



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerden der Bf., Adr., vom 23. April 2007 gegen die Berufungsvorentscheidungen des Zollamtes Wien vom 16. März 2007, Zl. 100000/89170/2006 und 100000/89170/2006-1, betreffend Verbindliche Zollarifentscheidungen, entschieden:

I. Die Beschwerde gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Wien, Zentralstelle für Verbindliche Zollarifauskünfte, Zl. 100000/89170/2006, betreffend das Produkt „P1“, wird als unbegründet abgewiesen.

II. Die Beschwerde gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Wien, Zentralstelle für Verbindliche Zollarifauskünfte, Zl. 100000/89170/2006-1, betreffend das Produkt „P2“, wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Aufgrund eines Antrags der Bf.. (Beschwerdeführerin, im Folgenden: Bf.) vom 13.6.2006, erfolgte mit Verbindlicher Zollarifauskunft (VZTA) der Zentralstelle für Verbindliche Zollarifauskünfte beim Zollamt Wien vom 11.10.2006, AT 2006/000395, die Einreihung der Ware mit der Handelsbezeichnung „P1 (D.); P.1 Tropfen (D. ); Alkoholgehalt: 20,5 %vol.“ in die Zollnomenklatur unter der Warennummer 2208 90 69 00 V322. Gegründet war die Einreihung auf den Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur (AV, KN), Z.1 und Z.6, die Anmerkungen 1d zu Kapitel 13, 2 und 3 zu Kapitel 22 und 1a zu Kapitel 30, das EuGH-Urteil Rs. 114/80 vom 26.3.1981 und den Untersuchungsbefund der

Technischen Untersuchungsanstalt der Finanzverwaltung (TUA) vom 21.7.2006, Zl. 1828/2006.

Die Warenbeschreibung (Feld 7 der VZTA) lautete: „Braunes, trübes, nach Kräutern riechendes, unmittelbar trinkbares, alkoholhaltiges Getränk im Wesentlichen bestehend aus Wasser, Ethanol, Pflanzenauszügen und –säften; mit einem Alkoholgehalt von mehr als 1,2 %vol; portionsweise (in Tropfenform) einzunehmen; aufgemacht in einem bunt bedruckten Karton, eine braune etikettierte Glasflasche mit Schraubverschluss zu 50 ml enthaltend.“

Ebenfalls aufgrund eines Antrags der Bf. vom 13.6.2006 erfolgte mit VZTA der Zentralstelle für Verbindliche Zolltarifauskünfte beim Zollamt Wien (im Folgenden kurz: Zollamt) vom 11.10.2006, AT 2006/000394, die Einreihung der Ware mit der Handelsbezeichnung „P2 ; 50 ml“; Alkoholgehalt 21,5 %vol;; Zuckergehalt: mehr als 100 g/l, in die Position 2208 70 1000. Gegründet war die Einreihung auf den Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur, Z.1 und Z.6, die Anmerkungen 1d zu Kapitel 13, 2 und 3 zu Kapitel 22 und 1a zu Kapitel 30, das o.a. EuGH-Urteil und den Untersuchungsbefund der TUA vom 4.8.2006, Zl. 1829/2006.

Die Warenbeschreibung (Feld 7 der VZTA) lautete: „Braunes, trübes, nach Kräutern riechendes, alkoholhaltiges Getränk (Likör), bestehend aus Wasser, Ethanol, Pflanzenauszügen, Fructose und Riechstoffen; portionsweise (in Tropfenform) einzunehmen; aufgemacht in einem bunt bedruckten Karton, eine etikettierte, braune Glasflasche mit Schraubverschluss zu 50 ml enthaltend.“

Dagegen erhob die Bf. mit Schreiben vom 13.11.2006 kombiniert für beide Produkte den Rechtsbehelf der Berufung und führte begründend im Wesentlichen aus, dass es sich bei den gegenständlichen Produkten um Nahrungsergänzungsmittel handelt, welche vom Amt für öffentliches Gesundheitswesen der Slowakischen Republik aufgrund von deren Gesetzgebung gemäß näher aufgezählten Rechtsgrundlagen im Bereich des Gesundheits- und Nahrungsmittelwesens als Nahrungsergänzungsmittel zugelassen worden sind und gemäß den einschlägigen Bestimmungen des Nahrungsmittelkodex ein zur Ergänzung der natürlichen Kost und der Steigerung des körperlichen und geistigen Wohlbefindens des Menschen bestimmte Nahrungsmittel darstellen, die zudem stärkende und entgiftende Wirkung haben. Weder die Verwendung noch die Art des Verzehrs würden eine Einreihung in die Position 2208 90 69 00 bzw. 2208 70 1000 als alkoholhaltiges Getränk zulassen, vielmehr wäre für beide Zubereitungen die Einreihung unter 2106 90 20 richtig. Die Gesetzgebung der Slowakischen Republik habe sich mit deren Beitritt zur EU an das Gemeinschaftsrecht angenähert und es sei daher davon auszugehen, dass die slowakische Gesetzgebung im Gesundheits- und Nahrungsmittelwesen in Grundzügen mit jener in Österreich übereinstimme.

Die Berufungsschrift enthält weitere, detaillierte Ausführungen zu Qualität und Quantität der Präparate. Zwar enthielten sie Spiritus, der aber der Erhöhung des Antimikrobenschutzes diene, was Gärungsprozesse verhindere. Sie seien zwecks Einnahme in geringer und auf dem Etikett genau angegebener Dosis mit einem Tropfverschluss versehen, wie das bei keinem alkoholischen Getränk der Fall sei, welche ja durch Einschenken serviert werden. Wegen der gesundheitsunterstützenden Wirkung gebe es auch ein breites Spektrum von Abnehmern, wie Ärzte, Physiotherapeuten, Heilpraktiker und Normalbürger, die alternativer Gesundheitsförderung gegenüber aufgeschlossen seien. Nahrungsergänzungsmittel gebe es sowohl solche mit aber auch ohne Alkoholgehalt. Diese beiden Präparate würden weder jetzt noch in Zukunft frei in Gaststätten oder Restaurationseinrichtungen verkauft werden, sondern nur an den Vertriebsstellen der Bf. So sei deutlich, dass die Zusammensetzung, der Verwendungszweck und die Verzehrweise der beiden Nahrungsergänzungsmittel der Bf. nichts mit dem Verwendungszweck der unter 2208 90 69 bzw. 2208 70 10 fallenden Alkoholgetränke zu tun habe. Man müsse es geradezu als absurd ansehen, dass diese die menschliche Gesundheit fördernden Präparate in die Warengruppe der alkoholischen Getränke eingeordnet werden, die ja bekanntlich negative Auswirkungen auf die Gesundheit haben. Es wäre sogar zu befürchten, dass sich eine solche Einstufung nachteilig auf die Denkweise von Kaufinteressenten für diese Präparate auswirken könnte, indem sie glauben, ein alkoholisches Getränk zu übertrieben hohem Preis vor sich zu haben. Vielmehr würden die beiden Tropfenpräparate „P.2“ und „P.1 “ den von der FAO/WHO festgesetzten Weltstandards für Nahrungsergänzungsmittel entsprechen, während für alkoholische Getränke der Nahrungsmittelkodex weit strengere Auflagen betreffend Herstellung, Kennzeichnung, Verpackung, Lagerung und Markteinführung vorsieht. In diesem Sinn seien „P.2 “ und „P.1 “ keine Getränke und schon gar nicht alkoholische Getränke, sondern Nahrungsmittel mit ganz bestimmter physiologischer Wirkung zum Einnehmen in geringfügigen Dosierungen in genau abgegrenzten Zeiträumen. Es werden im Harmonisierten System (HS) unter der Position 2106 Pflanzensäfte und Pflanzenauszüge aufgezählt und auch in der Position 3004 nicht verschreibungspflichtige Homöopatika mit Spiritusgehalt, alles Produkte, die mit den beiden gegenständlichen durchaus vergleichbar sind. Die verfehlte Einstufung gefährde auch die Konkurrenzfähigkeit solcher Unternehmen in der EU, die solche Nahrungsergänzungsmittel herstellen gegenüber solchen, die (wirklich) alkoholische Getränke herstellen. Es sei auch festzustellen, dass seit dem Ergehen des Beschlusses der Weltzollorganisation vom 14.11.1994, in welchem "Pflanzentropfen und Pflanzenextrakte" und "Nahrungsergänzungsmittel" in die Position HS 2208 eingeordnet wurden, aus Verständnisschwierigkeiten und offenbar in der Befürchtung der Nutzung von Nahrungsergänzungsmitteln zu anderen Zwecken (z.B für Herstellung alkoholischer Getränke,

