

Urteil vom 15. Januar 2019, VII R 16/17

Einreihung von Laserdioden

ECLI:DE:BFH:2019:U.150119.VIIR16.17.0

BFH VII. Senat

KN Pos 8541, KN Pos 9013, KN AllgVorschr 1, KN AllgVorschr 3 Buchst b, KN Abschn 16 Anm 3, EUV 1037/2014

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 13. März 2017, Az: 11 K 1438/14

Leitsätze

NV: Weist eine Ware in ihrer Gesamtheit die objektiven Beschaffenheitsmerkmale eines Lasers auf und handelt es sich nicht um eine Laserdiode, ist sie nach AV 1 in die Pos. 9013 KN einzureihen.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 14. März 2017 11 K 1438/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) führte im Zeitraum vom 3. Juli 2008 bis zum 25. Oktober 2010 aus den USA u.a. sog. Pump Sources und Pump Modules ein. Diese meldete sie als Laserdioden unter der Unterpos. 8541 40 10 der Kombinierten Nomenklatur (KN) --zollfrei-- zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr an.
- 2** Bei der Pump Source (Pumpquelle) handelt es sich um eine ca. 32,6 kg schwere Laser-Anregungsquelle. Sie besteht im Wesentlichen aus einem Gehäuse zur Aufnahme der Pump Modules (Pumpmodule) mit entsprechenden Anschlüssen (Stromschienen) und enthält eine Schlitzspiegelanordnung, ein Zylinderlinsenteleskop, einen Lichtmischer mit Kollimatorlinse sowie eine elektronische, integrierte Schaltung (IC), Schutzelemente (Thyristor) sowie Foto- und Temperatursensoren. Die Pumpquelle kann mit zwei bis zu sechs identischen Pumpmodulen ausgerüstet werden. Die von der Klägerin eingeführten Pumpquellen waren jeweils mit drei bis sechs Pumpmodulen bestückt. Eine Pumpquelle verfügt über keine eigene Energieversorgung oder Steuerung. In ihr werden die Strahlen der Pumpmodule zu einem einzigen Strahl zusammengeführt, der je nach Anzahl der verbauten Pumpmodule um ein Vielfaches stärker ist als der Strahl eines einzelnen Pumpmoduls. Hierfür werden die Lichtstrahlen durch die Schlitzspiegel sozusagen nebeneinander angeordnet, anschließend durch das Zylinderspiegelteleskop gebündelt und schließlich durch den Lichtmischer neu ausgerichtet. Die Pumpquelle stellt bei einer Bestückung mit sechs Pumpmodulen Laserlicht mit einer Leistung von 8,27 kW bei einer Wellenlänge von 937,5 (+1,5/2,0) nm bereit. Der von der Pumpquelle erzeugte Laserdiodenstrahl dient der Anregung eines scheibenförmigen Kristalls, der aufgrund der Anregung seinerseits einen Laserstrahl abgibt, der zum Schneiden, Löten und Schweißen von Metallen geeignet ist.
- 3** Die in die Pumpquelle eingesetzten, zum Teil auch separat eingeführten, ca. 1 kg schweren Pumpmodule mit den Maßen 183 mm x 51 mm x 67,1 mm setzen sich aus zwölf Hochleistungslaserdiodenbarren zusammen, die als Lasermedium einen aus mehreren Halbleitermaterialien zu einem p-n-Übergang zusammengesetzten Halbleiter enthalten. Die Halbleitermaterialien, die künstlich mittels Epitaxie erzeugt werden, sind so aufgetragen, dass sich auf jedem Laserdiodenbarren ca. 45 Laserdioden-Emitter (insgesamt ca. 540 Laserdioden-Emitter pro Pumpmodul)

