

Conrad v. Hötzendorf -Str. 14-18  
8010 Graz  
www.bfg.gv.at  
DVR:2108837

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache der Beschwerdeführerin, Adressel, vertreten durch die Wirtschaftstreuhänderin, Adressell, gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 22.01.2013 betreffend Umsatzsteuer 2010 in der Fassung des gemäß § 293 BAO berichtigen Bescheides vom **20.02.2013**, Umsatzsteuer 2011 vom **20.02.2013** und die Festsetzungen der Umsatzsteuer 5/2012 in der Fassung des gemäß § 293 BAO berichtigen Bescheides vom **20.02.2013** zu Recht erkannt:

Der Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer **5/2012** in der berichtigten Fassung vom **20.02.2013** wird abgeändert.

Die Höhe der Abgabe und der Bemessungsgrundlage ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, welches einen Bestandteil dieses Bescheidspruches darstellt.

Die Beschwerden gegen die übrigen angefochtenen Bescheide werden abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin erzeugt und vertreibt ua. Trink- und Sondennahrung auf Milcheiweißbasis.

Laut Bf. handelt es sich dabei um zwei Produkte, die über eine Nasen- bzw. Magensonde in den Körper appliziert werden. Die Anwender seien aufgrund ihrer Erkrankung zumeist

nicht in der Lage (vor allem onkologische Patienten) ausreichend Nahrung zu sich zu nehmen. Das Produkt müsse frei von Nahrungsmittelallergenen sein. Dies bedeute, dass spezielle Nahrungsmittelbestandteile, die in der normalen Ernährung vorkommen, bei Sondennahrung größtmöglich vermieden werden können. Dadurch würden die Produkte modular zusammengestellt. Als "Vorbild" hierfür diene immer Kuhmilch, da es sich im Allgemeinen um hochwertiges Nahrungsmittel handle. Da die Milch aber nicht alle essentiellen, dh lebensnotwendigen Mikronährstoffe enthalte (Vitamine, Spurenelemente, Mineralstoffe), müssten diese zugeführt werden. Zusammengefasst beruhe die Sondennahrung eine auf einer milchbasierenden Ernährungsform und enthalte somit Milchbestandteile (insbesondere Milcheiweiß und Milchfett).

Die Bf. erhielt über Antrag für diese beiden Produkte verbindliche Zolltarifauskünfte (kurz = **VZTA**).

Nach diesen VZTA vom 30.03.2009 und 20.08.2009 wurden beide Produkte unter die Zollnomenklatur **2202909190U999** eingereiht.

Die Warenbeschreibungen unter Punkt 7) der VZTA lauten:

a)

*„Beigefarbenes, milch-trübes, nach Vanille riechendes und schmeckendes, unmittelbar trinkbares, nicht alkoholhaltiges Getränk, mit einem Gehalt an Fetten aus Erzeugnissen der Positionen 0401 bis 0404 von weniger als 0,2 GHT, im Wesentlichen bestehend aus einer Zubereitung aus Wasser, Milcheiweiß, Saccharose, Maltodextrin, pflanzlichen Ölen, geringfügigen Mengen an Milchfett, einer Mineralstoff- sowie einer Vitaminmischung; das Erzeugnis dient als hochkalorische und hocheiweißreiche (bilanzierende) Trinknahrung für Personen, die keine feste Nahrung zu sich nehmen können; nicht zur Infusion; aufgemacht in einer mit einer bedruckten, aufgeschweißten Folie versehenen Kunststoffformflasche mit Schraubverschluß mit integrierter Trinkhilfe zu 200 ml.“*

b)

*„Hellbraunes milchig-trübes, arteigen riechendes und schmeckendes, unmittelbar trinkbares, nicht alkoholhaltiges Getränk mit einem Gehalt an Fetten aus Erzeugnissen der Positionen 0401 bis 0404 von weniger als 0,2 GHT, im Wesentlichen bestehend aus einer Zubereitung aus Wasser, Milcheiweiß, Saccharose, Maltodextrin, pflanzlichen Ölen, Fischöl, geringfügigen Mengen an Milchfett, einer Mineralstoff - sowie einer Vitaminmischung; das Erzeugnis stellt eine Sondernahrung mit Ballaststoffen dar und dient als diätetisches Lebensmittel für eine bilanzierte Diät; nicht zur Infusion.“*

Mit Auskunftersuchen an das Finanzamt vom 25.01.2015 stellte die Bf. unter Beilage der VZTA die Anfrage, ob das Finanzamt die Ansicht der Bf. teile, dass diese Produkte unter die Z 30 der Anlage zu § 10 Abs. 2 UStG 1994 fallen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 10% unterliegen.

