

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., Adr., vom 16. Jänner 2009 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Wien (Zentralstelle für Verbindliche Zolltarifauskünfte) vom 18. Dezember 2008, Zl. 100000/00000/2008-1, betreffend Verbindliche Zolltarifauskunft, gemäß § 289 Abs.2 BAO entschieden:

Der Beschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Aufgrund eines Antrags der Bf. (Beschwerdeführerin, im Folgenden: Bf.) vom xx erfolgte mit Verbindlicher Zolltarifauskunft (VZTA) der Zentralstelle für Verbindliche Zolltarifauskünfte beim Zollamt Wien vom Dat., Nr., die Einreichung der Ware mit der Handelsbezeichnung „Wolframtrioxid, WO₃-X“ in die Zollnomenklatur unter der Warennummer 2825 9040 80. Gegründet war die Einreichung auf den Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur (AV, KN), Z. 1 und Z. 6, die Anmerkung 1 zu Kapitel 28, die Erläuterungen zum Harmonisierten System (HS) zu Position 2825, lit. B, Z.16 und den Untersuchungsbefund der Technischen Untersuchungsanstalt der Finanzverwaltung (TUA) vom Dat, Zl. xxx.

Dagegen er hob die Bf. am 3.10.2008 den Rechtsbehelf der Berufung und führte begründend im Wesentlichen aus, dass Wolfram die stabilen Oxide Wolframdioxid (WO₂) und Wolframtrioxid (WO₃) bildet, wobei Wolframtrioxid der Ausgangsstoff für die Erzeugung von Wolfram-Metall und Wolframcarbid ist, welches in reinem Zustand als gelbes Pulver vorkommt

und daher umgangssprachlich als „Wolfram-Gelboxid“ bezeichnet wird. Im technischen Herstellungsprozess treten Ammoniak und Wasser als Verunreinigungen dazu und es wird üblich als „Wolfram-Blauoxid“ bezeichnet. Im Sinne des Zolltarifs sind Wolfram-Gelboxid und Wolfram-Blauoxid unter „Wolfram-Trioxid“ der Zolltarifnummer 2825 9040 30 zu subsumieren, während unter die Zolltarifnummer 2825 9040 80 („Andere Wolframoxide [als Wolframtrioxid]“) die Oxide des Wolframs mit anderer Oxidationszahl als 6, etwa Wolframdioxid, einzureihen wären.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18.12.2008 wies das Zollamt die Berufung ab. In der Begründung verwies das Zollamt auf die ständige Judikatur des EuGH, wonach das entscheidende Kriterium für die zolltarifliche Einreichung von Waren in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften liegt, wie sie im Wortlaut der KN und den Vorschriften zu deren Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind. Die Position KN 2825 9040 umfasse Wolframoxide und Wolframhydroxide und untergliedert sich die Position 2825 9040 30 „Wolframtrioxid“ und 2825 9040 80 „andere“, wobei letztere alle Wolframoxide und –hydroxide umfasst, deren stöchiometrisches Verhältnis von Wolfram zu Sauerstoff von dem des Woframtrioxids (1 : 3) abweicht, wie das bei der verfahrensgegenständlichen Ware der Fall sei. Weiters wurde ausgeführt, dass gemäß der Anmerkung 1a zu Kapitel 28 und der Erläuterungen zum HS zu Kapitel 28, Teil A, soweit nichts anderes bestimmt ist, nur isolierte chemische Elemente und Verbindungen erfasst sind, die auch bestimmte Verunreinigungen enthalten dürfen. Werden hingegen Verunreinigungen in einem Erzeugnis absichtlich belassen bzw. wie bei den verfahrensgegenständlichen Waren in einem bestimmten Verfahren gezielt so beigebracht, dass das Produkt die für eine bestimmte weitere Verwendung gewünschten Eigenschaften aufweist, ist das tarifrechtlich relevant. Diese Ware „Wolframtrioxid WO₃-X“ sei daher kein Wolframtrioxid der Position 2825 9040 30 mehr, sondern als Wolfram-Blauoxid in die Position 2825 9040 80 als „andere (als Wolframtrioxid)“ einzureihen und daher die Berufung abzuweisen.

