



## Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zehnte Kammer)

25. Juli 2018\*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsamer Zolltarif – Kombinierte Nomenklatur –  
Tarifizierung – Positionen 8703, 8704 und 8705 – Leichenwagen“

In der Rechtssache C-445/17

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Commissione tributaria regionale del Lazio (regionale Steuerkommission Latium, Italien) mit Entscheidung vom 13. Juli 2017, beim Gerichtshof eingegangen am 24. Juli 2017, in dem Verfahren

**Agenzia delle Dogane e dei Monopoli**

gegen

**Pilato SpA**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zehnte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten E. Levits und der Richter A. Borg Barthet (Berichterstatter) und F. Biltgen,

Generalanwalt: M. Wathelet,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Pilato SpA, vertreten durch G. Tardella, avvocato, und R. Baggio,
- der italienischen Regierung, vertreten durch G. Palmieri als Bevollmächtigte im Beistand von A. Collabolletta, avvocato dello Stato,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch A. Caeiros und F. Tomat als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

\* Verfahrenssprache: Italienisch.

## Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Positionen 8703, 8704 und 8705 der Kombinierten Nomenklatur in Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABl. 1987, L 256, S. 1) in der durch die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 927/2012 der Kommission vom 9. Oktober 2012 (ABl. 2012, L 304, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: KN).
- 2 Es ergeht in einem Rechtsstreit zwischen der Pilato SpA und der Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (Zoll- und Monopologentur, Italien) (im Folgenden: Agentur) über die zolltarifliche Einreihung eines Leichenwagens.

### Rechtlicher Rahmen

#### *HS*

- 3 Der Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens, jetzt Weltzollorganisation (WZO), wurde durch das am 15. Dezember 1950 in Brüssel unterzeichnete Abkommen zur Gründung dieses Rates errichtet. Das Harmonisierte System zur Bezeichnung und Codierung der Waren (im Folgenden: HS) wurde von der WZO ausgearbeitet und mit dem am 14. Juni 1983 in Brüssel geschlossenen Internationalen Übereinkommen über das Harmonisierte System zur Bezeichnung und Codierung der Waren eingeführt, das mit dem dazugehörigen Änderungsprotokoll vom 24. Juni 1986 durch den Beschluss 87/369/EWG des Rates vom 7. April 1987 (ABl. 1987, L 198, S. 1) im Namen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft genehmigt wurde.
- 4 Nach Art. 3 Abs. 1 dieses Übereinkommens verpflichtet sich jede Vertragspartei, ihre Zolltarifnomenklatur und ihre Statistiknomenklaturen mit dem HS in Übereinstimmung zu bringen, alle Positionen und Unterpositionen des HS sowie die dazugehörigen Codenummern zu verwenden, ohne etwas hinzuzufügen oder zu ändern, und die Nummernfolge des HS einzuhalten. Jede Vertragspartei verpflichtet sich außerdem, die Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung des HS sowie alle Anmerkungen zu den Abschnitten, Kapiteln und Unterpositionen des HS anzuwenden und die Tragweite der Abschnitte, Kapitel, Positionen oder Unterpositionen des HS nicht zu verändern.

#### *HS-Erläuterungen*

- 5 Die HS-Erläuterung zu Position 8703 lautet:

„Zu dieser Position gehören ihrer Beschaffenheit nach zur Personenbeförderung bestimmte Kraftfahrzeuge verschiedener Art (einschließlich Amphibienfahrzeuge); nicht zu dieser Position gehören dagegen Kraftfahrzeuge der Pos. 8702. Die Fahrzeuge dieser Position können mit beliebigem Antriebsmotor (Verbrennungsmotor, Elektromotor, Gasturbine usw.) ausgestattet sein.

Hierher gehören auch leichte dreirädrige Kraftfahrzeuge wie zum Beispiel:

- solche mit Motorradmotor und Motorradrädern, etc., die aufgrund ihrer mechanischen Struktur die Eigenschaften von herkömmlichen Kraftfahrzeugen besitzen, wie ein Kraftfahrzeuglenksystem oder Rückwärtsgang und Differential,
- solche mit T-förmigem Fahrgestell, deren zwei Hinterräder einzeln durch gesonderte batteriegespeiste Elektromotoren angetrieben werden. Diese Fahrzeuge werden gewöhnlich mit Hilfe eines einzigen, in der Mitte angebrachten Hebels bedient, der sowohl zum Anfahren,

Beschleunigen, Bremsen, Halten und Rückwärtsfahren sowie auch zum Lenken nach rechts oder links dient, was durch Verändern der Drehzahl des einen Triebrades gegenüber der Drehzahl des anderen Triebrades oder durch Schwenken des Vorderrades herbeigeführt wird.

