Druckwerk und zwölfstelliger Leuchtzifferanzeige (mit dem Additionen, Multiplikationen, Subtraktionen, Divisionen, Prozentberechnungen, Wurzelberechnungen und Rechnungen mit einer Konstante durchgeführt werden können), aus einer abschließbaren Kassenbox aus Stahlblech mit einem Geldeinsatzfach aus Kunststoff sowie aus Zubehör (Elektrokabel, doppelter Papierrolle, Staubkappe), kann nicht als funktionelle Einheit und damit nicht als einheitliche Ware im Sinne einer Registrierkasse der Tarifstelle 84.52 B des Gemeinsamen Zolltarifs angesehen werden.

2. **Die Kombination von Bestandteilen, die das in der ersten Frage genannte Erzeugnis darstellt, ist als Warenzusammenstellung im Sinne der Allgemeinen Tarifierungs-Vorschrift 3 b zum Gemeinsamen Zolltarif anzusehen, die nach dem charakterbestimmenden Bestandteil tarifiert wird.**

Koopmans Mackenzie Stuart Bosco

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 9. Februar 1984.

Der Kanzler
Im Auftrag
H. A. Rühl
Hauptverwaltungsrat

Der Präsident der Ersten Kammer
T. Koopmans

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS GERHARD REISCHL VOM 8. DEZEMBER 1983

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

Im Mittelpunkt des vom VII. Senat des Bundesfinanzhofes mit Beschluß vom 1. März 1983 gemäß Artikel 177 des EWG-Vertrags vorgelegten Vorabentscheidungsersuchens steht die Tarifnummer 84.52 des Gemeinsamen Zolltarifs. Diese Tarifnummer umfaßt Rechenmaschinen, Abrechnungsmaschinen, Registrierkassen, Frankiermaschinen, Fahrkarten- oder Eintrittskarten-Ausgabemaschinen und dergleichen, mit Rechenwerk. Von

der Tarifstelle A werden elektronische Rechenmaschinen erfaßt, die im Jahr 1981 mit einem autonomen Zollsatz von 14 % und einem vertragsmäßigen Zollsatz von 13,5 % belegt waren. Die Tarifstelle B bezieht sich auf die anderen Waren dieser Tarifnummer, für die ein autonomer Zollsatz von 12 % beziehungsweise ein vertragsmäßiger von 5,2 % vorgesehen war.

Der VII. Senat des Bundesfinanzhofes hat hierzu folgende Fragen vorgelegt:

„1. Ist der tarifliche Begriff „Registrierkasse" im Sinne der Tarifstelle 84.52 B des Gemeinsamen Zolltarifs dahin auszulegen, daß darunter ein als „elektronische Registrierkasse" bezeichneter Gegenstand fällt, der im Einfuhrzeitpunkt aus mehreren getrennt in einem gemeinsamen Karton verpackten Teilen besteht, nämlich aus einem allgemein verwendbaren elektronischen Tischrechner mit Druckwerk und zwölfstelliger Leuchtzifferanzeige (mit dem Additionen, Multiplikationen, Subtraktionen, Divisionen, Prozentberechnungen, Wurzelberechnungen und Rechnungen mit einer Konstante durchgeführt werden können), aus einer abschließbaren Kassenbox aus Stahlblech mit einem Geldeinsatzfach aus Kunststoff sowie aus Zubehör (Elektrokabel, doppelter Papierrolle, Staubkappe)? Können die genannten Teile in ihrer Gesamtheit im Hinblick darauf, daß der elektronische Tischrechner und die Kassenbox vor der Verwendung als Registrierkasse mit Hilfe der an ihnen bestehenden Vorrichtungen (Elektrokabel mit Stecker an der Kassenbox, dazu passende Steckbuchse am Tischrechner, einander entsprechende Gummipuffer an beiden Teilen) ohne feste Verbindung aufeinandergestellt werden müssen, als funktionelle Einheit und damit als einheitliche Ware im Sinne einer Registrierkasse der Tarifstelle 84.52 B des Gemeinsamen Zolltarifs angesehen werden?

