

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
GIUSEPPE TESAURO

vom 12. Dezember 1996 ^{*}

1. In den vorliegenden Verfahren hat der Bundesfinanzhof dem Gerichtshof Vorabentscheidungsfragen nach der Tarifierung von Kartoffelstärke vorgelegt, die in einem für die Ernährung bestimmten Erzeugnis enthalten ist und einen Acetylgehalt von 0,74 GHT (Gewichtshundertteilen) besitzt.

Sachverhalt und Verfahren

2. Die Gesellschaft deutschen Rechts Ludwig Wünsche & Co. (im folgenden: Firma Wünsche) mit Sitz in Hamburg beantragte in der Zeit von März 1987 bis Februar 1988 bei Zollämtern an verschiedenen deutschen Orten die Abfertigung größerer Mengen des Erzeugnisses „Perfectamyl KKS“, das zur Ausfuhr in Drittländer bestimmt war. Dieses Erzeugnis wurde als Lebensmittelzubereitung mit 96,5 GHT Kartoffelstärke (Rechtssache C-275/95) und als Stärke von Kartoffeln mit einem Stärkegehalt von 78 GHT und mehr (Rechtssachen C-274/95 und C-276/95) angemeldet. Das Hauptzollamt Hamburg-Jonas kam aufgrund von Nachprüfungen hinsichtlich der für die Herstellung der ausgeführten Erzeugnisse verwendeten Stärke zu dem Ergebnis, daß die Firma Wünsche nicht native Kartoffelstärke ausgeführt

habe, sondern veresterte Kartoffelstärke¹, für die nach den geltenden Bestimmungen kein Anspruch auf die für native Kartoffelstärke vorgesehenen Ausfuhrerstattungen und Währungsausgleichsbeträge bestand.

Folglich forderte das Hauptzollamt von der Firma Wünsche zum einen die Rückzahlung der zu Unrecht gezahlten Beträge (Rechtssachen C-275/95 und C-276/95) und lehnte es zum anderen ab, ihr die beantragten Ausfuhrerstattungen und Währungsausgleichsbeträge zu zahlen (Rechtssache C-274/95).

Das von der Firma Wünsche angerufene Finanzgericht bestätigte die genannten Bescheide. Nach den Ergebnissen der angestellten Nachprüfungen seien nämlich die ausgeführten Erzeugnisse, die Kartoffelstärke mit einem Veresterungsgrad von 0,5 GHT und mehr (bis zu 0,61 GHT in der Rechtssache C-275/95, bis zu 0,74 GHT in der Rechtssache C-276/95 und bis zu 0,67 GHT in der Rechtssache C-274/95) enthielten, als veresterte Kartoffelstärke anzusehen und als solche in die Tarifnummer 39.06 des

1 — Unter Veresterung ist nach den Vorlagebeschlüssen jeder Prozeß zu verstehen, der eine chemische Veränderung natürlicher Stärke durch die Verwendung organischer oder anorganischer Säuren bewirkt.

^{*} Originalsprache: Italienisch.

Gemeinsamen Zolltarifs (GZT) und die Unterposition 3505 10 50 der Kombinierten Nomenklatur (KN) einzureihen.

3. Die Firma Wünsche ficht die Entscheidung des Finanzgerichts vor dem Bundesfinanzhof an und rügt die unrichtige Auslegung der Tarifnummern 11.08 und 39.06 GZT und der entsprechenden Unterpositionen 1108 13 00 und 3505 10 50 KN. Zur Begründung ihrer Revision weist sie auf das Urteil Emsland-Stärke² hin, in dem der Gerichtshof festgestellt habe, daß ein Acetylgehalt von wenig mehr als 0,5 GHT die Einreihung in die native Kartoffelstärke betreffende Tarifposition nicht ausschließe; diese Feststellung unterliege keinen Ausnahmen oder Einschränkungen je nach der Art des fraglichen Erzeugnisses.

Nach Auffassung des Hauptzollamts betrifft das genannte Urteil des Gerichtshofes jedoch nur die tarifliche Einreihung einer durch Mischen nativer Kartoffelstärke mit einem Kartoffelstärkeester hergestellten Ware, so daß es auf das hier zu prüfende Erzeugnis, das keine Mischung darstelle, nicht übertragbar sei.

