

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***RA***, über die Beschwerde vom 2. Juli 2015 gegen den Bescheid des Zollamtes Linz Wels vom 27. Mai 2015, Zl. ***zzz***, betreffend Eingangsabgaben und Abgabenerhöhung zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit dem an die nunmehrige Beschwerdeführerin (Bf.), die ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** gerichteten Bescheid vom 27.05.2015, Zl. ***zzz***, nahm das Zollamt Linz Wels die Nachforderung einer Zollschuld vor.

Die bei der Überführung von eingangsabgabenpflichtigen Waren in den zollrechtlich freien Verkehr für die Bf. mit der Annahme der Anmeldung CRN ***1*** vom 27.03.2015 gem. Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a Zollkodex iVm [§ 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz](#) entstandene Eingangsabgabenschuld sei in zu geringer Höhe buchmäßig erfasst worden.

Der Differenzbetrag in der Höhe von € 17.818,36 an Zoll werde daher gem. Art. 220 Abs. 1 ZK nacherhoben.

Außerdem setzte das Zollamt mit diesem Sammelbescheid eine Abgabenerhöhung im Grunde des [§ 108 Abs. 1 ZollR-DG](#) in der Höhe von € 61,77 fest.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 25.06.2015.

Das Zollamt Linz Wels wies diese Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung vom 29.07.2015, Zl. ***ZzZ***, als unbegründet ab.

Die Bf. stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 03.09.2015 den Vorlageantrag.

Mit Eingabe vom 27.01.2020 (offensichtlich irrtümlich datiert mit 27.01.2019), nahm die Bf. den ursprünglich gestellten Antrag auf Entscheidung durch den Senat und den Antrag auf Einvernahme von Zeugen zurück.

Am 15.07.2020 fand in Linz die mündliche Verhandlung statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Dem vorliegenden Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Mit der o.a. Zollanmeldung vom 27.03.2015 wurden auf Antrag der direkt vertretenen Bf. verschiedene Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr überführt.

In Pos. 3 dieser Zollanmeldung hat die Bf. die in Rede stehenden Wirtschaftsgüter mit der Bezeichnung „Befüllrohre“ unter der Warennummer mit 7306 5080 90 (als andere Rohre, geschweißt, mit kreisförmigem Querschnitt, aus anderem legierten Stahl, andere als Präzisionsstahlrohre, nicht für zivile Luftfahrzeuge) angemeldet.

Eine von der Abfertigungsbeamtin veranlasste Überprüfung der Richtigkeit der zolltarifarischen Einreihung dieses Erzeugnisses durch die Steuer- und Zollkoordination, Technische Untersuchungsanstalt, führte zum Ergebnis, dass die Ware unter die Position 7306 3072 80 in die KN einzureihen ist (ETOS-Untersuchungsbefund vom 30.04.2015, ***2***).

In ihrer Stellungnahme vom 18.05.2015 meinte die Bf., die Ware sei als Konstruktionsteil in die Position 7308 9098 in die KN einzureihen.

Das Zollamt teilte diese Ansicht nicht und erließ den nunmehr angefochtenen Bescheid.

In ihrer Beschwerde vom 25.06.2015 begehrt die Bf. die Einreihung des Befüllrohrs unter die Position 847990 der KN als Teil eines mechanischen Kompaktgewebetanks zur Aufbewahrung (Lagerung) von Pellets bzw. hilfsweise unter Position 8403 der KN als Teil einer Heizkesselanlage.

Im Vorlageantrag werden die Einwände der Bf. gegen die vom Zollamt vorgenommene Einreihung näher ausgeführt und die Bf. erachtet eine Tarifierung unter Position 8403 9090 der KN als zutreffend.

Hilfsweise käme auch eine Einreihung unter die Position 8479 9080 der KN (Teile von Maschinen, Apparate und mechanische Geräte mit eigener Funktion, in diesem Kapitel

anderweit weder genannt noch inbegriffen, andere als aus gegossenem Eisen oder Stahl, andere als für zivile Luftfahrzeuge) in Betracht.

Die Bf. beschreibt das Befüllrohr im Vorlageantrag wie folgt:

„1.1 Beschaffenheit und Material

Hinsichtlich der technischen Details des Befüllrohrs verweisen wir zunächst auf die technische Zeichnung Nr.

Aus Korrosionsschutzgründen besteht das Befüllrohr lt. Zeichnung aus galvanisch verzinktem Stahlblech Fe / Zn B8 µm, gemäß DIN EN12329. Mit Hilfe dieses Galvanisationsverfahrens wird das Stahlblech mit einer dünnen Schicht Zinkmetall überzogen.

Das Befüllrohr weist einen kreisförmigen Querschnitt auf. Es besteht aus einem 486 +/- 2,5 mm langen Rohr (sog. „KMH-Rohr mit Bördelrand“). Das Rohr weist einen Innendurchmesser von 102 mm aus. Der Außendurchmesser des Rohrs beträgt 115 mm an den Rändern.

