



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Schneider'S Rechtsanwalts KG, 1170 Wien, Hörmayrgasse 7A Top 18, vom 22. Februar 2011 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes A. vom 24. Jänner 2011, Zl. 000, betreffend Nacherhebung einer Zollschuld nach Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a) und Abs. 3 in Verbindung mit Art. 220 Abs. 1 ZK entschieden:

Der Beschwerde wird Folge gegeben und der Spruch der angefochtenen Berufungsvorentscheidung des Zollamtes vom 24. Jänner 2011 wie folgt abgeändert:

„Der Berufung der Bf., vertreten durch Schneider'S Rechtsanwalts KG, 1170 Wien, Hörmayrgasse 7A Top 18, vom 8.10.2010 gegen den Bescheid des Zollamtes A. vom 9.9.2010, Zahl 002, wird gemäß § 85b Abs 3 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) vollinhaltlich stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid (Zahl: 002) wird ersatzlos aufgehoben“

Entscheidungsgründe

Am 9. Juli 2007 wurde beim Zollamt A. mit Anmeldung CRN-Nr. 0A die Abfertigung zum freien Verkehr durch Verzollung u.a. von 1500 Stk. sogenannten CPU-Kühlern (Artikel Nr. AA-00 – Position 1 lt. der der Anmeldung beiliegenden Rechnung der D. vom 4.7.2007, Nr. 00) unter der Zolltarifnummer 8414 5920 90 beantragt. Vom Zollamt wurden die Waren mit selbigem Datum überlassen, die entsprechenden Eingangsabgaben erfasst und mitgeteilt.

Mit Formular ZA 255 vom 22.6.2010 begehrte die nunmehrige Beschwerdeführerin (kurz Bf.) die teilweise Erstattung des von der Zollbehörde zur Position 1 der obgenannten Anmeldung für die 1500 Stk. CPU-Kühler festgesetzten Zollbetrages. Begründend verweist dabei die Bf. auf das Urteil des EuGH vom 18.6.2009, C-173/08.

Diesem Antrag gab das Zollamt mit Bescheid vom 2. Juni 2010, Zahl: 001 Folge und erstattete aus diesem Grund gem. Art. 236 ZK einen Zollbetrag in Höhe von 895,23 €. Die Abgabenbehörde führt in dieser Entscheidung sinngemäß aus, dass die gegenständlichen CPU-Kühler lt. dem bereits o.a. Urteil des EuGH richtigerweise in die Position 8473 3090 (Zollbelastung 0 %) der Kombinierten Nomenklatur (KN) einzureihen seien. Es habe somit eine Erstattung der, für die genannte Ware erhobene Zollabgabe zu erfolgen.

Mit Bescheid vom 9. September 2010, Zl.: 002 forderte das Zollamt den zuvor erstatteten Zollbetrag in Höhe von 895,23 € unter Bezugnahme auf die Bestimmungen des Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a) und Abs. 3 iVm Art. 220 Abs. 1 ZK, sowie § 2 Abs. 1 ZollR-DG wiederum bei der Bf. nach. Diese Nachforderung begründet das Zollamt in dieser Entscheidung sinngemäß damit, dass die im Erstattungsverfahren vorgebrachte Rechtssache vor dem EuGH eine Entscheidung betreffe, in der sich die Einfuhrtransaktion im Jänner 2004 ereignet hätte. Mit 22. März 2004 sei jedoch rechtswirksam eine Einreihungsverordnung VO 384/2004 in Kraft gesetzt worden, welche jedoch in der Entscheidung des Gerichtshofes noch nicht zu berücksichtigen gewesen wäre. Die von der Bf. angesprochene Entscheidung des EuGH beeinflusse folglich das bei der Zollbehörde anhängige Erstattungsverfahren nicht. Vielmehr sei für die Einreihung der gegenständlichen Waren die VO 384/2004 verbindlich anzuwenden. Die hier streitverfangenen CPU-Kühler seien demnach wie ursprünglich in der Anmeldung erklärt in die Position 8414 5920 90 der KN einzureihen. Aus diesem Grund sei die erstattete Zollabgabe wiederum vorzuschreiben gewesen.