Mit Auskunftsschreiben vom 06.04.2010 stimmte das Finanzamt der Ansicht zu, dass die unter die ZN **2202909190U999** eingereichten Produkte dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 10% unterliegen.

Die Bf. besteuerte folglich die Lieferung dieser Produkte mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 10%.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass die Lieferung dieser Produkte dem Normalsteuersatz von 20% unterliege.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung änderte die Festsetzung der Umsatzsteuer 2010 im *wiederaufgenommenen Verfahren* mit dem angefochtenen Bescheid dahingehend, dass es die Umsätze betreffend die genannten Produkte dem Normalsteuersatz von 20% unterwarf.

Die Festsetzung der **Umsatzsteuer 2010** mit neuem Sachbescheid vom **22.01.2013** im wiederaufgenommen Verfahren führte zu einer Nachforderung von 214.262,92 Euro.

Am **20.02.2013** wurde dieser Bescheid auf Grund eines Ausfertigungsfehlers gemäß **§ 293 BAO** berichtigt, was zu einer Abgabengutschrift gegenüber dem Bescheid vom 22.01.2013 von 349,09 Euro führte.

Die Festsetzung der Umsatzsteuer 2010 beträgt laut berichtigtem Bescheid vom **20.02.2013** den Betrag von -2.394.857,79 Euro.

Die Bf. bekämpft in ihrer Beschwerde sowohl den berichtigten Bescheid vom 22.01.2013 als auch den berichtigenden Bescheid vom 20.02.2013.

Für das Jahr 2011 fasste das Finanzamt vereinfachend die Bescheidkorrekturen für 2011 im Bescheid über die Festsetzung der **Umsatzsteuer für 12/2011** vom **22.01.2011** zusammen.

Die Erfassung der Feststellungen der Außenprüfung für den Zeitraum 1-5/2012 erfolgte ebenso vereinfachend mit Bescheid über die Festsetzung der **Umsatzsteuer für 5/2012** vom **22.01.2013**.

In der Folge setzte das Finanzamt die **Umsatzsteuer 2011** mit Bescheid vom **20.02.2013** fest.

Den Festsetzungsbescheid betreffend **Umsatzsteuer 5/2012** berichtigte das Finanzamt gemäß § 293 BAO mit einem weiteren Festsetzungsbescheid **Umsatzsteuer 5/2012** vom **20.02.2013**.

Diese Festsetzungen führen insgesamt zu Umsatzsteuernachforderungen von **685.372,91 Euro**.

Mit Beschwerde (vormals Berufung) vom 22.03.2013 bekämpfte die Bf. folgende Bescheide:

Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 22.01.2013

Festsetzung der Umsatzsteuer für 12/2011 vom 22.01.2013

Festsetzung der Umsatzsteuer für 5/2012 vom 22.01.2013

Umsatzsteuerbescheid 2010 berichtigt gemäß § 293 BAO vom 20.02.2013

Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 20.03.2013

Festsetzung der Umsatzsteuer 5/2012 berichtigt gemäß § 293 BAO vom 20.02.2013

### ***Ausführungen der Bf. in der Beschwerde:***

Laut verbindlicher Zolltarifauskunft (VZTA) seien die strittigen Produkte in die Zollnomenklatur (KN) 2202909190U999 eingereiht worden.

Es handle sich bei den strittigen Produkten um einen Essensersatz zum der adäquaten und ausreichenden Versorgung mit lebensnotwendigen Kalorien in Form von Mikro- und Makronährstoffen.

Die Bf. gehe daher davon aus, dass deren Lieferung mit 10 % Umsatzsteuer zu versteuern sei, da es sich um ein in der Anlage zu § 10 UStG genanntes Produkt handle.

