SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS GERHARD REISCHL VOM 16. SEPTEMBER 1975

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

In den Allgemeinen Tarifierungsvorschriften, die dem Schema des Gemeinsamen Zolltarifs vorangestellt sind, heißt es — ich beziehe mich auf die Fassung der Ratsverordnung Nr. 2658/74 vom 15. Oktober 1974 (ABl. L 295 vom 1. 11. 1974) — unter 2 b unter anderem:

„Die gemischten oder zusammengesetzten Waren sind nach den Grundsätzen der Allgemeinen Tarifierungsvorschrift 3 zu tarifieren."

Die Tarifierungsvorschrift 3 besagt:

„Kommen für die Tarifierung von Waren bei Anwendung der Allgemeinen Tarifierungsvorschrift 2 b oder in irgendeinem anderen Fall zwei oder mehr Tarifnummern in Betracht, so ist wie folgt zu verfahren:

a) Die Tarifnummer mit der genaueren Warenbezeichnung geht den Tarifnummern mit allgemeiner Warenbezeichnung vor.
b) Gemische (Mischungen) und Waren, die aus verschiedenen Stoffen oder Bestandteilen bestehen und die nach der Vorschrift 3 a nicht tarifiert werden können, werden nach dem charakterbestimmenden Stoff oder Bestandteil tarifiert, wenn dieser Stoff oder Bestandteil ermittelt werden kann.
c) Ist die Tarifierung nach den Vorschriften 3 a und 3 b nicht möglich, so ist die Ware der Tarifnummer zuzuweisen, die zur höchsten Zollbelastung führt; ..."

Um die Auslegung dieser Bestimmung geht es in dem vorliegenden Verfahren, in dem der Bundesfinanzhof durch Beschluß vom 12. Februar 1975 ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 177 des EWG-Vertrags an den Gerichtshof gerichtet hat.

Die Firma Baupla GmbH in Saarlouis, die sich mit dem Import und Vertrieb von Baustoffen befaßt, hat — wie es nach deutschem Recht möglich ist — zur Frage der Tarifierung von Fassadenplatten eine verbindliche Zolltarifauskunft eingeholt. Bei der fraglichen Ware handelt es sich offenbar um eine mit Asphalt getränkte Preßplatte aus Holzfasern, die auf der Vorderseite mit einer Asphaltschicht bedeckt ist. Die Asphaltschicht ist außerdem mit Mineralkörnern bestreut und mit Preßmustern versehen. Die Oberfinanzdirektion Köln hat in ihrer Tarifauskunft vom 15. Mai 1972 erklärt, die Ware sei der Tarifnummer 48.09 des Gemeinsamen Zolltarifs zuzuweisen, die „Platten aus Papierhalbstoff, aus Faser von Holz oder von anderen pflanzlichen Stoffen, auch mit natürlichen oder künstlichen Harzen oder ähnlichen Bindemitteln hergestellt" umfaßt und für die ein Zollsatz von 15 % (autonomer Satz) oder 11 % (vertragsmäßiger Satz) gilt. Diese Tarifierung hält die Firma Baupla nicht für zutreffend. Nach ihrer Auffassung ist die Ware der Tarifnummer 68.08 zuzuordnen, die „Waren aus Asphalt oder aus ähnlichen Stoffen (z. B. Erdölpech, Kohlenteerpech)" umfaßt und für die ein Zollsatz von 8 % (autonomer Satz) oder 3 % (vertragsmäßiger Satz) gilt. Die Firma Baupla hat deshalb gegen die Zolltarifauskunft Einspruch eingelegt.

Der Einspruch wurde durch Entscheidung vom 25. Juni 1973 mit der Begründung verworfen, es komme maßgeblich auf die Allgemeine Tarifierungsvorschrift 3 b an, also darauf, was als „charakterbestimmender Stoff oder Bestandteil" anzusehen sei. Im Falle der von der Firma Baupla angesprochenen Faserplatten könne das nur der Holzfaserstoff sein, da

dieser der Ware Form und Festigkeit gebe und nur durch ihn eine Bauplatte entstehe.