Arzneien, Kosmetika) eine uneinheitliche Rechtspraxis zu dieser als überholt anzusehenden Rechtsakte herrscht. Hier wäre wohl eine endgültige Klarstellung durch eine Entscheidung der EU-Kommission abzuwarten. Aufgrund der Komplexität der Abgrenzung zwischen Pflanzensaft/Pflanzenauszug, Nahrungsmittelaromastoff, Mischung von Riechstoffen, deren alkoholischen Lösungen, Nahrungsergänzungsmittel als Spiritusmazerat/Heilkräuterextrakt und Phytotherapeutika unter dem Aspekt ihrer chemischen Zusammensetzung und/oder des Produktionsverfahrens sei es notwendig, für die Einordnung in das HS auch andere Aspekte heranzuziehen, wie Verwendungszweck, Einnahmeweise, Vertriebsart und eventuell andere präzisierende Kriterien, insbesondere aber auch die Gesetzgebung anderer Ressorts, etwa je nach Ware im Zuständigkeitsbereich des Landwirtschaftsministeriums, Gesundheitsministeriums, der Lebensmittelverwaltung etc. Beispielsweise werde das als Antiseptikum und Desinfiziens verwendete Produkt *Spiritus Concentratus* mit 80 vol.% Spiritus in vielen EU-Ländern alkoholsteuerbefreit in Apotheken rezeptfrei verkauft, obwohl es gemäß seiner Zusammensetzung eindeutig unter HS 2207 oder 2208 einzuordnen wäre.

Gemäß diesen Ausführungen halte man seitens der Bf. die Einreihung der Nahrungsergänzungsmittel „P.2 “ und „P.1 “ unter HS 2208 und deren Beschreibung in Feld 7 der VZTA für verfehlt. Diese Zubereitungen seien weder alkoholische Getränke noch Likör, es fehle bei der Warenbeschreibung auch die wichtige Tatsache, dass die Flaschen aus braunem Glas außer dem Gewindeverschluss auch mit einem Tropfverschluss versehen sind. Ebenso sei die Aufzählung in Feld 9 der VZTA nicht zuzustimmen, denn hier würden wesentliche Bestimmungen übergangen, nämlich von den Allgemeinen Regeln für die Auslegung der KN die Punkte 2b in Verbindung mit Pkt. 3a bzw. 3b. So käme man für die Nahrungsergänzungsmittel in die Einreihung HS 2106, was als speziellere Einordnung vor den sehr allgemeinen Einreihungen 2208 90 69 bzw. 2208 70 10 vorzuziehen sei. Denn es käme (bei „P.2 “) nicht (nur) darauf an, dass die Zubereitung Spiritus und eine Zuckermenge von mehr als 100g/l enthält, sondern dass es aufgrund der weiteren wichtigen Merkmale und der chemischen Zusammensetzung nach den Bestimmungen des Nahrungsmittelkodex nicht als Likör anzusehen sei. Nicht der Spiritus sei der den Produkten die wesentlichen Eigenschaften verleihende Stoff, sondern der Spiritusauszug, das Spiritusextrakt oder Mazerat aus Heilkräutern. Hingegen wird alkoholischen Getränken wirklich durch den enthaltenen Spiritus der wesentliche Charakter verliehen und sie werden wegen dessen Wirkungen auf den menschlichen Organismus gekauft. Es würden aber auch die in Feld 9 der VZTA genannten Begründungselemente nicht der Einreihung der beiden Präparate in die Position HS 2106 widersprechen. Daher werde beantragt, die beiden VZTAe aufzuheben und neue mit der Einreihung der Präparate jeweils unter die Unterposition 2106 90 20 zu erlassen.

Mit den beiden sinn- und nahezu wortgleichen Berufungsvorentscheidungen vom 16.3.2007, GZ. 100000/89170/2006 zum Präparat „P.1 “ bzw. GZ. 100000/89170/2006-1 zum Präparat „P.2 “, wies das Zollamt die Berufungen ab und hielt an der Einreihung der Präparate an den o.a. Positionen des Kapitels 22 fest. Begründend führt das Zollamt, gestützt auf die wiederholte Rechtsprechung des EuGH und insbesondere auf das in der VZTA angeführte Urteil des EuGH vom 26.3.1981 im Wesentlichen aus, dass die Grundlage für die Einordnung von Waren und damit für die Berechnung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben die objektiven Merkmale der Waren seien, wie sie in den Abschnitten oder Kapiteln der KN festgelegt sind. Dieser Zolltarif sei ein internationales Warenschema, das der Erhebung von Zöllen dient und andere Kriterien zur Beurteilung einer Ware heranzieht als solche Verwaltungsbereiche, die andere Zielsetzungen haben, wie etwa Lebensmittelkontrolle oder Arzneimittelkontrolle, weshalb der Einwand der Bf. ins Leere ginge. Gemäß dem EuGH-Urteil vom 26.3.1981 sprechen bei den beiden gegenständlichen Präparaten weder die portionsweise Einnahme noch die Zusammensetzung noch die besonderen Zwecke, denen genießbare Flüssigkeiten dienen können, der Einreihung in Kapitel 22 entgegen. So fallen auch trinkbare Anregungsmittel (Tonika) in dieses Kapitel, auch wenn sie üblicherweise nur in kleinen Mengen (löffelweise) eingenommen werden.

Im Sinne der KN sei die Zubereitung „P.1 “ aufgrund ihrer objektiven Beschaffenheit und ihrer Zusammensetzung aus Wasser, Ethanol, Pflanzenauszügen und Pflanzensäften ein unmittelbar trinkbares, anderes alkoholhaltiges Getränk und in die Position 2208 einzureihen.

Ebenso stelle die Zubereitung „P.2 “ aufgrund ihrer objektiven Beschaffenheit und ihrer Zusammensetzung aus Wasser, Ethanol, Pflanzenauszügen, Fructose und Riechstoffen ein unmittelbar trinkbares, alkoholhaltiges Getränk in der Art eines Likörs dar und sei in die Position 2208 einzureihen.

Die Einreihung in die Unterposition 2208 90 69 00 bzw. 2208 70 10 entspreche der in der Europäischen Union angewandten Einreihungspraxis.

