

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf , gegen den Bescheid des ZA Linz Wels vom 17.06.2011, betreffend Einreihung einer Pulsuhr, zu Recht erkannt: Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Die Pulsuhren (Bez) werden in die Tarifposition 9031803890 eingereiht.

Die Abgaben bzw. die Abgabenerhöhung werden neu festgesetzt:

Zoll: € 9678,62; Abgabenerhöhung: € 520,35.

Es wird ein Betrag von € 1.121,73 an Zoll und € 90,88 Abgabenerhöhung rückerstattet.

Siehe beiliegende Berechnungsblätter die einen integrierenden Bestandteil des Spruchs bilden.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Zollamtes Linz Wels vom 17.6.2011, Zahl: a wurden für den Bf Zoll in Höhe von € 10.800,35 (Art 201 Abs 1 Buchst a ZK), sowie eine Abgabenerhöhung in Höhe von € 611,23 für die Zinsperioden (abweichend von der jeweiligen Zollanmeldung) für 2008-2010 sowie 1. Halbjahr 2011 vorgeschrieben . Begründet wurde die Vorschreibung damit, dass eine Betriebsprüfung ergab, dass bei zwei Zollanmeldungen Pulsuhren (Bez) zu Unrecht in die Tarifposition 9018908400 als zollfrei klassifiziert worden seien. Entsprechend eines Untersuchungsbefundes der TUA Wien, sei die Pulsuhr nach Ansicht der Behörde nicht als Herzfrequenzmessgerät zu tarifieren, da sie mehrere Funktionen ermögliche und deshalb als Wareneinzelverkauf in Aufmachung für den Einzelverkauf gelte (9102120000).

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 11.7.2016 wurde vorgebracht:

"In der Beurteilung über die Einreihung von Pulsuhren in den gemeinsamen Zolltarif geht die übereinstimmende Rechtsauslegung in mehreren Mitgliedsstaaten der

Europäischen Union davon aus, dass der maßgebliche Unterschied im Vorhandensein eines Brustgurtes liegt. So werden Pulsuhren ohne Brustgurt von verschiedenen, für die Erteilung von verbindlichen Zolltarifauskünften zuständigen, Behörden in unterschiedlichen Mitgliedsstaaten richtigerweise unter Position 9102120000 eingereiht, da die Armbanduhr in dieser Warenzusammenstellung auch den charakterbestimmenden „Bestandteil darstellt (Pulsuhren mit „Fingertouch-Sensor“). Pulsuhren mit Brustgurt werden jedoch ebenso übereinstimmend (siehe nur VZTA Nr. (55119042691, DE4024/09—1) unter Position 9018 des gemeinsamen Zolltarifs eingereiht.

Hauptbestandteile der gegenständlichen „Sportswatch“ sind Pulsmessung, Geschwindigkeitsmessung sowie die Funktion als Armbanduhr. Es kommen somit unseres Erachtens die Unterpositionen 9018, 9029 und 9102 für eine Einreihung in den gemeinsamen Zolltarif in Betracht.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren im Interesse der Rechtssicherheit und der leichten Nachprüfbarkeit allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Positionen der KN und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind.

Da die streitige Ware aus verschiedenen Stoffen besteht und keine der oben erwähnten Unterpositionen genauer als die andere ist, kann für die Einreihung dieser Ware nur auf die Allgemeine Vorschrift 3 b zurückgegriffen werden (vgl. in diesem Sinne EuGH v. 07.02.2002, C—276—00, Rz 20).

Nach dieser Allgemeinen Vorschrift ist zur Tarifierung einer Ware die Feststellung erforderlich, welcher der Stoffe, aus denen sie besteht, ihr ihren wesentlichen Charakter verleiht; hierzu ist zu prüfen, ob die Ware auch ohne den einen oder anderen ihrer Bestandteile ihre charakteristischen Eigenschaften behalten würde (EUGH v. 07.02.2002, C-276-00, Rz 21).

