

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch NN., über die Beschwerde vom 30.05.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde ZA Wien vom 07.05.2012, Zl. zzz, betreffend Nachforderung einer Zollschuld gem. Art. 220 ZK zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

### **Entscheidungsgründe**

Am 07.05.2012 richtete das Zollamt Wien unter Zl. zzz, an die nunmehrige Beschwerdeführerin (Bf.), die Bf., einen Nachforderungsbescheid gem. Art. 220 ZK.

Mit den im Spruch dieses Bescheides näher bezeichneten insgesamt vier Zollanmeldungen seien eingangsabgabenpflichtige Waren in den zollrechtlich freien Verkehr überführt worden. In drei Anmeldungen seien „xxx bags“ der Warennummer 3923 100000 (Zollsatz 6,50 %) der Kombinierten Nomenklatur (KN) zu Unrecht in die Position 9018 199000 (Zollsatz 0,00 %) der KN bzw. in die Position 4202 990090 (Zollsatz 3,70 %) der KN eingereiht worden. In einer weiteren Anmeldung seien Akkumulatoren der Warennummer 8507 808090 (Zollsatz 2,70 %) der KN ebenfalls unrichtig in die Position 9018 199000 (Zollsatz 0,00 %) der KN eingereiht worden. Da aus diesem Grund ein geringerer als der gesetzlich geschuldete Abgabebetrag buchmäßig erfasst worden sei, sei der Differenzbetrag in der Höhe von € 80,78 an Zoll nachzuerheben.

Weil der Warenempfänger (die Bf.) zum vollen Vorsteuerabzug nach den umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften berechtigt sei, unterbleibe jedoch gemäß § 72a ZollR-DG die nachträgliche buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer.

Gleichzeitig kam es mit diesem Sammelbescheid zur Festsetzung einer Abgabenerhöhung gem. § 108 Abs. 1 ZollR-DG in der Höhe von € 3,65.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Berufung vom 30.05.2012, die nunmehr als Beschwerde zu werten ist.

Über diese Berufung entschied das Zollamt mit Berufungsvorentscheidung vom 20.11.2012, Zl. ZZZ. Das Zollamt wies mit diesem Bescheid die Berufung im Wesentlichen als unbegründet ab und änderte den Spruch des angefochtenen Sammelbescheides insofern ab, als die Festsetzung einer Abgabenerhöhung entfiel. Die übrige Abgabenfestsetzung blieb jedoch unverändert.

Die Bf. stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 18.12.2012 den Vorlageantrag.

Die Bf. legte im Rahmen der mündlichen Verhandlung ein Muster der verfahrensgegenständlichen xxx bags vor.

Es handelt sich um einen Beutel aus miteinander verschweißten, klarsichtigen Folien, die nach den Angaben der Bf. aus Teflon bestehen. Das Erzeugnis ist rechteckig mit Abrundungen an den beiden Ecken am unteren Rand und hat flachliegend Abmessungen von ca. 9,2 x 10,2 cm. Es ist an drei Seiten verschweißt, sodass sich am oberen Rand eine Öffnung ergibt. Der Beutel dient lt. Bf. als Schutzummantelung für die Stammzellenblutgefrierbeutel, die in dem Beutel aufbewahrt werden sollen. Zum Schutz vor Einflüssen von außen kann die erwähnte Öffnung des xxx bags lt. Bf. verschweißt werden.

Derartige Erzeugnisse werden umgangssprachlich (und unfachmännisch) oft als „Plastiksackerl“ bezeichnet (siehe etwa die mediale Berichterstattung über das „Plastiksackerlverbot“).

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Übergangsbestimmungen:

Mit 01.01.2014 wurde der UFS aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31.12.2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art 151 Abs 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht (BFG) über. Dementsprechend normiert § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO), dass die am 31.12.2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

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 Zollltarif dar. Artikel 1 Abs.1 leg.cit. besagt, dass eine Kombinierte Nomenklatur eingeführt wird, die den Erfordernissen des Gemeinsamen Zollltarifs 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 Zollltarifnomenklatur 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 Anhanges 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.

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.