Dagegen brachte die Bf. im kombinierten Schriftsatz vom 23.4.2007 betreffend beide Produkte Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat ein und machte geltend, dass diese Entscheidung im Widerspruch zu den allgemein verbindlichen Rechtsvorschriften stehe. Die bekämpfte Berufungsvorentscheidung habe sich auch nicht mit allen schon in der Berufungsschrift vom 13.11.2006 vorgebrachten Argumenten auseinandergesetzt, sodass die Argumente der Berufung aufrecht gehalten und Bestandteil der Beschwerde sind. Die Bf. wandte neuerlich ein, dass beim Standpunkt des Zollamtes der Beurteilung von „P.1 “ und „P.2 “ als unmittelbar trinkbare Zubereitung, bestehend aus Wasser, Ethanol,

Pflanzenauszügen und Pflanzensäften und mit objektiven Eigenschaften, die gemäß dem Wortlaut der Positionen der KN und den Vorschriften zu deren Abschnitten und Kapiteln die Einreihung in HS 2208 nach sich ziehen würde, auch etliche andere alkoholhaltige, unmittelbar trinkbare und die Gesundheit nicht gefährdende Zubereitungen gleichartiger oder ähnlicher Zusammensetzung (z.B. Tonika und Mundwässer in Kap. 33 der KN; Pflanzensäfte und -auszüge in Kap. 13; Pflanzenpharmaka zur oralen und peroralen Verwendung in Kap. 30; Aromastoffe für Nahrungsmittel in Kap. 33), in die Position HS 2208 einzureihen wären. Bei solchen Flüssigkeiten würden aber nicht nur ihre chemische Zusammensetzung berücksichtigt, sondern auch Aspekte des Verwendungszwecks, der Herstellungs- und Zubereitungsweise, der Vertriebsart und der Vertriebsstellen und die Gesetzgebung anderer Ressorts berücksichtigt werden – um letzteres ersuche auch die Bf. für ihre Produkte - und dafür seien eben andere Klassen und Kapitel als 2208 geschaffen worden. Die Einzelerzeugnisse aus den beispielhaft angeführten Warengruppen haben fast die gleiche chemische Zusammensetzung wie die gegenständliche Waren – es handelt sich immer um Auszüge, Extrakte und Mazerate von Heilkräutern, denen der wesentliche Charakter nicht durch das Ethanol und das Wasser, sondern durch Essenzen, Theine und andere Alkaloide aus den Heilkräutern verliehen werde. Könnte man die gegenständliche Zubereitung nicht in eine andere Position als 2208 einreihen, wäre die KN ein unvollkommenes Warenschema mit einer ungerechten und sehr zweckgebundenen Einreihung einiger ausgewählter Waren zwecks Vorbeugung gegen deren möglichen Missbrauchs zu anderen Zwecken oder gegen die Umgehung der Belastung mit Alkoholsteuer. Eine ähnliche Konstellation finde man etwa auch bei Phytopharmaka als Arzneimittel vs. Nahrungsergänzungsmittel vor, wo sich diese unterschiedliche Betrachtungsweise einzig und allein daraus ergibt, dass die Hersteller und Verkäufer solcher Waren kein Interesse daran haben, sie nur über das Apothekennetz auf den Markt zu bringen. Würde man sie als Arzneimittel bei der zuständigen Behörde registrieren lassen wollen, wäre das ohne Problem möglich.

Aus diesen Gründen werde beantragt, die Berufungsvorentscheidungen und die zugrunde liegenden VZTAe in vollem Umfang aufzuheben und neue VZTAe mit der Einreihung in die Unterposition der KN 2106 90 20 zu erlassen.

Aufgrund der vollkommen gleichgelagerten faktischen und rechtlichen Thematik erweist es sich als zweckmäßig, die beiden Rechtsmittelverfahren in einer Berufungsentscheidung zusammengefasst abzuhandeln. Eine solche Vorgangsweise als kombinierter Bescheid ist nach höchstgerichtlicher Judikatur zulässig, wenn die beiden einzelnen Entscheidungen mit den zugehörigen Begründungen getrennt erkennbar bleiben (VwGH 29.11.2000, 99/13/0225). Daher stellt die vorliegende Berufungsentscheidung eine Sammlung zweier einzelner

Entscheidungen in Form obiger Spruchpunkte I. und II. dar und sie sind allenfalls jeweils getrennt, für sich genommen, durch außerordentliches Rechtsmittel bei einem Höchstgericht – vergleiche obige Rechtsbelehrung – bekämpfbar.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Den beiden Rechtsmittelverfahren liegt der Sachverhalt zugrunde, dass die Bf. bei den beiden Produkten in Spruchpunkt I. u. II. an das Zollamt Wien am 13.6.2006 (eingetroffen 14.6.2006) jeweils zwecks geplanter Einfuhr den Antrag auf Erteilung einer VZTA stellte und für die beiden Produkte die Warenbeschreibung „Ergänzungsernährungsmittel“ und den Einreihungsvorschlag „Nomenklatur-Code 3004“ anführte. Ein Warenmuster war jeweils beigegeben, weiters eine Expertise der slowakischen Staatsanstalt für Kontrolle von Medikamenten und der Genehmigungsbeschluss des Amtes für öffentliches Gesundheitswesen der Slowakischen Republik.

Die TUA gelangte beim Produkt „P.1 “ zum Befund, dass es in Kleinverkaufspackung in einem bunt bedruckten Überkarton als etikettierte braune Glasflasche mit Schraubverschluss und Rohgewicht 145,6 g und Eigengewicht 54,6 g vorliegt. Die Dosierung laut Ankündigung beträgt dreimal täglich 5 Tropfen nach dem Essen. Bezüglich der chemisch-physikalischen Eigenschaften ergab der Befund der braunen, trüben und nach Kräutern riechenden Flüssigkeit einen Alkoholgehalt 20,5 mas%, Dichte 1,0168 g/ccm, Trockenstoff 12,92 GHT; es handelt sich um eine flüssige Zubereitung aus Wasser, Ethanol, Pflanzenauszügen und – säften, der Ethanolgehalt 20,5 mas% entspricht (dem Volumen) 14,2 ml pro Flasche. Damit gelangt die TUA zum Tarifierungsvorschlag 2208906900V322 (die Beifügung V322 betrifft den Alkoholsteuersatz 1000 €/hl bei Alkoholgehalt über 1,2 vol.% und ist für die weitere tarifrechtliche Diskussion nicht von Belang).

Zum Produkt „P.2 “ gelangte die TUA zum Befund, dass es in Kleinverkaufspackung zu 50 ml in einem bunt bedruckten Überkarton samt Beipackzettel als etikettierte braune Glasflasche mit Schraubverschluss und Rohgewicht 146,3 g und Eigengewicht 54,6 g bzw. errechnetem Rauminhalt von 53 ml vorliegt. Die Dosierung laut Ankündigung beträgt dreimal täglich 20 Tropfen und harmonisiere den Leber- und Gallenblasenmeridian, vermindere das Risiko von Allergien, Gallensteinen und der Beschädigung von Leberzellen, unterstütze die Verdauung und eliminiere jähzorniges und impulsives Verhalten. Bezüglich der chemisch-physikalischen Eigenschaften ergab der Befund einen Alkoholgehalt 16,5 mas.% (entspricht 21,5 vol.%), Dichte 1,0251 g/ccm, Trockenstoff 13,6 GHT, Glucose 0,6 GHT, Fructose 10,9 GHT; es handelt sich um eine unmittelbar trinkbare Zubereitung aus Wasser, Ethanol, Pflanzenauszügen, Fructose und Riechstoffen. Mit diesem Alkoholgehalt von mehr als 15

vol.% Alkohol und einem Zuckergehalt von mehr als 100 g/l und abgefüllt in Behältnissen mit weniger als 2 l gelangt die TUA zur Einstufung als Likör mit dem Tarifierungsvorschlag 2208701000.