befinden. Das Lasermedium wird direkt durch elektrischen Stromfluss angeregt und strahlt Licht einer im Wesentlichen durch die Kristallstruktur des Halbleitermaterials definierten Wellenlänge ab. Als Resonator dienen in der Regel Kristallspaltflächen sowie ein optischer Wellenleitereffekt im Halbleitermaterial. Die Strahlung aus den durch den Stromfluss angeregten Emittern wird mittels einer Mikrolinse um 90 Grad aus der sog. Wafer-Ebene umgelenkt. Für die beim Betrieb erforderliche Kühlung liegt der Halbleiter auf einer Wärmesenke auf. Zudem sind je zwölf Laserdiodenbarren auf eine Kupferkühlplatte montiert und mittels elektrischer Kontakte verbunden. Sie verfügen über keine eigene Energieversorgung oder Steuerung. Darüber hinaus enthält das Pumpmodul Wärmesensoren und eine Wasserkühlung. Sämtliche Bauteile sind in einem Kunststoffgehäuse mit einer CAN-Bus-Schnittstelle, Kühl- und elektrischen Anschlüssen untergebracht. Das Pumpmodul erzeugt eine Vielzahl von Laserdiodenstrahlen.

- 4 Im Rahmen einer Zollprüfung kam der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) zu dem Ergebnis, die Pumpquellen und Pumpmodule seien als Laser in die Pos. 9013 KN (Zollsatz 4,7 %) einzureihen. Aufgrund dessen erhob das HZA mit mehreren Bescheiden vom 30. Juni 2011, 22. Juli 2011 und 28. Juli 2011 u.a. für die streitgegenständlichen Waren Abgaben nach.
- 5 Das Finanzgericht (FG) urteilte, die die Pumpquellen und Pumpmodule betreffenden Einfuhrabgabenbescheide seien rechtmäßig, weil es sich bei den zu tarifierenden Waren um Laser i.S. der Unterpos. 9013 20 00 KN handele. Sie enthielten über die Funktion der Laserdioden hinausgehende Bauelemente und entsprächen der Beschreibung eines Lasers in den Erläuterungen zum Harmonisierten System (ErlHS). Aus der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1037/2014 der Kommission vom 25. September 2014 zur Einreihung bestimmter Waren in die Kombinierte Nomenklatur --DVO 1037/2014-- (Amtsblatt der Europäischen Union 2014, Nr. L 287/9) könne kein Indiz für die Einreihung der Pumpmodule und der Pumpquellen in die Pos. 8541 KN entnommen werden.
- 6 Nach Auffassung der Revision sind die streitgegenständlichen Waren unter Anwendung der Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur (AV) 3b in die Unterpos. 8541 40 10 KN einzureihen. Da die Waren aus verschiedenen Bestandteilen im Sinne der Vorschrift bestünden, komme es auf den Bestandteil an, der ihnen ihren wesentlichen Charakter verleihe. Der objektive Zweck eines Pumpmoduls sei die Erzeugung von Strahlen kohärenten Lichts. Primär dienten diesem Zweck die ca. 540 verbauten Laserdioden-Emitter, die in ihrer Bedeutung in Bezug auf die Verwendung der Waren alle übrigen Bestandteile des Pumpmoduls überragten. Gleiches gelte für die Pumpquelle, weil diese eine Verknüpfung von drei oder mehr Pumpmodulen sei. Wenn die Waren als Laserdioden der Pos. 8541 KN anzusehen seien, scheidet eine Einreihung als Laser der Pos. 9013 KN aus, selbst wenn die Waren auch unter den Begriff des Lasers gefasst werden könnten. Von der DVO 1037/2014 gehe keine Indizwirkung für die Entscheidung des Falles aus, weil nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats das Kriterium der Verbundenheit keine Stütze in den die Pos. 8541 KN betreffenden Vorschriften finde.
- 7 Die Klägerin beantragt die Aufhebung der Vorentscheidung, soweit die Klage abgewiesen wurde, sowie der Einfuhrabgabenbescheide vom 30. Juni 2011, vom 22. Juli 2011 und vom 28. Juli 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. März 2014.
- 8 Das HZA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 9 Die Pumpquelle und das Pumpmodul stellten sich in ihrer Gesamtheit gemäß AV 1 als vollständiger Laser der Pos. 9013 KN dar. Nach den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur (ErlKN) müsse ein vollständiger Laser als Grundbauelemente ein Lasermedium, eine Energiequelle (Energie-Pumpsystem) und ein optisches Resonanzsystem (Spiegelsystem) aufweisen. Dies sei bei den streitgegenständlichen Waren der Fall.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das erstinstanzliche Urteil entspricht dem Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das HZA hat zu Recht mit den angefochtenen Einfuhrabgabenbescheiden gemäß Art. 220 Abs. 1 des Zollkodex Zoll nacherhoben, weil die Pumpmodule und die Pumpquellen in die Pos. 9013 KN (Zollsatz 4,7 %) einzureihen sind.
- 11 1. Das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren ist allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Positionen und Unterpositionen der KN und in

