

# Urteil vom 13. December 2011, VII R 70/10

## Zolltarif: Abgrenzung automatischer Datenverarbeitungsmaschinen und ihrer Einheiten von elektronischen Maschinen, Apparaten und Geräten

BFH VII. Senat

KN Kap 85, KN Kap 84 Anm 5 Buchst A, KN Kap 84 Anm 5 Buchst C, KN Kap 84 Anm 5 Buchst E, KN Pos 8471 UPos 5000, KN Pos 8543 UPos 7090

vorgehend FG München, 23. September 2009, Az: 14 K 3341/08

## Leitsätze

1. NV: Ein als Embedded Module bezeichneter elektronischer Rechner in Gestalt einer gedruckten Schaltung im sog. ETX-Standard, der mit Prozessor, Chipsatz sowie weiteren aktiven und passiven Bauelementen versehen ist und der u.a. über vier ETX-Schnittstellenanschlüsse, einen Stecksockel für ein DDR-SDRAM Speichermodul, zwei ATA-Anschlüsse für eine Festplatte sowie einen 2 Megabyte Flashspeicher verfügt, ist als Einheit einer automatischen Datenverarbeitungsmaschine in die Unterpos. 8471 50 00 KN einzureihen .
2. NV: Für die zollrechtliche Einreihung kommt es nicht darauf an, zu welchem Zweck die automatische Datenverarbeitungsmaschine, deren Bestandteil die zu tarifierende Ware wird, eingesetzt wird .

## Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) beantragte im Juni 2008 die Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft (vZTA) für ein sog. Embedded Module mit der Bezeichnung ..., bei dem es sich um einen elektronischen Rechner in Gestalt einer gedruckten Schaltung im sog. ETX-Standard (Embedded Technology extended) handelt, der mit Prozessor, Chipsatz sowie weiteren aktiven und passiven Bauelementen bestückt ist und der u.a. über vier ETX-Schnittstellenanschlüsse, einen Stecksockel für ein DDR-SDRAM Speichermodul, zwei ATA-Anschlüsse für eine Festplatte sowie einen 2 Megabyte Flashspeicher mit der für die Inbetriebnahme nötigen BIOS-Software verfügt. Das Embedded Module hat ansonsten keine Anschlüsse für periphere Geräte, ist für sich allein nicht funktionstüchtig und wird deshalb auf ein sog. Baseboard aufgesteckt, das seinerseits über verschiedene Schnittstellen für Monitor, Tastatur, Maus, Ethernet und USB verfügt. Das Embedded Module wird in verschiedenen Geräten verwendet wie z.B. in der Medizintechnik, in Flugsimulatoren, Industrierobotern sowie in Parkscheinautomaten.
- 2 Mit der vZTA DE ... vom 26. September 2008 reihte die damals zuständige Bundesfinanzdirektion X das Modul in die Unterpos. 8543 70 90 der Kombinierten Nomenklatur (KN) ein. Die hiergegen erhobene Sprungklage, mit der die Klägerin die Einreihung des Moduls als Datenverarbeitungsmaschine bzw. als Einheit eines automatischen Datenverarbeitungssystems in die Pos. 8471 KN, hilfsweise in die Pos. 8473 KN begehrt, wies das Finanzgericht (FG) ab. Das FG urteilte, das Modul sei gemäß Anm. 5 A Nr. 1 und 2 zu Kap. 84 KN nicht als automatische Datenverarbeitungsmaschine anzusehen, weil es keinen Arbeitsspeicher enthalte, der groß genug sei, um ein Datenverarbeitungsprogramm und die zu dessen Durchführung erforderlichen Daten zu speichern, und weil es nicht entsprechend den Benutzeranforderungen frei programmiert werden könne. Maschinen wie z.B. ein Parkscheinautomat könnten nur mit festen Programmen arbeiten, die vom Benutzer nicht verändert werden könnten. Das Modul sei auch keine Einheit eines Datenverarbeitungssystems i.S. der Anm. 5 C zu Kap. 84 KN, weil es weder ausschließlich noch hauptsächlich in einem automatischen Datenverarbeitungssystem eingesetzt werde, sondern in einer Vielzahl verschiedener Geräte (medizinische Geräte, Flugzeuge, Parkscheinautomaten). Hinzu komme, dass das jeweilige Gerät, in welches das Modul später eingebaut werde, eine andere Funktion als die Datenverarbeitung ausübe und deshalb gemäß Anm. 5 E zu Kap. 84 KN nicht als Einheit eines Datenverarbeitungssystems einzureihen sei.
- 3 Mit ihrer Revision vertritt die Klägerin die Auffassung, das Embedded Module sei als automatische

