

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Dr. K., vom 11. November 2004 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Wien, vom 8. Oktober 2004, GZ. 100/88769/2004-3, betreffend verbindliche Zolltarifauskunft entschieden:

- 1.) Der zutreffende TARIC-Code der verfahrensgegenständlichen Ware in der derzeit gültigen Fassung des TARIC lautet: 2202 9095 90.
- 2.) Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Am ttmmjjjj erteilte das Zollamt Wien über schriftlichen Antrag der Firma Beschwerdeführerin (Bf.) vom 26. April 2004 zur Zahl ATxy die verbindliche Zolltarifauskunft (VZTA) betreffend die Einreihung der Ware mit der Handelsbezeichnung „Kaffee1“ in die Zollnomenklatur.

Mit dieser VZTA stellte das Zollamt Wien fest, dass die Ware zwar entsprechend dem Vorschlag der Bf. in die Unterposition 2202909500 in den TARIC einzureihen ist, dass sie aber nicht wie von der Bf. vermeint, dem ermäßigten Steuersatz von 10 % sondern dem Normalsteuersatz von 20 % unterliegt. Dementsprechend erachtete das Zollamt Wien entgegen der Rechtsansicht der Antragstellerin nicht den Zusatzcode U013 (10 % EUST) sondern den Zusatzcode U999 (20 % EUSt) als zutreffend.

---

Gegen diese VZTA erhab die Bf. mit Schreiben vom 3. August 2004 das Rechtsmittel der Berufung.

Das Zollamt Wien wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Oktober 2004, GZ. 100/88769/2004, als unbegründet ab.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung richtet sich die vorliegende form- und fristgerecht eingebrauchte Beschwerde vom 10. November 2004.

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

Nach den Bestimmungen des Artikels 1 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den gemeinsamen Zolltarif wird von der Kommission eine Warenomenklatur - nachstehend "Kombinierte Nomenklatur" oder abgekürzt "KN" genannt - eingeführt, die den Erfordernissen sowohl des Gemeinsamen Zolltarifs, der Statistik des Außenhandels der Gemeinschaft sowie anderer Gemeinschaftspolitiken auf dem Gebiet der Wareneinfuhr oder -ausfuhr genügt.

Jede Unterposition KN hat gemäß Artikel 3 Absatz 1 der vorzitierten Verordnung eine achtstellige Codenummer:

- a) die ersten sechs Stellen sind die Codenummern der Positionen und Unterpositionen des Harmonisierten Systems (HS);
- b) die siebte und die achte Stelle kennzeichnen die Unterpositionen KN. Ist eine Position oder Unterposition des HS nicht für Gemeinschaftszwecke weiter unterteilt, so sind die siebte und achte Stelle 00.

Die Unterpositionen des TARIC (Tarif intégré des Communautées 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, folgende als "Allgemeine Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur" (AV) bezeichneten Grundsätze:

- 
1. Die Überschriften der Abschnitte, Kapitel und Teilkapitel sind nur Hinweise. Maßgebend für die Einreihung sind der Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln und - soweit in den Positionen oder in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln nichts anderes bestimmt ist - die nachstehenden Allgemeinen Vorschriften.
  2. a) Jede Anführung einer Ware in einer Position gilt auch für die unvollständige oder unferige 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 Warenzusammenstellung 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 Warenzusammenstellungen, 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. Zusätzlich zu den vorstehenden Allgemeinen Vorschriften gilt für die nachstehend aufgeführten Waren Folgendes:

a) Behältnisse für Fotoapparate, Musikinstrumente, Waffen, Zeichengeräte, Schmuck und ähnliche Behältnisse, die zur Aufnahme einer bestimmten Ware oder Warenzusammenstellung besonders gestaltet oder hergerichtet und zum dauernden Gebrauch geeignet sind, werden wie die Waren eingereiht, für die sie bestimmt sind, wenn sie mit diesen Waren gestellt und üblicherweise zusammen mit ihnen verkauft werden. Diese Allgemeine Vorschrift wird nicht angewendet auf Behältnisse, die dem Ganzen seinen wesentlichen Charakter verleihen.

b) Vorbehaltlich der vorstehenden Allgemeinen Vorschrift 5 a) werden Verpackungen wie die darin enthaltenen Waren eingereiht, wenn sie zur Verpackung dieser Waren üblich sind. Diese Allgemeine Vorschrift gilt nicht verbindlich für Verpackungen, die eindeutig zur mehrfachen Verwendung geeignet sind.

