

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden \*\*\*SenV\*\*\*, die Richterin \*\*\*Ri\*\*\* sowie die fachkundigen Laienrichter \*\*\*SenLR1\*\*\* und \*\*\*SenLR2\*\*\* in der Beschwerdesache der \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\* vertreten durch die \*\*\*Vt\*\*\*, \*\*\*Vt-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 26. September 2019 gegen den Bescheid des Zollamtes Österreich vom 29. Juli 2019, Zahl: \*\*\*1\*\*\*, betreffend Eingangsabgaben in Anwesenheit der Schriftführerin \*\*\*Sf\*\*\* zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Abgaben werden wie folgt festgesetzt:

|                      |                   |
|----------------------|-------------------|
| Zoll:                | 616.173,34 Euro   |
| Einfuhrumsatzsteuer: | 4.828.070,23 Euro |
| Verzugszinsen:       | 1.635,54 Euro     |

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den Beilagen zur Beschwerdevorentscheidung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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 Bescheid des (damaligen) Zollamtes Graz vom 29. Juli 2019, Zahl: \*\*\*1\*\*\*, wurden für die Rechtsvorgängerin der nunmehrigen Beschwerdeführerin gemäß Art. 77 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (UZK) in Verbindung mit § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) für die mit den in der Anlage zum Bescheid

angeführten Warenanmeldungen in den zollrechtlich freien Verkehr überführten Waren Eingangsabgaben in der Höhe von 5.461.492,36 Euro (Zoll: 630.547,96 Euro, Einfuhrumsatzsteuer: 4.830.944,40 Euro) festgesetzt, der nach zu erhebende Betrag an Zoll in der Höhe von 54.079,38 Euro gemäß Art. 105 Abs. 3 und 4 UZK nachträglich buchmäßig erfasst und dieser der Rechtsvorgängerin mitgeteilt. Als Folge der Nacherhebung erfolgte die Vorschreibung von Verzugszinsen gemäß Art. 114 Abs. 2 UZK in der Höhe von 2.168,39 Euro.

In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, im Zuge einer durchgeführten Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass überwiegend gesondert gestellte Außen- und Innengeräte von Klimasplitgeräten importiert worden seien. Gesondert gestellte Außen- und Inneneinheiten von Klimasplitgeräten seien nach der Anmerkung 2b zu Abschnitt XVI richtigerweise der Unterposition 8415 90 (Teile) zuzuweisen, da sie sich anlässlich der Abfertigung als Teil eines Klimagerätes darstellten. Die Einreihung als Teil nach 8415 90 sei aus den Erläuterungen zum Harmonisierten System zu Position 8415 ersichtlich. Bei den im Prüfungszeitraum erfolgten Abfertigungen von Klimageräten sei im überwiegenden Ausmaß die Einreihung in die Warennummer 8415 1090 90 gewählt worden. Dabei sei nicht unterschieden worden, ob die Geräte mit teilfluorierten Kohlenwasserstoffen vorbefüllt gewesen seien oder nicht. Laut Angaben des Unternehmens sei das jedoch bei allen Außengeräten der Fall. Weiters seien Klimageräte in die Warennummer 8415 1010 90 (Kompaktgeräte, andere) eingereiht worden, obwohl nach Angaben des Unternehmens Kompaktgeräte nicht zum Produktsortiment gehörten.

Dem Unternehmen sei die Möglichkeit eingeräumt worden, durch die Aufbereitung von Unterlagen das Vorliegen von entsprechenden Einheiten nachzuweisen. Dieser Aufforderung sei das Unternehmen nicht nachgekommen, an der Einreihung als Klimasplitgerät in die Unterposition 8415 1090 mit einem Zollsatz von 2,5% sei festgehalten worden.

Da der Nachweis für das Vorliegen von Einheiten nicht erbracht worden sei, sei davon auszugehen, dass es sich in allen Fällen um gesondert gestellte Außen- oder Innengeräte gehandelt habe und diese somit als Teile in die Unterposition 8415 90 mit einem Zollsatz von 2,7% einzureihen seien. Mangels detaillierter Aufbereitung der prüfungswürdigen Anmeldungen sowie Rechnungen seien daher alle in die Warennummern 8415 1090 00, 8415 1010 90 sowie 8415 1090 90 eingereichten Anmeldepositionen zu berichtigen und der Warennummer 8415 9000 99 zuzuweisen gewesen.

