

# Urteil vom 28. Februar 2023, VII R 21/20

## Zolltarifliche Einreihung bestimmter Lenk- und Bockrollen

ECLI:DE:BFH:2023:U.280223.VIIR21.20.0

BFH VII. Senat

ZK Art 220, EWGV 2913/92 Art 220, KN Pos 7326 UPos 9098, KN Pos 8716 UPos 9090, EUV 728/2013 Anh 1, EUV 1006/2011, EUV 927/2012, FGO § 118 Abs 2, FGO § 76, FGO § 82, ZPO § 404, ZPO § 412, AEUV Art 267

vorgehend FG München, 20. Februar 2020, Az: 14 K 507/17

## Leitsätze

1. NV: Die Voraussetzungen für eine Tarifierung von im Wesentlichen aus Stahl gefertigten Lenk- und Bockrollen unter die Codenummer 8716 9090 90 0 sind nur dann erfüllt, wenn die aus den objektiven Wareneigenschaften erkennbare ausschließliche oder hauptsächliche Zweckbestimmung der betreffenden Teile die Verwendung für nicht selbstfahrende Fahrzeuge der Pos. 8716 KN ist. Anderenfalls unterfallen die Lenk- und Bockrollen wegen ihrer Beschaffenheit als "Andere Waren aus Eisen oder Stahl" der Codenummer 7326 9098 90 0.

2. NV: Die Entscheidung des FG, ob ein solcher Hauptverwendungszweck erkennbar ist, stellt eine Tatsachenwürdigung dar, die das Revisionsgericht nach § 118 Abs. 2 FGO bindet und einer revisionsrechtlichen Überprüfung regelmäßig nicht zugänglich ist.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 20.02.2020 - 14 K 507/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die zolltarifliche Einreihung bestimmter Lenk- und Bockrollen.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) vertreibt u.a. sog. Rollbehälter, wie sie etwa in Supermärkten für den Warentransport zum Einsatz kommen. Der Boden dieser Behälter besteht aus einer Kunststoffpalette, an deren Rahmen vier Rollen angebracht sind - zwei drehbare (sog. Lenkrollen) und zwei feststehende (sog. Bockrollen). Die Seitenteile der Rollbehälter sind aus Metallgittern gefertigt. Alle Bauteile werden auch separat angeboten.
- 3 Die vorliegend streitgegenständlichen Rollen weisen je nach Ausführung einen Durchmesser von 108 mm oder 124 mm und eine Breite von 36 mm oder 38 mm auf. Reifen und Felge bestehen aus Kunststoff. Die mit den Rollen verbundenen Befestigungsvorrichtungen aus verzinktem oder gelb chromatiertem Stahl sind je nach Ausführung als drehbare, kugelgelagerte Lenkgabel oder als feststehende Bockgabel gearbeitet und mit einer rechteckigen (105 mm x 80 mm bzw. 100 mm x 90 mm großen) oder annähernd x-förmigen (102 mm x 87 mm bzw. 110 mm x 87 mm großen) Grundplatte mit vier im Rechteck angeordneten Lochungen versehen. Die Rollen sind --orientiert an der Euronorm EN 12532-- bei einer Bewegungsgeschwindigkeit von bis zu 4 km/h für eine Tragfähigkeit von mindestens 100 kg ausgelegt.
- 4 In der Zeit zwischen März 2012 und Oktober 2013 ließ die Klägerin die aus der Volksrepublik China eingeführten streitgegenständlichen Lenk- und Bockrollen jeweils unter der Codenummer 8716 9090 90 0 (Drittlandszollsatz:

1,7 %) zur Überführung in den freien Verkehr anmelden.

- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Hauptzollamt --HZA--) erhob indes im November 2013 im Rahmen einer Zollprüfung nach Art. 78 des Zollkodex (ZK) i.V.m. §§ 193 f. der Abgabenordnung für die streitgegenständliche Ware basierend auf Art. 220 Abs. 1 Satz 1 ZK Zoll in Höhe von ... € nach. Das HZA war der Auffassung, dass die Rollen der Codenummer 7326 9098 90 0 (Drittlandszollsatz: 2,7 %) zuzuweisen seien.
- 6 Einspruch und Klage der Klägerin blieben ohne Erfolg.
- 7 Das Finanzgericht (FG) urteilte, dass das HZA den Zoll zu Recht nacherhoben habe, weil die streitgegenständlichen Lenk- und Bockrollen nicht in die Codenummer 8716 9090 90 0, sondern in die Unterpos. 7326 9098 der Kombinierten Nomenklatur (KN) einzureihen seien.
- 8 Es stützte seine Entscheidung maßgeblich auf die Sichtweise, dass die streitgegenständlichen Rollen den in der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 728/2013 vom 25.07.2013 zur Einreihung bestimmter Waren in die Kombinierte Nomenklatur --DVO 728/2013-- (veröffentlicht am 30.07.2013 im Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU--2013 Nr. L 203, 1) an deren Gültigkeit es keinen Zweifel hege, beschriebenen Rollen in den einreihungsentscheidenden Merkmalen hinreichend ähnlich seien. Die Rollen der DVO 728/2013 seien ebenso wie die streitgegenständlichen Rollen zweifelsfrei zum Zusammenbau mit anderen Waren bestimmt. Die Befestigungsvorrichtung sei jeweils so konstruiert, dass sie als Transporthilfe an eine Vielzahl von Waren --die unterschiedlichen Abschnitten der KN unterfielen-- wie z.B. Paletten aus Kunststoff oder Holz, runde oder eckige Bodenplatten aus Kunststoff oder Holz, Kunststoffbehälter, Transportkoffer, Rahmenkonstruktionen aus Metall, Fässer oder Lautsprecher in Gehäusen angebracht werden könnten. Die Einsatzmöglichkeiten der denkbaren Hauptwaren als Rollbehälter, mobile Regale, rollbare Gerüste, Rollbretter, Pflanzenroller, Fassroller, sog. Möbelhunde, Handwagen oder mobile Lautsprecher seien derart vielfältig, dass sich eine hauptsächliche Zweckbestimmung anhand der Beschaffenheit der Rollen im Augenblick der Zollabfertigung nicht erkennen lasse. Die von der Klägerin deklarierte konkrete Bestimmung als Bauteil von Rollbehältern stelle --ungeachtet der Einhaltung der eine besondere Tragfähigkeit bestätigenden Euronorm EN 12532-- nur eine von vielen möglichen Verwendungen dar. Außerdem gelangten die Rollen offensichtlich auch gesondert in den Handel. Die Kommission habe angesichts dieser Umstände zutreffend den Schluss gezogen, dass sich der Hauptverwendungszweck derartiger Rollen aufgrund ihrer objektiven Merkmale nicht bezeichnen lasse. Aus diesem Grund bestimme sie die Einreihung anhand der stofflichen Beschaffenheit. Die Pos. 7326 KN umfasse "Andere Waren aus Eisen oder Stahl". Dazu gehörten auch aus Stahl, Kautschuk und Kunststoff zusammengesetzte Rollen, die nach der Allgemeinen Vorschrift zur Auslegung der Kombinierten Nomenklatur (AV) 3 Buchst. b KN nach dem charakterbestimmenden Stahl einzureihen seien. Denn dieser habe gegenüber den anderen Materialien das höhere Gewicht und den höheren Wert und aus ihm seien die Befestigungsvorrichtungen gefertigt, denen die entscheidende Bedeutung für die bestimmungsgemäße Verwendung der Ware zukomme, da sie die notwendige Verbindung zwischen dem Rad und der Bodenplatte bzw. Rahmenkonstruktion bildeten und als Halterung für das Rad dienten.
- 9 Zwar sei die DVO 728/2013 erst am 19.08.2013 in Kraft getreten. Sie könne vorliegend jedoch auch als Beleg für die zutreffende Einreihung der zuvor eingeführten Rollen in die Unterpos. 7326 9098 KN dienen, denn sie beinhalte lediglich eine Klarstellung der Rechtslage zum Zweck der einheitlichen Anwendung der KN und nicht eine Änderung des bestehenden Rechts.
- 10 Gegen die vom FG bestätigte Tarifierungsauffassung des HZA wendet sich die Klägerin mittels ihrer vom FG im Hinblick auf eine Divergenzentscheidung des FG Düsseldorf in dessen Urteil vom 18.04.2018 - 4 K 816/17 Z zugelassenen Revision.
- 11 Das angegriffene Urteil des FG enthalte vier fundamentale Fehler:
- 12 Zum Ersten stelle es darauf ab, wie die streitgegenständlichen Rollen verwendet werden könnten, ohne zugleich die zwingende Frage zu erörtern, ob die streitgegenständlichen Rollen im Sinne der Erläuterungen zum Harmonisierten System (ErlHS) Rz 66.1 zu Abschn. XVII "üblicherweise" für Fahrzeuge des Kap. 87 verwendet würden. Selbst im Fall einer tatsächlich gegebenen Multiverwendbarkeit käme es danach darauf an, ob die "Laufräder" die gleichen seien wie die, die üblicherweise für Fahrzeuge des Kap. 87 Verwendung fänden. Die Frage nach dem "Hauptverwendungszweck" lasse sich nach dieser ErlHS nicht mit dem Aspekt einer Mehrfachverwendbarkeit (negativ) beantworten.
- 13 Zum Zweiten verkenne das FG, dass auch nach Anm. 3 Satz 1 zu Abschn. XVII nicht die potentielle Verwendung,

sondern die vorgesehene Zweckbestimmung maßgeblich sei. Es komme auf den durch den Hersteller/Importeur bestimmten Hauptverwendungszweck an, nicht auf irgendeine "zweckwidrige" individuelle Verwendung.

