

Beschluss vom 21. November 2024, VII B 76/23

Kombinierte Maschine im Sinne der Anm. 3 zu Abschn. XVI KN

ECLI:DE:BFH:2024:B.211124.VIIB76.23.0

BFH VII. Senat

KN Abschn 16 Anm 3, KN AllgVorschr 1, FGO § 115 Abs 2, EWGV 2658/87

vorgehend FG Hamburg, 05. Mai 2023, Az: 4 K 37/20

Leitsätze

1. NV: Die Anwendung der Anm. 3 zu Abschn. XVI der Kombinierten Nomenklatur betreffend die Einreihung kombinierter Maschinen ist ausgeschlossen, wenn eine Ware bereits nach der Allgemeinen Vorschrift für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur 1 unmittelbar dem Wortlaut einer spezifischen Tarifposition zugeordnet werden kann.
2. NV: Dass das Finanzgericht eine im Ergebnis fehlerhafte Tarifierungsauffassung vertreten hat, stellt für sich genommen keinen Grund für die Zulassung der Revision dar.

Tenor

Die Beschwerde des Beklagten wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 05.05.2023 - 4 K 37/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die zolltarifrechtliche Einreihung einer Ware, die aus LEDs und einem Thermistor auf einer Platine besteht und zur Erzeugung von ultraviolettem Licht eingesetzt werden kann.
- 2 Das streitgegenständliche Produkt --ein LED-Array-- besteht aus einer spezialisierten UV-LED auf einer Kupferkernplatine. Die Platine ist mit Stromanschlüssen und Leiterbahnen ausgestattet, die zum LED-Array führen. Die Kupferkernplatine dient als Wärmeableiter. Neben dem LED-Array ist ein NTC-Thermistor verbaut, der nicht zur Strombegrenzung dient, sondern separat angeschlossen ist und die Oberflächentemperatur der Kupferkernplatine misst. Der Thermistor ermöglicht Rückschlüsse auf die Temperatur des LED-Arrays.
- 3 Die Ware ist für technische Anwendungen optimiert und nicht zur allgemeinen Beleuchtung geeignet. Sie erzeugt nahezu ausschließlich ultraviolette Strahlung und wird vorwiegend in der Industrie- und Medizintechnik verwendet, zum Beispiel zum Aushärten von Beschichtungen oder im 3D-Druck. Typische Anwendungen erfordern zusätzliche Komponenten wie Kühlkörper, Betriebsgeräte, Linsen oder Fotosensoren und umfassen auch die Detektion von Bruchstellen in Medikamenten, die Fluoreszenz-Mikroskopie und die Bühnenbeleuchtung.
- 4 Am 07.05.2018 beantragte die Klägerin und Beschwerdegegnerin (Klägerin) die Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft (vZTA) für diese Ware und schlug die Einreihung unter der Codenummer 8541 40 10 00 0 "lichtemittierende Dioden (LEDs)" (Zollsatz von 0 %) vor.
- 5 Der Beklagte und Beschwerdeführer (Hauptzollamt --HZA--) erteilte am 28.08.2018 die streitgegenständliche vZTA, mittels derer er die streitgegenständliche Ware unter der Unterpos. 8543 70 90 der Kombinierten Nomenklatur (KN) einreichte: "elektrischer Apparat mit eigener Funktion, in diesem Kapitel anderweitig weder genannt noch

inbegriffen" (Zollsatz von 3,7 %). Der Einspruch der Klägerin blieb ohne Erfolg. Zur Begründung führte das HZA aus, die Ware könne nicht als Leuchtdiode unter Pos. 8541 KN eingereiht werden, da sie nicht nur aus LEDs, sondern zusätzlich auch aus einem passiven Bauelement auf einem Kühlkörper bestehe.