Dreirädrige Fahrzeuge von der zuvor beschriebenen Beschaffenheit sind in die Position 8704 einzureihen, wenn sie für den Transport von Gütern bestimmt sind.

Die hierher gehörenden Fahrzeuge können entweder mit Rädern oder mit Gleisketten ausgestattet sein.

Zu dieser Position gehören insbesondere:

- 1) Personenkraftwagen (z. B. Limousinen, Taxis, Sportwagen und Rennwagen).
- 2) Spezialfahrzeuge zur Personenbeförderung, wie Krankenkraftwagen, Gefangenenkraftwagen und Leichenwagen.
- ...
- 4) Spezialfahrzeuge zum Fahren auf Schnee (z. B. Motorschlitten).
- 5) Spezialfahrzeuge zur Personenbeförderung auf Golfplätzen und ähnliche Fahrzeuge.
- 6) Vierradkraftfahrzeuge mit Röhrenchassis, mit Kraftwagenlenkvorrichtung (z. B. einem Lenksystem nach dem Ackermann-Prinzip).

Als ‚Kombinationskraftwagen‘ im Sinne dieser Position gelten Fahrzeuge mit maximal neun Sitzplätzen (einschließlich Fahrersitz), deren Innenraum ohne Umbau sowohl für die Beförderung von Personen als auch von Gütern verwendet werden kann.

Die Einreihung bestimmter Kraftfahrzeuge in diese Position wird durch besondere Merkmale bestimmt, die darauf hinweisen, dass die Fahrzeuge ihrer Beschaffenheit nach eher hauptsächlich zur Personen- denn zur Güterbeförderung bestimmt sind (Position 8704). Diese Merkmale sind besonders bei der Einreihung von Kraftfahrzeugen hilfreich, die im Allgemeinen ein zulässiges Gesamtgewicht von weniger als 5 Tonnen aufweisen und über einen einzigen umschlossenen Innenraum verfügen, der einen Bereich für den Fahrer und die Passagiere und einen anderen Bereich umfasst, der wiederum sowohl für die Personen- als auch die Güterbeförderung verwendet werden kann. In diese Gruppe fallen die so genannten ‚Mehrzweck‘fahrzeuge (z. B. Van-artige Fahrzeuge, Freizeit(,Sports Utility‘)fahrzeuge, bestimmte Pick-ups). Folgende Merkmale können für eine Einreihung in diese Position als charakteristische Beschaffenheitshinweise dienen:

- a) das Vorhandensein dauerhaft eingebauter Sitze mit Sicherheitsausrüstung (z. B. Sicherheitsgurte oder Verankerungspunkte und Vorrichtungen zum Einbau von Sicherheitsgurten) für jede Person oder das Vorhandensein von ständigen Verankerungspunkten und Vorrichtungen zum Einbau von Sitzen und Sicherheitsausrüstung im Rückraum hinter dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere; solche Sitze können eingebaut, umklappbar, aus Verankerungspunkten herausnehmbar oder zusammenklappbar sein;
- b) das Vorhandensein von hinteren Fenstern an den zwei Seitenteilen;
- c) das Vorhandensein von Schiebe-, Ausschwing- oder nach oben klappbare[n] Türen, mit Fenstern, an den Seitenteilen oder im Rückteil;

- d) das Fehlen einer untrennbar verbundenen Trennwand oder Abgrenzung zwischen dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere und dem Rückraum, der sowohl für die Personen- als auch die Güterbeförderung verwendet werden kann;
- e) das Vorhandensein von Komfortmerkmalen und Vorrichtungen und Ausstattungen im gesamten Fahrzeuginnenraum, die dem Passagierbereich zugerechnet werden können (z. B. Bodenteppiche, Belüftung, Innenbeleuchtung, Aschenbecher).