Zum Untersuchungsergebnis der TUA zu den beiden Produkten wurde der Bf. mit Schreiben vom 7.8.2006 gemäß § 183 Abs.4 BAO Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt. Im Antwortschreiben vom 18.8.2006 und der Replik des Zollamtes vom 5.9.2006 entwickelte sich jener Disput, der sich in den oben beschriebenen Entscheidungen und Rechtsmitteln sinngemäß fortsetzte. Die Bf. stellte nicht die Richtigkeit der von der TUA ermittelten Fakten und Eigenschaften in Abrede, hielt aber weiterhin die Schlussfolgerung, dass es sich um alkoholische Getränke handeln solle, für absurd und sah ihre Präparate als humane Ernährungsergänzung mit positiven, insbesondere stärkenden gesundheitlichen Auswirkungen an.

Die relevanten Bestimmungen sind:

Gemäß Artikel 12 Abs.1 Zollkodex (ZK) erteilen die Zollbehörden nach Modalitäten, die im Wege des Ausschussverfahrens festgelegt werden, auf schriftlichen Antrag verbindliche Zolltarifauskünfte oder verbindliche Ursprungsauskünfte.

Mit solchen Verbindlichen Zolltarifauskünften soll die Einreihung von Waren in das Nummernsystem des Zolltarifs einheitlich für die gesamte Gemeinschaft und die Erzielung von Rechtssicherheit im Einzelfall erreicht werden.

Artikel 20 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 bei der Einfuhr erhobenen Abgaben ... im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik ...;

...

(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.

Im Mittelpunkt steht der Warenkatalog des Gemeinsamen Zolltarifs, das ist der als Kombinierte Nomenklatur bezeichnete Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (Amtsblatt Nr. L 256 vom 7.9.1987). Nach den Bestimmungen des Artikels 1 Absatz 1 dieser Verordnung wird von der Kommission diese Warennomenklatur gemäß den Erfordernissen sowohl des Gemeinsamen Zolltarifs, der Statistik des Außenhandels der Gemeinschaft sowie anderer Gemeinschaftspolitiken auf dem Gebiet der Wareneinfuhr oder -ausfuhr geführt.

Gemäß Artikel 3 Absatz 1 dieser Verordnung hat jede Unterposition der KN 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 der KN. Ist eine Position oder Unterposition des Harmonisierten Systems nicht für Gemeinschaftszwecke weiter unterteilt, so sind die siebte und achte Stelle 00.

Die Unterpositionen des TARIC (Tarif Intégré des Communautés Européennes - integrierter Tarif der Europäischen Gemeinschaften) werden gemäß Artikel 3 Absatz 2 der vorzitierten Verordnung durch eine neunte und zehnte Stelle gekennzeichnet, die zusammen mit den in

Absatz 1 genannten Codenummern die TARIC-Codenummern bilden. Sind keine gemeinschaftlichen Unterteilungen vorhanden, so sind die neunte und zehnte Stelle 00.

Für die Einreihung von Waren in die KN gelten nach den Einführenden Vorschriften der KN, Titel I, Buchstabe A des Anhangs der Verordnung 1987 folgende Grundsätze (= Allgemeine Vorschriften = 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.

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 Warenszusammenstellung 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 Warenszusammenstellungen, 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.

Der Zolltarif ist seither durch zahlreiche Verordnungen der Kommission novelliert worden, zwei davon hat die Bf. selbst angeführt. Die VO (EG) Nr. 1777/2001 vom 7.9.2001 (ABl. Nr. L 240 vom 8.9.2001) war nur bis 31.12.2001 in Kraft und wurde durch die VO (EG) Nr. 2031/2001 der Kommission vom 6.8.2001 (Amtsblatt Nr. L 279 vom 23.10.2001) und die VO (EG) Nr. 1719/2005 vom 27.10.2005 (ABl. Nr. L 286 vom 28.10.2005) überholt. Mit diesen zahlreichen Verordnungen findet nicht immer eine Rechtsreform oder Rechtsfortbildung statt, sondern die Kommission nimmt durch (Einreihungs)verordnungen oft auch nur eine Interpretation des bestehenden Rechts anlässlich bestehender Rechtsstreitigkeiten oder Rechtsunsicherheiten zu Waren oder Warengruppen vor (BFH 12.4.2011, VII R 20/07, Rz. 13). Es ist zu vermerken, dass für Verfahren, bei denen es um eine Abgabenfestsetzung geht, die für den jeweiligen Zollschuldentstehungszeitpunkt maßgebende materielle Rechtslage anzuwenden ist, hingegen bei Verfahren wie dem vorliegenden, wo es (nur) um tarifarische Einreihungen und die in die Zukunft gerichtete Erteilung einer VZTA geht, die zum Zeitpunkt der Entscheidung der Rechtsmittelbehörde bestehende Rechtslage anzuwenden ist (VwGH 21.9.2005, 2004/16/0277). Es genügt daher, den derzeitigen Stand der KN anzuwenden, während es auf die Rechtslage zum Zeitpunkt der Antragstellung oder des nicht rechtskräftig gewordenen erstinstanzlichen Bescheides nicht ankommt.

Zur praktischen Arbeit mit der KN sind gemäß Art. 7 des HS-Übereinkommens von der WCO (Weltzollorganisation; World Customs Organization) veröffentlicht die Erläuterungen zum HS (auch: Einreihungsbroschüre, Tarif-Avisé genannt) und gemäß Art. 9 und 10 der VO 2658/87 die

Erläuterungen der Kommission zur KN. Diese haben zwar keinen Verordnungscharakter und sind daher nicht Bestandteil des zwingenden Rechts, sie sind aber von anerkannten Tarifexperten erstellt und dienen einer einheitlichen Anwendung und Auslegung der HS, sodass sie in der höchstgerichtlichen Judikatur als heranziehbare Interpretationshilfe anerkannt sind (Witte, Zollkodex Kommentar, 5. Aufl., Art. 20, Rz. 28 – 32 mit zahlreichen Judikaturverweisen).

Während diese unverbindlichen Erläuterungen keinen Verordnungscharakter haben, stehen die am Beginn der einzelnen Kapitel der KN verzeichneten „Anmerkungen“ und „Zusätzlichen Anmerkungen“ in zwingend anzuwendendem Verordnungsrang.

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

Die in Rede stehenden Kapitel 21 und 22 KN gehören zu deren Abschnitt IV, der die Überschrift „Waren der Lebensmittelindustrie; Getränke, alkoholhaltige Flüssigkeiten und Essig; Tabak und verarbeitete Tabakersatzstoffe“ trägt. Die Überschrift zu Kapitel 21 lautet „Verschiedene Lebensmittelzubereitungen“, zu Kapitel 22 „Getränke, alkoholhaltige Flüssigkeiten und Essig“.

In die Position 2106 der KN tarifieren :

Lebensmittelzubereitungen, anderweit weder genannt noch inbegriffen

...

2106 10 - Eiweißkonzentrate und texturierte Eiweißstoffe

...

2106 90 - andere

2106 90 20 00 - - zusammengesetzte alkoholhaltige Zubereitungen der zum Herstellen von Getränken verwendeten Art, ausgenommen solche auf der Basis von Riechstoffen

In die Position 2208 der KN tarifieren :

Ethylalkohol mit einem Alkoholgehalt von weniger als 80 % vol, unvergällt; Branntwein, Likör und andere alkoholhaltige Getränke:

...

2208 70 – Likör

2208 7010 00 - - in Behältnissen mit einem Inhalt von 2 l oder weniger

2208 7090 00 - - in Behältnissen mit einem Inhalt von mehr als 2 l

2208 90 – andere

...

- - anderer Branntwein und andere alkoholhaltige Getränke, in Behältnissen mit einem Inhalt von

- - - 2 l oder weniger

...

2208 9069 00 - - - - andere alkoholhaltige Getränke

Aus den Erläuterungen zum HS zu Position 2106 wird auszugsweise zitiert:

Zu dieser Position gehören:

...

