



## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofräte Dr. Mairinger, Dr. Thoma und Mag. Straßegger sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Baumann, über die Revision der GD GmbH in W, vertreten durch die Doralt Seist Csoklich Rechtsanwalts-Partnerschaft in 1090 Wien, Währinger Straße 2-4, und die SchneideR´S Rechtsanwalts-KG in 1010 Wien, Ebendorferstraße 10/66, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 29. Oktober 2014, Zl. RV/7200065/2014, betreffend Eingangsabgaben (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien) zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der revisionswerbenden Partei Aufwendungen in Höhe von 1.346,40 € binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Entscheidungsgründe:**

- 1 Die revisionswerbende Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Revisionswerberin), welche nach ihren eigenen Angaben Teil eines weltweit tätigen Rüstungskonzerns ist und unter anderem die Erzeugung von Panzern als Unternehmensgegenstand hat, meldete am 25. Februar 2014 durch ihren direkten Vertreter, eine Spedition, beim Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien eine Ware mit der Bezeichnung „Waffenstation MGTS (Multi Gun Turret System) Typennummer ... Turm Nr. 68“ zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr an.
- 2 Auf Grund einer äußeren Zollbeschau hielt das Zollamt fest: „Ih. Rechnung handelt es sich um einen Panzerturm der bereits als erkennbarer Teil ausschließlich oder hauptsächlich in Panzerkampfwagen eingebaut wird“.
- 3 Das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien überließ die Ware in den zollrechtlich freien Verkehr und teilte der Revisionswerberin sodann die buchmäßige

==



Erfassung der auf diese unter die Unterposition 8710 00 00 der Kombinierten Nomenklatur eingereihte Ware entfallenen Einfuhrabgaben unter Anwendung eines Zollsatzes von 1,7 % mit.

- 4 Gegen diese als Abgabenbescheid geltende Mitteilung erhob die Revisionswerberin mit Schriftsatz vom 11. März 2014 eine Beschwerde mit der Begründung, die in Rede stehende Ware sei unter die Zolltarifnummer 9305 91 00 einzureihen und unterliege daher dem Zollsatz von 0 %, weshalb sie beantrage, den Zollbetrag mit 0 € festzusetzen.
- 5 Bei der zur Verzollung angemeldeten Ware handle es sich um ein komplexes Waffensystem, wie aus einem beiliegenden Manual hervorgehe. Wohl diene das Waffensystem dem späteren Einbau in einen von der Revisionswerberin zu produzierenden Panzerwagen. Die Erläuterungen der Weltzollorganisation zur Position 9305 des Harmonisierten Systems (HS) würden Panzertürme ausdrücklich als Waffen anführen. Vom in Rede stehenden Waffensystem zu unterscheiden seien Panzertürme, die als Teil eines Panzers lediglich dem Schutz der Besatzung dienten, ohne jedoch Waffencharakter zu besitzen. Diese fielen auch nach Ansicht der Revisionswerberin unter die Position 8710. Wie sich aus dem vorgelegten Manual jedoch ergebe, sei die in Rede stehende Ware ein komplexes Waffensystem und keinesfalls ein bloßer Panzerturm als Zubehörteil wie ein Deckel oder eine Türe. Das in Rede stehende Waffensystem könne nicht nur auf Landfahrzeuge montiert, sondern ohne Veränderung auch auf Seeschiffe oder stationär in festen Anlagen eingebaut und verwendet werden. Das Waffensystem werde auch nicht gemeinsam mit einem Panzer gestellt, weil der Panzer nicht eingeführt, sondern im Zollgebiet erzeugt werde.
- 6 Mit Beschwerdevorentscheidung vom 29. April 2014 wies das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien die Beschwerde als unbegründet ab.
- 7 Dagegen brachte die Revisionswerberin mit Schriftsatz vom 12. Mai 2014 einen Vorlageantrag ein, dem sie eine ihr erteilte verbindliche Zolltarifauskunft des Hauptzollamtes Hannover, Deutschland, vom 11. April 2014 über die





Einreihung der dort beschriebenen Ware in die Unterposition 9305 91 00 der Kombinierten Nomenklatur anschloss.