Das charakterbestimmende Merkmal ergibt sich aus der Art und Beschaffenheit eines bestimmten Stoffs oder Bestandteils, seinem Erscheinungsbild, seiner Wirkung auf die Sinnesorgane, dem Anteil an der Gesamtmenge, am Gesamtgewicht und am Gesamtwert oder aus der Bedeutung des Stoffs, Bestandteile oder Artikels in Bezug auf die Verwendung der Ware (EuGH v. 17.06.1997, C-105/96, Rz 24).

Unseres Erachtens stellt die Funktionseinheit aus Pulsuhr und am Brustkorb befestigten Sendegurt den charakterbestimmenden Bestandteil der Warenzusammenstellung dar. Charakteristische Eigenschaft der gegenständlichen Bez-Variante² ist die Möglichkeit, unter Zuhilfenahme eines Brustgurts, während sportlicher Aktivitäten die Herzfrequenz überwachen zu können. Diese Eigenschaft bliebe auch erhalten, wenn eine Zeitanzeige weggedacht würde. Im laufenden Betrieb, dh Messung von Puls und Geschwindigkeit während einer sportlichen Aktivität, wird am Display auch keine

aktuelle Uhrzeit angezeigt. Der Verwendungszweck kann nach herrschender Rechtsprechung auch durch die Präsentation der Ware gegenüber dem Publikum, dh durch die getroffenen Werbemaßnahmen belegt werden (siehe nur EuGH v. 17.03.2005, C-467/03, Rz 23ff mwN).

Die Art der Werbung und Vermarktung der gegenständlichen Puiuhren unterscheidet sich maßgeblich von „normalen“ Armbanduhren, steht doch schon auf der Verpackung die Möglichkeit, die Herzfrequenz zu messen, im Vordergrund.

Im Gegensatz kann die Zeitanzeige und damit die Einreihung als Armbanduhr nicht als charakteristische Eigenschaft angesehen werden. Die Ware ist daher in Kapitel 90 des Gemeinsamen Zolltarifs einzureihen und die Nacherhebung in Bezug auf die „Bez-Variante1

Sportswatch“ rechtswidrig."

Der Berufung wurde mit 5.8.2011 stattgegeben. Mit Bescheid des Zollamtes Linz Wels vom 15.12.2011 wurde die Berufungsvorentscheidung (BVW) vom 5.8.2011 aber als rechtswidrig aufgehoben und eine neuerliche BVE erlassen, in der die Berufung als unbegründet abgewiesen wurde. Die bescheiderlassende Behörde beruft sich dabei auf den ETOS Antrag X sowie auf die österreichische vZTA AT2011/00208:

" Bei der gegenständlichen Ware (Bez-Variante2) handelt es sich um eine Warenzusammenstellung in Aufmachung für den Einzelverkauf, bestehend aus:

- einer batteriebetriebenden Armbanduhr (Sportuhr), nur mit optoelektronischer Anzeige, mit Alarm—, Geschwindigkeitsmess—, Schrittzähl-, Distanzmess—, Herzfrequenz— und Kalorienverbrauchsfunktion, sowie einer Stoppeinrichtung und 4 Funktionstasten. Eine charakterbestimmende Funktion ist aufgrund der Vielzahl nicht feststellbar.
- einem Brustgurt aus Kunststoff mit gummielastischem Band und Sensor zur Übertragung der Herzfrequenz an die Sportuhr;
- einem Fahrradsensor mit einem an Fahrradspeichen montierbaren Magneten,
- einem Montageadapter aus Kunststoff für die Armbanduhr, bestimmt zur Befestigung an Fahrradlenkern. Dem Produkt sind Kabelbinder aus Kunststoff und eine Bedienungsanleitung beigelegt.

Die Armbanduhr bestimmt hinsichtlich des Verwendungszweckes den Gesamtcharakter der Warenzusammenstellung.

Erläuterungen zum Harmonisierten System (H8) zu 9018 - 1 Abs. :

Zu dieser Position gehört eine besonders große Anzahl von Instrumenten, Apparaten und Geräten aus Stöfen aller Art (einschließlich Edelmetalle), die im wesentlichen durch die Tatsache gekennzeichnet sind, dass sie in fast allen Fällen üblicherweise die Handhabung durch Ärzte, Chirurgen, Zahnärzte, Tierärzte, Hebammen usw. in ihrer Berufspraxis verlangen, um entweder eine Diagnose zu stellen, einer Krankheit vorzubeugen, sie zu behandeln, eine Operation durchzuführen usw. Hierher gehören auch Instrumente, Apparate und Geräte für die Anatomie, Sektion, Autopsie usw. und unter gewissen Bedingungen auch für Dentallaboratorien (siehe nachstehend unter II).