2. Bei Verneinung der Fragen zu 1.: Können solche aus mehreren Teilen bestehende Gegenstände als „Warenzusammenstellung" oder „Waren, die aus verschiedenen ... Bestandteilen bestehen" im Sinne der Allgemeinen Tarifierungsvorschrift 3 b angesehen werden?"

Die Firma Metro International Kommanditgesellschaft, Düsseldorf, Klägerin des Ausgangsverfahrens, beantragte bei der Oberfinanzdirektion München (OFD), Beklagte des Ausgangsverfahrens, die Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft über eine „elektronische Registrierkasse PCR 1300", wie sie in der ersten Vorlagefrage beschrieben ist.

Die OFD wies dieses Erzeugnis in der verbindlichen Zolltarifauskunft vom 11. Juni 1981 gemäß der Allgemeinen Tarifierungsvorschrift 3 b des Gemeinsamen Zolltarifs als Warenzusammenstellung der Tarifstelle 84.52 A des Gemeinsamen Zolltarifs „elektronische Rechenmaschinen" zu. Den dagegen eingelegten Einspruch wies die OFD mit Entscheidung vom 18. Dezember 1981 unter Hinweis auf die Beschreibung der Registrierkassen, wie sie in Teil I C der Erläuterungen zur Nomenklatur des Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens (ErlNRZZ) zur Tarifnummer 84.52 enthalten ist, zurück.

Ihre hiergegen beim Bundesfinanzhof eingelegte Klage begründet die Klägerin im wesentlichen damit, die zu tarifierende Ware bilde keine Warenzusammenstellung, sondern eine funktionelle Einheit als elektronische Registrierkasse. Unter dieser Bezeichnung würde die

Ware von ihr sowohl eingekauft als auch verkauft. Die einzelnen Teile seien durch spezielle technische Ausrüstungen gekennzeichnet, wobei insbesondere die Kassenbox ohne Verbindung mit dem Elektronenrechner wirtschaftlich wertlos sei. Andererseits liege die wirtschaftliche Bedeutung des Rechners in der auf die Funktion der Registrierkasse abgestimmten Ausstattung, während ein vergleichbarer Tischrechner zu einem niedrigeren Preis angeboten werde. Entscheidend für die Tarifierung sei letztlich die allgemeine Verkehrsauffassung, da die Erläuterungen zur Nomenklatur des Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens (ErlNRZZ) rechtlich unverbindlich seien und zudem einer Tarifierung der fraglichen Ware als Registrierkasse nicht entgegenstünden.

Der vorlegende Senat geht davon aus, daß dem Wortlaut der Tarifnummer 84.52 nicht entnommen werden kann, ob eine aus den Teilen elektronische Rechenmaschine, Kassenbox und Zubehör bestehende, zusammensetzbare Ware als Registrierkasse tarifiert werden kann. Nach Auffassung des Gerichts muß der Umstand, daß elektronische Rechenmaschinen und Registrierkassen tariflich verschiedene Waren sind, nicht ausschließen, daß elektronische Rechenmaschinen, wenn sie nach ihrer losen Verbindung mit der Kassenbox unter Verwendung der dazu bestehenden Vorrichtungen als Registrierkasse verwendet werden, als sogenannte funktionelle Einheit im Sinne einer Registrierkasse in die Tarifstelle 84.52 B einzuordnen sind. Der Senat hält es aber auch für möglich, daß das zu tarifierende Erzeugnis, wie es die OFD für richtig hält, unter Zurückweisung der Beurteilung als funktionelle Einheit als einheitliche Ware, die aus verschiedenen Bestandteilen besteht, oder Warenzusammenstellung im Sinne der Allgemeinen Tarifierungsvorschrift 3 b zum Gemeinsamen Zolltarif behandelt werden kann. In diesem Fall spricht seiner Ansicht nach vieles dafür, den elektronischen Rechner als charakterbestimmenden Bestandteil anzusehen. Schließlich erscheint es dem Senat zweifelhaft, ob die in den Erläuterungen zur Nomenklatur des Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens enthaltene Beschreibung, wonach Registrierkassen nur die registrierten Beträge und keine anderen Rechenoperationen durchführen können, im Hinblick auf die technische Entwicklung im elektronischen Bereich den Wortlaut des tariflichen Begriffs der Registrierkasse noch in zulässiger Weise auslegt oder aber in unzulässiger Weise ändert.

