

## Urteil vom 12. April 2011, VII R 20/07

### Zolltarifliche Abgrenzung stromkompensierter Drosselspulen von Transformatoren - Indizwirkung und zeitlicher Anwendungsbereich klarstellender Einreihungsverordnungen - Zulässigkeit der Heranziehung der Erläuterungen zum Harmonisierten System bei der Auslegung von Tarifpositionen

BFH VII. Senat

KN AllgVorschr 6 S 1, KN AllgVorschr 3 Buchst c, KN Pos 8504 UPos 31, KN Pos 8504 UPos 32, KN Pos 8504 UPos 5080, KN Pos 8504 UPos 5095, EUV 1076/2010

vorgehend FG München, 02. Mai 2007, Az: 14 K 2388/04

### Leitsätze

1. Einreihungsverordnungen der Kommission, die nicht zur Änderung des Tarifrechts, sondern zur Klarstellung der Rechtslage und zur einheitlichen Anwendung der KN ergehen, können als Indiz für die zutreffende tarifliche Einreihung auch solcher gleichartiger Waren herangezogen werden, die vor dem Inkrafttreten dieser Verordnung eingeführt wurden .
2. Transformatoren sind Geräte, die mit Hilfe verschiedenartiger Wicklungen um einen Eisenkern Wechselstrom durch Induktion in einem festgelegten oder regelbaren Verhältnis in Wechselstrom anderer Stärke und Spannung umwandeln .

### Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) führte im Januar 2003 eine Sendung "Drosselspulen mit einer Induktivität von nicht mehr als 62 mH" unter Angabe des Taric-Codes 8504 50 80 300 und unter Inanspruchnahme der für Waren dieser Art bestehenden Zollaussetzung (Verordnung (EG) Nr. 1255/96 des Rates vom 27. Juni 1996 zur zeitweiligen Aussetzung der autonomen Zollsätze des Gemeinsamen Zolltarifs für bestimmte gewerbliche und landwirtschaftliche Waren sowie Fischereierzeugnisse, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABLEG-- Nr. L 158/1, in der seinerzeit geltenden Fassung) in das Zollgebiet der Gemeinschaft ein. Die Warensendung wurde wie angemeldet zum freien Verkehr abgefertigt.
- 2 Bei der Ware handelt es sich um einen auf einer Kunststoffplatte befestigten ringförmigen Spulenkern aus Metall, der mit zwei voneinander getrennten Wicklungen aus Kupferdraht mit jeweils der gleichen Anzahl von Windungen versehen ist, deren Enden zu Anschlussstiften an der Unterseite der Kunststoffplatte führen, so dass sich insgesamt vier Anschlüsse ergeben.
- 3 Die Zolltechnische Prüfungs- und Lehranstalt (ZPLA) kam aufgrund der Untersuchung einer der Sendung entnommenen Probe zu dem Ergebnis, dass die Ware in die Unterpos. 8548 90 90 der Kombinierten Nomenklatur (KN) in Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABLEG Nr. L 256/1) in der Fassung des Anhangs der Verordnung (EG) Nr. 1832/2002 der Kommission vom 1. August 2002 (ABLEG Nr. L 290/1) einzureihen sei, woraufhin der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) den auf die Warensendung entfallenden Zoll nach einem Zollsatz von 2,7 % nacherhob. Im anschließenden Einspruchsverfahren änderte die ZPLA ihre Tarifauffassung, indem sie die Ware als einen elektrischen Transformator ansah und in die Unterpos. 8504 32 90 KN einreichte. Das HZA wies daraufhin --nach Ankündigung einer entsprechenden Verböserung-- den Einspruch der Klägerin mit der Maßgabe zurück, dass der Zoll nach einem Zollsatz von 3,7 % nachzuerheben sei.
- 4 Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen erhobene Klage aus den in der Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2008, Beilage 2, 21 veröffentlichten Gründen ab.
- 5 Mit ihrer Revision macht die Klägerin unter Beifügung eines Kurzgutachtens eines Ingenieurs, dessen Ausführungen

sie sich in vollem Umfang zu eigen macht, geltend, dass die Auffassung des FG, dass Drosselspulen und andere Selbstinduktionsspulen aus einer einzigen stromleitenden Wicklung bestünden, unzutreffend sei. Anders als das FG meine, stehe es der Einordnung der streitigen sog. stromkompensierten Drosseln als Drosselspulen auch nicht entgegen, dass durch sie lediglich asymmetrische Ströme gedrosselt würden. Als Transformatoren könnten stromkompensierte Drosseln nicht angesehen werden, weil Transformatoren zwei oder mehr Spulen besäßen, deren Wicklungen verschiedenartig angeordnet seien und die Wechselstrom in einem festgelegten oder regelbaren Verhältnis in Wechselstrom anderer Stärke oder Spannung umwandelten, was hinsichtlich der streitigen Ware nicht zutreffe.