Nach Ansicht der Technischen Untersuchungsanstalt (TUA) Wien stellt die Armbanduhr hinsichtlich des Verwendungszweckes den Gesamtcharakter der Warenzusammenstellung dar.

(ETOS Antrag X sowie VZTA—Nr. AT2011/000208)

Begründung der Einreihung:

Rechtsvorschriften: AV 1 / AV 3 b) / AV 3 c) / AV 6 / Anm 6 Abs 1 Kap 85 / Anm 6 Abs 2 Kap 85: Die Einreihung ist daher in der Warennummer 9102120000 zu belassen."

Mit einem als Berufung bezeichneten Schreiben vom 12.1.2012 wurde vorgebracht:

"1. Zolltarifliche Einreihung von Pulsuhren mit Brustgurt

Bezüglich der Einreihung der gegenständlichen Pulsuhren in den Gemeinsamen Zolltarif (GZT) kann nur auf das bereits in der ursprünglichen Berufung ausgeführte verwiesen werden:

In der Beurteilung über die Einreihung von Pulsuhren in den GZT geht die übereinstimmende Rechtsauslegung in mehreren Mitgliedsstaaten der Europäischen Union davon aus, dass der maßgebliche Unterschied im Vorhandensein eines Brustgurtes liegt.

So werden Pulsuhren ohne Brustgurt von verschiedenen, für die Erteilung von verbindlichen

Zolltarifauskünften zuständigen, Behörden in unterschiedlichen Mitgliedsstaaten richtigerweise unter Position 9102 eingereiht, da die Armbanduhr in dieser Warenzusammenstellung auch den charakterbestimmenden Bestandteil darstellt (Pulsuhren mit „Fingertouch-Sensor“). Pulsuhren mit Brustgurt werden jedoch ebenso übereinstimmend in unterschiedlichen Mitgliedsstaaten der Europäischen Union unter Position 9018 des GZT eingereiht (siehe nur VZTA Nr. 68119042691, DE4024/09-1).

Hauptbestandteile der gegenständlichen „Sportswatch“ sind Pulsmessung, Geschwindigkeitsmessung sowie die Funktion als Armbanduhr. Es kommen somit unseres Erachtens die Unterpositionen 9018, 9029 und 9102 für eine Einreihung in den GZT in Betracht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) ist das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren im Interesse der Rechtssicherheit und der leichten Nachprüfbarkeit allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Positionen der KN und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind.

Da die streitige Ware aus verschiedenen Stoffen besteht und keine der oben erwähnten Unterpositionen genauer als die andere ist, kann für die Einreihung dieser Ware nur auf die Allgemeine Vorschrift 3 b zurückgegriffen werden (vgl. in diesem Sinne EUGH v. 07.02.2002, C-276-00, Rz 20) .

Nach dieser Vorschrift ist zur Tarifierung einer Ware die Feststellung erforderlich, welcher der Stoffe, aus denen sie besteht, ihr ihren wesentlichen Charakter verleiht; hierzu

ist zu prüfen, ob die Ware auch ohne den einen oder anderen ihrer Bestandteile ihre charakteristischen Eigenschaften behalten würde (EUGH v. 07.02.2002, C-276-00, Rz 21).

Das charakterbestimmende Merkmal ergibt sich aus der Art und Beschaffenheit eines bestimmten Stoffs oder Bestandteils, seinem Erscheinungsbild, seiner Wirkung auf die Sinnesorgane, dem Anteil an der Gesamtmenge, am Gesamtgewicht und am Gesamtwert oder aus der Bedeutung des Stoffs, Bestandteile oder Artikels in Bezug auf die Verwendung der Ware (EuGH v. 17.06.1997, C-105/96, Rz 24).