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.

Gemäß Artikel 12 Abs. 1 ZK erteilen die Zollbehörden nach Modalitäten, die im Wege des Ausschussverfahrens festgelegt werden, verbindliche Zolltarifauskünfte oder verbindliche Ursprungsauskünfte.

Gemäß § 40 Absatz 1 ZollR-DG ist zuständige Zollbehörde zur Erteilung verbindlicher Auskünfte nach Artikel 12 ZK der Bundesminister für Finanzen. Nach den Bestimmungen des § 40 Absatz 2 ZollR-DG kann der Bundesminister für Finanzen diese Zuständigkeit mit Verordnung ganz oder teilweise einer in seinem Wirkungsbereich gelegenen Zollbehörde übertragen.

Zuständige Behörde zur Erteilung von verbindlichen Zolltarifauskünften (VZTA) und von Bescheiden gemäß § 119 Absatz 1 ZollR-DG ist gemäß § 6 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung des Zollrechts (Zollrechts-Durchführungsverordnung - ZollR-DV) in der ab 1. Mai 2004 rechtswirksamen Fassung des BGBl. II 2004/184, das Zollamt Wien.

Das Kapitel 22 der KN hat die Überschrift: "Getränke, alkoholartige Flüssigkeiten und Essig". Die Position 2202 der KN mit dem Titel: "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" war zum Zeitpunkt des Erstellung der VZTA wie folgt untergliedert (auszugsweise):

- 2202 1000 00 - Wasser, einschließlich Mineralwasser und kohlensäurehaltiges Wasser, mit Zusatz von Zucker, anderen Süßmitteln oder Aromastoffen
- 2202 90 - andere
- 2202 9010 - - keine Erzeugnisse der Positionen 0401 bis 0404 und keine Fette aus Erzeugnissen der Positionen 0401 bis 0404 enthaltend:
  - - andere, mit einem Gehalt an Fetten aus Erzeugnissen der Positionen 0401 bis 0404 von:
    - 2202 9091 00 - - - weniger als 0,2 GHT
    - 2202 9095 00 - - - 0,2 oder mehr, jedoch weniger als 2 GHT
    - 2202 9099 00 - - - 2 GHT oder mehr

Zum Zeitpunkt der Erlassung der vorliegenden Entscheidung stellt sich die entsprechende Untergliederung wie folgt dar (auszugsweise):

- 2202 1000 00 - Wasser, einschließlich Mineralwasser und kohlensäurehaltiges Wasser, mit Zusatz von Zucker, anderen Süßmitteln oder Aromastoffen
- 2202 90 - andere
- 2202 9010 - - keine Erzeugnisse der Positionen 0401 bis 0404 und keine Fette aus Erzeugnissen der Positionen 0401 bis 0404 enthaltend:
  - - andere, mit einem Gehalt an Fetten aus Erzeugnissen der Positionen 0401 bis 0404 von:
    - 2202 9091 - - - weniger als 0,2 GHT
    - 2202 9095 - - - 0,2 oder mehr, jedoch weniger als 2 GHT
    - 2202 9095 10 - - - Frucht- oder Gemüsesäfte, mit Wasser verdünnt oder kohlensäurehaltig
    - 2202 9095 90 - - - andere
    -

---

2202 9099 - - - 2 GHT oder mehr

Der Unabhängige Finanzsenat hat bei der für die nicht auf zurückliegende, sondern nur auf nach der Auskunftserteilung liegende Fälle wirkende Entscheidung die Rechtslage im Zeitpunkt der Erlassung seines Bescheides anzuwenden (siehe VwGH vom 21. September 2005, ZI. 2004/16/0277).

Gemäß Anmerkung 3 zum Kapitel 22 gelten für die Anwendung der Position 2202 als "nicht alkoholhaltige Getränke" Getränke mit einem Alkoholgehalt von 0,5 % vol. oder weniger.

Die einschlägigen Erläuterungen zum HS lauten (auszugsweise):

Erläuterungen zu Kapitel 4 (Milch und Milcherzeugnisse; Vogeleier; natürlicher Honig; genießbare Waren tierischen Ursprungs, anderweit weder genannt noch inbegriffen):

Allgemeines:

Zu diesem Kapitel gehören:

I) Milch und Milcherzeugnisse:

- A) Milch, d.h. Vollmilch sowie teilweise oder vollständig entrahmte Milch.
- B) Rahm.
- C) Buttermilch, saure Milch und saurer Rahm, Yoghurt, Kefir und andere fermentierte oder gesäuerte Milch (einschließlich Rahm).
- D) Molke.
- E) Erzeugnisse aus natürlichen Milchbestandteilen, anderweit weder genannt noch inbegriffen.
- F) Butter und andere Fettstoffe aus der Milch; Milchstreichfette.
- G) Käse und Quark.

