



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Jarolim Specht Rechtsanwälte GmbH, 1020 Wien, Obere Donaustraße 63, vom 28. April 2003 gegen die Berufungsvorentscheidung des Bundesministeriums für Finanzen vom 27. März 2003, GZ. ZT-4200/482-IV/27/02, betreffend Verbindliche Zolltarifauskunft (vZTA) nach der am 2. Juni 2004 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 85c Abs. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) in Verbindung mit § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 85c Abs. 7 ZollR-DG steht der Berufungsbehörde der ersten Stufe das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

I.

Über schriftlichen Antrag der Bf. vom 2. Juli 2002 erteilte das Bundesministerium für Finanzen am 19. November 2002 die verbindliche Zolltarifauskunft (VZTA), VZTA-Nummer AT/2002/000317, betreffend die Einreihung der Ware „T“ in die Kombinierte Nomenklatur (KN).

Abweichend vom Ansuchen der Bf., die eine Einreihung als Schmieröl in die Unterposition 2710 19 81 00 begehrt hatte, wies das Bundesministerium für Finanzen in dieser VZTA die Ware als Gasöl der Unterposition 2710 19 41 00 der Kombinierten Nomenklatur zu.

Dagegen erhob die Bf. mit Schreiben vom 18. Dezember 2002 (beim Bundesministerium für Finanzen eingelangt am 20. Dezember 2002) das Rechtsmittel der Berufung.

Diese Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Bundesministeriums für Finanzen vom 27. März 2003, GZ. ZT-4200/482-IV/27/02, als unbegründet abgewiesen.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung richtet sich der vorliegende form- und fristgerecht eingebrachte Rechtsbehelf der Beschwerde vom 28. April 2003.

II.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Artikel 20 Zollkodex (ZK) bestimmt u.a.:

(1) Die bei Entstehen einer Zollschuld gesetzlich geschuldeten Abgaben stützen sich auf den Zolltarif der Europäischen Gemeinschaften.

(2) Die sonstigen durch besondere Gemeinschaftsvorschriften erlassenen Maßnahmen im Warenverkehr werden gegebenenfalls auf der Grundlage der zolltariflichen Einreihung der betreffenden Waren angewendet.

(3) Der Zolltarif der Europäischen Gemeinschaften umfasst:

a) die Kombinierte Nomenklatur;

b) jede andere Nomenklatur, die ganz oder teilweise auf der Kombinierten Nomenklatur – gegebenenfalls auch mit weiteren Unterteilungen – beruht und die durch besondere Gemeinschaftsvorschriften zur Durchführung zolltariflicher Maßnahmen im Warenverkehr erstellt worden ist;

c) die Regelzollsätze und die anderen Abgaben, die für die in der Kombinierten Nomenklatur erfassten Waren gelten, und zwar

- die Zölle und

- die Abschöpfungen und sonstigen bei der Einfuhr erhobenen Abgaben, die im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik oder aufgrund der für bestimmte landwirtschaftliche Verarbeitungserzeugnisse geltenden Sonderregelungen eingeführt worden sind;

d) die Zollpräferenzmaßnahmen aufgrund von Abkommen zwischen der Gemeinschaft und bestimmten Ländern oder Ländergruppen, in denen eine Zollpräferenzbehandlung vorgesehen ist;

e) die Zollpräferenzmaßnahmen, die von der Gemeinschaft einseitig zugunsten bestimmter Länder, Ländergruppen oder Gebiete erlassen worden sind;

f) die autonomen Aussetzungsmaßnahmen, mit denen die bei der Einfuhr bestimmter Waren geltenden Zollsätze herabgesetzt oder ausgesetzt werden;

g) die sonstigen in anderen Gemeinschaftsregelungen vorgesehenen zolltariflichen Maßnahmen.

(6) Die zolltarifliche Einreihung einer Ware ist die nach dem geltenden Recht getroffene Feststellung der für die betreffende Ware maßgeblichen

a) Unterposition der Kombinierten Nomenklatur oder Unterposition einer andern Nomenklatur im Sinne des Absatzes 3 Buchstabe b) oder

b) Unterposition jeder anderen Nomenklatur, die ganz oder teilweise auf der Kombinierten Nomenklatur – gegebenenfalls auch mit weiteren Unterteilungen – beruht und die durch besondere Gemeinschaftsvorschriften zur Durchführung anderer als zolltariflicher Maßnahmen im Warenverkehr erstellt worden ist.

Nach den Bestimmungen des Artikels 1 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den gemeinsamen Zolltarif wird von der Kommission eine Warennomenklatur – nachstehend „Kombinierte Nomenklatur“ oder abgekürzt „KN“ genannt – eingeführt, die den Erfordernissen sowohl des Gemeinsamen Zolltarifs, der Statistik des Außenhandels der Gemeinschaft sowie anderer Gemeinschaftspolitiken auf dem Gebiet der Wareneinfuhr oder –ausfuhr genügt.

