

Urteil vom 21. Februar 2017, VII R 2/15

Einreihung von Waren, die Leuchtdioden (LED) enthalten

ECLI:DE:BFH:2017:U.210217.VIIR2.15.0

BFH VII. Senat

KN Pos 8543, KN Pos 9405, KN Kap 94 Anm 1 Buchst f, EUV 1037/2014 , KN Pos 8541 UPos 4010, KN AllgVorschr 3 Buchst b

vorgehend FG München, 03. Dezember 2014, Az: 14 K 2827/11

Leitsätze

1. NV: Leuchtdioden (LED), die mit weiteren elektronischen Komponenten zusammengefügt sind, werden nicht vom Wortlaut der Pos. 8541 KN erfasst; gleichwohl kann die Ware nach der AV 3 Buchst. b in die Pos. 8541 KN einzureihen sein.
2. NV: Für die Einreihung von Waren in die Pos. 8541 KN ist es irrelevant, ob die Bauteile der Ware untrennbar miteinander verbunden sind.

Tenor

Auf die Revision des Hauptzollamts wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 04.12.2014 14 K 2827/11 aufgehoben, soweit das Hauptzollamt verpflichtet wurde, die Einfuhrabgabenbescheide unter Einreihung der Waren gemäß Nrn. 73 bis 75, 14 und 117 der Warenaufstellung in die Unterpos. 8541 40 10 der Kombinierten Nomenklatur zu ändern.

Die Sache wird insoweit an das Finanzgericht München zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) führte in den Jahren 2007 bis 2009 verschiedene Leuchtdiodenmodelle in das Zollgebiet der Union ein. Sie meldete die Waren bei der Abfertigung zum freien Verkehr überwiegend als "Leuchtdioden" mit der Codenr. 8541 40 10 00 0 der Kombinierten Nomenklatur (KN) an (Zollsatz frei).
- 2 Im Rahmen einer Außenprüfung kam der Beklagte und Revisionskläger (das Hauptzollamt --HZA--) zu dem Ergebnis, die eingeführten Waren seien als "Beleuchtungskörper" in die Pos. 9405 KN einzureihen. Lediglich für Leuchtdioden als einzelne Bauelemente sei die Unterpos. 8541 40 10 KN zutreffend. Das HZA erhob Zoll und Einfuhrumsatzsteuer nach. Die Nacherhebung betraf u.a. die hier noch streitgegenständlichen Waren mit den Nrn. 14, 73 bis 75 und 117 aus der Warenaufstellung, die Grundlage des finanzgerichtlichen Verfahrens war.
- 3 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte (u.a.) hinsichtlich der im Revisionsverfahren noch streitgegenständlichen Waren Erfolg.
- 4 Das Finanzgericht (FG) stellte fest, das Modell mit der Nr. 73 verfüge über zwei Chips mit lichtemittierenden Dioden (LED), sog. LED-Chips, in jeweils einem Kunststoffgehäuse, montiert auf einer Metallkernplatine (gedruckte Schaltung). Die verschiedenen Bestandteile seien praktisch nicht voneinander trennbar. Das Modell der Nr. 73 sei vergleichbar mit den Modellen der Nrn. 74 und 75.
- 5 Die Modelle der Nrn. 14 und 117 verfügten über sieben Aluminiumringe, montiert auf einer Aluminiumplatte, in

denen LED in Chipform enthalten seien. Es bestehe eine untrennbare Einheit mit der Aluminiumplatte. Die LED verfügten über Schutzdioden und Linsen.

