

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, über die Beschwerde vom 11. Juli 2022 gegen den Bescheid des Zollamtes Österreich vom 27. Juni 2022 AT BTI ***1***, betreffend verbindliche Zolltarifauskunft zu Recht erkannt:

- I. Die angefochtene vZTA wird gem. § 279 BAO dahingehend abgeändert, dass das verfahrensgegenständliche Erzeugnis als Nahrungsergänzungsmittel in die Unterposition 2106 9092 60 der KN (Zusatzcode V999) einzureihen ist.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Über schriftlichen Antrag der nunmehrigen Beschwerdeführerin (Bf.), der ***Bf***, vom 28.04.2022 erteilte das Zollamt Österreich am 27.06.2022 die verbindliche Zolltarifauskunft (vZTA) Nr. AT BTI ***1***. Entgegen dem Antrag der Bf., der auf eine Einreihung des Erzeugnisses mit der Bezeichnung ***NN*** in die Position 2202 der Kombinierten Nomenklatur (KN) abzielte, wies das Zollamt mit dieser vZTA die Ware als Arzneiware der Position 3004 der KN zu.

Gegen diese vZTA richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 11.07.2022.

Das Zollamt Österreich wies diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 29.09.2022, GZ. ***2***, als unbegründet ab.

Die Bf. stellte daraufhin mit Eingabe vom 20.10.2022 den Vorlageantrag.

Mit Vorhalt vom 31.08.2023 teilte das Bundesfinanzgericht dem Zollamt Österreich und der Bf. mit, dass nach der Aktenlage davon auszugehen sei, dass das in Rede stehende Wirtschaftsgut

unter Warennummer 2106 9092 60 (Zusatzcode V999) in die KN einzureihen sei und räumte den beiden Parteien die Gelegenheit ein, sich innerhalb einer Frist von drei Wochen dazu zu äußern.

Die Bf. teilte daraufhin dem Bundesfinanzgericht mit, dass sie mit der eben angesprochenen Einreihung einverstanden sei. Seitens des Zollamtes Österreich erfolgte keine Gegenäußerung zum Vorhalt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. beschreibt das einzureihende Erzeugnis in ihrem Antrag auf Erteilung einer vZTA vom 28.04.2022 wie folgt:

1. *Das Produkt ist ein flüssiges Nahrungsergänzungsmittel.*
2. *Das Produkt ist abgefüllt in ein Fläschchen mit 115 ml, das mit einer Pipette versehen ist.*
3. *Das Produkt ist ein flüssiges Nahrungsergänzungsmittel das in Wasser oder Saft getropft wird.*
4. *Das Produkt besteht aus folgenden Bestandteilen: Mariendistel Extrakt, Glycerin (aus Leinöl), gereinigtes Wasser, Apfelsaft, Maulbeer Extrakt, Zitronensaft.*

In der angefochtenen vZTA vom 27.06.2022 heißt es unter Pkt. 7 Warenbeschreibung:

„Arzneiware in Form einer orange-braunen, fruchtig riechenden, im Wasser trüb löslichen, nicht alkoholhaltigen Flüssigkeit; das darin enthaltene Silymarin wird als arzneilich wirksamer Stoff angesehen; aufgemacht in einer etikettierten Braunglasflasche mit versiegeltem, schwarzem Schraubverschluss mit integrierter Quetschpipette.“

Im Feld 9 dieser vZTA wird die Einreihung wie folgt begründet:

Allgemeine Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur (AV) 1 und 6;

Anmerkung 2 zu Abschnitt VI;

Anmerkung 1 lit. a zu Kapitel 30 (trifft nicht zu);

Erläuterungen zur KN zu Kapitel 30, Allgemeines, 1. Absatz;

Erläuterungen zum HS zu Position 3004;

Untersuchungsbefund der TUA, ZI. 1260/2022 vom 10.06.2022.

Im eben angesprochenen Untersuchungsbefund der Technischen Untersuchungsanstalt wird festgestellt:

„Untersuchungsbefund:

*Bezeichnung lt. Antrag: "***NN**", 115 ml (3,88 Fl.OZ)"*

*Bezeichnung lt. Originalpackung: "*NN*"; Dietary Supplement 115 ml (3.88 Fl. Oz.)"*

Verpackung:

Kleinverkaufspackung zu 115ml.