Die in den Buchstaben A bis E genannten Waren können neben natürlichen Milchbestandteilen (z.B. mit Vitaminen oder Mineralsalzen angereicherte Milch) kleine Mengen an Stabilisatoren zur Erhaltung der natürlichen Beschaffenheit der Ware während des Transports (z.B. Dianatriumphosphat, Trinatriumcitrat und Calciumchlorid) sowie sehr kleine Mengen an Antioxidantien oder an – in der Milch normalerweise nicht vorkommenden – Vitaminen enthalten. Einigen dieser Waren können zur Herstellung notwendige kleine Mengen chemischer Stoffe (z.B. Natriumcarbonat) zugesetzt sein; pulverförmige Erzeugnisse oder Granulate können auch Fließmittel enthalten (z.B. Phosphorlipide, amorphes Siliciumdioxid). Nicht zu diesem Kapitel gehören dagegen aus Molke hergestellte Erzeugnisse, die mehr als 95 GHT Lactose, berechnet als wasserfreie Lactose, bezogen auf die Trockenmasse enthalten (Position 1702).

Für die Berechnung des Gewichtsanteils an Lactose in einem Erzeugnis bedeutet der Begriff „Trockenmasse“, dass sowohl freies Wasser als auch Kristallwasser ausgeschlossen sind. Nicht zu diesem Kapitel gehören außerdem:

- a) Lebensmittelzubereitungen auf der Grundlage von Milcherzeugnissen (insbesondere Position 1901).

Erläuterungen zu Position 0402 (Milch und Rahm, eingedickt oder mit Zusatz von Zucker oder anderen Süßmitteln):

Nicht zu dieser Position gehören:

- b) Getränke, die aus aromatisierter oder mit Kakao versetzter Milch bestehen (Position 2202).

Erläuterungen zu Position 1901 (u.a. bestimmte Lebensmittelzubereitungen aus Waren der Positionen 0401 bis 0404):

Nicht zu dieser Position gehören außer den unter „Allgemeines“ zu diesem Kapitel bereits ausgeschlossenen Waren:

Punkt II ij) Getränke des Kapitels 22.

Erläuterungen zu Position 0403:

Neben den unter Allgemeines der Erläuterungen zu diesem Kapitel aufgeführten Zusätzen können die Waren dieser Position auch einen Zusatz von Zucker oder anderen Süßmitteln, Geruchs- oder Geschmacksstoffen, Früchten (einschließlich Fruchtmark und Konfitüren), Nüssen oder Kakao enthalten.

Erläuterungen zu Position 2202:

Zu dieser Position gehören nichtalkoholhaltige Getränke, wie sie in der Anmerkung 3 zu diesem Kapitel näher bestimmt sind; ausgenommen sind solche, die anderweit erfasst sind, insbesondere in Position 2009 oder 2201.

B) Andere nichtalkoholische Getränke, ausgenommen Frucht- und Gemüsesäfte der Position 2009.

Hierher gehören z.B.:

2. Bestimmte andere unmittelbar genussfertige Getränke, wie z.B. Getränke auf der Grundlage von Milch und Kakao.

Nicht zu dieser Position gehören:

- a) Trinkjoghurt und andere fermentierte oder gesäuerte Milch (einschließlich Rahm), mit Zusatz von Kakao, Früchten oder Aromastoffen (Position 0403).

In der vorliegenden VZTA wird die streitgegenständliche Ware wie folgt beschrieben: „Braunes, milchig-trübes, charakteristisch nach Kaffee riechendes und ebenso, sowie süß schmeckendes, nicht alkoholhaltiges Getränk, im Wesentlichen bestehend aus teilentrahmter Milch (ca. 70 GHT), Kaffee, Zucker und Verdickungsmittel; mit Gehalt an Fett aus einem Erzeugnis der Position 0401 von mehr als 0,2 GHT, jedoch weniger als 2 GHT; aufgemacht in einem, Kunststoffbecher“.