4. Der Bundesfinanzhof hat die drei Verfahren durch Beschlüsse vom 20. Juni 1995 ausgesetzt und drei Vorabentscheidungsersuchen mit zwei im wesentlichen

gleichlautenden Fragen an den Gerichtshof gerichtet. Die erste Frage geht dahin, ob sich die Tarifierung veresterter Kartoffelstärke nach ihrem Acetylgehalt und damit dem Grad ihrer Veresterung richtet; für den Fall der Bejahung dieser Frage möchte das Gericht wissen, wie hoch der Acetylgehalt höchstens sein darf, um die Einreihung veresterter Kartoffelstärke unter die Tarifstelle 11.08 A IV GZT (und die entsprechende Unterposition 1108 13 00 KN) nicht zu hindern.

Der rechtliche Rahmen

5. Auf die von der Firma Wünsche im Jahre 1987 getätigten Ausfuhren (die Gegenstand der Rechtssachen C-275/95 und C-276/95 sind) ist der GZT in der Fassung der Verordnung (EWG) Nr. 3618/96 des Rates vom 24. November 1986, die die letzte Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 3331/85 enthielt³, anwendbar.

Nach dieser Verordnung ist Stärke allgemein in die Tarifnummer 11.08 und Stärke von Kartoffeln im besonderen in die Tarifstelle 11.08 A IV einzureihen; veresterte Stärke ist dagegen nach der Tarifnummer 39.06 (Tarifstelle 39.06 B I) zu tarifieren. Nach den

² — Urteil vom 1. April 1993 in der Rechtssache C-256/91 (Slg. 1993, I-1857).

³ — ABl. L 345, S. 1.

Erläuterungen zum Harmonisierten System⁴ zu der letztgenannten Tarifposition gehört zu veresterter Stärke z. B. Stärkeacetat, das hauptsächlich in der Textil- und Papierindustrie verwendet wird, und Stärkenitrat, das zum Herstellen von Sprengstoffen dient.

andere modifizierte Stärken Erzeugnisse, die durch Umwandlung von Stärke unter Einwirkung von Wärme, Chemikalien (z. B. Säuren, Basen) oder Amylasen gewonnen werden, und z. B. durch Oxidation, Veretherung oder Veresterung modifizierte Stärken. Unter letztgenannten nennen die Erläuterungen beispielshalber die Stärkeacetate, die in der Textil- oder Papierindustrie verwendet werden, und die Stärkenitrate (Nitratstärken), die zum Herstellen von Sprengstoffen dienen. Nicht zur Position 3505 gehört nach diesen Erläuterungen die nicht umgewandelte Stärke, die in die Position 1108 eingereiht ist.

Hinsichtlich der von der Firma Wünsche im Jahre 1988 vorgenommenen Ausfuhren (die Gegenstand der Rechtssache C-274/95 sind) ist die zeitlich anwendbare Regelung die Kombinierte Nomenklatur in der Fassung der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif⁵. Dort wird Stärke in die Position 1108 und Stärke von Kartoffeln in die Unterposition 1108 13 00 eingereiht. Nach den entsprechenden Erläuterungen umfaßt die Position 1108 nicht Dextrine und andere modifizierte Stärken der Position 3505. Zu letzterer gehört die Unterposition 3505 10 50, in die veretherte und veresterte Stärke fallen.

Außerdem ist darauf hinzuweisen, daß folgende Erzeugnisse nach Nummer 3 des Anhangs der Verordnung (EWG) Nr. 28/90 der Kommission vom 4. Januar 1990 zur Einreihung von bestimmten Waren in die KN-Codes 1108 11 00, 1108 12 00, 1108 13 00 und 1108 14 00 und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 1463/87⁶, die jedoch auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens zeitlich nicht anwendbar ist, zur Unterposition 1108 13 00 gehören: „Erzeugnisse, die sich als feines weißes Pulver darstellen und die bestehen aus: einer Mischung aus nativer Kartoffelstärke und geringen Mengen acetylierter Kartoffelstärke oder sehr schwach acetylierter Kartoffelstärke mit folgenden analytischen Merkmalen: Stärkegehalt (Ewers): 95 GHT oder mehr, bezogen auf den Trockenstoff, Acetylgehalt (enzymatisch bestimmt): weniger als 0,5 GHT, bezogen auf den Trockenstoff“. Diese Bestimmung lehnt sich übrigens an die

Nach den Erläuterungen zum Harmonisierten System zur Position 3505 sind die zu dieser Position gehörenden Dextrine und

⁴ — Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes stellen die Erläuterungen, auch wenn sie den Text des GZT nicht ändern können, ein wichtiges Hilfsmittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen dar (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14. Dezember 1995 in den verbundenen Rechtssachen C-106/94 und C-139/94, Colin und Dupré, Slg. 1995, I-4759, Randnr. 21).