- 6 Das HZA trägt vor, dass eine Drosselspule bzw. Selbstinduktionsspule zwar auch mehrere Wicklungen aufweisen könne, die aber --wie auch in dem von der Klägerin vorgelegten Kurzgutachten ausgeführt-- in Reihe geschaltet seien; dies sei bei den streitigen Waren nicht der Fall. Nach den Erläuterungen zum Harmonisierten System (ErlHS) zur Pos. 8504 würden von dieser Position alle Transformatoren erfasst, unabhängig davon, ob sie verschiedenartige oder gleichartige Wicklungen aufwiesen. Dies sei technikkonform, da es verschiedene Anwendungen gebe, bei denen ein Übersetzungsverhältnis von 1:1 verwendet werde.
- 7 Die Klägerin hat im Revisionsverfahren in anderen Mitgliedstaaten der Union erteilte verbindliche Zolltarifauskünfte vorgelegt, aus denen sich ergibt, dass der streitigen Ware vergleichbare Waren in der Union bisher unterschiedlich zolltariflich eingereiht wurden. Die deutsche Zollverwaltung hat die uneinheitlich beantwortete Tarifffrage deshalb über das Bundesministerium der Finanzen der Kommission vorgelegt, damit diese Maßnahmen zur Gewährleistung einer unionseinheitlichen Anwendung des Zolltarifs treffe. Daraufhin hat der beschließende Senat das Ruhen des vorliegenden Revisionsverfahrens bis zum Abschluss des zolltariflichen Klärungsverfahrens angeordnet.
- 8 Jenes Verfahren wurde durch die am 14. Dezember 2010 in Kraft getretene Verordnung (EU) Nr. 1076/2010 (VO Nr. 1076/2010) der Kommission vom 22. November 2010 zur Einreihung von bestimmten Waren in die Kombinierte Nomenklatur (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 308/3) abgeschlossen, mit der Waren, deren in der Verordnung beschriebene Beschaffenheitsmerkmale denen der im vorliegenden Fall streitigen Ware entsprechen, in die Unterpos. 8504 50 95 KN (entspricht der Unterpos. 8504 50 80 KN im Streitjahr 2003) eingereiht worden sind.
- 9 Die Klägerin sieht ihre Tarifauffassung durch die VO Nr. 1076/2010 bestätigt.
- 10 Das HZA verweist darauf, dass die VO Nr. 1076/2010 keine Rückwirkung entfalte und für den Streitfall daher nicht verbindlich sei.

## Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung sowie des angefochtenen Einfuhrabgabenbescheids in Gestalt der Einspruchsentscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Dieser Verwaltungsakt ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), denn der für die Einfuhrwaren geschuldete Abgabebetrag ist bei der Einfuhr in zutreffender Weise buchmäßig erfasst worden. Die eingeführten Waren sind zu Recht als Drosselspulen mit einer Induktivität von nicht mehr als 62 mH des Taric-Codes 8504 50 80 300 angemeldet und abgefertigt worden. Für Waren dieser Art waren die Zölle seinerzeit ausgesetzt.
- 12 1. Der Senat folgt nicht der Ansicht des FG, dass eine Ware der vorliegenden Art als Transformator entweder in die Unterpos. 8504 31 90 KN oder die Unterpos. 8504 32 90 KN einzureihen sei, sondern schließt sich der mit der VO Nr. 1076/2010 vertretenen Tarifauffassung der Kommission an, wonach eine Ware der im Anhang der VO Nr. 1076/2010 beschriebenen Art, welche --was zwischen den Beteiligten nicht im Streit ist-- der Einfuhrware des Streitfalls entspricht, als andere Drossel- bzw. Selbstinduktionsspule in die Pos. 8504 50 80 KN (in der damaligen Fassung, jetzt Pos. 8504 50 95 KN) einzureihen ist.
- 13 Einreihungsverordnungen der Kommission dürfen zwar grundsätzlich nicht analog bei der Einreihung von Waren angewendet werden, die vor ihrem Inkrafttreten eingeführt worden sind. Sofern sie jedoch wie im Regelfall lediglich zur Klarstellung der Rechtslage zum Zweck der einheitlichen Anwendung der KN und nicht zur Änderung des bestehenden Rechts ergehen, bestehen keine Bedenken, solche Verordnungen als Indiz zur Bestätigung