- 8 Diese verbindliche Zolltarifauskunft enthält folgende Warenbeschreibung:

„sog. Turmsystem

Nach den von der Antragstellerin vorgelegten Unterlagen handelt es sich um einen Verbund einzelner technischer Elemente, die in eine im Wesentlichen aus unedlem Metall bestehende turmähnliche Konstruktion integriert sind. Das Turmsystem stellt die Basis einer Waffenstation dar und ist im Wesentlichen mit den nachfolgend aufgeführten Subsystemen und Komponenten ausgestattet: elektrische Antriebe, Kreisstabilisierung, optische und elektronisch arbeitende Sichtgeräte einschließlich Displays und Bediengeräte für das Einsatzpersonal (Richtschütze und Kommandant), ein Feuerleitsystem, mehrere Sensoren, Aufbewahrungsbehälter für Munition und Vorrichtungen für die Zuführung der Munition an die Waffen. Das System ist vorbereitet für den Einbau einer Maschinenkanone und eines Maschinengewehres (beide Kriegswaffen sind nicht Gegenstand dieser vZTA).“

Nach einem Verweis auf Abbildungen setzt sich die Warenbeschreibung fort: „Durch das Zusammenwirken der genannten Subsysteme wird dem Einsatzpersonal die Bedienung der Bordkanone und des Maschinengewehrs und somit die zielgerichtete Abgabe von Schüssen ermöglicht. Das Turmsystem soll jeweils auf das Dach von mobilen See- und Landtransportsystemen, drehbar gelagert, montiert oder auch in stationären Anlagen verwendet werden.“

- 9 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab und sprach aus, dass eine Revision nach Art. 133 Abs.4 B-VG unzulässig sei. Das Bundesfinanzgericht habe keine Zweifel, dass der am 25. Februar 2014 zur Abfertigung gestellte Panzerturm eine solche Ware sei, wie sie von der verbindlichen Zolltarifauskunft (vZTA) vom 11. April 2014 erfasst sei. Das ersehe man durch Vergleich des mitgelieferten User Manuals mit dem Antragstext und den Beilagen zur Erteilung der vZTA und der in Feld 7 der vZTA abgefassten Warenbeschreibung. Der vorgelegten verbindlichen Zolltarifauskunft komme jedoch keine Rückwirkung zu.

- 10 Das Bundesfinanzgericht beurteile den in Rede stehenden Panzerturm als Teil eines Panzerkampfwagens mit der Einreihung in die Position 8710. Es bezweifle nicht, dass ein solcher Panzerturm, wenn er isoliert zum Einsatz



käme, als Kriegswaffe der Position 9301 anzusehen wäre. Würde man einen solchen Turm „auf ein Schiff aufsetzen“, würde er unter die Position 8906 (Kriegsschiffe) einzureihen sein, würde man ihn verselbständigt als Waffe einsetzen, wäre er ins Kapitel 93 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen. Werde der Panzerturm jedoch - wie im Revisionsfall - auf einen Panzer aufgesetzt, tarifiere er ins Kapitel 87 der Kombinierten Nomenklatur.

- 11 Die dagegen erhobene Revision, welche ihre Zulässigkeit zusammengefasst darin sieht, dass die Tarifierungsfrage der Einreihung der gleichen Waffenstation als Teil eines Panzers oder als Waffe von einer Zollbehörde durch eine verbindliche Zolltarifauskunft (Art. 12 des Zollkodex) anders als durch das Bundesfinanzgericht und vom Verwaltungsgerichtshof überhaupt noch nicht beantwortet worden sei, legte das Bundesfinanzgericht unter Anschluss der Akten des Verfahrens dem Verwaltungsgerichtshof vor.
- 12 Die vor dem Bundesfinanzgericht belangte Behörde (das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien) brachte - nach Einleitung des Vorverfahrens durch den Verwaltungsgerichtshof - eine Revisionsbeantwortung ein.
- 13 Der Verwaltungsgerichtshof stellte dazu mit Beschluss vom 19. Mai 2015, Ra 2015/16/0009-5 (EU 2015/0002-1), dem Europäischen Gerichtshof gemäß Art. 267 AEUV folgende Fragen:
1. Umfasst die Ausnahme der Anmerkung 1 Buchstabe c) zu Kapitel 93 der Kombinierten Nomenklatur (Anhang I Teil II der Verordnung [EWG] Nr. 2658/87 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, ABIEG Nr. L 256 vom 7. September 1987, in der Fassung der Durchführungsverordnung [EU] Nr. 1001/2013 der Kommission vom 4. Oktober 2013, ABIEU Nr. L 290 vom 31. Oktober 2013) mit dem Wortlaut „Panzerwagen - andere gepanzerte Kampffahrzeuge (Pos. 8710)“ auch „Teile davon“ ?
  2. Ist die Anmerkung 3 zu Abschnitt XVII der Kombinierten Nomenklatur dahin auszulegen, dass eine „Waffenstation (Panzerturm)“, welche auf Panzerwagen oder „mobilen Seetransportsystemen“ oder auch in stationären Anlagen verwendet werden kann, deshalb als Teil eines Panzerwagens in die Position 8710 einzureihen, weil diese Waffenstation vom Hersteller von Panzerwagen für die Erzeugung oder den Zusammenbau von Panzerwagen eingeführt und tatsächlich für diesen Zweck verwendet wird ?