Die Bf. vertreibe noch ähnliche Produkte mit gleichen Zusammensetzungen, die sich nur geringfügig, zum Beispiel in der Geschmacksrichtung von den strittigen Produkten unterscheiden, auch dem begünstigten Steuersatz unterliegen.

Sie gehe daher davon aus, dass auch die strittigen Produkte mit 10% zu versteuern seien.

Die Bf. habe am 25.01.2010 entsprechende Anfrage an das zuständige Finanzamt unter Offenlegung aller sachverhaltsrelevanten Unterlagen (insbesondere auch der verbindlichen Zollauskunft der zentralen Landesstelle für verbindliche Zolltarifauskünfte) gestellt und darin um Bestätigung der Rechtsansicht ersucht, dass der Verkauf der strittigen Produkte dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterliege.

Mit Auskunftsschreiben des Finanzamtes vom 06.04.2010 habe das Finanzamt bestätigt, dass der Vertrieb dieser Trink- und Sondennahrung auf Milcheiweißbasis dem begünstigten Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 UStG 1994 von 10 % unterliege.

Die Bf. habe in der Anfrage den Sachverhalt konkret, wahrheitsgemäß und vollständig dargelegt. Die erteilte Auskunft verstoße im Grunde nicht gegen gesetzliche

Bestimmungen. Sie sei auch von der zuständigen Behörde erteilt worden. Folglich sei die Finanzbehörde für die Vergangenheit nach dem Grundsatz von Treu und Glauben an diese Auskunft gebunden, zumal die Bf. ihr steuerliches Verhalten auf der Grundlage der erteilten Auskunft **engerichtet** habe.

Sofern die Einordnung der Trink- und Sondennahrung auf Milcheiweißbasis hinsichtlich des begünstigten Steuersatzes nach Ansicht des Finanzamtes zweifelhaft sein sollte, liegen im vorliegenden Fall somit die Voraussetzungen von Treu und Glauben vor, sodass für den gegenständlichen Zeitraum eine Einordnung unter den begünstigten Steuersatz zu erfolgen habe.

Für den Fall, dass die Behörde dem Grundsatz von Treu und Glauben für die strittigen Umsätze in der Vergangenheit nicht folge, werde die Nachsicht der strittigen Umsatzsteuerschuld gemäß § 236 BAO beantragt.

Die Einhebung dieser Abgaben wäre nach der Lage des Falles unbillig. Dies deshalb, da einerseits die Beurteilung des Steuersatzes rechtlich sehr komplex und nicht eindeutig sei und andererseits eine schriftliche Bestätigung des zuständigen Finanzamtes für die Inanspruchnahme des begünstigten Steuersatz vorliege, sodass auch die Voraussetzungen einer Treu und Glauben Auskunft vorlägen.

Auch nach den Richtlinien für die Abgabeneinhebung (RAE) werde in der Rz 1664a zum Ausdruck gebracht, dass eine (unrichtige) Auskunft der Abgabenbehörde, die im Einzelfall eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben darstellt, eine Unbilligkeit nach Lage des Falles sei und eine Nachsicht zur Folge haben sollte (ebenso VwGH 14.07.1994, 91/17/0170; VwGH 20.07.1999, 89/13/0101).

Für die Inanspruchnahme der Nachsicht für die gegenständlichen Abgabenschuldigkeiten spreche auch die verwaltungsökonomische Komponente, da eine Nachverrechnung des erhöhten Steuersatzes an die Kunden aus marketingtechnischer Sicht schwer möglich ist. Die Bf. verkaufe diese Produkte in großem Umfang an Krankenanstalten im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 18 bzw. Z 25 UStG 1994.

Diese seien zwar unecht von der Umsatzsteuer befreit, doch werde der Verlust des Vorsteuerabzuges durch die Vergütung nach dem Gesundheits- und Sozialrechtsbeihilfengesetz abgegolten.

Die Beschwerden wurden mit Beschwerdevorentscheidungen (vormals Berufungsvorentscheidungen) des Finanzamtes vom 03./05.06.2013 abgewiesen.

In der Folge brachte die Bf. einen Vorlageantrag ein.