Anmerkung 1 zu Kapitel 39 der KN (Kunststoffe und Waren daraus) lautet:

Als "Kunststoffe" gelten in der Nomenklatur die Stoffe der Positionen 3901 bis 3914, die im Zeitpunkt der Polymerisation oder in einem späteren Stadium unter einer äußeren Einwirkung (im Allgemeinen Wärme und Druck, falls erforderlich auch unter Zuhilfenahme von Lösemitteln oder Weichmachern) durch Gießen, Pressen, Strangpressen, Walzen oder ein anderes Verfahren eine Form erhalten können oder erhalten haben, die auch nach Beendigung der äußeren Einwirkung erhalten bleibt.

Der Begriff „Kunststoffe“ umfasst in der Nomenklatur auch Vulkanfiber. Dagegen ist dieser Begriff nicht anwendbar auf Stoffe, die als Spinnstoffe des Abschnitts XI gelten.

Das Kapitel 39 der KN umfasste im entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum der verfahrensgegenständlichen Einfuhren u.a. folgende Positionen und Unterpositionen:

<b>3923</b>		<b>Transport- oder Verpackungsmittel, aus Kunststoffen; Stöpsel, Deckel, Kapseln und andere Verschlüsse, aus Kunststoffen:</b>
<b>3923 1000 00</b>	-	<b>Schachteln (einschließlich Dosen), Kisten, Verschläge und ähnliche Waren</b>
	-	<b>Säcke und Beutel (einschließlich Tüten):</b>
<b>3923 2100</b>	--	<b>aus Polymeren des Ethylens</b>
3923 2100 20	---	<i>mit einer Foliendicke von höchstens 100 Mikrometer</i>
3923 2100 99	---	<i>andere</i>
<b>3923 29</b>	--	<b>aus anderen Kunststoffen</b>
3923 2910	---	aus Polyvinylchlorid:
3923 2910 20	----	<i>mit einem Polyethylengehalt von mindesten 20 Gewichtshundertteilen und einer Foliendicke von höchstens 100 Mikrometer</i>
3923 2910 99	----	<i>andere</i>
3923 2990	---	<i>andere</i>
3923 2990 20	----	<i>mit einem Polyethylengehalt von mindesten 20 Gewichtshundertteilen und einer Foliendicke von höchstens 100 Mikrometer</i>
3923 2990 99	----	<i>andere</i>

Zum Zeitpunkt der Zollschuldentstehung lautete die Überschrift von Kapitel 90 der KN wie folgt:

Optische, photographische oder kinematographische Instrumente, Apparate und Geräte, Mess-, Prüf- oder Präzisionsinstrumente, -apparate und -geräte; medizinische und chirurgische Instrumente, Apparate und Geräte; Teile und Zubehör für diese Instrumente, Apparate und Geräte.

Der Wortlaut der Überschrift der Position 9018 der KN lautet:

Medizinische, chirurgische, zahnärztliche oder tierärztliche Instrumente, Apparate und Geräte, einschließlich Szintigraphen und andere elektromedizinische Apparate und Geräte, sowie Apparate und Geräte zum Prüfen der Sehschärfe

Gemäß Anmerkung 2. zu Kapitel 90 sind vorbehaltlich der Anmerkung 1 Teile und Zubehör für Maschinen, Apparate, Geräte, Instrumente oder andere Waren des Kapitels 90 nach folgenden Regeln einzureihen:

- a. Teile und Zubehör, die sich als Waren einer Position des Kapitels 90 oder des Kapitels 84, 85 oder 91 (ausgenommen der Position 8485, 8548 oder 9033) darstellen, sind dieser Position zuzuweisen, ohne Rücksicht darauf, für welche Maschinen, Apparate, Geräte oder Instrumente sie bestimmt sind;
- b. andere Teile und anderes Zubehör sind, wenn zu erkennen ist, dass sie ausschließlich oder hauptsächlich für eine bestimmte Maschine, einen bestimmten Apparat oder ein bestimmtes Gerät oder Instrument oder für mehrere Maschinen, Apparate, Geräte oder Instrumente der gleichen Position (auch der Position 9010, 9013 oder 9031) bestimmt sind, der Position für diese Maschinen, Apparate, Geräte oder Instrumente zuzuweisen;
- c. alle übrigen Teile und alles übrige Zubehör sind nach Position 9033 einzureihen.