Das Vorbringen der Bf. zielt im Wesentlichen darauf ab, hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Ware die Anwendung des ermäßigten Einfuhrumsatzsteuersatzes von 10 % zu erreichen.

In diesem Zusammenhang stellt die Bf. zunächst die Richtigkeit der von der Abgabenbehörde erster Instanz vorgenommenen Einreihung in die Position 2202 der KN in Frage. Unter Hinweis auf den hohen Milchanteil des Erzeugnisses (laut VZTA ca. 70 GHT) meint sie, dass die Ware hinsichtlich der Einreihung in den Zolltarif und hinsichtlich der einfuhrumsatzsteuerrechtlichen Beurteilung wie Vollmilch zu behandeln sei (Vollmilch ist in das Kapitel 4 der KN einzureihen und unterliegt einem Einfuhrumsatzsteuersatz von 10 %).

Bei dieser Argumentation übersieht die Bf. allerdings, dass Milch- und Milcherzeugnisse u.a. dann von der Einreihung in das Kapitel 4 der KN ausgeschlossen sind, wenn die betreffende Ware auf Grund der spezifischen Zubereitung (z. B. Aromatisierung, Versetzung mit Kakao) aus zolltarifischer Sicht nicht mehr als Milchprodukt sondern bereits als Getränk im Sinne der Position 2202 der KN anzusehen ist.

Dies ergibt sich allein aus der grundlegenden Systematik des Aufbaus des Zolltarifs, der im Allgemeinen in den unteren Kapiteln nur Waren geringerer Verarbeitungsstufe (z.B. Milch und Rahm der Position 0402 etc.) und in den oberen Kapiteln Waren höherer Verarbeitungsstufe (z.B. Trinkkakao der Position 2202) umfasst. Diesem Grundsatz folgen auch die hier relevanten Ausführungen in den o.a. Erläuterungen zum Harmonisierten System zu den Positionen 0402, 1901 und 2202 der KN.

Diesen kommen zwar keine normative Kraft zu, sie stellen aber nach ständiger Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe VwGH vom 14. Mai 1992, ZI. 91/16/0026) dennoch ein wichtiges Hilfsmittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen dar. Auch in Einreihungsverordnungen werden sie zur Begründung der Entscheidungsfindung herangezogen (siehe als Beispiel für viele z.B. Verordnung (EG) Nr. 1017/2002 vom 13. Juni 2002 zur Einreihung von bestimmten Waren in die Kombinierte Nomenklatur). Selbst der EuGH bezeichnet die von der Kommission erstellten Erläuterungen zur KN und die im Rahmen der Weltzollorganisation ausgearbeiteten Erläuterungen zum Harmonisierten System zur Be-

zeichnung und Kodierung der Waren als wichtiges, wenn auch nicht rechtsverbindliches Hilfsmittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen (vgl. EuGH vom 4. März 2004, Rechtssache C130/02, Krings, Randnummer 28). Bezogen auf den Anlassfall stehen sie im Widerspruch zur Argumentation der Bf., indem sie Lebensmittelzubereitungen auf der Grundlage von Milcherzeugnissen aus dem Kapitel 04 ausschließen und Getränke, die aus aromatisierter oder mit Kakao versetzter Milch bestehen, unabhängig von der Höhe des Milchanteils, der Position 2202 zuweisen.

Dass es bei der Einreihung einer Ware als Getränk im Sinne der Position 2202 entgegen der Ansicht der Bf. nicht auf die anteilmäßige Höhe der im Rahmen der Zubereitung eingesetzten Zutaten ankommt, ergibt sich auch aus der Rechtsprechung des EuGH.

Dieser formulierte in seinem (Grundsatz)Urteil vom 26. März 1981, Zl. 114-80, Dr. Ritter GmbH & Co gegen Oberfinanzdirektion Hamburg – mit dem damals geltenden Begriff „Tarifnummer“ – folgenden 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 nachprüfbarer 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.“

Die Erläuterungen zum HS zu Position 2202, lauten unter B 2.:

„Hierher gehören z.B. bestimmte andere unmittelbar genussfertige Getränke, wie z.B. Getränke auf der Grundlage von Milch und Kakao.“ Dem Einwand der Bf., dass die streitgegenständliche Ware keinen Kakao enthalte, ist zu entgegnen, dass es sich bei der zitierten Aufzählung – wie dem Wortlaut der Erläuterungen deutlich zu entnehmen ist – um eine bloß beispielhafte Nennung der hier einzureihenden Waren handelt. Die betreffende Formulierung steht daher der Einreihung von Kaffegetränken unter diese Position nicht entgegen.