Fahrzeuge, die speziell für Schaustellerunternehmen bestimmt sind, z. B. Auto-Scooter, gehören zu Pos. 9508.“

6 In der HS-Erläuterung zu Position 8704 heißt es:

„Zu dieser Position gehören insbesondere:

Gewöhnliche Lastkraftwagen und Kleinlastwagen (mit Pritsche, Plane, geschlossenem Aufbau usw.); Lieferkraftwagen aller Art; Möbelwagen; Lastwagen mit selbsttätiger Entladevorrichtung (Kipplaster usw.); Tankwagen, auch mit Pumpen; Kühlwagen und andere Thermoswagen; Lastkraftwagen oder Sattelschlepper mit Etagenaufbau zum Befördern von Säurebehältern, Butangasflaschen usw.; Lastkraftwagen oder Sattelschlepper mit Tiefladepattform und Auffahrrampen zum Befördern von schweren Lasten (Panzerwagen, Hebezeugen, Maschinen zur Erdbewegung, elektrischen Transformatoren usw.); Lastkraftwagen zum Befördern von frischem Beton, ausgenommen Lkw-Betonmischer der Position 8705; Müllwagen, auch mit Vorrichtungen zum Beladen, Zusammenpressen, Anfeuchten usw.

Hierher gehören auch leichte dreirädrige Kraftfahrzeuge wie zum Beispiel:

- solche mit Motorradmotor und Motorrädern, etc., die aufgrund ihrer mechanischen Struktur die Eigenschaften von herkömmlichen Kraftfahrzeugen besitzen, wie ein Kraftfahrzeuglenksystem oder Rückwärtsgang und Differential;
- solche mit einem T-förmigen Chassis, wobei die beiden Hinterräder unabhängig voneinander durch getrennte batteriebetriebene Elektromotoren angetrieben werden. Diese Fahrzeuge werden gewöhnlich mittels einer einzigen zentralen Steuerung (control stick)[,] mit der der Fahrer sowohl starten, beschleunigen, bremsen, anhalten und rückwärtsfahren ..., als auch nach rechts oder nach links durch Anlegen eines Differenz-Drehmoments am Antrieb der betrieben[en] Räder oder durch [B]ewegen des Vorderrades fahren kann, betrieben.

Dreirädrige Fahrzeuge von der zuvor beschriebenen Beschaffenheit sind in die Position 8703 einzureihen, wenn sie für den Transport von Personen bestimmt sind.

Die Einreihung bestimmter Kraftfahrzeuge in diese Position wird durch besondere Merkmale bestimmt, die darauf hinweisen, dass die Fahrzeuge ihrer Beschaffenheit nach eher zur Güter- denn zur Personenbeförderung bestimmt sind (Position 8703). Diese Merkmale sind besonders bei der Einreihung von Kraftfahrzeugen hilfreich, die im Allgemeinen ein zulässiges Gesamtgewicht von weniger als 5 Tonnen aufweisen und entweder über einen gesonderten, umschlossenen Rückraum oder eine offene hintere Plattform verfügen, die üblicherweise zur Güterbeförderung genutzt werden. Diese Fahrzeuge können auch über flach gegen die Seitenwände klappbare Rücksitzbänke ohne Sicherheitsausrüstung, Verankerungspunkte oder Fahrkomforteinrichtungen aufweisen, um den Frachtbereich im Bedarfsfall in vollem Umfang für den Warentransport nutzen zu können. In diese

Gruppe fallen die so genannten ‚Mehrzweck‘fahrzeuge (z. B. Van-artige Fahrzeuge, bestimmte Freizeit(„Sports Utility“)fahrzeuge, bestimmte Pick-ups). Folgende Merkmale können für eine Einreihung in diese Position als charakteristische Beschaffenheitshinweise dienen:

- a) das Vorhandensein von Sitzbänken ohne Sicherheitsausrüstung (z. B. Sicherheitsgurte oder Verankerungspunkte und Vorrichtungen zum Einbau von Sicherheitsgurten) oder Fahrkomforteinrichtungen im Rückraum hinter dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere; diese Sitze sind üblicherweise um- oder zusammenklappbar, um die volle Nutzung des Rückbodens (Van-artige Fahrzeuge) oder einer gesonderten Plattform (Pick-ups) für die Güterbeförderung zu ermöglichen;
- b) das Vorhandensein einer gesonderten Kabine für den Fahrer und die Passagiere und einer gesonderten offenen Plattform mit Seitenwänden und herunterklappbarer Heckklappe (Pick-ups);
- c) das Fehlen von hinteren Fenstern an den beiden Seitenteilen; Vorhandensein von Schiebe-, Ausschwing- oder nach oben klappbaren Türen, ohne Fenster, an den Seitenteilen oder im Rückteil zur Güterbe- und -entladung (bei Van-artigen Fahrzeugen);
- d) das Vorhandensein einer untrennbar verbundenen Trennwand oder Abgrenzung zwischen dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere und dem hinteren Bereich;
- e) das Fehlen von Komfortmerkmalen und Vorrichtungen und Ausstattungen im Güterladebereich, die dem Passagierbereich des Fahrzeugs zugerechnet werden können (z. B. Bodenteppiche, Belüftung, Innenbeleuchtung, Aschenbecher).