Artikel 6 des Internationalen Übereinkommens über das Harmonisierte System zur Bezeichnung und Codierung der Waren legt fest, dass im Rahmen des Übereinkommens ein Ausschuss eingesetzt wird; im Sinne des Artikel 7 Abs. 1 hat der Ausschuss unter anderem Erläuterungen, Einreichungssavise und sonstige Stellungnahmen zur Sicherstellung einer einheitlichen Auslegung und Anwendung des Harmonisierten Systems auszuarbeiten.

Nach diesen Erläuterungen zum Harmonisierten System, die zwar keine eigenständige rechtliche Bedeutung haben, aber vom EuGH in ständiger Rechtsprechung als maßgebliches Erkenntnismittel anerkannt werden, zu Kapitel 90, Punkt III. Teile und Zubehör, werden Teile und Zubehör, vorbehaltlich der Bestimmung der Anmerkung 1 zu diesem Kapitel, die ihrer Beschaffenheit nach ausschließlich oder hauptsächlich für Maschinen, Instrumente, Apparate, Geräte oder Vorrichtungen dieses Kapitels bestimmt sind, wie diese eingereiht.

Gemäß den Erläuterungen zum Harmonisierten System zu Position 9018 Buchstabe c gehören Glaswaren für Laboratorien, hygienische oder pharmazeutische Bedarfsartikel aus Glas (Pos. 7017) nicht zu dieser Position.

Gemäß den Erläuterungen zum Harmonisierten System zu Position 9018, Punkt I. Instrumente, Apparate und Geräte für humanmedizinische oder chirurgische Zwecke, Buchstabe L, gehören zu dieser Position tragbare Pneumothoraxapparate, Bluttransfusionsgeräte und künstliche Blutegel. Zu dieser Position gehören auch keimfreie, luftdicht verschlossene Behältnisse aus Kunststoff, aus denen die Luft entfernt worden ist, die aber eine geringe Menge eines Antikoagulationsmittels enthalten und mit einem mit einer Aderlassnadel versehenen Schlauch zur Blutentnahme ausgestattet sind; sie

werden zum Aufnehmen, Aufbewahren und Übertragen von vollständigem menschlichem Blut verwendet. Dagegen sind Glasflaschen, die zum Aufbewahren von Blut besonders hergerichtet sind, von dieser Position ausgenommen (Pos. 7010).

Nach ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH), (vgl. etwa EuGH 28.04.199, C 405/97), 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 Zolltarifs festgelegt sind (vgl. die Allgemeinen Vorschriften (AV) 1 und 6 für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur).

Die Anmerkung 2 zu Kapitel 90 enthält Bestimmungen über die Einreihung von Teilen und Zubehör für Maschinen, Apparate, Geräte, Instrumente oder andere Waren des Kapitels 90.

Einleitend ist festzuhalten, dass Gegenstand des vorliegenden Rechtsmittelverfahrens ausschließlich die Frage ist, ob das Zollamt die Festsetzung der Einfuhrzollschuld mittels des angefochtenen Nachforderungsbescheides zu Recht vorgenommen hat. Die Bf. hat ausdrücklich erklärt, dass der o.a. Vorlageantrag vom 18.12.2012 die Zollnachforderung von € 80,78 betrifft. Im Hinblick auf den Charakter des angefochtenen Bescheides als Sammelbescheid ist somit in Bezug auf die ursprünglich festgesetzte Abgabenerhöhung gem. § 108 Abs. 1 ZollR-DG von einer Teilrechtskraft der vorbezeichneten Berufungsvorentscheidung auszugehen, mit der die Vorschreibung der Abgabenerhöhung wieder zurückgenommen worden ist. Eine Prüfung dahingehend, ob der Verzicht auf eine entsprechende Abgabenerhöhung zu Recht erfolgte, hat daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes im Rahmen der vorliegenden Entscheidung zu unterbleiben.