### **Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes:**

Die Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 (Sechste Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem:

einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der Fassung der Richtlinie 2004/66/EG vom 26. April 2004, ABl. Nr. L 168/35, bestimmt in ihrem Artikel 12 Abs. 3 Buchstabe a dritter Unterabsatz:

"Die Mitgliedstaaten können außerdem einen oder zwei ermäßigte Sätze anwenden. Diese ermäßigten Sätze werden als ein Prozentsatz der Besteuerungsgrundlage festgelegt, der nicht niedriger als 5 % sein darf, und sind diese nur auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der in Anhang H genannten Kategorien anwendbar."

Die Mitgliedstaaten können bei der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bei Kategorien von Gegenständen die betreffenden Kategorien anhand der Kombinierten Nomenklatur (KN) abgrenzen. Dies gilt jedoch nur bei der Lieferung von Gegenständen. Bei Dienstleistungen ist die KN nicht heranzuziehen.

Die KN ist der gemeinsame Zollltarif der Union. Wenn Waren in der Gemeinschaft beim Zoll angemeldet werden, müssen sie grundsätzlich in die KN - bzw. deren Positionen und Unterpositionen - eingereiht werden.

Die Verordnung (EWG) Nr. 2685/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zollltarif ist die Grundverordnung. Jedes Jahr wird eine aktualisierte Fassung des Anhangs I zur KN in Form einer Kommissionsverordnung im Amtsblatt der Europäischen Union Reihe L veröffentlicht.

Die KN besteht aus der Nomenklatur des Harmonisierten Systems (HS) und weiteren gemeinschaftlichen Unterteilungen. Das HS wird von der Weltzollorganisation (WZO) verwaltet. Die HS stellt eine systematische Warenliste dar und umfasst etwa 5.000 Warengruppen, die durch einen 6-stelligen Code bezeichnet sind. Die KN integriert die Nomenklatur des HS und umfasst zusätzlich 8-stellige Unterteilungen und Anmerkungen.

Um Wirtschaftsbeteiligten Rechtssicherheit hinsichtlich der Einreihung von Waren in den Zollltarif der Gemeinschaft zu bieten, besteht die Möglichkeit eine Verbindliche Zollltarifauskunft (VZTA) bei der Zentralstelle für Verbindliche Zollltarifauskünfte zu beantragen. Eine VZTA wird nur für beabsichtigte Ein- oder Ausfuhren, nicht aber für die Festlegung der Umsatzsteuer für die steuerliche Veranlagung erteilt.

Die nationale Umsetzung der vorgenannten Richtlinie erfolgte durch § 10 Abs. 2 UStG. Darin wird (soweit für den Anlassfall relevant) normiert, dass sich die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr der in der Anlage Z 1 bis Z 43 aufgezählten Gegenstände (§ 10 Abs. 2 Z. 1 a UStG) auf 10% ermäßigt.

Gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1994 beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5).

Nach § 10 Abs. 2 UStG 1994 ermäßigt sich die Steuer auf 10% für

1. a)

die Lieferungen und die Einfuhr der in der Anlage Z 1 bis Z 43a aufgezählten Gegenstände und .....

Die Bf. beruft sich darauf, dass die strittigen Lieferungen unter die Z 30 der Anlage zum § 10 UStG 1994 fielen:

*Die Z 30 der Anlage zum § 10 UStG 1994 lautet :*

Milch und Milcherzeugnisse der Positionen 0401, 0402, 0403 und 0404, mit Zusätzen, **ausgenommen** Zusätze von Kaffee, Tee oder Mate und von Auszügen, Essenzen und Konzentraten aus Kaffee, Tee oder Mate **und** von Zubereitungen auf der Grundlage dieser Waren (aus Unterpositionen 2202 90 91, 2202 90 95 und 2202 90 99 der Kombinierten Nomenklatur).

Im Bereich der Getränke werden nur Wasser (Z 29 der Anlage) und Milch (Z 4 der Anlage) bzw. bestimmte Milcherzeugnisse (Z 30 der Anlage) von der Anlage erfasst und unterliegen damit dem ermäßigten Steuersatz.

Die gegenständlichen Produkte sind *unstrittig* in der Unterposition 2202 90 91 der KN eingereiht.