Gegen diesen Bescheid vom 9. September 2010 richtet sich u.a. die Berufung vom 8.10.2010. Die Bf. beantragte darin die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Abgabenbescheides und die Gutschrift des bereits entrichteten Nachforderungsbetrages in Höhe von 895,23 €. Begründend führt die Bf. in diesem Schriftsatz aus, dass dem Aktengeschehen der Import von Prozessorkühlern zum Einbau in Computern zugrunde liege. Aus dem Urteil des EuGH vom 18.6.2009, C-173/08 ergebe sich, dass Waren die aus einem Wärmetauscher und einem Ventilator bestünden und ausschließlich zum Einbau in einen Computer bestimmt seien in die Unterposition 8473 3090 der KN einzureihen wären. Die vom Zollamt nunmehr herangezogene VO 384/2004 treffe eine Einreihungsvorschrift von Apparaten, die aus einem Axialventilator mit einem Elektromotor und einer elektronischen Baugruppe für die Anpassung der Geschwindigkeit des Ventilators sowie einem Aluminium-Kühlkörper bestehen würden. Die hier verfahrensgegenständlichen CPU-Kühler würden jedoch über keine elektronische

Baugruppe für die Geschwindigkeitsanpassung des Ventilators verfügen, sodass die Einreihungsverordnung 384/2004 im gegenständlichen Fall keine Anwendung finde. Die hier tarifarisch zu beurteilenden Waren seien ausschließlich zum Einbau in Computern bestimmt und für deren Funktion unerlässlich. Entgegen der Begründungsausführungen des Zollamtes im angefochtenen Bescheid habe demnach nach dem Urteil des EuGH vom 18.6.2009 eine Einreihung der Waren nach 8473 3090 zu erfolgen, wobei die Zollbelastung nach dieser Tarifnummer 0 % betrage. Ergänzend führt die Bf. aus, dass unabhängig von den vorstehenden Ausführungen die VO 384/2004, welche eine Einreihung von Waren nach 8414 5930 anordne, rechtswidrig sei. Diese Rechtswidrigkeit ergebe sich dadurch, dass der EuGH in seinem Urteil vom 18.6.2009 u.a. ausführt, dass die Vorschrift der Kommission für die Einordnung von Ventilatoren, die ausschließlich zum Einbau in Computern bestimmt seien in die Position 8414 5930 unzutreffend wäre. Der Ware verleihe nämlich nicht der Ventilator sondern der Wärmetauscher ihren Charakter.

Das Zollamt A. wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Jänner 2011, Zl. 000 als unbegründet ab. Darin stellt die Abgabenbehörde fest, dass es sich bei den gegenständlichen Waren – wie die Bf. richtig ausführt – um keine solchen handle, welche von der Einreihungsverordnung 384/2004 erfasst seien. Entgegen dem Vorbringen der Bf. beziehe sich jedoch auch das genannte Urteil des EuGH nicht auf die streitverfangenen Waren. Wie die Technische Untersuchungsanstalt in ihrer ETOS-Erledigung 0/00 ausführe seien die CPU-Kühler AA-00 eindeutig der Position 8414592090 der KN zuzuordnen.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung (sowie gegen drei weitere Berufungsvorentscheidungen, die jedoch nicht Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens sind) des Zollamtes vom 24. Jänner 2011 richtet sich die mit Schreiben vom 22. Februar 2011 datierte Beschwerde gem. Art. 243 ZK iVm § 85 c) ZollR-DG. Nach Wiederholung der bereits in ihrer Berufung vorgebrachten Einwendungen bringt die Bf. darin ergänzend sinngemäß vor, dass auch die vom Zollamt zitierte ETOS-Erledigung nicht geeignet sei, eine Tarifierung der gegenständlichen Waren nach 8414 zu begründen. In dieser ETOS-Erledigung sei ausdrücklich darauf verwiesen, dass bei der Einreihung der gegenständlichen Ware die Allgemeine Vorschrift (AV) 3 b zu beachten sei. Welches Merkmal den Charakter einer Ware bestimme könne somit unterschiedlich sein. Die TUA halte in ihrer Erledigung fest, dass zwei Warenpositionen (8414 5920 90 oder 8473 3080 00) für die gegenständlichen CPU-Kühler in Frage kämen. Für eine korrekte Einreihung in eine der beiden Tarifnummern habe eine Wertaufteilung zu erfolgen die der Firma abzuverlangen sei. Gerade eine solche Wertaufteilung sei bislang von der Bf. nicht gefordert worden. Diese ETOS-Erledigung bilde demnach keine Grundlage für die vom Zollamt vorgenommene Tarifierung der Ware. Bezüglich der Wertkomponenten bringt die Bf. vor, dass der Wert des Ventilators im

Verhältnis zu jenem des Kühlkörpers derartig untergeordnet sei, dass allein der Kühlkörper den Charakter der Gesamtware bestimme. Da der Kühlkörper ausschließlich zum Einbau in einen Computer geeignet wäre, handle es sich um Zubehörteile von Computern der Tarifnummer 8473 3080 00. Weiters beantragte die Bf. in dieser Eingabe die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie eine Entscheidung durch sämtliche Mitglieder des Senates.