- 6 Das Finanzgericht (FG) gab der Verpflichtungsklage auf Erteilung der begehrten vZTA statt. Die Ware sei in Unterpos. 8541 40 10 KN einzuordnen. Die Ware, eine kombinierte Maschine im Sinne der Anm. 3 zu Abschn. XVI KN, bestehe aus einem LED-Array (Pos. 8541 KN) und einem Thermistor zur Temperaturüberwachung. Die Hauptfunktion der Ware bestehe in der Umwandlung elektrischer Energie in ultraviolette Strahlung durch Leuchtdioden. Die Hauptfunktion, nämlich die Strahlungserzeugung, überwiege gegenüber der Funktion des Thermistors. Die Einreihung nach Anm. 3 zu Abschn. XVI KN sei nicht durch spezielle Tarifpositionen ausgeschlossen.
- 7 Das FG sah sich in seiner Tarifierungsauffassung insbesondere auch durch die Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) X vom 02.10.2008 - C-411/07, EU:C:2008:535 bestätigt, wonach technische Zusätze --hier der Thermistor-- die Tarifierung nicht verändern, solange die Hauptfunktion unverändert bleibe. Der EuGH führe in dieser --von der Sachlage somit vergleichbaren-- Entscheidung aus, dass das Hinzufügen einer Verstärkerschaltung zu Optokopplern die grundlegenden Merkmale des lichtempfindlichen Halbleiterbauelements nicht verändere.
- 8 Hiergegen wehrt sich das HZA mittels seiner Nichtzulassungsbeschwerde, die es auf eine grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) sowie auf die Notwendigkeit einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) stützt.
- 9 Die grundsätzliche Bedeutung des Falles ergebe sich daraus, dass das FG eine internationale Einreihungsentscheidung des Ausschusses für das Harmonisierte System (HSC) zu Leuchtdioden der Pos. 8541 KN unberücksichtigt gelassen habe. Diese Entscheidung solle eine einheitliche Tarifierung sicherstellen, und ihre Missachtung führe zur Ungleichbehandlung innerhalb der Mitgliedstaaten der Weltzollorganisation.
- 10 Da Unionsrecht als revisibles Bundesrecht im Sinne von § 118 Abs. 1 FGO gelte, müsse die Revision aufgrund grundsätzlicher Bedeutung bereits zugelassen werden, wenn die ernsthafte Möglichkeit bestehe, dass der BFH ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH richten müsse. Dies sei hier der Fall. Denn es liege eine aus rechtssystematischen Gründen bedeutsame und für die einheitliche Rechtsprechung wichtige Frage vor, der durch die Zulassung der Revision Rechnung getragen werden müsse.
- 11 Vorzulegen sei dem EuGH in dem zuzulassenden Revisionsverfahren folgende klärungsbedürftige und im vorliegenden Verfahren auch klärungsfähige Frage: "Kann ein u.a. mit einem LED-Array der Position 8541 und einem nicht verschalteten Thermistor der Position 8533 ausgestattetes Modul in Anwendung der subsidiären Anmerkung 3 zu Abschnitt XVI als 'Leuchtdiode' in die Position 8541 eingereiht werden, obwohl sie bereits gemäß AV 1 vom Wortlaut der Position 8543 als 'Apparat mit eigener Funktion, im Kapitel 85 anderweit weder genannt noch inbegriffen' erfasst wird?"
- 12 Denn die zu tarifierende Ware sei als Ganzes anzusehen und nach der Allgemeinen Vorschrift für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur (AV) 1 unmittelbar der Pos. 8543 KN zuzuweisen.
- 13 Unstrittig enthalte das streitgegenständliche Modul ein UV-LED-Array, das ausschließlich aus untereinander verschalteten Leuchtdioden bestehe und das daher als "Leuchtdiode" in die Pos. 8541 KN einzureihen wäre. Allerdings weise das strittige Modul zusätzlich zu diesen Leuchtdioden einen NTC-Thermistor auf. Thermistoren würden als nichtlineare Widerstände, die temperaturabhängig mit einem negativen oder positiven Temperaturkoeffizienten arbeiten, isoliert unter die Pos. 8533 KN fallen (vgl. Erläuterung zum Harmonisierten System --HS-- 06.0 zu Pos. 8533).
- 14 Von der Pos. 8541 KN würden indes ausschließlich Waren erfasst, deren Bestandteile insgesamt dieser Position unterfielen. Eine Einreihung in die Pos. 8541 KN sei im Streitfall mithin ausgeschlossen. Zudem gäbe es im Abschn. XVI, Kap. 90 oder in der Kombinierten Nomenklatur keine Position, die die Ware aufgrund ihres technischen Aufbaus erfasse. Ferner erwähne keine Position die Funktion "elektrische LED-Lichtquelle" als solche. Daher käme nur die Einreihung in die Pos. 8543 KN als "elektrisches Gerät mit eigener Funktion, in Kapitel 85 anderweit weder genannt noch inbegriffen" in Betracht.