Etikettierte Braunglasflasche mit versiegeltem, schwarzem Schraubverschluss mit integrierter Quetschpipette.

Rohgewicht: 245,8 g

Inhalt:

Eine orange-braune, fruchtig riechende, im Wasser trüb lösliche Flüssigkeit.

Untersuchungsergebnis:

Aufgrund der Analysen in Verbindung mit den Angaben des Herstellers, handelt es sich um eine Zubereitung aus Mariendistel Extrakt (Silybum marianum), Glycerin, Wasser und geringen Mengen Fruchtsaft (Apfelsaft, Zitronensaft und Maulbeer extrakt); nicht alkoholhaltig.

Auf dem Etikett befinden sich Angaben hinsichtlich des Gehalts der Inhaltsstoffe (Mariendistelfrüchte Extrakt) und der empfohlenen Dosierung, jedoch keine Angaben hinsichtlich einer Behandlung oder Vorbeugung von spezifischen Krankheiten oder Leiden.

Einreihung:

Andere Arzneiware, dosiert, in Aufmachung für den Einzelverkauf.

Begründung:

Mariendistelfrüchte enthalten Silymarin, ein Flavanon-Gemisch, das bei akuter Hepatitis und bei Leberschädigung durch verschiedene hepatotoxische Verbindungen, selbst gegen die Gifte des Knollenblätterpilzes, wirksam ist.

Silymarin wird als arzneilich wirksamer Stoff angesehen.

Tarifierungsvorschlag: 3004 9000 00 V999.“

2. Beweiswürdigung

Die Beweiserhebung seitens des Bundesfinanzgerichtes erfolgte durch Einsichtnahme in die vom Zollamt elektronisch vorgelegten Verwaltungsakte und unter Bedachtnahme auf das von der Bf. nachgereichte Warenmuster.

Daraus ergibt sich der oben wiedergegebene Sachverhalt und der geschilderte Verfahrensgang.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Rechtslage:

Artikel 33 UZK bestimmt:

Entscheidungen über verbindliche Auskünfte

(1) Die Zollbehörden treffen auf Antrag Entscheidungen über verbindliche Zollltarifauskünfte (vZTA-Entscheidungen) und Entscheidungen über verbindliche Ursprungsauskünfte (vUA-Entscheidungen).

Ein solcher Antrag wird in den folgenden Fällen nicht angenommen:

- a. Der Antrag wird - oder wurde bereits - bei derselben oder einer anderen Zollstelle von einem Inhaber einer Entscheidung oder in seinem Namen zu den gleichen Waren und, im Falle von vUA-Entscheidungen, unter den gleichen für den Erwerb der Ursprungseigenschaft maßgebenden Umständen gestellt,
- b. der Antrag bezieht sich nicht auf eine beabsichtigte Inanspruchnahme der vZTA- oder vUA-Entscheidung oder eines Zollverfahrens.

(2) vZTA- und vUA-Entscheidungen sind nur hinsichtlich der zollltariflichen Einreihung beziehungsweise des Ursprungs der Waren

- a. sowohl für die Zollbehörden als auch gegenüber dem Inhaber der Entscheidung nur hinsichtlich der Waren verbindlich, für die die Zollformalitäten nach dem Zeitpunkt erfüllt werden, zu dem die Entscheidung wirksam wird,
- b. sowohl für den Inhaber der Entscheidung als auch gegenüber den Zollbehörden erst ab dem Tag verbindlich, an dem sie ihm zugestellt werden beziehungsweise als ihm zugestellt gelten.

(3) vZTA- und vUA-Entscheidungen sind ab dem Zeitpunkt, zu dem die Entscheidung wirksam wird, drei Jahre lang gültig.

(4) Damit eine vZTA- oder vUA-Entscheidung im Rahmen eines bestimmten Zollverfahrens Anwendung finden kann, muss der Inhaber der Entscheidung nachweisen können, dass

- a. im Falle einer vZTA-Entscheidung die angemeldeten Waren in jeder Hinsicht den in der Entscheidung beschriebenen Waren entsprechen,
- b. im Falle einer vUA-Entscheidung die betreffenden Waren und die für den Erwerb der Ursprungseigenschaft maßgebenden Umstände in jeder Hinsicht den in der Entscheidung beschriebenen Waren und Umständen entsprechen.