Datenverarbeitungsmaschine, jedenfalls aber als gesondert gestellte Einheit automatischer Datenverarbeitungsmaschinen in die Pos. 8471 KN einzureihen. Die Ansicht des FG, der auf dem Modul vorhandene Flashspeicher könne kein Datenverarbeitungsprogramm speichern, sei ebenso unzutreffend wie die Ansicht, das Modul könne nicht frei programmiert werden, vielmehr könne derjenige das Modul in beliebiger Weise programmieren, der es in ein bestimmtes Gerät einbaue. Jedenfalls nach dem Aufstecken eines weiteren Arbeitsspeichers sei das Modul eine vollständige automatische Datenverarbeitungsmaschine mit Zentraleinheit, Hauptspeicher sowie Ein- und Ausgabeeinheiten.

- 4 Das HZA schließt sich der Ansicht des FG an. Der für eine automatische Datenverarbeitungsmaschine erforderliche Arbeitsspeicher sei auf dem streitigen Modul nicht vorhanden. Auf dem Flashspeicher sei die BIOS-Software für den Start des Rechners gespeichert. Das Erfordernis der freien Programmierbarkeit sei nicht erfüllt, sofern das Programm auf einem anderen Gerät erstellt und danach auf dem Modul gespeichert werde. Für eine Programmierung müsse der Benutzer dem Modul seine Anweisungen durch entsprechende Hardware (z.B. eine Tastatur) mitteilen können, an der es im Streitfall fehle. Einheiten automatischer Datenverarbeitungsmaschinen seien eigenständige Geräte, die ausschließlich oder hauptsächlich in automatischen Datenverarbeitungssystemen verwendet würden. Das Embedded Module habe jedoch eine universelle Verwendbarkeit, könne in allen Bereichen wie z.B. Medizintechnik, Herstellung von Industrierobotern, Parkautomaten und Flugsimulatoren eingesetzt werden und besitze deshalb eine eigene Funktion.

## Entscheidungsgründe

- 5 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung sowie der angefochtenen vZTA und der Verpflichtung des HZA, eine vZTA zu erteilen, mit der das Embedded Module in die Unterpos. 8471 50 00 KN eingereiht wird (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 6 1. Als automatische Datenverarbeitungsmaschinen i.S. der Pos. 8471 KN gelten nach der Anm. 5 A zu Kap. 84 KN solche Maschinen, die
- das Datenverarbeitungsprogramm oder die Datenverarbeitungsprogramme und mindestens die Daten speichern können, die zur Durchführung dieses Programms oder dieser Programme unmittelbar benötigt werden,
  - den Benutzeranforderungen entsprechend frei programmiert werden können,
  - Rechenoperationen nach den Anweisungen des Benutzers durchzuführen vermögen und
  - in der Lage sind, ohne menschliche Mitwirkung ein Datenverarbeitungsprogramm durchzuführen, dessen Ausführung sie während des Programmablaufs aufgrund logischer Entscheidung selbst ändern können.
- 7 Das streitige Embedded Module dürfte all diese Voraussetzungen erfüllen. Es enthält einen Prozessor, der Datenverarbeitungsprogramme auszuführen in der Lage ist, sowie einen 2 Megabyte Flashspeicher, der Daten speichern und dem Prozessor für die Berechnungen zur Verfügung stellen kann. Worauf das FG seine Auffassung stützt, der vorhandene Flashspeicher sei nicht groß genug, um ein Datenverarbeitungsprogramm und die zu dessen Durchführung erforderlichen Daten zu speichern, ist nicht erkennbar. In Anbetracht des Umfangs heutiger Anwendungsprogramme erscheint eine Speicherkapazität von 2 Megabyte zwar nur sehr gering; die Anm. 5 A Nr. 1 zu Kap. 84 KN verlangt jedoch von einer automatischen Datenverarbeitungsmaschine nicht die Fähigkeit, Programme eines bestimmten Mindestumfangs ausführen zu können, und somit auch keine Mindestkapazität des Arbeitsspeichers. Es ist auch nicht ersichtlich, weshalb eine Maschine (vgl. Anm. 5 zu Abschn. XVI KN), die über einen Prozessor und einen (wenn auch kleinen) Arbeitsspeicher verfügt, nicht frei programmiert werden kann, nachdem sie --wie vorgesehen-- mit einem sog. Baseboard verbunden wurde.
- 8 Allerdings bedürfen diese Fragen keiner Entscheidung, da das streitige Modul die übrigen in den (insoweit in Betracht kommenden) Unterpos. 8471 30 00, 8471 41 00 oder 8471 49 00 KN genannten Voraussetzungen nicht erfüllt. Es handelt sich weder um eine tragbare automatische Datenverarbeitungsmaschine der Unterpos. 8471 30 00 KN bestehend aus einer Zentraleinheit, einer Tastatur und einem Bildschirm noch um eine Datenverarbeitungsmaschine der Unterpos. 8471 41 00 KN, die eine Zentraleinheit sowie eine Eingabe- und eine Ausgabeeinheit in einem gemeinsamen Gehäuse enthält. Um das Modul i.S. der Unterpos. 8471 49 KN "als System gestellt" ansehen zu können, müsste es nach der Unterpositions-Anmerkung 1 zu Kap. 84 KN aus mindestens einer