- 14 Mit seinem Urteil vom 26. Mai 2016 in der Rs. C-262/15 erkannte der EuGH über dieses Vorabentscheidungsersuchen zu Recht:
- „Die Kombinierte Nomenklatur in Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif in der sich aus der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1001/2013 der Kommission vom 4. Oktober 2013 ergebenden Fassung ist dahin auszulegen, dass ein Turmsystem wie das im Ausgangsverfahren in Rede stehende, das für die Erzeugung von Panzerwagen eingeführt und danach tatsächlich für diesen Zweck verwendet wurde, in die Position 8710 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen ist, wenn es ‚hauptsächlich‘ für einen Panzerwagen bestimmt ist, was das vorliegende Gericht unter Berücksichtigung der objektiven Merkmale und Eigenschaften dieses Turmsystems zu überprüfen hat, ohne dass dessen endgültige Verwendung im vorliegenden Fall für die Einreihung entscheidend wäre. Andernfalls ist das Turmsystem als Teil oder Zubehör von ‚Kriegswaffen‘ in die Unterposition 9305 91 00 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen.“
- 15 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 16 Artikel 12 Abs. 1 und 2 der im Revisionsfall noch anzuwendenden Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABIEG Nr. L 302 vom 19. Oktober 1992, (Zollkodex - ZK) lautet:
- „Artikel 12
- (1) Auf schriftlichen Antrag erteilen die Zollbehörden nach Modalitäten, die im Wege des Ausschussverfahrens festgelegt werden, verbindliche Zolltarifauskünfte oder verbindliche Ursprungsauskünfte.
- (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 ...“



- 17 Artikel 20 des Zollkodex lautet auszugsweise:
- „Artikel 20
- (1) Die bei Entstehen einer Zollschuld gesetzlich geschuldeten Abgaben stützen sich auf den Zolltarif der Europäischen Gemeinschaften.
- (2) ...
- (3) Der Zolltarif der Europäischen Gemeinschaften umfasst:
- a) die Kombinierte Nomenklatur;
- b) ...“
- 18 Die Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, ABIEG Nr. L 256 vom 7. September 1987, in der im Revisionsfall maßgeblichen Fassung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1001/2013 der Kommission vom 4. Oktober 2013, ABIEU Nr. L 290 vom 31. Oktober 2013, enthält in ihrem Anhang I die Kombinierte Nomenklatur. Darin ist im Teil II (Zolltarif) der Abschnitt XVII „Beförderungsmittel“ enthalten.
- 19 Die Anmerkungen 2 und 3 zum Abschnitt XVII des Zolltarifs lauten auszugsweise:
- „2. Folgende Waren sind nicht als ‚Teile‘ oder als ‚Zubehör‘ einzureihen, auch wenn sie erkennbar für Waren des Abschnitts XVII bestimmt sind:
- a) ...
- ...
- ij) Waffen (Kapitel 93);
- k) ...
- ...
3. ‚Teile‘ und ‚Zubehör‘ im Sinne der Kapitel 86 bis 88 sind nur Teile und Zubehör, die erkennbar ausschließlich oder hauptsächlich für Waren des Kapitels 86, 87 oder 88 bestimmt sind. Teile und Zubehör, für die zwei oder mehr Positionen der Kapitel 86 bis 88 in Betracht kommen, sind der Position zuzuweisen, die dem Hauptverwendungszweck der Teile oder des Zubehörs entspricht.“