⁵ — ABl. L 256, S. 1.

⁶ — ABl. L 3, S. 9.

in der vorhergehenden Verordnung (EWG) Nr. 1463/87 vom 26. Mai 1987 enthaltene Bestimmung über die Einreihung von Waren in die Tarifstelle 11.08 A I des Gemeinsamen Zolltarifs ⁷ an.

6. Die einschlägigen Positionen des GZT einerseits und der KN andererseits sind demnach im wesentlichen gleich formuliert, so daß die Überlegungen zum GZT auch für die KN Geltung beanspruchen können. Nach ständiger Rechtsprechung ⁸ ist nun das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren grundsätzlich in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaft zu suchen, wie sie im Wortlaut der Tarifpositionen des GZT und der Vorschriften zu den Abschnitten dieser Kapitel festgelegt sind.

Dies dient bekanntlich dem doppelten Zweck, sowohl die Kontrollsicherheit als auch die leichte Nachprüfbarkeit zu garantieren. Da jedoch die fraglichen Positionen und Unterpositionen keine nützlichen Anhaltspunkte für die Beantwortung der Frage enthalten, ist zu prüfen, ob der Acetylgehalt zu den objektiven Merkmalen und Eigenschaften des in Rede stehenden Erzeugnisses gehört und ob er gegebenenfalls für dessen Tarifierung entscheidend ist.

⁷ — ABl. L 138, S. 36.

⁸ — Urteil vom 25. Mai 1989 in der Rechtssache 40/88 (Weber, Slg. 1989, 1395, Randnr. 13).

7. Wie sich aus dem Vorlagebeschluß ergibt, scheint das nationale Gericht der Auffassung zuzuneigen, daß die rechtliche Einordnung einer veresterten Stärke nicht vom Acetylgehalt, sondern vielmehr von dem Umstand abhängt, daß die Stärke dem chemischen Prozeß der Veresterung unterworfen worden ist: Der Stoff müsse in diesem Fall immer als veresterte Stärke tarifiert werden, unabhängig von seinem Acetylgehalt und damit seinem Veresterungsgrad.

8. Dieser Auffassung steht jedoch die Rechtsprechung des Gerichtshofes entgegen, der in dem vorgenannten Urteil Emsland-Stärke zur Auslegung der Tarifpositionen, um die es hier geht, auch unter Berücksichtigung der Vorschriften der Verordnung Nr. 28/90 Stellung genommen hat.

In diesem Urteil hat der Gerichtshof namentlich ausgeführt: „Der Acetylgehalt der Stärke ist ein Indikator für ihren Substitutionsgrad: Je höher der Acetylgehalt ist, desto weitergehend ist die Stärke modifiziert. Daher kann Stärke mit einem sehr niedrigen Acetylgehalt nativer Stärke entsprechen.“ ⁹

Aus diesen Ausführungen folgt meines Erachtens, daß der Acetylgehalt ein entscheidendes Merkmal dafür ist, ob eine veresterte Stärke zum Zweck ihrer Tarifierung noch als native Stärke oder aber als veresterte Stärke anzusehen ist. Diese Auffassung wird im

⁹ — Urteil Emsland-Stärke, a. a. O., Randnr. 34.