Dagegen richte sich – nach Verlängerung der Beschwerdefrist – die Beschwerde vom 26. September 2019. Die Beschwerde richtete sich gegen die Einreihung der eingeführten Klimasplitgeräte, Luft-Wasser-Wärmepumpen, Kompaktgeräte und der eingeführten kabelgebundenen Fernbedienungen in die Unterposition 8415 90 mit einem Zollsatz von 2,7% sowie gegen die Vorschreibung einer Verzinsung. In der Beschwerde wurde vorgebracht, ein Klimasplitgerät bestehe aus einer Außeneinheit und einem oder mehreren Innengeräten sowie Zubehöerteilen. Es gäbe vielfältige Kombinationsmöglichkeiten der eingeführten Innen- und

Außengeräte. Die Rechtsvorgängerin verfüge über ein großes zentrales Lager, es sei eine kontinuierliche Bestell- und Lageraktivität notwendig. Aufgrund der unterschiedlichen Produktionsstätten der Lieferanten in Asien und der damit verbundenen langen Lieferzeit am Seeweg werde die Ware nahezu täglich bewegt. Die Vielfalt der Kombinationsmöglichkeiten und die Bestellvorgänge basierten auf einem permanenten Abgleich der Lagerbestände. Bei einigen Klimasplitgeräten kämen die jeweiligen Innen- und Außengeräte aus unterschiedlichen Produktionsstätten und Ländern. Solche Lieferungen könnten nicht gleichzeitig zur Abfertigung gestellt werden. Dennoch handle es sich um einheitliche Klimasplitgeräte. Nach der Wiedergabe von einschlägigen Bestimmungen wurde weiter ausgeführt, die Einheit von Klimasplitgeräten lediglich anhand einer gemeinsamen zollamtlichen Stellung zu messen, sei zollrechtlich nicht richtig. Die eingeführten Klimasplitgeräte bildeten letztlich immer eine Einheit, unabhängig davon, ob diese im Zeitpunkt der Verzollung in einem Verzollungsauftrag abgefertigt worden seien. Klimasplitgeräte seien von ihrer Natur her getrennte Teile, die dazu bestimmt seien, miteinander ein Ganzes zu bilden. Gerade deshalb gäbe es in der Kombinierten Nomenklatur eine eigene Unterposition dafür. Umgekehrt könnte es sein, dass ein Außengerät und ein Innengerät, die gemeinsam gestellt würden, getrennt voneinander verkauft und installiert würden. Auch wenn sich die Rechtsvorgängerin der Meinung der belangten Behörde anschließe und jeweils Einheiten von Klimasplitgeräten stellen wollte, sei dies aus verschiedenen Gründen (Kapazitätsengpass beim Spediteur, logistische Abhängigkeit, sonstige Restriktionen) nicht möglich. Demnach müssten zumindest zeitlich naheliegende Abfertigungen als Einheit angesehen werden, bei denen sich eine gemeinsame Stellung aus den genannten Gründen als unmöglich erweise. Eine Trennung anhand der zollrechtlichen Behandlung zwischen einheitlich und gesondert gestellten Innen- und Außengeräten von Klimasplitgeräten erscheine darüber hinaus auch aus verwaltungsökonomischen Gründen als nicht gerechtfertigt. Wenn alles unternommen werden würde, um pro Stellung eine Einheit von Klimasplitgeräten zu erreichen, so sei dies – wenn überhaupt möglich – nur mit einem besonderen Mehraufwand denkbar, jedoch ohne Garantie, dass alle Lieferungen so gestaltet werden könnten. Auch andere Großhändler würden die Meinung vertreten, dass Klimasplitgeräte – unabhängig davon, ob diese gemeinsam oder gesondert gestellt würden – in die Unterposition 8415 1090 als Split-Systeme einzureihen seien.