Die Bf. begründet ihre Ansicht, wonach es sich bei den in Rede stehenden „xxx bags“ um ein Zubehör zu einem medizinischen Instrument (Position 901890 der KN) handle in der Berufungsschrift u.a. wie folgt:

*„Das XxX System der Firma Name1 ist ein medizinisches Instrument zur Einlagerung von Stammzellen, welche im Bedarfsfall zur Behandlung von Krankheiten verwendet werden können. Die gegenständlichen „xxx bags“ der Firma Name1 sind ein Teil und Zubehör zum XxX System und werden ausschließlich gemeinsam mit dem XxX System verwendet. Es wird dieses Zubehör („xxx bags“ aus Teflon) ausschließlich an Kunden geliefert, denen vorher das medizinische Instrument/Gerät XxX System verkauft worden ist. Die Funktion dieser „xxx bags“ (ist gleich Schutzummantelung) ist einerseits die darin aufbewahrten gefrorenen Stammzellen auf einer Temperatur bis -195 Grad Celsius zu lagern und andererseits eines sterilen Schutzes gegen Viren, damit die eingefrorenen Stammzellen nicht verunreinigt werden. Im Zuge der Prüfung wurde dem Prüfer auch ein Muster mit allen Teilen vorgelegt.*

*Aufgrund des Formates (Größe, Form, Auslässe, ...) können diese „xxx bags“ (Schutzummantelung) ausschließlich für das XxX System der Firma Name1*

*verwendet werden und können keinesfalls für andere Produkte bzw. als sonstiges allgemein verwendbares Verpackungsmaterial verwendet werden.*

*Diese Informationen sowie das Produkt selbst wurden dem Prüfer vorgelegt, der aber aus unserer Sicht diese Fakten nicht ausreichend gewürdigt hat. In der Beilage erhalten Sie nochmals die Produktinformationen zu den Zubehörteilen zum XxX System der Firma.*

*Ebenso erhalten Sie einen Bericht der Firma Name1 dem Jahre 2011, welcher belegt, dass die „xxx bags“ sicherstellen, dass keine biologisch gefährlichen Materialien während dem Gefrier- und Abtauprozess in den darin enthaltenen flüssigen Stickstoff eindringen.“*

In den von der Bf. im Zuge der Berufung vorgelegten Unterlagen hieß es im Dokument mit der Bezeichnung „Dok1“ u.a.:

Tab1

1.Tab2

Tab3

Tab4 Tab5 Tab6

Tab7 Tab8

Aus den vorgelegten Unterlagen und dem Vorbringen der Bf. ergibt sich, dass im Zusammenhang mit dem Einfrieren von Stammzellen mit Hilfe des von der Bf. angesprochenen „XxX Systems“ grob gesprochen in folgenden Teilschritten vorgegangen wird:

1. Nabelschnurblut wird entnommen
2. Das Volumen des Nabelschnurblutes wird reduziert
3. Das Nabelschnurblut wird in xXx bags (Stammzellenblutgefrierbeutel) eingelagert
4. Der gefüllte xXx bag wird in einen xxx bag gesteckt.
5. Der xxx bag wird versiegelt
6. Der xxx bag wird in einen Behälter aus rostfreiem Stahl platziert
7. Der Behälter aus rostfreiem Stahl kommt in das XxX System (ein Gefriergerät, das zum Einfrieren und Lagern des Stammzellenblutes bei ca. -195 Grad Celsius dient)

Gegenstand der Einfuhren im Streitfall waren ausschließlich die von der Bf. als Schutzummantellungen beschriebenen xxx bags.

Diese Erzeugnisse bestehen laut den Angaben der Bf. aus „FEP“. Diese Abkürzung steht für „Tetrafluorethylen-Hexafluorpropylen-Copolymer“ (auch Fluorethylen-Propylen genannt). Derartige Kunststoffverbindungen werden eingesetzt, wenn eine Beständigkeit gegenüber extremen Temperaturen oder Chemikalien gefordert ist. Beutel aus Kunststoff sind wegen ihrer physischen Merkmale grundsätzlich in Kapitel 39 der KN einzureihen. Allerdings umfasst Kapitel 39 der KN gemäß Anmerkung 2 Buchstabe r zu diesem Kapitel nicht Waren des Kapitels 90 der KN. Daher ist zu prüfen, ob die in Rede stehenden

Waren in Kapitel 90 und (wie von der Bf. begehrt) als Zubehör in die Position 9018 der KN einzureihen sind.