übrigen in systematischer Hinsicht sowohl durch die Verordnung Nr. 1463/87 als auch durch die Nachfolgeverordnung Nr. 28/90 bestätigt, die den Acetylgehalt ausdrücklich unter den Merkmalen der Stärke aufführen, die bei der Tarifierung zu berücksichtigen sind. Aus Artikel 1 und Nummer 3 des Anhangs der letztgenannten Verordnung ergibt sich weiter, daß allein die chemische Bezeichnung einer Stärke als verestert ihre Einreihung in die Unterposition 1108 13 00, die sich auf native Stärke bezieht, nicht hindert. Für die Unterscheidung zwischen veresteter und nativer Stärke kommt es nämlich in erster Linie auf den Acetylgehalt an, der in aller Regel geeignet ist, die Stärke im einen oder anderen Sinne zu kennzeichnen.

Dies bedeutet jedoch, wie die Kommission zu Recht bemerkt hat, nicht, daß der Acetylgehalt der einzige Faktor ist, der für die Tarifierung eines Erzeugnisses zu prüfen ist. Es kann nicht von vornherein ausgeschlossen werden, daß die Veränderungen der Eigenschaften und der Verwendungsmöglichkeiten des Erzeugnisses, die durch seine Transformation (durch die Veresterung) bewirkt werden, dadurch, daß sie die Natur des Erzeugnisses verändern, die Bedeutung des Acetylgehalts einschränken. In einem solchen Fall wird es Aufgabe des nationalen Gerichts sein, unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Einzelfalls zu untersuchen, ob die Voraussetzungen für die rechtliche Einordnung der fraglichen Stärke als veresterte oder native Stärke erfüllt sind. Im großen und ganzen stimme ich jedoch der Kommission darin zu, daß der Acetylgehalt in aller Regel und wenn keine objektiven Tatsachen vorliegen, die seine Bedeutung einschränken, ein entscheidendes Tarifikriterium darstellt.

9. Ich bin andererseits nicht der Auffassung, daß die Tragweite der Feststellungen des Gerichtshofes auf den Fall Emsland-Stärke beschränkt werden kann, in dem das streitige Erzeugnis eine Mischung aus nativer Kartoffelstärke und veresterter Stärke war, das jedoch unter Berücksichtigung der Anteile beider als native Stärke eingeordnet wurde. Die Formulierung dieser Feststellungen läßt nämlich keine einschränkende Auslegung zu; es ist vielmehr davon auszugehen, daß der Gerichtshof beabsichtigt hat, auch unter Berücksichtigung des Wortlauts der Nummer 3 des Anhangs der Verordnung Nr. 28/90, wonach Mischungen aus nativer Kartoffelstärke und geringen Mengen acetylierter Kartoffelstärke zum Zweck der Tarifierung nativer Kartoffelstärke mit sehr geringem Acetylgehalt gleichgestellt werden, einen allgemeinen Grundsatz aufzustellen.

Insoweit soll nur kurz darauf hingewiesen werden, daß eine entsprechende Gleichstellung von Mischungen und sehr schwach acetylierten, d. h. leicht „veränderten“ homogenen Erzeugnissen in der Verordnung Nr. 1463/87, an deren Stelle die Verordnung Nr. 28/90 getreten ist, für Maisstärke vorgenommen wurde. Es scheint somit auch in systematischer Hinsicht bestätigt, daß die unterschiedliche Behandlung der Mischungen im Verhältnis zu den einheitlichen Stoffen, wie sie das nationale Gericht voraussetzt, zu diesem Zweck nicht gerechtfertigt ist.

10. Die zweite vom vorlegenden Gericht gestellte Frage, die dahin geht, ab welchem Acetylgehalt eine Stärke als verestert anzusehen ist, hängt eng mit der ersten Frage

zusammen. Wie bereits gesagt, weist das Erzeugnis, um das es geht, einen Acetylgehalt auf, der zwischen einem Mindestgehalt von 0,61 GHT (in der Rechtssache C-275/95) und einem Höchstgehalt von 0,74 GHT (in der Rechtssache C-276/95) schwankt¹⁰. Das vorlegende Gericht bedarf also zur Entscheidung der bei ihm anhängigen Rechtsstreitigkeiten einer Antwort auf die Frage, ob das streitige Erzeugnis aufgrund der genannten Werte in die native Stärke betreffende Unterposition einzureihen ist.

