



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofräte Dr. Mairinger, Dr. Thoma und Mag. Straßegger sowie Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter unter Mitwirkung der Schriftführerin Galli, LL.M., in der Revisionssache der B GmbH in A, vertreten durch die Schrömbges & Partner Partnerschaftsgesellschaft Rechtsanwälte Steuerberater GmbH in Hamburg und Dr. Hermann Aflenzer, Rechtsanwalt in 4020 Linz, Lessingstraße 40, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 15. April 2019, RV/7200114/2017, betreffend verbindliche Zolltarifauskunft (belangt: Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Zollamt Wien), den

B e s c h l u s s

gefasst:

Gemäß Art. 267 AEUV wird dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist die Position 8705 der Kombinierten Nomenklatur dahingehend auszulegen, dass stangenlose Kraftfahrzeuge mit einer Zugwinde mit Gurtzugvorrichtung zum Ziehen und einer elektrohydraulischen Hebevorrichtung zum Schieben von Flugzeugen unter diese Position fallen?

Begründung:

1 Sachverhalt:

Die Revisionswerberin hatte mit Antrag vom 23. Februar 2017 die Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft für einen „elektrisch betriebenen, stangenlosen Flugzeugabschleppwagen“ unter Einreihung unter dem Code 8705 9080 der Kombinierten Nomenklatur beantragt.

2 Mit der verbindlichen Zolltarifauskunft vom 8. Mai 2017 reihte das Zollamt Wien diese Ware als „andere“ Zugmaschine unter dem Code 8701 92 90 ein, wogegen die Revisionswerberin Beschwerde erhob: Die gegenständliche Ware sei ein Kraftfahrzeug zu besonderen Zwecken und nicht eine Zugmaschine der



Position 8701. Unter Position 8705 seien Abschlepp-Kraftfahrzeuge gesondert ausgewiesen.

- 3 Mit Beschwerdevorentscheidung vom 26. Juli 2017 wies das Zollamt Wien die Beschwerde als unbegründet ab, worauf die Revisionswerberin die Entscheidung über ihre Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragte.
- 4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet ab und sprach aus, dass gegen dieses Erkenntnis eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei. Nach Darstellung des Verfahrensganges stellte das Gericht fest:

„ ...

Mit der VZTA des Hauptzollamtes Hannover, ..., wurde ein zweiachsiges Kraftfahrzeug mit einer Fahrerkabine, mit einem Dieselmotor mit bestimmter Motorleistung, mit einem bestimmten Leergewicht, mit einer maximalen Geschwindigkeit von 32 km/h bei Leerfahrt und 15 km/h in Betrieb mit einem Flugzeug, ausgestattet mit einer hydraulischen Vorrichtung zum Anheben eines Flugzeuges über das Bugrad, ausschließlich auf Flughäfen zum Ziehen oder Schieben von Verkehrsflugzeugen bis zu einem bestimmten Gewicht verwendet, in die HS-Position 8701 als Flugzeugschlepper ohne Abschleppstange eingereiht.

Das gegenständliche Fahrzeug ist zum Ziehen und Schieben von Flugzeugen mit einem Gewicht bis zu 54.432 kg auf Flughäfen bestimmt. Es besteht aus einer Metallplattform mit 4 Rädern, hat einen Elektromotor mit einer Motorleistung von 33,8 KW, Antriebs-, Brems- und Lenkvorrichtungen, zwei entgegengesetzt angeordnete Fahrersitze mit Bedienhebeln an beiden Seiten und ist mit einer Zugwinde mit Gurtzugvorrichtung und einer elektrohydraulischen Hebevorrichtung ausgestattet. Mit der Winde wird das Bugrad eines Flugzeuges auf die Hebevorrichtung gezogen und dann mittels der hydraulischen Hebevorrichtung angehoben. In dieser Position kann das Flugzeug geschleppt oder geschoben werden.