den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind, und nach den AV (Senatsurteil vom 26. September 2017 VII R 17/16, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2018, 139; Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- GROFA u.a. vom 22. März 2017 C-435/15 und C-666/15, EU:C:2017:232, ZfZ 2017, 163). Nach AV 1 sind für die Einreihung in erster Linie der Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten und Kapiteln maßgebend. Nur wenn nach diesen Kriterien kein eindeutiges Einreihungsergebnis erzielt werden kann, darf auf die AV 2 bis 5 zurückgegriffen werden.

- 12** Daneben gibt es Erläuterungen und Einreihungsvorläufe, die ein wichtiges, wenn auch nicht verbindliches Erkenntnismittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen sind (vgl. Senatsurteil in ZfZ 2018, 139; EuGH-Urteil GROFA u.a., EU:C:2017:232, ZfZ 2017, 163). Auf den Verwendungszweck einer Ware darf abgestellt werden, wenn im Wortlaut der Bestimmungen oder in den Erläuterungen auf dieses Kriterium Bezug genommen wird (Senatsurteil vom 8. November 2016 VII R 9/15, BFHE 256, 286, ZfZ 2017, 103). Entscheidend ist dabei, ob sich der Verwendungszweck in den objektiven Eigenschaften und Merkmalen der Ware niedergeschlagen hat (vgl. Senatsurteile vom 31. Mai 2005 VII R 49/04, ZfZ 2006, 262, und in ZfZ 2018, 139).
- 13** 2. Für die Tarifierung der Lasermodule und Pumpquellen kommen nach ihrem Wortlaut die Positionen 8541 KN und 9013 KN in Betracht.
- 14** a) Die Pos. 8541 KN erfasst u.a. "Leuchtdioden". Wie aus der Unterpos. 8541 40 10 KN zu entnehmen ist, gehören dazu auch Laserdioden. Eine Warenbeschreibung oder einen bestimmten Verwendungszweck enthält die KN nicht.
- 15** Nach ErlHS 44.0 zu Pos. 8541 sind Leucht- oder Elektrolumineszenzdioden (auf Grundlage z.B. von Galliumarsenid oder Galliumphosphid) Vorrichtungen, die elektrische Energie in sichtbare Strahlen, Infrarotstrahlen oder ultraviolette Strahlen umwandeln. Laserdioden senden nach ErlHS 45.0 zu Pos. 8541 kohärentes Licht aus.
- 16** b) Zu Pos. 9013 KN gehören u.a. "Laser, ausgenommen Laserdioden". Ein bestimmter Verwendungszweck des Lasers, der im industriellen Schneiden, Löten oder Schweißen von Metallen bestehen kann, wird im Positionswortlaut nicht genannt und ist daher für die Tarifierung ohne Belang.