- 15 Die Beratungen des HSC zur Einreihung eines "Superlumineszenzdiodenmoduls" bestätigten, dass ein Modul, das eine Superlumineszenzdiode (SLED) sowie einen thermoelektrischen Kühler und einen Thermistor in einem 14-Pin-Butterflygehäuse vereine, als Ganzes betrachtet werde. Der HSC stelle fest, dass die SLED zwar als LED eingereiht werden könne, jedoch das Vorhandensein des Thermistors und des Kühlers die Einreihung des gesamten Moduls beeinflusse. Er weise darauf hin, dass einzelne Bestandteile der Pos. 8541 KN nur dann in diese eingereiht werden, wenn die Schutzelemente separat auch dort einzureihen seien (vgl. Protokollerklärung zur 195. Sitzung des HSC, 03.12.2018 bis 05.12.2018, Nationale Entscheidungen und Hinweise --NEH-- 14.0 - 25.0 zu Pos. 8543, Stand 04.01.2019).
- 16 Entgegen der Ansicht des FG liege keine Maschinenkombination im Sinne der Anm. 3 zu Abschn. XVI KN vor, die nach ihrer Haupttätigkeit einzureihen wäre.
- 17 Das FG stütze seine Entscheidung zudem auf das EuGH-Urteil X vom 02.10.2008 in der Rechtssache C-411/07, EU:C:2008:535 zu sogenannten Optokopplern. Dies sei schon deshalb unzulässig, weil Optokoppler und Leuchtdioden sich sowohl im technischen Aufbau als auch in ihrer Funktionsweise unterschieden. Optokoppler gehörten zu einer anderen Warengruppe innerhalb der Pos. 8541 KN, weshalb ein Analogieschluss zur Warengruppe der "Leuchtdioden" nicht zulässig sei.
- 18 Das FG verneine demgegenüber rechtsfehlerhaft die Anwendbarkeit des Avis zu Pos. 8504 KN (vgl. Avis zum Harmonisierten System 03.0 zu Pos. 8504) für IGBT-Module auf die strittige Ware, da es an einer Vergleichbarkeit fehle. Die streitgegenständlichen Module seien sehr wohl mit einem solchen IGBT-Modul vergleichbar, da beide sowohl Waren der Pos. 8541 KN als auch einen nicht verschalteten Thermistor der Pos. 8533 KN enthielten. Schon die vor Notifizierung der strittigen vZTA veröffentlichte Mitteilung der Europäischen Kommission vom 22.01.2018 (vgl. NEH 29.0 - 36.0 zu Pos. 8504, Stand 22.01.2018) bestätige, dass solche Module aufgrund des Thermistors nicht in die Pos. 8541 KN einzuordnen seien.
- 19 Auch nach der Revision des Harmonisierten Systems zum 01.01.2022 mit der Durchführungsverordnung (EU) 2021/1832 der Kommission vom 12.10.2021 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif --DVO 2021/1832-- (Amtsblatt der Europäischen Union 2021, Nr. L 385, 1) sei die strittige Ware nicht der Pos. 8541 KN zuzuordnen, sondern aufgrund der neu eingefügten Anm. 11 Buchst. a zu Kap. 85 KN nunmehr in die Pos. 8539 KN. Die neue Anm. 12 Buchst. a ii zu Kap. 85 KN stelle klar, dass LED-Bauelemente der Pos. 8541 KN ausschließlich aus elektrisch verbundenen Leuchtdioden und Schutzdioden bestehen dürften, jedoch keine Elemente zur Stromversorgung oder -regelung enthalten. Damit wird der Grundsatz bekräftigt, dass in Pos. 8541 KN nur Bestandteile zulässig seien, die für sich ebenfalls dieser Position zugeordnet werden könnten.
- 20 Es bestehe ein über den Einzelfall hinausgehendes Interesse an einer klärenden Entscheidung, da der besondere Rechtscharakter einer vZTA und deren europaweite Bindungswirkung eine einheitliche Anwendung erfordere.
- 21 Aus den vorstehenden Ausführungen ergebe sich zudem, dass das FG im Streitfall eine Rechtsauffassung vertrete, die den in den Anmerkungen, Erläuterungen und Avisen dokumentierten Vorgaben widerspreche. Aufgrund dieser potenziell rechtseinheitsgefährdenden Abweichung in der zolltariflichen Einreihung vergleichbarer Waren sei eine höchstrichterliche Entscheidung zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erforderlich.
- 22 Die Klägerin ist der Nichtzulassungsbeschwerde entgegengetreten.
- 23 Sie verweist unter anderem darauf, dass die Revision des Harmonisierten Systems zum 01.01.2022 (DVO 2021/1832) den aufgeworfenen Fragen die notwendige allgemeine Bedeutung nehme, da das allgemeine Interesse im Falle ausgelaufenen Rechts fehle. Zudem sei die streitgegenständliche vZTA nach Ablauf der dreijährigen Geltungsdauer ohnehin nicht mehr gültig.