- 6 Das FG urteilte, die Waren mit den Nrn. 14, 73 bis 75 und 117 der Warenaufstellung seien unter Berücksichtigung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1037/2014 (VO Nr. 1037/2014) der Kommission vom 25. September 2014 zur Einreihung bestimmter Waren in die Kombinierte Nomenklatur (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 287/9) in die Unterpos. 8541 40 10 KN einzureihen.
- 7 Der VO Nr. 1037/2014 komme eine Indizwirkung zu. Die Einreihungsverordnung weise Waren der Unterpos. 8541 40 10 KN zu, die über mehrere miteinander verschaltete LED-Chips verfügten oder bei denen die LED mit weiteren Bauelementen wie Zener-Dioden, Kühlkörpern oder Gehäusen verbunden seien. Sie stelle entscheidend auf die insbesondere aus wirtschaftlicher Sicht praktisch untrennbare Verbindung der verschiedenen Bauteile ab. Auch seien nach der Verordnung einzelne Bestandteile wie Schutzdioden und Kühlkörper in zolltariflicher Hinsicht nicht ausschlaggebend, wenn diese die Merkmale und Eigenschaften der jeweiligen Ware als Leuchtdiode der Pos. 8541 KN grundsätzlich nicht veränderten.
- 8 Die streitgegenständlichen Waren seien durch die praktisch untrennbare Verbindung der verschiedenen Bestandteile gekennzeichnet. Zudem veränderten bei den Waren mit den Nrn. 14 und 117 die vorhandenen Schutzdioden nicht die Merkmale und Eigenschaften der Leuchtdioden; sie stünden somit einer Einreihung in Pos. 8541 KN nicht entgegen.
- 9 Zur Begründung der Revision trägt das HZA vor, die streitgegenständlichen Waren unterschieden sich erheblich von den in der VO Nr. 1037/2014 beschriebenen Waren.
- 10 Das HZA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben, soweit diese das HZA verpflichtet, die Einfuhrabgabenbescheide unter Einreihung der Waren gemäß Nrn. 73 bis 75, 14 und 117 der Warenaufstellung in die Unterpos. 8541 40 10 KN zu ändern, und die Klage insoweit abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Revision des HZA ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Urteil verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 13 1. Die Einreihung der streitgegenständlichen Waren in die Unterpos. 8541 40 10 KN unter Heranziehung der in der VO Nr. 1037/2014 genannten Einreihungskriterien hält einer rechtlichen Prüfung nicht stand.
- 14 Für die zolltarifliche Einreihung der Waren des Streitfalls ist die VO Nr. 1037/2014 ohne rechtliche Bedeutung, weil sie erst nach der Einfuhr der Waren des Streitfalls in Kraft getreten ist (vgl. Senatsurteil vom 12. April 2011 VII R 20/07, BFHE 233, 561, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2011, 177) und im Übrigen andere Waren betrifft. Anders als das FG meint, kommt der VO Nr. 1037/2014 auch keine Indizwirkung (vgl. insoweit Senatsurteil in BFHE 233, 561, ZfZ 2011, 177) für die Tarifentscheidung des Streitfalls zu, weil das ihr zu entnehmende Einreihungskriterium der Verbundenheit der Warenbestandteile "auf praktisch untrennbare Weise", welches das FG für die Tarifierung der streitgegenständlichen Waren übernommen hat, keine Stütze in den die Pos. 8541 KN betreffenden zolltariflichen Vorschriften findet und die Kommission mit diesem Einreihungskriterium in unzulässiger Weise in die Struktur des Harmonisierten Systems eingreift.
- 15 2. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH), der sich der Senat angeschlossen hat, 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 der KN und den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind (EuGH-Urteile Kip Europe vom 11. Dezember 2008 C-362/07, EU:C:2008:710, ZfZ 2009, 46, 139, und Roeckl Sporthandschuhe vom 29. April 2010 C-123/09, EU:C:2010:237, ZfZ 2010, 190). Bei der Einreihung von Waren in die KN gelten zudem die Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur (AV). Daneben gibt es nach dem Übereinkommen zum Harmonisierten System Erläuterungen (ErlHS) und Einreihungsvise (Tarifavise), die ebenso wie die Erläuterungen zur KN ein wichtiges, wenn auch nicht verbindliches Erkenntnismittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen sind (vgl. EuGH-Urteile TNT Freight Management vom 12. Juli 2012 C-291/11, EU:C:2012:459,

Rz 30 ff., ZfZ 2012, 332, und Metherma vom 27. November 2008 C-403/07, EU:C:2008:657, ZfZ 2009, 15, 16, sowie Senatsurteile vom 5. Mai 2015 VII R 10/13, BFH/NV 2015, 1449; vom 30. März 2010 VII R 35/09, BFHE 229, 399, BStBl II 2011, 74, Rz 7, und vom 4. November 2003 VII R 58/02, BFHE 204, 375, 377, ZfZ 2004, 165, m.w.N.).