- 17** Welche Beschaffenheitsmerkmale ein Laser im zolltariflichen Sinne aufweisen muss, ergibt sich nicht unmittelbar aus der KN oder den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln. Nach ErlHS 04.0 zu Pos. 9013 muss ein Laser zumindest aus einem Lasermedium, einer Energiequelle (Energie-Pumpsystem) und einem optischen Resonanzsystem (Spiegelsystem) bestehen, die als Grundbauelemente im Laserkopf vereinigt sind. Laser erzeugen oder verstärken eine elektromagnetische Strahlung im Wellenlängenbereich zwischen 1 nm und 1 mm durch stimulierte und kontrollierte Strahlungsemission. Wenn das Lasermedium (z.B. Kristalle, Gase, Flüssigkeiten oder chemische Erzeugnisse) entweder vom Licht einer elektrischen Lichtquelle oder durch die Reaktion einer anderen Energiequelle beeinflusst wird, werden die im Lasermedium erzeugten Lichtstrahlen derart mehrfach reflektiert und verstärkt, dass an dem einen teilweise durchlässigen Ende ein Bündel kohärenter (sichtbarer oder unsichtbarer) Lichtstrahlen austritt (ErlHS 03.0 zu Pos. 9013).
- 18** Aus Pos. 9013 KN ausgenommen sind Laserdioden. Diese gehören zwar im technischen und zolltariflichen Sinne grundsätzlich ebenfalls zu den Lasern, werden jedoch ausdrücklich aus Pos. 9013 KN ausgewiesen und stattdessen von Pos. 8541 KN erfasst (vgl. auch Anm. 1 Buchst. m zu Abschn. XVI KN, wonach Waren des Kap. 90 KN nicht zu diesem Abschnitt gehören). Der Begriff der Laserdiode in Pos. 8541 KN und in Pos. 9013 KN ist identisch.
- 19** 3. Ausgehend von diesen Grundsätzen können die Pumpmodule und Pumpquellen nicht als Leucht- bzw. Laserdioden angesprochen werden, weil ihre objektiven Merkmale und Eigenschaften nicht dem Wortlaut der Pos. 8541 KN entsprechen.
- 20** Nach den Feststellungen des FG, an die der Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, weisen die Pumpmodule und Pumpquellen über die für eine Laserdiode typischen Bauelemente hinaus weitere objektive Beschaffenheitsmerkmale auf, die nach der AV 1 einer Einreihung in die Pos. 8541 KN entgegenstehen.
- 21** Im Einzelnen enthalten die Pumpmodule über die für den Betrieb der Laserdioden --die Aussendung kohärenten Lichts-- erforderlichen Bestandteile hinausgehende Bauelemente wie Wärmesensoren und eine CAN-Bus-Schnittstelle, über die die Informationen z.B. der Wärmesensoren oder über die Funktion der einzelnen Barren geregelt weitergeleitet werden (vgl. auch EuGH-Urteil Lemnis Lighting vom 8. Dezember 2016 C-600/15, EU:C:2016:937, ZfZ 2017, 13). Im Streitfall kommt es nicht darauf an, ob Bestandteile, die lediglich der Unterstützung der Laserdioden dienen, einer Einreihung in die Pos. 8541 KN entgegenstehen. Denn insbesondere

