

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache A., vertreten durch B., über die Beschwerde vom 12.01.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde C. vom 3.6.2014, Zahl betreffend nachträgliche buchmäßige Erfassung von Einfuhrabgaben zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der A., durchgeführten Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass bei der Überführung von eingangsabgabepflichtigen Waren in den zollrechtlich freien Verkehr im Jahr 2013 LED-Module als Leuchtdioden unter der Warennummer 8541 4010 00 (Zollsatz 0%) angemeldet worden sind.

Vom Betriebsprüfungsorgan wurden jeweils drei Produkte 1 (ETOS-Nr.1), 2 (ETOS-Nr.2) und 3 (ETOS-Nr.3), stellvertretend für die jeweilige Produktgruppe, als Warenproben entnommen und zur Überprüfung der Warenbeschaffenheit und folglich hinsichtlich ihrer tarifarischen Einreihung an die Technische Untersuchungsanstalt (TUA) der Steuer- und Zollkoordination Wien übermittelt.

Der Untersuchungsbefund zu 1 lautete: "Elektrische Beleuchtungsbaugruppe, bestehend aus einer mit 22 Leuchtdioden sowie 2 elektrischen Anschlüssen bestückten gedruckten Schaltung auf einem ca. 280x24 mm großem Träger aus mit Glasfaser verstärktem Kunststoff. Das Produkt ist für eine Spannungsversorgung von 33,5 V und eine Stromversorgung von 300 mA ausgelegt.

- ohne weitere elektronische Bauelemente.

Tarifierungsvorschlag TUA: 9405403990

Der Untersuchungsbefund zu 2 lautete: "Elektrische Beleuchtungsbaugruppe, bestehend aus einer mit 34 Leuchtdioden sowie 4 elektrischen Anschlüssen bestückten gedruckten Schaltung auf einem ca. 194x191 mm großem Träger aus mit Glasfaser verstärktem Kunststoff. Das Produkt ist für eine Spannungsversorgung von 29,5 V und eine Stromversorgung von 350 mA ausgelegt.

- ohne weitere elektronische Bauelemente.

Tarifierungsvorschlag TUA: 9405403990

Der Untersuchungsbefund zu 3 lautete: "Elektrische Beleuchtungsbaugruppe, bestehend aus einer mit 66 Leuchtdioden sowie 2 elektrischen Anschlüssen bestückten gedruckten Schaltung auf einem ca. 27x27 mm großem Träger aus mit Glasfaser verstärktem Kunststoff. Das Produkt ist für eine Spannungsversorgung von 33,7 V und eine Stromversorgung von 350 mA ausgelegt.

- ohne weitere elektronische Bauelemente.

Tarifierungsvorschlag TUA: 9405403990.

Vom C. wurden daraufhin mit Bescheid vom 3.6.2014, Zahl Zahl, gem. Art. 220 Abs. 1 ZK Zoll iHv. € 407.869,73 sowie eine Abgabenerhöhung iHv. € 7.783,70 nachträglich buchmäßig erfasst. Begründend wurde auf die ETOS Erledigungen der Zentralstelle für Verbindliche Zolltarifauskünfte 1 vom 11.4.2014 - Art. Nr. 28000094, 2 vom 11.4.2014 Art. Nr. 28000106 und 3 vom 11.4.2014 Art. Nr. 25000720 verwiesen, wonach es sich bei den gegenständlichen LED-Modulen um elektrische Beleuchtungsbaugruppen, bestehend aus mit Leuchtdioden sowie elektrischen Anschlüssen bestückten gedruckten Schaltungen auf Trägern aus unedlen Metallen bzw. aus mit Glasfasern verstärktem Kunststoff gehandelt habe. Bei den LED-Modulen handle es sich daher um Beleuchtungskörper, welche nach Beschaffenheit einzureihen sind.

Warennummer 9405 4039 90 - Zollsatz 4,7% (aus Kunststoffen) und Warennummer 9405 4099 90 - Zollsatz 2,7% (aus anderen Stoffen).