Anhand der vorgelegten Produktunterlagen sei bestätigt worden, dass die eingeführten Luft-Wasser-Wärmepumpen in die Unterposition 8418 6100 einzureihen seien. Die mangelhafte Aufbereitung der Unterlagen sei der Grund für die Versagung der Einreihung zu dieser Unterposition gewesen, dieser Mangel sei nun behoben worden. Für die Artikel mit der Bezeichnung HWS sei eine Einreihung in diese Unterposition geboten. Ebenso sei mit dem im Rahmen der Zollprüfung vorgelegten Produktkatalog bestätigt worden, dass die eingeführten Kompaktgeräte grundsätzlich in die Unterposition 8415 1010 (Zollsatz 2,2%) einzureihen seien. Die kabelgebundenen Fernbedienungen seien nach dem vorgelegten Produktkatalog in die

Unterposition 8537 1098 einzureihen. Die mangelhafte Aufbereitung der Unterlagen sei auch für diese Produkte nachgeholt worden.

Mit der an die Rechtsnachfolgerin (nunmehrige Beschwerdeführerin) gerichteten Beschwerdeentscheidung vom 27. Oktober 2022, Zahl: \*\*\*2\*\*\*, wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben, der angefochtene Bescheid abgeändert und Abgaben in der Höhe von insgesamt 5.445.879,11 Euro (Zoll: 616.173,34 Euro, Einfuhrumsatzsteuer: 4.828.070,23 Euro, Verzugszinsen: 1.635,54 Euro) festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, betreffend die Luft-Wasser-Wärmepumpen und die Fernbedienungen seien nunmehr detaillierte Unterlagen vorgelegt worden. Anhand dieser habe der Einreihung der Luft-Wasser-Wärmepumpen in die Warennummer 8418 6100 91 (Zollsatz 2,2%) und der der kabelgebundenen Fernbedienungen in die Warennummer 8537 1098 99 (Zollsatz 2,1%) gefolgt werden können. Eine Untersuchung durch die Technische Untersuchungsanstalt habe zu dem Ergebnis geführt, dass es sich bei den Klimakompaktgeräten um eine Lüftungsanlage mit Wärmetauscher handle; eine derartige Ware sei in die Warennummer 8479 8997 90 (Zollsatz 1,7%) einzureihen. Betreffend die Klimasplitgeräte könne das Zollamt der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht folgen. Aus den einschlägigen Bestimmungen (insbesondere aus einem Ausschussdokument) ergebe sich, dass Klimasplitgeräte, die separat gestellt werden würden, als Teile einzureihen seien.

Dagegen richtete sich (nach zweimaliger Verlängerung der Frist) der Vorlageantrag vom 31. März 2023. Die Beschwerdeführerin beantragte eine Entscheidung durch den Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und brachte vor, die belangte Behörde habe der Beschwerde teilweise stattgegeben, der Vorlageantrag beschränke sich somit auf den Punkt, mit dem die Einreihung der Klimasplitgeräte bekämpft werde. Es werde beantragt diese Geräte in die Unterposition 8415 1090 (Split-Systeme) einzureihen. Die Beschwerdeführerin habe in der Beschwerde umfassend dargelegt, warum die Einstufung von gesondert gestellten Klimasplitgeräten als Teile rechtlich nicht korrekt sei. Es sei dargelegt worden, warum eine gemeinsame Stellung aus logistischen, länderspezifischen sowie aus Gründen der Kapazität nicht immer möglich sei. Auf die Dimension der historischen Entwicklung der Erläuterungen sei verwiesen worden. Auf diese Aspekte sei die belangte Behörde nicht eingegangen. Die Behörde beziehe sich ausschließlich auf die Erläuterungen zum Harmonisierten System, ohne dabei auf die konkrete Sachlage der Beschwerdeführerin einzugehen. Es werde lediglich auf ein Ausschussdokument verwiesen. Der nicht rechtsnormative Charakter der Erläuterungen werde von der Behörde bestätigt.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 17. Mai 2024 wurde die Beschwerdeführerin unter Vorlage geeigneter Nachweise um Bekanntgabe ersucht, ob Einheiten von Split-Systemen Gegenstand der verfahrensgegenständlichen Abfertigungen waren; gegebenenfalls wurde um eine nach Warenanmeldung gegliederte stückmäßige Benennung der Einheiten unter Angabe der jeweiligen Rechnungswerte ersucht. Bei Nichtvorlage entsprechender Unterlagen werde davon auszugehen sein, dass zusammengehörende Einheiten von Split-

Systemen nicht Gegenstand der verfahrensgegenständlichen Warenanmeldungen gewesen seien.