7) Nichtalkoholhaltige oder alkoholhaltige Zubereitungen (nicht auf der Grundlage von wohlriechenden Stoffen), wie sie bei der Herstellung der verschiedenen nichtalkoholischen Getränke verwendet werden. Diese Zubereitungen können aus Pflanzenauszügen der Position 1302 durch Zusatz von Milchsäure, Weinsäure, Citronensäure, Phosphorsäure, Konservierungsstoffen, Schaummitteln, Fruchtsäften usw. hergestellt werden. Die Zubereitungen enthalten (ganz oder zum Teil) Aromastoffe, die dem Getränk einen bestimmten Charakter geben. Das fragliche Getränk kann gewöhnlich dadurch hergestellt werden, dass die Zubereitung einfach mit Wasser, Wein oder Alkohol, auch mit Zusatz von z.B. Zucker oder Kohlendioxid verdünnt wird. Manche dieser Erzeugnisse sind speziell für den Hausgebrauch zubereitet; sie werden häufig in der Industrie verwendet, um den unnötigen Transport von großen Mengen an Wasser, Alkohol usw. zu vermeiden. So wie sie gestellt werden, sind diese Zubereitungen nicht für den Gebrauch als Getränk bestimmt, und auf diese Weise können sie von den Getränken des Kapitels 22 unterschieden werden. Zu dieser Position gehören nicht Zubereitungen auf der Grundlage von einem oder mehreren wohlriechenden Stoffen, die zur Herstellung von Getränken verwendet werden (Pos. 3302).

...

12) Zubereitungen zum Herstellen von Limonaden und anderen Getränken, die z.B. bestehen aus:

- aromatisierten oder gefärbten Sirupen, die Zuckerlösungen mit zugesetzten natürlichen oder künstlichen Stoffen sind, die ihnen insbesondere den Geschmack bestimmter Früchte oder Pflanzen (Himbeere, Johannisbeere, Zitrone, Minzen usw.) verleihen, auch mit Zusatz von Citronensäure und Konservierungsmitteln;
- einem Sirup, dem zum Aromatisieren ein Grundstoff dieser Position (siehe vorstehend Ziffer 7) zugesetzt wurde, der insbesondere entweder Kola-Auszug und Citronensäure (gefärbt mit karamelisiertem Zucker) oder Citronensäure und ätherische Öle von Früchten (z. B. Zitrone oder Orange) enthält;
- einem Sirup, mit Fruchtsäften aromatisiert, die durch Zusatz verschiedener Stoffe (Citronensäure, ätherische Öle aus der Fruchtschale usw.) in einer solchen Menge modifiziert wurden, dass das Verhältnis der Inhaltsstoffe, wie es in einem natürlichen Saft besteht, offensichtlich gestört ist;

- konzentriertem Fruchtsaft mit Zusatz von Citronensäure (in einer solchen Menge, dass der Gesamtsäuregehalt denjenigen des natürlichen Fruchtsaftes beträchtlich übersteigt), ätherischen Ölen aus Früchten, synthetischen Süßstoffen usw.

Diese Zubereitungen werden nach einfachem Verdünnen mit Wasser oder nach einer zusätzlichen Behandlung als Getränke verwendet. Bestimmte Zubereitungen dieser Art werden auch anderen Lebensmittelzubereitungen zugesetzt.

...

16) Zubereitungen, häufig als „Ergänzungslebensmittel“ bezeichnet, auf der Grundlage von Pflanzenauszügen, Fruchtkonzentraten, Honig, Fructose usw., denen Vitamine und manchmal sehr geringe Mengen Eisenverbindungen zugesetzt sind. Auf den Packungen dieser Zubereitungen ist häufig angegeben, dass sie allgemein der Erhaltung der Gesundheit oder des Wohlbefindens dienen. Ähnliche Zubereitungen, die zum Verhüten oder Behandeln von Krankheiten oder Leiden bestimmt sind, sind jedoch ausgenommen (Pos. 3003 oder 3004).

Ausgenommen von dieser Position sind:

a) Zubereitungen von Früchten, Nüssen oder anderen essbaren Pflanzenteilen der Position 2008, vorausgesetzt die Waren erhalten ihren wesentlichen Charakter von solchen Früchten, Nüssen oder anderen essbaren Pflanzenteilen (Pos. 2008).

b) Einzeller-Mikroorganismen der Position 2102, aufgemacht als Nahrungsergänzungsmittel zur menschlichen Ernährung (Pos. 2102).

Aus den Erläuterungen zur KN zu Position 2106 wird auszugsweise zitiert:

Zu Unterposition 2106 90 20: Siehe Erläuterungen zu Position 2106 des HS, zweiter Absatz Ziffer 7 [siehe oben]. Siehe die Zusätzliche Anmerkung 2 zu Kapitel 21 [diese lautet: Für die Anwendung der Unterposition 2106 9020 gelten als „zusammengesetzte alkoholhaltige Zubereitungen *der zum Herstellen von Getränken verwendeten Art*, ausgenommen solche auf der Basis von Riechstoffen“ die Zubereitungen mit einem Alkoholgehalt von mehr als 0,5 %vol.].

Nicht hierher gehören ähnlich zusammengesetzte Zubereitungen mit einem Alkoholgehalt von 0,5 vol.% oder weniger (Unterposition 2106 9092 oder 2106 9098).

Aus den Erläuterungen zum HS zur Position 2208 wird auszugsweise zitiert:

Zu dieser Position gehören ohne Rücksicht auf ihren Alkoholgehalt:

A) Branntwein ...

B) Liköre, d.h. alkoholhaltige Getränke mit einem Zusatz von Zucker, Honig oder anderen natürlichen Erzeugnissen zum Süßen und Extrakten oder Essenzen (z.B. alkoholhaltige Getränke, hergestellt durch Destillation oder Mischen von Ethylalkohol bzw. von durch

Destillation gewonnenen alkoholhaltigen Erzeugnissen mit einem oder mehreren der folgenden Erzeugnisse: Früchte, Blüten oder anderen Pflanzenteile, Extrakte, Essenzen, ätherische Öle oder Säfte, auch eingedickt). Zu diesen Erzeugnissen gehören auch Liköre mit Zuckerkrystallen, Fruchtsaftliköre, Eierliköre, Kräuterliköre und Liköre unter Verwendung wohlriechender pflanzlicher Stoffe gewonnen, Beerenliköre, Teeliköre, Schokoladenliköre, Milchliköre und Honigliköre.

C) Alle anderen Spirituosen, die nicht in einer anderen Position dieses Kapitels erfasst sind.

Zu dieser Position gehört auch Ethylalkohol, unvergällt, mit einem Alkoholgehalt von weniger als 80 % vol, gleich, ob für Trinkzwecke oder für technische Zwecke bestimmt; er unterscheidet sich von den Erzeugnissen unter A), B) und C), auch wenn er zu Trinkzwecken geeignet ist, dadurch, dass er keine Aroma gebende Bestandteile enthält.

Neben unvergälltem Ethylalkohol mit einem Alkoholgehalt von weniger als 80 % vol gehören hierher z. B.:

1) Branntwein aus der Destillation von Wein oder Traubentrestern (Cognac, Armagnac, Weinbrand, Grappa, Pisco, Singani usw.);

...

6) Im allgemeinen als Liköre bekannte alkoholhaltige Getränke wie Anisette, Curaco, Kümmel;

...

16) Spirituosen, manchmal als „Ergänzungslebensmittel“ bezeichnet, die allgemein zur Erhaltung der Gesundheit oder des Wohlbefindens bestimmt sind. Sie können z.B. auf der Grundlage von Pflanzenauszügen, Fruchtkonzentraten, Lecithin, chemischen Erzeugnissen usw. hergestellt sein und zugesetzte Vitamine und Eisenverbindungen enthalten.

...