Jede Unterposition KN hat gemäß Artikel 3 Absatz 1 der vorzitierten Verordnung eine achtstellige Codenummer:

- a) die ersten sechs Stellen sind die Codenummern der Positionen und Unterpositionen des Harmonisierten Systems;
- b) die siebte und die achte Stelle kennzeichnen die Unterpositionen KN. Ist eine Position oder Unterposition des Harmonisierten Systems nicht für Gemeinschaftszwecke weiter unterteilt, so sind die siebte und achte Stelle 00.

Die Unterpositionen des TARIC (Tarif intégré des Communautés Européennes – integrierter Tarif der Europäischen Gemeinschaften) werden gemäß Artikel 3 Absatz 2 der vorzitierten Verordnung durch eine neunte und zehnte Stelle gekennzeichnet, die zusammen mit den in Absatz 1 genannten Codenummern die TARIC-Codenummern bilden. Sind keine gemeinschaftlichen Unterteilungen vorhanden, so sind die neunte und zehnte Stelle 00.

Für die Einreihung von Waren in die KN gelten nach den Einführenden Vorschriften der KN, Titel I, Buchstabe A, folgende Grundsätze:

1. Die Überschriften der Abschnitte, Kapitel und Teilkapitel sind nur Hinweise. Maßgebend für die Einreihung sind der Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln und - soweit in den Positionen oder in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln nichts anderes bestimmt ist - die nachstehenden Allgemeinen Vorschriften.
2. a) Jede Anführung einer Ware in einer Position gilt auch für die unvollständige oder unfertige Ware, wenn sie im vorliegenden Zustand die wesentlichen Beschaffenheitsmerkmale der vollständigen oder fertigen Ware hat. Sie gilt auch für eine vollständige oder fertige oder nach den vorstehenden Bestimmungen dieser Vorschrift als solche geltende Ware, wenn diese zerlegt oder noch nicht zusammengesetzt gestellt wird.
- b) Jede Anführung eines Stoffes in einer Position gilt für diesen Stoff sowohl in reinem Zustand als auch gemischt oder in Verbindung mit anderen Stoffen. Jede Anführung von Waren aus einem bestimmten Stoff gilt für Waren, die ganz oder teilweise aus diesem Stoff bestehen. Solche Mischungen oder aus mehr als einem Stoff bestehende Waren werden nach den Grundsätzen der Allgemeinen Vorschrift 3 eingereiht.
3. Kommen für die Einreihung von Waren bei Anwendung der Allgemeinen Vorschrift 2 b) oder in irgendeinem anderen Fall zwei oder mehr Positionen in Betracht, so wird wie folgt verfahren:
 - a) Die Position mit der genaueren Warenbezeichnung geht den Positionen mit allgemeiner Warenbezeichnung vor. Zwei oder mehr Positionen, von denen sich jede nur auf einen Teil der in einer gemischten oder zusammengesetzten Ware enthaltenen Stoffe oder nur auf einen oder mehrere Bestandteile einer für den Einzelverkauf aufgemachten Warensammenstel-

lung bezieht, werden im Hinblick auf diese Waren als gleich genau betrachtet, selbst wenn eine von ihnen eine genauere oder vollständigere Warenbezeichnung enthält.

b) Mischungen, Waren, die aus verschiedenen Stoffen oder Bestandteilen bestehen, und für den Einzelverkauf aufgemachte Warenzusammenstellungen, die nach der Allgemeinen Vorschrift 3 a) nicht eingereiht werden können, werden nach dem Stoff oder Bestandteil eingereiht, der ihnen ihren wesentlichen Charakter verleiht, wenn dieser Stoff oder Bestandteil ermittelt werden kann.

c) Ist die Einreihung nach den Allgemeinen Vorschriften 3 a) und 3 b) nicht möglich, wird die Ware der von den gleichermaßen in Betracht kommenden Positionen in dieser Nomenklatur zuletzt genannten Position zugewiesen.

4. Waren, die nach den vorstehenden Allgemeinen Vorschriften nicht eingereiht werden können, werden in die Position der Waren eingereiht, denen sie am ähnlichsten sind.

5. Zusätzlich zu den vorstehenden Allgemeinen Vorschriften gilt für die nachstehend aufgeführten Waren Folgendes:

a) Behältnisse für Fotoapparate, Musikinstrumente, Waffen, Zeichengeräte, Schmuck und ähnliche Behältnisse, die zur Aufnahme einer bestimmten Ware oder Warenzusammenstellung besonders gestaltet oder hergerichtet und zum dauernden Gebrauch geeignet sind, werden wie die Waren eingereiht, für die sie bestimmt sind, wenn sie mit diesen Waren gestellt und üblicherweise zusammen mit ihnen verkauft werden. Diese Allgemeine Vorschrift wird nicht angewendet auf Behältnisse, die dem Ganzen seinen wesentlichen Charakter verleihen.

b) Vorbehaltlich der vorstehenden Allgemeinen Vorschrift 5 a) werden Verpackungen wie die darin enthaltenen Waren eingereiht, wenn sie zur Verpackung dieser Waren üblich sind. Diese Allgemeine Vorschrift gilt nicht verbindlich für Verpackungen, die eindeutig zur mehrfachen Verwendung geeignet sind.