Flugzeugschlepper ohne Schleppstange, die am Bugfahrwerk ansetzen, umfassen das Bugrad eines Flugzeuges und heben dieses an, um so das Flugzeug zu bewegen. Der Unterschied zum gegenständlichen Fahrzeug liegt darin, dass bei diesem das Bugrad mit einer Winde auf die hydraulische Hebevorrichtung gezogen wird, und nicht unmittelbar das umfasste Bugrad angehoben wird. Der Hebevorgang erfolgt in beiden Fällen hydraulisch.



Der gegenständliche Flugzeugschlepper unterscheidet sich somit lediglich durch die Zugwinde mit Gurtzugvorrichtung. Diese Zugwinde bedingt nun nach Ansicht der [Revisionswerberin] die Einreihung in die HS Position 8705.
...“

5 In rechtlicher Hinsicht erwog das Gericht:

„Nach dem letzten Absatz der Erläuterungen zum HS zu Position 8701, gehören nicht zu dieser Position mit Kranen, Hebebäumen, Seilwinden usw. ausgerüstete Abschleppwagen (8705).

Position 8705 handelt von Kraftfahrzeugen zu besonderen Zwecken, ihrer Beschaffenheit nach nicht hauptsächlich zur Personen- oder Güterbeförderung bestimmt und nennt beispielsweise Abschleppwagen, Kranwagen, Feuerwehrwagen, Betonmischwagen, Straßenkehrwagen, Straßensprengwagen, Werkstattwagen, Wagen mit Röntgenanlage).

Nach den Erläuterungen zum HS gehören zu dieser Position besonders konstruierte oder umgebaute Kraftfahrzeuge, auf denen Vorrichtungen oder Geräte angebracht sind, um sie für bestimmte andere als bloße Beförderungszwecke verwendbar zu machen. Es sind demnach Kraftwagen, deren wesentlicher Zweck nicht das Befördern von Personen oder Gütern ist.

Nach Z. 1) der Erläuterungen zum HS zu Position 8705 gehören in diese Position, Abschleppwagen, bestehend aus einem Lastkraftwagen- oder Sattelschlepperfahrgestell, auch mit Ladepritsche, Hebezeug, wie mit nicht drehbarem Kran, Hebebaum, Flaschenzug oder Seilwinde zum Heben und Abschleppen von Pannenfahrzeugen.

Wenn [die Revisionswerberin] vermeint, der gegenständliche Flugzeugschlepper wäre als Abschleppwagen in die Position 8705 einzureihen, übersieht sie, dass Abschleppwagen dieser Position dem Abschleppen von Pannenfahrzeugen dienen.

Die eindeutige und weit gefasste Zugmaschinen-Definition der Anmerkung zu Kapitel 87 und der Erläuterungen zum HS zu Position 8701 lässt nach Ansicht des BFG keine Zweifel an der Einreihung des gegenständlichen Flugzeugschleppers in die Position 8701 aufkommen. Auch mit Seilwinden ausgestattete Zugmaschinen sind nach den Erläuterungen zu HS in diese Position einzureihen.

Der Streitgegenstand stellt keinen Abschleppwagen der Position 8705 dar, da ihm das Merkmal des Hebens und Abschleppens von Pannenfahrzeugen, wie in den Erläuterungen zum HS zu Position 8705 gefordert, fehlt. Der Flugzeugschlepper ist auch nicht annähernd mit einem der in der Position 8705 genannten besonders konstruierten oder umgebauten Kraftfahrzeuge vergleichbar.



Die Einreihung in den Nomenklatur-Code 8701 9290 00 erfolgte daher zu Recht.“

- 6 In der gegen dieses Erkenntnis erhobenen Revision beantragt die Revisionswerberin unter anderem die Einholung eines Vorabentscheidungsersuchens über die Einreihung des gegenständlichen Fahrzeuges in eine der Unterpositionen der Position 8705 90 des gemeinsamen Zolltarifs.

