubig gehandelt und alle geltenden Bestimmungen betreffend die Zollerklärung beachtet hat. Diese drei Voraussetzungen müssen nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH (vgl. insbesondere Urteile vom 27. Juni 1991 in der Rechtssache C-348/89, Mecanarte, Slg. 1991, I-3277, Randnr. 12, und vom 14. Mai 1996 in den Rechtssachen C-153/94 und C-204/94, Faroe Seafood u.a., Slg. 1996, I-2465, Randnr. 83) kumulativ erfüllt sein (vgl. auch VwGH 30.03.2000, 99/16/0089)“.*

Durch die Bestimmungen des Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b UA 1 ZK wird die nachträgliche buchmäßige Erfassung aus Gründen der Rechtssicherheit beschränkt, wobei die vorstehend genannten drei Voraussetzungen zu erfüllen sind. Damit soll das berechnete Vertrauen des Zolld Schuldners in die Richtigkeit aller Gesichtspunkte geschützt werden, die bei der Entscheidung darüber, ob Abgaben nacherhoben werden oder nicht, Berücksichtigung finden (EuGH 14.11.2002, C-251/00, Rz. 39).

Als erste Voraussetzung ist gefordert, dass der gesetzlich geschuldete Abgabebetrag aufgrund eines Irrtums der Zollbehörden nicht buchmäßig erfasst worden ist. Der EuGH verlangt in ständiger Rechtsprechung ein Handeln der Zollbehörden und die Ursächlichkeit

dieses Handelns für ihren Irrtum (sogenannter aktiver Irrtum, EuGH 18.10.2007, C-173/06).

Es ist daher zunächst zu prüfen, ob ein aktiver Irrtum vorliegt:

Die Bf. behauptet, sie habe bei den Zollämtern Wien und Villach detaillierte Erkundigungen eingeholt, weil der Zollsatz je nach Spezifikation des MP3-Players differieren könne. Wann genau dies erfolgt sein soll, gibt sich nicht bekannt. Auch die Namen der dabei kontaktierten Personen nennt sie nicht. Den diesbezüglichen Angaben der Bf. mangelt es daher an der gebotenen Präzision.

Dazu kommt, dass eine telefonische Auskunft nach ständiger Rechtsprechung grundsätzlich keinen Vertrauensschutz begründen kann (siehe FG Ba-Wü 17.2.1998, 11K121/95, VwGH 17.10.2003, 2000/17/0240).

In der Literatur werden telefonisch erteilte Auskünfte der zuständigen Zollstelle insbesondere zum Zollsatz der vom Zollschuldner eingeführten Waren ebenfalls als in aller Regel unverbindlich bewertet. Denn die bei einem Telefonat naturgemäß während des Gesprächs selbst erfolgende und damit regelmäßig schnelle Prüfung des vorgetragenen Sachverhaltes, die sich zudem nur auf die der Zollstelle zur Verfügung stehenden Unterlagen (ohne Einbeziehung allfälliger technischer Spezifikationen des Einführers oder des Verkäufers) beschränken wird, kann nicht mit derselben Sorgfalt gegeben werden wie eine nach eingehender Prüfung auch durch die Zollstelle selbst erteilte Auskunft (siehe Witte<sup>5</sup>, Rz. 37 zu Art. 220 ZK).

Auch in der widerspruchslosen Entgegennahme der Zollanmeldung kann ein Irrtum gelegen sein (EuGH 22.10.1987, Rs. 314/85, Rz. 24). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn sämtliche Zollanmeldungen des Zollschuldners insofern vollständig waren, als sie nicht nur die unrichtige, angemeldete Tarifposition, sondern auch die Warenbezeichnungen enthielten, die der zutreffenden Tarifposition entsprachen. Letzteres ist in den vorliegenden Zollanmeldungen eindeutig nicht geschehen. Denn die Bf. hat die eingeführten Waren als „Magnetbandgeräte und andere Tonaufnahmegeräte, auch mit eingebauter Tonwiedergabevorrichtung“ bezeichnet und im Feld 31 der Zollanmeldungen die integrierten Rundfunkempfangsteile unerwähnt gelassen. Es ist daher von keinem aktiven Irrtum der jeweiligen Abfertigungszollämter auszugehen.