tariflicher Einreihungen heranzuziehen, sofern die Warenbeschreibung --wie im Streitfall-- in ihren wesentlichen Punkten mit derjenigen der einzureihenden Ware übereinstimmt (vgl. Senatsurteil vom 11. März 2004 VII R 20/01, BFH/NV 2004, 1305, m.w.N.). Die Einreihungs-VO Nr. 1076/2010 steht im Einklang mit dem Wortlaut der Positionen und Unterpositionen des Gemeinsamen Zolltarifs und verändert diesen nicht.

- 14** Wie das FG zutreffend erkannt hat, lassen sich dem Wortlaut der Pos. 8504 KN und ihrer Unterpositionen sowie den Anmerkungen zum Abschnitt XVI oder zu Kap. 85 KN keine Anhaltspunkte für die Abgrenzung elektrischer Transformatoren von Drossel- und anderen Selbstinduktionsspulen entnehmen. Die vom FG als weiteres Erkenntnismittel herangezogenen ErlHS sind zwar keine verbindlichen Rechtsnormen, tragen aber erheblich zur Auslegung der einzelnen Tarifpositionen bei, (vgl. Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 12. Januar 2006 C-311/04 --Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht--, Slg. 2006, I-609, ZfZ 2006, 89; vom 5. Juni 2008 C-312/07 --JVC France--, Slg. 2008, I-4165).
- 15** Nach den ErlHS zur Pos. 8504 Rz 02.0, auf die auch die Kommission ihre Einreihungsverordnung Nr. 1076/2010 gestützt hat, sind Transformatoren Geräte, die mit Hilfe verschiedenartiger Wicklungen um einen Eisenkern Wechselstrom durch Induktion in einem festgelegten oder regelbaren Verhältnis in Wechselstrom anderer Stärke oder Spannung umwandeln. Diese Voraussetzungen, die sich zum Teil bereits aus der Übersetzung des Wortes "transformieren" ergeben, erfüllt die im Streitfall zu tarifierende Ware nicht. Ihre beiden auf dem Spulenkern vorhandenen Wicklungen sind nicht verschiedenartig, sondern von gleicher Anzahl. Selbst wenn man also eine solche Spule derart in einen Stromkreislauf einschaltete, dass zwei voneinander getrennte Stromkreise entstehen und der Strom durch Induktion vom Primärstromkreis der einen Wicklung auf den Sekundärstromkreis der anderen Wicklung übertragen wird, entstünde eine 1:1-Übertragung und keine Umwandlung in einen Strom anderer Stärke oder Spannung. Nach den ErlHS zur Pos. 8504 in Rz 04.0 (jetzt: Rz 04.1) gehören zur Pos. 8504 zwar Transformatoren aller Art ohne Rücksicht auf ihre Bauart und ihren Verwendungszweck; jedoch fußt diese ErlHS auf der vorgenannten Definition des Transformators in der ErlHS zur Pos. 8504 Rz 02.0. Es mag zwar --wie das HZA geltend macht-- für bestimmte Anwendungen als "1:1-Transformatoren" bezeichnete Spulen mit zwei gleichartigen Wicklungen geben, jedoch handelt es sich hierbei nicht um Transformatoren im zolltariflichen Sinn.
- 16** Da sich den Vorschriften des Zolltarifs --wie ausgeführt-- keine Anhaltspunkte entnehmen lassen, durch welche Beschaffenheitsmerkmale sich Transformatoren von stromkompensierten Drosselspulen unterscheiden lassen, bestehen keine Bedenken, die ErlHS zu diesem Zweck heranzuziehen. Die auf die genannten ErlHS gestützte Auslegung der Tarifpositionen ist tarifrechtlich zulässig, weil der Inhalt der ErlHS mit den Bestimmungen der KN in Einklang steht und deren Bedeutung nicht verändert (vgl. EuGH-Urteil vom 18. Juli 2007 C-142/06 --Olicom--, Slg. 2007, I-6675, ZfZ 2007, 268, Rz 31).