Unseres Erachtens stellt die Funktionseinheit aus Pulsuhr und am Brustkorb befestigten Sendegurt den charakterbestimmenden Bestandteil der Warengesamtheit dar.

Charakteristische Eigenschaft der gegenständlichen Bez-Variante² ist die Möglichkeit, unter Zuhilfenahme eines Brustgurts, während sportlicher Aktivitäten die Herzfrequenz überwachen zu können. Diese Eigenschaft bliebe auch erhalten, wenn eine Zeitanzeige weggedacht würde. Im laufenden Betrieb, d.h. Messung von Puls und Geschwindigkeit während einer sportlichen Aktivität, wird am Display auch keine aktuelle Uhrzeit angezeigt.

Der Verwendungszweck kann nach herrschender Rechtsprechung auch durch die Präsentation der Ware gegenüber dem Publikum, d.h. durch die getroffenen Werbemaßnahmen belegt werden (siehe nur EuGH v. 17.03.2005, C-467/03, Rz 23ff mwN).

Die Art der Werbung und Vermarktung der gegenständlichen Pulsuhren unterscheidet sich maßgeblich von „normalen“ Armbanduhren, steht doch schon auf der Verpackung die Möglichkeit, die Herzfrequenz zu messen, im Vordergrund. Auch wird eine entsprechende Kaufentscheidung des Endkunden wohl kaum darauf beruhen, sich eine Zeitmesser als eine Armbanduhr kaufen zu wollen.

Sinn des Kaufs einer Pulsuhr mit Brustgurt kann wohl nur sein, seine Pulsfrequenz im Rahmen sportlicher Aktivitäten zu überprüfen und so gesundheitliche Folgen einer Überbeanspruchung des Herzes auszuschließen. Im Gegensatz kann die Zeitanzeige und damit die Einreihung als Armbanduhr nicht als charakteristische Eigenschaft angesehen werden. Der Rechtsmeinung des Zollamtes Linz Wels sowie der Technischen Untersuchungsanstalt kann daher nicht gefolgt werden. Die Ware ist in Kapitel 90 des Gemeinsamen Zolltarifs einzureihen und die Nacherhebung in Bezug auf die „Bez-Variante¹ Sportswatch“ rechtswidrig.

2. Ausschluss einer Nacherhebung gem Art 220 Abs 2 lit b Zollkodex

Auch im Fall einer Erstattung von Eingangsabgaben hat der Abgabenschuldner nach Art 220 Abs 2 lit b Zollkodex (ZK) Anspruch darauf, dass die Zollbehörde von der Nacherhebung der erstatteten Abgaben absieht, wenn die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind (BFH v. 20. 7.1999, VII R 85/98).

Entsprechend der nach hL (siehe nur Huchatz in Witte⁵, Art 242, R3) und Judikatur des EuGH sind die Ausschlussgründe des Art 220 Abs 2 lit b ZK auch bei Wiederaufleben

einer Zollschuld iSd Art 242 ZK beachtlich. Dies auch, wenn die ursprüngliche Zollschuld gem Art 202 — 204 ZK entstanden ist.

Als Voraussetzungen normiert Art 220 Abs 2 lit b ZK:

- a) Irrtum der Zollbehörden
- b) Nichterkennbarkeit des Irrtums für den Zollschuldner
- c) Einhaltung der geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung
- d) Gutgläubiges Handeln

- a) Irrtum der Zollbehörden

Sollten die gegenständlichen Pulsuhren tatsächlich unter die zollpflichtige Tarifposition 9102 einzureihen sein, hat die Zollbehörde unzweifelhaft einen aktiven Irrtum begangen, indem sie die Abgaben mit Bescheid vom 5. August 2011, Zahl: 520000/46195/2011, erstattet hat.

- b) Nichterkennbarkeit des Irrtums für den Zollschuldner

Nichterkennbarkeit liegt vor, wenn der Zollschuldner den Irrtum der Zollbehörden vernünftigerweise nicht erkennen konnte (Alexander in Witte⁵, Art 220 Rz 24). Bei der Prüfung, ob der behördliche Irrtum für den Berufungswerber erkennbar war, ist von den Kriterien auszugehen, die der EuGH in den zu dieser Frage ergangenen Entscheidungen aufgestellt hat. Danach ist eine konkrete Beurteilung aller Umstände des Einzelfalls erforderlich, wobei namentlich die Art des Irrtums, die Erfahrung und die Sorgfalt des Wirtschaftsteilnehmers zu berücksichtigen sind.