In Anmerkung 2 Buchst. b zu Kapitel 90 der KN wird bestimmt, dass „Teile und ... Zubehör ..., wenn zu erkennen ist, dass sie ausschließlich oder hauptsächlich für eine bestimmte Maschine, einen bestimmten Apparat oder ein bestimmtes Gerät oder Instrument oder für mehrere Maschinen, Apparate, Geräte oder Instrumente der gleichen Position ... bestimmt sind, der Position für diese Maschinen, Apparate, Geräte oder Instrumente zuzuweisen [sind]“.

Es stellt sich daher zunächst die Frage, ob die xxx bags Zubehör eines in die Position 9018 der KN einzureihenden Erzeugnisses sind. Die Bf. hat im Zuge der mündlichen Verhandlung erklärt, die xxx bags seien als Zubehör des o.a. XxX Systems zu sehen. Beim XxX System handelt es sich nach den Angaben der Bf. wie bereits oben ausgeführt um ein Gefriergerät, das zum Einfrieren und Lagern des Stammzellenblutes bei ca. -195 Grad Celsius dient.

Daraus folgt, dass das XxX System unter die Position 8418 5090 der KN (Andere Möbel zur Aufbewahrung von Waren, mit eingebauter Ausrüstung zum Kühlen, Tiefkühlen oder Gefrieren, kein Schaukühlmöbel) einzureihen ist. Die Einreihung der xxx bags unter Position 9018 der KN kommt alleine schon deshalb nicht in Betracht.

Eine Einreihung des XxX Systems in die Position 9018 der KN scheidet unter Bedachtnahme auf den Text der Erläuterungen zum Harmonisierten System aus, der zu Position 9018 lautet:

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

Denn nach der Aktenlage steht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes fest, dass das XxX System nicht zum Einsatz für die eben erwähnten Zwecke bestimmt ist.

Nach ständiger Rechtsprechung sind bei der Prüfung der Frage, ob eine Ware für medizinische Zwecke bestimmt ist, alle relevanten Aspekte des konkreten Falles zu berücksichtigen, soweit es sich dabei um dieser Ware innewohnende objektive Merkmale und Eigenschaften handelt. Es obliegt dem Einführer, bei der Einfuhr den Nachweis zu erbringen, dass die genannte Ware für medizinische Zwecke bestimmt ist.

Als solche relevanten Aspekte sind die Verwendung, die der Hersteller für die betreffende Ware vorgesehen hat, sowie die Art und Weise und der Ort der Verwendung dieser Ware zu prüfen. So ist der Umstand, dass die Ware zur Behandlung einer oder



verschiedener Krankheiten bestimmt ist und der Umstand, dass diese Behandlung in einem Gesundheitszentrum und unter der Aufsicht eines Arztes erfolgen muss, Indizien, mit denen nachgewiesen werden kann, dass die genannte Ware für medizinische Zwecke bestimmt ist. Andererseits ist der Umstand, dass eine Ware in erster Linie ästhetische Verbesserungen ermöglicht, dass sie außerhalb eines medizinischen Rahmens und ohne die Handhabung durch einen Arzt verwendet werden kann, Indizien, mit denen widerlegt werden kann, dass die Ware für medizinische Zwecke bestimmt ist (BFG 14.12.2015, RV/4200020/2012).

Diese Einschätzung wird bestätigt durch die Verordnung (EG) Nr. 119/2008 der Kommission vom 7. Februar 2008 zur Einreihung von bestimmten Waren in die Kombinierte Nomenklatur, ABl. EU Nr. L 36/3. Diese zur Einreihung eines Gerätes zur Haarentfernung und Hautbehandlung ergangene Einreihungsverordnung bestimmt, dass die Einreihung einer Ware in die Position 9018 der KN als medizinisches Instrument oder Gerät ausgeschlossen ist, wenn das Gerät nicht die Handhabung durch einen Arzt in seiner Berufspraxis verlangt bzw. üblicherweise nicht in der medizinischen Praxis eingesetzt wird.

