Urteil vom 07. November 2024, VII R 8/24 (VII R 25/20)

Tarifierung von Kälberhütten

ECLI:DE:BFH:2024:U.071124.VIIR8.24.0

BFH VII. Senat

KN Pos 9406, KN Pos 3926 Kap 94 Anm 4, KN Pos 3926, FGO § 118 Abs 2

vorgehend FG Hamburg, 18. Juni 2019, Az: 4 K 236/16

Leitsätze

1. Eine Ware kann nur dann als "vorgefertigtes Gebäude" im Sinne der Pos. 9406 der Kombinierten Nomenklatur eingereiht werden, wenn sie von einem durchschnittlich großen Menschen in aufrechter Haltung betreten und genutzt werden kann.

2. Die Feststellungen des Finanzgerichts zu den objektiven Merkmalen und Eigenschaften einer Ware, insbesondere zu deren Abmessungen, sind für den Bundesfinanzhof (BFH) gemäß § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung bindend. Ob diese Merkmale die rechtlichen Voraussetzungen einer Position der Kombinierten Nomenklatur erfüllen, ist hingegen eine Rechtsfrage, über die der BFH selbst zu entscheiden hat.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 18.06.2019 - 4 K 236/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) vertreibt Haltungslösungen für die Kälberaufzucht.

2 Am 05.08.2015 beantragte sie die Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft (vZTA) für von ihr regelmäßig eingeführte Waren unterschiedlicher Größe und Machart, die als Kälberhütten oder Kälberiglus bezeichnet werden. Die aus einem Gehäuse (Wände und Dach) und --modellabhängig-- zum Teil auch einem Fußbodenelement bestehenden Waren sind mit Einstreu- und Belüftungsöffnungen sowie an der Vorderseite mit einer Eintrittsöffnung ohne Tür versehen. Für einige Modelle sind Türen als optionales Zubehör erhältlich. Lediglich die größte Hütte, eine Gruppenhütte, wird ohne Bodenelement eingeführt und anschließend um einen Boden aus Massivholz ergänzt. Das kleinste streitgegenständliche Modell besitzt eine Länge von 147 cm, eine Breite von 109 cm und eine Höhe von 117 cm. Das größte Modell --die Gruppenhütte "A"-- hat die Maße 220 cm x 273 cm x 183 cm. Die Kälberhütten werden üblicherweise außerhalb von Ställen aufgestellt und dienen den Tieren als Witterungsschutz. Sie bestehen aus Polyethylen (mit einem Anteil von 8 % Titaniumdioxid) und einem Metallrahmen als Grundlage jeder Hütte. Zudem ist ein metallischer Rahmen in den Türrahmen eingeschweißt. Der Anteil dieser metallischen Bauteile an der Gesamtware variiert zwischen 12 % und 21 %.

3 Die Klägerin begehrte eine Einreihung in die (damalige) Unterpos. 9406 00 80 der Kombinierten Nomenklatur in der im Streitfall anwendbaren Fassung (KN) beziehungsweise in die --seit dem 01.01.2017 geltende-- Unterpos. 9406 90 90 der Kombinierten Nomenklatur --KN n.F.-- als "vorgefertigte Gebäude" bestehend "aus anderen Stoffen".

4 Mit vZTA vom xx.xx.2015 reihte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Hauptzollamt --HZA--) die Waren vom Antrag

abweichend als "andere Waren aus Kunststoffen, andere als von den Unterpositionen (KN) 3926 1000 bis 3926 9092 erfasst", in die Unterpos. 3926 90 97 KN ein.