Die Bf. kann aus all diesen Gründen mit ihrem Einwand, die Einreichung von Milchgetränken unter dem Terminus „andere nicht alkoholische Getränke“ im Sinne der Position 2202 der KN sei nicht vorgesehen, nicht durchdringen.

Zu der von der Bf. begehrten Einreichung in das Kapitel 4 wird ergänzend ausgeführt:

Bei der Einreichung von Lebensmittelzubereitungen auf der Grundlage von Milch in die KN ist (u.a. auf Grund des genauen Wortlautes der Positionen im Kapitel 4) insbesondere auf die Art und die Menge der beim Herstellungsprozess konkret eingesetzten Zusätze Bedacht zu nehmen. Dabei ist zu beachten, dass es innerhalb der einzelnen Positionen des Kapitels 4 unterschiedliche Regelungen gibt. So ist z.B. bei Waren der Position 0402 der Zusatz von Kakao nicht gestattet, während Waren der Position 0403 selbst dann in dieser Position verbleiben, wenn sie aromatisiert und mit Kakao versetzt sind.

Die hier zu betrachtenden Positionen HS des Kapitels 4 haben folgenden Wortlaut:

0401:

Milch und Rahm, weder eingedickt noch mit Zusatz von Zucker oder anderen Süßmitteln.

0402:

Milch und Rahm, eingedickt oder mit Zusatz von Zucker oder anderen Süßmitteln.

0403:

Buttermilch, saure Milch und saurer Rahm, Joghurt, Kefir und andere fermentierte oder gesäuerte Milch (einschließlich Rahm), auch eingedickt oder aromatisiert, auch mit Zusatz von Zucker, anderen Süßmitteln, Früchten, Nüssen oder Kakao

Die streitgegenständliche Ware besteht überwiegend (zu ca. 70 %) aus teilentrahmter Milch, was unbestritten ist. Der Milch wurde nach Angaben der Bf. ca. 25 % Arabica-Kaffe sowie Zucker und Verdickungsmittel zugesetzt. Da es sich weder um Buttermilch, saure Milch und sauren Rahm, Joghurt, Kefir noch um gesäuerte Milch (einschließlich Rahm) handelt kommt eine Einreichung in Position 0403 nicht in Betracht. Auf Grund des vorliegenden Zuckerzusatzes kommt auch die Position 0401 nicht in Frage. Eine Einreichung unter die einzige somit verbleibende Position 0402 ist ebenfalls unzulässig, zumal Waren dieser Position nur mit den in den o.a. Erläuterungen ausdrücklich erwähnten Zusätzen versehen sein dürfen.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass auch die Einreichung unter Position 1901 der KN (Lebensmittelzubereitungen auf der Grundlage von Milcherzeugnisse) nicht möglich ist, weil Getränke des Kapitels 22 grundsätzlich aus dieser Position ausgeschlossen sind (siehe auch o.a. Erläuterungen zum HS).

Wie die Bf. zutreffend vorbringt, ist Trinkjoghurt in das Kapitel 4 (Position 0403) einzureihen. Diese Feststellung bleibt jedoch alleine deshalb ohne Einfluss auf das Schicksal der vorliegenden Beschwerde, weil es sich bei der vorliegenden Ware zweifellos nicht um ein Erzeugnis dieser Position handelt (als Ausgangsprodukt wurde im Streitfall teilentrahmte Milch und nicht etwa Joghurt oder andere fermentierte oder gesäuerte Milch verwendet).

Hinsichtlich des Einwandes der Bf., die Einreihung der verfahrensgegenständlichen Ware unter Anwendung der Allgemeinen Vorschrift für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur (AV) 1 in Position 2202 sei nicht möglich, weil die Ware aus mehreren Stoffen bestehe, wird darauf hingewiesen, dass die von ihr intendierte Einreihung gemäß AV 2b iVm 3b nach dem Stoff oder dem Bestandteil, der der Ware den wesentlichen Charakter verleiht, nicht erfolgen kann. Dies alleine deshalb, weil bei korrekter Anwendung der Einreihungsvorschriften der KN und unter Bedachtnahme auf die unstrittigen objektiven Merkmale und Eigenschaften des streitgegenständlichen nichtalkoholhaltigen Getränkes nämlich tatsächlich nur eine einzige Position bzw. Unterposition für die Einreihung in Betracht kommt und somit der in AV 3 erster Satz normierte Tatbestand nicht erfüllt wird.

