sen, die nur Mund und Nase bedecken, dem Schutz vor giftigen Chemikalien, Staub, Rauch und Nebel dienen und zum einmaligen Gebrauch bestimmt sind.

O'Keeffe Bosco Koopmans

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 11. Juli 1980.

Für den Kanzler

J. A. Pompe

Hilfskanzler

Der Präsident der Ersten Kammer

A. O'Keeffe

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS JEAN-PIERRE WARNER VOM 19. JUNI 1980 [1]

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

Diese Rechtssache ist im Wege eines Ersuchens des Bundesfinanzhofs um Vorabentscheidung vor den Gerichtshof gelangt. Revisionskläger im Verfahren vor diesem Gericht ist das Hauptzollamt Köln-Rheinau. Revisionsbeklagte ist eine Firma namens Chem-Tec, die sich mit der Einfuhr von wegwerfbaren Filtermasken in die Bundesrepublik Deutschland befaßt. In dem Verfahren geht es um die richtige zolltarifliche Einordnung dieser Masken. Es handelt sich um einfache Filtermasken, die nach der Beschreibung des Bundesfinanzhofs in der dem Gerichtshof vorgelegten Frage „nur Mund und Nase bedecken, dem Schutz vor giftigen Chemikalien, Staub, Rauch und Nebel dienen und zum einmaligen Gebrauch bestimmt sind". In den Gründen des Vorlagebeschlusses führt der Bundesfinanzhof aus, sie seien durch ovale, den Gesichtsrundungen an Nase- und Mundpartie angepaßte Formgebung, durch Halteschlaufen an den Seiten und durch den zum Andrücken an den Nasenrükken gedachten Metallbügel „leicht zu tragende, gut luftdurchlässige und daher gute Atmung garantierende Vorrichtungen". Ich glaube, ich brauche die Beschreibung dieser Masken nicht weiter zu vertiefen, weil der Gerichtshof um die Vorlage eines Musters ersucht und die Firma Chem-Tec uns hierauf einen gan-

1 — Aus dem Englischen übersetzt.

zen Karton mit verschiedenen Arten dieser Masken übersandt hat, die Sie gesehen haben.

Nach den Ausführungen der Kommission entstehen die Schwierigkeiten bei der zolltariflichen Einordnung dieser Masken dadurch, daß derartige Erzeugnisse bei Erlaß des Gemeinsamen Zolltarifs (GZT) noch nicht bekannt waren. Die Firma Chem-Tec hat uns mitgeteilt, daß sie solche Masken seit dem Jahre 1965 eingeführt hatte und daß sie viele Jahre lang der Tarifnummer 90.18 zugewiesen worden waren. Aus den uns vorliegenden Unterlagen geht zwar hervor, daß die deutschen Zollbehörden im Jahre 1972 anläßlich einer Lieferung von 8 500 von der Firma Chem-Tec aus den Vereinigten Staaten von Amerika importierten Masken diese Tarifierung als zutreffend ansahen. Bei einer darauf folgenden Einfuhr gleichartiger Masken durch die Firma Chem-Tec im Jahre 1973 änderten die deutschen Zollbehörden jedoch ihre Auffassung und verlangten die Einordnung unter Tarifnummer 59.03. Der Zollsatz beträgt bei der Tarifnummer 90.18 6½ %, dagegen bei der Tarifnummer 59.03 12 %. Hieraus ergibt sich der vorliegende Streit.