Die Firma Baupla ist mit der Heranziehung der Allgemeinen Tarifierungsvorschrift 3 b durchaus einverstanden. Sie vertritt jedoch die Ansicht, charakterbestimmender Stoff sei in Wirklichkeit der Asphalt, weil er die für die Verkleidung von Häuseraußenwänden entscheidende Eigenschaft – Schutz vor dem Eindringen von Feuchtigkeit – begründe. Deshalb und aus anderen, jetzt nicht weiter interessierenden Gründen komme nur eine Tarifierung nach 68.08 in Frage. Die Firma Baupla hat daher gegen die Einspruchsentscheidung den Bundesfinanzhof angerufen und so das Verfahren anhängig gemacht, aus dem sich das bereits erwähnte Vorabentscheidungsersuchen ergeben hat.

Bei der Behandlung des Falles stellt sich für den Bundesfinanzhof die Frage, ob aus der Tarifierungsvorschrift 3, auf die nach der Tarifierungsvorschrift 2 b zu Recht hingewiesen worden ist, tatsächlich der unter 3 b genannte Grundsatz anwendbar ist oder ob nicht vielmehr auf die Tarifierungsvorschrift 3 a abgestellt werden muß. Dies könnte, weil im Hinblick auf den Verwendungszweck der Ware die Bezeichnung der Tarifnummer 48.09 gegenüber der Bezeichnung der Tarifnummer 68.08 die genauere sei, zu einer Tarifierung nach 48.09 führen. Andererseits sieht der Bundesfinanzhof bei Waren, für die zwei oder mehrere Tarifnummern entsprechend den verschiedenen Stoffen, aus denen die Waren bestehen, in Betracht kommen, Auslegungsprobleme im Hinblick auf die Allgemeine Tarifierungsvorschrift 3 a. Sie ergeben sich nicht zuletzt aus den Brüsseler Erläuterungen zu dieser Allgemeinen Tarifierungsvorschrift, in denen es heißt:

„Zwei oder mehr Nummern, von denen sich jede auf einen der Stoffe einer gemischten oder zusammengesetzten Ware bezieht, sind im Hinblick auf diese Waren als gleich genau zu betrachten, selbst wenn eine von ihnen die Ware genauer oder vollständiger beschreibt. In diesem Fall wird die Ware nach ATV 3 b oder 3 c tarifiert."

Mit Rücksicht darauf hat der Bundesfinanzhof das Verfahren ausgesetzt und folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„Ist die Allgemeine Tarifierungsvorschrift 3 a des Gemeinsamen Zolltarifs so auszulegen, daß die Tarifnummer mit der genaueren Warenbezeichnung nicht vorgeht und nach der Allgemeinen Tarifierungsvorschrift 3 b oder 3 c zu tarifieren ist, wenn für die Tarifierung einer gemischten Ware zwei oder mehr Tarifnummern in Betracht kommen, von denen sich jede auf einen der Stoffe der gemischten Ware bezieht?"

Zu dieser Frage haben nur die Klägerin des Ausgangsverfahrens und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften Stellung genommen. Sie sind dabei im wesentlichen zu demselben Ergebnis gekommen. Lassen Sie mich gleich sagen, daß auch ich dieses Ergebnis, namentlich nach der gründlichen, von der Kommission angestellten Analyse, für zutreffend halte.

Vorweg ist mit der Kommission zu betonen, daß tatsächlich – und davon scheint auch der Bundesfinanzhof auszugehen – innerhalb der Allgemeinen Tarifierungsvorschrift 3 eine Rangordnung besteht: Die Tarifierungsvorschrift 3 b kann danach nur zum Zuge kommen, wenn die Tarifierungsvorschrift 3 a nicht angewandt werden kann. Es handelt sich also bei der Tarifierungsvorschrift 3 a um eine zwingende Bestimmung, und daher ist es so wichtig, ihren Sinn genau zu bestimmen.

Bei der Auslegung der Tarifierungsvorschrift 3 a ist es an sich vorstellbar – offenbar haben einige Zollverwaltungen auch diese Tendenz –, sich einfach an den Wortlaut zu halten. Sie würde demnach besagen, daß immer dann, wenn

mehrere Tarifnummern in Betracht kommen, es ausreicht, daß eine von ihnen in irgendeiner Form eine genauere Warenbezeichnung enthält, um diese dann anzuwenden. Das hätte zweifellos den Vorteil der Einfachheit für sich, der im Zollverfahren sicher nicht außer Betracht gelassen werden kann.