Die Bf. geht davon aus, dass die strittigen Produkte unter die Z 30 der Anlage zu § 10 Abs. 2 UStG 1994 fallen, da in dieser Ziffer Bezug auf die Unterposition 2202 90 91 genommen wird und die strittigen Produkte in diese Unterposition eingereiht sind.

Die Bf. interpretierte die Z 30 der Anlage zum § 10 UStG 1994 dahingehend, dass Milch- und Milcherzeugnisse der Positionen 0401, 0402, 0403 und 0404, die Zubereitungen auf der Grundlage der in die in Klammer angeführten Unterpositionen sind, jedenfalls dem begünstigten Steuersatz unterliegen.

Dieser Auslegung folgt offenbar auch das Finanzamt in seinem Auskunftsschreiben vom 06.04.2010.

Tatsächlich ist die Z 30 so zu verstehen, dass die unter den Positionen 0401 bis 0404 genannten Produkte immer dann nicht unter die Z 30 fallen, wenn sie auf einer Zubereitung von Waren, die unter die in Klammer gesetzten Unterpositionen fallen, beruhen.

Die Bf. übersieht, dass das sich die *Ausnahme* (wörtlich „ausgenommen“...) auf Grund der Verknüpfung mit „und“ auf beide danach genannten Tatbestände bezieht:

also auf:

*„Zusätze von Kaffee, Tee oder Mate und von Auszügen, Essenzen und Konzentraten aus Kaffee, Tee oder Mate“*

**und**

*„von Zubereitungen auf der Grundlage dieser Waren (aus Unterpositionen 2202 90 91, 2202 90 95 und 2202 90 99 der Kombinierten Nomenklatur)“.*

1. Die Einreihung eines Erzeugnisses in die Pos. 2202 KN ("andere nicht alkoholhaltige Getränke") setzt voraus, dass es sich um eine Flüssigkeit handelt, die zum unmittelbaren menschlichen Genuss geeignet und auch bestimmt ist.

2. Lebensmittelzubereitungen, die als Nahrungsergänzungsmittel gekennzeichnet sind, in flüssiger Form in Trinkfläschchen vertrieben werden und sich unmittelbar zum Trinken eignen, sind in die Position 2202 KN einzureihen, auch wenn sie nach den Empfehlungen des Herstellers nur in kleinen Mengen oder mit einer bestimmten Menge Wasser verdünnt einzunehmen sind.

Der Ausdruck "andere nicht alkoholhaltigen Getränke" der Tarif-Nr. 2202 im Zolltarif ist ein Gattungsbegriff, mit dem alle zum menschlichen Genuss geeigneten und bestimmten Flüssigkeiten gemeint sind, soweit sie nicht von einer anderen spezifischen zolltarifliche Einteilung erfasst werden. Auf die *Art und Weise der Einnahme*, die eingenommene Menge oder die *besonderen Zwecke der Einnahme* der betreffenden Flüssigkeit kommt es nach der Rechtsprechung des EuGH nicht an.

Eine Flüssigkeit kann nur dann als nicht trinkbar und damit nicht als Getränk angesehen werden, wenn es jedem Durchschnittsverbraucher aus gesundheitlichen oder geschmacklichen Gründen unerträglich wäre, das Erzeugnis unmittelbar, ohne Verdünnung oder sonstige Beigabe zu trinken (siehe (Grundsatz)Urteil des EuGH, 114/80, 26.03.1981, Rs Dr. Ritter GmbH & Co, BFH 30.03.2010, VII R 35/09, BFHE 229, 399, BStBl II 2011, 74, ZfZ 2010, 191; BFH 16.08.2012, VII R 8/11, BFH/NV 2013, 99, ZfZ 2013, 47).



Der EuGH formulierte im Urteil, 114/80, 26.03.1981, Rs Dr. Ritter GmbH & Co nachstehenden Leitsatz:

*"Nach dem System des gemeinsamen Zolltarifs muss der Ausdruck "andere Getränke" in der Tarifnummer 2202 als Gattungsbegriff verstanden werden, mit dem alle zum menschlichen Genuss bestimmten Flüssigkeiten gemeint sind, soweit sie nicht von einer anderen spezifischen Einteilung erfasst werden.*