Wie bereits unter 1. ausgeführt, besteht innerhalb der Europäischen Union eine uneinheitliche Rechtsmeinung bzgl. der Einreihung von Pulsuhren mit Brustgurt (siehe nur die zitierten VZTA „Entscheidungen aus anderen Mitgliedsstaaten) in den GZT.

Es besteht zwar die grundsätzliche Pflicht eines importeurs, die zutreffende Einreihung seiner Produkte abzuklären. Eine Möglichkeit wäre die Einholung einer entsprechenden VZTA. Aus der abstrakten Möglichkeit, eine VZTA einzuholen, ergibt sich aber noch nicht automatisch eine Sorgfaltswidrigkeit des Zollschuldners (EuGH v. 1.4.1993, C-250/91).

Die Judikatur (FG Bremen v. 12.4.1994 2 93 247 K 2, ZfZ 1995, 55f., 56) geht unzweifelhaft davon aus, dass nach einer Außenprüfung, bei der der zugrundeliegende Sachverhalt geprüft, der Irrtum aber nicht aufgedeckt wird, idR auch von einer Erfüllung der Sorgfaltspflichten auszugehen ist.

Dies muss uE umso mehr gelten, wenn im Berufungsverfahren einer scheinbar durch die Außenprüfung entdeckten Fehlтарифierung ausdrücklich widersprochen und der entsprechende Abgabenbescheid aufgehoben wird.

An der Nichterkennbarkeit des Irrtums für den Zollschuldner kann nicht gezweifelt werden, wurde doch gerade mit der ursprünglichen Berufungsvorentscheidung die Rechtsmeinung der Zollbehörde revidiert und die Berufungswerberin bzgl ihrer Ausführungen vollinhaltlich

und unter ausdrücklicher Verweisung auf die in Deutschland und Großbritannien ergangenen vZTA — Entscheidungen zu gleichartigen Produkten bestätigt.

Gerade durch diesen Hinweis auf entsprechende VZTA — Entscheidungen in der Berufungsvorentscheidung war der Irrtum für die Berufungswerberin nicht erkennbar, handelt es sich dabei doch um verbindliche Instrumente um eine einheitliche Tarifierung von Waren sicherzustellen.

c) Einhaltung der geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung

Verstöße gegen geltende Vorschriften über Zollanmeldungen wurden weder begangen noch wurden solche im Rahmen der Außenprüfung oder des weiteren Verfahrens beanstandet.

d) Gutgläubiges Handeln

Von einer nachträglichen buchmäßigen Erfassung kann nur abgesehen werden, wenn der Zolischuldner gutgläubig gehandelt hat. Als Schranke wird dabei eine grobfahrlässige Unkenntnis von der zu Unrecht unterbiiebenen buchmäßigen Erfassung der Abgaben angesehen (Alexander in Witte⁵, Art 220 Rz 44).

Abgesehen davon, dass diese Voraussetzung vom EuGH (EuGH v. 14.11.2002, C-251/00) regelmäßig als unbeachtlich angesehen wird, wird dieses Tatbestandsmerkmal von der Rspr (BFH v. 23.3.1999 VII R 16/98) als identisch mit der Erkennbarkeit des Irrtums angesehen.

Da, wie bereits dargelegt, keine Erkennbarkeit des Irrtums vorliegt, ist daher auch die Gutgläubigkeit des Zolischuldners gegeben. Die kumulativen Voraussetzungen für einen Vertrauensschutz iSd Art 220 Abs 2 lit b ZK sind erfüllt und stehen einer Nachforderung der geltend gemachten Abgabensumme iHv € € 11.262,55 entgegen und die gegenständliche Abgabensforderung ist daher insofern rechtswidrig.

3. Ergebnis

Unseres Erachtens sind die gegenständlichen Pulsuhren mit Brustgurt unter die zollfreie Tarifposition 9018 einzureihen.