Wie aus der Zeichnung ersichtlich, ist 35 mm von einem Bördelrand entfernt ein Metallstab (i.F. Winkel) an das Befüllrohr angeschweißt. Der Winkel weist eine flache, längliche Form auf und steht vom Rohr rechtwinklig ab. Der Winkel ist 572,5 mm lang, 55 mm breit und 8 mm dick. An der Stelle, an der der Winkel am Rohr angeschweißt ist, weitet sich der Winkel stetig bis zu einer Breite von 120 mm auf. Der Winkel ist über seine ganze Länge mit schmalen, länglichen Ausschnitten versehen. Hierbei handelt es sich um Schraublöcher, die zur Befestigung des Befüllrohrs mittels Schrauben und Muttern bestimmt sind. Die über die ganze Länge vorhandenen Ausschnitte dienen der Höhenanpassung des Befüllrohrs entsprechend der individuellen Einbausituation.

Aus stofflicher Sicht besteht der Winkel, wie das Rohr, aus galvanisch verzinktem Stahl.

1.2 Funktion

Das Befüllrohr dient der Befüllung von Pellettanks (von der Antragstellerin Gewebetank genannt) mit Pellets, die in den Pellettank mit hohem Druck eingeblasen werden. Zu diesem Zweck ist es in den Pellettank fest eingebaut. Durch seine stabile Stahlausführung dient es als Stütze für die beim Einfüllvorgang verwendete Einblasvorrichtung, bei dem starke Kräfte auf das Befüllrohr wirken. Schließlich nimmt das Befüllrohr weitere Komponenten auf, die mit ihm zusammen das „Befüllsystem“ darstellen, welches zum Funktionieren des ganzen Zentralheizungssystems unerlässlich ist (hierzu sogleich im Einzelnen).

2. Befüllrohr, als Teil der ***NN*** Gewebetankmodelle

Das Befüllrohr ist stets Teil eines komplexen Befüllsystems für den Pellettank, welcher wiederum an ein Zentralheizungssystem angeschlossen ist. Im Einzelnen:

2.1 Befüllrohr als Teil des Befüllsystems

So besteht das Befüllsystem typischerweise aus dem Befüllrohr, einer Verschlusskappe, einer Einblasdüse sowie den für die Befestigung und Abdichtung dieser Komponenten erforderlichen Schellen und Schrauben. Zur Veranschaulichung verweisen wir auf die Anleitungen für Montage und Zusammenbau des Befüllsystems, auszugsweise beigelegt als Anlagenkonvolut ASt 3.

Abhängig vom Typ des Gewebetanks wird das Befüllungsrohr zusätzlich mit einer luft- und staubdichten Schlauchklemme 90-110 mm ausgeliefert. Näheres hierzu ist den Teilelisten zu den Gewebetanks der Antragstellerin (***NN1*** und ***NN2***) Anlagenkonvolut ASt 4 zu entnehmen.

2.2 Befüllrohr als Hauptteil des Befüllsystems

Wie aus den obigen Ausführungen ersichtlich, ist das Befüllrohr der Hauptbestandteil des Befüllsystems. Ohne das Befüllrohr kann die Zuführung der Pellets in den Pellettank nicht erfolgen. Außerdem ist es Montagegrundlage für die weiteren Komponenten des Befüllsystems; ohne das Befüllrohr kann das Befüllsystem noch nicht einmal montiert werden.

3. Befüllsystem: Teil der Gewebetankmodelle

Das Befüllsystem, dessen Bestandteil das Befüllrohr ist, ist wiederum Teil der von der Antragstellerin vertriebenen Gewebetankmodelle. Die genaue Position des Befüllsystems in den Gewebetankmodellen ist dem Informationsblatt „Voraussetzungen für **NN3*** Gewebetanks zu entnehmen, das wir als Anlage ASt 5. beifügen.“

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des vom Zollamt elektronisch vorgelegten Akteninhalts, der Vorbringen der Bf. und der Beilage zur Niederschrift über die mündliche Verhandlung als erwiesen anzusehen.

Der Verfahrensgang vor dem Zollamt sowie dem Bundesfinanzgericht ist durch den angefochtenen Bescheid, die Schreiben des Zollamtes, die Bescheidbeschwerde, die Beschwerdevorentscheidung, dem Vorlageantrag, dem Vorlagebericht und den Ergebnissen der mündlichen Verhandlung evident.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtslage und Erläuterungen:

Gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wird.

Gemäß Art. 20 Abs. 1 ZK stützen sich die bei Entstehen einer Zollschuld gesetzlich geschuldeten Abgaben auf den Zolltarif der Europäischen Gemeinschaften.

Gemäß Abs. 3 leg.cit. umfasst der Zolltarif der Europäischen Gemeinschaften:

a) die Kombinierte Nomenklatur;

b) jede andere Nomenklatur, die ganz oder teilweise auf der Kombinierten Nomenklatur - gegebenenfalls auch mit weiteren Unterteilungen - beruht und die durch besondere Gemeinschaftsvorschriften zur Durchführung zolltariflicher Maßnahmen im Warenverkehr erstellt worden ist.

Gemäß Abs. 6 leg.cit. ist die zolltarifliche Einreihung einer Ware die nach dem geltenden Recht getroffene Feststellung der für die betreffende Ware maßgeblichen

a) Unterposition der Kombinierten Nomenklatur oder Unterposition einer anderen Nomenklatur im Sinne des Absatzes 3 Buchstabe b) oder

b) Unterposition jeder anderen Nomenklatur, die ganz oder teilweise auf der Kombinierten Nomenklatur - gegebenenfalls auch mit weiteren Unterteilungen - beruht und die durch besondere Gemeinschaftsvorschriften zur Durchführung anderer als zolltariflicher Maßnahmen im Warenverkehr erstellt worden ist.