In der gegen den Bescheid erhobenen Beschwerde vom 12.1.2015 wurde ausgeführt, dass es sich bei den verfahrensgegenständlichen von der X bzw. Y erworbenen LED Modulen mit der Handelsbezeichnung "AA" um jene LED-Module gehandelt habe, die hinsichtlich ihrer Beschaffenheit den im Anhang zur Durchführungsverordnung 1 der Kommission vom 25.9.2014 beschriebenen LED-Modulen gehandelt habe. Da diese Module nach Ergehen dieser Einreichungsverordnung unter die Tarifposition 8541 4010 (Zollsatz 0%) einzureihen seien, erweise sich die vom Zollamt im Zuge der Betriebsprüfung vertretene Ansicht als rechtswidrig, weshalb der Bescheid aufzuheben sei. Auch das Zollamt Wien habe im Rahmen

von drei Verbindlichen Zollltarifauskünften vom 17.12.2014 die Einreihung unter die Tarifposition 8541 4010 bestätigt.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 26.2.2015, Zahl, wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Das Zollamt verwies darauf, dass die gegenständliche Einreihungsverordnung erst ab dem zwanzigsten Tag nach ihrer Veröffentlichung gelte und daher für vor diesem Zeitpunkt erfolgte Einfuhren nicht zur Anwendung gelangen könne. Die Verordnung könne aber auch nicht unterstützend zur Auslegung herangezogen werden, da sie nicht lediglich der Klarstellung zum Zwecke einer einheitlichen Auslegung sondern (unzulässiger Weise) rechtsändernd ergangen sei.

Bei den verfahrensgegenständlichen Waren handle es sich um LED-Module, welche aus miteinander untrennbar verbundenen Komponenten wie Leuchtdioden, elektrischen Anschlüssen und gedruckten Schaltungen auf mit Glasfaser verstärktem Kunststoff bzw. Aluminium bestehen. Aus der Anmerkung 8 a zu Kapitel 85 gehe hervor, dass eine Einreihung nach 8541 nur für Bauelemente wie Dioden, Transistoren etc in Frage komme. Im gegenständlichen Fall liege jedoch eine Baugruppe vor. Mindestanforderungen für eine Baugruppe finden sich in Tariftext zu 9405 4039 30: gedruckte Schaltung + LED Dioden. Die verfahrensgegenständlichen Waren gehen jedoch weit über den Begriff eines Bauelementes hinaus und erfüllten daher die Mindestanforderungen für eine Baugruppe, sodaß die Anmerkung 8 zu Kapitel 85 nicht zur Anwendung komme, was die Einreihung der Waren in das Kapitel 85 unmöglich mache.

Die Waren seien daher mit Hinweis auf die Anmerkung 1 lit. f zu Kapitel 94 in Verbindung mit dem Tariftext in die HS-Unterposition 9405 40 "andere elektrische Beleuchtungskörper einzureihen.

Im gegen die Beschwerdeentscheidung eingebrachten Vorlageantrag wiederholte die Bf ihr Vorbringen und verwies auf Entscheidungen des EuGH, des BFH sowie des UFS, wonach eine Einreihungsverordnung zumindest ein Indiz dafür sein könne, dass sie auch auf vor ihrem Inkrafttreten getätigten Einfuhren anzuwenden sei.

Ihrer Ansicht nach sei es durch die gegenständliche Durchführungsverordnung nicht zu einer Änderung der Kombinierten Nomenklatur bzw. des Harmonisierten Systems gekommen. Die auf Art. 9 Abs. 1 lit. a gestützte Durchführungsverordnung diene lediglich der Klärung von konkreten Tarifierungsfragen zum bestehenden Recht unter Zugrundelegung der einschlägigen Vorschriften für die Auslegung der KN.

Die verfahrensgegenständlichen LED-Module entsprechen hinsichtlich ihrer Beschaffenheit und Eigenschaften den im Anhang zur Durchführungsverordnung beschriebenen LED-Modulen. Auch das Zollamt Wien habe das unter Hinweis auf die Verordnung in den Verbindlichen Zollltarifauskünften bestätigt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass nach der Rechtsprechung des EuGH auf Art. 9 Abs. 1 lit. a der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif gestützte Einreihungsverordnungen nur für Einfuhren anwendbar sind, die erst nach ihrem Inkrafttreten stattfinden.

Unstrittig ist weiters, dass eine Einreihungsverordnung zumindest ein Indiz dafür sein kann, dass vor ihrem Inkrafttreten getätigte Einfuhren bei unveränderter Rechtslage so einzureihen gewesen wären, wie es nunmehr die Einreihungsverordnung vorsieht (EuGH 17.4.1997, C-274/95, Rs Ludwig Wünsche, Rz 20).