Dagegen brachte die Bf. am 16.1.2009 Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat ein und führte darin aus:

Hauptbestandteil des gegenständlichen Wolfram-Blauoxids ist die chemische Verbindung Wolframtrioxid mit dem stöchiometrischen Verhältnis Wolfram zu Sauerstoff von 1 : 3. Darüber hinaus enthält das Erzeugnis Verunreinigungen an Ammoniak, Wasser und einem geringen Anteil an nicht vollständig oxidierten Suboxiden. Die Suboxidanteile beeinflussen die kristallographischen Eigenschaften und die Farbe, nicht aber die chemischen Eigenschaften des Produkts. Wolfram-Blauoxid (technisches WO₃) habe keine anderen chemischen

Eigenschaften als Wolfram-Gelboxid. Entgegen der Ausführung in der Berufungsvorentscheidung werden die Verunreinigungen nicht absichtlich im Erzeugnis belassen, um es für einen bestimmten Verwendungszweck geeigneter zu machen, sondern sie ließen sich bei der technischen Herstellung von Wolframtrioxid nur mit erhöhtem Aufwand vermeiden. Es sei im Gegenteil so, dass diese Verunreinigungen in der weiteren Verarbeitung stören, das rechtfertige aber nicht den Mehraufwand für die Herstellung eines chemisch reinen Wolframtrioxids und sie werden daher in Kauf genommen. In diesem Sinne seien sowohl Wolfram-Gelboxid als auch Wolfram - Blauoxid unter die Zolltarifnummer 2825 9040 30 zu subsumieren. Hingegen wären „Andere Wolframoxide“ der Zolltarifnummer 2825 9040 80 Oxide mit einer anderen Oxidationszahl als 6, z.B. Wolframdioxid WO₂.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Dem Rechtsmittelverfahren liegt folgender Sachverhalt mit daraus entwickelter rechtlichen Diskussion zugrunde :

Aufgrund eines Antrags der Bf. vom xx auf Erteilung einer VZTA für „Wolframtrioxid WO₃-X“ zur Einreichung für die Einfuhr holte die Zentralstelle für Verbindliche Zolltarifauskünfte beim Zollamt Wien ein Untersuchungszeugnis der TUA ein, in dem diese Ware aufgrund einer eingereichten Warenprobe zu 99,99 % gerechnet als WO₃ und beschrieben als „tiefblaues, schweres Pulver, welches beim Erhitzen die Farbe in gelb ändert“, aufgrund einer Röntgenfluoreszenzanalyse und unter Heranziehung der

- Allgemeinen Vorschriften über die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur 1 und 6
- Anmerkung 1 zu Kapitel 28
- Erläuterungen zum Harmonisierten System zu Position 2825, lit.B, Ziffer 16 als Tarifierungsvorschlag „anderes Wolframoxid“ in die Unterposition 2825 9040 80 eingestuft wurde.

In einer gemäß § 183 Abs.4 BAO von der Bf. am 23.8.2008 dazu abgegebenen Stellungnahme führte sie aus, dass das durch Oxidation von Ammonium- Parawolframat technisch hergestellte Wolframtrioxid eine Mischung verschiedener Wolframoxide ist, wobei die genaue Zusammensetzung von den konkreten Verfahrensbedingungen abhängt. Reines WO₃ ist gelb, mit zunehmendem Anteil der Suboxide wechselt die Farbe auf blau. Solange aber der Hauptbestandteil der Oxidmischung das WO₃ ist, wäre nach Meinung der Bf. das Produkt als Wolframtrioxid der Tarifnummer 2825 9040 30 einzustufen, erst bei einem Überwiegen der Suboxide erscheine die Einstufung unter 2825 9040 80 gerechtfertigt. Das TUA-Gutachten ergebe die Zusammensetzung zu 99,99 % als WO₃, was zwar keine Auskunft über die genaue Zusammensetzung des Pulvers angibt, es sei aber daraus zu entnehmen, dass das Pulver

überwiegend aus WO₃ und nur zu geringen Teilen aus anderen Wolframoxiden (W25O₇₃, W18O₄₉, W17O₄₇) bestehe und daher unter Tarifnummer 2825 9040 30 einzureihen wäre.