6. Maßgebend für die Einreihung von Waren in die Unterpositionen einer Position sind der Wortlaut dieser Unterpositionen, die Anmerkungen zu den Unterpositionen und - sinngemäß - die vorstehenden Allgemeinen Vorschriften. Einander vergleichbar sind dabei nur Unterpositionen der gleichen Gliederungsstufe. Soweit nichts anderes bestimmt ist, gelten bei Anwendung dieser Allgemeinen Vorschrift auch die Anmerkungen zu den Abschnitten und Kapiteln.

Gemäß Artikel 12 Abs. 1 ZK erteilen die Zollbehörden nach Modalitäten, die im Wege des Ausschussverfahrens festgelegt werden, verbindliche Zollarifauskünfte oder verbindliche Ursprungsankünfte.

Gemäß § 40 Absatz 1 ZollR-DG ist zuständige Zollbehörde zur Erteilung verbindlicher Auskünfte nach Artikel 12 ZK der Bundesminister für Finanzen. Nach den Bestimmungen des § 40 Absatz 2 ZollR-DG kann der Bundesminister für Finanzen diese Zuständigkeit mit Verordnung ganz oder teilweise einer in seinem Wirkungsbereich gelegenen Zollbehörde übertragen.

Zuständige Behörde zur Erteilung von verbindlichen Zollltarifauskünften (vZTA) und von Bescheiden gemäß § 119 Absatz 1 ZollR-DG ist gemäß § 6 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung des Zollrechts (Zollrechts-Durchführungsverordnung – ZollR-DV) in der ab 1. Mai 2004 rechtswirksamen Fassung des BGBl. II 2004/184, das Zollamt Wien.

Zusätzliche Anmerkung 1d) zum Kapitel 27 der KN:

Im Sinne der Position 2710 der KN gelten als „Schweröle“ (Unterpositionen 2710 19 31 bis 2710 19 99) die Öle und Zubereitungen, bei deren Destillation nach ASTM D 86 bis 250 Grad Celsius einschließlich der Destillationsverluste weniger als 65 RHT (Raumhunderteile) übergehen oder bei denen der Hundertsatz der Destillation bei 250 Grad Celsius nach dieser Methode nicht ermittelt werden kann.

Zusätzliche Anmerkung 1e) zum Kapitel 27 der KN:

Im Sinne der Position 2710 der KN gelten als „Gasöl“ (Unterpositionen 2710 19 31 bis 2710 19 49) die Schweröle nach Buchstabe d, bei deren Destillation nach ASTM D 86 bis 350 Grad Celsius einschließlich der Destillationsverluste mindestens 85 RHT übergehen.

Erläuterungen zur KN zu den Unterpositionen 2710 19 71 bis 2710 19 99:

Hierher gehören die Schweröle im Sinne der zusätzlichen Anmerkung 1e) zu Kapitel 27, sofern sie nicht die Bedingungen der zusätzlichen Anmerkung 1 e (Gasöl) oder 1f (Heizöl) zu Kapitel 27 erfüllen. Hierunter fallen somit Schweröle, bei deren Destillation nach ASTM D 86-67 (Reapproved 1972) bis 350 Grad Celsius, einschließlich der Destillationsverluste, weniger als 85 RHT übergehen:

1. soweit ihre Viskosität V bei einer Farbe C nach Verdünnung:

- a) den Wert der Zeile I der in der Zusätzlichen Anmerkung 1f) enthaltenen Vergleichstabelle nicht übersteigt, sofern die Sulfatasche 1 GHT oder mehr oder Verseifungszahl 4 oder mehr beträgt;
- b) den Wert der Zeile II der genannten Vergleichstabelle übersteigt, wenn ihr Pourpoint unter 10 Grad Celsius liegt;
- c) zwischen den Werten der Zeilen I und II liegt oder dem Wert der Zeile II entspricht, wenn bei ihrer Destillation bis 300 Grad Celsius weniger als 25 RHT übergehen und ihr Pourpoint bei

minus 10 Grad Celsius oder niedriger liegt. Dies gilt nur für Öle mit einer Farbe C nach Verdünnung unter 2;

2. bei denen sich nicht ermitteln lässt:

- a) der Vomhundertsatz der Destillation bei 250 Grad Celsius nach ASTM D 86-67 (Reapproved 1972) (Null gilt als Vomhundertsatz);
- b) oder die kinematische Viskosität bei 50 Grad Celsius, nach ASTM D 445-74;
- c) oder die Farbe nach Verdünnung nach ASTM D 1500;

3. von nicht natürlicher Farbe.