Nicht zu dieser Position gehören:

...

b) Ethylalkohol und Branntwein vergällt, mit beliebigem Alkoholgehalt; Ethylalkohol unvergällt, mit einem Alkoholgehalt von 80 vol.% oder mehr (Pos. 2207).

Aus den Erläuterungen zur KN zu Position 2208 wird auszugsweise zitiert:

Zu Unterposition 2208 7010:

Siehe die Erläuterungen zu Position 2208 des HS, erster Absatz Buchstabe B und dritter Absatz.

Zu Unterposition 2208 9069:

Neben den in den Erläuterungen zu Position 2208 des HS, dritter Absatz Ziffern 14 bis 18 [vgl. oben Ziffer 16] genannten Getränken gehören hierher ebenfalls:

1. Alkoholhaltige Getränke, denen Sodawasser zugefügt ist (z.B. Whisky-Soda)
2. Tee mit Alkohol
3. miteinander oder mit Frucht- oder Gemüsesäften vermischte alkoholhaltige Getränke (Cocktails).

In dem zwischen der Bf. und dem Zollamt bestehenden tarifrechtlichen Streit ist der von der Bf. im Antrag vom 13.6.2006 vorgeschlagenen Einreihung der beiden Produkte in die Position 3004 jedenfalls nicht zuzustimmen. Ins Kapitel 30 der KN tarifieren pharmazeutische Erzeugnisse (Arzneiwaren, Medikamente), deren abgrenzende Eigenschaft nach dem klaren Wortlaut der Überschriften zu den 4-stelligen Positionen ein therapeutischer (= die Krankenbehandlung betreffender) oder prophylaktischer (= Krankheiten vorbeugender) Zweck sein muss, wie er aus dem Beipackzettel und/oder Etikett zu entnehmen sein muss. Gemäß Anmerkung 1a zu Kapitel 30 gehören nicht hierher, sondern in den Abschnitt IV der KN Nahrungsmittel oder Getränke (wie diätische, diabetische oder angereicherte Lebensmittel, Nahrungsergänzungsmittel, tonische Getränke und Mineralwasser) und andere nicht intravenös zu verabreichende Nährstoffzubereitungen. Gemäß der Zusätzlichen Anmerkung zu Kapitel 30 sind Zubereitungen nur dann in die Position 3004 einzureihen, wenn auf dem Etikett, der Verpackung oder dem Beipackzettel konkrete Angaben gemacht werden, gegen welche Krankheit, Leiden oder Symptome diese Substanz wirkt. In diesem Sinn ist z.B. eine breit gestreute Angabe zur Förderung der Gesundheit und des Wohlbefindens, wie sie beim Präparat „P.2“ – wenn auch unter Nennung bestimmter Organe – gemacht wird, nicht ausreichend, ebensowenig wäre es der Hinweis auf hohen Vitamingehalt. Auch die allgemeine Verkehrsauffassung, der zufolge man eine Substanz eher als Arznei denn als Nahrungsmittel einstufen möchte, etwa weil sie nur in Apotheken oder auf ärztliche Verschreibung hin erhältlich sind, oder der Umstand, dass eine Substanz nach einzelstaatlichem Arzneimittelrecht als Medikament gilt, ändert an dieser finanzrechtlichen Einstufung nichts. Auch die Judikatur hat sich häufig in diesem Sinn geäußert, z.B. EuGH 6.11.1997, Rs. C-201/96; VwGH 19.1.1994, 92/16/0070; VwGH 26.6.2000, 99/17/0460. Im Übrigen hat die Bf. im weiteren Verlauf des Verfahrens nicht mehr so sehr den Tarifierungsvorschlag 3004 in den Vordergrund gestellt, sondern der Rechtsstreit zwischen der Bf. und dem Zollamt verlagerte sich auf den Dissens, ob innerhalb des Abschnittes IV die Einreihung unter der Position 2106 oder 2208 zu erfolgen hat.

Im Kern dreht sich der Disput um die Frage, ob die verfahrensgegenständlichen Präparate als flüssige Nahrungsergänzungsmittel oder – laut Zollamt – gleich als alkoholhaltige Getränke einzustufen sind. Für diese Beurteilung sind jedenfalls nicht maßgebend die einzelstaatlichen Gesetze der Slowakischen Republik (auch die österreichischen nicht) – dazu schon Ausführungen im vorigen Absatz und nochmals im letzten Absatz –, aber auch nicht

internationale Normen etwa des Weltzollvereins, sondern es zieht hierbei der Zollltarif als allein anzuwendende Vorschrift aus der gemeinschaftlichen Zollgesetzgebung vor. Weiters knüpft die Bf. deutlich an die umgangssprachliche Vorstellung von einem „Getränk“ an. In der allgemeinen Verkehrsauffassung würde man von „Trinken“ wohl nur dann sprechen, wenn eine zum menschlichen Genuss geeignete Flüssigkeit in größerer Menge, etwa durch mehrere Schlucke aufgenommen wird, wobei meist als Effekt der Genuss des Wohlgeschmacks oder das Durstlöschen angestrebt ist. Ein ganz anderer Vorgang sei die Einnahme der beiden gegenständlichen Präparate, die nur in geringen Mengen tröpfchenweise und gemäß Anleitung über den Tag verteilt erfolgt, und zwar nicht mit der Intention eines unmittelbaren Effekts, sondern der längerfristigen Gesundheitsförderung durch die enthaltenen Wirkstoffe. In diesem Sinn müsse man wohl einen Unterschied zwischen „Trinken“ und „Einnehmen“ einer (hier alkoholhaltigen) Flüssigkeit machen, während die vom Zollamt vorgenommene Tarifierung als alkoholhaltige Flüssigkeit der Position 2208 eine verfehlte Gleichsetzung der beiden Präparate mit Flüssigkeiten, die etwa in einem Spirituosengeschäft oder einem Restaurant erworben werden können, sei.

Dazu ist zunächst allgemein zu bemerken, dass sich Tarifeinreihungen von Waren oftmals als komplexes Problem darstellen, da bei einer schier unendlichen Warenvelfalt und einem umfangreichen Warenkatalog genau eine zutreffende Warennummer gefunden werden muss. Dass es hierbei Abgrenzungsschwierigkeiten und Mehrdeutigkeiten geben kann, bedarf keiner Erörterung. Der Zollltarif selbst nimmt darauf Bedacht, indem er z.B. viele „Auffangpositionen“ hat, die dann heranzuziehen sind, wenn eine Ware konkreter umschriebenen Kriterien nicht entspricht. Zu beachten ist bei dieser Thematik die Allgemeine Vorschrift 3c, dass bei verbleibender Mehrdeutigkeit die zuletzt genannte Position der Nomenklatur heranzuziehen ist. Bei den beiden gegenständlichen Waren wird in erster Annäherung sowohl die Einreihung in Kapitel 21 als auch 22 denkbar erscheinen. Die soeben erwähnte Argumentation der Bf. ist nicht völlig abwegig und dann zu berücksichtigen, wenn sie im Reglement des Zollltarifs Deckung findet.

In dieser Frage gelangt der UFS ebenso wie das Zollamt zum Ergebnis, dass die Einreihung in die Position 2208 zutrifft. Schon die obzitierten Auszüge aus den beiden in Rede stehenden Kapiteln führen dazu, dass die vom Zollamt vorgenommene Einreihung unter die Unterposition 2208 90 69 00 bzw. 2208 70 10 00 zutreffend ist. Die Erläuterungen zum Kapitel 21 machen deutlich, dass man bei den alkoholhaltigen oder nichtalkoholhaltigen (flüssigen) Zubereitungen der Position 2106 jene meint, *die zum Herstellen von Getränken verwendet werden* – vergleiche o.a. Punkte 7) und 12) aus den Erläuterungen zum HS. Zwar würde die Erläuterung 16 zum HS 2106 auf die beiden Präparate zutreffen, es trifft aber die o.a. Erläuterung (ebenfalls) Nr. 16 bei HS 2208 für flüssige Präparate die speziellere Zuordnung.