Mit Eingabe vom 5.7.2012 nahm die Bf. beim Unabhängigen Finanzsenat (kurz UFS) die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung, sowie eine Entscheidung durch sämtliche Senatsmitglieder zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Streitgegenstand des anhängigen Verfahrens bildet nach der gegebenen Aktenlage grundsätzlich die Einreihung von sogenannten „CPU-Kühlern“ in die Kombinierte Nomenklatur, die mit Anmeldung 0A (enthalten in der Warenposition 1 der Zollanmeldung) zum freien Verkehr abgefertigt wurden. Während letztendlich das Zollamt vermeint, dass diese Waren als Ventilatoren in den KN-Code 8414 einzureihen wären, vertritt die Bf. die Ansicht dass für diese eine Einreihung als Computerteile nach 8473 zutreffend sei.

Vor Klärung der Tarifierungsfrage ist jedoch zum vorliegenden Aktengeschehen auszuführen, dass die hier zugrunde liegende Anmeldung am 9. Juli 2007 von der Zollbehörde angenommen und am selben Tag die angemeldete Ware der Anmelderin überlassen wurde. Vor Ablauf einer Frist von drei Jahren (Artikel 236 Abs. 2 ZK) erfolgte die Antragstellung auf Erstattung des - infolge der Anmeldung für die hier gegenständlichen 1500 Stk. CPU-Kühler Artikel AA-00 - festgesetzten Zollbetrages. Diesem Antrag gab das Zollamt vollinhaltlich mit Bescheid vom 2. Juni 2010, Zahl: 001 statt. Nach einer neuerlichen Überprüfung durch die Zollbehörde forderte diese mit Bescheid vom 9. September 2010 den bereits erstatteten Abgabebetrag mit Verweis auf die Bestimmungen des Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a) iVm Art. 220 ZK bei der Bf. nach. Unabhängig davon, dass sofern die Zollbehörde feststellt, dass eine Zollschuld zu Unrecht erstattet oder erlassen worden ist, eine Bezugnahme auf Art. 242 ZK zu erfolgen hätte ist jedoch bei Nacherhebungen von Zollabgaben stets die Verjährungsfrist nach Art. 221 Abs. 3 und Abs. 4 ZK zu beachten. Folglich darf eine Mitteilung einer Zollschuld nach Ablauf einer Frist von drei Jahren gemäß Art 221 Abs. 3 ZK nach dem Zeitpunkt der Entstehung der ursprünglichen Zollschuld nicht mehr erfolgen. Für den Eintritt der Verjährung ist es dabei irrelevant, ob die von der Verjährung betroffene Mitteilung eines Abgabetrages auf eine Entstehung der Abgabenschuld nach Art. 201 iVm Art. 220 ZK oder auf Art. 242 ZK iVm Art. 220 ZK basiert (vgl. auch Witte Zollkodex Rz. 4 zu Art. 242 ZK, Dorsch Kommentar

Zollrecht Rz. 2 zu Art. 242 ZK; Schwarz/Wockenfoth Rz. 10 zu Art. 242 ZK). Für die Anwendung einer Ausnahmeregelung, somit eine etwaige Verlängerung der dreijährigen Verjährungsfrist im Sinne der Bestimmungen des Art. 221 Abs. 4 ZK iVm § 74 Abs. 2 ZollR-DG, ergibt sich im anhängigen Verfahren kein Hinweis aus der vorliegenden Aktenlage. Überdies wurde der Amtspartei der vorliegende Sachverhalt – nämlich dass im gegenständlichen Verfahren vom Zollamt u.a. erst nach eingetretener Verjährung die Mitteilung der Zollschuld ergangen sei - mit Schreiben des UFS vom 25. Mai 2012, Zl.: ZRV/0076-Z1W/11 vorgehalten und ihr die Gelegenheit eingeräumt dazu Stellung zu nehmen. Eine Gegenäußerung langte vom Zollamt innerhalb der gesetzten Frist bzw. bis zur Erlassung der gegenständlichen Berufungsentscheidung nicht ein. Da im Zeitpunkt der erfolgten Nacherhebung sohin Verjährung eingetreten war, war bereits aus diesem Grund spruchgemäß zu entscheiden.