Die bei vorstehender Ziffer 1 anzuwendenden Analysenmethoden sind die gleichen wie die für Heizöl (siehe zusätzliche Anmerkung 1f) zu Kapitel 27).

Strittig ist, ob die verfahrensgegenständliche Ware als Gasöl oder als Schmieröl in den Zolltarif einzureihen ist.

Mit Verordnung (EG) Nr. 231/2004 vom 10. Februar 2004 gemäß Artikel 9 der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABl. L 256, S.1) hat die Kommission bestimmt, dass die nachstehend angeführten Waren in die Unterposition 2710 19 41 der KN einzureihen sind:

„Gelbe ölige flüssige Zubereitung mit einem Gehalt an Erdöl von 70 GHT oder mehr und mit Zusatz von Additiven. Das Erzeugnis hat folgende Eigenschaften:

- Destillationsverhalten (ASTM D86):

bis 250 Grad Celsius: 0

bei 266 Grad Celsius: Siedebeginn

bis 339 Grad Celsius (Siedeende): mehr als 85 RHT

bis 350 Grad Celsius: mehr als 85 RHT

- Flammpunkt (Pensky-Martens): über 100 Grad Celsius

- Infrarotspektroskopie: Aliphatische Kohlenwasserstoffe

- Schwefelgehalt (EN ISO 8754): weniger als 0,05 GHT

Die Zubereitung kann wie Schmieröl verwendet werden.“

Zur Begründung führt die Kommission aus:

"Einreihung gemäß den Allgemeinen Vorschriften 1 und 6 für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur, den Zusätzlichen Anmerkungen 1d) und 1e) zu Kapitel 27 und dem Wortlaut der KN-Codes 2710, 2710 19 und 2710 19 41.

Da der Begriff „Schweröle“ nach der Zusätzlichen Anmerkung 1d) zu Kapitel 27 Öle und Zubereitungen umfasst, umfasst auch der Begriff „Gasöl“ in der Zusätzlichen Anmerkung 1e) zum Kapitel 27 Öle und Zubereitungen.

Die Einreihung wie Schmieröle in die KN-Positionen 2710 19 71 bis 2710 19 99 ist ausgeschlossen, da die Ware die Voraussetzungen der Zusätzlichen Anmerkungen 1d) und 1e) zu Kapitel 27 erfüllt und daher vom KN-Code 2710 19 41 (Gasöl) eindeutig erfasst ist (siehe auch die Erläuterungen zur KN, Unterpositionen 2710 19 71 bis 2710 19 99)."

Um die Relevanz dieser Verordnung auf das vorliegende Verfahren zu bewerten, ist zunächst zu überprüfen, ob die streitgegenständliche Ware, die von der Technischen Untersuchungsanstalt der Finanzverwaltung unter Zl. 3037/2002 untersucht worden war, hinsichtlich ihrer Beschaffenheit jenen Waren entspricht, die von der erwähnten Verordnung umfasst werden.

Der dazu befragte Zeuge, Herr M, der als Sachverständiger aus dem Fachgebiet der Chemie für Erdölprodukte der Verhandlung beigezogen worden ist, erklärte auf Befragen ausdrücklich, dass die verfahrensgegenständliche Ware auf Grund ihrer technischen Eigenschaften den in der erwähnten Verordnung genannten Waren zur Gänze entspricht. Ergänzend gab er an, dass es sich bei der in der Verordnung bezeichneten Ware um ein Produkt handelt, das hinsichtlich der technischen Eigenschaften völlig identisch ist mit dem in der Technischen Untersuchungsanstalt unter Zl. 3037/2002 untersuchten Produkt.

Die Bf. räumt zunächst selbst ein, dass die beschwerdegegenständliche Ware identisch ist mit den in der Verordnung genannten Waren. Diese Außerstreitstellung wird von ihr insofern relativiert, als sich in den behördlichen Unterlagen über die technische Untersuchung des Produktes keine Angaben darüber finden, ob das in der Verordnung normierte Kriterium "Destillationsverhalten bis 339 Grad Celsius (Siedeende): mehr als 85 RHT" erfüllt wird.

Die Untersuchungsunterlagen der Technischen Untersuchungsanstalt dokumentieren allerdings, dass einerseits das Siedeende bei 339 Grad Celsius liegt und dass andererseits bei 350 Grad Celsius mehr als 85 RHT Destillationsausbeute vorhanden war, was unbestritten ist.

Da nach dem Siedeende einer Flüssigkeit auch bei weiter steigender Temperatur keine Destillation mehr stattfindet, erhöht sich auch die Destillationsausbeute nicht mehr weiter. Daraus ergibt sich folgender Schluss:

Wenn die Destillationsausbeute in den Worten des für die Einreihung der Ware maßgebenden Kriteriums mit "bis 350 Grad Celsius: mehr als 85 RHT" angegeben ist, und das Siedeende der betrachteten Ware bei 339 Grad Celsius liegt, ergibt sich daraus zwingend, dass die aus Gründen der vorgegebenen Einreihungskriterien bei 350 Grad Celsius angegebene Destillationsausbeute bereits bei Siedeende (339 Grad Celsius) vorhanden war.