Zentraleinheit, einer Eingabeeinheit und einer Ausgabeeinheit bestehen. Als eine Ausgabeeinheit, welche --wie es in den Erläuterungen zum Harmonisierten System (ErlHS) zur Pos. 8471 KN Rz 22.0 heißt-- die von der Maschine gelieferten Signale in eine verständliche Form (Text, Grafiken, Bildschirmanzeigen usw.) oder in kodierte Daten zur weiteren Verwendung umwandelt, kann zwar mit der Revision auch eine Ethernet-Schnittstelle angesehen werden. Diese befindet sich nach den Feststellungen des FG jedoch nicht auf dem Modul, sondern auf dem mit dem Modul zu verbindenden Baseboard. Ob eine entsprechende Eingabeeinheit (ErlHS zur Pos. 8471 KN Rz 21.0) auf dem Modul vorhanden ist, lässt sich den Feststellungen des FG ebenfalls nicht entnehmen.

- 9 2. Das Embedded Module ist aber jedenfalls als Einheit einer automatischen Datenverarbeitungsmaschine in die Pos. 8471 KN einzureihen. Es erfüllt sämtliche Voraussetzungen der Anm. 5 C zu Kap. 84 KN.
- 10 a) Ob eine Einheit ausschließlich oder hauptsächlich von der in automatischen Datenverarbeitungssystemen verwendeten Art i.S. der Anm. 5 C Nr. 1 zu Kap. 84 KN ist, ist nach den Funktionen zu beurteilen, welche auszuführen die zu tarifierende Ware nach ihren technischen Merkmalen imstande ist (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 19. Februar 2009 C-376/07 --Kamino--, Slg. 2009, I-1167, Rz 56, 60). Nach den vom FG festgestellten Beschaffenheitsmerkmalen des streitigen Moduls (gedruckte Schaltung mit Prozessor, ETX-Schnittstellenanschlüssen, 2 Megabyte Flashspeicher und Stecksockel für ein weiteres Speichermodul sowie mit Festplattenanschluss), für dessen Funktionieren es darauf ankommt, dass es auf ein sog. Baseboard aufgesteckt wird, das über verschiedene Schnittstellen für Monitor, Tastatur, Maus, Ethernet und USB verfügt, ist es nicht zweifelhaft und wird auch weder vom FG noch vom HZA in Frage gestellt, dass es Daten verarbeitet. Es ist nach seinen objektiven Beschaffenheitsmerkmalen von der hauptsächlich --wenn nicht gar ausschließlich-- in einem automatischen Datenverarbeitungssystem verwendeten Art, denn es wird --wovon das FG in tatsächlicher Hinsicht ausgegangen ist-- immer in Kombination mit einem Carrier Board, einer Eingabe- und einer Ausgabeeinheit, einem Arbeitsspeicher sowie weiteren Elementen, also als Bestandteil einer jedenfalls in dieser Form vollständigen Datenverarbeitungsmaschine, in die jeweiligen Endgeräte eingebaut.
- 11 Anders als das FG und das HZA meinen, kommt es nicht darauf an, wofür die automatische Datenverarbeitungsmaschine, deren Bestandteil das streitige Modul ist, eingesetzt wird, wofür also die verarbeiteten Daten verwendet werden. Die Verarbeitung digitalisierter Signale zu Text-, Audio- oder Grafikdateien oder --wie im Streitfall-- zu Steuerungssignalen für bestimmte Geräte wie den vom FG als Beispiel angeführten Parkscheinautomaten ist und bleibt in jedem Fall Datenverarbeitung (vgl. Senatsurteil vom 23. September 2009 VII R 42/07, BFHE 226, 570, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2010, 51).