5 Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Klägerin habe keinen Anspruch auf die Erteilung einer vZTA, mit der die streitgegenständlichen Waren (Kälberhütten) als "vorgefertigte Gebäude" in die Unterpos. 9406 00 80 KN bzw. Unterpos. 9406 90 90 KN n.F. eingereiht würden. Das HZA habe sie zu Recht nach ihrer stofflichen Beschaffenheit als "andere Waren aus Kunststoffen, andere als von den Unterpositionen (KN) 3926 1000 bis 3926 9092 erfasst", in die Unterpos. 3926 90 97 KN eingereiht; der Kunststoff Polyethylen verleihe den Hütten ihren wesentlichen Charakter.

6 Die Kälberhütten seien insbesondere nicht nach der Anm. 2 Buchst. x zu Kap. 39 KN aus diesem Kapitel ausgewiesen. Danach gehörten Waren des Kap. 94 KN nicht zu Kap. 39 KN. Die Kälberhütten stellten keine Waren des Kap. 94 KN dar, insbesondere keine "vorgefertigten Gebäude" der Pos. 9406 KN. Einer Einreihung als "vorgefertigte Gebäude" stehe bereits entgegen, dass die Kälberhütten an der Vorderseite über eine Eintrittsöffnung für das Kalb verfügten, die nahezu die gesamte Frontseite umfasse. Da die Eintrittsöffnung nicht durch eine Tür oder Ähnliches verschlossen oder abgedeckt sei, fehle es an der Bildung eines umschlossenen Raumes. Dies sei jedoch Voraussetzung für das Vorliegen eines Gebäudes im Sinne der Pos. 9406 KN. Die vom Unionsgesetzgeber in Anm. 4 zu Kap. 94 KN beispielhaft genannten Gebäude (Wohngebäude, Baustellenunterkünfte, Bürogebäude, Schulen, Kaufhäuser, Schuppen, Garagen oder ähnliche Gebäude) verfügten alle über Wände und ein Dach und bildeten einen umschlossenen Raum, der überdies zu verschiedenen Zwecken von einem Menschen betreten und genutzt werden könne. Diese gemeinsamen objektiven Merkmale und Eigenschaften kennzeichneten vorgefertigte Gebäude im vorgenannten Sinne.

7 Gegen diese Entscheidung wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision, die sie zunächst im Kern vordringlich mit der Erwägung begründet hat, dass die Einreihung der Kälberhütten in die Pos. 9406 KN nicht das Vorhandensein eines allseitig umschlossenen Raumes erfordere. Es sei zudem auch nicht ohne Weiteres eindeutig, dass ein "vorgefertigtes Gebäude" von Menschen betreten werden könne beziehungsweise ob dies zwingend in aufrechtem Gang oder auch großen Menschen möglich sein müsse.

8 Auf ein entsprechendes Vorabentscheidungsersuchen des Senats hat der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) mit Urteil A GmbH & Co. KG vom 13.06.2024 - C-104/23, EU:C:2024:504 entschieden, dass die Pos. 9406 der Kombinierten Nomenklatur in Anh. I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23.07.1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif i.d.F. der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1101/2014 der Kommission vom 16.10.2014 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif --DVO 1101/2014-- (Amtsblatt der Europäischen Union --ABlEU-- 2014, Nr. L 312, 1) dahin auszulegen ist, dass der darin enthaltene Begriff "vorgefertigtes Gebäude" eine Ware aus Kunststoff nicht umfasst, die dem Schutz von Tieren gegen Witterungseinflüsse dient, als "Kälberhütte" bezeichnet wird sowie über ein Dach und Wände verfügt, die jedoch nicht notwendigerweise einen zu allen Seiten vollständig umschlossenen Raum bildet und deren Abmessungen es einem durchschnittlich großen Menschen nicht erlauben, sie in aufrechter Körperhaltung zu betreten und darin aufrecht stehend Tätigkeiten nachzugehen.