Die Einwände der Bf., mit welchen im Ergebnis bemängelt wird, dass der Untersuchungsbefund der Technischen Untersuchungsanstalt keine Angaben über die aufgefangene Destillationsmenge (oder den Destillationsrückstand) enthalten, sind somit nicht dazu geeignet, eine Nichtübereinstimmung der verfahrensgegenständlichen Ware mit der in der erwähnten Verordnung bezeichneten Ware aufzuzeigen.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass laut Auskunft des Bundesministeriums für Finanzen diese Verordnung letztlich auf Initiative der österreichischen Verwaltung ergangen ist und dass die Formulierung der Warenbezeichnung in Spalte 1 der Tabelle im Anhang dieser Verordnung auf den Text des oben erwähnten Untersuchungsbefundes der Technischen Untersuchungsanstalt Nr. 3037/2002 beruht.

Für den Senat steht somit zweifelsfrei fest, dass es sich bei dem streitgegenständlichen Produkt auf Grund seiner technischen Eigenschaften um ein Erzeugnis handelt, das denjenigen Waren entspricht, die von der Verordnung (EG) Nr. 231/2004 der Kommission erfasst sind.

Die Bf. unterliegt insofern einem Rechtsirrtum als sie der Meinung ist, dass die Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den gemeinsamen Zolltarif durch die erwähnte Einreihungsverordnung vom 10. Februar 2004 eine textliche Änderung erfahren habe.

Einreihungsverordnungen sind vielmehr gemäß Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe a der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 ergangene verbindliche Entscheidungen der Kommission über konkrete Einreihungsfragen. Eine Änderung des Zolltarifes der im Bezug auf Einreihungsverordnungen zweifellos höherrangiges Recht darstellt, können derartige Verordnungen entgegen der Rechtsansicht der Bf. nicht bewirken.

Eine Verordnung zur Einreihung einer bestimmten Ware in eine Tarifstelle des gemeinsamen Zolltarifs ist ein normativer Rechtsakt, dessen Bestimmungen in jeder Hinsicht allgemeine Geltung haben, da sie sich auf alle Waren der beschriebenen Art beziehen, unabhängig von deren Herkunft und sonstigen individuellen Eigenschaften, und ihre Wirkungen im Interesse einer einheitlichen Anwendung des gemeinsamen Zolltarifs gegenüber allen Zollbehörden der Gemeinschaft und allen Importeuren entfalten (EuGH 14. Februar 1984, Rs C-40/84).

Angesichts der Tatsache, dass die erwähnte Einreihungsverordnung erst am 10. Februar 2004 erlassen worden ist, erhebt sich nun die Frage, ob ihre Bestimmungen auf die bereits am 19. November 2002 erteilte verbindliche Zolitarifauskunft anzuwenden sind.

Eine Verordnung, die Waren in eine bestimmte Tarifposition oder Unterposition einreihet, vermag zwar keine rückwirkende Kraft zu entfalten, sie kann aber dennoch zur unterstützenden Argumentation im Zusammenhang mit der Frage der strittigen Einreihung von Waren herangezogen werden. Wie der Generalanwalt in den Schlussanträgen vom 9. November 2000 in der Rechtssache C-201/99 festgestellt hat, spricht die Form solcher Verordnungen, die im Allgemeinen (und so auch in der Verordnung Nr. 231/2004 – siehe deren Erwägungsgründe, Absätze 2 und 3) angeben, dass sich die Einreihung aus den allgemeinen Vorschriften zur Auslegung der Nomenklatur und dem Wortlaut der einschlägigen Positionen und Unterpositionen ergibt, dafür, dass der Gesetzgeber davon ausgeht, dass die festgelegte Einreihung bereits nach dem geltenden Recht geboten ist.

Eine solche später erlassene Verordnung – sofern diese ein bereits gefundenes Ergebnis hinsichtlich der zutreffenden Einreihung bestätigt – kann natürlich nur dann unterstützend herangezogen werden, wenn – wie hier – die Nomenklatur inhaltlich nicht geändert und die Verordnung selbst nicht angegriffen worden ist.

Die Bf. stützt ihr Begehren auf Einreihung der Ware als Schmieröl in die KN 2710 19 71 bis 2710 19 99 vor allem mit dem Hinweis darauf, dass der Verwendungszweck der gegenständlichen Ware als Schmieröl entscheidungsmaßgeblich sei. Da die Verwendung der Ware aufgrund deren objektiven Beschaffenheit als Gas- oder Heizöl wirtschaftlich in hohem Maße unwahrscheinlich und die Verwendung als Schmieröl wirtschaftlich in hohem Maße naheliegend sei, sei der Verwendungszweck sohin objektiv. Auf Grund der Tatsache, dass der Wortlaut der in Frage kommenden Unterposition ("Schmieröle") den Verwendungszweck beinhalte, sei der Verwendungszweck als relevantes Entscheidungskriterium zu berücksichtigen.