Die Bf. beruft sich auf die am 25.9.2014 ergangene Durchführungsverordnung der Kommission NR. 1, und bringt vor, die darin beschriebenen LED-Module entsprechen jenen, die die Bf. unter der Handelsbezeichnung "AA" eingeführt hat. Weiters verweist sie darauf, dass auch das Zollamt Wien im Rahmen von drei Verbindlichen Zolltarifauskünften jeweils vom 17.12.2014 die Einreihung der Waren unter die Tarifposition 8541 4010 bestätigt habe.

Weiters führt sie aus, dass sich die Europäische Kommission bei Erlass der vorliegenden Durchführungsverordnung auf Art. 9 Abs. 1 lit. a der Verordnung Nr. 2658/87 des Rates vom 23.7.1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif stützt. Nach dieser Bestimmung werden von der Europäischen Kommission alle Maßnahmen erlassen, die Fragen der Anwendung der Kombinierten Nomenklatur und des Taric, insbesondere auf die Einreihung von Waren betreffen. Auf Art. 9 Abs. 1 lit. a der KN-VO gestützte Maßnahmen räumen der Kommission nicht die Möglichkeit der Änderung der Vorschriften der Kombinierten Nomenklatur ein. Derartige Änderungen seien von vornherein nur im Rahmen von Maßnahmen nach Art. 9 Abs. 1 lit. b ff KN-VO möglich.

Die Bf. ist daher der Ansicht, dass es durch die gegenständliche Durchführungsverordnung nicht zu einer Änderung der Vorschriften der Kombinierten Nomenklatur bzw. des Harmonisierten Systems gekommen sei, sondern diese lediglich zur Klärung von konkreten Tarifierungsfragen zum bestehenden Recht unter Zugrundelegung der einschlägigen Vorschriften für die Auslegung der KN gekommen sei. Die eingeführten Waren entsprechen hinsichtlich ihrer Beschaffenheit und Eigenschaften den im Anhang zur Durchführungsverordnung beschriebenen LED-Modulen. Dies zeige sich ja bereits dadurch, dass bei den im Dezember 2014 ergangenen Verbindlichen Zolltarifauskünften auf diese Durchführungsverordnung hingewiesen worden sei.

Diese Verordnung trat erst im September 2014 in Kraft und ist folglich als Rechtsgrundlage für die verfahrensgegenständlichen, vor diesem Zeitpunkt eingeführten Waren nicht unmittelbar anwendbar.

In der Entscheidung vom 21.2.2017, VII R 2/15, hat der BFH zur Anwendung dieser VO (auf vor ihrem Ergehen eingeführte Waren) ausgeführt, dass die Verordnung in die KN unzulässiger Weise eingreife (Einreihungskriterium der Verbundenheit der Warenbestandteile „auf praktisch untrennbare Weise“), da die Verbindung der LED-Chips mit weiteren Bauteilen vom Wortlaut der Pos. 8541 nicht gestützt werde. Zudem beziehe sich die genannte VO nur auf die dort konkret beschriebene Ware. Eine Indizwirkung bestehe daher nicht.

Die Bf. hat die verfahrensgegenständlichen Waren 2013 eingeführt.

Die von der Bf. beantragte TARIC-Position 8541 lautet auf Dioden, Transistoren und ähnliche Halbleiterbauelemente; lichtempfindliche Halbleiterbauelemente (einschließlich Fotoelemente, auch zu Modulen zusammengesetzt oder in Form von Tafeln); Leuchtdioden; gefasste oder montierte piezoelektrische Kristalle Leuchtdioden, einschließlich Laserdioden.

Die Unterposition 8541401000 lautet Leuchtdioden, einschließlich Laserdioden.

Um die einheitliche Anwendung der KN im Anhang der Verordnung (EWG) Nr 2658/87 zu gewährleisten, sind Vorschriften für die Einreihung der im Anhang dieser Verordnung aufgeführten Waren erlassen worden.

In der Verordnung (EWG) Nr 2658/87 sind allgemeine Vorschriften für die Auslegung der KN festgelegt. Diese Vorschriften gelten auch für die Auslegung jeder anderen Nomenklatur, die die KN - auch nur teilweise oder unter etwaiger Hinzufügung von Unterteilungen - übernimmt und die aufgrund besonderer gemeinschaftlicher Regelungen aufgestellt wurde, um tarifliche oder sonstige Maßnahmen im Rahmen des Warenverkehrs anzuwenden.