Jedoch selbst unter der Annahme, dass die gegenständlichen Pulsuhren tatsächlich unter die zollpflichtige Tarifposition 9102 einzureihen sind, steht die Nacherhebungsschranke des Art 220 Abs 2 lit b ZK einer neuerlichen Abgabenvorschreibung entgegen.

Die gegenständliche Abgabenvorschreibung ist daher rechtswidrig und der Bescheid ersatzlos aufzuheben."

Würdigung

Nach Art. 151 Abs. 51 Z 8 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) sind die mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei den unabhängigen Verwaltungsbehörden anhängigen Verfahren

von Verwaltungsgerichten unter Anwendung der am 1. Jänner 2014 in Kraft tretenden Bestimmungen weiterzuführen.

Gemäß § 323 Abs. 37 Bundesabgabenordnung (BAO) treten die dort genannten Bestimmungen der Bundesabgabenordnung, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 14/2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

Die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen (§ 323 Abs. 38 BAO).

Gem. Artikel 20 (1) ZK stützen sich die bei Entstehen einer Zollschuld gesetzlich geschuldeten Abgaben auf den Zolltarif der Europäischen Gemeinschaften, der gem. Art. 20 Abs. 3 Buchst. a) ZK u. a. die Kombinierte Nomenklatur umfasst, VO (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den gemeinsamen Zolltarif. Gem. Artikel 20 Abs. 6 ZK Buchst. a) ist die zolltarifliche Einreihung einer Ware die nach dem geltenden Recht getroffene Feststellung der für die betreffende Ware maßgeblichen Unterposition der Kombinierten Nomenklatur.

Gem. Anhang I der Kombinierten Nomenklatur, Teil I 'Einführende Vorschriften' (Titel I - Allgemeine Vorschriften - A. Allgemeine Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur) "sind die Überschriften der Abschnitte, Kapitel und Teilkapitel 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".

Daneben gibt es nach dem Übereinkommen zum Harmonisierten System Erläuterungen und Einreihungssavise, die ebenso wie die Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur, die von der Europäischen Kommission ausgearbeitet wurden, ein wichtiges, wenn auch nicht verbindliches Erkenntnismittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen darstellen (vgl. EuGH, Urt. v. 09.12.1997, Rs. C-143/96 Rz. 14, und v. 19.05.1994, Rs. C-11/93, Rz. 11 und 12).

Kommen für die Einreihung von Waren zwei oder mehr Positionen in Betracht, geht nach der Allgemeinen Vorschrift 3 a) die Position mit der genaueren Warenbezeichnung der Position mit der allgemeineren Warenbezeichnung vor. Die Allgemeine Vorschrift 3 b) sieht vor, dass für den Einzelverkauf aufgemachte Warenezusammenstellungen, die nach der Allgemeinen Vorschrift 3 a) nicht eingereiht werden können, nach dem Bestandteil eingereiht werden, der ihnen ihren wesentlichen Charakter verleiht. Lässt sich ein charakterbestimmender Bestandteil nicht feststellen, wird die Ware nach der Allgemeinen Vorschrift 3 c) der von den gleichermaßen in Betracht kommenden Positionen zuletzt genannten Position zugewiesen.

Strittig ist folglich, ob die Auslegung anhand der Vorschrift 3 b zu treffen ist und wenn ja, welcher Teil den wesensbestimmende Charakter formt. Die Behörde folgt der Ansicht der TUA , dass es sich um eine Warenzusammenstellung handle, deren wesensbestimmender Gehalt die Zeitmessung sei (9102), während die Bf. der Ansicht ist, dass dieser Zweck in Anbetracht der Überwachung des Pulses und der Herztätigkeit medizinischen Zwecken diene (9018). In die Position 9102 gehören Armbanduhren, Taschenuhren und ähnliche Uhren (einschließlich Stoppuhren vom gleichen Typ), ausgenommen Uhren der Position 9101. Die Position 9018, von der die Klägerin ausgeht, beschreibt u. a. medizinische Instrumente, Apparate und Geräte.