Dass diese Argumentation der Bf. keine Deckung in den maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen findet, zeigt sich schon aus der Begründung der oben erwähnten Verordnung Nr. 231/2004, welcher zu entnehmen ist, dass – unbeschadet der Tatsache, dass die betreffende Ware laut Warenbezeichnung wie Schmieröl verwendet werden kann – die Einreihung wie Schmieröle in die KN-Positionen 2710 19 71 bis 2710 19 99 ausgeschlossen ist, da die Ware die Voraussetzungen der Zusätzlichen Anmerkungen 1d) und 1e) zu Kapitel 27 erfüllt und daher vom KN-Code 2710 19 41 (Gasöl) eindeutig erfasst ist.

Um im Rahmen der Auslegung einer Einreihungsverordnung deren Anwendungsbereich zu bestimmen, ist u.a. die Begründung der Verordnung zu berücksichtigen (EuGH vom 4. März 2004, Rechtssache C-130/02). Diese verweist im vorliegenden Fall auf die Erläuterungen zur KN, Unterpositionen 2710 18 71 bis 2710 19 99.

Den Erläuterungen zur KN kommen zwar im Gegensatz zu Einreihungsverordnungen keine normative Kraft zu, sie stellen aber nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgesichtshofes (siehe VwGH 14.5.1992, 91/16/0026) dennoch ein wichtiges Hilfsmittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen dar. Bezogen auf den Anlassfall stehen sie im Widerspruch zum Vorbringen der Bf., indem sie zu den Unterpositionen 2710 1971 bis 2710 1999 u.a. ausführen: Hierher gehören die Schweröle im Sinne der Zusätzlichen Anmerkung 1d) zu Kapitel 27, sofern sie nicht die Bedingungen der Zusätzlichen Anmerkung 1e) (Gasöl) oder 1f) (Heizöl) zu Kapitel 27 erfüllen.

Folgte man der Rechtsansicht der Bf, ergäbe sich daraus, dass jede Zubereitung, die als Schmieröl verwendet werden kann, als solches in die KN-Positionen KN 2710 19 71 bis 2710 19 99 einzureihen wäre, wofür angesichts der eindeutigen Bestimmungen der zitierten Zusätzlichen Anmerkungen allerdings kein Raum besteht. Die vorzitierten Erläuterungen bestätigen vielmehr, dass der Anwendungsbereich der Unterpositionen 2710 1971 bis 2710 1999 durch die Zusätzlichen Anmerkungen eine für die Einreihung der verfahrensgegenständlichen Ware entscheidende Einschränkung erfährt.

Die Bf. leitet die Relevanz des Verwendungszweckes für die Einreihung in den Zolltarif auch aus der ständigen Rechtsprechung des EuGH ab und zitiert auszugsweise:

„Im Interesse der Rechtssicherheit und der leichten Nachprüfbarkeit sind das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung einer Ware grundsätzlich deren objektive Merkmale und Eigenschaften, wie sie im Wortlaut der Position der KN festgelegt sind.“

„Darüber hinaus kann der Verwendungszweck der Ware ein objektives Tarifierungskriterium sein, sofern er der Ware innewohnt; ob letzteres zutrifft, muss sich anhand der objektiven Merkmale und Eigenschaften der Ware beurteilen lassen.“

Der Verwendungszweck ist nur ausnahmsweise entscheidend für Einreihung einer Ware in den Zolltarif (siehe Witte, Artikel 20 ZK, Rz 39). Dies kommt auch durch die Worte „darüber hinaus“ und „kann“ in den von der Bf. zitierten Entscheidungen des EuGH zum Ausdruck.

Nach ständiger Rechtsprechung ist im Interesse der Rechtssicherheit und der leichten Nachprüfbarkeit das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren grundsätzlich in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Tarifposition des Gemeinsamen Zolltarifs und der Abschnitt- oder Kapitelvorschriften festgelegt sind (EuGH 17.6.1997, Rs C-105/96). Die Zweckbestimmung einer Ware ist daher nur erheblich, wenn die Tarifierung nicht schon anhand ihrer objektiven Merkmale und Eigenschaften vorgenommen werden kann (siehe Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs vom 10.7.1997, Rs C-338/95).

Im vorliegenden Fall kommt es alleine auf Grund der objektiven Merkmale und Eigenschaften der Ware laut Untersuchungsbefund der Technischen Untersuchungsanstalt und dem darin beschriebenen Destillationsverhalten unter Bedachtnahme auf den Wortlaut der Unterpositionen der KN "Schweröle" bzw. "Schmieröle, andere Öle" sowie unter Berücksichtigung der oben erwähnten Zusätzlichen Anmerkungen zu Kapitel 27 der KN zu einer eindeutigen Einreihung in den Zolltarif. Für eine Einreihung nach dem Verwendungszweck bleibt schon deshalb kein Raum.