*Der Inhalt dieses Begriffs ist nach objektiven und nachprüfbaren Kriterien zu bestimmen. Folglich darf seine Tragweite nicht von rein subjektiven und veränderlichen Faktoren abhängig gemacht werden wie zum Beispiel von der Art und Weise, in der ein Erzeugnis eingenommen wird, oder vom Zweck der Einnahme. Die Einstufung einer Ware als Getränk im Sinne der Tarifnummer 2202 darf auch nicht von den verwendeten Ausgangsstoffen abhängen.*

*Unter Getränken im Sinne der Tarifnummer 2202 sind alle Flüssigkeiten zu verstehen, die zum menschlichen Genuss geeignet und bestimmt sind, ohne dass es auf die eingenommene Menge oder die besonderen Zwecke ankommt, denen die verschiedenen Arten genießbarer Flüssigkeiten dienen können."*

Milchgetränke, die aus aromatisierter oder mit Kakao versetzter Milch bestehen, werden unabhängig von der Höhe des Milchanteils, der Position 2202 ("Wasser, einschließlich Mineralwasser und kohlenensäurehaltiges Wasser, mit Zusatz von Zucker, anderen Süßmitteln oder Aromastoffen, und andere nicht alkoholhaltige Getränke, ausgenommen Frucht- und Gemüsesäfte der Position 2009") zugewiesen. Bei dieser Einreihung der Ware als Getränk, kommt es eben nicht auf die anteilmäßige Höhe der im Rahmen der Zubereitung eingesetzten Zutaten an (siehe *Rosmann*, ÖStZ 2013, 53, Heft 3, Tarifierung von Lebensmitteln).

Die Tarifierung dieser Produkte erfolgt nach dem Österreichischen Gebrauchszolltarif basierend auf § 45 Abs. 1 Zollrechtsdurchführungsgesetz in folgenden Schritten:

*Die Klassifizierung erfolgt nach Kapitel 22 (Getränke, alkoholhaltige Flüssigkeiten und Essig)*

Die strittigen Produkte sind in die Position **2202** einzureihen;

Darunter fallen:

*Wasser, einschließlich Mineralwasser und kohlensäurehaltiges Wasser, mit Zusatz von Zucker, anderen Süßmitteln oder Aromastoffen, und **andere** nicht alkoholhaltige Getränke, ausgenommen Frucht- und Gemüsesäfte der Position 2009*

Die strittigen Produkte fallen unter **andere** nichtalkoholhaltige Getränke und sind daher in die Unterposition

**2202 90** einzureihen.

Die Position

**2202 90** ist unterteilt in:

2202 9010 – – **keine** Erzeugnisse der Positionen 0401 bis 0404 und keine Fette aus Erzeugnissen der Positionen 0401 bis 0404 enthaltend und

- - **andere** ,

mit einem Gehalt an Fetten aus Erzeugnissen der Positionen 0401 bis 0404 von:

**2202 90 91** - - - weniger als 0,2 GHT

2202 9095 10 - - - - Frucht- und Gemüsesäfte, mit Wasser verdünnt oder kohlensäurehaltig

**2202 9091 90** - - - - **andere**

Nach dieser Einreihung handelt es sich um **andere** nichtalkoholhaltige Getränke (2202 90), mit einem Gehalt an Fetten aus Erzeugnissen der Positionen 0401 bis 0404 von weniger als 0,2 GHT (2202 90 91), die nicht Frucht- und Gemüsesäfte, mit Wasser verdünnt oder kohlensäurehaltig sind, also **andere**(2202 90 91 90).

Diese Tarifierung ist auch nicht strittig.

Die Bf. vermeint nur, dass die strittigen Produkte gerade wegen deren Einreihung in die Zollnomenklatur **2202909190** U999 unter die Z 30 der Anlage fallen. Dass dies auf einer Fehlinterpretation der der Z 30 durch die Bf. beruht, wurde bereits dargestellt.

Auf den mit der Einnahme der Flüssigkeit verfolgten Zweck und die aus diesem Grund vorhandenen Inhaltsstoffe kommt es --wie ausgeführt-- nicht an (EuGH 26.03.1981, RS – 114/80, /Dr. Ritter). Der Umstand, dass die streitigen Produkte aus gesundheitlichen Gründen von Personen eingenommen werden, die in ihrer Fähigkeit zur ausreichenden Aufnahme von Nährstoffen auf natürlichem Weg eingeschränkt sind, und deshalb bestimmte den Tagesbedarf eines Menschen entsprechende Nährstoffe enthalten, die in der gegebenen verflüssigten Form im Körper leicht aufgenommen werden können, steht ihrer tariflichen Einreihung als Getränk somit nicht entgegen (siehe BFH 30.03.2010, VII R 35/09, BFH 24.09.2014, V II R 54/11).