Die Grundlage für die Kombinierte Nomenklatur stellt die [Verordnung \(EWG\) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den gemeinsamen Zolltarif](#) dar. Artikel 1 Abs.1 leg.cit. besagt, dass eine Kombinierte Nomenklatur eingeführt wird, die den Erfordernissen des Gemeinsamen Zolltarifs als auch der Statistik des Außenhandels genügt. Aus Artikel 1 Abs.2 Buchstabe a leg.cit. geht hervor, dass die Kombinierte Nomenklatur die Nomenklatur des Harmonisierten Systems (als Harmonisiertes System wird das Internationale Übereinkommen über das Harmonisierte System zur Bezeichnung und Codierung der Waren vom 14. Juni 1983 (ABl. 1983 Nr. L 198/3) bezeichnet) umfasst bzw. geht aus der Präambel hervor, dass die Kombinierte Nomenklatur auf der Grundlage des Harmonisierten Systems beruhen muss; dies besagt auch Artikel 3 des Internationalen Übereinkommens über das Harmonisierte System zur Bezeichnung und Codierung der Waren, indem festgestellt wird, dass sich die Vertragsparteien (die Gemeinschaft ist Unterzeichner des Übereinkommens) verpflichten, ihre Zolltarifnomenklatur mit dem Harmonisierten System in Übereinstimmung zu bringen.

Die Kombinierte Nomenklatur ist im Anhang I der zitierten Verordnung enthalten (Artikel 1 Abs.3 der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87. In Teil I (Einführende Vorschriften) unter Titel I des

Anhangs I sind die Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur angeführt.

Zufolge der Allgemeinen Vorschrift (AV) 1 über die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur sind für die Einreihung einer Ware 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 Allgemeinen Vorschriften maßgebend.

AV 2 bestimmt:

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 bestehenden Waren werden nach den Grundsätzen der Allgemeinen Vorschrift 3 eingereiht.

AV 3 bestimmt:

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.

Nach der AV 6 über die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur sind maßgebend für die Einreihung von Waren in die Unterpositionen einer Position 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.

Anmerkungen 4 und 5 zu Abschnitt XVI der KN (also Kapitel 84 und 85 der KN) lauten:

4. Besteht eine Maschine oder eine Kombination aus Maschinen aus entweder voneinander getrennten oder durch Leitungen, Übertragungsvorrichtungen, elektrischen Kabeln oder anderen Vorrichtungen miteinander verbundenen Einzelkomponenten, die gemeinsam eine genau bestimmte, in einer der Positionen des Kapitels 84 oder 85 erfasste Funktion ausüben, so sind das Ganze in die Position einzureihen, die diese Funktion erfasst.

5. Bei der Anwendung der Anmerkungen des Abschnitts XVI umfasst der Begriff „Maschinen“ alle Maschinen, Apparate, Geräte und Vorrichtungen der in den Positionen des Kapitels 84 oder 85 genannten Art.

Die Erläuterungen zum Harmonisierten System zu Abschnitt XVI führen zur eben erwähnten Anmerkung 4 zu Abschnitt XVI aus (auszugsweise Wiedergabe):

Diese Anmerkung ist anzuwenden, wenn eine Maschine (auch eine Maschinenkombination) aus voneinander getrennten Einzelkomponenten besteht, die dazu bestimmt sind, gemeinsam eine einzige, genau bestimmte Funktion auszuüben, die in einer der Positionen des Kapitels 84 oder – häufiger – des Kapitels 85 aufgeführt ist. Das Ganze ist in diesem Falle der Position zuzuweisen, die dieser Funktion entspricht, auch wenn (aus Gründen der Zweckmäßigkeit) die verschiedenen Einzelkomponenten voneinander getrennt oder durch Rohrleitungen (für Luft, Druckgas, Öl usw.), Kraftübertragungsvorrichtungen, elektrische Kabel oder andere Vorrichtungen miteinander verbunden sind.

Im Sinne der Anmerkung erfasst der Ausdruck „bestimmt, gemeinsam eine einzige, genau bestimmte Funktion auszuüben“ nur Maschinen und Maschinenkombinationen, die für die Ausübung der für die funktionelle Einheit als Ganzes charakteristischen Funktion notwendig sind; ausgeschlossen sind demnach Maschinen und Apparate mit Hilfsfunktionen, die nicht zur Funktion des Ganzen beitragen.