Lediglich der Vollständigkeit halber ist zur grundsätzlichen Streitfrage der Einreihung der "CPU-Kühler" in die KN auszuführen, dass es sich lt. Aktenlage bei der gegenständlichen, in tarifarischer Hinsicht zu beurteilenden Warengesamtheit (vgl. ETOS- Erledigung 0/00) um einen Prozessorkühler, bestehend aus einem Kühlkörper mit Grundplatte, vier Wärmeleitungsrohren und Lamellen, sowie einem montierbaren Axialventilator mit Elektromotor und Anschlusskabel handelt. Diese Ware dient zum Kühlen von Prozessormodulen durch Wärmeableitung und wird erkennbar ausschließlich oder hauptsächlich in automatische Datenverarbeitungsanlagen (Tarifposition 8471) in die Verarbeitungseinheit eingebaut. Sie verfügt über keine elektronische Baugruppe für die Anpassung der Geschwindigkeit des Ventilators. Beigefügt ist dieser für den Einzelverkauf abgepackten Ware Montagezubehör, Wärmeleitpaste und eine Installationsanleitung.

Die zolltarifliche Einreihung einer Ware ist die nach dem geltenden Recht getroffene Feststellung der für die betreffende Ware maßgeblichen Unterposition der Kombinierten Nomenklatur oder Unterposition einer anderen Nomenklatur im Sinne des Absatzes 3 Buchstabe b) oder 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 zolltariflicher Maßnahmen im Warenverkehr erstellt worden ist (Art. 20 Abs. 6 lit. a und lit. b ZK).

Gemäß Art. 1 Abs. 2 Kombinierte Nomenklatur-Verordnung (KN-VO) umfasst die Kombinierte Nomenklatur die Nomenklatur des Harmonisierten Systems (lit. a), die gemeinschaftlichen Unterteilungen dieser Nomenklatur, genannt "Unterpositionen KN", wenn ihnen ein Zollsatz zugeordnet ist (lit. b) sowie die Einführenden Vorschriften, die Zusätzlichen Anmerkungen zu den Abschnitten und Kapiteln und die Fußnoten, die sich auf die Unterpositionen KN beziehen.

Gemäß Art. 1 Abs. 3 KN-VO ist die Kombinierte Nomenklatur im Anhang 1 enthalten. Die autonomen und vertragsmäßigen Zollsätze des Gemeinsamen Zolltarifs sowie die statistischen besonderen Maßeinheiten und weitere erforderliche Angaben sind in demselben Anhang festgelegt. Auf der Grundlage der Kombinierten Nomenklatur erstellt die Kommission gemäß Art. 2 erster Satz KN-VO einen Integrierten Tarif der Europäischen Gemeinschaften, nachstehend "Taric" genannt. Gemäß Art. 3 Abs. 1 KN-VO hat jede Unterposition KN eine achtstellige Codenummer; die ersten sechs Stellen sind die Codenummern der Positionen und Unterpositionen der Nomenklatur des Harmonisierten Systems (lit. a); die siebte und die achte Stelle kennzeichnen die Unterpositionen KN. Ist eine Position oder Unterposition des Harmonisierten Systems nicht für Gemeinschaftszwecke weiter unterteilt, so sind die siebte und die achte Stelle "00".

Gemäß Art. 3 Abs. 2 KN-VO werden die Unterpositionen des Taric durch eine neunte und zehnte Stelle gekennzeichnet, die zusammen mit den in Absatz 1 genannten Codenummern, die Taric-Codenummern bilden. Sind keine gemeinschaftlichen Unterteilungen vorhanden, so sind die neunte und zehnte Stelle "00". Nach Art. 4 Abs. 1 KN-VO bilden die Kombinierte Nomenklatur zusammen mit den Zollsätzen, den anderen Abgaben und den im TARIC oder anderen Gemeinschaftsregelungen enthaltenen zolltariflichen Maßnahmen den in Artikel 9 des EWG-Vertrags genannten Gemeinsamen Zolltarif, der bei der Einfuhr von Waren in die Gemeinschaft anzuwenden ist. Gemäß Art. 45 Abs. 1 ZollR-DG hat der Bundesminister für Finanzen auf der Grundlage des Zolltarifs der Europäischen Gemeinschaften im Sinn des Artikels 20 Abs. 3 ZK einen Österreichischen Gebrauchsolltarif (ÖGebr-ZT) herauszugeben, der auch die Sätze sonstiger Eingangs- und Ausgangsabgaben (§ 2) zu enthalten hat. Nach Zweckmäßigkeit hat dieser Gebrauchsolltarif auch andere gemeinschaftsrechtliche Regelungen gemäß Art. 2 der KN-VO sowie sonstige Rechtsvorschriften, die sich auf die Verbringung von Waren über die Zollgrenze oder über die Grenze des Anwendungsgebietes beziehen, zu enthalten. Dieser Gebrauchsolltarif stellt eine unverbindliche Zusammenstellung dieser Rechtsvorschriften dar.