Zu den mit den genannten Fragen aufgeworfenen Problemen nehme ich wie folgt Stellung.

1. Zur ersten Frage

Diese Frage geht dahin, ob eine aus den Teilen elektronische Rechenmaschine, Kassenbox und Zubehör bestehende, zusammensetzbare Ware als Registrierkasse im Sinne der Tarifstellle 84.52 B des Gemeinsamen Zolltarifs tarifiert werden kann oder ob eine solche nur vorliegt, wenn eine Registriervorrichtung und -kasse eine bauliche Einheit bilden.

Was die Frage der körperlichen Einheit anbelangt, kann ich in Übereinstimmung mit der Klägerin des Ausgangsverfahrens weder dem Gemeinsamen Zolltarif noch den Erläuterungen zur NRZZ einen Hinweis entnehmen, wonach es grundsätzlich ausgeschlossen wäre, eine in Modulen gelieferte elektronische Registrierkasse der Tarifstelle 84.52 B des Gemeinsamen Zolltarifs zuzuordnen. Eine solche Tarifierung ist jedenfalls gemäß der Allgemeinen Tarifierungsvorschrift zum Gemeinsamen Zolltarif 2 a

dann gerechtfertigt, wenn es sich um Einzelteile handelt, deren Zusammenbau ausschließlich eine Registrierkasse ergibt. Ist umgekehrt ein wesentlicher Teil, wie im vorliegenden Fall der elektronische Tischrechner, der als solcher der Tarifstelle 84.52 A unterfallen würde, auch für andere Funktionen als die einer Registrierkasse und unabhängig von den anderen Bestandteilen dieser Ware verwendbar, muß unabhängig von der Bezeichnung grundsätzlich von einer zusammengesetzten Ware im Sinne der Allgemeinen Tarifierungsvorschrift 2 b ausgegangen werden, die nach den Grundsätzen der Allgemeinen Tarifierungsvorschrift 3 zu tarifieren ist. Entscheidend dafür ist, daß sich die zu tarifierende Ware aus mehreren Bestandteilen zusammensetzt, die für sich genommen eine eigenständige Funktion haben können und nicht von vornherein nur als Einzelteile einer Registrierkasse, sondern als tariflich verschiedene Waren anzusehen sind. Solche Erzeugnisse sind jedenfalls dann als zusammengesetzte Ware zu tarifieren, wenn zumindest ein Teil eine eigenständige Funktion hat und als solcher einer besonderen Tarifnummer unterliegen würde.

Ist dies, wie im vorliegenden Fall bei dem abtrennbaren Tischrechner, der Fall, könnte die streitige Ware, wie das vorlegende Gericht hervorhebt, entgegen den erwähnten Tarifierungsgrundsätzen lediglich dann als eine einheitliche Ware im Sinne einer Registrierkasse der Tarifstelle 84.52 B angesehen werden, wenn sie eine sogenannte *funktionelle Einheit* bilden würde. Auf die Klärung dieses Begriffs, der in den Tarifierungsvorschriften des Gemeinsamen Zolltarifs selbst nicht genannt ist, zielt der zweite Teil der ersten Frage ab.

Wie das vorlegende Gericht festgestellt hat, wird dieser Begriff lediglich in den zur Tarifierungsvorschrift 3 des Abschnitts XVI ergangenen Erläuterungen zur NRZZ, die nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes als maßgebendes Erkenntnismittel für die Auslegung der Positionen des Gemeinsamen Zolltarifs herangezogen werden können, unter Randnummer 63 umschrieben. Diese Vorschrift 3 des Abschnitts XVI des Gemeinsamen Zolltarifs, zu dem auch Kapitel 84 gehört, sieht vor, daß kombinierte Maschinen und Maschinen, die nach ihrer Bauart zwei oder mehrere verschiedene, sich abwechselnde oder ergänzende Tätigkeiten ausführen können, grundsätzlich nach der das Ganze kennzeichnenden Haupttätigkeit zu tarifieren sind. In Abweichung hiervon heißt es in der genannten Randnummer:

„Diese Vorschrift ist ferner nicht anzuwenden, wenn eine Maschine oder ein Apparat aus voneinander getrennten Bestandteilen besteht, die dazu bestimmt sind, gemeinsam eine einzige, genau bestimmte, in einer Nummer des Kapitels 84 ... erwähnte Funktion zu erfüllen. Das Ganze ist in diesem Fall der Nummer zuzuweisen, die dieser Funktion entspricht, auch wenn zum Beispiel aus Gründen der Zweckmäßigkeit diese Bestandteile voneinander getrennt und lediglich durch ... elektrische Kabel miteinander verbunden sind."