Derartige funktionelle Einheiten im Sinne der Anmerkung 4 zu diesem Abschnitt sind z. B.:

- 1) *Hydraulische Systeme, die aus einer hydraulischen Kraftmaschine (im Wesentlichen eine hydraulische Pumpe, ein Elektromotor, Steuerventile und ein Öltank), hydraulischen Zylindern und den für den Anschluss der Zylinder an die hydraulische Kraftmaschine notwendigen Rohr- und Schlauchleitungen bestehen (Pos. 8412).*
- 2) *Maschinen, Apparate und Einrichtungen zur Kälteerzeugung, deren Einzelkomponenten kein Ganzes bilden und die untereinander durch Rohrleitungen, in denen das Kältemittel umläuft, verbunden sind (Pos. 8418).*
- 3) *Berieselungssysteme (zum Bewässern und Düngen von Feldern), bestehend aus einer Kopfstation mit Filtern, Injektoren, dosierenden Schiebern usw. sowie aus in die Erde verlegten Haupt- und Nebenleitungen und einem über dem Erdboden installierten Rohrleitungsnetz (Pos. 8424).*
- 4) *Melkmaschinen, bei denen die verschiedenen Einzelkomponenten (Vakuumpumpe, Pulsator, Melkbecher und Melkeimer) voneinander getrennt und untereinander durch Schlauch- oder Rohrleitungen verbunden sind (Pos. 8434).*

...

Einzelkomponenten, die die Bestimmungen der Anmerkung 4 zu Abschnitt XVI nicht erfüllen, sind nach eigener Beschaffenheit einzureihen.

Dies ist der Fall bei Videoüberwachungssystemen im geschlossenen Schaltkreis, die aus einer Kombination einer veränderlichen Anzahl von Fernsehkameras und Videomonitoren bestehen, die durch Koaxialkabel mit einer Systemsteuerung, Schaltern, Tonanlagen/Empfängern und gegebenenfalls mit automatischen Datenverarbeitungsmaschinen (zur Datensicherung) und/oder Videorecordern (zur Bildaufzeichnung) verbunden sind.

Die Erläuterungen zum Harmonisierten System zu Position 8403 lauten auszugsweise:

Teile

Vorbehaltlich der allgemeinen Bestimmung über die Einreihung von Teilen (siehe Erläuterungen zu Abschnitt XVI, Allgemeines) gehören auch die Teile von Heizkesseln hierher, wie Kesselmäntel, Kesselböden, Kesseldome, Mannlochdeckel und Handlochverschlüsse.

Nicht als Teile von Heizkesseln sind anzusehen:

- a) *Rohrleitungen, welche die Heizkessel mit den Heizkörpern verbinden, und Zubehör hierfür (in der Regel Pos. 7303 bis 7307).*
- b) *Ausdehnungsgefäße (Pos. 7309, 7326 oder 8479).*

- c) *Brenner für Feuerungsanlagen (Pos. 8416).*
- d) *Zuleitungshähne für Dampf oder heißes Wasser (Pos. 8481).*

Avis Nr. 7 zu Position 8479 89 der KN lautet:

Metallbehälter mit eingebauter Membrane. Diese Behälter werden in verschiedenen Anlagen (z. B. in Zentralheizungsanlagen) als geschlossene Ausdehnungsgefäße verwendet. Hierbei wird die Membrane auf der einen Seite dem Druck eines Gases ausgesetzt, während ihre andere Seite mit der Flüssigkeit in Berührung steht, die durch die Rohrleitung fließt, an die der Metallbehälter anmontiert ist.

Die Erläuterungen zum Harmonisierten System zu Position 8479 lauten auszugsweise:

„I. Universell (vielseitig) verwendbare Maschinen, Apparate und Geräte

Zu dieser Gruppe gehören z. B.:

1) Mit mechanischen Vorrichtungen (Rührwerken usw.) ausgestattete Wannen und andere Behälter (z. B. Wannen und Bottiche für die Elektrolyse), bei denen nicht erkennbar ist, dass sie hauptsächlich für eine bestimmte Industrie vorgesehen sind und die nicht der Begriffsbestimmung für Wannen und andere Behälter der Position 8419 entsprechen. Nur mit Hähnen, Standanzeigern, Manometern oder ähnlichen Apparaten ausgestattete Wannen und andere Behälter sind nicht als Apparate oder mechanische Geräte anzusehen, sondern nach stofflicher Beschaffenheit einzureihen.

...“

Für die Einreihung von Rohren in die KN kamen im entscheidungsmaßgeblichen Zeitpunkt u.a. folgende Positionen in Betracht:

7306	Andere Rohre und Hohlprofile (z. B. geschweißt, genietet, gefalzt oder mit einfach aneinander gelegten Rändern), aus Eisen oder Stahl
+	— Rohre von der für Öl- oder Gasfernleitungen verwendeten Art (line pipe)
+	— Futterrohre und Steigrohre von der für das Fördern von Öl oder Gas verwendeten Art (casing und tubing)
7306 30	— andere, geschweißt, mit kreisförmigem Querschnitt, aus Eisen oder nicht legiertem Stahl
7306 40	— andere, geschweißt, mit kreisförmigem Querschnitt, aus nicht rostendem Stahl
7306 50	— andere, geschweißt, mit kreisförmigem Querschnitt, aus anderem legierten Stahl
+	— andere, geschweißt, mit nicht kreisförmigem Querschnitt
7306 9000 00	— andere