Mit Schreiben vom 27. Juni 2024 teilte die Beschwerdeführerin mit, es werde die Ansicht vertreten, dass Split-Systeme unabhängig von einer gemeinsamen Verzollung der Position 8415 1090 der Kombinierten Nomenklatur zuzuordnen seien und daher ein Zollsatz von 2,5% zur Anwendung komme. Abgesehen davon hätten im Zeitpunkt der jeweiligen Warenanmeldungen zusammengehörende Einheiten bestehend aus Außen- und Innengeräten von Split-Systemen bestanden. Um diese Einheiten nachträglich nachzuweisen sei eine entsprechende Aufbereitung der Unterlagen erforderlich, welche mit hohem organisatorischen Aufwand für die Beschwerdeführerin verbunden sei. Es müsste nachträglich jeder einzelne Verzollungsakt dahingehend untersucht werden, welche Einheiten von Außen- und Innengeräten im Zeitpunkt der Zollabfertigungen bestanden hätten. Die Beschwerdeführerin habe diesen administrativen Prozess der Zusammenlegung der Einheiten von Außen- und Innengeräten ab dem Jahr 2019 implementiert, jedoch noch nicht im Jahr 2017. Der Nachweis könne einzig aus verwaltungsökonomischen Gründen nicht erbracht werden.

Mit Schreiben vom 18. September 2024 zog die Beschwerdeführerin ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück. Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 23. September 2024 wurde die für 21. Oktober 2024 anberaumte mündliche Verhandlung abberaumt.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

Gemäß § 323b Abs. 1 BAO tritt das Zollamt Österreich am 1. Jänner 2021 an die Stelle der am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Zollämter.

Mit den verfahrensgegenständlichen Warenanmeldungen sind für die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin (auch) Luft-Wasser-Wärmepumpen, Lüftungssysteme mit Wärmerückgewinnung und Kabel-Fernbedienungen zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr abgefertigt worden. Daneben waren getrennt gestellte Außen- und Inneneinheiten für sogenannte „Split-Systeme“ Gegenstand der Warenanmeldungen.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 26.7.2019, Ra 2019/16/0082).

Die Abfertigungen der Wärmepumpen, der Lüftungssysteme und der Fernbedienungen und deren Beschaffenheit standen aufgrund der im Beschwerdeverfahren vorgelegten Unterlagen

(Produktkatalog mit den Produktionbeschreibungen) in Zusammenschau mit den Verzollungsunterlagen (Rechnungen mit den Warenbezeichnungen) unstrittig fest. Betreffend die Splitsysteme erachtete es das Bundesfinanzgericht als erwiesen, dass nicht Einheiten, sondern getrennt gestellte Außen- und Inneneinheiten Gegenstand der Warenanmeldungen waren. Die gemeinsame Stellung von Anlagen aus getrennten Einzeleinheiten ließ sich mit den Verzollungsunterlagen nicht nachweisen. Im Gegenteil, mit Schreiben vom 31. August 2018 teilte die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin der belangten Behörde mit, aus den im Schreiben dargelegten Gründen sei *„es nicht möglich, dass die gesamten „Split-Systeme“ gemeinsam zur Abfertigung gestellt werden, weil zum Zeitpunkt der Abfertigung noch nicht bekannt ist, in welchen Kombinationen die Innen- und Außengeräte später verkauft und geliefert werden.“* In diesem Schreiben führte die Rechtsvorgängerin unter Darlegung weiterer Gründe auch aus, dass *„Innen- und Außengeräte, die grundsätzlich eine Einheit als Klima-Splitgerät bilden nicht gemeinsam zur Abfertigung gestellt werden“* können. Ebenso lassen die Ausführungen in der Beschwerde den Schluss zu, dass getrennt gestellte Innen- und Außeneinheiten Gegenstand der verfahrensgegenständlichen Warenanmeldungen waren. Zum einen wurde auch in der Beschwerde vorgebracht, eine gemeinsame Stellung von „Einheiten von Klimasplitgeräten“ sei aufgrund von Kapazitätsengpässen beim Spediteur (es könnten maximal vier Container abgefertigt und somit Innen- und Außengeräte praktisch nicht immer gemeinsam zur Abfertigung gestellt werden), aufgrund logistischer Abhängigkeit (Positionierung der Geräte aufgrund der Produktionsbedingungen) oder aufgrund anderer Gegebenheiten (Innen- und Außengeräte stammten aus unterschiedlichen Produktionsstätten und Ländern) nicht immer möglich. Daher müssten nach Ansicht der Beschwerdeführerin zumindest zeitlich naheliegende Abfertigungen als Einheit angesehen werden, bei denen sich eine gemeinsame Stellung aus Kapazitätsgründen sowie aus logistischen oder länderspezifischen Gründen als unmöglich erweise. Wenn überhaupt möglich, dann wäre eine gemeinsame Stellung nur mit einem besonderen Mehraufwand verbunden. Schon daraus lässt sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes klar und deutlich ableiten, dass auch die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin von getrennt gestellten Innen- und Außeneinheiten ausgegangen ist. Zum anderen lässt sich aus den Vorbringen der Beschwerdeführerin, die Einheit von Klimasplitgeräten lediglich anhand einer gemeinsamen zollamtlichen Stellung zu messen, sei zollrechtlich nicht richtig, ableiten, dass die Innen- und Außengeräte nicht gemeinsam gestellt worden sind, denn ansonsten hätte es dieser Argumentation nicht bedurft.