Auch die zu diesem Fragenkreis ergangene Judikatur stellt klar, dass hier die Subsumierung unter Kapitel 22 zutreffend ist. Das Zollamt hat zitiert das noch zum Vorgängertarif ergangene EuGH-Urteil vom 26.3.1981, Rs. 114/80. In dieser Entscheidung ging es um die Einreihung einer nichtalkoholischen Flüssigkeit bestehend aus Bierhefe, Wasser und 3,9 % natürlichem Zitrusafts, die unmittelbar trinkbar und nach Packungsaufschrift zur Nahrungsergänzung, der Erhaltung der Schaffenskraft sowie einer gesunden Hautbeschaffenheit dient und dreimal täglich in einer Menge von ein bis zwei Esslöffeln eingenommen werden soll. Der EuGH entschied die Vorabentscheidungsanfrage des BFH, ob diese Flüssigkeit unter das Kapitel 21 „Verschiedene Lebensmittelzubereitungen“ oder Kapitel 22 „Getränke, alkoholische Flüssigkeiten und Essig“ einzuordnen sei, dahin, dass sie unter die Tarifnummer 22.02 (damalige Notation) und nicht unter 21.06 fällt. Der Gerichtshof betonte in den Entscheidungsgründen, dass der Ausdruck „andere Getränke“ in der Tarifnummer 22.02 als Gattungsbegriff zu verstehen ist, mit dem alle zum menschlichen Genuss bestimmten Flüssigkeiten gemeint sind, soweit nicht ein anderer, speziellerer Einteilungsaspekt zum Tragen kommt. Der Inhalt dieses Begriffs ist nach objektiven Kriterien zu bestimmen, der nicht von subjektiven und veränderlichen Faktoren abhängig gemacht werden darf, etwa von der Art und Weise, der Menge oder vom Zweck der Einnahme der Flüssigkeit (Durst löschen, Gesundheitsförderung), auch die verwendeten Ausgangsstoffe sind nicht relevant, auch wenn sie isoliert betrachtet anders zu tarifieren wären (Hefe unter Tarifnummer 21.06), denn die gemäß Zolltarif definierenden Eigenschaften verdrängen jene der verwendeten Ausgangsstoffe.

Diese Rechtsanschauung wurde in der weiteren Judikatur fortgebildet, z.B. ist der VwGH im Erkenntnis vom 12.11.1987, 85/16/0108 (insbesondere Rs.2), der Meinung eines Destillierunternehmers entgegengetreten, dass eine Mischung eines gewissen Ananasaromas mit Wasser und Zucker kein Getränk ergebe. Es komme darauf an, dass die hergestellte Substanz zum menschlichen Genuss geeignet und bestimmt (trinkbar) ist, nicht aber auf den Umstand, ob viel oder wenig getrunken wird. Auch Spirituosen werden üblicherweise in kleinen Mengen eingenommen und dienen nicht der Durstlöschung, stellen jedoch zweifelsfrei Getränke dar. In diesem Erkenntnis betonte der Gerichtshof auch, dass es bei Tarifierungen nicht auf (betriebs)wirtschaftliche Gesichtspunkte oder die Verwertbarkeit einer Ware ankommt, was regional unterschiedlich sein könnte, sondern dass einzig und allein objektive Kriterien der KN heranzuziehen sind.

Aus der jüngeren Judikatur sei zitiert das Urteil des deutschen Bundesfinanzhofes (BFH) vom 30.3.2010, VII R 35/09, in dem es ebenfalls um die Einordnung einer nichtalkoholischen Flüssigkeit, die in Form von Trinkfläschchen vertrieben und zum unmittelbaren menschlichen Genuss geeignet sowie als Nahrungsergänzungsmittel gekennzeichnet und zur Einnahme in

kleinen Mengen mit Wasser verdünnt einzunehmen empfohlen ist, entweder unter die KN-Position 2202 oder 2106 ging. Der Gerichtshof gelangte in seiner rechtlichen Analyse zum Ergebnis, dass solche Lebensmittelzubereitungen in die Position 2202 KN einzureihen sind, die durch das Abstellen auf das spezielle Kriterium der Trinkbarkeit gemäß der AV 3a genauer ist als die Position 2106 KN. Von einer trinkbaren Flüssigkeit sei trotz der geringen empfohlenen täglichen Dosis von 25 ml und auch unter der Annahme, dass man die Verdünnung unterlässt, unverändert zu sprechen. Der BFH führt in dieser Entscheidung auch aus, dass nationale Regelungen zur Auslegung der Positionen 2106 und 2202 KN nicht herangezogen werden können, es lasse sich auch aus der VO Nr. 1777/2001 nichts betreffend die Einreihung der streitigen Produkte entnehmen (Rz. 14). Schließlich weist der Gerichtshof in dieser Entscheidung auch darauf hin (Rz. 12), dass selbst dann, wenn man den Argumentationen der klagenden Partei eine gewisse Schlüssigkeit nicht absprechen möchte, bei Konkurrenzlage der beiden Tarifnummern aufgrund der AV 3c der höheren Tarifnummer 2202 gegenüber 2106 der Vorzug zu geben wäre.

Diese Ausführungen lassen sich sinngemäß auf die beiden gegenständlichen alkoholhaltigen Präparate übertragen. Gemäß Anmerkung 3 zu Kapitel 22 gelten als alkoholhaltige Getränke solche mit mehr als 0,5 % vol Alkohol.

Im Anhang zur Verordnung (EG) Nr. 160/2007 der Kommission vom 15.2.2007 (ABl. Nr. L 51/2007 vom 20.2.2007) erfolgt die Einreihung einer mit den gegenständlichen vergleichbaren Flüssigkeit in die Warennummer 2208 90 69. Die Kommission stufte eine klare, dunkelbraune Flüssigkeit, eine Mischung aus 32 Heilkräutern, Karamellextrakt, Wasser und Alkohol (43 %vol.) mit einem aromatischen, würzigen Geruch und bitterem, kräuterartigem Geschmack, für die laut Packungsangaben die löffelweise Einnahme morgens und abends verdünnt mit Wasser, Tee oder Saft empfohlen wird, als alkoholisches Getränk der Position 2208 mit den Merkmalen eines Nahrungsergänzungsmittels zum Erhalt der allgemeinen Gesundheit und des Wohlbefindens ein.

Das soll nicht heißen, dass es überhaupt keine Nahrungsergänzungsmittel gäbe, die nicht doch zu 2106 zu tarifieren sind. Dabei wird – nach Ausgrenzung aus Kapitel 30 aus obgenannten Gründen - vor allem an feste Substanzen in Dragee- oder Pillenform mit gesundheitsfördernden Wirkungen zu denken sein. Der EuGH hat zur Einreihung ölhaltiger Kapseln unter Heranziehung von AV 3a anerkannt, dass 2106 die genauere Einreihung gegenüber 1515 und 1517 (pflanzliche Fette und Öle) ist (vgl. BFH 30.3.2010, Rz. 11 mit Verweis). Was Flüssigkeiten betrifft, wird vor allem an den Fall zu denken sein, dass eine Substanz in der handelsmäßigen Aufmachung zunächst zäh (z.B. durch Beimengung von Honig) und in dieser Form nicht, sondern erst nach Verdünnung oder Auflösung mit Wasser

eingenommen wird. Im Anhang zur Verordnung (EG) Nr. 223/2005 vom 10.2.2005 (ABl. Nr. L 39/2005 vom 11.2.2005) erfolgt die Einreihung einer roten, sirupartigen Flüssigkeit mit dem Geschmack nach roten Beeren ... und einem Alkoholgehalt von 1,3 % vol., die nach Verdünnen mit Wasser trinkfertig ist, als zusammengesetzte alkoholhaltige Zubereitung der zum Herstellen von Getränken verwendeten Art in die Unterposition 2106 9020.