...“

7 In der HS-Erläuterung zu Position 8705 heißt es:

„Zu dieser Position gehören eine Reihe besonders konstruierter oder umgebauter Kraftfahrzeuge, auf denen Vorrichtungen oder Geräte angebracht sind, um sie für bestimmte, andere als bloße Beförderungszwecke verwendbar zu machen. Es sind demnach Fahrzeuge, deren wesentlicher Zweck nicht das Befördern von Personen oder Gütern ist.

Zu dieser Position gehören:

- 1) Abschleppwagen, bestehend aus einem Lastkraftwagenfahrgestell, auch mit Ladepritsche, Hebezeug, wie nicht drehbaren Kran, Hebebaum, Flaschenzug oder Seilwinde zum Heben und Abschleppen von Pannenfahrzeugen.
- 2) Spritzenwagen, deren Pumpe in der Regel durch den Fahrzeugmotor angetrieben wird, z. B. Spritzenwagen für die Feuerwehr.
- 3) Leiterwagen und Kraftwagen mit Hebeplattform zum Instandhalten von elektrischen Oberleitungen, der Straßenbeleuchtung usw. sowie Kraftwagen oder Sattelschlepper mit verstellbarer Plattform und Schwenkarmen für Film- und Fernsehaufnahmen.
- 4) Kraftwagen für die Reinigung von Straßen, Kanalisationen sowie von Start- und Landebahnen auf Flugplätzen usw., wie Kehrwagen, Wassersprengwagen, kombinierte Wasserspreng- und Kehrwagen sowie Fäkalienwagen mit Ansaugvorrichtung.

5) Schneeräumer mit nichtabnehmbarer Schneeräumvorrichtung, d. h. ausschließlich zum Schneeräumen gebaute, meist mit Schneeschleudern oder Schneefräsen ausgestattete Kraftwagen. Die Schneeschleudern oder Schneefräsen werden durch den Fahrzeugmotor oder einen besonderen Motor angetrieben.

Abnehmbare Schneeräumvorrichtungen aller Art gehören stets zu Pos. 8430, auch wenn sie an einem Kraftwagen anmontiert gestellt werden.

6) Kraftwagen zum Sprengen oder Streuen, auch mit Heizvorrichtung, zum Spritzen von Teer oder zum Streuen von Kies, für landwirtschaftliche Zwecke usw.

7) Kranwagen (Autokrane), nicht zum Befördern von Gütern bestimmt, bestehend aus einem Lastkraftwagenfahrgestell, auf dem ein Fahrerhaus und ein drehbarer Kran fest montiert sind. Selbstladefahrzeuge gehören jedoch zu Pos. 8704.

8) Fahrbare Tiefbohrgeräte, bestehend aus einem Lastkraftwagen und einem darauf angebrachten Metallgerüst mit Seilwinden und anderen für Schürf- und Tiefbohrzwecke erforderlichen Geräten.

...“

#### **KN**

8 Die mit der Verordnung Nr. 2658/87 eingeführte KN beruht auf dem HS, dessen Positionen und sechsstelligen Unterpositionen sie übernimmt, nur die siebte und die achte Stelle bilden spezielle Unterteilungen der KN.

9 Nach Art. 12 Abs. 1 der Verordnung Nr. 2658/87 in der durch die Verordnung (EG) Nr. 254/2000 des Rates vom 31. Januar 2000 (ABl. 2000, L 28, S. 16) geänderten Fassung veröffentlicht die Europäische Kommission jährlich in Form einer Verordnung die vollständige Fassung der KN zusammen mit den Zollsätzen, wie sie sich aus den vom Rat der Europäischen Union oder von der Kommission beschlossenen Maßnahmen ergibt. Diese Verordnung findet ab dem 1. Januar des folgenden Jahres Anwendung.