Die Position 2106 der KN ist (soweit hier von Relevanz) wie folgt untergliedert:

2106		Lebensmittelzubereitungen, anderweit weder genannt noch inbegriffen
2106 10	-	Eiweißkonzentrate und texturierte Eiweißstoffe
2106 90	-	andere
2106 9020	--	zusammengesetzte alkoholhaltige Zubereitungen der zum Herstellen von Getränken verwendeten Art, ausgenommen solche auf der Basis von Riechstoffen
	--	Zuckersirupe, aromatisiert oder gefärbt
	--	andere
2106 9092	---	kein Milchfett und keine Saccharose, Isoglucose, Stärke oder Glucose enthaltend, oder weniger als 1,5 GHT Milchfett, 5 GHT Saccharose oder Isoglucose, 5 GHT Glucose oder Stärke enthaltend
2106 9092 40	----	Proteinhydrolysate, Hefeautolysate
2106 9092 50	----	Caseinproteinhydrolysat, bestehend aus - 20 GHT oder mehr, jedoch nicht mehr als 70 GHT freien Aminosäuren und - Peptonen, von denen mehr als 90 GHT eine Molekularmasse von nicht mehr als 2 000 Da haben
2106 9092 55	----	Calciumcarbonat

2106 9092 60	----	andere
2106 9098	---	andere

Die Position 3004 der KN ist (soweit hier von Relevanz) wie folgt untergliedert:

3004		Arzneiwaren (ausgenommen Erzeugnisse der Position 3002, 3005 oder 3006), die aus gemischten oder ungemischten Erzeugnissen zu therapeutischen oder prophylaktischen Zwecken bestehen, dosiert (einschließlich solcher, die über die Haut verabreicht werden) oder in Aufmachungen für den Einzelverkauf
3004 1000 00	-	Penicilline oder ihre Derivate (mit Penicillansäuregerüst) oder Streptomycine oder ihre Derivate enthaltend
3004 2000 00	-	andere, Antibiotika enthaltend
	-	andere, Hormone oder andere Erzeugnisse der Position 2937 enthaltend
	-	andere, Alkaloide oder ihre Derivate enthaltend
3004 5000 00	-	andere, Vitamine oder andere Erzeugnisse der Position 2936 enthaltend
3004 6000 00	-	andere, in Unterpositions-Anmerkung 2 zu diesem Kapitel genannte aktive Substanzen gegen Malaria enthaltend
3004 9000 00	-	andere

Die Position 2202 der KN ist (soweit hier von Relevanz) wie folgt untergliedert:

2202		Wasser, einschließlich Mineralwasser und kohlensäurehaltiges Wasser, mit Zusatz von Zucker, anderen Süßmitteln oder Aromastoffen und andere nicht alkoholhaltige Getränke, ausgenommen Frucht-, Nuss- und Gemüsesäfte der Position 2009
2202 1000 00	-	Wasser, einschließlich Mineralwasser und kohlensäurehaltiges Wasser, mit Zusatz von Zucker, anderen Süßmitteln oder Aromastoffen
	-	andere
2202 91	--	alkoholfreies Bier

2202 99	--	andere
---------	----	--------

Anmerkung 1 lit. a zu Kapitel 30 lautet:

„Zu Kapitel 30 gehören nicht Nahrungsmittel oder Getränke (wie diätetische, diabetische oder angereicherte Lebensmittel, Nahrungsergänzungsmittel, tonische Getränke und Mineralwasser), andere nicht intravenös zu verabreichende Nährstoffzubereitungen (Abschnitt IV).“

Anmerkung 2 zu Abschnitt VI (Kap. 28 bis 38) der KN (Erzeugnisse der Chemischen Industrie und verwandter Industrien) lautet:

„Vorbehaltlich der Anmerkung 1 sind Waren, die wegen ihrer Dosierung oder wegen Ihrer Aufmachung für den Einzelverkauf zu einer der Positionen 3004, 3005, 3006, 3212, 3303, 3304, 3305, 3306, 3307, 3506, 3707 oder 3808 gehören können, dieser Position zuzuweisen, auch wenn andere Positionen der Nomenklatur in Betracht kommen.“

Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den gemeinsamen Zolllarif in der Fassung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1001/2013 der Kommission vom 4. Oktober 2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft getreten, regelt die Kombinierte Nomenklatur (KN).