- 7 Unionsrecht:

Die Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den gemeinsamen Zolltarif lautet in der Fassung der Durchführungsverordnung (EU) 2016/1821 der Kommission vom 6. Oktober 2016 zur Änderung des Anhangs I der genannten Verordnung, Amtsblatt der Europäischen Union L 282 vom 28.10.2016, auszugsweise:

„TEIL I - Einführende Vorschriften

TITEL I

ALLGEMEINE VORSCHRIFTEN

A. Allgemeine Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur

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.
...
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.

...

- 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.

...

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.

...

TEIL II - Zolltarif

...

KAPITEL 87

ZUGMASCHINEN, KRAFTWAGEN, KRAFTRÄDER, FAHRRÄDER UND ANDERE NICHT SCHIENENGEBUNDENE

LANDFAHRZEUGE, TEILE DAVON UND ZUBEHÖR

Anmerkungen

1. Zu Kapitel 87 gehören nicht Fahrzeuge, die aufgrund ihrer Beschaffenheit dazu bestimmt sind, nur auf Schienen zu fahren.
2. Im Sinne des Kapitels 87 sind Zugmaschinen Kraftfahrzeuge, die im Wesentlichen zum Ziehen oder Schieben anderer Fahrzeuge, Geräte oder Lasten gebaut sind. Sie können auch Zusatzvorrichtungen haben, die es möglich machen, im Zusammenhang mit der Hauptverwendung der Zugmaschinen Werkzeuge, Geräte, Saatgut, Düngemittel usw. zu befördern.

...





KN-Code	Warenbezeichnung	Vertragsmäßiger Zollsatz (%)	Besondere Maßeinheit
1	2	3	4
8701	Zugmaschinen (ausgenommen Zugkraftkarren der Position 8709):		
8701 10 00	- Einachsschlepper	3	p/st
8701 20	- Sattel-Straßenzugmaschinen:		
8701 20 10	-- neu	16	p/st
8701 20 90	-- gebraucht	16	p/st
8701 30 00	- Gleiskettenzugmaschinen - andere, mit einer Motorleistung von:	frei	p/st
8701 91	-- 18 kW oder weniger:		
8701 91 10	--- Ackerschlepper und Forstschlepper, auf Rädern	frei	p/st
8701 91 90	--- andere	7	p/st
8701 92	-- mehr als 18 kW bis 37 kW:		
8701 92 10	--- Ackerschlepper und Forstschlepper, auf Rädern	frei	p/st
8701 92 90	--- andere	7	p/st

...

8705	Kraftfahrzeuge zu besonderen Zwecken, ihrer Beschaffenheit nach nicht hauptsächlich zur Personen- oder Güterbeförderung bestimmt (z.B. Abschleppwagen, Kranwagen, Feuerwehrwagen, Betonmischwagen, Straßenkehrwagen, Straßensprengwagen, Werkstattwagen, Wagen mit Röntgenanlage):		
------	--	--	--

...

8705 90	- andere:		
8705 90 30	-- Betonpumpenwagen	3,7	p/st
8705 90 80	-- andere	3,7	p/st