7306	Andere Rohre und Hohlprofile (z. B. geschweißt, genietet, gefalzt oder mit einfach aneinander gelegten Rändern), aus Eisen oder Stahl
+	— Rohre von der für Öl- oder Gasfernleitungen verwendeten Art (line pipe)
+	— Futterrohre und Steigrohre von der für das Fördern von Öl oder Gas verwendeten Art (casing und tubing)
7306 30	— andere, geschweißt, mit kreisförmigem Querschnitt, aus Eisen oder nicht legiertem Stahl
+	— Präzisionsstahlrohre, mit einer Wanddicke von
+	— andere
+	— Gewinderohre (glattendig oder mit Gewinde)
+	— andere, mit einem äußeren Durchmesser von
+	— 168,3 mm oder weniger
7306 3072	— verzinkt
7306 3072 10	— für Gas- oder Flüssigkeitsleitungen, mit Formstücken, Verschlussstücken oder Verbindungsstücken, für zivile Luftfahrzeuge
7306 3072 20	— gebrauchsfertige Rohre für Hydraulikleitungen oder für Kraftstoff- oder Schmierstoffleitungen, für bestimmte Luftfahrzeuge
+	— andere
7306 3072 80	— Rohre
7306 3072 90	— andere
7306 3077	— andere
7306 3080	— mehr als 168,3 mm bis 406,4 mm

Das Kapitel 8479 der KN umfasste im entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum u.a. folgende Positionen:

▢ 8479	Maschinen, Apparate und mechanische Geräte mit eigener Funktion, in diesem Kapitel anderweit weder genannt noch inbegriffen	TN7
8479 1000 00	— Maschinen, Apparate und Geräte für den Straßen-, Hoch- oder Tiefbau oder für ähnliche Arbeiten	
8479 2000 00	— Maschinen, Apparate und Geräte zum Gewinnen oder Aufbereiten von tierischen oder fetten pflanzlichen Ölen oder Fetten	
⊕ 8479 30	— Pressen zum Herstellen von Span- oder Faserplatten aus Holz oder anderen holzartigen Stoffen und andere Maschinen und Apparate zum Behandeln von Holz oder Kork	
8479 4000 00	— Maschinen zum Herstellen von Bindfäden, Seilen, Tauen oder Kabeln	
8479 5000 00	— Industrieroboter, anderweit weder genannt noch inbegriffen	
8479 6000 00	— Verdunstungsluftkühler	
⊕	— Fahrgastbrücken	
⊕	— andere Maschinen, Apparate und Geräte	
▢ 8479 90	— Teile	
⊕ 8479 9020	— aus Eisen oder Stahl, gegossen	
▢ 8479 9080	— andere	
8479 9080 10	— für zivile Luftfahrzeuge	
▢	— andere	
8479 9080 80	— Maschinen, die Komponenten einer Fertigungsanlage für Lithium-Ionen-Batterien für Personenkraftwagen mit Elektroantrieb sind, zum Aufbau einer solchen Fertigungsanlage	
8479 9080 85	— Düsen mit Magnetventil für eine optimale Zerstäubung in der Brennkammer des Motors	
8479 9080 87	— Tastaturen, ganz aus Siliconkautschuk oder Polycarbonat, mit bedruckten Tastaturfeldern mit elektrischen Kontaktelementen	
8479 9080 99	— andere	

Erwägungen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) sowie des Bundesfinanzhofs (BFH), (vgl. etwa EuGH, Urteil vom 20.06.1996, C-121/95; BFH, Urteile vom 18.11.2001, VII R 78/00; vom 09.10.2001, VII R 69/00; vom 14.11.2000, VII R 83/99; vom 05.10.1999, VII R 42/98 und vom 23.07.1998, VII R 36/97) ist das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Positionen und Unterpositionen und in den

Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln des Gemeinsamen Zollltarifs festgelegt sind (vgl. die Allgemeinen Vorschriften 1 und 6 für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur). Soweit in den Positionen und Anmerkungen nichts anderes bestimmt ist, richtet sich die Einreihung nach den Allgemeinen Vorschriften 2 bis 5 für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur. 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, Urteile vom 09.12.1997, C-143/96; vom 19.05.1994, C-11/93).

Auf den Verwendungszweck einer Ware darf nur dann abgestellt werden, wenn im Wortlaut der Bestimmungen oder in den Erläuterungen dazu ausdrücklich auf dieses Kriterium Bezug genommen wird (vgl. BFH, Urteile vom 14.11.2000, VII R 83/9; und vom 05.10.1999, VII R 42/98; Beschluss vom 24.10.2002, VII B 17/02).

Die Bf. meinte noch im Vorlageantrag, der Zentralheizungskessel und der Gewebetank (beide sind zweifellos nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens) seien zusammen als funktionelle Einheit in die Position 8403 einzureihen. Ihren Argumenten zufolge sei der Gewebetank Teil des Pelletheizsystems und der Lagerungsmöglichkeit komme keine selbständige Bedeutung zu.

Dem ist zu entgegnen, dass es verschiedenste Möglichkeiten der Lager- und Fördersysteme gibt, die zum Betrieb einer Pelletheizung eingesetzt werden können. Alleine die Bf. bietet auf ihrer Homepage drei verschiedene Möglichkeiten an: den Gewebetank, die Befüllung von einem Lagerraum aus und schließlich Pelletbehälter zur Handbefüllung. Schon aus diesem Umstand folgt, dass es sich beim Gewebetank nicht – wie in den o.a. Erläuterungen beschrieben – um eine Maschine oder Maschinenkombination handelt, die für die Ausübung der für die funktionelle Einheit als Ganzes charakteristischen Funktion (hier: die Wärmeerzeugung) notwendig ist.

Nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes erfüllt der Gewebetank auch nicht die Kriterien um als Teil des Heizkessels in die Position 8403 eingereiht zu werden. Wenn nach den o.a. HS-Erläuterungen sogar Ausdehnungsgefäße, die mit der durch die Rohrleitungen des Zentralheizungssystems fließenden Flüssigkeit in Berührung stehen von der Einreihung unter Position 8403 ausgenommen sind, muss dies umso mehr für die Lagertanks gelten, bei denen es zweifellos nicht zu einer derartigen Berührung kommt.

Der Gewebetank ist daher aus all diesen Gründen nicht in die Position 8403 der KN einzureihen.

Damit kommt auch die von der Bf. im Vorlageantrag noch begehrte Einreihung des streitgegenständlichen Befüllrohrs als Teil einer Maschine der Position 8403 der KN nicht in Betracht. Bemerkt wird, dass die Bf. im Rahmen der Verhandlung das diesbezügliche Begehren zurückgenommen hat.

Zwischenzeitlich besteht zwischen den beiden Parteien des vorliegenden Abgabenverfahrens Einigkeit darüber, dass die Gewebetanks als andere Maschinen, Apparate und mechanische Geräte mit eigener Funktion, im Kapitel 84 anderweit weder genannt noch inbegriffen, einzureihen sind und von der Position 8479 8997 90 der KN erfasst werden.

Die Bf. erneuerte im Rahmen der mündlichen Verhandlung ihre nunmehrige Ansicht, wonach das verfahrensgegenständliche Befüllrohr Teil des Befüllsystems der Pelletbehälter sei. Diese Erzeugnisse seien daher in die Teilenummer der Position 8479 der KN einzureihen.

Der Vertreter des Zollamtes hingegen äußerte seine Überzeugung, dass es für einen durchschnittlichen Zöllner nicht erkennbar sei, dass es sich bei dem Rohr um einen Teil eines Gewebetanks handle. Die Ware stellte sich schlicht als Rohr mit einer angeschweißten Halterung dar.

Das Bundesfinanzgericht teilt die Ansicht der Abgabenbehörde, wonach es für die Einreihung von Teilen in die KN u.a. darauf ankommt, ob die Zugehörigkeit zu einem bestimmten Gerät oder Apparat erkennbar ist.

Insofern ist auch der Bf. zuzustimmen, die in ihrem ergänzenden Schriftsatz vom 15.04.2020 meint, dass bei der Frage der zolltarifarischen Einreihung von Teilen auch deren Erkennbarkeit eine besondere Bedeutung zukommt.

Das vorliegende Befüllrohr ist durch seine unspezifische Form, von der sich das Bundesfinanzgericht bei der Verhandlung überzeugen konnte, nicht als Teil eines Gewebetanks erkennbar. Es stellt sich vielmehr als ganz normales Rohr dar, dessen einzige Besonderheit darin besteht, dass es über einen angeschweißten Winkel verfügt. Letzterer ist aber für das Wesen der Ware – wie auch die Bf. einräumt – von untergeordneter Bedeutung und bleibt daher gem. AV 3b) bei der Frage der Einreihung in den Zolltarif außer Betracht.

Es spricht daher schon aus dieser Sicht alles dafür, das Befüllrohr in die Position 7306 der KN einzureihen.

Diesbezüglich wird etwa auf die VZTA DEBTI46473/18-1 vom 23.10.2018 des Hauptzollamtes Hannover betreffend die Einreihung eines Stahlrohrs in die KN verwiesen, die ebenfalls auf die Erkennbarkeit abstellt und die wie folgt begründet wird:

„Bei der Ware handelt es sich um ein zylindrisches Hohlzeugnis mit über die gesamte Länge gleichbleibenden kreisförmigem Querschnitt (Rohr). Das Rohr hat einen Außendurchmesser von

20 mm, eine Wandstärke von 3,5 mm und eine Gesamtlänge von 57 mm. Das Rohr besteht aus nicht legiertem Stahl (E235 +N oder S235JRG2) und ist durch Längsnahtschweißen es entspricht der Norm DIN EN 10305 über Präzisionsstahlrohre. Die Ware wird an Schienenelemente eines Krans geschweißt und dient zur Verbindung von zwei Elementen. Aufgrund der unspezifischen Form der Ware handelt es sich nicht um ein erkennbares Teil eines Krans, was eine Einreihung in Kapitel 84 ausschließt. Die Ware ist als anderes Rohr, geschweißt, mit kreisförmigem Querschnitt, aus nicht legiertem Stahl, Präzisionsstahlrohr, mit einer Wanddicke von mehr als 2 mm, in die Codenummer 7306 3019 00 0 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen.“

Die von der Bf. begehrte Einreihung in die Position 8479 der KN scheidet demnach aus.