Eine Einreihungsverordnung ist eine gemäß Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe a der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 ergangene verbindliche Entscheidungen der Kommission über konkrete Einreihungsfragen. Es handelt sich dabei um einen normativen Rechtsakt, dessen Bestimmungen in jeder Hinsicht allgemeine Geltung haben, da sie sich auf alle Waren der beschriebenen Art beziehen, unabhängig von deren Herkunft und sonstigen individuellen Eigenschaften, und ihre Wirkungen im Interesse einer einheitlichen Anwendung des gemeinsamen Zolltarifs gegenüber allen Zollbehörden der Gemeinschaft und allen Importeuren entfalten (EuGH 14.02.1985, Rs C-40/84).

Es ist allgemein bekannt, dass die Kryokonservierung (also das Aufbewahren von Zellen durch Einfrieren in flüssigem Stickstoff) von Nabelschnurblut bzw. von Stammzellen vor allem durch Unternehmen erfolgt, die diese Dienstleistung zu relativ hohen Kosten (auch im Internet) in ihren Räumlichkeiten (also nicht in Spitälern, Kliniken, Arztpraxen oder dgl.) anbieten. Auch die Bf. selbst hat im Zuge der Verhandlung eingeräumt, dass die XxX Systeme sowohl bei öffentlichen als auch privaten Betreibern zum Einsatz gelangen. Daraus folgt, dass (ungeachtet des Umstandes, dass das Nabelschnurblut von Hebammen entnommen wird und dass die Stammzellen gegebenenfalls durch medizinisches Personal an Patienten verabreicht werden) das Gerät selbst weder die Handhabung eines Arztes in seiner Berufspraxis verlangt noch in medizinischen Einrichtungen zum Einsatz kommt. Dies bestätigte auch die Bf. im Rahmen der Verhandlung, indem sie darauf hinwies, dass die Arbeitsschritte zwischen Entnahme und Verabreichung der Stammzellen durch Mitarbeiter des technischen Dienstes bzw. durch Labortechniker wahrgenommen werden. Es spricht daher alles für eine Einreihung des XxX Systems in das Kapitel 8418 der KN.

Es ist sohin in einem nächsten Schritt zu prüfen, ob die xxx bags als Teile bzw. Zubehör des XxX Systems in die Position 841899 der KN einzureihen sind.

Dazu ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Verordnung Nr. 2658/87 in der auf den Streitfall anwendbaren Fassung die Begriffe „Teile“ und „Zubehör“ im Sinne von Kapitel 84 der KN nicht definiert. Der EuGH hat jedoch zur Bedeutung dieser Begriffe im Zusammenhang mit Position 8473 der KN für die Einreihung von Tintenkartuschen für Drucker festgestellt, dass der Begriff „Teil“ voraussetzt, dass es ein Ganzes gibt, für dessen Funktion dieses Teil unabdingbar ist, und dass der Begriff „Zubehör“ bedeutet, dass es sich um eine auswechselbare Vorrichtung handelt, die ein Gerät für die Ausführung einer bestimmten Arbeit geeignet macht, seine Verwendungsmöglichkeiten erweitert oder es in die Lage versetzt, eine im Zusammenhang mit seiner Hauptfunktion stehende Sonderarbeit auszuführen (vgl. EuGH 07.02.2002, C-276/00, Randnrn. 30 und 32).

Im vorliegenden Fall erlaubt nichts den Schluss, dass den erwähnten Begriffen im Rahmen der Positionen 8473 und 8418 der KN nicht dieselbe Definition gegeben werden kann. Zudem gewährleistet die Anwendung derselben Definitionen für beide Positionen eine zusammenhängende und einheitliche Anwendung des Gemeinsamen Zollltarifs.

Die xxx bags sind nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes nicht so konstruiert, dass das XxX System nicht ohne diese Beutel funktionieren kann. Denn die Funktion des XxX Systems, die vor allem in einer Lagerung der eingefrorenen Stammzellenblutgefrierbeutel (xXx bag) besteht, wird nicht dadurch beeinträchtigt, dass der xXx bag nicht in einen xxx bag gesteckt wird. Damit steht als erstes Zwischenergebnis fest, dass es sich bei den xxx bags nicht um Teile des XxX Systems handelt.