- 14** Zum Dritten hätte das FG die Beurteilung dieser maßgeblich "erkennbaren" Zweckbestimmung i.S. von Anm. 3 Satz 1 zu Abschn. XVII nicht laienhaft selbst vornehmen, sondern einem Sachverständigen überlassen müssen. Dieser hätte anhand der technischen Produktmerkmale der streitgegenständlichen Ware durchaus eine erkennbare Bestimmung für Waren der Pos. 8716 KN feststellen können. Die Euronorm EN 12532 lasse keineswegs offen, für welche Waren sie gelte, sondern sie beziehe sich auf "Transportgeräterollen bis zu einer Geschwindigkeit von 1,1 m/s (4 km/h)". Zumindest hätte ein Sachverständiger eine Aussage dazu treffen können, ob die streitgegenständlichen Rollen "üblicherweise" für Fahrzeuge des Kap. 87 Verwendung fänden und ob angesichts der Anforderungen anderer Normen bestimmte Verwendungszwecke der streitgegenständlichen Rollen auszuschließen seien. Mit seiner (falschen) These, dass die Euronorm EN 12532 offenlasse, für welche Waren sie gelten sollte, verkenne das HZA die Systematik dieses Normierungssystems. Dort seien für diverse Verwendungen jeweils einzelne Normen vorgesehen, sodass sich aus der Abgrenzung der Normen zueinander logisch ergebe, für welche Waren die Euronorm EN 12532 gelte. Schlussendlich hätte das FG, soweit es Gewicht und Wert der verwandten Materialien tarifär für entscheidend gehalten habe, diesbezüglich Feststellungen --ebenfalls durch einen Sachverständigen-- treffen müssen.
- 15** Viertens habe sich das FG im Kern auf das Tarifierungsergebnis in der DVO 728/2013 gestützt, die für die streitgegenständlichen Rollen nicht einschlägig sei und an deren Gültigkeit zudem Zweifel bestünden, die allenfalls der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) auszuräumen befugt wäre. Der DVO 728/2013 fehle eine folgerichtige Begründung, weil zwei der dort angegebenen Beispiele unlogisch seien. Die dort beschriebene und dargestellte Rolle könne herstellereitig weder für Krankenhausbetten (hier fehle u.a. der erforderliche Feststellungsmechanismus) noch für Möbel bestimmt sein, noch könne jene Rolle in einem dieser beiden Bereiche tatsächlich verwendet werden, sei es schon aus technischen Gegebenheiten, sei es auch aus praktischen Überlegungen. Unzweifelhaft sei nur die Verwendung für Waren der Pos. 8716 KN (andere nicht selbstfahrende Fahrzeuge). Das FG sei zudem keinesfalls legitimiert gewesen, diese Begründungsdefizite der Kommission durch die von ihm gewählten eigenen Beispiele "nachzubessern". Im Ergebnis habe die Kommission durch die DVO 728/2013 Inhalt und Tragweite der Pos. 8716 KN in unzulässiger Weise eingeschränkt. Räder seien als Teile von Fahrzeugen der Pos. 8716 KN explizit in den Erläuterungen zu dieser Position genannt.
- 16** Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung sowie den Einfuhrabgabenbescheid vom 11.02.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.02.2017 aufzuheben.
- 17** Das HZA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 18** Maßgebend für die Einreihung von Teilen in die Pos. 8716 KN sei die grundsätzliche Vorgabe in der Anm. 3 zu Abschn. XVII, wonach "Teile" und "Zubehör" im Sinne der Kap. 86 bis 88 nur erkennbar ausschließlich oder hauptsächlich für Waren der Kap. 86, 87 oder 88 bestimmte Teile oder Zubehör seien. Dementsprechend habe die DVO 728/2013 in ihrer Begründung durch eine beispielhafte Aufzählung denkbarer Verwendungszwecke an Hauptwaren aus diversen Kapiteln erkennbar darauf abgestellt, dass bezogen auf die dort beurteilten Lenkrollen ein solcher ausschließlicher oder hauptsächlichlicher Verwendungszweck nicht offenkundig sei.
- 19** Das FG habe zutreffend festgestellt, dass die in Rede stehenden Rollen mit den in der DVO 728/2013 angeführten Rollen vergleichbar seien, was eine entsprechende Anwendung der DVO 728/2013 auf die streitgegenständlichen Waren rechtfertige.
- 20** Die Konstruktionsbasis bestehe jeweils aus Stahl, der die entscheidende Verbindung zwischen Rad und Bodenplatte schaffe und als Halterung diene. Die Räder der streitgegenständlichen Rollen seien zwar aus Kunststoff, diejenigen der DVO 728/2013 aus Kautschuk. Die Materialzusammensetzung des --im Übrigen auswechselbaren-- Rads sei für die zolltarifliche Betrachtung der Rollen aber nicht entscheidend. Bestätigung finde dies etwa bei den Regelungen und Erläuterungen zu Laufrollen der Pos. 8302 KN, nach denen lediglich die Befestigungsvorrichtung aus unedlen Metallen gefertigt sein müsse, während die Räder aus jedem beliebigen Material sein dürften. Laufrollen der Pos. 8302 KN unterschieden sich von Laufrollen der in Rede stehenden Art im Wesentlichen durch die Abmessungen, nicht jedoch durch die grundsätzliche Bauweise.
- 21** Auch für die streitgegenständlichen Lenk- und Bockrollen gelte zudem, dass an den Waren selbst --im Augenblick der Zollabfertigung-- nicht erkannt werden könne, für welche Hauptwaren sie bestimmt seien. Die standardisierte