Hinsichtlich des Vorbringens, dass die Ware den Anforderungen für Schmieröle und -stoffe des Deutschen Instituts für Normierung sowie des Verbands Deutscher Maschinen und Anlagenbau entspricht, ist darauf hinzuweisen, dass die technischen Normen völlig andersartige Regelungsbereiche betreffen und daher nicht auszuschließen ist, dass sie mit den Einreihungskriterien des Zolltarifes nicht im Einklang stehen (siehe Witte, Rz. 45 zu Art. 20 ZK).

Die Zeugin Frau B bemängelt, dass im durchgeführten Verfahren auf die im Akt einliegende Notiz der Bf. vom 24. September 2002 und die darin enthaltenen Einwände aus technischer Sicht nicht eingegangen worden sei. In der erwähnten Notiz bringt die Bf. zunächst zum Ausdruck, dass die Untersuchungsergebnisse der Technischen Untersuchungsanstalt nicht angezweifelt werden. Die Wesensbeschreibung als „Gasöl, zubereitet“, sei allerdings insofern unvollständig, als der Flammpunkt als wesentliche Kenngröße offenbar nicht in Betracht gezogen worden sei.

Die Bf. übersieht mit dieser Argumentation allerdings, dass der Flammpunkt in den hier maßgeblichen Bestimmungen der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 kein Einreihungskriterium darstellt. In diesem Zusammenhang ist ergänzend darauf hinzuweisen, dass das in der oben zitierten Einreihungsverordnung beschriebene Produkt einen Flammpunkt von über 100 Grad Celsius aufweist. Der Flammpunkt der verfahrensgegenständlichen Ware ist laut eigenen Angaben der Bf. bei mehr als 110 Grad Celsius gelegen und entspricht daher auch in dieser Hinsicht der Einreihungsverordnung.

Die Bf. räumt in der genannten Notiz auch ein, dass auf die vorliegende Zubereitung die allgemeinen Wesensmerkmale von Gasölen, wie sie in der Zusätzlichen Anmerkung 1e) zum Kapitel 27 der KN in Bezug auf das Siedeverhalten angeführt sind, zutreffen, meint aber, dass diese Eigenschaften nur eingeschränkt und keinesfalls umfassend für deren Charakterisierung herangezogen werden dürfen.

Dem ist zu entgegnen, dass es – wie oben ausführlich dargestellt – bei der zollrechtlichen Tarifierung von Waren grundsätzlich auf deren objektiven Merkmale und Eigenschaften wie sie im Wortlaut der Tarifpositionen des Gemeinsamen Zollltarifs und der Abschnitt- oder Kapitelvorschriften festgelegt sind und nicht etwa auf deren Charakter oder Verwendungszweck ankommt.

Auch mit ihrem Hinweis darauf, dass das Schwefeladditiv für ganz bestimmte anwendungstechnische Eigenschaften und nicht zur Einstellung eines bestimmten Gehaltes an Schwefel im Gasöl beigemengt worden sei, vermag die Bf. kein für die zolltarifarische Einreihung maßgebliches Argument vorzubringen. Für die Bestimmung der genauen Unterposition von Gasölen ist wohl die genaue Höhe des Schwefelgehaltes nicht aber der vom Hersteller mit der Schwefelzugabe beabsichtigte Zweck von Bedeutung.

Die Bf. weist darauf hin, dass sich die Ware aus Gasöl und Zusatzstoffen (Additiven) zusammensetzt. Die Beigabe von Additiven führe zu einer Wertsteigerung sowie zu einer objektiven Veränderung der Warenbeschaffenheit und ermögliche die Verwendung der Ware als Schmieröl. Trotz des geringeren mengenmäßigen Anteils sei es möglich, dass der Kostenanteil der Additive gleich dem des Grundöls sei.

Dass die (vom Senat nicht in Zweifel gezogene) Additivierung und die damit einhergehende Änderung der Eigenschaften und des Einsatzbereiches der verfahrensgegenständlichen Ware dazu führt, dass diese nicht mehr die Voraussetzungen der Zusätzlichen Anmerkungen 1d) und 1e) zu Kapitel 27 erfüllt, vermag aber nicht einmal die Bf. zu behaupten. Sie stellt vielmehr selbst in ihrer Notiz vom 24. September 2002, auf die sie sich in der mündlichen Berufungsverhandlung ausdrücklich bezieht, außer Streit, dass die Ware weiterhin die in der Zusätzlichen Anmerkung 1e) normierten Wesensmerkmale von Gasölen aufweist.

Alleine diese für das Schicksal der vorliegenden Entscheidung wesentliche Feststellung führt dazu, dass die Ware als Gasöl einzureihen ist. Angesichts dieser Tatsache kommt es auf die von der Bf. ins Treffen geführten Umstände, dass die Verwendung der Ware als Schmieröl wirtschaftlich in hohem Maße naheliegend sei, dass der Verkaufspreis des zubereiteten Produktes zumindest das drei- bis vierfache von Gasöl betrage, dass das Produkt für die Ver-

wendung als Heizöl oder Treibstoff nicht geeignet sei und dass eine Trennung des Endproduktes in Gasöl und Additiven wirtschaftlich untunlich sei, nicht an.