mit dem Wärmesensor ist ein Bauteil vorhanden, das für die Erzeugung kohärenten Lichts nicht erforderlich ist und die Erzeugung auch nicht unterstützt.

- 22 Gleiches gilt für die Pumpquellen, die nach den bindenden Feststellungen des FG neben den Pumpmodulen noch Schlitzspiegel, ein Zylinderspiegelteleskop und einen Lichtmischer enthalten.
- 23 Das EuGH-Urteil X vom 2. Oktober 2008 C-411/07 (EU:C:2008:535, ZfZ 2008, 302), das zur Tarifierung eines Optokopplers ergangen ist, kann nicht auf den Streitfall übertragen werden. Diese Entscheidung betrifft die Warengruppe der lichtempfindlichen Halbleiterbauelemente, die im Gegensatz zur Warengruppe der Leuchtdioden auch zu Modulen zusammengesetzte Waren enthält. Darüber hinaus hat der EuGH ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Merkmale und Eigenschaften des Optokopplers als lichtempfindliches Halbleiterbauelement nicht durch das Vorhandensein einer Schaltung geändert würden (Rz 23). Im Streitfall hat das FG jedoch festgestellt, dass die Waren Bestandteile enthalten, die über diejenigen einer Laserdiode hinausgehen.
- 24 4. Die streitgegenständlichen Waren sind unter Anwendung von AV 1 in die Pos. 9013 KN einzureihen, weil sie die objektiven Beschaffenheitsmerkmale von Lasern im Sinne dieser Position aufweisen und es sich nicht um Laserdioden handelt.
- 25 a) Die Pumpmodule verfügen nach den nicht angegriffenen und daher für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG über einen aus mehreren Halbleitermaterialien zu einem p-n-Übergang zusammengesetzten Halbleiter als Lasermedium. Dieses wird direkt durch den elektrischen Stromfluss angeregt. Als Resonator dienen in der Regel Kristallspaltflächen sowie ein optischer Wellenleitereffekt im Halbleitermaterial. Außerdem sind einige weitere Bestandteile vorhanden, wie eine Mikrolinse, eine Kupferkühlplatte, Wärmesensoren, eine Wasserkühlung, eine CAN-Bus-Schnittstelle sowie Kühl- und elektrische Anschlüsse.
- 26 Gleiches gilt für die Pumpquellen, in denen mehrere Pumpmodule und damit auch deren Bestandteile enthalten sind. Darüber hinaus verfügen die Pumpquellen über weitere objektive Beschaffenheitsmerkmale wie eine Schlitzspiegelanordnung, ein Zylinderlinsenteleskop oder eine integrierte elektronische Schaltung.
- 27 b) Die Waren sind keine Laserdioden (s.o.) und damit nicht aus der Pos. 9013 KN ausgewiesen.
- 28 c) Innerhalb der Pos. 9013 KN sind die Waren nach AV 6 der Unterpos. 9013 20 00 90 0 KN "andere" zuzuweisen.
- 29 d) Eine Einreihung nach dem charakterbestimmenden Bestandteil unter Anwendung der AV 3b ist im Streitfall nicht zulässig, weil die Waren bereits in ihrer Gesamtheit nach der AV 1 eingereiht werden können und ein Rückgriff auf die subsidiär anwendbare AV 3b nur im Fall mehrerer möglicher Positionen in Betracht kommt.
- 30 Auch die Anmerkung 3 zu Abschn. XVI KN kommt aus diesem Grund nicht mehr zum Tragen.
- 31 5. Die DVO 1037/2014, mit der bestimmte Halbleiterkomponenten der Unterpos. 8541 40 10 KN zugewiesen wurden, kann auf den Streitfall deshalb keine Anwendung finden, weil sie zeitlich nach den streitgegenständlichen Einfuhren erlassen wurde.
- 32 Einreihungsverordnungen der Kommission dürfen 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 in ihren wesentlichen Punkten mit derjenigen der einzureihenden Ware übereinstimmt (vgl. Senatsurteile vom 11. März 2004 VII R 20/01, BFH/NV 2004, 1305, m.w.N., und vom 12. April 2011 VII R 20/07, BFHE 233, 561, ZfZ 2011, 177).
- 33 Solche Indizien lassen sich der DVO 1037/2014 nicht entnehmen. Denn die im Streitfall zu tarifierenden und die in der DVO 1037/2014 beschriebenen Waren unterscheiden sich erheblich, weil die Pumpmodule und Pumpquellen über zusätzliche und andere Bestandteile verfügen.
- 34 Dass das FG seine Entscheidung auch unter Heranziehung der DVO 1037/2014 und unter Berücksichtigung des dort für maßgeblich gehaltenen Kriteriums der untrennbaren Verbindung der Bauteile begründet hat, führt nicht zur Aufhebung der Vorentscheidung, weil das FG zur Begründung seiner Entscheidung gleichermaßen darauf abgestellt hat, dass die Waren über die objektiven Bestandteile eines Lasers verfügen.
- 35 6. Der Senat weicht im Streitfall nicht von seinen Urteilen vom 21. Februar 2017 VII R 2/15 (ZfZ 2017, 275) sowie

vom 25. April 2017 VII R 8/16 (ZfZ 2017, 277) und VII R 9/16 ab, weil diese anders beschaffene Waren betrafen, die nicht sämtliche Bestandteile eines Lasers aufwiesen und nicht --wie vorliegend-- nach der AV 1 aufgrund der objektiven Beschaffenheitsmerkmale in ihrer Gesamtheit in Pos. 9013 KN einzureihen waren.

36 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de