- 17** 2. Eine Einreihung in die Unterpos. 8504 31 KN oder die Unterpos. 8504 32 KN ließe sich im Streitfall auch dann nicht rechtfertigen, wenn man die erwähnten "1:1-Transformatoren" mit zwei gleichartigen Wicklungen als Transformatoren im zolltariflichen Sinn ansähe und davon ausginge, dass das für einen Transformator charakteristische Merkmal allein das Vorhandensein zwei oder mehr galvanisch getrennter, d.h. nicht durch eine elektrisch leitfähige Verbindung, sondern allein induktiv miteinander verbundener, auf magnetisch leitfähigem Material angebrachter Spulen ist, so dass bei Einschaltung in einen Stromkreis eine der Spulen den sog. Primärstromkreis bildet, der im Wege der Induktion elektrische Energie auf den sog. Sekundärstromkreis bzw. die Sekundärstromkreise überträgt.
- 18** Drosselspulen oder Selbstinduktionsspulen haben demgegenüber --wie sich aus der ErlHS zur Pos. 8504 Rz 37.0 ergibt-- nur eine stromleitende Wicklung, was --worüber zwischen den Beteiligten Einigkeit besteht-- im Sinne von "nur einen Stromkreis bildend" zu verstehen ist, weil Drosselspulen oder Selbstinduktionsspulen zwar durchaus mehrere (Teil-) Wicklungen aufweisen können, die aber --wie sich aus dem auf das vorgelegte Kurzgutachten gestützten Vorbringen der Revision sowie dem Vortrag des HZA ergibt-- ausnahmslos in Reihe geschaltet sind, so dass durch diese Wicklungen nur ein Strom fließt und sie deshalb auch nur wie eine Wicklung wirken.
- 19** Dass die streitige Ware lediglich eines dieser vorgenannten Merkmale aufweist --entweder dasjenige eines "1:1-Transformators" oder dasjenige einer Drossel- oder Selbstinduktionsspule--, lässt sich allerdings nicht feststellen, weil in dem Zustand, in dem die Ware eingeführt wurde, die insgesamt vier Anschlüsse der beiden Wicklungen auf dem Spulenkern nicht beschaltet waren. Welche Funktion eine Ware der vorliegenden Art ausführt, ergibt sich daher erst aus der Art und Weise ihrer elektrischen Beschaltung und Verwendung in einem bestimmten Gerät. Werden die Anschlüsse so beschaltet, dass die beiden Wicklungen zu voneinander getrennten Stromkreisen gehören, der Strom von der einen auf die andere Wicklung somit durch Induktion übertragen wird, handelt es sich

um einen "1:1-Transformator". Liegt dagegen eine Beschaltung vor, die dazu führt, dass sich beide Wicklungen in einem Stromkreis befinden und durch sie nur ein Strom fließt, handelt es sich um eine Drosselspule.

- 20** Bei dieser Betrachtungsweise hätte die streitige Ware sowohl die objektiven Beschaffenheitsmerkmale eines Transformators als auch einer Drosselspule und ließe sich daher gleichermaßen in die Unterpos. 8504 31 KN (bzw. bei größerer Leistung die Unterpos. 8504 32 KN) als auch in die Unterpos. 8504 50 KN einreihen. In einem solchen Fall ist eine Ware gemäß der Allgemeinen Vorschrift für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur (AV) 6 Satz 1 i.V.m. AV 3 Buchst. c (die AV 3 Buchst. a und b scheiden aus) der in der KN zuletzt genannten Unterposition zuzuweisen.
- 21** 3. Dass die streitige Ware als Drosselspule der Unterpos. 8504 50 80 KN die übrigen Voraussetzungen für eine Zollaussetzung des Taric-Codes 8504 50 80 300 erfüllt, ist zwischen den Beteiligten nicht im Streit.

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