9 Die Klägerin hat ihre Revisionsbegründung daraufhin dahingehend ergänzt, dass das FG die Pos. 9406 KN rechtsfehlerhaft ausgelegt und seine Entscheidung in tatsächlicher Hinsicht allein darauf gestützt habe, dass die streitigen Kälberhütten keinen allseits umschlossenen Raum bildeten. Da das FG zu den Abmessungen und der Möglichkeit des aufrechten Betretens der Kälberhütten keine hinreichenden Feststellungen getroffen habe, sei die Sache gegebenenfalls an das FG zurückzuverweisen, um nach den Maßstäben des EuGH die nötigen Feststellungen für die zolltarifliche Einreihung zu treffen. Denn sie habe unterschiedlich große Kälberhütten in ihrem Portfolio, von denen einige durchaus Stehhöhe für durchschnittlich große Menschen böten.

10 Die Klägerin beantragt mithin sinngemäß,

1. das Urteil des FG Hamburg vom 18.06.2019 - 4 K 236/16 aufzuheben;

2. das HZA zu verurteilen, ihr unter Aufhebung der vZTA vom xx.xx.2015 eine neue vZTA zu erteilen, mit der die "Kälberhütten" in die Unterpos. 9406 00 80 KN bzw. ab dem 01.01.2017 in die Unterpos. 9406 90 90 KN n.F. eingereiht werden;

hilfsweise,

die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen, damit es unter Beachtung der Rechtsauffassung des EuGH die erforderlichen tatsächlichen Feststellungen trifft und sodann über die zolltarifliche Einreihung neu im beantragten Sinne entscheidet.

11 Das HZA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

12 Das HZA hält das Ergebnis seiner Einreihungsauffassung im Streitfall auch nach Ergehen des EuGH-Urteils A GmbH & Co. KG vom 13.06.2024 - C-104/23, EU:C:2024:504 aufrecht.

13 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf mündliche Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die klageabweisende Vorentscheidung entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das FG hat die streitgegenständliche vZTA zu Recht bestätigt und eine Verpflichtung des HZA auf Erteilung der seitens der Klägerin angestrebten abweichenden vZTA verneint. Der Senat entscheidet dies gemäß § 121 Satz 1, § 90 Abs. 2 FGO mit Zustimmung der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.

15 1. Es kann offenbleiben, ob der zwischenzeitlich eingetretene Ablauf der Gültigkeitsdauer der streitgegenständlichen vZTA Auswirkungen auf das Rechtsschutzbedürfnis der Klägerin hat. Nach Art. 12 Abs. 4 des Zollkodex (ZK) und Art. 252 der Delegierten Verordnung (EU) 2015/2446 der Kommission vom 28.07.2015 zur Ergänzung der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates mit Einzelheiten zur Präzisierung von Bestimmungen des Zollkodex der Union (ABlEU 2015, Nr. L 343, 1) beträgt die Gültigkeitsdauer einer vZTA, die am 01.05.2016 bereits in Kraft war, sechs Jahre, sodass die am xx.xx.2015 erteilte vZTA mittlerweile ungültig ist. Die Klärung, ob eine auf Erteilung einer vZTA gerichtete Verpflichtungsklage nach Ablauf von deren Gültigkeitsdauer zulässig bleibt, ist im vorliegenden Streitfall indes nicht erforderlich. Unabhängig von der Frage, ob und inwieweit ein fortbestehendes Rechtsschutzbedürfnis der Klägerin zu bejahen ist, erweist sich ihre Revision als unbegründet, da die Kälberhütten losgelöst von der Gültigkeitsdauer der streitgegenständlichen vZTA zutreffend in die Pos. 3926 KN und nicht in die von der Klägerin begehrte Pos. 9406 KN einzureihen sind.

16 2. Maßgeblich für die zolltarifliche Einreihung ist im Streitfall die Kombinierte Nomenklatur i.d.F. der --zum Zeitpunkt des Erlasses der streitigen vZTA gültigen-- DVO 1101/2014. Denn maßgeblich ist die rechtliche und tarifliche Lage der Kombinierten Nomenklatur, die im Zeitpunkt des Erlasses einer vZTA durch die Zollbehörden anzuwenden war. Eine spätere Änderung der Kombinierten Nomenklatur wirkt sich grundsätzlich nicht auf die Gültigkeit der vZTA aus, es sei denn, die Änderungen führen zu einer Ungültigkeit der vZTA gemäß Art. 12 Abs. 5 Buchst. a ZK (Senatsurteil vom 19.10.2021 - VII R 27/19, Rz 24).