Befestigungsplatte erlaube ein Anbringen an einer Vielzahl unterschiedlicher Gegenstände, Fahrzeuge oder Maschinen. Die hier eingeführten Rollen erfüllten zwar die Kriterien der Euronorm EN 12532. Diese begrenze indes die Verwendung solcher Räder und Rollen nicht auf "andere nicht selbstfahrende Fahrzeuge" der Pos. 8716 KN, sondern lasse den Warenkreis der Hauptwaren, für die die Räder und Rollen bestimmt seien, im Wesentlichen offen. Selbst ein zu Beschaffenheit und Einsatzmöglichkeiten der streitgegenständlichen Rollen konsultierter Sachverständiger hätte daher nicht ausschließen können, dass die in Rede stehenden Lenk- und Bockrollen auch für eine Vielzahl von Hauptwaren bestimmt seien, die nicht in die Pos. 8716 KN eingereiht würden.

- 22** Die Beteiligten haben übereinstimmend ihr Einverständnis mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung nach § 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) erklärt.

## Entscheidungsgründe

II.

- 23** 1. Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung.
- 24** 2. Die Revision wird als unbegründet zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das angefochtene erstinstanzliche Urteil entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das HZA hat mit dem streitgegenständlichen Einfuhrabgabenbescheid und der ihn bestätigenden Einspruchsentscheidung gemäß Art. 220 Abs. 1 ZK zu Recht Zoll nacherhoben.
- 25** a) Die Nacherhebung des Zolls richtet sich hier deshalb nach Art. 220 Abs. 1 ZK, weil die im Streitfall zu beurteilenden Einfuhren zwischen März 2012 und Oktober 2013 durchgeführt wurden. Art. 220 ZK ist eine Vorschrift des materiellen Zollrechts, die auf vor dem Inkrafttreten des Zollkodex der Union (UZK) entstandene Sachverhalte weiterhin anwendbar bleibt (s. Senatsurteil vom 19.10.2021 - VII R 27/19, BFH/NV 2022, 628, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2022, 136, m.w.N.).
- 26** b) Gemäß Art. 220 Abs. 1 ZK ist der einer Zollschuld entsprechende Abgabebetrag nachzuerheben, wenn er mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten Betrag buchmäßig erfasst worden ist. Letzteres war hier der Fall. Der streitgegenständliche Zollbetrag wurde zuvor gesetzlich geschuldet, aber nicht buchmäßig erfasst, weil die fraglichen Lenk- und Bockrollen tatsächlich in die Codenummer 7326 9098 90 0 (Drittlandszollsatz: 2,7 %) und nicht --wie von der Klägerin ursprünglich angemeldet-- in die Codenummer 8716 9090 90 0 (Drittlandszollsatz: 1,7 %) einzureihen sind. Für 2012 maßgeblich ist dabei die KN in der Fassung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1006/2011 der Kommission vom 27.09.2011 zur Änderung von Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABIEU 2011 Nr. L 282, 1) und für 2013 in der Fassung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 927/2012 der Kommission vom 09.10.2012 zur Änderung von Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABIEU 2012 Nr. L 304, 1).
- 27** aa) Das entscheidende Kriterium für die zolltarifliche Einreihung von Waren ist im Interesse der Rechtssicherheit und der leichten Nachprüfbarkeit gemäß AV 1 Satz 2 allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Positionen der KN und der Anmerkungen zu den entsprechenden Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind. Der Verwendungszweck des betreffenden Erzeugnisses kann dabei ein objektives Einreihungskriterium sein, sofern er dem Erzeugnis innewohnt, was sich anhand der objektiven Merkmale und Eigenschaften des Erzeugnisses beurteilen lassen muss. Des Weiteren hat der EuGH wiederholt entschieden, dass die Erläuterungen zum HS und diejenigen zur KN zwar nicht verbindlich sind, aber wichtige Hilfsmittel für die Gewährleistung einer einheitlichen Anwendung des Gemeinsamen Zolltarifs darstellen und als solche wertvolle Hinweise für dessen Auslegung liefern (EuGH-Urteil Mikrotikls vom 20.10.2022 - C-542/21, EU:C:2022:814, Rz 22 f., m.w.N. aus der ständigen Rechtsprechung). Diese Grundsätze gelten vorbehaltlich der vorrangigen Anwendbarkeit einer Tarifierungsverordnung, da eine solche nach gefestigter Rechtsprechung Normcharakter hat und für die Gesamtheit der Waren gilt, die mit der vom Ausschuss für den Zollkodex geprüften Ware identisch sind (EuGH-Urteil Onlineshop vom 02.05.2019 - C-268/18, EU:C:2019:353, Rz 40).
- 28** bb) Gemessen an diesen Grundsätzen ist das angefochtene Urteil zu bestätigen. Die streitgegenständlichen Waren sind danach bereits unabhängig von der DVO 728/2013 nicht in die Unterpos. 8716 9090 KN, sondern in die Unterpos. 7326 9098 KN einzureihen [dazu unter II.2.b bb (1)]. Die Gültigkeit der DVO 728/2013, auf deren