Die Allgemeinen Vorschriften (AV) zur Kombinierten Nomenklatur lauten auszugsweise:

„Für die Einreihung von Waren in die Kombinierte Nomenklatur gelten folgende Grundsätze:

AV 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.

AV 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.“

Unter KN-Code 2202 sind Wasser, einschließlich Mineralwasser und kohlenensäurehaltiges Wasser, mit Zusatz von Zucker, anderen Süßmitteln oder Aromastoffen und andere nicht alkoholhaltige Getränke, ausgenommen Frucht-, Nuss- und Gemüsesäfte der Position 2009 einzureihen.

Das Kapitel 21 der KN umfasst laut Erläuterungen zum Harmonisierten System zur Position 2106, RZ 29 z.B:

„16) Zubereitungen, die häufig als Nahrungsergänzungsmittel bezeichnet werden und aus einem oder mehreren Vitaminen, Mineralien, Aminosäuren, Konzentraten, Extrakten, Isolaten oder aus Substanzen, die in Lebensmitteln enthalten sind, oder aus synthetischen Versionen von solchen Substanzen bestehen und als Ergänzung zur normalen Ernährung dienen. Dazu gehören solche Produkte, unabhängig davon, ob sie Süßstoffe, Farben, Aromen, Riechstoffe, Trägerstoffe, Füllstoffe, Stabilisatoren oder andere technische Hilfsmittel enthalten oder nicht. Auf den Packungen dieser Zubereitungen ist häufig angegeben, dass sie allgemein der Erhaltung der Gesundheit oder des Wohlbefindens dienen, die sportliche Leistung verbessern, mögliche Nährstoffmängel verhindern oder ein nicht optimales Nährstoffniveau korrigieren. Diese Zubereitungen enthalten keine ausreichende Menge an Wirkstoffen, um eine therapeutische oder prophylaktische Wirkung gegen Krankheiten oder andere Leiden als den betroffenen Nährstoffmangel zu erzielen. Andere Zubereitungen mit einer ausreichenden Menge an Wirkstoff, um eine therapeutische oder prophylaktische Wirkung gegen eine spezifische Krankheit oder ein spezifisches Leiden zu erzielen, sind ausgeschlossen (Position 3003 oder 3004).“

Die Erläuterungen zur KN zu Kapitel 22, RZ 02.1 lauten:

„Hierher gehören auch – sofern sie nicht Arzneiwaren sind – Anregungsmittel (Tonika), die zwar nur in kleinen Mengen, z. B. löffelweise, eingenommen werden, jedoch unmittelbar trinkbar sind. Nicht alkoholhaltige Anregungsmittel (Tonika), die vor dem Gebrauch als Getränk verdünnt werden müssen, sind vom Kapitel 22 ausgeschlossen (im Allgemeinen Pos. 2106).“

Kapitel 30 der Kombinierten Nomenklatur erfasst pharmazeutische Erzeugnisse. Zum KN-Code 3004 zählen Arzneiwaren (ausgenommen Erzeugnisse der Positionen 3002, 3005 oder 3006), die aus gemischten oder ungemischten Erzeugnissen zu therapeutischen oder prophylaktischen Zwecken bestehen, dosiert (einschließlich solcher, die über die Haut verabreicht werden) oder in Aufmachungen für den Einzelverkauf. Unter KN-Code 30043900 fallen andere Arzneiwaren.

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH ist nach den Allgemeinen Vorschriften über die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur für Einreihung der Waren der Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln maßgebend, während die Überschriften der Abschnitte, Kapitel und Teilkapitel nur Hinweise sind. Im Interesse der

Rechtssicherheit und der leichteren Nachprüfbarkeit ist 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 (vgl. EuGH 26.05.2016, C-262/15).

Die von der Kommission ausgearbeiteten Erläuterungen zur KN sind ein wichtiges, wenn auch nicht verbindliches Hilfsmittel für die Auslegung der Tragweite der einzelnen Tarifpositionen. Der Verwendungszweck der Ware kann ein objektives Tarifierungskriterium sein, sofern er der Ware innewohnt, was sich an Hand der objektiven Merkmale und Eigenschaften der Ware beurteilen lassen muss (vgl. EuGH 26.05.2016, C-198/15).