17 3. Das entscheidende Kriterium für die zolltarifliche Einreihung von Waren ist im Interesse der Rechtssicherheit und der leichten Nachprüfbarkeit gemäß der Allgemeinen Vorschrift für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur (AV) 1 Satz 2 allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Positionen der Kombinierten Nomenklatur und der Anmerkungen zu den entsprechenden Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind. Der Verwendungszweck der Ware kann ein objektives Tarifierungskriterium sein, sofern er der Ware innewohnt, was anhand der objektiven Merkmale und Eigenschaften der Ware zu beurteilen ist. Des Weiteren hat der EuGH wiederholt entschieden, dass die Erläuterungen zum Harmonisierten System und diejenigen zur Kombinierten Nomenklatur 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 Viterra Hungary vom 16.11.2023 - C-366/22, EU:C:2023:876, Rz 33 ff., 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).

18 4. Gemessen an diesen Grundsätzen ist die in dem angefochtenen Urteil geäußerte Tarifierungsauffassung des FG

zu bestätigen. Die streitgegenständlichen Waren sind ausgehend von den --vorliegend maßgeblichen-- tatsächlichen Feststellungen des FG nicht in die Pos. 9406 KN, sondern in die Pos. 3926 KN einzureihen.

19 a) Die streitgegenständlichen Kälberhütten werden --was eindeutig und unstreitig ist-- nach der Anm. 1 zu Kap. 39 KN und der AV 3 Buchst. b entsprechend ihrer stofflichen Beschaffenheit --Fertigung überwiegend aus dem Kunststoff Polyethylen-- von der Pos. 3926 KN erfasst. Denn die Pos. 3926 KN erfasst nach ihrem Wortlaut "Andere Waren aus Kunststoffen". Die Anm. 2 Buchst. x zu Kap. 39 KN bestimmt indes, dass eine Einreihung in das Kap. 94 zu einer Ausweisung aus dem Kap. 39 führt.

20 b) Es ist auf Grundlage der den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG allerdings ausgeschlossen, die streitgegenständlichen Kälberhütten in eine Position des Kap. 94 KN einzureihen. Insbesondere scheidet die im Streitfall zwischen den Beteiligten diskutierte Einreihung in die Pos. 9406 KN aus.

21 aa) Die Pos. 9406 KN erfasst nach ihrem Wortlaut "vorgefertigte Gebäude". Nach Anm. 4 zu Kap. 94 KN gelten als vorgefertigte Gebäude im Sinne der Pos. 9406 KN insbesondere Gebäude wie Wohngebäude, Baustellenunterkünfte, Bürogebäude, Schulen, Kaufhäuser, Schuppen, Garagen oder ähnliche Gebäude, die im Werk fertig gestellt worden sind oder als Einzelteile geliefert, gemeinsam zur Abfertigung gestellt, auf der Baustelle zusammengesetzt werden. Der EuGH hat in seinem Urteil A GmbH & Co. KG vom 13.06.2024 - C-104/23, EU:C:2024:504 klargestellt, dass ein vorgefertigtes Gebäude im Sinne der Pos. 9406 KN nicht zwingend an allen Seiten vollständig umschlossen sein muss. Zugleich ist jedoch erforderlich, dass ein durchschnittlich großer Mensch das Gebäude betreten und sich darin aufrecht bewegen kann, insbesondere um darin seinen Tätigkeiten nachzugehen.

22 bb) Die streitgegenständlichen Kälberhütten erfüllen diese Voraussetzungen des Gebäudebegriffs nicht vollständig.