Dagegen hielt das Zollamt in der VZTA vom Dat. und in der BVE vom 18.12.2008 an der Einreihung unter TARIC 2825 9040 80 fest.

Die relevanten Bestimmungen sind:

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 anderen 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 Warenomenklatur – die Kombinierte Nomenklatur - 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 der 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 Communautées 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 Warenzusammenstellung 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. ... (Behältnisse, Verpackungen) ...

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 Zolltarifauskünfte oder verbindliche Ursprungsauskünfte.

Aus den o.a. Rechts- und Hilfsquellen ist anzuführen:

Zu Kapitel 28 KN gehören laut deren Kapitel-Übersicht: Anorganische chemische Erzeugnisse, anorganische oder organische Verbindungen von Edelmetallen, Seltenerdmetallen, radioaktiven Elementen oder Isotopen.

Gemäß den Anmerkungen zu Kapitel 28, Z.1 lit.a) gehören in dieses Kapitel, sofern nichts anderes bestimmt ist, nur isolierte chemische Elemente und isolierte chemisch einheitliche Verbindungen, auch wenn sie Verunreinigungen enthalten.

In den Erläuterungen zum HS zu Position 2825 heißt es u.a.:

Zu dieser Position gehören:

...

B) Z.16: Wolframoxide und –hydroxide. Das wichtigste Wolframoxid ist das Wolframtrioxid (Wolframsäureanhydrid) (WO₃), das man bei der Gewinnung von Wolfram aus natürlichen Wolframaten (Wolframit, Scheelit) (Pos. 2611) erhält. Es ist ein zitronengelbes, kristallines Erzeugnis, das sich beim Erhitzen orangefarben verfärbt und in Wasser unlöslich ist. Man verwendet es zur Herstellung von Wolframglühdioden für elektrische Lampen und in der Keramikmalerei.

...

In die Position 2825 der KN tarifieren :

Hydrazin und Hydroxylamin und ihre anorganischen Salze; andere anorganische Basen; andere Metalloxide, -hydroxide und –peroxyde;

...

2825 9040 - - Wolframoxide und –hydroxide;

2825 9040 30 --- Wolframtrioxid (**in der Fassung bis 31.12.2008 !**)

2825 9040 30 --- Wolframtrioxid, einschließlich Wolframblauoxid (**Fassung ab 1.1.2009 !**)

2825 9040 80 --- andere

Im Kern ist zwischen der Bf. und dem Zollamt strittig, ob die verfahrensgegenständlichen Erzeugnisse als (reines) Wolframtrioxid WO₃ oder aufgrund der geringfügigen, die Blaufärbung verursachenden Verunreinigungen bereits als „anderes Wolframoxid“ und damit bei der letzteren Tarifnummer zu subsumieren ist. Der Disput zwischen Zollamt und Bf. geht dahin, dass das Zollamt von einer unzulässigen Verunreinigung deshalb spricht, weil sie mit Absicht im Erzeugnis belassen wurde, um es für einen bestimmten Verwendungszweck geeigneter zu machen, wodurch auch das exakte stöchiometrische Verhältnis 1 : 3 des (reinen) Wolframtrioxids nicht besteht. Dem hält die Bf. entgegen, dass diese Verunreinigungen (Wasser, Ammoniak, nicht vollständig oxidierte Suboxide) keineswegs „absichtlich“ in dem durch Calzinieren aus Ammonium-Parawolframat gewonnenen WO₃-X belassen werden, sondern dass sie im Gegenteil bei der Weiterverarbeitung (Reduzieren zu reinem Wolfram-Metall bzw. dieses weiterverarbeitet zu Wolframcarbid) störend sind, ihre Beseitigung aber einen unökonomischen Mehraufwand bedeuten würde.