Die Bf. ist mit ihrer im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgetragenen Ansicht im Recht, dass nicht alle Rohre in die Position 7306 der KN einzureihen sind. Es trifft auch zu, dass zu eindeutig erkennbaren Waren verarbeitete Rohre und Hohlprofile, wie etwa Sattelstangen und Fahrradrahmen (Pos. 8714) oder Auspuffrohre für Fahrzeuge des Kapitels 87 der KN (z.B. Pos. 8708 oder 8714) nicht zur Position 7306 der KN zählen (siehe auch Erläuterungen zum HS zu Position 7306 Buchstabe f). Damit ist für die Bf. allerdings nichts gewonnen. Denn bei den in Rede stehenden Erzeugnissen handelt es sich – wie oben ausführlich dargelegt – eben nicht um eindeutig erkennbare Rohre der beschriebenen Art. Der Hinweis der Bf., dass Auspuffrohre nach Ansicht des Zollamtes Wien in die Position 8708 9235 der KN einzureihen sind, ändert daher nichts an der allgemein gültigen Feststellung, dass Rohre mit unspezifischer Form, die nicht zu eindeutig erkennbaren Waren verarbeitet worden sind, in der Position 7306 der KN verbleiben.

Die Bf. verweist in ihrer ergänzenden Eingabe vom 15.04.2020 auf Judikatur des EuGH zur Differenzierung „Teile“ versus „Zubehör“. Sie meint aus der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Hark lasse sich ableiten, dass es sich bei dem Befüllrohr um einen Teil eines „Apparates“ handle. In dem erwähnten Urteil heißt es u.a. (EuGH 12.12.2013, C-450/12):

Randnr. 36:

Der Begriff „Teile“ im Sinne der KN-Position 7321 ist in der KN nicht definiert. Nach der im Zusammenhang mit den Kapiteln 84 und 85 des Abschnitts XVI und Kapitel 90 des Abschnitts XVIII der KN entwickelten Rechtsprechung des Gerichtshofs setzt der Begriff „Teile“ indessen voraus, dass es ein Ganzes gibt, für dessen Funktionieren diese Teile unabdingbar sind (vgl. u. a. Urteile vom 15. Februar 2007, RUMA, C-183/06, Slg. 2007, I-1559, Randnr. 31, vom 16. Juni 2011 Unomedical, C-152/10, Slg. 2011, I-5433, Randnr. 29, sowie Rohm & Haas Electronic Materials CMP Europe u. a., Randnr. 34). Aus dieser Rechtsprechung ergibt sich, dass es für die Einstufung einer Ware als „Teil“ im Sinne der genannten Kapitel nicht ausreicht, nachzuweisen, dass die Maschine oder das Gerät ohne diese Ware nicht ihrer Bestimmung gemäß verwendet werden kann. Es muss auch festgestellt werden, dass das mechanische oder elektrische Funktionieren der fraglichen Maschine oder des fraglichen Geräts von dieser Ware abhängt

(vgl. in diesem Sinne Urteile vom 7. Februar 2002, Turbon International, C-276/00, Slg. 2002, I-1389, Randnr. 30, sowie Rohm & Haas Electronic Materials CMP Europe u. a., Randnr. 35). Außerdem ist Anmerkung 2 Buchst. a zu Abschnitt XV der KN zu berücksichtigen, die klarstellt, dass sich die Bezeichnung „Teile“ u. a. in der KN-Position 7321 nicht auf „Teile mit allgemeiner Verwendungsmöglichkeit“ bezieht.

Randnr. 37:

Im Interesse einer kohärenten und einheitlichen Anwendung des Gemeinsamen Zollltarifs ist dem Begriff „Teile“ im Sinne der KN-Position 7321 dieselbe Definition zu geben, wie sie sich aus der zu anderen Kapiteln der KN ergangenen Rechtsprechung ergibt, auf die in Randnr. 36 des vorliegenden Urteils hingewiesen wurde.

Randnr. 38:

Im vorliegenden Fall ergibt sich aus den tatsächlichen Feststellungen des vorlegenden Gerichts, dass das im Ausgangsverfahren in Rede stehende Rohrwinkelstück sowie das Kaminsteckteil und die Blende ausschließlich für Raumheizöfen bestimmt sind. Außerdem dient dieses Rohrwinkelstück dazu, den Raumheizofen an den Schornstein anzuschließen. Ohne diesen Anschluss könnte der Raumheizofen nicht betrieben werden, da Verbrennungsgase austreten würden.

Nach dieser Judikatur kommt es für die Einstufung einer Ware als „Teil“ iSd Kapitels 84 der KN entscheidungsmaßgeblich darauf an, ob das mechanische oder elektrische Funktionieren des fraglichen Gerätes (hier: das Funktionieren des Pellettanks als Apparat der Warennummer 8479 der KN) von diesem Teil abhängig ist.

Die beiden Verfahrensparteien haben übereinstimmend erklärt, dass der Gewebetank über keinerlei elektrische Vorrichtungen verfügt und dass seine einzige mechanische Funktion darin besteht, die Pellets mittels Förderschnecke zur Saugweiche zu befördern (von dort werden sie mittels Vakuumsaugsystem zum Kessel transportiert). Alle diese Komponenten dienen ausschließlich der Entleerung des Tanks.

Das mechanische Funktionieren dieses Fördersystems ist aber in keiner Weise vom vorliegenden Befüllrohr abhängig, das nicht der Entleerung sondern ausschließlich der Befüllung dient. Die vorstehend zitierten vom EuGH entwickelten Kriterien für die Einreihung von Teilen werden durch die in Rede stehende Ware somit nicht erfüllt.