Ebenso erlauben es diese Behälter nicht, das erwähnte XxX System für die Ausführung einer bestimmten Arbeit geeignet zu machen, erweitern nicht seine Verwendungsmöglichkeiten und führen nicht dazu, dass mit ihrer Hilfe eine im Zusammenhang mit dessen Hauptfunktion stehende Sonderarbeit ausgeführt werden kann. Die xxx bags dienen vielmehr – wie die Bf. selbst einräumt – einerseits dazu, die darin aufbewahrten gefrorenen Stammzellen bei einer Temperatur von bis zu -195 Grad Celsius zu lagern und andererseits einen sterilen Schutz gegen Viren zu bieten.

Die xxx bags erlauben somit dem XxX System nicht, andere Funktionen auszuüben als die, für die es bestimmt ist, nämlich die bereits oben angesprochene Lagerung der eingefrorenen Stammzellenblutgefrierbeutel bei extrem niedrigen Temperaturen.

Damit steht als zweites Zwischenergebnis fest, dass es sich bei den xxx bags nicht um Zubehör des XxX Systems handelt.

Daraus folgt, dass die xxx bags weder in das Kapitel 90 der KN noch in das Kapitel 84 der KN eingereiht werden können. Sie sind daher als „Säcke und Beutel (einschließlich Tüten)“ aus anderen Kunststoffen, andere als „mit einem Polyethylenegehalt von mindestens 20 Gewichtshundertteilen und einer Foliendicke von höchstens 100 Mikrometer“, der Position 3923 der KN und zwar der Unterposition 3923 2990 99 der KN (Zollsatz 6,50 %), zuzuweisen. Auf Grund des Umstandes, dass die xxx bags weder als Zubehör noch als Teil des XxX Systems anzusehen sind, wäre die Einreihung in die

zuletzt genannte Position der KN selbst dann zutreffend, wenn (entgegen den obigen Ausführungen) das XxX System entsprechend dem Vorbringen der Bf. doch in die Position 9018 der KN einzureihen wäre.

Für die Einreihung der verfahrensgegenständlichen Ware in das Kapitel 39 der KN spricht im Übrigen auch das Urteil des EuGH in der Rechtssache Unomedical A/S. Mit dieser Entscheidung hat der Gerichtshof festgestellt, dass ein Urinsammelbeutel, der aus Kunststoffen hergestellt und speziell für die Benutzung zusammen mit einem Katheter konzipiert worden ist und daher nur in dieser Weise verwendet werden kann, als „Kunststoffe oder Waren daraus“ in Unterposition 3926 9099 der KN einzureihen ist (EuGH 16.06.2011, C-152/10).

Diese Urinsammelbeutel werden im erwähnten Urteil wie folgt beschrieben (Randnrn 15 bis 16):

*„Nach den Ausführungen des vorlegenden Gerichts sind die Urinsammelbeutel für Katheter Beutel mit einem Inhalt von zwei Litern, die für bettlägerige Patienten bestimmt sind. Sie werden aus Kunststofffolien und spritzgegossenen Kunststoffkomponenten hergestellt. Sie sind so konzipiert, dass sie zusammen mit einem Standard - Ballonkatheter funktionieren, werden jedoch ohne Katheter importiert und verkauft. Ihre Funktion besteht in der Sammlung von Urin, wobei sie gleichzeitig die Umgebung des Katheters steril halten und auch die Beobachtung, die Messung und die Entnahme von Proben des abgeleiteten Urins ermöglichen.*

*Das Oberteil dieser Beutel ist mit einem Schlauchstück ausgestattet, an das ein Schlauch angeklebt ist, der so dimensioniert ist, dass er auf den Durchfluss von Urin abgestimmt ist. Ein Ende des Schlauchs ist mit einem Konnektor versehen, der so konzipiert ist, dass er mit einem Standard - Ballonkatheter verbunden werden kann und ebenfalls die Entnahme von Urinproben ermöglicht. Ferner ist bei diesen Beuteln ein Rückfluss - Sperrventil vorgesehen, das dazu dient, den Rückfluss des Urins in die Blase des Patienten zu verhindern. Die Beutel sind an der Unterseite auch mit einem Schlauchstück versehen, mit dem ein Ablassventil verschweißt ist, das zur Leerung des Inhalts bestimmt ist. Diese Beutel werden regelmäßig geleert und grundsätzlich mindestens einmal wöchentlich ausgewechselt.“*

Wenn sogar derart speziell ausgestattete Beutel in das Kapitel 39 der KN einzureihen sind, muss dies umso mehr für Waren der verfahrensgegenständlichen Art gelten, die als ganz gewöhnliche Beutel bzw. Tüten aus Kunststoff zu beschreiben sind und die in der Position 3923 der KN namentlich genannt sind (siehe AV 1 und AV 6).