Gestützt wird die diesbezügliche Ansicht des Bundesfinanzgerichtes durch das genannte Schreiben vom 27. Juni 2024. Wenn aus verwaltungsökonomischen Gründen ein diesbezüglicher Nachweis nicht erbracht werden könne, und nach Ansicht der Beschwerdeführerin eine gemeinsame Verzollung für die Einreihung unmaßgeblich sei, dann spricht dies auch gegen eine gemeinsame Stellung der Innen- und Außengeräte.

Die zu entrichtenden Einfuhr- und Ausfuhrabgaben stützen sich gemäß Art. 56 Abs. 1 UZK auf den Gemeinsamen Zolltarif. Dieser umfasst gemäß Art. 56 Abs. 2 UZK unter anderem die Kombinierte Nomenklatur nach der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 sowie jede andere Nomenklatur, die ganz oder teilweise auf der Kombinierten Nomenklatur beruht oder weitere Unterteilungen für diese vorsieht, und die durch Unionsvorschriften zu bestimmten Bereichen im Hinblick auf die Anwendung zolltariflicher Maßnahmen im Warenverkehr erstellt worden ist. Gemäß § 51 Abs. 1 ZollR-DG hat der Bundesminister für Finanzen auf der Grundlage des Zolltarifs der Europäischen Union im Sinn des Art. 56 Abs. 2 UZK einen Österreichischen Gebrauchsolltarif herauszugeben.

Die Kombinierte Nomenklatur (KN) wurde mit Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif festgelegt und ist im Anhang I dieser Verordnung enthalten. Für die verfahrensgegenständlichen Einfuhrabfertigungen findet Anhang I in der Fassung der Durchführungsverordnung (EU) 2016/1821 der Kommission vom 6. Oktober 2016 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif Anwendung. Gemäß Art. 1 Abs. 2 Buchstabe a der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 umfasst 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“ bezeichnet); die Kombinierte Nomenklatur übernimmt die Positionen und die sechsstelligen Unterpositionen des Harmonisierten Systems, nur die siebte und achte Stelle bilden spezielle Unterteilungen der Kombinierten Nomenklatur.