Im Falle zusammengesetzter Waren, und wenn mehrere in Frage kommende Tarifnummern jeweils bei einem Warenbestandteil ansetzen, könnten sich so aber in einer Reihe von Fällen — das hat die Kommission gezeigt — offensichtlich willkürliche Ergebnisse einstellen. Das hängt einmal zusammen mit der mehr oder weniger genauen Formulierung der Tarifnummern, wie sie sich je nach der Durcharbeitung der einzelnen Kapitel des Zolltarifschemas im Laufe der Entwicklung, also auch zufällig, ergeben hat; das ergibt sich zum anderen daraus, daß Anteil und Bedeutung der verschiedenen Warenbestandteile außer Betracht gelassen würden.

Wollte man derart willkürliche Ergebnisse, die mit Sinn und System des Gemeinsamen Zolltarifs nicht in Einklang stehen, vermeiden oder wenigstens zurückdrängen, so wäre es zumindest erforderlich, auf den relativen Anteil und die Bedeutung der verschiedenen Warenbestandteile abzustellen, bei zusammengesetzten Waren also die Tarifnummer mit der genaueren Warenbezeichnung nur heranzuziehen, wenn der Stoff, auf den sie sich bezieht, als wichtiger Bestandteil anzusehen ist. Damit würde jedoch ein wesentliches Motiv für die Anwendung der Tarifierungsvorschrift 3 a — die Einfachheit — entfallen, ist doch ohne weiteres einleuchtend, daß solche Ermittlungen häufig ebenso schwierig und auch anfechtbar sind wie die des charakterbestimmenden Stoffes nach der Allgemeinen Tarifierungsvorschrift 3 b. Außerdem läßt sich dagegen — wie die Kommission hervorgehoben hat — einwenden, es könne, wenn bei der Tarifierung auf die Zusammensetzung einer Ware abzustellen sei, nicht das in der Vorschrift 3 b ausdrücklich vorgesehene Kriterium des charakterbestimmenden Bestandteils zugunsten eines nicht erwähnten Kriteriums (relativ wichtiger Warenbestandteil) fallengelassen werden.

Dies macht deutlich, daß bei der Auslegung der Tarifierungsvorschrift 3 a der Wortlaut nicht so sehr in den Vordergrund gerückt werden darf, daß es vielmehr notwendig ist, gleichermaßen Sinn und Zweck des Zolltarifs, sein System und die Gesetze der Logik zur Geltung zu bringen.

Wie die Kommission mit Recht unterstrichen hat, verlangt die Vorschrift 3 a einen Vergleich; ein Vergleich von Begriffen hinsichtlich der Genauigkeit aber setzt Vergleichbarkeit voraus.

Davon kann gesprochen werden, wenn zwei Begriffe im Verhältnis von Oberbegriff zu Teilbegriff stehen. Dabei müssen die den Teilbegriff kennzeichnenden Bestandteile alle Merkmale einschließen, nach denen der Oberbegriff definiert ist, und darüber hinaus weitere spezifische Merkmale aufweisen. Bei Warenbezeichnungen ist also Vergleichbarkeit nur gegeben, wenn sie gemeinsame Merkmale enthalten, die zu ermitteln sind aufgrund der Maßstäbe, nach denen die in Betracht kommenden Tarifnummern die erfaßten Waren definieren, und wenn eine Warenbezeichnung darüber hinaus weitere Nebenmerkmale enthält, die dazu berechtigen, von größerer Genauigkeit zu sprechen. Zu Recht hat die Kommission hervorgehoben, bei Warenbezeichnungen, welche sich an die Warenbestandteile hielten, sei ein Urteil über die größere Genauigkeit nur möglich, wenn sie sich auf Waren aus dem gleichen Ausgangsstoff bezögen. An der Vergleichbarkeit und der Möglichkeit, die Tarifierungsvorschrift 3 a anzuwenden, fehlt es demnach, wenn Warenbezeichnungen im Falle zusammengesetzter Produkte jeweils nur an einem Bestandteil ansetzen und die soeben erwähnten Voraussetzungen nicht gegeben sind.