entsprechende Anwendung des FG im Streitfall seine Einreihungsentscheidung stützt, kann vorliegend im Ergebnis mithin dahinstehen. Denn die Frage ihrer Gültigkeit hätte letztlich keine materiellen Auswirkungen auf die zutreffende Tarifierung der streitgegenständlichen Waren [dazu unter II.2.b bb (2)].

- 29** (1) Die streitgegenständlichen Waren sind ausgehend von den --vorliegend maßgeblichen-- tatsächlichen Feststellungen des FG nicht wie von der Klägerin gefordert in die Unterpos. 8716 9090 KN einzureihen, sondern --wie das FG zutreffend entschieden hat-- in die Unterpos. 7326 9098 KN. Nach der AV 3 Buchst. a ginge die Pos. 8716 KN mit der genaueren Warenbezeichnung der allgemeineren Pos. 7326 KN zwar vor. Schon der Wortlaut der Pos. 8716 KN ist im Ergebnis vorliegend indes nicht erfüllt.
- 30** (aa) Pos. 8716 KN in der für den Streitfall relevanten Fassung lautet "Anhänger, einschließlich Sattelanhänger, für Fahrzeuge aller Art; andere nicht selbstfahrende Fahrzeuge; Teile davon". Der Wortlaut der Pos. 8716 KN nimmt damit eindeutig auf eine besondere Verwendung der dort inkludierten Fahrzeugteile Bezug, nämlich auf eine Verwendung für die von der Position erfassten (nicht selbstfahrenden) Fahrzeuge. In den ErlHS zur Pos. 8716 KN heißt es diesbezüglich konkretisierend unter Rz 62.0, dass die fraglichen Fahrzeugteile ihrer Beschaffenheit nach erkennbar ausschließlich oder hauptsächlich für Fahrzeuge der genannten Position bestimmt sein müssen. Die Beschaffenheit der Ware muss mithin den genannten abstrakten ausschließlichen oder hauptsächlichlichen Verwendungszweck erkennen lassen. Dieses Kriterium deckt sich mit den seitens der Rechtsprechung des EuGH erarbeiteten Anforderungen, wonach es für ein Tarifierungsmerkmal, das auf einer besonderen Verwendung der betreffenden Waren beruht, nicht erforderlich ist, dass die alleinige oder ausschließliche Zweckbestimmung des einzureihenden Erzeugnisses dieser Verwendung entspricht, sondern dass es ausreicht, wenn die in der fraglichen Position genannte Verwendung die wesentliche Zweckbestimmung dieses Erzeugnisses darstellt (EuGH-Urteil TDK-Lambda Germany vom 05.09.2019 - C-559/18, EU:C:2019:667, Rz 28, m.w.N.). Allein die tatsächliche (konkrete) Verwendung der streitgegenständlichen Lenk- und Bockrollen für nicht selbstfahrende Fahrzeuge durch die Klägerin --ohne Berücksichtigung der von den ErlHS zur Pos. 8716 KN geforderten Beschaffenheit-- ist für die Einreihung demgegenüber hier nicht relevant. Auf die konkrete Verwendung dürfte nur abgestellt werden, wenn im Wortlaut der Bestimmungen oder in den Erläuterungen ausdrücklich auf dieses Kriterium Bezug genommen wird (vgl. Senatsurteil vom 08.11.2016 - VII R 9/15, BFHE 256, 286, Rz 10, m.w.N.). Dies ist bei der hier in Rede stehenden Pos. 8716 KN nicht der Fall, denn deren Wortlaut stellt nicht auf die konkrete Verwendung, sondern auf eine bestimmte Beschaffenheit der Ware ab, die den Rückschluss auf die genannte Zweckbestimmung zulässt.
- 31** (bb) Eine solche hauptsächlichliche bzw. wesentliche Zweckbestimmung der streitgegenständlichen Lenk- und Bockrollen für Fahrzeuge der Pos. 8716 KN lässt sich vorliegend nicht statuieren. Ausweislich obenstehender Ausführungen ist der Wortlaut der Codenummer 8716 9090 90 0 nur dann erfüllt, wenn die aus den objektiven Wareneigenschaften erkennbare Zweckbestimmung der betreffenden Teile die Verwendung im Wesentlichen für nicht selbstfahrende Fahrzeuge der Pos. 8716 KN ist. Das ist nach der zitierten EuGH-Rechtsprechung dann nicht der Fall, wenn aus den objektiven Wareneigenschaften auch eine erhebliche, praktisch relevante Verwendung an Waren anderer Positionen ersichtlich ist. Das FG ist im Rahmen der Sachverhaltsfeststellung und -würdigung zu dem Ergebnis gekommen, dass die Einsatzmöglichkeiten der streitgegenständlichen Rollen angesichts der universellen Befestigungsvorrichtungen sowie ihrer Verwendungsbreite für Waren, die unterschiedlichen Abschnitten der KN unterfallen, derart vielfältig sind, dass sich eine hauptsächlichliche Zweckbestimmung als Teile von Waren der Pos. 8716 KN anhand der Beschaffenheit der Rollen im Augenblick der Zollabfertigung nicht erkennen lässt. Sie sind danach ebenso geeignet, an Waren anderer Abschnitte der KN montiert zu werden. An diese Würdigung ist der Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden.
- 32** (i) Der Bundesfinanzhof (BFH) ist nach § 118 Abs. 2 FGO grundsätzlich nicht zu eigenen tatsächlichen Feststellungen befugt, sondern hat die Entscheidung über die Frage der Rechtsverletzung nach § 118 Abs. 1 FGO auf der Grundlage des Sachverhalts zu treffen, der sich aus den tatsächlichen Feststellungen in dem angefochtenen Finanzgerichtsurteil ergibt (Werth in Gosch, FGO § 118 Rz 46 f.). Die Sachverhaltswürdigung ist dem Tatrichter vorbehalten und einer Korrektur im Revisionsverfahren grundsätzlich nicht zugänglich. Die subjektive Gewissheit des Tatrichters vom Vorliegen eines entscheidungserheblichen Sachverhalts ist für das Revisionsgericht bindend, wenn sie auf einer logischen, verstandesmäßig einsichtigen Würdigung beruht, deren nachvollziehbare Folgerungen den Denkgesetzen entsprechen und von den festgestellten Tatsachen getragen werden (Senatsurteil vom 23.02.2010 - VII R 36/09, BFH/NV 2010, 2142, m.w.N.).
- 33** (ii) Die Würdigung des FG entspricht diesen Grundsätzen. Die dagegen erhobenen Einwände der Klägerin, das FG hätte (auch ohne entsprechende Anträge) eine Beweiserhebung zur Bestimmung des hauptsächlichlichen Verwendungszwecks durchführen müssen, greifen nicht; insbesondere war das FG im Streitfall nicht verpflichtet, für