Die Einreihung einer Ware in die KN hat nach den Allgemeinen Vorschriften zu erfolgen. Diese lauten wie folgt:

1. Die Überschriften der Abschnitte, Kapitel und Teilkapitel sind nur Hinweise. Maßgebend für die Einreihung sind der Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln und - soweit in den Positionen oder in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln nichts anderes bestimmt ist - die nachstehenden Allgemeinen Vorschriften.
2. 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 bestehende Waren werden nach den Grundsätzen der Allgemeinen Vorschrift 3 eingereiht.

3. 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 Warenzusammenstellung 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 Warenzusammenstellungen, 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.

4. Waren, die nach den vorstehenden Allgemeinen Vorschriften nicht eingereiht werden können, werden in die Position der Waren eingereiht, denen sie am ähnlichsten sind.

5. Zusätzlich zu den vorstehenden Allgemeinen Vorschriften gilt für die nachstehend aufgeführten Waren Folgendes:

a) Behältnisse für Fotoapparate, Musikinstrumente, Waffen, Zeichengeräte, Schmuck und ähnliche Behältnisse, die zur Aufnahme einer bestimmten Ware oder Warenzusammenstellung besonders gestaltet oder hergerichtet und zum dauernden Gebrauch geeignet sind, werden

wie die Waren eingereiht, für die sie bestimmt sind, wenn sie mit diesen Waren gestellt und üblicherweise zusammen mit ihnen verkauft werden. Diese Allgemeine Vorschrift wird nicht angewendet auf Behältnisse, die dem Ganzen seinen wesentlichen Charakter verleihen.

b) Vorbehaltlich der vorstehenden Allgemeinen Vorschrift 5 a) werden Verpackungen wie die darin enthaltenen Waren eingereiht, wenn sie zur Verpackung dieser Waren üblich sind. Diese Allgemeine Vorschrift gilt nicht verbindlich für Verpackungen, die eindeutig zur mehrfachen Verwendung geeignet sind.

6. Maßgebend für die Einreihung von Waren in die Unterpositionen einer Position sind 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.

Zu der Allgemeinen Vorschrift 3 ergibt sich aus den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur auszugsweise Folgendes:

.....

V) 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 Teil der Artikel einer für den Einzelverkauf aufgemachten Wareneinzelstellung bezieht, sind im Hinblick auf diese Ware oder diesen Artikel als gleich genau zu betrachten, selbst wenn eine von ihnen eine genauere oder vollständigere Warenbezeichnung enthält als die anderen. In solchen Fällen werden die Waren nach der Allgemeinen Vorschrift 3 b) oder 3 c) eingereiht.

Allgemeine Vorschrift 3 b)

VI) Diese zweite Einreihungsmethode gilt für:

- i) Gemische;
- ii) aus verschiedenen Stoffen zusammengesetzte Waren;
- iii) aus verschiedenen Bestandteilen zusammengesetzte Waren;
- iv) Wareneinzelstellungen in Aufmachungen für den Einzelverkauf.

Sie wird nur angewendet, wenn die Allgemeine Vorschrift 3 a) zu keinem Ergebnis geführt hat.

VII) Kann in diesen Fällen ein Stoff oder Bestandteil ermittelt werden, der den Charakter der Ware bestimmt, ist die Ware so einzureihen, als bestände sie aus diesem Stoff oder Bestandteil.

VIII) Das Merkmal, das den Charakter einer Ware bestimmt, ist je nach Art der Ware verschieden. Der Charakter einer Ware kann sich z. B. aus der Art und Beschaffenheit des Stoffes oder der Bestandteile, aus ihrem Umfang, ihrer Menge, ihrem Gewicht, ihrem Wert oder ihrer Bedeutung in Bezug auf die Verwendung der Ware ergeben.

IX) Für die Anwendung dieser Allgemeinen Vorschrift gelten als aus verschiedenen Bestandteilen zusammengesetzte Waren nicht nur die Waren, deren Bestandteile zu einem praktisch untrennbaren Ganzen verbunden sind, sondern auch diejenigen Waren, deren Bestandteile voneinander trennbar sind, vorausgesetzt, dass diese Bestandteile zueinander passen, sich gegenseitig ergänzen und dass ihre Zusammensetzung ein Ganzes bildet, dessen Bestandteile üblicherweise nicht getrennt zum Kauf angeboten werden.