Entscheidungsgründe

II.

- 24 Die vom HZA verfolgte Nichtzulassungsbeschwerde ist unbegründet, weil die geltend gemachten Zulassungsgründe im Sinne von § 115 Abs. 2 FGO entweder nicht in der gemäß § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO geforderten Weise dargelegt wurden oder nicht vorliegen.

- 25** 1. Die Rechtssache hat keine grundsätzliche Bedeutung im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.
- 26** a) Die Zulassung einer Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO setzt prinzipiell voraus, dass der Beschwerdeführer eine hinreichend bestimmte Rechtsfrage herausstellt, deren Klärung im Interesse der Allgemeinheit an der Einheitlichkeit der Rechtsprechung und der Fortentwicklung des Rechts erforderlich ist (Klärungsbedürftigkeit) und die im konkreten Streitfall klärbar ist (Klärungsfähigkeit). Geht es --wie im Streitfall-- darum, ob die betreffende Ware zutreffend in den Zolltarif eingereiht worden ist, beschränkt sich also die Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zukommen soll, letztlich auf die Frage der zutreffenden Tarifierung, so kommt dabei der Klärungsbedürftigkeit der Tarifierungsfrage und ihrer ausreichenden Darlegung (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO) entscheidende Bedeutung zu (Senatsbeschluss vom 05.06.2013 - VII B 165/12, Rz 5, m.w.N.).
- 27** b) Gemessen an diesen Voraussetzungen rechtfertigt die vom HZA aufgeworfene Frage, ob die subsidiäre Anm. 3 zu Abschn. XVI KN bei der Tarifierung einer Ware, die bereits nach der AV 1 vom Wortlaut einer Position erfasst ist, Anwendung finden kann, keine Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung.
- 28** aa) Die Tarifierungsfrage, die das HZA aufwirft, bedarf keiner weiteren Klärung, da sie nach geltendem Recht und den Maßstäben der höchstrichterlichen Rechtsprechung eindeutig zu beantworten ist. In einem etwaigen Revisionsverfahren käme ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH daher nicht in Betracht, da die rechtliche Beurteilung der Tarifierung in dieser Frage klar und zweifelsfrei zugunsten der Auffassung des HZA zu beantworten wäre. Es bliebe in der Revision folglich nur eine Überprüfung der Entscheidung des FG im Einzelfall, ohne dass damit eine Rechtsfortbildung oder Sicherung der Rechtseinheit erreicht würde. Dass das FG eine im Ergebnis fehlerhafte Tarifierungsauffassung vertreten hat, stellt für sich genommen keinen Grund für die Zulassung der Revision dar. Nach § 115 Abs. 2 FGO rechtfertigt nicht jede möglicherweise unzutreffende Rechtsanwendung des FG eine Revisionszulassung. Entscheidend ist, ob die Rechtsfrage eine grundsätzliche Bedeutung besitzt und daher einer höchstrichterlichen Klärung bedarf. Das prozessuale Rechtsinstitut der Nichtzulassungsbeschwerde dient nach ständiger Rechtsprechung nicht dazu, die Richtigkeit finanzgerichtlicher Urteile umfassend zu gewährleisten (s. BFH-Beschluss vom 19.12.2023 - X B 1/23, Rz 9).