...“





- 8 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union ist das entscheidende Kriterium für die zolltarifliche Einreihung von Waren grundsätzlich in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Positionen der Kombinierten Nomenklatur und der Anmerkungen zu ihren Abschnitten und Kapiteln festgelegt sind. Sodann kann der Verwendungszweck der Ware ein objektives Tarifierungskriterium sein, sofern er dieser Ware innewohnt, wobei sich dies anhand der objektiven Merkmale und Eigenschaften der Ware beurteilen lassen muss (vgl. etwa das Urteil vom 15. September 2005 in der Rechtssache C-495/03, *Intermodal Transports BV*, Rn 47 und 55, und das Urteil vom 25. Juli 2018 in der Rechtssache C-445/17, *Pilato SpA*, Rn 24 und 25).
- 9 Nach der weiteren Rechtsprechung des Gerichtshofs tragen die zur Kombinierten Nomenklatur (KN) von der Kommission und zum Harmonisierten System (HS) von der Weltzollorganisation ausgearbeiteten Erläuterungen erheblich zur Auslegung der einzelnen Tarifpositionen bei, ohne jedoch rechtsverbindlich zu sein. Der Inhalt der KN-Erläuterungen, die nicht die HS-Erläuterungen ersetzen, sondern als Ergänzung zu betrachten und zusammen mit diesen heranzuziehen sind, muss daher den Bestimmungen der KN entsprechen und darf deren Bedeutung nicht verändern. Stellt sich heraus, dass die Erläuterungen zur KN dem Wortlaut der Positionen der KN und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln zuwiderlaufen, sind sie folglich nicht zu berücksichtigen (vgl. etwa das Urteil vom 14. April 2011 in den verbundenen Rs C-288/09 und C-289/09, *British Sky Broadcasting Group plc* und *Pace plc*, Rn 63 bis 65).
- 10 Den in Rede stehenden Erläuterungen zum HS zufolge gehören zur Position 8701 - mit Ausnahme der in Position 8709 erfassten Zugkraftkarren von der auf Bahnhöfen verwendeten Art - Zugmaschinen aller Art und für alle Verwendungszwecke ohne Rücksicht auf die Art des Antriebs. Nicht zu dieser Position gehören mit Kranen, Hebebäumen, Seilwinden usw. ausgerüstete Abschleppwagen (Position 8705). Zur Position 8705 gehören eine Reihe besonders konstruierter oder umgebauter Kraftfahrzeuge, auf denen Vorrichtungen und Geräte angebracht sind, um sie für bestimmte andere als



bloße Beförderungszwecke verwendbar zu machen. Es sind demnach Fahrzeuge, deren wesentlicher Zweck nicht das Befördern von Personen und Gütern ist. Zu dieser Position gehören (Z 1) Abschleppwagen, bestehend aus einem Lastkraftwagen- oder Sattelschlepperfahrgestell, auch mit Ladepritsche, Hebezeug, wie nicht drehbarem Kran, Hebebaum, Flaschenzug oder Seilwinde zum Heben und Abschleppen von Pannenfahrzeugen.

- 11 Die eingangs wiedergegebenen Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur legen nahe, dass die Position 8705 (samt ihren Unterpositionen) die gegenüber der Position 8701 speziellere darstellt.
- 12 Grundsätzlich sind auch Zugmaschinen im Sinn der Position 8701 Kraftfahrzeuge, die besonderen Zwecken, nämlich dem Ziehen oder Schleppen, gewidmet sind.
- 13 Position 8705 zählt demonstrativ verschiedene Kraftfahrzeuge auf, die allesamt nach nicht hauptsächlich zur Personen- oder Güterbeförderung bestimmt sind, jedoch völlig verschiedenen besonderen Verwendungszwecken gewidmet sind.
- 14 Den maßgeblichen Feststellungen des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes vom 15. April 2019 zufolge ist das verfahrensgegenständliche Fahrzeug zum Ziehen und Schieben von Flugzeugen auf Flughäfen bestimmt, sohin ebenfalls nicht hauptsächlich zur Personen- oder Güterbeförderung. Allerdings erfüllt dieses Fahrzeug keinen jener Verwendungszwecke, die in Position 8705 demonstrativ aufgezählt sind.
- 15 Gegen eine Subsumtion unter den Begriff „Abschleppwagen“ in Position 8705, wie dies die Revisionswerberin argumentiert, spricht, dass den in der englischen sowie in der französischen Fassung der genannten Verordnung in Position 8705 verwendeten Begriffen „break down lorries“ bzw. „dépanneuses“ die Bedeutung von „Pannenschleppwagen“ zukommt, wie dies auch das Bundesfinanzgericht mit Blick auf die Erläuterungen zum Harmonisierten System im Ergebnis vertrat.





- 16 Der Verwaltungsgerichtshof hegt daher Zweifel über die Auslegung der Position 8705 der Kombinierten Nomenklatur und ihre Abgrenzung gegenüber der Position 8701.

W i e n , am 9. Oktober 2019