Die Position 8414 umfasst „Luft- oder Vakuumpumpen, Luft- oder andere Gaskompressoren sowie Ventilatoren; Abluft- oder Umluftabzugshauben mit eingebautem Ventilator, auch mit Filter“.

Zum KN-Code 8414 finden sich in den Erläuterungen unter Buchstabe B) zu "Ventilatoren" nachstehende Ausführungen:

Diese Apparate, die auch einen eingebauten Motor besitzen können, dienen entweder zum Erzeugen eines regelmäßigen Luft- oder anderen Gasstromes mit verhältnismäßig schwachem Druck oder lediglich zum Erzeugen einer Luftbewegung in Räumen.

Ventilatoren der ersten Art besitzen sich drehende Propeller oder Flügelräder, die in einem Gehäuse oder in einer Rohrleitung in Drehbewegung versetzt werden. Sie arbeiten wie Kreisel- oder Turbokompressoren, können aber sowohl blasend (z.B. industrielle Gebläse für Windkanäle), als auch saugend arbeiten.

Ventilatoren der zweiten Art sind einfacher gebaut. Sie bestehen lediglich aus einem sich frei in der Luft bewegenden und von einem Motor angetriebenen Propeller.

Ventilatoren werden insbesondere zum Bewettern von Bergwerken, zum Be- oder Entlüften von Räumen, Schiffen, Silos usw., zum Absaugen von Staub, Dampf, Rauch, heißen Gasen usw., zum Trocknen von verschiedenartigen Stoffen (Leder, Papier, Geweben, Farben usw.), in Zugerzeugungsanlagen für Feuerungen usw. verwendet.

Hierher gehören ebenfalls Zimmerventilatoren (z. B. Tischventilatoren, Wandventilatoren, Ventilatoren zum Einbau in Wände oder Fenster usw.); solche Ventilatoren besitzen manchmal auch Schwing- oder Kippvorrichtungen.

Nicht hierher gehören Ventilatoren, die außer mit Motor und Gehäuse noch mit anderen Vorrichtungen ausgestattet sind, wie Staubabscheidern (Zyklonen), Filtern, Heiz- oder Kühlelementen, Wärmeaustauschern usw., wenn sie durch diese Vorrichtungen den Charakter von mehr komplexen, zu anderen Positionen gehörenden Maschinen erhalten, z. B. von nicht-elektrischen Raumluftheizgeräten (Pos. 7322), Klimageräten (Pos. 8415), Apparaten zum Entstauben (von Luft oder Gasen) (Pos. 8421), Luftkühlern zur industriellen Behandlung von Stoffen (Pos. 8419) oder von Raumluftkühlgeräten (Pos. 8479), elektrischen, mit Ventilator ausgestatteten Raumheizgeräten (Pos. 8516). usw.

Die Anmerkung 2 zum Abschnitt XVI regelt die Einreihung von Teilen für Waren dieses Abschnittes und lautet wie folgt:

"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, 8466, 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 zu Position 8517;
- c) alle übrigen Teile sind der Position 8409, 8431, 8448, 8466, 8473, 8503, 8522, 8529 oder 8538 oder, soweit diese nicht zutreffen, der Position 8487 oder 8548 zuzuweisen."

Die Position 8473 lautet "Teile und Zubehör (ausgenommen Koffer, Schutzhüllen und dergleichen), erkennbar ausschließlich oder hauptsächlich für Maschinen, Apparate oder Geräte der Positionen 8469 bis 8472 bestimmt"

Den Erläuterungen zum Harmonisierten System (HS), die ein wichtiges jedoch nicht rechtsverbindliches Hilfsmittel für die Auslegung einzelner Tarifpositionen darstellen (vgl. z.B. EuGH C-250/05) ist zur Position 8473 Folgendes zu entnehmen:

Vorbehaltlich der allgemeinen Bestimmungen über die Einreihung von Teilen (siehe Erläuterungen zu Abschnitt XVI, Allgemeines) gehören zu dieser Position die Teile und das Zubehör, die erkennbar ausschließlich oder hauptsächlich für Maschinen und Apparate der Positionen 8469, 8470, 8471 oder 8472 bestimmt sind.

Für die Einreihung der vorliegenden Warenszusammenstellung kommen folglich mehrere Positionen in Betracht. Eine Tarifierung hat daher nach den Regeln der AV 3 zu erfolgen, wobei für die einzelnen Bestandteile der Zusammenstellung mehrere gleich genaue Positionen in Frage kommen. Es verbleibt für die Einreihung somit die AV 3 b.