- 12 b) Auch die in Anm. 5 C Nr. 2 zu Kap. 84 KN genannte Voraussetzung ist im Streitfall erfüllt, wobei die Besonderheit besteht, dass das Modul zwar keine an die Zentraleinheit eines Computers unmittelbar oder über andere Einheiten anschließbare Einheit, sondern vielmehr selbst die Zentraleinheit ist. Wie ausgeführt, bildet das Embedded Module jedenfalls zusammen mit dem Baseboard und den darauf vorhandenen bzw. anzuschließenden Ein- und Ausgabeeinheiten ein vollständiges Datenverarbeitungssystem und ist innerhalb dieses Systems diejenige Einheit, welche sämtliche Steuer- und Rechenvorgänge ausführt und über die alle zu verarbeitenden Daten laufen (vgl. dazu: Senatsurteil vom 3. November 1992 VII K 4/91, BFH/NV 1993, 451).
- 13 Dass das Modul in der Lage ist, Daten in einer Form zu empfangen oder zu liefern, die vom System verwendbar sind (Anm. 5 C Nr. 3 zu Kap. 84 KN), liegt daher auf der Hand und wird weder vom FG noch vom HZA bezweifelt.
- 14 c) Die Anm. 5 C zu Kap. 84 KN findet zwar nur vorbehaltlich der Bestimmungen der Anm. 5 D und 5 E zu Kap. 84 KN Anwendung; das Embedded Module gehört jedoch nicht zu den in der Anm. 5 D zu Kap. 84 KN aufgeführten, aus der Pos. 8471 KN ausgewiesenen Waren und es erfüllt auch nicht die Voraussetzungen der Anm. 5 E zu Kap. 84 KN.
- 15 Nach letztgenannter Anmerkung sind Maschinen, in die eine automatische Datenverarbeitungsmaschine eingebaut ist oder die mit einer automatischen Datenverarbeitungsmaschine zusammenarbeiten und die eine eigene Funktion (andere als die Datenverarbeitung) ausführen, in die ihrer Funktion entsprechende Position einzureihen. Mit dieser Bestimmung soll verhindert werden, dass Geräte, deren Funktion mit der Datenverarbeitung nichts zu tun hat, nur deshalb in die Pos. 8471 KN eingereiht werden, weil eine automatische Datenverarbeitungsmaschine in sie eingebaut ist oder sie mit einer solchen Maschine zusammenarbeiten (EuGH-Urteil vom 11. Dezember 2008 C-362/07 und C-363/07 --Kip Europe--, Slg. 2008, I-9489).
- 16 Deshalb können die Geräte, in welche das Embedded Module zusammen mit den weiteren Einheiten eingebaut ist --wie die vom FG als Beispiel angeführten medizinischen Geräte oder Parkscheinautomaten-- nicht in die Pos. 8471

KN eingereiht werden. Um die tarifliche Einreihung solcher Geräte geht es jedoch im Streitfall nicht, sondern um das gesondert gestellte Embedded Module, das sämtliche Voraussetzungen der Anm. 5 C zu Kap. 84 KN erfüllt.

- 17** 3. In den ErlHS zur Pos. 8471 Rz 40.0 werden Zentraleinheiten als Beispiel für Einheiten automatischer Datenverarbeitungsmaschine im Sinne dieser Position ausdrücklich aufgeführt. Bei entsprechender Einreihung des Embedded Module in die Pos. 8471 KN erweist sich die Unterpos. 8471 50 00 KN als die für die Ware zutreffende Unterposition.
- 18** 4. Nach den ErlHS zu Kap. 85 Rz 02.0 gehören zu diesem Kapitel alle elektrischen Maschinen, Apparate und Geräte sowie deren Teile, mit Ausnahme von Maschinen, Apparaten und Geräten der in Kap. 84 aufgeführten Art, die dort eingereiht werden, auch wenn sie elektrisch sind (vgl. auch EuGH-Urteil vom 20. Mai 2010 C-370/08 --Data I/O--, Slg. 2010, I-4401). Das Embedded Module kann daher nicht --wie mit der angefochtenen vZTA geschehen-- als anderes elektrisches Gerät mit eigener Funktion in die Unterpos. 8543 70 90 KN eingereiht werden.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)