die Sachverhaltsaufklärung einen Sachverständigen hinzuzuziehen. Die Entscheidung, ob ein Hauptverwendungszweck erkennbar ist, ist als Tatsachenwürdigung regelmäßig einer revisionsrechtlichen Überprüfung nicht zugänglich (vgl. Senatsbeschluss vom 12.03.2008 - VII B 137/07, BFH/NV 2008, 1554 zur Erkennbarkeit spezifischer Zubehöreigenschaften). Stellt der Zolltarif wie in Anm. 3 zu Abschn. XVII KN darauf ab, dass eine Ware als Teil oder Zubehör für andere Waren bestimmt ist, gilt in rechtlicher Hinsicht, dass die Erkennbarkeit im Augenblick der Zollabfertigung gegeben sein muss - was im Zweifel vom FG in tatsächlicher Hinsicht festzustellen ist. Dies bedeutet zwar nicht, dass dies bei einer (laienhaften) Betrachtung ohne besondere Sachkunde oder rein visuell erkennbar sein muss. Wenn der Zolltarif keine besondere Regelung trifft, genügt es nach der Senatsrechtsprechung, dass ein Sachverständiger mit den ihm zur Verfügung stehenden Erkenntnismitteln anhand der objektiven Merkmale und Eigenschaften der Ware ihre Zweckbestimmung erfassen kann (Senatsurteil vom 23.10.2018 - VII R 19/17, BFHE 262, 478, Rz 8). Insofern handelt es sich jedoch nur um eine Klarstellung, dass es für die Erkennbarkeit nicht notwendigerweise auf die Sichtweise eines Durchschnittsbetrachters ankommt, sondern dass --vorbehaltlich einer zolltariflichen Sonderregelung, die einen bestimmten Grad der Sachkunde oder bestimmte Erkenntnismittel fordert-- grundsätzlich die Möglichkeit besteht, einen Sachverständigen heranzuziehen. Eine generelle Verpflichtung, dies zu tun, besteht im Zolltarifrecht nicht. Insofern gelten vielmehr die allgemeinen Anforderungen, die § 76 FGO dem FG für die Sachaufklärung auferlegt.