10 Die auf den im Sachverhalt des Ausgangsverfahrens, der sich im Jahr 2013 ereignet hat, anwendbare Fassung der KN, ist die der Durchführungsverordnung Nr. 927/2012.

11 Die Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der KN in deren Teil I Titel I Abschnitt A bestimmen:

„Für die Einreihung von Waren in die [KN] gelten 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.

...

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.“

- 12 Teil II („Zolltarif“) der KN enthält u. a. den Abschnitt XVII („Beförderungsmittel“). Dieser Abschnitt umfasst Kapitel 87 („Zugmaschinen, Kraftwagen, Krafträder, Fahrräder und andere nicht schienengebundene Landfahrzeuge, Teile davon und Zubehör“) mit den Positionen 8703, 8704 und 8705 der KN. Diese Positionen lauten:

„8703 Personenkraftwagen und andere Kraftfahrzeuge, ihrer Beschaffenheit nach hauptsächlich zur Personenbeförderung bestimmt (ausgenommen solche der Position 8702), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen

...

8704 Kraftfahrzeuge für den Transport von Waren

...

8705 Kraftfahrzeuge zu besonderen Zwecken, ihrer Beschaffenheit nach nicht hauptsächlich zur Personen- oder Güterbeförderung bestimmt (z. B. Abschleppwagen, Kranwagen, Feuerwehrwagen, Betonmischwagen, Straßenkehrwagen, Straßensprengwagen, Werkstattwagen, Wagen mit Röntgenanlage)

...“

### **Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage**

- 13 Am 20. August 2013 beantragte Pilato bei der Agentur eine verbindliche Zolltarifauskunft für die Einreihung eines dieselmotortriebenen Leichenwagens in die Unterposition 8704 90 00 der KN, d. h. unter „Kraftfahrzeuge für den Transport von Waren“.

- 14 Das Fahrzeug wurde in dem Antrag wie folgt beschrieben:

„Dieselmotortriebener Leichenwagen. Das Kraftfahrzeug zeichnet sich aus durch

1. eine gesonderte Kabine für den Fahrer;
2. eine Trennwand zwischen dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere und dem Rückraum;
3. eine nach oben klappbare Tür im Rückteil zur Be- und Entladung mit dem Sarg;
4. eine Spezialausstattung für die Ladevorgänge und die Verankerung des Sarges und anderer Behältnisse;
5. einen Hubraum von 2 143 cm<sup>3</sup>;
6. folgende Abmessungen: 5,99 m Länge und 1,87 m Breite.“