Die Tarifnummer 90.18 lautet wie folgt:

„Apparate und Geräte für Mecanotherapie oder zur Massage; Apparate und Geräte für Psychotechnik, Ozontherapie, Sauerstofftherapie, Aerosoltherapie und zum Wiederbeleben sowie andere Atmungsapparate und -geräte aller Art (einschließlich Gasmasken)"

Die Tarifnummer 59.03 lautet:

„Vliesstoffe und Waren daraus, auch getränkt oder bestrichen"

Der Rechtsstreit zwischen den Parteien war in erster Instanz beim Finanzgericht Düsseldorf anhängig, das mit Urteil vom 27. Januar 1977 zugunsten der Firma Chem-Tec entschied. Das Finanzgericht vertrat die Auffassung, entscheidend für die zolltarifliche Einordnung der Masken sei ihre Funktion, so daß 90.18 die richtige Tarifnummer sei. Es wies die Einlassung des Hauptzollamts zurück, daß die Masken aufgrund ihrer Einfachheit nicht als „Atmungsgeräte" angesehen werden könnten. Das Finanzgericht führte aus, in bezug auf Kriterien wie das Gewicht, den räumlichen Umfang, die Vielzahl der verwendeten Materialien oder Einzelteile oder die technische Kompliziertheit ließen sich keine den Erfordernissen der Rechtssicherheit genügende Mindestanforderungen festlegen.

Gegen dieses Urteil hat das Hauptzollamt Revision zum Bundesfinanzhof eingelegt, dessen Beschluß über die Vorlage an den Gerichtshof vom 16. Oktober 1979 datiert.

Die dem Gerichtshof vom Bundesfinanzhof vorgelegte Frage geht kurz gefaßt dahin, ob die Begriffe „Atmungsapparate und -geräte aller Art (einschließlich Gasmasken)" im Sinne der Tarifnummer 90.18 des GZT einfache Filtermasken der im Vorlagebeschluß beschriebenen Art umfassen. Der Bundesfinanzhof stellt dem Gerichtshof keine Frage zu Tarifnummer 59.03. Der Grund dafür liegt nach meinem Verständnis darin, daß diese Masken zweifellos Waren aus Vliesstoffen im Sinne der Tarifnummer 59.03 sind, daß jedoch, wenn sie zugleich Atemgeräte im Sinne der Tarifnummer 90.18 sind, diese Nummer aufgrund der Allgemeinen Tarifierungsvorschrift 3 a zum Schema des Gemeinsamen Zolltarifs als die Nummer „mit der genaueren Warenbezeichnung" vorgeht.

Nur die Firma Chem-Tec und die Kommission haben Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben. Die Firma Chem-Tec macht natürlich geltend, daß die Masken unter Tarifnummer 90.18

fallen. Die Kommission meint, daß die Masken ihrer Zweckbestimmung nach dieser Tarifnummer zuzuweisen wären; sie hält dies jedoch nicht für ausreichend. Damit eine Ware unter Tarifnummer 90.18 falle, müsse sie hinreichend kompliziert sein, um ein „Gerät" im Sinne dieser Tarifnummer darzustellen; die fraglichen Masken erfüllten dieses Erfordernis nicht. Zur Begründung dieser Auffassung stützt sich die Kommission anscheinend ausschließlich auf die Erläuterungen zur Nomenklatur des Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiete des Zollwesens (NRZZ). Die Kommission räumt ein, daß es Schwierigkeiten bereite, genau festzulegen, welchen Kompliziertheitsgrad eine Ware mindestens besitzen müsse, um in diesem Zusammenhang entsprechend ihrer Zweckbestimmung ein „Gerät" darzustellen.

Natürlich gibt es zwei authentische Textfassungen der Erläuterungen zur NRZZ, die englische und die französische. Die englische und französische Textfassung der Tarifnummer 90.18 des GZT stimmen mit der entsprechenden englischen und französischen Textfassung der NRZZ wörtlich überein. Das ist übrigens auch bei der Tarifnummer 59.03 der Fall.

In der englischen Textfassung lautet der entscheidende Ausdruck „breathing appliances (including gas masks and similar respirators)". Dieser Ausdruck gibt deutlich die Vorstellung wieder, daß es eine enge Gruppe von „gas masks" genannten Waren gibt, die zu einer weiteren, „respirators" genannten Gruppe gehören, die ihrerseits zu einer noch weiteren, „breathing appliances" genannten Gruppe gehört. Mit anderen Worten, eine Ware kann ein „breathing appliance" sein, ohne daß es sich um einen „respirator" handelt, und sie kann ein „respirator" sein, ohne daß es sich um eine „gas mask" handelt.