23 (1) Entgegen der Rechtsauffassung des FG ist ausweislich der nunmehr vorliegenden genannten EuGH-Entscheidung insoweit zwar unschädlich, dass die von der Klägerin eingeführten Kälberhütten jeweils über eine offene Frontseite als Ein- und Austrittsöffnung verfügten und deshalb keinen zu allen Seiten vollständig umschlossenen Raum bildeten.

24 (2) Die streitgegenständlichen Kälberhütten weisen aber nach den aus dem Tatbestand des FG-Urteils ersichtlichen tatsächlichen Feststellungen die für den Gebäudebegriff im vorstehend genannten Sinne erforderliche Dimension nicht auf, weil sie nicht über die Stehhöhe für einen durchschnittlich großen Menschen verfügen. Die streitgegenständlichen Waren werden üblicherweise von erwachsenen Menschen genutzt, die darin Kälber unterbringen und versorgen. Die größte Variante, die Gruppenhütte "A", erreicht nach den Feststellungen des FG eine Höhe von 183 cm. Die durchschnittliche Körpergröße Erwachsener in der Europäischen Union fällt regional und geschlechtsabhängig unterschiedlich aus. Sie beträgt für Männer je nach Region etwa 176 cm bis 184 cm und für Frauen etwa 163 cm bis 171 cm (vergleiche die zusammenfassende Studie der NCD Risk Factor Collaboration "Height and body-mass index trajectories of school-aged children and adolescents from 1985 to 2019 in 200 countries and territories: a pooled analysis of 2181 population-based studies with 65 million participants", veröffentlicht in The Lancet 2020, 396, S. 1511 bis 1524). Selbst die Dimensionen der beschriebenen Gruppenhütte (die anderen sind noch deutlich niedriger) erreichen damit eindeutig nicht eine Stehhöhe für durchschnittlich große typische Verwender der Ware. Die hierfür erforderliche Höhe beträgt im vorliegenden Zusammenhang jedenfalls mehr als 183 cm. Diese Schwelle ergibt sich aus der durchschnittlichen Körpergröße europäischer Männer, die im oberen Bereich bis zu 184 cm reicht, und der zusätzlich erforderlichen Kopffreiheit, um Tätigkeiten --wie vom EuGH gefordert-- in aufrechter Haltung ausüben zu können. Im Falle von Kälberhütten könnte zusätzlich --was im hiesigen Streitfall indes mangels Entscheidungserheblichkeit keiner weiteren Erörterung bedarf-- sogar noch der Höhenverlust durch die für eine Nutzung übliche Einstreu zu berücksichtigen sein (so der Senat bereits im Beschluss vom 23.08.2022 - VII R 25/20, BFHE 278, 377, Rz 32). Auch die Höhe der Sohlen der verwendeten Arbeitsschuhe verringert die verbleibende Stehhöhe.

25 (3) Der Senat entscheidet in der Sache selbst. Die von der Klägerin beantragte Zurückverweisung an das FG ist nicht erforderlich, da dessen tatsächliche Feststellungen gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend sind und das Ergebnis der Entscheidung tragen. Das FG hat die wesentlichen objektiven Merkmale der Kälberhütten, insbesondere deren maximale Höhe von 183 cm festgestellt. Diese Tatsachengrundlage genügt, um die rechtliche Würdigung der Einreihung nach den Vorgaben der Kombinierten Nomenklatur abschließend vorzunehmen und die Kälberhütten in die Pos. 3926 KN einzureihen.

26 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Die Auslagen anderer Beteiligter, die im Vorabentscheidungsverfahren Erklärungen vor dem EuGH abgegeben haben, sind gemäß der ausdrücklichen

Vorgabe in seinem Urteil A GmbH & Co. KG vom 13.06.2024 - C-104/23, EU:C:2024:504, Rz 48 nicht erstattungsfähig.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de