Diese enggefaßte Konzeption der funktionellen Einheit läßt es demnach zu, Maschinen, die aus verschiedenen, mehreren Tarifnummern zuzuordnenden *Bestandteilen* bestehen, in Abweichung von den Allgemeinen Tarifierungsvorschriften *unmittelbar* einer bestimmten Tarifstelle zuzuordnen, wenn diese Bestandteile, wie mir scheint, *ausschließlich* dazu bestimmt sind, gemeinsam die einzige, genau bestimmte, in dieser Tarifnummer erwähnte Funktion zu erfüllen. Da diese Konzeption der funktionellen Einheit bislang auf keiner rechtsverbindlichen Grundlage beruht und geeignet ist, den

speziellen Begriff einer zu tarifierenden Ware, die eine körperliche Einheit bildet, auszuweiten, ist der Kommission auch darin zuzustimmen, daß bei der Prüfung, ob von einer solchen funktionellen Einheit auszugehen ist, ein strenger Maßstab anzulegen ist. Aus der vorgegebenen Definition folgt insbesondere, daß das Konzept der funktionellen Einheit nicht dazu mißbraucht werden darf, Konkurrenzfragen zwischen *verschiedenen Tarifnummern* willkürlich in einer von den Allgemeinen Tarifierungsvorschriften abweichenden Weise zu lösen.

Wenn wir unter Berücksichtigung dieser Kriterien die streitige Ware betrachten, bleibt aber festzustellen, daß zumindest der abnehmbare Tischrechner objektiv gesehen nicht *ausschließlich* dazu bestimmt ist, gemeinsam mit den anderen Bestandteilen nur die Funktion einer Registrierkasse im Sinne der Tarifstelle 84.52 B, sondern auch die Funktion einer elektronischen Rechenmaschine im Sinne der Tarifstelle 84.52 A zu erfüllen.

Da die Ware in ihrer Zusammensetzung sowohl als elektronische Rechenmaschine als auch als Registrierkasse eingesetzt werden kann und bereits ein ohne weiteres abnehmbarer Teil objektiv geeignet ist, die Funktion einer Rechenmaschine zu erfüllen, stellt sich insofern ein Konkurrenzproblem, das meiner Ansicht nach, will man die Gefahr der Umgehung der Tarifsätze ausschließen, nicht über das Problem der funktionellen Einheit gelöst werden kann.

In diesem Zusammenhang bin ich mit der Kommission der Meinung, daß es entgegen der Auffassung der Klägerin letztlich dahingestellt bleiben kann, ob die in den Erläuterungen zur NRZZ zur Tarifnummer 84.52 Randnummern 17 bis 24, die unter anderem vorsehen, daß Registrierkassen im wesentlichen Additionsaufgaben und keine anderen höherwertigen Rechenoperationen durchführen, im Hinblick auf die technische Entwicklung im elektronischen Bereich den Wortlaut des tariflichen Begriffs noch in zulässiger Weise auslegen. Entscheidend ist vielmehr, daß der unabhängig von den anderen Bestandteilen einsetzbare elektronische Tischrechner jedenfalls keine Registrierkasse ist.

Abschließend bleibt daher mit der Kommission festzustellen, daß eine Ware, die keine körperliche Einheit bildet, sondern aus mehreren Bestandteilen besteht, nicht als funktionelle Einheit und damit auch nicht als einheitliche Ware im Sinne einer Registrierkasse der Tarifstelle 84.52 B des Gemeinsamen Zolltarifs angesehen werden kann, wenn ein abnehmbarer Bestandteil neben den von Registrierkassen üblicherweise durchgeführten Rechenoperationen auch höherwertige, üblicherweise von elektronischen Rechenmaschinen durchgeführte Rechenoperationen wahrnehmen kann.