Die französische Textfassung der Tarifnummer 90.18 lautet wie folgt:

„Appareils de mécanothérapie et de massage; appareils de psychotechnie, d'ozonthérapie, d'oxygénothérapie, de réanimation, d'aérosolthérapie et autres appareils respiratoires de tous genres (y compris les masques à gaz)"

Auch diese Textfassung geht vom Bestehen der engen Gruppe der „masques à gaz" aus, jedoch wird, was die englische Textfassung als „breathing appliances including respirators" bezeichnet, in der französischen Textfassung als „appareils respiratoires de tous genres" beschrieben. Beide Fassungen müssen jedoch das gleiche bedeuten, und ich kann nur vermuten, daß der Grund für ihre unterschiedliche Struktur darin liegt, daß es im Französischen keine verschiedenen Ausdrücke gibt, die den englischen Ausdrücken „breathing appliances" und „respirators" entsprechen — daher also in der französischen Textfassung die Hinzufügung der Worte „de tous genres", um darauf hinzuweisen, daß die Worte ‚appareils respiratoires" weit auszulegen sind, was ähnlich ist wie im Englischen „breathing appliances" und nicht nur wie „respirators". (Der Wortlaut des dänischen, niederländischen, deutschen und italienischen Textes der Tarifnummer 90.18 des GZT entspricht der französischen Fassung.)

Aufgrund dieser Überlegungen gelange ich zu dem Ergebnis, daß die Ausdrücke „breathing appliances" und „appareils respiratoires de tous genres" weit auszulegen sind. Nach meiner Meinung fällt eine Ware unter Tarifnummer 90.18, wenn sie in der Umgangssprache zutreffend als „appliance" oder „appareil" bezeichnet werden kann und ihre Zweckbestimmung darin besteht, daß der Benutzer atmen kann, wo er dies sonst nicht könnte, oder sauberere Luft atmen kann, als dies sonst möglich wäre. Ich stimme deshalb dem Finanzgericht darin zu, daß die fraglichen Masken unter

diese Tarifnummer fallen. Insbesondere pflichte ich dem Finanzgericht darin bei, daß Rechtsvorschriften, die steuerliche Verpflichtungen auferlegen, außer, ihr Wortlaut zwingt zu einer solchen Auslegung, nicht in der Weise ausgelegt werden dürfen, daß sie die Anwendung unklarer Kriterien erfordern. Natürlich stimme ich auch dem Vorbringen des Vertreters der Firma Chem-Tec in der Sitzung zu, wonach der Umstand, daß eine Ware einfach, leicht und billig ist, nicht bedeutet, daß sie nicht auf einem hohen technischen Entwicklungsstand steht.

Ich wende mich nunmehr den Erläuterungen zu, auf die sich die Kommission beruft.

Die Kommission zitiert zunächst zwei Abschnitte aus den Erläuterungen zu Kapitel 90 der NRZZ unter der Überschrift „Inhalt und Aufbau des Kapitels", die wie folgt lauten:

„Zu Kapitel 90 gehört eine Reihe sehr verschiedenartiger Instrumente, Apparate und Geräte, die sich aber im allgemeinen vor allem durch ihre sorgfältige Fertigung und ihre große Präzision kennzeichnen; daher werden die meisten von ihnen insbesondere auf rein wissenschaftlichem Gebiet (Laborforschungen, Analysen, Astronomie usw.), zu ganz besonderen technischen und industriellen Zwecken (Messen, Kontrollieren, Beobachten usw.) oder zu medizinischen Zwecken verwendet.

...