In Teil I (Einleitende Vorschriften) Titel I des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 sind die Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur normiert. Die Allgemeine Vorschrift 1 bestimmt, dass *„die Überschriften der Abschnitte, Kapitel und Teilkapitel nur Hinweise sind. Maßgebend für die Einreihung sind der Wortlaut der Positionen und Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln und - soweit in den Positionen oder in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln nicht anderes bestimmt ist - die nachstehenden Allgemeinen Vorschriften.“*

Die Allgemeine Vorschrift 2 a lautet: *„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.“*

Gemäß der Allgemeinen Vorschrift 6 sind 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 maßgebend. Einander vergleichbar sind dabei nur Unterpositionen der gleichen Gliederungsstufe.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union ist im Interesse der Rechtssicherheit und der leichten Nachprüfbarkeit das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Position der Kombinierten Nomenklatur und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind. Die Anmerkungen zu den Kapiteln der Kombinierten Nomenklatur sind deshalb wichtige Hilfsmittel, um eine einheitliche Anwendung des Gemeinsamen Zolltarifs zu gewährleisten, und können als wertvolle Erkenntnismittel für die Auslegung des Tarifs angesehen werden. Der Inhalt dieser Anmerkungen muss daher mit den Bestimmungen der Kombinierten Nomenklatur in Einklang stehen und darf deren Bedeutung nicht verändern. Außerdem sind die von der Europäischen Kommission zur Kombinierten Nomenklatur und die von der Weltzollorganisation zum Harmonisierten System ausgearbeiteten Erläuterungen ein wichtiges, wenn auch nicht rechtsverbindliches Hilfsmittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen (vgl. EuGH 15.12.2016, C-700/15, Rn. 39 ff).

Darüber hinaus kann der Verwendungszweck der Ware ein objektives Tarifierungskriterium sein, sofern er dieser Ware innewohnt. Das Innewohnen muss sich anhand der objektiven Merkmale und Eigenschaften der Ware beurteilen lassen (vgl. EuGH 25.2.2021, C-772/19, Rn. 24; VwGH 30.6.2016, Ra 2015/16/0009).

Teil II des Anhanges I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 (in der genannten Fassung) enthält den Zolltarif.

In die KN-Position 8418 61 sind Wärmepumpen, andere als Klimageräte der Position 8415, einzureihen. Die verfahrensgegenständlichen Luft-Wasser-Wärmepumpen waren daher (wie von der belangten Behörde mit der Beschwerdevorentscheidung vorgenommen) in die Warennummer 8418 6100 91 einzureihen.

Die KN-Position 8537 umfasst:

*„Tafeln, Felder, Konsolen, Pulte, Schränke und andere Träger, mit mehreren Geräten der Position 8535 oder 8536 ausgerüstet, zum elektrischen Schalten oder Steuern oder für die Stromverteilung, einschließlich solcher mit eingebauten Instrumenten oder Geräten des Kapitels 90, sowie numerische Steuerungen, ausgenommen Vermittlungseinrichtungen der Position 8517“*

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist der in der Beschwerdevorentscheidung von der belangten Behörde vertretene Ansicht zu folgen und es sind die Kabel-Fernbedienungen in die KN-Position 8537 1098 einzureihen.

In die KN-Position 8479 sind „*Maschinen, Apparate und mechanische Geräte mit eigener Funktion, in diesem Kapitel anderweit weder genannt noch inbegriffen*“ einzureihen. Nach einer Untersuchung der verfahrensgegenständlichen Lüftungssysteme mit Wärmerückgewinnung durch die Technische Untersuchungsanstalt erachtet es das Bundesfinanzgericht als erwiesen, dass es sich dabei um kein Klimagerät, um keinen Ventilator, und um keinen Apparat zum Behandeln von Stoffen durch einen auf einer Temperaturänderung beruhenden Vorgang nach der KN-Position 8419 handelt. Die Lüftungssysteme sind in die KN-Position 8479 8997 einzureihen (der von der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung vertretenen Ansicht wird gefolgt).

Betreffend die Einreihung der Luft-Wasser-Wärmepumpen, Lüftungssysteme mit Wärmerückgewinnung und der Kabel-Fernbedienungen wird angemerkt, dass offenbar aus Sicht der Beschwerdeführerin nichts gegen die vorstehend vorgenommene Einreihung (die sich mit der in der Beschwerdevorentscheidung deckt) spricht; denn die Beschwerdeführerin führte im Vorlageantrag aus, dieser beschränke sich auf die von der belangten Behörde vorgenommene Einreihung der Klimasplitgeräte.