2. Zur zweiten Frage

Für den Fall der Verneinung der ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob derartige aus mehreren Teilen bestehende Gegenstände als „Warenzusammenstellung" oder „Waren, die aus verschiedenen ... Bestandteilen bestehen" im Sinne der Allgemeinen Tarifierungsvorschrift 3 b angesehen werden können.

Der vorlegende Senat hält es unter Hinweis auf Absatz VIII in Teil I der Erläuterungen zur NRZZ Randnummer 18 nicht für ausgeschlossen, das streitige Erzeugnis tariflich als einheitliche, aus verschiedenen Bestandteilen bestehende Ware im Sinne der Allgemeinen Tarifierungsvorschrift 3 b zu behandeln. Nach diesen Erläuterungen gelten als aus verschiedenen Bestandteilen zusammengesetzte Waren nicht nur die Waren, deren

Bestandteile zu einem praktisch untrennbaren Ganzen verbunden sind, sondern auch diejenigen, deren Bestandteile abtrennbar sind, sofern diese Bestandteile zueinander passen und sich ergänzen und ihre Zusammensetzung ein Ganzes bildet, dessen Bestandteile einzeln schwer verkauft werden können. Letztere Bedingung, die, wie die Kommission zu Recht hervorhebt, für alle Bestandteile zutreffen muß, dürfte im vorliegenden Fall, zumindest was den selbständig einsetzbaren Tischrechner anbelangt, jedoch nicht erfüllt sein.

Statt dessen dürfte die streitige Ware als Warenzusammenstellung im Sinne der Allgemeinen Tarifierungsvorschrift 3 b anzusehen sein. Als Warenzusammenstellungen im Sinne dieser Vorschrift gelten gemäß den Erläuterungen zur NRZZ zur Allgemeinen Tarifierungsvorschrift 3 b Randnummer 22 solche Zusammenstellungen, die aus Waren bestehen, die hinsichtlich ihrer Verwendung sowohl sich ergänzen als auch voneinander unabhängig sein können und die zur Befriedigung eines Bedarfs oder zur Ausübung einer bestimmten Tätigkeit zusammengestellt und für den Einzelverkauf aufgemacht sind. Diese Kriterien werden meiner Ansicht nach von der streitigen Ware erfüllt.

Letztlich kann es jedoch dahingestellt bleiben, ob das fragliche Erzeugnis als aus verschiedenen Bestandteilen bestehende Ware oder Warenzusammenstellung anzusehen ist, da jedenfalls beide Alternativen nach der Allgemeinen Tarifierungsvorschrift 3 b nach dem charakterbestimmenden Bestandteil zu tarifieren sind. Der Charakter einer Ware kann sich nach den Erläuterungen zur Allgemeinen Tarifierungsvorschrift 3 b der NRZZ Randnummer 17 zum Beispiel aus der Beschaffenheit der Bestandteile, aus dem Umfang, ihrer Menge, ihrem Gewicht, ihrem Wert oder ihrer Bedeutung in bezug auf die Verwendung der Ware ergeben. Mit dem vorlegenden Gericht und der Kommission bin ich der Meinung, daß unter Berücksichtigung dieser Faktoren, insbesondere des unbestreitbar höheren Wertes der elektronischen Rechenmaschine gegenüber den anderen Teilen und der Bedeutung des Tischrechners im Hinblick auf den Verwendungszweck der Warenzusammenstellung ohne Zweifel letzterer als charakterbestimmender Bestandteil anzusehen ist und die fragliche Ware daher auch nicht über die Allgemeine Tarifierungsvorschrift 3 b als Registrierkasse im Sinne der Tarifstelle 84.52 B zu tarifieren ist.

3. Abschließend schlage ich daher vor, die erste Frage verneinend zu beantworten und auf die zweite Frage für Recht zu erkennen, daß derartige Gegenstände, wie sie in der ersten Frage beschrieben sind, als Warenzusammenstellungen gemäß der Allgemeinen Tarifierungsvorschrift 3 b zu tarifieren sind.