Zum anhängigen Verfahren ist weiters festzustellen, dass mit 22. März 2004 die Einreihungsverordnung der Gemeinschaft VO (EG) 384/2004 in Kraft trat und im Anhang unter der Ziffer 2 eine Einreihung für einen "Apparat bestehend aus einem Axialventilator mit einem Elektromotor und einer elektronischen Baugruppe für die Anpassung der Geschwindigkeit des Ventilators, und einem Aluminium-Kühlkörper" in den KN-Code 8414 59 30 bestimmte. Ergänzend war dieser VO zu entnehmen, dass die Funktion dieses Apparates darin bestehe, die überschüssige Wärme von der Zentraleinheit eines Datenverarbeitungsgerätes zu entfernen. Gestützt wurde diese Einreihung nach 8414 auf die Allgemeinen Vorschriften 1, 3 b und 6 für die Auslegung der KN und dem Wortlaut der KN-Codes 8414, 8414 59 und 8414 59 30. Den wesentlichen Charakter dieser Warenszusammenstellung würde der Ventilator verleihen, da dieser das wichtigste Bauteil zum Entfernen der überschüssigen Wärme darstelle.

Die obige, unter Ziffer 2 im Anhang geregelte Einreihungsvorschrift wurde mit Wirkung 23.12.2009 durch die VO (EG) 1179/2009 wiederum gestrichen. Zum hier maßgeblichen Annahmezeitpunkt der gegenständlichen Anmeldung war demnach unstrittig diese Einreihungsverordnung gültig. Im anhängigen Verfahren steht jedoch außer Streit, dass die hier zu beurteilenden "CPU-Kühler" über keine elektronische Baugruppe zur Geschwindigkeitsregelung des Ventilators verfügte. Wie das Zollamt in seiner Berufungsvorentscheidung zutreffend ausführt entspricht folglich die hier streitverfangene Ware nicht der im Anhang unter Ziffer 2 der VO (EG) 384/2004 wiedergegebenen Warenbeschreibung, da der hier zu beurteilenden ein wesentlicher Bauteil fehlt. Im Übrigen entspricht dies auch den Ausführungen der ETOS-Erledigung 0/00 auf die sich auch das Zollamt in seiner Berufungsvorentscheidung stützt.

Zu der vom Zollamt A. in seiner Berufungsvorentscheidung zitierten und dem Aktenvorgang einliegenden ETOS-Erledigung 0/00 ist darauf zu verweisen, dass die Erstellung dieses Tarifierungsvorschlages durch die Technische Untersuchungsanstalt (kurz TUA) vom Zollamt E. in die Wege geleitet wurde. Beim letztgenannten Zollamt waren gleichgelagerte Fälle zur Entscheidung anhängig bei denen die Abgabenbehörde im Rahmen des Erstattungsverfahrens eine Warenuntersuchung durch die TUA veranlasste. Aus der ETOS-Erledigung 0/00 ist u.a. zu entnehmen, dass für die Einreihung der untersuchten "CPU-Kühler" eine Tarifierung nach 8414 5920 90 oder 8473 3080 00 in Frage käme. Nach der AV 3 b könne das Merkmal, das den Charakter einer Ware bestimme, je nach Art der Beschaffenheit der Bestandteile, Umfang, Menge, Gewicht, Wert verschieden sein. Eine entsprechende Wertaufteilung wäre der Firma abzuverlangen.

Entgegen der Vorgangsweise des Zollamtes A. tätigte das Zollamt E. weitere Ermittlungen bezüglich der jeweiligen Werte für die in der Warenezusammenstellung enthaltenen Bestandteile. Aus dem Aktenvorgang des Zollamtes E. bestätigt sich der Einwand der Bf. in ihrer Beschwerdeeingabe, dass der Wert des in der Warenezusammenstellung enthaltenen Ventilators lediglich etwa 10,5 % der kompletten für den Letztverbraucher verpackten Einheit beträgt und somit wertmäßig von untergeordneter Bedeutung ist. Das Zollamt E. kam demnach im Rahmen des Erstattungsverfahrens zu einer stattgebenden Entscheidung und reihte die auch hier zu bewertende Ware (Artikel AA-00) in den Taric-Code 8473 3080 00 ein. Nach dem vorliegenden Aktenvorgang brachte das Zollamt E. das Ermittlungsergebnis bezüglich der Wertkomponenten der einzelnen Bestandteile der Zusammenstellung dem Zollamt A. zur Kenntnis. Im Übrigen wurde die Amtspartei des gegenständlichen Verfahrens im Vorhalt des UFS vom 25.5.2012 neuerlich auf das bereits vorliegende Ergebnis der Wertaufteilung hingewiesen. Wie bereits vorstehend ausgeführt blieb dieser Vorhalt von der Amtspartei unbeantwortet. Für den UFS bestehen jedoch, hinsichtlich der vom Zollamt E. für den identen Artikel von der Bf. eingeholten Wertangaben keine Bedenken. Auch ergeben sich aus der Aktenlage keine Hinweise das Ergebnis der vom Zollamt E. durchgeführten Wertermittlung anzuzweifeln.