Die Regel, nach der Instrumente, Apparate und Geräte dieses Kapitels allgemein Erzeugnisse von hoher Präzision sind, hat jedoch auch Ausnahmen. Hierher gehören z. B. einfache Schutzbrillen (Nr. 90.04), einfache Lupen und einfache Spiegelperiskope (Nr. 90.13), normale Metermaße und Lineale (Nr. 90.16) und Phantasie-Hygrometer von nur bedingter Präzision (Nr. 90.23)."

Diese beiden Absätze zusammengenommen haben offensichtlich nicht den Sinn, daß ein einfaches Erzeugnis von Kapitel 90 ausgeschlossen ist.

Anschließend nimmt die Kommission auf die Erläuterungen zu Tarifnummer 90.18 selbst in ihrer bis Oktober 1979 maßgeblichen Fassung Bezug. Sofern meine Auslegung dieser Tarifnummer zutrifft, wonach sie eine weite Gruppe von „breathing appliances" (bzw. „appareils respiratoires de tous genres") umfaßt, die eine enge Gruppe von „gas masks" (bzw. „masques à gaz") einschließt, sind diese Erläuterungen zweifellos ungeschickt formuliert. Sie stehen, soweit hier von Bedeutung ist, unter zwei verschiedenen Überschriften: „(VII) breathing appliances" und „(VIII) gas masks and similar respirators" — im französischen Text: „(VII) appareils respiratoires" und „(VIII) masques a gaz" [deutsche Fassung: VII. Atmungsapparate und -geräte; VIII. Gasmasken]. Diese Einteilung erweckt nicht nur den Eindruck, daß „breathing appliances" und „gas masks and similar respirators" verschiedene Warengruppen darstellen und nicht eine weite Gruppe, die eine engere einschließt, sondern die Erläuterungen unter jeder Überschrift sind auch in Worten gefaßt, die den Eindruck erwecken, daß „breathing appliances" eine enge Gruppe und „gas masks and similar respirators" eine weitere Gruppe darstellen. Ich glaube, daß ich Ihre Zeit nicht mit einer vollständigen Verlesung dieser Erläuterungen in Anspruch nehmen muß. Einigermaßen erheblich für die vorliegende Rechtssache ist, daß in den Erläuterungen unter „(VIII) gas masks and similar respirators" [„Gasmasken"] nach der Erwähnung komplizierterer Geräte ausgeführt wird:

„Es gibt auch einfachere Geräte, die nur Mund und Nase schützen; sie bestehen aus einem Auflagestück, das durch ein

oder mehrere elastische Bänder gehalten wird und das einen filtrierenden oder absorbierenden Stoff (Asbestwolle, Schwammgummi, Watte usw., auch imprägniert) enthält; Filter- oder Absorptionsstoff kann nach Verbrauch leicht ausgewechselt werden."

Im Anschluß daran enthalten die Erläuterungen drei Ausnahmen, die durch den Wortlaut der NRZZ gerechtfertigt sein können, die aber für unsere Zwecke jedenfalls keine Rolle spielen.

Schließlich nimmt die Kommission Bezug auf ein „Korrigendum" zu den Erläuterungen, das der Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiete des Zollwesens im Oktober 1979 beschlossen hatte, also nach dem Erlaß des Urteils des Finanzgerichts in dieser Sache und mehr oder weniger gleichzeitig mit dem Beschluß des Bundesfinanzhofs über die Vorlage an den Gerichtshof. Dieses Korrigendum (dessen Wortlaut den schriftlichen Erklärungen der Kommission als Anlage beigegeben ist) bestimmt ausdrücklich, daß „Masken zum Schutz gegen Staub, Gerüche usw., deren Filter nicht ersetzbar ist und aus mehreren Schichten Vliesstoff besteht, die auch mit aktivem Kohlestoff behandelt oder mit einer Schicht synthetischer Fibern versehen sein können" unter Tarifnummer 59.03 und nicht unter Tarifnummer 90.18 fallen.