Der Wortlaut der KN-Position 8415 in der Fassung der Durchführungsverordnung (EU) 2016/1821 der Kommission vom 6. Oktober 2016 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif in Verbindung mit der Durchführungsverordnung (EU) 2016/2293 der Kommission vom 16. Dezember 2016 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif lautet (auszugsweise):

| <i>KN-Code</i> | <i>Warenbezeichnung</i>                                                                                                                                                                                                                                                   | <i>Vertragsmäßiger<br/>Zollsatz (%)</i> | <i>Besondere<br/>Maßeinheit</i> |
|----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|---------------------------------|
| <i>1</i>       | <i>2</i>                                                                                                                                                                                                                                                                  | <i>3</i>                                | <i>4</i>                        |
| 8415           | <i>Klimageräte, bestehend aus einem motorbetriebenen Ventilator und Vorrichtungen zum Ändern der Temperatur und des Feuchtigkeitsgehalts der Luft, einschließlich solcher, bei denen der Luftfeuchtigkeitsgrad nicht unabhängig von der Lufttemperatur reguliert wird</i> |                                         |                                 |

|            |                                                                                                                                                              |     |  |
|------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|--|
| 8415 10    | - von der zur Befestigung an Fenstern, Wänden, Decken oder am Boden verwendeten Art, als Kompaktgerät oder „Split-System“ (Anlagen aus getrennten Elementen) |     |  |
| 8415 10 10 | -- Kompaktgeräte                                                                                                                                             | 2,2 |  |
| 8415 10 90 | -- „Split-Systeme“ (Anlagen aus getrennten Einzelementen)                                                                                                    | 2,5 |  |
| 8415 20    | - von der zum Komfort von Personen in Kraftfahrzeugen verwendeten Art                                                                                        |     |  |
|            | - andere                                                                                                                                                     |     |  |
|            | (...)                                                                                                                                                        |     |  |
| 8415 90 00 | - Teile                                                                                                                                                      | 2,7 |  |

Die Anmerkung 2 zu Abschnitt XVI (umfasst die Kapitel 84 und 85) des Zolltarifs bestimmt: „Teile von Maschinen (ausgenommen Teile von Waren der Position 8484, 8544, 8545, 8546 oder 8547), die nicht durch Anmerkung 1 zu Abschnitt XVI, Anmerkung 1 zu Kapitel 84 oder Anmerkung 1 zu Kapitel 85 von Abschnitt XVI ausgenommen werden, sind nach folgenden Regeln einzureihen:

- a) Teile, die sich als Waren einer Position des Kapitels 84 oder 85 (ausgenommen die Positionen 8409, 8431, 8448, 8473, 8487, 8503, 8522, 8529, 8538 und 8548) darstellen, sind dieser Position zuzuweisen, ohne Rücksicht darauf, für welche Maschine sie bestimmt sind;
- b) andere Teile sind, wenn sie erkennbar ausschließlich oder hauptsächlich für eine bestimmte Maschine oder für mehrere in der gleichen Position (auch in Position 8479 oder Position 8543) erfasste Maschinen bestimmt sind, der Position für diese Maschine oder Maschinen oder, soweit zutreffend, der Position 8409, 8431, 8448, 8466, 8473, 8503, 8522, 8529 oder 8538 zuzuweisen. Teile, die hauptsächlich sowohl für Waren der Position 8517 als auch für Waren der Positionen 8525 bis 8528 bestimmt sind, gehören jedoch zu Position 8517, und Teile, die ausschließlich oder hauptsächlich für Waren der Position 8524 bestimmt sind, gehören zu Position 8529;
- c) (...).“

Nach den Erläuterungen zum Harmonisierten System zur Position 8415 umfasst die Position „Teile“ gesondert gestellte Innen- und Außengeräte von Klimasplitgeräten dieser Position. Nach den zuletzt genannten Erläuterungen umfasst die Unterposition 8415 90 des Harmonisierten Systems sowohl Innen- als auch Außengeräte von Klimasplitgeräten der Unterposition 8415 10 des Harmonisierten Systems, wenn diese gesondert gestellt werden.