- 16** Nach den danach maßgebenden objektiven Beschaffenheitsmerkmalen, wie sie vom FG festgestellt worden sind, handelt es sich bei den streitgegenständlichen Waren nicht um Leuchtdioden, sondern um Waren, die neben anderen Bestandteilen auch Leuchtdioden enthalten. Es handelt sich also um aus mehr als einem Stoff bestehende Waren i.S. der AV 2 Buchst. b Satz 3, die nach den Grundsätzen der AV 3 einzureihen sind.
- 17** Eine Einreihung nach der genaueren Warenbezeichnung der Position gemäß der AV 3 Buchst. a Satz 1 kommt nicht in Betracht, weil nach AV 3 Buchst. a Satz 2 zwei oder mehr Positionen, von denen sich --wie im Streitfall-- jede nur auf einen in einer zusammengesetzten Ware enthaltenen Teil bezieht, im Hinblick auf diese Waren als gleich genau betrachtet werden (vgl. hierzu Lux in Dorsch, Zollrecht, A 4, VO KN, App. 1: Kombinierte Nomenklatur --Einf.-- Rz 52, 55).
- 18** Die Konkurrenz der hinsichtlich der verschiedenen Warenbestandteile in Betracht kommenden Positionen ist somit gemäß der AV 3 Buchst. b aufzulösen, der zufolge Waren, die aus verschiedenen Stoffen oder Bestandteilen bestehen, nach dem Stoff oder Bestandteil eingereiht werden, der ihnen ihren wesentlichen Charakter verleiht, wenn dieser Stoff oder Bestandteil ermittelt werden kann.
- 19** Es handelt sich hierbei um eine tatsächliche Würdigung auf der Grundlage der festgestellten objektiven Beschaffenheitsmerkmale der Ware (vgl. Senatsurteil vom 7. August 2013 VII R 32/12, BFH/NV 2013, 1954, ZfZ 2014, 72), die das FG ausgehend von seinem Maßstab der praktischen Untrennbarkeit der Warenbestandteile nicht vorgenommen hat und die im zweiten Rechtsgang nachzuholen sein wird. Dabei wird als ein wichtiges Erkenntnismittel die ErlHS zu AV 3 Buchst. b Rz 19.1 zu berücksichtigen sein, der zufolge sich das charakterbestimmende Merkmal einer Ware aus der Art und Beschaffenheit der Bestandteile, aus ihrem Umfang, Menge, Gewicht, dem Wert oder der Bedeutung für die Verwendung der Ware sowie auch aus dem Erscheinungsbild der Ware ergeben kann (vgl. Senatsurteil vom 19. Dezember 2006 VII R 8/06, BFH/NV 2007, 1368, ZfZ 2007, 192).
- 20** 3. Das EuGH-Urteil Lemnis Lighting vom 8. Dezember 2016 C-600/15 (EU:C:2016:937, ZfZ 2017, 13) steht nicht entgegen. Der EuGH hat darin zum einen bestätigt, dass Leuchtdioden, die mit weiteren elektronischen Komponenten zusammengefügt sind, nicht vom Wortlaut der Pos. 8541 KN erfasst werden (Rz 45 des EuGH-Urteils). Zum anderen schließt das EuGH-Urteil (das die AV unerwähnt lässt) nicht aus, dass mit weiteren elektronischen Komponenten zusammengefügte Leuchtdioden gleichwohl nach der AV 3 Buchst. b in die Pos. 8541 KN eingereiht werden können.
- 21** Soweit der EuGH im Urteil in EU:C:2016:937, ZfZ 2017, 13, a.a.O. ausführt, die dort streitigen LED-Lampen bestünden neben Leuchtdioden auch aus zahlreichen anderen Komponenten, die für ihre Funktion erforderlich sind, oder im Urteil vom 2. Oktober 2008 C-411/07 (EU:C:2008:533, ZfZ 2008, 302), die Einfügung einer Verstärkerschaltung sei unschädlich, wenn sie die Merkmale und Eigenschaften des Optokopplers nicht wesentlich ändere, besteht kein Anlass anzunehmen, der EuGH habe seine ständige Rechtsprechung ändern wollen, wonach auf den Wortlaut der Positionen und Unterpositionen der KN, die Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln und, soweit in den Positionen und Anmerkungen nichts anderes bestimmt ist, die AV abzustellen ist. Gleiches gilt für das EuGH-Urteil Rohm Semiconductor vom 20. November 2014 C-666/13 (EU:C:2014:2388, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2015, 94).
- 22** 4. Sollte die Würdigung der objektiven Beschaffenheitsmerkmale der streitigen Waren gemäß AV 3 Buchst. b ergeben, dass sie in die Pos. 8541 KN einzureihen sind, käme dieser Position nach Anm. 1 Buchst. f zu Kap. 94 KN Vorrang vor der Pos. 9405 KN zu.
- 23** 5. Ließen sich die streitigen Waren nicht in die Pos. 8541 KN einreihen, wäre zu prüfen, ob sie eine eigene Funktion i.S. der Pos. 8543 KN haben (vgl. EuGH-Urteile in EU:C:2014:2388, HFR 2015, 94, und in EU:C:2016:937, ZfZ 2017, 13). Die Einreihung in diese Position schliesse nach Anm. 1 Buchst. f zu Kap. 94 KN ebenfalls die Pos. 9405 KN aus.
- 24** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.