Es ist ohnehin unbestritten, dass die strittigen Produkte unter die Position 2202 KN fallen. Produkte der Position 2022 KN werden in der Anlage zu § 10 UStG nicht als **begünstigt** benannt. Auch nicht in der Z 30 der Anlage (siehe oben).

Dass der Bf. und dem Finanzamt ein Lese- bzw. Interpretationsfehler unterlaufen ist, ändert nichts an der Beurteilung.

Im Anschluss an den Tarif ist außerdem der Zusatzcode für die Einfuhrumsatzsteuer „**U999**“ vergeben.

Dieser Zusatzcode U999 nach dem Österreichischen Gebrauchszolltarif bedeutet, dass die Einfuhrumsatzsteuer für diese Produkte dem Normalsteuersatz von 20% unterliegt. Nichts Anderes gilt für die Lieferung dieser Produkte im Inland.

Es steht fest, dass die strittigen Produkte nicht vom Anhang zu § 10 UStG 1994 erfasst sind. Auch der Zusatzcode U999 ist ein wichtiger Hinweis, dass der Normalsteuersatz zur Anwendung kommt.

Die strittigen Lieferungen waren danach mit dem Normalsteuersatz von 20% Umsatzsteuer zu besteuern.

Die Rechtsauskunft des Finanzamtes vom 06.04.2010 war daher *offenkundig* unrichtig. Die Beschwerde war spruchgemäß abzuweisen.

Die Bf. führt nun aus, dass auf Grund der Auskunft des Finanzamtes vom 06.04.2010 nach dem Grundsatz von *Treu und Glauben* von der Versteuerung der strittigen Umsätze mit 20% Abstand zu nehmen sei.

### ***Treu und Glauben***

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (VwGH 15.03.2001, 2001/16/0063; 16.11.2006, 2002/14/0010 und 0122; 22.11.2012, 2008/15/0265).

Strittig ist der Anwendungsbereich des Grundsatzes von Treu und Glauben. Zum Teil wird der Standpunkt vertreten, dass dieser Grundsatz nur bei Ermessensentscheidungen zu beachten ist. Nach überwiegender Auffassung (siehe Nachweise bei Ritz, ÖStZ 1991) ist er nicht nur bei Ermessensentscheidungen, sondern auch bei der Auslegung

unbestimmter Rechtsbegriffe zu berücksichtigen (VwGH 14.10.1992, 90/13/0009; 24.05.1993, 92/15/0037).

Die Anwendung von Treu und Glauben setzt somit einen Vollzugsspielraum voraus (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0054; 29.07.2010, 2006/15/0217; 23.09.2010, 2010/15/0135; 15.09.2011, 2011/15/0126; 19.09.2013, 2013/15/0183).

Nach der Judikatur des VwGH (21.01.2004, 2003/16/0113; 15.06.2005, 2002/13/0104; 28.10.2009, 2008/15/0049; 15.09.2011, 2011/15/0126) schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit.

Die Behörde ist vielmehr *verpflichtet*, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen. Dies könnte etwa dann der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde *ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert* wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (VwGH 24.05.2007, 2005/15/0052; 22.03.2010, 2007/15/0256; 23.09.2010, 2010/15/0135; 15.09.2011, 2011/15/0126, siehe ausführlich *Ritz*, BAO-Kommentar, 5. Auflage, § 114 BAO, Tz 9-13).

Im vorliegenden Fall liegt die Anwendung des Normalsteuersatzes nicht im Ermessen der Behörde, es liegt auch kein Vollzugsspielraum der Behörde vor. Treu und Glauben kommt nach der oben zitierten Judikatur schon deshalb nicht zum Tragen.

Das Finanzamt ist vielmehr verpflichtet von seiner bisherigen unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung abzuweichen.