Der in der Berufungsvorentscheidung vom Zollamt geäußerten Ansicht bezüglich des – im Detail gar nicht näher ausgeführten – Verwendungszweckes ist nicht zu folgen. Denn primär sind im Interesse der Rechtssicherheit und der leichten Nachprüfbarkeit bei der zollrechtlichen Tarifierung einer Ware deren objektive Merkmale und der Wortlaut der KN maßgebend. Darüber hinaus kann der Verwendungszweck des Erzeugnisses ein Tarifierungskriterium sein, sofern er dem Erzeugnis innewohnt, was wiederum an den objektiven Merkmalen und Eigenschaften des Erzeugnisses zu beurteilen ist (EuGH 4.3.2004, Rs. C-130/02, insbesondere Rz. 28 und 30; BFH 10.6.2008, VII R 22/07). Bei den verfahrensgegenständlichen Waren bzw. den zur Diskussion stehenden Tarifnummern wird auf den Verwendungszweck überhaupt nicht Bezug genommen (anders z.B. in Kapitel 27 [Mineralöle], wo für die Einreichung von Waren auf die Verwendung als Kraft- oder Heizstoff oder auf gewisse chemische Umwandlungsprozesse abgestellt wird). Verunreinigungen müssen laut den Anmerkungen zu Kapitel 28 nicht unbedingt einen Wechsel der tariflichen Einreichung bewirken. Im Untersuchungsbefund der TUA wird die untersuchte Probe zu 99,99 Gewichtsprozent als WO₃ gerechnet und als Untersuchungsergebnis (anderes) Wolframoxid WO_{2,9} angegeben. Im Akt finden sich Fachunterlagen, aus denen hervorgeht, dass Blauoxid neben WO₃ auch W₂WO₅ und andere Oxide enthalten kann, wobei eine Substanz der Zusammensetzung WO₃-X mit X bis zum Wert 0,1, also auch WO_{2,9}, noch als Blauoxid anzusehen ist. Daher ist entgegen der

in der Berufungsvorentscheidung vertretenen Auffassung bei Blauoxid ein gewisses Abweichen vom Mengenverhältnis 1 : 3 tolerierbar und dessen Einreihung in TARIC 2825 9040 30 nicht entgegenzutreten.

Zum Zeitpunkt der Erteilung der VZTA bzw. des Ergehens der Berufungsvorentscheidung im Jahr 2008 lautete die Warenbezeichnung in Unterposition 2825 9040 30 lediglich „Wolframtrioxid“. Die Einreihung von Wolframblauoxid unter dieser Zolltarifnummer war daher anhand der oben aufgezählten Rechts- und Hilfsquellen bzw. letztlich auf interpretativem Weg vorzunehmen. Mit Wirkung 1.1.2009 wurde die Warenbezeichnung dieser Tarifnummer auf „Wolframtrioxid, einschließlich Wolframblauoxid“ erweitert. Diese Rechtslage wurde auch in die Kontingentverordnung VERORDNUNG (EG) Nr. 563/2009 des Rates vom 25. Juni 2009 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 2505/96 zur Eröffnung und Verwaltung autonomer Gemeinschaftszollkontingente für bestimmte landwirtschaftliche Erzeugnisse und gewerbliche Waren, Abl. L 168 v. 30.6.2009, in deren Art. 1 Z.2 Buchstabe b) rückwirkend auf 1.1.2009 eingearbeitet. Diese Verordnung ist zwar auf einen Sachverhalt des Jahres 2008 noch nicht anzuwenden, gibt aber den Willen des Verordnungsgebers wieder, auch Wolframblauoxid unter die von der Bf. angegebene Zolltarifnummer zu subsumieren. Für eine Rechtsmittelentscheidung ist in diesem Zusammenhang auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen, dass es bei solchen Fragen auf die Rechtslage im Zeitpunkt des Ergehens der Rechtsmittelentscheidung und nicht auf jene im Zeitpunkt der Antragstellung oder des Ergehens des nicht rechtskräftig gewordenen erstinstanzlichen Bescheides ankommt (VwGH 21.9.2005, 2004/16/0277).

Der Unabhängige Finanzsenat hat daher im vorliegenden Fall die derzeitige, seit 1.1.2009 bestehende Rechtslage anzuwenden und die Ware unter Aufhebung der erstinstanzlichen Berufungsvorentscheidung in TARIC 2825 9040 30 einzureihen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 19. April 2010