- 15 Die Agentur erteilte am 2. Dezember 2013 die beantragte verbindliche Zolltarifauskunft, mit der der betroffene Leichenwagen in die Unterposition 8703 32 90 der KN, d. h. unter „Personenkraftwagen und andere Kraftfahrzeuge, ihrer Beschaffenheit nach hauptsächlich zur Personenbeförderung bestimmt (ausgenommen solche der Position 8702), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen“, eingereiht wurde.
- 16 Am 26. Februar 2014 erhob Pilato gegen diese Entscheidung eine Klage vor der Commissione Tributaria Provinciale di Roma (provinziale Steuerkommission Rom, Italien), die dieser mit Urteil vom 19. Mai 2016 stattgab. Die Kommission war u. a. der Auffassung, dass der fragliche Leichenwagen nicht die strukturellen Merkmale aufweise, die die HS-Erläuterungen für Fahrzeuge, die hauptsächlich für die Beförderung von Personen konstruiert seien, vorsähen, sondern sich durch strukturelle Merkmale auszeichne, die den zum Warentransport bestimmten Fahrzeugen zugestanden würden.
- 17 Die Agentur legte gegen dieses Urteil am 13. Januar 2017 ein Rechtsmittel bei der Commissione tributaria regionale del Lazio (regionale Steuerkommission Latium, Italien) ein. Sie berief sich insbesondere darauf, dass die HS-Erläuterung zu Position 8703 der KN auch „Spezialfahrzeuge zur Personenbeförderung, wie Krankenkraftwagen, Gefangenenkraftwagen und Leichenwagen“, erfasse.
- 18 Die Steuerkommission weist zum einen darauf hin, dass die HS-Erläuterung zu Position 8703 der KN u. a. Spezialfahrzeuge zur Personenbeförderung, wie Krankenkraftwagen, Gefangenenkraftwagen und Leichenwagen sowie „Großraumfahrzeuge“ erfasse, die „über einen einzigen umschlossenen Innenraum [verfügten], der einen Bereich für den Fahrer und die Passagiere und einen anderen Bereich [umfasse], der wiederum sowohl für die Personen- als auch die Güterbeförderung verwendet werden [könne]“. Obwohl bei den Fahrzeugen der Position 8703 der KN Leichenwagen ausdrücklich genannt würden, entsprächen die strukturellen und objektiven Merkmale dieser Fahrzeuge insoweit nicht den Angaben in der HS-Erläuterung. So verfügten die Leichenwagen über keinen einheitlichen geschlossenen Raum, der einen Bereich für den Fahrer und die Passagiere und einen anderen Bereich umfasse, der wiederum sowohl für die Personen- als auch die Güterbeförderung verwendet werden könne, da vielmehr eine feste und dichte Trennwand eingebaut sei, die aus hygienischen und sanitären Gründen erforderlich sei und den Fahrerraum vom Rückraum trenne.
- 19 Zum anderen seien in der HS-Erläuterung zu Position 8704 der KN als Konstruktionsmerkmale der unter diese Position fallenden Fahrzeuge im Allgemeinen insbesondere das Vorhandensein einer Innenwand oder eines fest eingebauten Trenngitters zwischen dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere und dem Rückraum sowie das Fehlen von Fenstern im hinteren Teil der Seitenwände angegeben. Diese Merkmale seien offensichtlich vollständig mit den Merkmalen eines Leichenwagens vereinbar.
- 20 Das vorliegende Gericht vertritt daher die Auffassung, dass die ausdrückliche Erwähnung der Leichenwagen in der HS-Erläuterung unter der Position 8703 der KN den objektiven Voraussetzungen widerspreche, die die Kraftfahrzeuge für eine Einreihung in diese Position erfüllen müssten. Da die HS-Erläuterungen unverbindlich seien, sei die Einreihung der Leichenwagen in die Position 8704 der KN nicht ausgeschlossen.
- 21 Unter diesen Umständen hat die Commissione tributaria regionale del Lazio (regionale Steuerkommission Latium) entschieden, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist die Position 8704 der KN dahin auszulegen, dass Leichenwagen davon erfasst werden? Falls die erste Vorlagefrage verneint wird: Sind Leichenwagen in die Position 8705 der KN oder in die Position 8703 der KN einzureihen?