Die Bf. stützt ihre Ansicht, eine Nacherhebung wäre im Streitfall unzulässig, u.a. auch auf einen Artikel in der Zeitschrift ÖZSN (Österreichische Zoll- und Steuernachrichten) Nr. 5 vom 15. Mai 2005. Dort findet sich unter dem Titel „Aktuelles aus der Tarifierungspraxis“ ein Beitrag über die Einreihung eines MP3-Players. Demnach sei das Gerät, das über ein UKW-Radio verfügt, in die Unterposition 85209090 der KN einzureihen.

Das Bundesfinanzgericht erachtet diese Einreihung aus den oben angeführten Gründen als eindeutig unzutreffend.

Dem Argument der Bf., ihr sei angesichts dieses Artikels Vertrauensschutz zu gewähren, kann schon deshalb nicht gefolgt werden, weil nicht einmal nationale Dienstanweisungen

(also von der Behörde herausgegebenen Publikationen) diese Rechtssicherheit bieten können (siehe EuGH 28.6.1990, C-80/89).

Dies muss umso mehr für den von der Bf. angesprochenen nicht amtlich veröffentlichten Artikel gelten, dem nicht zu entnehmen ist, wer (welche Behörde) auf der Basis welcher gesetzlichen Bestimmungen, kraft welcher Ermächtigung wann die Entscheidung über die erwähnte Einreihung erlassen hat und ab wann sie gültig sein soll.

Die Bf. verweist auf die VZTA Nr. AT2006/000371 vom 20. Juni 2006. In dieser an einen offensichtlichen Mitbewerber der Bf. gerichteten verbindlichen Zolltarifauskunft hat das Zollamt Wien einen „MP3-Spieler“ mit integriertem FM-Radio in die Position 8520 9000 90 der KN eingereiht.

Auf Grund der Bestimmungen des Art. 12 Abs. 2 UA 1 ZK kann nur der Berechtigte die rechtliche Bindungen einer VZTA in Anspruch nehmen. Berechtigter ist, wem die VZTA erteilt worden ist und der im Feld 3 der VZTA aufgeführt ist.

Dritte (hier: die nicht in der VZTA genannte Bf.) können sich nicht auf die VZTA berufen (vgl. BFH 6.6.2000, VII R 72/99).

Die von der Bf. angesprochenen VZTA ist nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes aus den oben angeführten Gründen verfehlt und demnach zu Unrecht ergangen. Dennoch konnte der Berechtigte (nicht aber die Bf.) im Zeitraum der Gültigkeit (20. Juni 2006 bis 31. Dezember 2006) verlangen, dass die Einreihung derartiger Waren in die Zollnomenklatur nach Maßgabe der Auskunft zu erfolgen habe.

Ein Vertrauensschutz für die Bf. lässt sich aus dieser VZTA daher nicht ableiten.

Die Gültigkeit der erwähnten VZTA endete gemäß Art. 12 Abs. 5 Buchstabe a i) ZK kraft Gesetzes durch die per 1. Jänner 2007 anzuwendende Änderung der Zollnomenklatur am 31. Dezember 2006. Vor diesem Hintergrund ist es durchaus denkbar, dass das Zollamt Wien – wie von der Bf. behauptet – telefonisch die Auskunft erteilt hat, dass der Mitbewerber der Bf. die rechtliche Bindung bis zum Ende des Jahres 2006 in Anspruch nehmen dürfe. Da diese Bindungswirkung für die Dauer der Gültigkeit der VZTA nur für Berechtigte greift, können Dritte nicht erfolgreich die Anwendung des Gleichheitsgrundsatzes verlangen (BFH 10.3.2011, VII B 133/10). Die Bf. irrt daher, wenn sie meint, auch alle anderen Wirtschaftsbeteiligten wären durch eine solche VZTA vor Nachforderungen geschützt.

Aus all diesen Gründen ist daher von einem aktiven Irrtum der Zollbehörde iSd Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b UA 1 ZK nicht auszugehen.

Selbst wenn man dennoch von einem solchen Irrtum ausgehen wollte, wäre für die Bf. nichts gewonnen. Denn in der zitierten Norm wird zusätzlich gefordert, dass der Abgabenschuldner gutgläubig gehandelt hat, d.h. dass er den Irrtum der Zollbehörde nicht erkennen konnte.

Zur Feststellung der Erkennbarkeit geht der EuGH von einer konkreten Beurteilung aller Umstände des Einzelfalls aus, bei der vor allem die Art des Irrtums, die Erfahrung des

Wirtschaftsbeteiligten und dessen Sorgfalt zu berücksichtigen sind (EuGH 18.10.2007, C-173/06).