- 34** (iii) Bei der Einreihung einer Ware in die KN besteht indes auch auf Grundlage des § 76 FGO kein genereller Zwang zur Einholung eines Sachverständigengutachtens. Nach § 76 Abs. 1 FGO obliegt es dem Gericht, mit welchen Mitteln es den Sachverhalt erforscht. Dabei steht die Art und Weise der Beweiserhebung und insbesondere die Auswahl der Beweismittel --auch die Hinzuziehung eines Sachverständigen-- im pflichtgemäßen Ermessen des Tatrichters (Senatsbeschluss vom 03.08.2010 - VII B 71/10, BFH/NV 2011, 321). Hat das Gericht die nötige Sachkunde selbst, braucht es einen Sachverständigen nicht hinzuziehen. Das dem Tatsachengericht im Zusammenhang mit der Einholung eines Sachverständigengutachtens nach § 82 FGO i.V.m. §§ 404, 412 der Zivilprozessordnung zustehende Ermessen wird nur dann verfahrensfehlerhaft ausgeübt, wenn das Gericht von der Einholung einer gutachterlichen Stellungnahme absieht, obwohl sich ihm die Notwendigkeit dieser zusätzlichen Beweiserhebung mangels eigener Sachkunde hätte aufdrängen müssen (vgl. BFH-Beschluss vom 01.03.2016 - V B 44/15, BFH/NV 2016, 934, Rz 18, m.w.N.).
- 35** (iv) Im Streitfall hat das FG seine Überzeugungsbildung auf die --nach Lage der Akten unstrittigen-- visuell erkennbaren objektiven Beschaffenheitsmerkmale der fraglichen Rollen gestützt und für die Beurteilung einer etwaigen hauptsächlichen bzw. wesentlichen Zweckbestimmung die Einholung eines Sachverständigengutachtens nicht für erforderlich gehalten, weil sich eine solche angesichts der universell einsetzbaren Befestigungsvorrichtungen, die auf vielfältige Einsatzmöglichkeiten der Rollen für die Verwendung an Waren diverser Abschnitte der KN schließen ließen, nicht feststellen lasse. In Anbetracht dieses Befundes musste sich dem FG eine mangels eigener Sachkunde bestehende Notwendigkeit der Hinzuziehung eines Sachverständigen nicht aufdrängen - zumal die Klägerin ausweislich des Sitzungsprotokolls auch keine Anträge zur Einholung eines Sachverständigengutachtens gestellt hatte. Die Würdigung des FG, dass eine solche Warenbeschaffenheit --auch unter Berücksichtigung der Einhaltung der eine besondere Traglast voraussetzenden Euronorm EN 12532-- keine hauptsächliche oder wesentliche Zweckbestimmung erkennen lasse, ist möglich. Sie verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze und ist mithin für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend.
- 36** (cc) Die streitbefangenen Lenk- und Bockrollen sind im Ergebnis in die Pos. 7326 KN, darunter in die Codenummer 7326 9098 90 0 einzureihen. Diese vom FG bestätigte, auf eine Tarifierung anhand der Beschaffenheit gestützte Einreihungsauffassung des HZA hält einer Revisionskontrolle stand.
- 37** (i) Der Wortlaut der Pos. 7326 KN "Andere Waren aus Eisen oder Stahl" ist erfüllt. Bei den streitbefangenen Rollen handelt es sich --unter Heranziehung der AV 3 Buchst. b-- um andere, in den vorangegangenen Positionen des Kap. 73 nicht genannte Waren aus Stahl, konkret aus verzinktem oder chromatiertem Stahl. Reifen und Felge der Rollen bestehen zwar aus Kunststoff. Die AV 3 Buchst. b sieht für solche Fälle indes vor, dass Waren, die aus verschiedenen Stoffen oder Bestandteilen bestehen --sofern eine Einreihung nach AV 3 Buchst. a nicht möglich ist-- nach dem Stoff oder Bestandteil eingereiht werden, der ihnen ihren wesentlichen Charakter verleiht, wenn dieser Stoff oder Bestandteil ermittelt werden kann. Nach der ErlHS zur AV 3 Buchst. b 19.1 kann sich das Merkmal, das den Charakter einer Ware bestimmt, je nach Art der Ware beispielsweise aus der Art und Beschaffenheit des Stoffes oder der Bestandteile, aus seinem Umfang, seiner Menge, seinem Gewicht, seinem Wert oder aus der Bedeutung des Stoffes in Bezug auf die Verwendung der Ware ergeben (s.a. EuGH-Urteil Pacific World und FDD International vom 28.07.2011 - C-215/10, EU:C:2011:528, Rz 34, Slg. 2011, I-7255). Welches dieser nicht abschließend aufzählbaren

Merkmale im Einzelfall zu berücksichtigen ist, hängt von der Art der Ware ab (Senatsurteil vom 19.12.2006 - VII R 8/06, BFH/NV 2007, 1368).