Das Finanzgericht Hamburg (3.4.2013, 3 K 158/12) hat in einem vergleichbaren Fall ausgesprochen , dass solche Uhren unzweifelhaft in die Position 9102 einzureihen seien.

Nach der Anmerkung 3 zum Kapitel 90 gelten die Bestimmungen der Anmerkungen 3 und 4 zu Abschnitt XVI auch für dieses Kapitel. Der Herzschlagsensor und das Herzfrequenzüberwachungsgerät haben nach Ansicht des BFG eine gemeinsame Funktion auszuüben, die dadurch bestimmbar ist, dass die Herzschläge an das Überwachungsgerät übermittelt werden. Folglich greift - wie die Bf ausführt - die allgemeine Vorschrift 3b. Der Bf ist Recht zu geben, dass die Uhrfunktion gegenüber der Messfunktion eine untergeordnete Rolle spielt und aus diesem Grund die Einreihung in die Tarifposition 9102 ausscheidet. Allerdings kommt eine Einreihung in die Tarifposition 9018 ebenso wenig in Betracht: Nach den Erläuterungen zu den zwei entscheidungserheblichen Zeitpunkten, den 4.3.2009 und 19.2.2010 wird der medizinische Zweck, dem die Tarifposition 9018 fordert, nicht erreicht: Nach den Erläuterungen zum Kapitel 90 gehören in dieses Kapitel vornehmlich Apparate und Geräte, die sich durch ihre "sorgfältige Fertigung und ihre große Präzision kennzeichnen; daher werden die meisten von ihnen insbesondere auf rein wissenschaftlichem Gebiet (Laborforschungen, Analysen, Astronomie usw.), zu ganz besonderen technischen und industriellen Zwecken (Messen, Kontrollieren, Beobachten usw.) oder zu medizinischen Zwecken verwendet." Diese besondere außergewöhnliche, zu wissenschaftlichen oder besonderen technischen und industriellen Zwecken dienende Funktion kann aber eine bloße Pulsuhr nicht erfüllen; auch dann nicht, wenn sie tatsächlich dazu geeignet ist, durch Überwachung der Herztätigkeit gesundheitlichen Zwecken zu dienen. Das lässt sich auch aus der (aber erst mit Stand 9.12.2015) geltenden Erläuterungen erkennen, da zur Position 9018 eine "besonders große Anzahl von Instrumenten, Apparaten und Geräten aus Stoffen aller Art (einschließlich Edelmetalle) [...] dient, die im wesentlichen durch die Tatsache gekennzeichnet sind, dass sie in fast allen Fällen üblicherweise die Handhabung durch Ärzte, Chirurgen, Zahnärzte, Tierärzte, Hebammen usw. in ihrer Berufspraxis verlangen, um entweder eine Diagnose zu stellen, einer Krankheit vorzubeugen, sie zu behandeln, eine Operation durchzuführen usw. Hierher gehören auch Instrumente, Apparate und Geräte für Anatomie, Sektion, Autopsie usw. und unter gewissen Bedingungen auch für Dentallaboratorien.". Überdies hat die EK mit DVO (EU) 2013/1212 v 26.11.2013 ausgesprochen, dass die Tarifposition 90318038 greift. Auch wenn die Einfuhrzeitpunkte

vor In-Kraft-Treten dieser VO waren, ist das BFG der Ansicht, dass jedenfalls auch für die ggstl. Waren die Tarifposition 90318038 aus den in der VO und in diesem Erkenntnis genannten Gründen anwendbar ist.