Bei der Art des Irrtums ist zu prüfen, ob die betreffende Regelung schwierig, komplex oder unklar ist. Dies ist immer dann der Fall, wenn die Lösung keinesfalls durch die bloße Lektüre der geltenden Vorschriften erkennbar ist (EuGH 14.5.1996, C-153). Eine schwierige Rechtsfrage liegt etwa dann vor, wenn die Klärung einer Einreihungsfrage erst durch die WCO erfolgt (BFH 2.5.1991, VII R 117/89). Nach der Klärung – auch durch Einreihungsverordnung – ist die Rechtsfrage aber einfach (EuGH 20.11.2008, C-38/07, Rz. 41). Im vorliegenden Fall ist die Einreihung von Waren der verfahrensgegenständlichen Art durch den bereits mehrmals oben erwähnten WCO-Avis geklärt, der schließlich durch die ebenfalls oben angesprochene Einreihungsverordnung bestätigt worden ist. Der Umstand, dass das Zollamt Wien in der o.a. VZTA vom 20. Juni 2006 ebenfalls zu einer unrichtigen Einreihung gekommen ist, ändert an dieser Einschätzung nichts. Grundsätzlich kann nämlich nicht davon ausgegangen werden, dass ein Importeur keine weitergehende Kenntnisse als die zuständigen Zollbehörden haben könne, weil andernfalls eine Nacherhebung grundsätzlich unmöglich wäre (VwGH 18.12.2006, 2004/16/0279).

Bei der Prüfung, ob der Zollschuldner über Erfahrung verfügt, kommt es darauf an, ob er gewerbsmäßig im Einfuhrgeschäft tätig ist. Die Bf., die sich seit Jahren mit der Einfuhr verschiedenster Waren beschäftigt, kann sich daher nicht auf mangelnde Erfahrung berufen.

Hinsichtlich der Sorgfalt des Abgabepflichtigen ist schließlich zu prüfen ob er der Informationspflicht über das geltende Recht nachkommt. Dabei wird nach ständiger Rechtsprechung gefordert, dass sich der Wirtschaftsbeteiligte über die in Betracht kommenden Rechtsvorschriften an Hand ihrer im ABl. erfolgten Veröffentlichung informiert (BFH 23.3.2000, VII B 299/99). Das Amtsblatt der Reihe C enthält u.a. die Erläuterungen zum HS und der KN und Tarfiavise. Deren Kenntnis wird von jedem Zollschuldner erwartet (BFH 26.2.2004, VII R 20/03).

Im Abl. veröffentlichtes Recht gilt mit dem Tag der Veröffentlichung als bekannt. Gewerbliche Einführer müssen sich daher selbst durch Einblick in die einschlägigen Ausgaben des ABl. Informieren. Andernfalls handeln sie offensichtlich fahrlässig (EuGH 25.11.1998, C-370/96, Rz. 26f).

Die Bf. behauptet, ihr sei im März 2005 seitens des Zollamtes Villach mitgeteilt worden, dass hinsichtlich der Einreihung von MP3-Geräte mit Radiofunktion in den Zolltarif eine Änderung bevorstehe. Gerade angesichts dieser Unsicherheit wäre es ihr zuzumuten gewesen, sich durch Lektüre der einschlägigen Amtsblätter der EU Gewissheit über das auf ihre Geschäfte anwendbare Unionsrecht zu verschaffen.

Der o.a. WCO-Tarfiavis war auch in der elektronisch abrufbaren Ausgabe der Erläuterungen enthalten und somit für jedermann frei zugänglich.

Es ist daher zusammenfassend festzustellen, dass die Bf. hinsichtlich der streitgegenständlichen Waren in den erwähnten Zollanmeldungen eine unzutreffende Einreihung in den Zolltarif vorgenommen hat. Dies hat dazu geführt, dass der gesetzlich geschuldete Abgabebetrag zunächst (nämlich im Zuge der Überführung der Waren in den zollrechtlich freien Verkehr) nicht in der richtigen Höhe buchmäßig erfasst worden ist.

Der aus diesen Fehlтарифierungen resultierende Differenzbetrag in der Höhe von insgesamt € 101.560,12 war daher nachträglich buchmäßig zu erfassen. Die Voraussetzungen für die Abstandnahme von der Nachforderung iSd Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b ZK lagen nicht vor.

Zollschuldnerin war die Bf. als Anmelderin iSd Art. 201 Abs. 3 ZK.

Der Beschwerde war daher der Erfolg zu versagen.

### **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.

Die vorliegende Entscheidung kann sich auf die zitierte Rechtsprechung stützen. Es musste daher der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Wien, am 2. November 2017