Bezüglich der Einreihung von Warenezusammenstellungen nimmt somit nach der AV 3 b auch jener Umstand Einfluss, welcher einzelne Bestandteil dieser Zusammenstellung der Gesamtheit den Charakter verleiht. Dieses Merkmal kann sich auch aus den Werten der jeweiligen Bestandteile ergeben. Die überwiegende Wertkomponente dieser Warenezusammenstellung nimmt nach dem – auch vom Zollamt unbestritten gebliebenen – vorliegenden Ermittlungsergebnis der Kühlkörper ein. Dieser ist zweifelsfrei ausschließlich oder hauptsächlich für eine Maschine der Position 8471 bestimmt und für das Funktionieren eines Computers unerlässlich. Nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. z.B. Urteil vom 19.10.2000,

C-339/98) ist unter dem Begriff "Teil" in der Position 8473 ein solcher zu sehen, dass es ein Ganzes gibt für dessen Funktionieren dieser Teil unabdingbar ist. Der hier in der Zusammenstellung enthaltene Kühlkörper stellt somit zweifelsfrei einen Teil im Sinne der Position 8473 dar. Bereits nach dieser Beurteilung hat demnach eine Einreihung der gegenständlichen Warenszusammenstellung nach 8473 3080 00 zu erfolgen.

Aber auch unter Betrachtung der Bedeutung der Bestandteile der in dieser Zusammenstellung enthaltenen Waren in Bezug auf die Verwendung ergibt sich, dass nicht der Ventilator, sondern vielmehr der Kühlkörper der Warenszusammenstellung ihren Charakter verleiht. Die hier zu beurteilende Ware dient im Wesentlichen dazu, die Wärme des Prozessors in einem Computer aufzufangen und abzuführen. Dass dabei ein Wärmetauscher zusätzlich mit einem Ventilator versehen wird, verändert nicht die grundlegenden Eigenschaften eines Wärmetauschers sondern führt lediglich zu einer effizienteren Kühlung (vgl. auch EuGH vom 18.6.2009, C-173/08, Rz34). Auch nach dieser Beurteilung ist demnach eine Einreihung nach 8473 vorzunehmen.

Zwar tätigte die TUA in ihrer ETOS-Erledigung 0/00 abschließend einen Tarifierungsvorschlag nach 8414 5920 90, dies entbindet jedoch die, den Bescheid erlassende Stelle nicht davon, diesen Einreihungsvorschlag auf Schlüssigkeit zu prüfen. Auf Grund welcher Gesichtspunkte die TUA – insbesondere im Hinblick auf die hier zu beachtende AV 3 b - zu jenem Vorschlag gelangte, die hier streitverfangene Warenszusammenstellung als "andere Ventilatoren" nach 8414 5920 90 einzureihen, ist diesem Untersuchungsbefund nicht zu entnehmen.

Diesbezüglich fehlt der genannten ETOS-Erledigung eine Begründung wodurch der ausgesprochene Tarifierungsvorschlag auch nicht nachvollziehbar ist.

Auf Grund der vorstehenden Ausführungen ist daher hinsichtlich der Tarifierung abschließend festzustellen, dass die gegenständliche Warenszusammenstellung (Art. Nr. AA-00) unter Anwendung der AV 1, 3 b und 6 zum hier maßgeblichen Zeitpunkt in den Taric-Code 8473 3080 00 einzureihen war. Selbst wenn bezüglich der vom Zollamt erfolgten Nacherhebung noch keine Verjährung eingetreten gewesen wäre hätte im Hinblick auf die Einreihung der streitgegenständlichen Warenszusammenstellung gleichfalls eine Aufhebung des angefochtenen Abgabenbescheides zu erfolgen gehabt.

Es war daher – wie im Spruch ausgeführt – zu entscheiden.

Linz, am 11. Oktober 2012