Vorausgesetzt, daß auch diese Feststellung ebenso wie die zuvor geprüfte allgemeine Geltung hat und somit auf jedes Erzeugnis übertragen werden kann, ob dies nun eine Mischung oder wie im vorliegenden Fall ein homogener Stoff ist, so ist der Unterschied von 0,07 GHT zwischen dem Acetylgehalt des Erzeugnisses, um das es hier geht, und dem des in der Rechtssache Emsland-Stärke geprüften Erzeugnisses so geringfügig, daß er im vorliegenden Fall keine abweichende Entscheidung rechtfertigen kann.

11. Dazu möchte ich zunächst daran erinnern, daß der Gerichtshof in der Rechtssache Emsland-Stärke ausgeführt hat, ein Acetylgehalt von etwas mehr als den in der Verordnung Nr. 28/90 genannten 0,5 GHT, genauer von 0,67 GHT, reiche nicht aus, um die Tarifierung des fraglichen Erzeugnisses nach der Unterposition 1108 13 00 auszuschließen. Der Gerichtshof hat dazu bemerkt: „Dem Wortlaut der Verordnung Nr. 28/90 ist nicht zu entnehmen, daß eine Unterscheidung zwischen nativer Stärke, die in die Unterposition 1108 13 00 einzureihen ist, und veresterter Stärke, die zur Unterposition 3505 10 50 gehört, nach dem Acetylgehalt getroffen werden soll. Denn einerseits stellt diese Verordnung nur klar, daß ein Stärkeerzeugnis mit den im Anhang dieser Verordnung genannten Merkmalen auf jeden Fall in die Unterposition 1108 13 00 einzureihen ist; andererseits enthält die Verordnung keinen Hinweis darauf, welcher Tarifposition ein Stärkeerzeugnis mit einem etwas höheren Acetylgehalt als 0,5 GHT zuzuordnen ist.“¹¹

12. Natürlich kann bei Erzeugnissen, die einen wesentlich höheren Acetylgehalt aufweisen als die im vorliegenden Fall festgestellten Werte, eine andere Beurteilung nicht ausgeschlossen werden¹². Somit ist es möglich, daß höhere Acetylgehalte eine solche Veränderung der wesentlichen Eigenschaften des Erzeugnisses bewirken, daß es, qualitativ gesehen, von nativer Stärke in veresterte Stärke umgewandelt wird. Dies ist jedoch, wie bereits ausgeführt¹³, Gegenstand einer Beurteilung, die dem nationalen Gericht obliegt, das, gestützt auf die einschlägigen technischen und wissenschaftlichen Forschungsergebnisse und unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Einzelfalls die Auswirkung bestimmter Acetylgehalte auf die Tarifierung des Erzeugnisses prüfen muß.

10 — In der Rechtssache C-274/95 wurde dagegen ein Acetylgehalt von ungefähr 0,67 GHT festgestellt, der somit zwischen den beiden vorgenannten Werten liegt.

11 — Urteil Emsland-Stärke, a. a. O., Randnr. 33.

12 — Dazu möchte ich darauf hinweisen, daß sich die Firma Wünsche zu ihrer Verteidigung auf die Ergebnisse verschiedener wissenschaftlicher Untersuchungen berufen hat, aus denen hervorgehe, daß Stärke mit einem Acetylgehalt von weniger als 0,9 GHT von nativer Stärke nicht zu unterscheiden sei.

13 — Siehe oben, Nr. 7.

WÜNSCHE

13. Aufgrund dieser Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Bundesfinanzhof gestellten Fragen wie folgt zu beantworten:

1. Die Einreihung veresterter Kartoffelstärke in die Tarifstelle 11.08 A IV des Gemeinsamen Zolltarifs (und in die Unterposition 1108 13 00 der Kombinierten Nomenklatur) oder in die Tarifstelle 39.06 B I des Gemeinsamen Zolltarifs (und in die Unterposition 3505 10 50 der Kombinierten Nomenklatur) hängt in erster Linie von ihrem Acetylgehalt und somit von ihrem Veresterungsgrad ab.

2. Der Gemeinsame Zolltarif und die Kombinierte Nomenklatur sind dahin auszu-legen, daß ein homogenes stärkehaltiges Erzeugnis, das für die Ernährung bestimmt ist und aus nativer Kartoffelstärke mit einem Acetylgehalt zwischen 0,67 GHT und 0,74 GHT besteht, in die Tarifstelle 11.08 A IV des GZT (und in die Unterposition 1108 13 00 KN) einzureihen ist.