Da die von der Bf. geltend gemachten Auswirkungen des Additivierungsverfahrens nicht entscheidungsmaßgeblich sind, ist auch der Vorwurf unberechtigt, die Technische Untersuchungsanstalt hätte bei der Untersuchung die durch die Beigabe von Additiven bewirkten Veränderungen darstellen müssen, unberechtigt.

Im Hinblick auf die eindeutigen auf den vorliegenden Fall anzuwendenden gemeinschaftsrechtlichen zolltarifarischen Bestimmungen führt auch die Beachtung des abgabenrechtlichen Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zu der von der Bf. begehrten Berücksichtigung des Verwendungszweckes. Dieser stellt vielmehr – wie oben ausführlich dargestellt – im vorliegenden Fall kein entscheidendes Einreihungskriterium dar.

Sowohl in ihrem Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft als auch in der oben genannten Notiz vom 24. September 2002 räumt die Bf. selbst ein, dass es sich bei der streitgegenständlichen Ware um eine Zubereitung handelt. Für den Senat ist es daher nicht nachvollziehbar, warum die Zeugin Frau B meint, dass es sich bei der streitgegenständlichen Ware nicht um eine Zubereitung, sondern um eine "Mischung" handle. Dies umso mehr, als sie selbst die Ware als "zubereitetes Produkt" bezeichnet.

Hinsichtlich des Vorbringens der Bf., wonach im vorliegenden Fall AV 2 und 3 anzuwenden gewesen wären, ist darauf hinzuweisen, dass diese gemäß AV 1 nur insoweit zu beachten sind, als in den Positionen oder in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln nichts anderes bestimmt ist. Im vorliegenden Fall legen die klaren Bestimmungen der Zusätzlichen Anmerkungen 1d) und 1e) zu Kapitel 27 eindeutig fest, dass die dort genannten Schweröle, bei deren Destillation nach ASTM D 86 bis 350 Grad Celsius einschließlich der Destillationsverluste mindestens 85 RHT übergehen, selbst dann als "Gasöle" einzureihen sind, wenn es sich um Zubereitungen handelt. Die Regelungen der AV 2 und 3 werden gemäß AV 1 letzter Satz durch die Zusätzlichen Anmerkungen als Spezialregelung ausdrücklich verdrängt und sind somit im vorliegenden Fall nicht anzuwenden.

Nach Ansicht des Senates hat die Kommission die oben erwähnte Verordnung vom 10. Februar 2004 im Rahmen der ihr gemäß Artikel 9 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 eingeräumten Befugnis zu Recht erlassen. Die in der vorliegenden Entscheidung widerlegten Argumente der Bf. vermögen keinen Rechtsfehler der Kommission bei ihrer rechtlichen Beurteilung betreffend die Einreihung der verfahrensgegenständlichen Ware aufzuzeigen, sodass seitens des Senates auch keine Veranlassung besteht, im

Wege eines Vorabentscheidungsersuchens gemäß Artikel 234 EG die Rechtmäßigkeit des Zustandekommens der erwähnten Verordnung durch den EuGH überprüfen zu lassen.

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass die erwähnte Einreihungsverordnung ohne Gegenstimmen beschlossen worden ist, woraus sich ableiten lässt, dass die Tarifexperten aller Mitgliedsländer übereinstimmend zum gleichen Ergebnis kommen, wie die angefochtene verbindliche Tarifauskunft. Im Übrigen wird bemerkt, dass sich auch die deutsche Zollverwaltung mittlerweile dieser Rechtsansicht angeschlossen und den in der Berufungsschrift der Bf. vom 18. Dezember 2002 erwähnten Erlass entsprechend abgeändert hat.

Nach den vom Zeugen M bestätigten und seitens der Bf. außer Streit gestellten Feststellungen der Technischen Untersuchungsanstalt der Finanzverwaltung über das Destillationsverhalten des streitgegenständlichen Erzeugnisses handelt es sich dabei um ein Produkt, bei welchem bei 350 Grad Celsius mehr als 85 RHT Destillationsausbeute vorhanden ist. Damit steht fest, dass die Ware den Zusätzlichen Anmerkungen 1d) und 1e) zu Kapitel 27 der KN entspricht.

Unter Berücksichtigung der Allgemeinen Vorschriften 1 und 6 für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur, den Zusätzlichen Anmerkungen 1d) und 1e) zu Kapitel 27 und dem Wortlaut der KN-Codes 2710, 2710 19 und 2710 19 41 wird die Ware daher vom KN-Code 2710 19 41 erfasst. Die vZTA ist somit zu Recht ergangen.

Es war sohin wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 24. Juni 2004