## Zur Vorlagefrage

- 22 Das vorlegende Gericht möchte wissen, ob Leichenwagen wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehende als zur Personenbeförderung bestimmte Fahrzeuge in die Position 8703 der KN, als Fahrzeuge für den Transport von Waren in die Position 8704 der KN oder als Fahrzeuge zu besonderen Zwecken, ihrer Beschaffenheit nach nicht hauptsächlich zur Personen- oder Güterbeförderung bestimmt, in die Position 8705 der KN einzureihen sind.
- 23 Um dem vorlegenden Gericht eine sachdienliche Antwort zu geben, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass zum einen, wie sich oben aus Rn. 11 ergibt, nach den Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der KN für die Einreihung von Waren der Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln maßgebend ist, da die Überschriften der Abschnitte, Kapitel oder Teilkapitel nur als Hinweise gelten.
- 24 Zum anderen ist nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs im Interesse der Rechtssicherheit und der leichteren Nachprüfbarkeit das entscheidende Kriterium für die zolltarifliche Einreihung von Waren grundsätzlich in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Positionen der KN und der Anmerkungen zu ihren Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind (Urteil vom 12. Juni 2014, Lukoyl Neftohim Burgas, C-330/13, EU:C:2014:1757, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 25 Sodann kann der Verwendungszweck der Ware ein objektives Tarifierungskriterium sein, sofern er der Ware innewohnt, was sich anhand der objektiven Merkmale und Eigenschaften der Ware beurteilen lassen muss (Urteil vom 6. Dezember 2007, Van Landeghem, C-486/06, EU:C:2007:762, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 26 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs tragen schließlich die zur KN von der Kommission und zum HS von der WZO ausgearbeiteten Erläuterungen erheblich zur Auslegung der einzelnen Tarifpositionen bei, ohne jedoch rechtsverbindlich zu sein. Außerdem stellen die WZO-Avise, mit denen eine Ware in das HS eingereiht wird, obwohl sie rechtlich nicht verbindlich sind, im Rahmen der Einreihung dieses Erzeugnisses in die KN Hinweise dar, die erheblich zur Auslegung der einzelnen Positionen der KN beitragen (Urteil vom 6. Dezember 2007, Van Landeghem, C-486/06, EU:C:2007:762, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 27 Nach Auffassung von Pilato sind die Leichenwagen in die Position 8704 der KN einzureihen, da sie Merkmale aufwiesen, die den in der HS-Erläuterung für Fahrzeuge zur Güterbeförderung genannten Merkmalen vergleichbar seien, während sie nach Auffassung der italienischen Regierung und der Kommission in die Position 8703 der KN einzureihen sind.
- 28 Schon aus der Überschrift der Positionen 8703, 8704 und 8705 der KN ergibt sich, dass die erste dieser Positionen Transportmittel für Personen allgemein abdeckt, die zweite Transportmittel für Waren erfasst und die dritte Transportmittel zu besonderen Zwecken betrifft, die grundsätzlich nicht für die Personen- oder Güterbeförderung gedacht sind.
- 29 Darüber hinaus ist nach dem Wortlaut der Position 8703 – „Kraftfahrzeuge, ihrer Beschaffenheit hauptsächlich zur Personenbeförderung bestimmt“ – der Hauptverwendungszweck der genannten Fahrzeuge für ihre Tarifierung entscheidend. Aus dem Gebrauch der Wörter „[zu dem Zweck] ... bestimmt“ folgt in Übereinstimmung mit der oben in Rn. 25 angeführten ständigen Rechtsprechung, dass es auf den dem im Ausgangsverfahren fraglichen Fahrzeug innewohnenden Hauptverwendungszweck entscheidend ankommt. Dieser Verwendungszweck wird durch das allgemeine Erscheinungsbild dieses Fahrzeugs und durch die Gesamtheit seiner Merkmale, die ihm seinen wesentlichen Charakter verleihen, bestimmt (Urteil vom 6. Dezember 2007, Van Landeghem, C-486/06, EU:C:2007:762, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 30 Im vorliegenden Fall ist der im Ausgangsverfahren fragliche Leichenwagen nach seiner in Rn. 14 des vorliegenden Urteils wiedergegebenen Beschreibung speziell für den Transport von Särgen gebaut und ausgestattet, in denen sich ein Leichnam befindet. Insoweit kann, wie die italienische Regierung und die Kommission zu bedenken geben, ein menschlicher Körper, auch wenn er nicht mehr lebt, nicht einer Ware gleichgestellt werden, die als solche Gegenstand von Handelsgeschäften sein kann. Der Hauptzweck eines Leichenwagens ist daher die Personenbeförderung.
- 31 Diese Auslegung entspricht einer Gesamtbetrachtung der HS-Erläuterung zu Position 8703 der KN.
- 32 In Abs. 5 dieser Erläuterung heißt es nämlich ausdrücklich, dass „[z]u dieser Position ... insbesondere ... Spezialfahrzeuge zur Personenbeförderung, wie Krankenkraftwagen, Gefangenenkraftwagen und Leichenwagen [gehören]“. Erst in Abs. 7 dieser Erläuterung wird ausgeführt, dass „[d]ie Einreihung bestimmter Kraftwagen in diese Position ... durch besondere Merkmale bestimmt [wird], die darauf hinweisen, dass die Fahrzeuge ihrer Beschaffenheit nach eher hauptsächlich zur Personen-, denn zur Güterbeförderung bestimmt sind“ und dass „[i]n diese Gruppe ... die so genannten ‚Mehrzweck‘fahrzeuge ... [fallen]“. Danach wird in diesem Absatz eine Reihe von Beschaffenheitsmerkmalen aufgeführt, die die Fahrzeuge des jeweiligen Falles, die in diese Position einzureihen sind, im Allgemeinen aufweisen.
- 33 Daraus ergibt sich, dass diese Erläuterung als Erstes ausdrücklich ohne weitere Ausführung die Fahrzeuge nennt, die unter die Position 8703 der KN fallen. Als Zweites beschreibt sie, wie sich ihrem Wortlaut entnehmen lässt, Merkmale, anhand deren die Fahrzeuge, deren Einreihung nicht eindeutig ist, bestimmt werden können und die darauf schließen lassen, dass der Hauptzweck dieser Fahrzeuge in der Personenbeförderung besteht. Als Drittes führt sie die Beschaffenheitsmerkmale auf, die die hauptsächlich zur Personenbeförderung bestimmten Fahrzeuge im Allgemeinen aufweisen.
- 34 Daher sind Sportwagen und Rennwagen, Motorschlitten oder Spezialfahrzeuge zur Personenbeförderung auf Golfplätzen, die in Abs. 5 der Erläuterung in den Nrn. 1, 4 und 5, ausdrücklich genannt werden, in die Position 8703 der KN einzureihen, auch wenn sie grundsätzlich nicht mit Schiebe-, Ausschwing- oder nach oben klappbaren Türen oder mit Fenstern an den Seitenteilen oder im Rückteil versehen sind, wobei dieses Merkmal gemäß Abs. 7 der Erläuterung ein Beschaffenheitsmerkmal ist, das die von Position 8703 der KN erfassten Fahrzeuge, die hauptsächlich zur Personenbeförderung bestimmt sind, im Allgemeinen aufweisen.
- 35 Diese Überlegungen lassen sich auf die in Abs. 5 Nr. 2 der HS-Erläuterung zu Position 8703 der KN genannten Spezialfahrzeuge wie Krankenkraftwagen und Leichenwagen übertragen, obwohl sie im Allgemeinen über eine untrennbar verbundene Trennwand zwischen dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere und dem Rückraum verfügen, der für die Beförderung einer Bahre oder eines Sarges bestimmt ist – ein Merkmal, das die Fahrzeuge, die hauptsächlich zur Personenbeförderung bestimmt sind, nach Abs. 7 dieser Erläuterung im Allgemeinen nicht aufweisen.
- 36 Dass die Erläuterung keinen Hinweis auf die Beschaffenheitsmerkmale gibt, die die darin angeführten Spezialkraftfahrzeuge aufweisen müssen, hat somit zur Folge, dass die Leichenwagen in die Position 8703 der KN eingereiht werden, ohne dass sie weitere spezifische Merkmale aufweisen müssten.
- 37 Diese Feststellung kann durch die Argumentation von Pilato nicht entkräftet werden, die Leichenwagen seien aus dem Grund in die Position 8704 der KN einzureihen, dass sie Merkmale aufwiesen, die den Merkmalen vergleichbar seien, die in der HS-Erläuterung für in diese Tarifposition einzureihenden Kraftfahrzeuge, die zur Güterbeförderung bestimmt seien, genannt würden.
- 38 Zum einen ist es nämlich, wie sich aus den Rn. 32 bis 36 des vorliegenden Urteils ergibt, für die Tarifeinreihung von Leichenwagen unerheblich, dass sie nicht die in der HS-Erläuterung zu Position 8703 der KN genannten Beschaffenheitsmerkmale aufweisen, da Fahrzeuge, die zur