- 38** (ii) Das FG ist im Rahmen seiner Entscheidungsfindung von diesen Kriterien ausgegangen. Es hat den in den Rollen verbauten Stahl im Ergebnis angesichts seines gegenüber dem Kunststoff höheren Gewichts und Werts sowie seiner --im Urteil mit der Funktion der Befestigungsvorrichtung und Radhalterung näher begründeten-- entscheidenden Bedeutung in Bezug auf die Verwendung der Ware als charakterbestimmend angesehen. Eine solche Würdigung des charakterbestimmenden Bestandteils ist eine dem Tatsachengericht vorzubehaltende Aufgabe, die auf tatsächlichem Gebiet liegt und daher einer revisionsrechtlichen Überprüfung wiederum nur eingeschränkt zugänglich ist (Senatsbeschluss vom 23.09.2014 - VII B 202/13, BFH/NV 2015, 69; Senatsurteil in BFH/NV 2007, 1368). Die Rüge, dass das FG keine hinreichenden Feststellungen zu Gewicht und Wert der Materialien getroffen habe, greift in diesem Zusammenhang schon deshalb nicht durch, weil es seine Entscheidung tragend auch auf die Bedeutung des Stahls als Material der Befestigungsvorrichtung und Radhalterung für die Funktion der Rollen gestützt hat. Diese Wertung in Bezug auf die Verwendung ist möglich und nachvollziehbar. Sie verstößt abermals weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze und ist mithin für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend.
- 39** (iii) Da die streitgegenständlichen Lenk- und Bockrollen weder geschmiedet sind noch aus Draht bestehen, gehören sie sodann in die Unterpos. 7326 90 KN und innerhalb dieser Unterposition unterfallen sie als weiter nicht besonders genannte Waren der Unterpos. 7326 9098 KN "andere" und schlussendlich als ebenfalls weiter nicht besonders genannte Waren der Codenummer 7326 9098 90 0 "andere".
- 40** (2) Die von der Klägerin bezweifelte Gültigkeit der DVO 728/2013, auf deren entsprechende Anwendung das FG im Streitfall seine Einreihungsentscheidung stützt, kann vorliegend mithin dahinstehen. Die in der DVO 728/2013 getroffene Einreihungsentscheidung beinhaltet ausweislich obenstehender Ausführungen --jedenfalls bezogen auf die streitgegenständlichen Lenk- und Bockrollen-- keine materielle Änderung des Tarifrechts, sondern sie führt zum selben Einreihungsergebnis wie die Warennomenklatur und hat mithin lediglich klarstellenden Charakter. Die Kommission hätte aufgrund ihrer Befugnis zum Erlass von Maßnahmen gemäß Art. 57 Abs. 4 UZK (Verordnung (EU) Nr. 952/2013) auch gar nicht das Recht, den Inhalt oder die Tragweite der Tarifpositionen zu ändern (EuGH-Urteil Amoena vom 19.12.2019 - C-677/18, EU:C:2019:1142, Rz 37, m.w.N.). Eine Unwirksamkeit der DVO 728/2013 könnte ohnehin nicht der Senat, sondern allenfalls der EuGH im Rahmen einer Vorlage gemäß Art. 267 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union feststellen, für die vorliegend indes schon mangels Entscheidungsrelevanz kein Anlass besteht.
- 41** c) Im Streitfall ist auch nicht ersichtlich, dass das HZA von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung aufgrund der in Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK geregelten Vertrauensschutzregelung abzusehen hatte.
- 42** aa) Diese Norm steht einer nachträglichen buchmäßigen Erfassung dann entgegen, wenn der gesetzlich geschuldete Abgabebetrag aufgrund eines Irrtums der Zollbehörden nicht buchmäßig erfasst worden ist. Weitere Voraussetzung ist, dass dieser Irrtum vernünftigerweise vom Zollschuldner nicht erkannt werden konnte und dieser gutgläubig gehandelt und alle geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten hat.
- 43** bb) Die Rechtsprechung des EuGH fordert insofern einen "aktiven" Irrtum, also einen solchen, der auf ein Handeln der zuständigen Behörden zurückzuführen ist (EuGH-Urteil Veloserviss vom 16.03.2017 - C-47/16, EU:C:2017:220, Rz 28, m.w.N.; Senatsurteil in BFH/NV 2022, 628, ZfZ 2022, 136, Rz 17). Nach den Feststellungen des FG hat das HZA vorliegend die Angaben der Klägerin in ihren Zollanmeldungen lediglich übernommen. Insofern sind für den Senat keine belastbaren Anknüpfungspunkte für das (mögliche) Vorliegen eines aktiven Irrtums ersichtlich. Denn ein aktiver Irrtum der Zollbehörde liegt insbesondere dann nicht vor, wenn diese die Zollanmeldung lediglich ohne nähere Prüfung entgegengenommen hat (vgl. EuGH-Urteil Veloserviss vom 10.12.2015 - C-427/14, Rz 40, EU:C:2015:803). Eine langjährige unrichtige Abfertigungspraxis ohne ein eigentliches zollbehördliches Handeln, die im Einzelfall ausnahmsweise gleichermaßen einen für Vertrauensschutz relevanten Irrtum begründen kann (s. zuletzt etwa Senatsurteil in BFH/NV 2022, 628, ZfZ 2022, 136, Rz 46; vgl. auch Witte/Alexander, Zollkodex, 6. Aufl., Art. 220 Rz 14, m.w.N.), ist den Feststellungen des angefochtenen FG-Urteils ebenfalls nicht zu entnehmen.
- 44** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.