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH ist für die Einreihung eines Erzeugnisses in Kapitel 30 der KN zu prüfen, ob diese eindeutig bestimmbare therapeutische und prophylaktische Eigenschaften aufweisen, deren Wirkung sich auf bestimmte Funktionen des menschlichen Organismus konzentriert, und ob sie zur Verhütung oder Behandlung einer Krankheit oder eines Leidens angewandt werden können. Auch wenn das betroffene Erzeugnis keine eigene therapeutische Wirkung hat, aber bei der Verhütung oder Behandlung einer Krankheit und eines Leidens Anwendung findet, ist es als zu therapeutischen Zwecken zubereitet anzusehen, sofern es eigens für diese Verwendung bestimmt ist (vgl. EuGH 30.04.2014, C-267/13).

Zur Frage der Einreihung verschiedener Erzeugnisse unter "pharmazeutische Produkte" sprach der Europäische Gerichtshof u.a. aus (EuGH 12.03.1998, C-270/96):

„23. Der Begriff ‚pharmazeutisches Erzeugnis‘ im Sinne der KN unterscheidet sich tatsächlich vom Begriff ‚Arzneimittel‘ im Sinne der Richtlinie 65/65. Diese Richtlinie soll die Hindernisse für den innergemeinschaftlichen Handel mit Arzneispezialitäten - zumindest teilweise - beseitigen und das grundlegende Ziel des Gesundheitsschutzes verwirklichen ...

Die Richtlinie 65/65 ermöglicht es also zur Förderung des Handelsverkehrs und gleichzeitig zum Schutz der Gesundheit, daß ein verhältnismäßig weites Spektrum von Erzeugnissen unter das in der Arzneimittelgesetzgebung geregelte Kontrollsystem fällt. Wie der Gerichtshof im Urteil vom 21. März 1991 in der Rechtssache C- 369/88 (Delattre, Slg. 1991, I-1487, Randnrn. 27 und 29) in Bezug auf die Richtlinie 65/65 festgestellt hat, kann der Umstand, daß ein Erzeugnis in einem Mitgliedstaat als Lebensmittel qualifiziert wird, es nicht ausschließen, daß es in einem anderen Staat als Arzneimittel qualifiziert wird, wenn es die Merkmale eines solchen aufweist. Er hat weiter festgestellt, daß Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten in der Qualifizierung der Erzeugnisse im Kontext der Richtlinie bestehen bleiben, solange die zur Gewährleistung des Gesundheitsschutzes erforderlichen Maßnahmen nicht stärker harmonisiert sind.

24. Hingegen ist es nach der achten Begründungserwägung der Verordnung Nr. 2658/87, unverzichtbar, daß die Kombinierte Nomenklatur und jede andere Nomenklatur, die ganz oder

teilweise auf dieser beruht ..., in allen Mitgliedstaaten einheitlich angewandt wird'. Die Bestimmungen der KN müssen somit von allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise ausgelegt werden.

25. Der Umstand, daß die zuständigen französischen Behörden gemäß der Richtlinie 65/65 für die im Ausgangsverfahren fraglichen Erzeugnisse eine Verkehrsgenehmigung erteilt haben und daß diese Erzeugnisse daher nach den Rechtsvorschriften dieses Staates als Arzneimittel betrachtet werden, bedeutet demnach nicht zwangsläufig, daß sie als pharmazeutische Erzeugnisse in die KN einzureihen sind.

26. Das gleiche gilt hinsichtlich der Bedeutung der Bezeichnung eines Erzeugnisses für seine Tarifierung nach der KN. Zwar ist die Bezeichnung nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes ein Indiz dafür, daß die betreffenden Erzeugnisse Arzneimittel im Sinne der Richtlinie 65/65 sind (vgl. in diesem Sinne Urteil LTM, Randnr. 27), doch ist, wie in Randnummer 16 des vorliegenden Urteils ausgeführt, das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren nach der KN grundsätzlich in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Position der KN festgelegt sind.

27. ...