Das Finanzamt hat die Ansicht der Bf., dass die Umsätze der angefragten Produkte dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, bestätigt.

Die Bf. wurde jedoch vom Finanzamt *nicht* zu einem bestimmten *Verhalten aufgefordert* oder *angeleitet*.

Keinesfalls kann von der Vorschreibung der strittigen Abgaben aber bei einer **offenkundig** unrichtigen Rechtsauskunft **wie im Beschwerdefall** abgesehen werden.

Die Beschwerde war daher auch unter diesem Gesichtspunkt abzuweisen.

Die Behandlung des Antrages auf Nachsicht der Abgabennachforderungen gemäß § 236 BAO ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

*Verfahrensrechtlich ist anzumerken*, dass die Bf. den Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 22.01.2013 und den berichtigten Umsatzsteuerbescheid vom 20.02.2013 bekämpft.

Genauso verhält es sich mit der Festsetzung der Umsatzsteuer 5/2012.

Wird ein mit Bescheidbeschwerde angefochtener Bescheid gemäß § 293 BAO berichtigt, so umfasst die Beschwerde auch den Bescheid in seiner *berichtigten* Fassung (siehe *Ritz*, BAO-Kommentar, 5. Auflage, § 293 Tz 21).

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, obwohl dezidiert die berichtigten als auch die berichtigten Bescheide als angefochtene Bescheide bezeichnet werden, dass die Bescheidbeschwerde sich inhaltlich auf die Bescheide in der *berichtigten Fassung* bezieht.

Es war daher über die Bescheide in der jeweils berichtigten Form, wie im Spruch ersichtlich, zu entscheiden.

Die Beschwerde bekämpft die Festsetzung der Umsatzsteuer 1-12/2011 vom 22.01.2013 als auch die Festsetzung der Umsatzsteuer 2011 vom 22.02.2013.

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt gemäß § 253 BAO die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

Daraus folgt, dass sich die Bescheidbeschwerde nur mehr gegen den später ergangenen Umsatzsteuerbescheid vom 22.02.2013, der den Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid 1-12/2011 vom 20.01.2013 ersetzt hat, richtet.

Es war daher spruchgemäß über den Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 20.02.2013 zu entscheiden.

Hinsichtlich des Voranmeldungszeitraumes 5/2012 hat das Finanzamt zu Unrecht sämtliche Umsätze des Zeitraumes 1-5/2012 hinsichtlich derer aus den streitgegenständlichen Gründen der Umsatzsteuersatz von 10% auf 20% zu erhöhen war, zusammengefasst.

Der Bescheid ist daher laut beiliegendem Berechnungsblatt entsprechend abzuändern.

### **Zulässigkeit der Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist eine Revision zulässig, wenn das Erkenntnis 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.

a)

Im vorliegenden Fall liegt die unstrittige Tarifierung von Waren in die Gattung 2202 in "andere Getränke" vor, die dem Normalsteuersatz unterliegen.

Die strittigen Produkte wurden im Zuge einer verbindlichen Zollauskunft in die Zollnomenklatur 2202909190U999 eingereiht.

Weder im § 10 UStG 1994 noch in der Anlage zum § 10 sind Produkte dieser Tarifnummer ausgewiesen, sodass zwingend der Normalsteuersatz zum Tragen kommt.

Auch nach dem Zusatzcode U999 unterliegen diese Produkte dem Normalsteuersatz.

Die Anwendung des Normalsteuersatzes ergibt sich direkt und zwingend aus dem Gesetz. Es besteht kein Spielraum für andere Auslegungen.

Es liegt daher **keine Rechtsfrage von grundlegender** Bedeutung vor, weshalb die Revision unter diesem Gesichtspunkt **unzulässig** ist.

b)

Die Behörde hat hinsichtlich der Anwendung des Normalsteuersatzes keinen Spielraum. Die Versteuerung mit 10% beruhte auf einer offenkundigen Unrichtigkeit.

Nach der eindeutigen und der einheitlichen Judikatur greift der Grundsatz von Treu und Glauben bei offenkundigen Unrichtigkeiten nicht. Da diese Frage in der Judikatur einheitlich beantwortet wurde, ist auch unter diesem Aspekt eine Revision **nicht** zulässig.

Graz, am 5. März 2015