- 20 Im Abschnitt XVII des Zolltarifs lautet im Kapitel 87 (Zugmaschinen, Kraftwagen, Krafträder, Fahrräder und andere nicht schienengebundene Landfahrzeuge, Teile davon und Zubehör) die Position 8710:  
„Panzerkampfwagen und andere selbstfahrende gepanzerte Kampffahrzeuge, auch mit Waffen; Teile davon“.
- Für diese Position ist ein Zollsatz von 1,7 % vorgesehen.
- 21 Im Abschnitt XIX (Waffen und Munition; Teile davon und Zubehör) des Zolltarifs lautet im Kapitel 93 (Waffen und Munition; Teile davon und Zubehör) die Anmerkung 1 auszugsweise:  
„1. Zu Kapitel 93 gehören nicht:  
a) ...  
...  
c) Panzerwagen und andere gepanzerte Kampffahrzeuge (Position 8710);  
d) ...“
- In Abschnitt XIX lauten im Kapitel 93 die Positionen 9301 und 9305:  
„Position 9301:  
„Kriegswaffen, ausgenommen Revolver, Pistolen und Waffen der Position 9307“.
- Position 9305:  
„Teile und Zubehör für Waren der Positionen 9301 bis 9304.“
- Zu der dafür vorgesehenen Unterposition 9305 91 00 „andere: von Kriegswaffen der Position 9301“ ist die tarifmäßige Zollfreiheit vorgesehen.
- 22 Der Verwaltungsgerichtshof geht zunächst davon aus, dass zufolge der Bestimmung des Art. 12 Abs. 2 des Zollkodex die im verwaltungsgerichtlichen Verfahren vorgelegte verbindliche Zolltarifauskunft im Revisionsfall keine Bindungswirkung entfaltet, weil der hier zu beurteilende Sachverhalt, die Erfüllung der Zollförmlichkeiten, am 25. Februar 2014 vor dem Erlassen der verbindlichen Zolltarifauskunft vom 11. April 2014 verwirklicht wurde.
- 23 Die Revisionswerberin sieht die erwähnte verbindliche Zolltarifauskunft - auch ohne Bindungswirkung - als zutreffend an. Auch wenn die in Rede stehende



Waffenstation (Panzerturm) ohne Kanone geliefert worden und insofern unvollständig sei, sei sie eindeutig für die Aufnahme einer Kanone bestimmt und schade das Fehlen der Kanone nicht für die Einreihung der Waffenstation in das Kapitel 93 als Waffe. Daher sehe die Revisionswerberin die Anmerkung 2 Buchstabe ij) zu Abschnitt XVII der Kombinierten Nomenklatur als einschlägig an, wonach die in Rede stehende Waffenstation (Panzerturm) als Waffe nicht als Teil eines in Position 8710 der Kombinierten Nomenklatur einzureihenden Panzerkampfwagens falle.

- 24 Dem ist entgegen zu halten, dass die Anmerkung 1 Buchstabe c) zu Kapitel 93 der Kombinierten Nomenklatur (KN) auch Teile von Panzerwagen und anderen gepanzerten Kampffahrzeugen umfasst (vgl. das erwähnte Urteil des EuGH vom 26. Mai 2016, Rn 31), weshalb solche Teile nach dieser Anmerkung nicht mehr als Waffen in das Kapitel 93 der KN fallen. Deshalb wären sie auch nicht durch die Anmerkung 2 Buchstabe ij) zu Abschnitt XVII der KN von der Einreihung unter das Kapitel 87 der KN ausgeschlossen und könnten sie unter die Position 8710 eingereiht werden.
- 25 Demnach ist zu prüfen, ob es sich bei dem in Rede stehenden Panzerturm um eine Ware handelt, die unter den Begriff der „Teile“ iSd der Anmerkung 3 zum Abschnitt XVII der KN fällt.
- 26 Die Einreihung als Teil in eine Position der Kapitel 86, 87 oder 88 der KN und damit die vom Bundesfinanzgericht vorgenommene Einreihung in die Position 8710 der KN hängt nach der Anmerkung 3 zu Abschnitt XVII der KN davon ab, ob diese Ware erkennbar ausschließlich oder hauptsächlich für Waren des Kapitels 86, 87 oder 88 bestimmt ist.
- 27 Dazu ist die ständige Rechtsprechung des EuGH zu berücksichtigen, wonach das entscheidende Kriterium für die zolltarifliche Einreihung von Waren allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen ist, wie sie im Wortlaut der KN-Position und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind (vgl. etwa das erwähnte Urteil des EuGH vom 26. Mai 2016, Rn 29). Der EuGH hat auch ausgesprochen, dass schließlich der Verwendungszweck der Ware ein objektives Tarifierungskriterium sein kann,