28. Im Übrigen hat der Gerichtshof im Urteil vom 14. Januar 1993 in der Rechtssache C-177/91 (Bioforce, Slg. 1993, I-45, Randnr. 12) festgestellt, daß ein pharmazeutisches Erzeugnis im Sinne der Position 3004 der KN ein solches ist, das genau umschriebene therapeutische und vor allem prophylaktische Eigenschaften aufweist und dessen Wirkung auf ganz bestimmte Funktionen des menschlichen Organismus konzentriert ist.

29. Daher ist zu prüfen, ob die im Ausgangsverfahren fraglichen Erzeugnisse therapeutische und prophylaktische Eigenschaften aufweisen und ob sie insbesondere zur Verhütung oder Behandlung einer Krankheit oder eines Leidens angewandt werden können.

..."

Unbestritten ist, dass das verfahrensgegenständliche Erzeugnis den Wirkstoff Silymarin enthält. Ebenso steht außer Streit, dass dieser Wirkstoff z.B. bei akuter Hepatitis und bei Leberschädigungen durch verschiedene hepatotoxische Verbindungen eingesetzt werden kann. Er kann damit grundsätzlich – wie in der Überschrift zur Warennummer 3004 der KN gefordert – zu therapeutischen oder prophylaktischen Zwecken dienen.

Da bekanntlich gerade pflanzliche Arzneizubereitungen (Ausgangsprodukt zur Herstellung des vorliegenden Erzeugnisses ist die Mariendistel) nur ab einer bestimmten Dosierung in der Lage sind, auf den menschlichen Körper in therapeutischer oder prophylaktischer Weise einzuwirken, ist es aber nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes unerlässlich, bei der Klärung der zolltarifarischen Zuordnung auf die konkrete Dosierung Bedacht zu nehmen.

Auch der Verwaltungsgerichtshof hat ausgesprochen, dass es zur Einreihung einer Ware unter die Position 3004 der KN ausdrücklicher Feststellungen dahingehend bedarf, ob die eben angesprochene einreihungsmaßgebliche therapeutische oder prophylaktische Eigenschaft durch die jeweilige Dosierung erreicht wird (VwGH 22.11.2016, Ra 2016/16/0092).

Entgegen dieser Anforderung setzt sich die angefochtene vZTA mit keinem Wort mit der Dosierung auseinander.

Auch der eingangs zitierte Untersuchungsbefund der Technischen Untersuchungsanstalt, den das Zollamt in der vZTA zur Bescheidbegründung heranzog, beschränkt sich auf die Beschreibung der Ware und entbehrt insbesondere im Hinblick auf die zu beantwortenden Tatsachenfragen für die Einreihung einer nachvollziehbaren und sich mit der Dosierungsproblematik auseinandersetzen Aussage über therapeutische oder prophylaktische Eigenschaften der Ware.

Obwohl die Frage der Dosierung den zentralen Inhalt des Beschwerdevorbringens bildet, sind selbst der o.a. Beschwerdevorentscheidung vom 29.09.2022 keinerlei diesbezügliche Ausführungen zu entnehmen.

Die Bf. bestreitet die Richtigkeit der mit dem angefochtenen Bescheid vorgenommenen Einreihung der verfahrensgegenständlichen Ware in der Beschwerde vom 11.07.2022 u.a. mit folgenden Argumenten:

„Es wird in Ihrer Entscheidung nicht auf die Tagesdosis eingegangen. Das Produkt enthält pro Tagesdosis 110 mg Mariendistelextrakt. Das darin enthaltene Silymarin kann daher max. pro Tag ca. 60 mg sein. Das ist weit unter einer pharmakologischen Wirkungsweise. Das Produkt ist daher als Lebensmittel bzw. Nahrungsergänzungsmittel einzustufen.

Wir berufen uns hierbei auf die Entscheidung des Landesverwaltungsgerichtes Wien GZ: VGW-001/042/15620/2018, wonach eine pharmakologische Wirksamkeit von Silymarin erst ab einer Tagesdosis von 154 mg vorliegt. Bei unserem Produkt ist die Tagesdosis insgesamt 110 mg Mariendistelextrakt, also das darin enthaltene Silymarin weit darunter.“

Im o.a. an das Zollamt gerichteten Schriftsatz vom 01.08.2022 hält die Bf. u.a. fest:

„Bezugnehmend auf Ihr Schreiben vom 20.07.2022 übermitteln wir Ihnen wie gewünscht

- *ein Warenmuster*
- *das Analysezertifikat aus dem der Gehalt an Silymarin hervorgeht*
- *einen Auszug aus der Stoffliste des deutschen Bundesamtes für Verbraucherschutz und Lebensmittelsicherheit*
- *das Urteil des Landesverwaltungsgerichtes Wien, GZ: VGW-001/042/15620/2018*

Das Analysezertifikat im Anhang bezieht sich auf den im Produkt enthaltenen Mariendistelextrakt. Der Silymarin-Gehalt dieses Extraktes beträgt 80,82 %.