Personenbeförderung bestimmt sind, auch dann in die Position 8703 der KN einzureihen sind, wenn sie nicht die Beschaffenheitsmerkmale aufweisen, die die in diese Position einzureihenden Fahrzeuge im Allgemeinen besitzen.

- 39 Zum anderen betreffen bestimmte in Abs. 4 Buchst. a bis e der HS-Erläuterung zu Position 8704 der KN genannte Beschaffenheitsmerkmale, die Fahrzeuge für die Güterbeförderung im Allgemeinen besitzen, nicht die Leichenwagen. Diese trifft auf das Vorhandensein einer gesonderten offenen Plattform mit Seitenwänden und herunterklappbarer Heckklappe und das Fehlen von hinteren Fenstern an den beiden Seitenteilen zu.
- 40 Im Übrigen können Leichenwagen wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehende nicht in die Position 8705 der KN eingereiht werden, die sich auf „Kraftfahrzeuge zu besonderen Zwecken, ihrer Beschaffenheit nach nicht hauptsächlich zur Personen- oder Güterbeförderung bestimmt“, bezieht. Schon aus dem Wortlaut dieser Position ergibt sich nämlich, dass der Hauptzweck der in diese einzureihenden Fahrzeuge weder die Personen- noch die Güterbeförderung ist.
- 41 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass die KN dahin auszulegen ist, dass Leichenwagen wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehende in die Position 8703 der KN einzureihen sind.

### **Kosten**

- 42 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Zehnte Kammer) für Recht erkannt:

**Die Kombinierte Nomenklatur in Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif in der durch die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 927/2012 der Kommission vom 9. Oktober 2012 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass Leichenwagen wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehende in die Position 8703 dieser Kombinierten Nomenklatur einzureihen sind.**

Unterschriften