sofern er der Ware innewohnt, was sich anhand der objektiven Merkmale und Eigenschaften der Ware beurteilen lassen muss (vgl. das Urteil des EuGH vom 4. März 2015 in der Rs. C-547/13, „*Oliver Medical*“*SIA*, Rn 47).

- 28 Das angefochtene Erkenntnis enthält keine ausdrückliche Feststellung, welche Beschaffenheit und Funktion die in Rede stehende Ware mit der Bezeichnung „Waffenstation“ oder „Panzerturm“ aufweise. Allerdings hat das Bundesfinanzgericht im angefochtenen Erkenntnis ausdrücklich angeführt, es hege keine Zweifel, dass der am 25. Februar 2014 zur Abfertigung gestellte Panzerturm eine solche Ware sei, wie sie von der erwähnten verbindlichen Zolltarifauskunft vom 11. April 2014 erfasst sei.
- 29 Der Verwaltungsgerichtshof, der gemäß § 41 VwGG das angefochtene Erkenntnis auf Grund des vom Verwaltungsgericht angenommenen Sachverhaltes zu überprüfen hat, geht daher davon aus, dass die in Rede stehende Ware von der Warenbeschreibung in der erwähnten verbindlichen Zolltarifauskunft getroffen wird.
- 30 Da das in Rede stehende Turmsystem demnach auch auf das Dach mobiler See- und Lufttransportsysteme drehbar gelagert montiert oder in stationären Anlagen verwendet werden kann, sind Waren wie der in Rede stehende Panzerturm nicht als Teile anzusehen, die „ausschließlich“ für Panzerwagen bestimmt sind (vgl. auch das erwähnte Urteil des EuGH vom 26. Mai 2016, Rn 36).
- 31 Im vorliegenden Revisionsfall hat die Revisionswerberin nach ihren Angaben diese Ware aus einem Drittland zugekauft und ins Zollgebiet eingeführt, um sie in Österreich in einen (von der Revisionswerberin offenbar erzeugten) Radpanzer ein- oder auf diesen aufzubauen. Dabei handelt es sich nach den Angaben der Revisionswerberin um keinen Einzelvorgang, sondern um den Teil der Produktion von zumindest insgesamt 68 Radpanzern, wozu insgesamt 68 solcher Waffenstationen (Panzertürme) eingeführt worden seien.
- 32 Dergestalt liegt die subjektive Bestimmung der konkreten Ware zur weiteren Verwendung durch den Empfänger der Ware im Zollgebiet, durch die Revisionswerberin, vor.



- 33 Das Bundesfinanzgericht hat sich ersichtlich darauf gestützt, dass die konkrete Ware nach der erfolgten Einfuhr auch diesem Verwendungszweck entsprechend tatsächlich „auf einen Panzer aufgesetzt“ wurde.
- 34 Dies genügt allerdings noch nicht der Anmerkung 3 zu Abschnitt XVII der KN. Vielmehr ist zu prüfen, ob dieses Turmsystem nach seinen objektiven Merkmalen und Eigenschaften „hauptsächlich“ für einen Panzerwagen bestimmt ist (vgl. das erwähnte Urteil des EuGH vom 26. Mai 2016, Rn 37).
- 35 Dem angefochtenen Erkenntnis fehlen indes diesbezügliche Feststellungen, welche seinen Spruch tragen könnten.
- 36 Das angefochtene Erkenntnis war deshalb gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.
- 37 Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-AufwErsV.

W i e n , am 30. Juni 2016