Im Gegensatz dazu sind die beiden gegenständlichen Präparate der Bf. aber sofort trinkbare (= einnehmbare) Flüssigkeiten, die Notwendigkeit einer weiteren Zubereitung oder Verdünnung besteht bei ihnen nicht.

Gemäß diesen Ausführungen, unter Zugrundelegung obigen Auszugs aus Kapitel 22 der KN, der im erstinstanzlichen Verfahren festgestellten chemisch-physikalischen Eigenschaften der beiden Präparate – die für sich genommen von der Bf. auch gar nicht bestritten wurden – sowie in Anlehnung an die zitierten Judikate und Verordnungen gelangt der UFS zur Rechtsmeinung, dass die vom Zollamt vorgenommenen Tarifierungen richtig sind. Es handelt sich bei den beiden Präparaten mit einem Alkoholgehalt von 20,5 % bzw. 21,5 % um direkt für den Menschen trinkbare alkoholhaltige Getränke. Der spezielleren Einreihung des Präparats „P.2 “ unter „Likör“ ist aufgrund des hohen Zuckergehalts ebenfalls zuzustimmen. Die Definition des Begriffes „Likör“ ist nicht ganz einheitlich, es ist aber nicht nur an „Genussmittel“ zu denken, es gehören z.B. auch diverse „Magenbitter“ dazu. In der elektronischen Enzyklopädie „Wikipedia“ findet man u.a. folgende Information: „Liköre sind aromatische alkoholische Getränke mit relativ hohem Zuckergehalt (mindestens 100 Gramm pro Liter). Der Alkoholgehalt liegt normalerweise bei 15 bis 40 % Vol., es gibt aber auch stärkere und schwächere Liköre, ... mit 55 % Vol. oder ... 11 % Vol. ... Neben der klassischen Technik der Mazeration werden heute Liköre auch teilweise schlicht durch Mischung von Fruchtsirup und/oder Aromen mit Zucker, Alkohol und Wasser gewonnen. ...“

Von der EU ist eine Definition des Likörs zuletzt gegeben im Anhang II, Z.32 zur Verordnung (EG) Nr. 110/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15.1.2008 (ABl. L 39 vom 13.2.2008). Hier finden sich die Mindestwerte für Zucker 100 g/Liter und Alkohol 15 % vol.

Ergänzend zu dem vom Zollamt nur allgemein gegebenen Hinweis auf die in der EU angewandte Einreihungspraxis sei auf die allgemein zugängliche Datenbank der gültigen VZTA hingewiesen und als Beispiel aus der in Deutschland erteilten VZTA DEB/1883/07-1 zitiert: Hier wird unter Nomenklatur-Code 2208701000 eine Ware eingereiht mit folgender Beschreibung: Kräuterlikör. Zutaten: Alkohol, Zucker, Auszüge aus 54 Heilpflanzen, Alkoholgehalt 35 %vol. Rotbraune, klare Flüssigkeit, süß, alkoholisch, bitter und nach Kräutern schmeckend. Aufmachung: braune, etikettierte 0,5 l – Glasflasche mit Schraubverschluss, verpackt in einer bedruckten Papiertüte. Etikettaufdruck (auszugsweise):

„Bitter Mistik; made from 54 types of herbes“.

So etwas ist im System des Zollltarifs ein Likör, in Behältnissen mit einem Inhalt von 2 Liter oder weniger.

Abschließend sei erläuternd Folgendes bemerkt:

Gerade im weiten Feld des Verwaltungsrechts kommt es häufig vor, dass ein Sachverhalt von mehreren rechtlichen Blickwinkeln aus beurteilt werden muss. So kommen bei der Beurteilung von Waren oft mehrere rechtliche Aspekte, sei es des Gemeinschaftsrechts oder des nationalen Rechts des einzelnen Mitgliedstaates der EU nebeneinander zur Anwendung. Es kann dabei vorkommen, dass ein und dieselbe Ware nach einer Rechtsmaterie völlig unproblematisch, nach einer anderen aber etwas diffiziler zu betrachten ist und z.B. auch in ihrem Umlauf gewissen Einschränkungen oder sogar Verboten unterliegen kann. Im hier behandelten Fall wurde von der Bf. für die Betrachtung der beiden Flüssigkeitspräparate stark auf die einzelstaatliche slowakische Gesetzeslage Bezug genommen und in dieser eine mit der EU-Gesetzgebung nicht völlig übereinstimmende rechtliche Einstufung angesprochen. Es ist aber zu beachten, dass für Belange des Zollwesens, also etwa die Erteilung einer VZTA, sich Zollorgane zur Beurteilung einer Ware ausschließlich auf den Warenkatalog der KN zu stützen haben und die nationale Gesetzgebung verdrängt ist, und zwar schon aus dem plausiblen Grund, dass diese in den einzelnen betroffenen Rechtsmaterien (etwa Lebensmittelrecht, Arzneiwarenrecht) in den einzelnen Staaten – trotz gewisser Vereinheitlichungsbestrebungen der EU – deutlich abweichen können und dies zu verschiedenen Einfuhrbedingungen in die EU führen würde, je nachdem, in welchem Mitgliedstaat diese Einfuhr ins Zollgebiet der EU erfolgt. Umgekehrt sind Verwaltungsorgane oder Konsumenten der Einzelstaaten, wenn es um rechtliche Aspekte von Waren geht (z.B. Zulassung eines pharmazeutischen Produktes), nicht verpflichtet, den Zollltarif heranzuziehen, sondern eben die einschlägigen einzelstaatlichen rechtlichen Regelungen dazu (es sei denn, es nimmt eine gesetzliche Regelung ausdrücklich auf das Nummernsystem der KN Bezug, z.B. ist das in Österreich der Fall in § 10 Abs.2 Umsatzsteuergesetz zur Festlegung von Waren mit ermäßigtem Steuersatz; § 2 Normverbrauchsabgabengesetz zur Definition von Kraftfahrzeugen; Begriffsbestimmungen in § 2 Arzneiwareneinfuhrgesetz 2010). Auf diese Weise können solche - auf den ersten Blick "widersprüchliche" und für den Nichtfachmann manchmal unverständliche - Ergebnisse zustande kommen. Die umfangreiche Judikatur sowohl beim österreichischen Verwaltungsgerichtshof, beim deutschen Bundesfinanzhof und dem Europäischen Gerichtshof in Luxemburg zu solchen Rechtsstreitigkeiten geben davon Zeugnis. Tatsächlich handelt es sich dabei gar nicht um einen Widerspruch, sondern es kommen zur Beurteilung eines Sachverhalts eben mehrere rechtliche Würdigungen nebeneinander in Betracht. Im vorliegenden Fall waren bezüglich der Präparate zwei Rechtsmaterien angesprochen: die

durch die Zollbehörden im Finanzressort zu beurteilende Frage der tarifarischen Einreihung und die durch die slowakische Behörde im Gesundheitsressort zu beurteilenden Fragen. Diese nebeneinander zu beurteilenden Fragen führen zu dem Ergebnis, dass zwei nach einzelstaatlichem Recht als Nahrungsergänzungsmittel zu beurteilende Flüssigkeiten im System des Zolltarifs als alkoholische Getränke einzustufen sind und dem Rechtsmittel daher der Erfolg spruchgemäß zu versagen ist.

Wien, am 21. Mai 2012