- 29** bb) Im vorliegenden Fall ist die streitige Tarifierungsfrage eindeutig im Sinne des HZA zu beantworten. Die Anm. 3 zu Abschn. XVI der Warennomenklatur betrifft die Einreihung kombinierter Maschinen, die aus zwei oder mehr Maschinen unterschiedlicher Art bestehen, zusammenarbeiten und eine funktionale Einheit bilden. Diese Anmerkung regelt, wie solche Maschinen, die theoretisch in verschiedene Positionen eingeordnet werden könnten, innerhalb dieses Abschnitts behandelt werden sollen. Sie ist jedoch ausdrücklich nur anwendbar, "soweit nichts anderes bestimmt ist", also wenn keine spezifische Einreihungsvorschrift vorrangig greift. Ist eine Ware bereits nach der AV 1 unmittelbar durch den Wortlaut einer Position der Kombinierten Nomenklatur erfasst (hier: Pos. 8543 KN), entfällt die Anwendung der Anm. 3 zu Abschn. XVI KN (s.a. Senatsurteil zur Einreihung von Laserdioden vom 15.01.2019 - VII R 16/17, Rz 24 ff., insbesondere Rz 29 f.).
- 30** cc) Soweit sich aus dem Vorbringen des HZA zusätzlich die konkrete Tarifierungsfrage ableiten lässt, ob die streitgegenständliche Ware in die Pos. 8541 KN oder in die Pos. 8543 KN einzuordnen ist, gilt --wie die Klägerin zutreffend vorbringt--, dass Rechtsfragen, die ausgelaufenes Recht betreffen, in aller Regel keine grundsätzliche Bedeutung zukommen kann (BFH-Beschluss vom 15.09.2022 - IX B 69/21, Rz 4). Wie das HZA selbst ausführt, hat sich durch die HS-Revision 2022 die Tariflage für die streitgegenständliche Ware geändert. Es ist nicht ersichtlich, dass die Frage der zutreffenden Tarifierung dieser Waren nach der alten Rechtslage in Zukunft noch für einen unbestimmten Personenkreis von Bedeutung sein könnte.
- 31** 2. Das HZA hat schließlich die von ihm behauptete Divergenz im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO nicht in der gemäß § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO geforderten Weise dargelegt. Seine Auffassung, dass insofern die Benennung des Anliegens genüge, angesichts der vom FG-Urteil abweichenden Tarifierungsauffassung in Anmerkungen, Erläuterungen und Avisen etwaige divergierende künftige Entscheidungen durch eine vorsorgliche höchstrichterliche Klärung vermeiden zu wollen, entspricht nicht den maßgeblichen Anforderungen (Senatsbeschluss vom 13.12.2023 - VII B 76/22, Rz 30). Auch mit dem Vortrag, das FG sei von der allgemeinen Verwaltungsauffassung abgewichen, wird keine Abweichung von der Entscheidung eines anderen Gerichts und damit keine relevante Divergenz im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO geltend gemacht (vgl. BFH-Beschluss vom 08.03.2012 - III B 163/11, Rz 16).
- 32** 3. Soweit sich das HZA gegen die Richtigkeit der erstinstanzlichen Entscheidung des FG an sich wendet und diese für fehlerhaft hält, führt dies nicht zur Zulassung der Revision. Fehler bei der Auslegung und Anwendung des

materiellen Rechts im konkreten Einzelfall rechtfertigen für sich gesehen nicht die Zulassung der Revision (vgl. Senatsbeschluss vom 13.12.2023 - VII B 76/22, Rz 36, m.w.N.).

- 33** 4. Von einer weiteren Begründung und einer ausführlicheren Darstellung des Tatbestands wird gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO abgesehen.
- 34** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de