Mit Recht hat die Kommission auf die Aussagen hingewiesen, die sich in den Brüsseler Erläuterungen zur Allgemeinen Tarifierungsvorschrift 3 a finden und die — wie in der Rechtsprechung des Gerichtshofs schon wiederholt betont worden ist — bei Fehlen einschlägiger Gemeinschaftsvorschriften ein maßgebendes Erkenntnismittel für die Auslegung des Gemeinsamen Zolltarifs bilden. Sie besagen ausdrücklich, um es noch einmal zu wiederholen:

„Zwei oder mehr Nummern, von denen sich jede auf einen der Stoffe einer gemischten oder zusammengesetzten Ware bezieht, sind im Hinblick auf diese Waren als gleich genau zu betrachten, selbst wenn eine von ihnen die Ware genauer oder vollständiger beschreibt. In diesem Fall wird die Ware nach ATV 3 b oder 3 c tarifiert."

Demgegenüber läßt sich auch nicht einwenden, der Gehalt der Tarifierungsvorschriften werde so mißachtet, setze doch die Tarifierungsvorschrift 3 b ausdrücklich voraus, daß Gemische und Waren, die aus verschiedenen Stoffen oder Bestandteilen bestünden, durchaus nach 3 a tarifiert werden könnten.

Tatsächlich bedeutet die von der Kommission vertretene Ansicht keineswegs, daß die Anwendung der Tarifierungsvorschrift 3 a auf Warenmischungen generell ausgeschlossen werden müsse. Wie wir gesehen haben, knüpfen nicht alle Tarifnummern an die Warenzusammensetzung an, vielmehr erfassen viele aufgrund der verwendeten Warenbezeichnungen oder der dazugehörigen Vorschriften die Waren in ihrem gemischten Zustand. Wenn aber solche Tarifnummern miteinander konkurrieren, ist die Anwendung der Vorschrift 3 a durchaus möglich. Sie ist auch möglich — die Rechtsprechung hat es gezeigt —, wenn mehrere Tarifnummern in Betracht kommen, von denen eine sich auf einen der Stoffe einer zusammengesetzten Ware bezieht, während die andere die Ware in ihrem zusammengesetzten Zustand erfaßt. Es bleibt also selbst bei restriktiver Anwendung der Tarifierungsvorschrift 3 a noch genügend Raum für ihre Anwendung auf Fälle von Warenmischungen; sie ist insofern ihrer Funktion sicher nicht vollständig entkleidet.

Im Hinblick auf den Fall des Ausgangsverfahrens, in dem es sich um zusammengesetzte Waren handelt und in dem die verschiedenen in Betracht kommenden Tarifnummern lediglich an einzelne Warenbestandteile anknüpfen, ergibt sich sonach, daß die Tarifierungsvorschrift 3 a wegen Fehlens der Vergleichbarkeit der Warenbezeichnungen nicht angewandt werden kann. Für die Tarifierung ist folglich die Vorschrift 3 b maßgebend, d. h. die Feststellung eines charakterbestimmenden Stoffes. Dazu brauche ich mich im einzelnen nicht zu äußern. Alles Erforderliche hat der Richter des Ausgangsverfahrens festzustellen, wobei ihm gegebenenfalls die von der Kommission erwähnten Brüsseler Erläuterungen zur Allgemeinen Tarifierungsvorschrift 3 b nützlich sein können.

Nach alledem schlage ich vor, auf die Frage des Bundesfinanzhofs wie folgt zu antworten:

Kommen für die Tarifierung eines zusammengesetzten Erzeugnisses zwei oder mehrere Tarifnummern in Frage, die jeweils an einen Bestandteil der Ware anknüpfen, so kann keine von ihnen als die gegenüber den anderen genauere angesehen werden, und zwar auch dann nicht, wenn sie die in ihr

enthaltenen Waren vollständiger oder sorgfältiger beschreibt als die anderen. In solchen Fällen kann nicht nach der Allgemeinen Tarifierungsvorschrift 3 a tarifiert werden, sondern es kommen die Regeln der Allgemeinen Tarifierungsvorschriften 3 b oder 3 c zur Anwendung.