Soweit die Bf Art 220 Abs 2 lit b ZK als Vertrauensschutznorm verletzt ansieht, kann ihr nicht gefolgt werden. Zwar handelte sich tatsächlich um eine offenbar komplexe Rechtsfrage, weil die Einreihung - wie der Bf zu Recht ausführt, bis zur Erlassung der zit VO uneinheitlich war, allerdings hat die Zollbehörde die Tarifposition 9018 im Zuge der Zollabfertigung nicht bestätigt, sondern angezweifelt und es wurde im Ergebnis eine TUA-Untersuchung eingeleitet. So betrachtet hat die Zollbehörde hinsichtlich der unrichtigen Einreihung in die Tarifposition 9018 gerade nicht geirrt, weil sie dieser Einreihung zu Recht nicht gefolgt ist. Die Zollbehörde hat nicht durch aktives Tun beim Importeur Vertrauen geschaffen, dies diesen veranlasst hätten, auf die zollfreie Einfuhr von Pulsuhren zu vertrauen; im Gegenteil: Es ist auch nicht aktenkundig, dass die Behörde regelmäßige Einfuhren nach 9018 akzeptiert und der Importeur Grund zur Annahme gehabt hätte, dass diese Einfuhren zollfrei wären. Dadurch, dass eine Untersuchung durch die TUA veranlasst wurde, mussten sowohl die Bf als auch die Zollbehörde damit rechnen, dass auch eine andere Einreihung möglich sein könnte. Zwar hat im Ergebnis die Zollbehörde insofern geirrt, als nunmehr durch das BFG ausgesprochen wird, dass tatsächlich die Tarifposition 903180 3890 zur Anwendung kommt, allerdings ist die Bf durch diesen Irrtum der Behörde nicht nachteilig betroffen, weil kein Zollsatz von 4,5%, sondern ein Zollsatz von nur mehr 4% greift, was einen Schaden durch einen Irrtum der Zollbehörde nicht entstehen lässt, weil die Differenz ja ohnehin erstattet wird. Die Zollbehörde hat nach Ansicht des BFG auch keinen rechtserheblichen aktiven Irrtum begangen, indem sie die Abgaben mit Bescheid vom 5. August 2011, Zahl: 520000/46195/2011, erstattet hat, weil der Importeur im Vertrauen darauf keine Dispositionen getroffen hat, die geeignet gewesen wären, einen Schaden zu verursachen. Überdies ist sowohl Ursache und der Grund dieses Verfahrens als auch angefochtener Bescheid nicht die BVE v. 5.8.2011, sondern die Entscheidung vom 17.6.2011. Soweit die Bf auch auf das Urteil des FG Bremen verweist, ist fest zu halten, dass das FG zwar ausgesprochen hat, dass eine Nacherhebung anlässlich einer Prüfung unzulässig sein kann, aber eben nur dann, wenn die abgabenrechtlich bedeutsamen Umstände im Zuge einer vorhergehenden Prüfung durch die Zollbehörde nicht beanstandet wurden und diese Nichtbeanstandung trotz Prüfung für die Bf ein Vertrauen geschaffen haben, die rechtliche Abwicklung weiter so zu gestalten, weil sie in Folge der Nichtbeanstandung darauf vertrauen durfte. Im hier zu entscheidenden Verfahren hat die Zollbehörde aber schon bei der 1.Prüfung erkannt, dass die zollrechtliche Tarifierung zu Unrecht erfolgt ist. Eine vorhergehende Prüfung, in der die Tarifierung 9018 unbeanstandet geblieben wäre, ist nicht aktenkundig, wäre aber Voraussetzung dafür gewesen, einen Verstoß gegen den Vertrauensgrundsatz durch die Behörde für möglich zu halten. Folglich geht der Hinweis auf das Urteil des FG Bremen ins Leere, weil durch eine vorhergehende Prüfung kein Vertrauen geschaffen wurde, weil diese Prüfung nicht stattgefunden hat (s auch BFH, 15.10.1991 - VII R 27/91) und der angefochtene Bescheid die Entscheidung vom 17.6.2011 darstellt. Dass die Zollbehörde

im Zuge der Einfuhren in irgendeiner Form sonst Hilfestellung geleistet hätte, ist nicht aktenkundig (so schon BFH 2.5.1991, VII R 117/89).

Aus den oa. Sach- und Rechtsgründen war der Beschwerde ein teilweiser Erfolg beschieden.

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. Eine Erkenntnis des VwGH zu dieser Rechtsfrage ist bislang nicht ergangen; das Finanzgericht Hamburg hat mit 3.4.2013, 3 K 158/12 überdies derartige Pulsuhren als "Uhr" eingereiht. Folglich wird die Revision zugelassen.

Salzburg-Aigen, am 14. Dezember 2015