Die Bf. stützt ihr Vorbringen u.a. auch auf die Richtlinie 93/42/EWG des Rates vom 14. Juni 1993 über Medizinprodukte. Sie meint, dass es sich beim XxX System samt Zubehör um medizinische Geräte samt Zubehör handle, zumal gemäß einer von ihr vorgelegten Bestätigung das Qualitätssicherungssystem für Medizinprodukte laut der genannten Richtlinie eingehalten worden sei. Da sich das österreichische Medizinproduktegesetz

(MPG) an dieser Richtlinie orientiere, sei das Xxx System samt Zubehör jedenfalls auch ein Medizinprodukt nach österreichischem Recht.

Dem ist zu entgegnen, dass die von der Bf. ins Spiel gebrachten Normen einen anderen Regelungsinhalt haben und die darin allenfalls festgelegten Definitionen daher nicht zur Auslegung der Bestimmungen der KN geeignet sind.

Zum Einwand, die amerikanischen Zollbehörden hätten „diesen Export“ immer unter der Zolltarifnummer 9018 1995 60 eingereiht, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Bf. keine Zollpapiere der USA vorgelegt hat, um die Richtigkeit dieser Behauptung zu beweisen. Selbst wenn in den Vereinigten Staaten von Amerika die verfahrensgegenständlichen xxx bags wie behauptet abgefertigt worden sein sollten, ist für die Bf. nichts gewonnen. Denn diese Einreihung wäre nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes im Hinblick auf die oben zitierte Rechtsprechung des EuGH zweifellos unrichtig.

Im angefochtenen Bescheid reihte das Zollamt Wien die gegenständliche Ware in die Warennummer 3923 1000 00 der KN (Zollsatz: 6,5%; EUST-Satz: 20%) ein. Unter diese Position fallen ausschließlich Schachteln (einschließlich Dosen), Kisten, Verschläge und ähnliche Waren. Bei den in Rede stehenden Waren handelt es sich laut dem nunmehr vorliegenden Muster zweifellos nicht um ein derartiges Erzeugnis.

In der Berufungsvorentscheidung ging das Zollamt hingegen von einer Einreihung unter Position 3926 9097 90 der KN (andere Waren aus Kunststoffen) aus. Dies dürfte darauf zurückzuführen sein, dass sich das Zollamt irrtümlich auf die Untersuchung der TUA betreffend den xXx bag stützte. Letzterer ist allerdings nicht Gegenstand des vorliegenden Nachforderungsbescheides und der darin bezeichneten Zollanmeldungen.

Die nunmehr als richtig erachtete Einreihung unter die Position 3923 der KN bewirkt keine Änderung in der Höhe des Nachforderungsbetrages, da der Zollsatz bei dieser Tarifnummer ebenfalls 6,5% beträgt.

Zu den im angefochtenen Bescheid angesprochenen Akkumulatoren der Warennummer 8507 8090, die im Rahmen der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr ebenfalls zu Unrecht unter der Position 9018 der KN eingereiht worden waren, enthält das Beschwerdevorbringen keinerlei substantiierte Einwände. Es genügt daher der Hinweis, dass der Nachforderungsbescheid auch diesbezüglich zu Recht ergangen ist, zumal Akkumulatoren in der Position 8507 8090 namentlich genannt sind und deren Einreihung unter Position 9018 der KN somit keinesfalls in Betracht kommt.

Keine vom Zollamt bzw. von der Bf. zur Stützung ihrer jeweiligen Argumentation ins Spiel gebrachten VZTA betrifft ein mit dem in Rede stehenden xxx bags vergleichbares Erzeugnis. Eine nähere Auseinandersetzung mit diesen VZTA erscheint daher entbehrlich.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

### **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 vorliegende Entscheidung kann sich auf die zitierte Rechtsprechung des EuGH stützen. Es musste daher der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Wien, am 13. Dezember 2019