Das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren ist nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH sowie des UFS und des BFG allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Positionen und Unterpositionen sowie in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln des Gemeinsamen Zolltarifs festgelegt sind (vgl etwa EuGH-Urteile vom 20.06.1996, Rs C-121/95, Vobis, und vom 13.07.2006, Rs C-514/04, Uroplasty, sowie die Allgemeinen Vorschriften (AV) 1 und 6 für die Auslegung der KN). Darüber hinaus sind die Erläuterungen zum HS und zur KN ein maßgebendes, wenn auch nicht rechtsverbindliches Hilfsmittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen (ständige Rechtsprechung des EuGH und des BFG, so etwa das oa. EuGH-Urteil vom 13. Juli 2006, Rs C-514/04).

Die AV 1 lautet:

"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."

Grundregel für jegliche Einreihung ist die Allgemeine Vorschrift (AV) 1. Nach AV 1 der Allgemeinen Vorschriften für die Einreihung von Waren in die Kombinierte Nomenklatur ist für die Einreihung der Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln maßgebend.

Die Subsidiärregelungen AV 2 bis AV 5 dürfen nur angewendet werden, soweit in den Positionen oder in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln nichts anderes bestimmt ist.

"Anderes bestimmt ist vor allem immer dann, wenn die einzureihende Ware in ihrer tatsächlichen Beschaffenheit, also im gegebenen Fall, in der mehr oder weniger festen Verbindung der LED-Chips mit weiteren Bauteilen, so in einer konkreten Position erfasst ist (siehe auch Bleihauer, ZfZ 2018, 2, S. 32 - Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 21.2.2017).

Abschnitt XVI Anmerkung 3: Soweit nichts anderes bestimmt ist, sind kombinierte Maschinen aus zwei oder mehr Maschinen verschiedener Art, die zusammen arbeiten sollen und ein Ganzes bilden, sowie Maschinen, die ihrer Beschaffenheit nach dazu bestimmt sind, zwei oder mehrere verschiedene, sich abwechselnde oder ergänzende Tätigkeiten (Funktionen) auszuführen, nach der das Ganze kennzeichnenden Haupttätigkeit (Hauptfunktion) einzureihen.

Anmerkung 8a zu Kapitel 85 lautet:

"Im Sinne der Positionen 8541 und 8542 sind „Dioden, Transistoren und ähnliche Halbleiterbauelemente“ Bauelemente, deren Arbeitsweise auf der Veränderung des spezifischen Widerstandes unter dem Einfluss eines elektrischen Feldes beruht;

8541 Dioden, Transistoren und ähnliche Halbleiterelemente ... Leuchtdioden

8541 40 – lichtempfindliche Halbleiterbauelemente ...; Leuchtdioden (LED)

8541 4010 00 – – Leuchtdioden (LED), einschließlich Laserdioden (zollfrei)

8543 Elektrische Maschinen, Apparate und Geräte, mit eigener Funktion, in
diesem Kapitel anderweit weder genannt noch inbegriffen

8543 70 – andere Maschinen, Apparate und Geräte

8543 7090 – – andere

8543 7090 99 – – – andere (3,7 % Zoll)

Kapitel 94

Anmerkung 1 f): Zu Kapitel 94 gehören nicht Beleuchtungskörper des Kapitels 85.

9405 Beleuchtungskörper (einschließlich Scheinwerfer) und Teile davon, anderweit weder genannt noch inbegriffen ...

9405 40 – andere elektrische Beleuchtungskörper

– – andere

– – – aus Kunststoffen

9405 4039 – – – – andere

9405 4039 90 – – – – andere (4,7 % Zoll)

– – – aus anderen Stoffen [Anm. d.h. nicht aus Kunststoffen]

9405 4099 – – – – andere

9405 4099 90 – – – – andere (2,7 % Zoll)

Bei den verfahrensgegenständlichen Waren handelt es sich jeweils um elektrische Beleuchtungsbaugruppen, bestehend aus mit einer Vielzahl von Leuchtdioden sowie mehreren elektrischen Anschlüssen bestückten gedruckten Schaltung (PCB) auf einem Träger aus mit Glasfaser verstärktem Kunststoff bzw. anderen unedlen Metallen - ohne weitere elektronische Bauelemente.