In diesem Zusammenhang wird auf das Urteil des EuGH in der Rechtssache Turbon International verwiesen. Dort heißt es u.a. (EuGH 07.02.2002, C-276/00):

Randnr. 30:

In dieser Hinsicht ist daran zu erinnern, dass der Begriff „Teil“ im Sinne der Position 8473 KN voraussetzt, dass es ein Ganzes gibt, für dessen Funktion dieses Teil unabdingbar ist (vgl. Urteil Peacock, Randnr. 21), was bei der im Ausgangsverfahren fraglichen Kartusche nicht der Fall ist. Zwar kann ein Drucker ohne Tintenkartusche nicht seiner Bestimmung gemäß verwendet werden, doch hängt sein mechanisches und elektronisches Funktionieren überhaupt nicht davon ab, dass eine solche Kartusche vorhanden ist. Wenn nämlich ein Drucker mangels Tintenkartusche die Übertragung einer am Computer erstellten Arbeit auf Papier nicht ermöglicht, so beruht dies nicht auf einer Funktionsstörung des Druckers, sondern auf dem Fehlen von Tinte.

Randnr. 31:

Eine Tintenkartusche wie die des Ausgangsverfahrens, die in Anbetracht der Merkmale dieser Ware, wie sie von Turbon International in ihren schriftlichen Erklärungen beschrieben worden sind, keine besondere Rolle beim eigentlichen mechanischen Funktionieren des Druckers spielt, kann daher nicht als „Teil“ eines Druckers im Sinne der Position 8473 KN eingestuft werden.

Da dem vorliegenden Befüllrohr beim mechanischen Funktionieren des Pellettanks keinerlei Relevanz zukommt, ist es unter Bedachtnahme auf die eben zitierte Judikatur nicht als „Teil“ eines solchen Behälters in die Position 8479 der KN einzureihen.

Das in Rede stehende Erzeugnis stellt sich vielmehr bei genauer Betrachtung als zusammengesetzte Ware dar, bestehend aus einem Rohr und einem Winkel. Bei der Klärung der Frage, ob die Ware nun als Rohr oder als Winkel einzureihen ist, ist in Anwendung der oben angeführten AV 3a zunächst zu prüfen, welche der verschiedenen allenfalls in Betracht kommenden Positionen (7306 für Rohre oder 7308 bzw. 7326 für Winkel) die genauere Warenbezeichnung bietet. Diese Prüfung führt zum Ergebnis, dass im Hinblick auf die vorliegende zusammengesetzte Ware alle drei erwähnten Positionen gleich genau bzw. ungenau sind. Eine Einreihung nach AV 3a ist demnach nicht möglich.

Die Einordnung in den Zolltarif hat daher gem. AV 3b zu erfolgen, wobei zu erforschen ist welcher Bestandteil der gesamten Ware seinen wesentlichen Charakter verleiht. Der Vertreter des Zollamtes hat im Rahmen der mündlichen Verhandlung auf Befragen erklärt, dass das Wesen der zusammengesetzten Ware durch das Rohr bestimmt wird. Er begründete seine Ansicht damit, dass dem Winkel nur eine untergeordnete Bedeutung zukomme, zumal er ausschließlich eine tragende Funktion aufweise. Ob man den Winkel in die Erde schlage oder an einem anderen Gegenstand montiere, bleibe für die Funktion der Ware (als Rohr) ohne Bedeutung. Das Rohr sei daher charakterbestimmend.

Die Bf. schloss sich dieser Argumentation an.

Auch das Bundesfinanzgericht kommt zum Schluss, dass das Wesen des Befüllrohrs durch das Rohr bestimmt wird. Dies zeigt sich schon dadurch, dass es für die gesamte Ware

namensgebend ist. Dazu kommt, dass die zusammengesetzte Ware nur auf Grund der für ein Rohr typischen Beschaffenheit (es handelt sich um ein konzentrisches Hohlzeugnis, mit über die gesamte Länge gleichbleibendem, nur einen einzigen geschlossenen Hohlraum aufweisenden Querschnitt derselben inneren und äußeren Form, entsprechend den Erläuterungen zum HS zu Kapitel 73 Pkt. 1) für die intendierte Verwendung, nämlich zur Zuführung von Pellets in den Gewebetank unter großen Druck, einsetzbar ist.

Damit steht fest, dass die in Rede stehende Ware gemäß AV 1 und AV 6 und insbesondere AV 3b) sowie dem Wortlaut der Position 7306 in die Position 7306 3072 80 der KN einzureihen war. Der Nachforderungsbescheid ist daher zu Recht ergangen.

Zur ebenfalls angefochtenen Abgabenerhöhung ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung die Bestimmungen des § 108 Abs. 1 ZollR-DG betreffend die Abgabenerhöhung für vor dem 1. Mai 2016 verwirklichte Sachverhalte ihre Maßgeblichkeit behalten (VwGH 19.10.2017, Ra 2017/16/0098). Dafür, dass die in der zitierten Bestimmung festgelegten Tatbestandsmerkmale nicht erfüllt worden sind, liegen nach der Aktenlage keine Hinweise vor. Selbst die Bf. behauptet Derartiges nicht. Die Vorschreibung der Abgabenerhöhung erfolgte daher zu Recht.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 höchstgerichtliche Rechtsprechung stützen. Es musste daher der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Wien, am 4. August 2020