Getrennt gestellte Innen- und Außengeräte sind nach den Allgemeinen Vorschriften 1 und 6 in die KN-Position 8415 90 einzureihen. Denn nach dem Wortlaut sind die KN-Position 8415 1090 nur Split-Systeme, also nur Anlagen aus getrennten Einzelementen, einzureihen. Der Wortlaut der von der Beschwerdeführerin begehrten KN-Position sieht eine Einreihung von getrennt gestellten Innen- und Außengeräten in diese Position nicht vor, denn bei getrennt gestellten Innen- und Außengeräten handelt es sich (noch) nicht um eine Anlage aus getrennten Einzelementen, sondern um getrennte Einzelemente. Getrennt gestellte Einzelemente sind daher nach der Anmerkung 2 b zu Abschnitt XVI als Teile in die KN-Position 8415 90 einzureihen.

Gestützt wird diese Ansicht auch durch die vorstehend wiedergegebene Erläuterung zum Harmonisierten System zu der Unterposition 8415 90; nach dieser sind gesondert gestellte Innen- und Außereinheiten von Klimasplitgeräten als Teile in die KN-Position 8415 90 einzureihen. Auch wenn – wie die Beschwerdeführerin vorbringt – den Erläuterungen keine Rechtsverbindlichkeit zukommt, so sind diese dennoch ein wichtiges Hilfsmittel bei der Auslegung der Tarifpositionen. Darüber hinaus sind im konkreten Fall die Erläuterungen Ausfluss dessen, was die Rechtsfolge der vorrangig zu beachtenden (rechtsverbindlichen) Bestimmungen (Abschnittsanmerkung und Wortlaut) ist. Die belangte Behörde hat daher zu Recht die getrennt gestellten Innen- und Außengeräte in die KN-Position 8415 90 eingereiht.

Gemäß Art. 77 Abs. 2 UZK entsteht die Zollschuld zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung. Der Betrag der Einfuhrabgaben wird gemäß Art. 85 Abs. 1 UZK anhand der Bemessungsgrundlagen festgesetzt, die zum Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld für die betreffenden Waren gelten. Zu den Bemessungsgrundlagen gehören die Beschaffenheit der Ware, ihr Zollwert und der Zollsatz für die eingeführte Ware (*Deimel in Dorsch*, Zollrecht Art. 85 Rz 6). Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin war somit für die Beschaffenheit und somit für die Einreihung einer Ware in den Zolltarif der Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld, also der Zeitpunkt der Annahme der verfahrensgegenständlichen Zollanmeldungen maßgeblich. Zu diesen Zeitpunkten lagen getrennt gestellte Innen- und Außengeräte vor und als solche waren diese der Abgabeberechnung zugrunde zu legen.

Die vorstehend genannten Regelungen stehen auch im Einklang mit der Allgemeinen Vorschrift 2 a der Kombinierten Nomenklatur. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union ist eine Ware, deren sämtliche Bestandteile gleichzeitig zur Zollabfertigung gestellt werden, als zerlegt oder nicht zusammengesetzt gestellte Ware anzusehen

(EuGH 16.6.1994, C-35/93). Das war verfahrensgegenständlich nicht der Fall. Wie bereits erwogen, ergaben sich weder aus den Verzollungsunterlagen Anhaltspunkte dafür, dass Anlagen aus getrennten Einzelementen Gegenstand der Zollabfertigungen waren, noch hat die Beschwerdeführerin das Vorliegen von Anlagen nachgewiesen.

Da die Innen- und Außengeräte getrennt zu den Zollabfertigungen gestellt worden sind, lagen die Voraussetzungen für eine Einreihung als Anlagen aus getrennten Einzelementen nicht vor. Denn das entscheidende Kriterium für die Tarifierung der Waren nach der Kombinierten Nomenklatur ist in den objektiven Merkmalen und Eigenschaften der Erzeugnisse in dem Zustand zu suchen, in dem sie zur Zollabfertigung gestellt werden (EuGH 17.7.2014, C-472/12).

Die Abgaben waren daher in der Höhe festzusetzen, wie mit der Beschwerdeentscheidung vorgenommen. Auf die in der Beschwerdeentscheidung ausgewiesenen Bemessungsgrundlagen und Abgabenberechnungen wird verwiesen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Das Bundesfinanzgericht stützt seine Entscheidung auf die einschlägigen Bestimmungen und auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union und des Verwaltungsgerichtshofes. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren sind keine Rechtsfragen aufgeworfen worden, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, eine Revision ist nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 29. Oktober 2024