Der Vertreter der Kommission hat uns in der mündlichen Verhandlung die Entstehungsgeschichte dieses Korrigendums dargelegt. Zu Anfang des Jahres 1979 habe einer der Mitgliedstaaten der Gemeinschaft (er sagte nicht, welcher) gegenüber der Kommission diese Frage aufgeworfen, die dann in einer Sitzung des Ausschusses für das Schema des Gemeinsamen Zolltarifs im März dieses Jahres erörtert worden sei. Zunächst seien die Vertreter der Mitgliedstaaten verschiedener Auffassung gewesen, hätten jedoch schließlich einstimmig beschlossen, daß das Erzeugnis der Tarifnummer 59.03 zugewiesen werden solle. Diese Auffassung sei dem Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiete des Zollwesens anläßlich seiner Sitzung im Juni desselben Jahres mitgeteilt worden. Der Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiete des Zollwesens habe eine Arbeitsgruppe mit der Frage befaßt, auf deren Bericht hin er im Oktober den erwähnten Beschluß gebilligt habe.

Damit entsteht die Frage, inwieweit der Gerichtshof durch diesen „Beschluß" gebunden ist.

Die Befugnis des Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiete des Zollwesens zum Erlaß von Erläuterungen beruht auf den Artikeln III und IV des am 15. Dezember 1950 in Brüssel unterzeichneten Abkommens über das Zolltarifschema für die Einreihung der Waren in die Zolltarife. Nach der englischen Textfassung von Artikel IV Buchstabe c ist ihr Zweck, als „a guide to the interpretation and application of the Nomenclature" zu dienen. (Die französische Textfassung enthält keinen dem Wort „guide" gleichwertigen Ausdruck.) Vergleicht man diese Fassung mit dem Wortlaut von Artikel IV Buchstabe e, der sich auf Vorschläge zur Änderung des Abkommens bezieht, und mit dem von Artikel IX Buchstabe d, wonach die vertragschließenden Parteien im Falle von Meinungsverschiedenheiten vereinbaren können, daß sie eine Empfehlung des Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiete des Zollwesens als verbindlich anerkennen, so kann man nach meiner Auffassung deutlich sehen, daß die Erläuterungen das Zolltarifschema nicht abändern können und keine Bindungswirkung haben sollen. In der Rechtssache 11/79 (*Cleton*, Slg. 1979, 3069, vgl. Randnr. 12 der Entscheidungsgründe) hat sie der Gerichtshof meines

Erachtens zu Recht als „nur verwaltungsinterne Hilfsmittel für die Auslegung" bezeichnet. Gerade wegen dieser Eigenschaft können die Erläuterungen als Hilfsmittel für die Auslegung herangezogen werden, auch soweit sie nach dem Zeitpunkt der im konkreten Fall zu beurteilenden Einfuhr oder Ausfuhr veröffentlicht wurden. Der Gerichtshof hat in einigen Rechssachen entschieden, daß die Erläuterungen zum GZT unbeachtlich sind, wenn sie zum Wortlaut des GZT in Widerspruch stehen (s. Rechtssache 149/73, *Witt/HZA Hamburg-Ericus*, Slg. 1973, 1587, und Rechtssache 183/73, *Osram/Oberfinanzdirektion Frankfurt*, Slg. 1974, 477, Randnr. 12 der Entscheidungsgründe; vgl. auch die verbundenen Rechtssachen 69 und 70/76, *Dittmeyer/HZA Hamburg-Waltershof*, Slg. 1977, 231). Das gleiche muß nach meiner Meinung für die Erläuterungen des Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiete des Zollwesens gelten. Hieraus folgt nach meiner Auffassung, daß Sie, wenn Sie meine Ansicht über die richtige Auslegung des Wortlauts der Tarifnummer 90.18 teilen, das „Korrigendum" von Oktober 1979 außer acht lassen sollten.

Im Ergebnis bin ich der Auffassung, daß Sie die dem Gerichtshof vom Bundesfinanzhof vorgelegte Frage bejahen sollten.