Da im Produkt 110 mg Mariendistelextrakt pro Tagesdosis enthalten sind, ergibt dies somit eine Menge von 89 mg Silymarin pro täglich empfohlener Verzehrsmenge.

*Aus dem Auszug der Stoffliste des deutschen Bundesamtes für Verbraucherschutz und Lebensmittelsicherheit geht hervor, dass eine pharmakologische Wirkung erst ab einer Menge von 154 mg Silymarin pro Tag besteht. Das Produkt ***NNN*** hat somit einen Silymarin-Gehalt, weit unter einer pharmakologischen Wirkungsweise. Das Produkt ist daher als Lebensmittel bzw. Nahrungsergänzungsmittel einzustufen.*

Außerdem wird dieser Artikel von unseren Mitbewerbern in Deutschland, Schweiz und im ganzen restlichen Europa als Nahrungsergänzungsmittel vertrieben.“

Das Bundesfinanzgericht erachtet die schlüssig vorgetragenen Einwendungen der Bf. hinsichtlich der Dosierung als durchaus glaubwürdig und durch die eben erwähnten von ihr vorgelegten Beweismittel als ausreichend belegt. Diese Dosierungsangaben werden seitens des Zollamtes auch mit keinem Wort bestritten.

Es ist daher als gesichert anzusehen, dass laut European Scientific Cooperative on Phytotherapy (kurz ESCOP), dem Dachverband nationaler europäischer Gesellschaften für Phytotherapie (Pflanzenheilkunde) die pharmakologische Wirkung erst bei 154 bis 324 mg Silymarin täglich erreicht wird.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass man als „pharmakologisch“ in der Medizin Vorgänge bezeichnet, die sich auf die Wirkung von Medikamenten beziehen. Sie betreffen das Fachgebiet der Pharmakologie. Als Pharmakologie bezeichnet man die Wissenschaft von den Arzneimitteln und ihrer Wechselwirkung mit dem Körper (siehe Lexikon des öffentlichen Gesundheitsportals Österreichs, abrufbar unter <https://www.gesundheit.gv.at/lexikon/P/pharmakologisch-hk.html>).

Unter Bedachtnahme auf den Umstand, dass die Tagesdosis der einzureihenden Ware laut Aufmachung 110 mg beträgt und sich der Silymaringehalt (vom Zollamt unwidersprochen) auf 80,82 % beläuft, ergibt sich eine Aufnahme von nur 89 mg Silymarin pro täglich empfohlener Verzehrsmenge.

Wenn aber – nach den vorstehenden Feststellungen – einer derart geringen Menge eine pharmakologische Wirkung abzusprechen ist, kann das Zollamt nicht erfolgreich argumentieren, dass das Erzeugnis zu therapeutischen oder prophylaktischen Zwecken zum Einsatz kommt.

Das Bundesfinanzgericht kommt daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung zum Schluss, dass das vorliegende Erzeugnis in der angegebenen Dosierung von 110 mg keinen therapeutischen oder prophylaktischen Zwecken iSd Kombinierten Nomenklatur dient. Eine Einreihung der streitgegenständlichen Ware in die Position 3004 der KN kommt damit nicht in Betracht.