Laut Produktbeschreibung können die LED-Module mit Hilfe von Steckklemmen einfach und schnell verdrahtet werden. Teilweise ist die Montage auf einem Kühlkörper erforderlich. Durch Anschluss an ein LED-Betriebsgerät/Konverter mit Kurzschluss- und Überlasterkennung sowie Übertemperaturabschaltung kann die Inbetriebnahme erfolgen.

Die KN-Position 8541 erfasst Leuchtdioden, die jedoch nach dem EuGH Urteil vom 8.12.2016, Rs C-600/15, Lemnis Lighting BV, RN 45, nicht mit weiteren elektronischen Komponenten zusammengefügt sind. Aus dem Positionstext ergibt sich nach Ansicht des BFG, dass hier nur Leuchtdioden als Einzelbauelemente erfasst sind.

Bei den hier zu beurteilenden Waren handelt es sich nicht um Leuchtdioden, sondern um Waren, die neben anderen Bestandteilen (gedruckte Schaltungen und elektrischen Anschlüssen) auch Leuchtdioden enthalten. Es handelt sich also um aus mehr als einem Stoff bestehende Waren i.S. der AV 2 Buchst. B Satz 3, die nach den Grundsätzen der AV 3 einzureihen sind (BFH 21.2.2017, VII R 2/15, Rz. 16). Eine unmittelbare Einreihung nach 8541 ist daher unzulässig.

Nach den Erläuterungen zu 8543 gehören zu dieser Position alle elektrischen Maschinen, Apparate und Geräte, die in anderen Positionen dieses Kapitels weder genannt oder inbegriffen noch in irgendeiner Position eines anderen Kapitels (vor allem der Kapitel 84 oder 90) genauer erfasst sind und auch nicht durch die Anmerkungen zu Abschnitt XVI oder zu diesem Kapitel ausgenommen sind.

Die Waren weisen alle objektiven Merkmale eines Beleuchtungskörpers der Position 9405 auf. Aufgrund ihrer (oben beschriebenen) objektiven Merkmale verfügt die Ware über den wesentlichen Charakter eines vollständigen Beleuchtungskörpers der Position 9405, der zur Inbetriebnahme nur über ein LED-Betriebsgerät an eine Stromversorgung angeschlossen werden muss.

Die einzureihenden Waren sind nach ihrer tatsächlichen Beschaffenheit in der Position 9405 40 erfasst.

Nach AV 2a gilt jede Anführung einer Ware in einer Position auch für die unvollständige oder unfertige Ware, wenn sie im vorliegenden Zustand die wesentlichen Beschaffenheitsmerkmale der vollständigen oder fertigen Ware hat.

Die subsidiär anzuwendende AV 3 - die AV 2 bis 5 sind nach Maßgabe der AV 1, der Grundregel für jegliche Einreihung, sogenannte Subsidiärregelungen (Bleihauer in ZfZ 2018, S. 32) - kommt nicht zur Anwendung, da für die Einreihung der gegenständlichen Waren bereits das Auslangen mit AV 1 und 2a gefunden wird.

Dazu AV 1 Erläuterung III) zum Harmonisierten System (HS):

“Der zweite Teil der Allgemeinen Vorschrift bezeichnet als maßgebend für die Einreihung:
a) den Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln und,
b) wo erforderlich, die Bestimmungen der Allgemeinen Vorschriften 2, 3, 4 und 5, soweit in den Positionen oder in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln nichts anderes bestimmt ist.“

Im Sinne dieser Ausführungen sind die verfahrensgegenständlichen Waren als andere Beleuchtungskörper in folgende Positionen einzureihen:

9405 4039 90 - Zollsatz: 4,7 % (aus Kunststoffen)

9405 4099 90 - Zollsatz: 2,7 % (aus anderen Stoffen) > hier: Aluminium

Die Einreihung erfolgte unter Anwendung der Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur 1, 2a und 6 sowie nach dem Wortlaut der KN-Codes 9405, 9405 40 sowie 9405 4039 90 und 9405 4099 90 unter Berücksichtigung der Anmerkungen 8a zu Kapitel 85 sowie 1f zu Kapitel 94.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

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 mit dem vorliegenden Erkenntnis zu lösenden Rechtsfragen, sind durch die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt bzw. ergeben sich aus dem Wortlaut der anzuwendenden einschlägigen Bestimmungen.

Salzburg-Aigen, am 27. März 2018