Dieses Ergebnis findet Stütze u.a. in der vZTA-Nummer ROBTI2022/004039 vom 21.11.2022 der rumänischen Zollverwaltung, die folgende Ware beschreibt (elektronische Übersetzung aus der rumänischen Sprache):

„Den Angaben des Antragstellers zufolge handelt es sich bei dem Produkt um ein Nahrungsergänzungsmittel, das in Form von Kapseln angeboten wird, in einer Plastikflasche mit Deckel mit Dichtungsring verpackt und mit einem Aufkleber mit der Aufschrift 7/10/15/20/30/45/60/90/100/120 gekennzeichnet ist. Den Angaben auf dem Etikett/Prospekt zufolge hat es keine Eigenschaften zur Vorbeugung, Behandlung oder Heilung bestimmter Krankheiten. Das Produkt ist als Nahrungsergänzungsmittel ausgewiesen. Trägt zur Aufrechterhaltung einer gesunden Leberfunktion bei. Das Produkt enthält Extrakt aus Silybum Marianum-Früchten (mind. 80 % Silymarin). Gemäß der Erklärung des Antragstellers enthält das Produkt kein MilCHFett, Saccharose oder Isoglucose, Glucose, Stärke oder Stärke.“

Darüber hinaus wird auf die vZTA-Nummer IEBTIIENEN004-2023-BTI470 vom 11.08.2023 der irischen Zollverwaltung verwiesen, die folgende Ware beschreibt (elektronische Übersetzung aus der englischen Sprache):

„Diese Tabletten tragen zu einer normalen Lebergesundheit bei. Sie unterstützen den normalen Energiestoffwechsel, reduzieren die Auswirkungen von Stress und reduzieren die Auswirkungen moderner Lebensstile. Diese enthalten Aminosäuren, Mariendistel, Silymarin, Artischocken und Cynarin. In einer Packung sind 60 Tabletten enthalten. Sie werden zum Einzelverkauf angeboten. Sie sind für Vegetarier geeignet. In einer Packung sind 60 Tabletten enthalten. Sie werden für den Einzelhandel angeboten und sind für Vegetarier geeignet. Die Tabletten sind:

- Frei von zugesetztem Zucker und Salz • Frei von Gluten, Milchprodukten, Laktose, Hefe, Gelatine, Stärke, Weizen, Soja, Nüssen • Frei von zugesetzten künstlichen Farb-, Konservierungs- und Aromastoffen.“*

Die beiden eben erwähnten verbindlichen Zolltarifauskünfte weisen die darin bezeichneten Erzeugnisse – obwohl sie (so wie die in Rede stehende Ware) Silymarin enthalten – ebenfalls nicht der Warennummer 3004 der KN zu. Sie kommen vielmehr übereinstimmend zum Ergebnis, dass die Wirtschaftsgüter nicht als Arzneiwaren iSd KN, sondern als Nahrungsergänzungsmittel in die KN einzureihen sind und von der Warennummer 2106 9092 erfasst werden.

Die vorliegende Ware lässt sich demnach wie folgt beschreiben:

„Nahrungsergänzungsmittel in Form einer orange-braunen, fruchtig riechenden, im Wasser trüb löslichen, nicht alkoholhaltigen Flüssigkeit; aufgemacht in einer etikettierten Braunglasflasche mit versiegeltem, schwarzem Schraubverschluss mit integrierter Quetschpipette. Angaben zu spezifischen Krankheiten, Leiden oder deren Symptome, bei denen das Erzeugnis verwendet werden soll, sind nicht vorhanden. Keine Ware der Position 2202 der KN, weil das Erzeugnis nicht unmittelbar trinkbar ist; kein Erzeugnis der Position 3004 der KN, weil es in der angegebenen Dosierung nicht zu therapeutischen oder prophylaktischen Zwecken geeignet ist.“

Unter Berücksichtigung der Allgemeinen Vorschriften 1 und 6 für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur, der Anmerkung 2 zu Abschnitt VI der KN (trifft nicht zu), der Anmerkung 1 lit. a zu Kapitel 30 der KN und unter Bedachtnahme auf die o.a. Erläuterungen zum Harmonisierten System (Position 2106, RZ 29) und zur Kombinierten Nomenklatur (Kapitel 22, RZ 02.1) dem Wortlaut der Positionen 2106, 2202 und 3004 der KN wird die streitgegenständliche Ware von der Position 2106 9092 60 erfasst. Da es sich um ein nicht alkoholhaltiges Erzeugnis handelt, das nicht den Verbrauchsteuern unterliegt, kommt der dafür vorgesehene Zusatzcode V999 zur Anwendung.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die vorliegende Entscheidung stützt sich auf die zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung. Es musste daher der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Wien, am 12. Oktober 2023