Die Einreihung unter die Position 2202 erweist sich daher auch aus dieser Sicht als zutreffend.

Zur strittigen Frage des anzuwendenden Steuersatzes wird ausgeführt:

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, ABI. 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 nur auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der in Anhang H genannten Kategorien anwendbar.“

Anhang H dieser Verordnung (Verzeichnis der Gegenstände und Dienstleistungen, auf die ermäßigte MWSt-Sätze angewandt werden können) lautet (auszugsweise):

„Bei der Übertragung der nachstehenden Kategorien von Gegenständen in ihre einzelstaatlichen Rechtsvorschriften können die Mitgliedstaaten den genauen Geltungsbereich der betreffenden Kategorien anhand der Kombinierten Nomenklatur abgrenzen.

Kategorie 1:

Nahrungs- und Futtermittel (einschließlich Getränke, alkoholische Getränke jedoch ausgenommen); lebende Tiere, Saatgut, Pflanzen und üblicherweise für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendete Zutaten, üblicherweise als Zusatz oder Ersatz für Nahrungs- und Futtermittel verwendete Erzeugnisse“

Die Anwendung der ermäßigten Steuersätze steht den Mitgliedstaaten demnach frei. Sie können daher die in Anhang H genannten Leistungen auch zur Gänze oder teilweise mit dem Normalsatz besteuern (siehe auch Ruppe, RZ 15 zu § 10 UStG). Dabei ist zu beachten, dass gemäß Art. 12 Abs. 5 der Richtlinie auf die Einfuhr eines Gegenstandes stets der gleiche Steuersatz anzuwenden ist, der für die Lieferung im Inland gilt.

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

Das entsprechende Verzeichnis der dem Steuersatz von 10 % unterliegenden Gegenstände in der erwähnten Anlage in der für den Anlassfall maßgeblichen Fassung (BGBl. I 2000/29) lautet (auszugsweise):

5. Milch und Milcherzeugnisse; Vogeleier, natürlicher Honig; genießbare Waren tierischen Ursprungs, anderweit weder genannt noch inbegriffen (Kapitel 4 der Kombinierten Nomenklatur)

30. Milch und Milcherzeugnisse der Positionen 0401, 0402 und 0404, mit Zusatz von Früchten oder Kakao (aus Unterpositionen 2202 90 91, 2202 90 95 und 2202 90 99 der Kombinierten Nomenklatur).

Mit dem Vorbringen, dem Text dieser Anlage sei nicht zu entnehmen, dass Vollmilch nicht mit weiteren Zutaten angereichert werden dürfe, übersieht die Bf., dass der Anwendungsbereich der genannten Anlage in Übereinstimmung mit dem Gemeinschaftsrecht anhand der Kombinierten Nomenklatur abgegrenzt wird. Wie bereits oben ausführlich dargestellt kommt eine Einreihung der streitgegenständliche Ware in das Kapitel 4 der KN keinesfalls in Betracht. Der Ansicht der Bf., es lägen die Voraussetzungen für die Anwendung der Ziffer 5 der erwähnten Anlage vor, kann daher nicht gefolgt werden.

In Ziffer 30 des zitierten Verzeichnisses werden bestimmte Milchmischgetränke begünstigt. Es handelt sich dabei um Milch mit Zusatz von Früchten oder Kakao (z.B. Bananenmilch, Kakao- oder Schokolademilch, siehe auch Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Anm. 35 zu § 10 Abs. 2 Z 1 UStG).

Aus dem Umstand, dass „der Zusatz von Kakao dem Zusatz von Schokolade gleichzuhalten ist“ leitet die Bf. ab, dass dies auch auf Kaffee zutreffen müsse, da jede andere Auslegung willkürlich und sachlich nicht begründet wäre. Dem ist entgegen zu halten, dass es dem Gesetzgeber im Rahmen der oben zitierten gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen unbenommen bleibt, bestimmte Waren zu begünstigen und für andere Waren den Normalsteuersatz vorzusehen. Im vorliegenden Fall hat sich der Gesetzgeber dazu entschlossen, bestimmte Getränke (u.a. auch Kaffee) mit dem Normalsteuersatz von 20 % zu besteuern.

Dies ergibt sich auch aus den (auf die Änderung der Z 30 der Anlage zu § 10 Abs. 1 und § 24 UStG in der entscheidungsmaßgeblichen Fassung bezugnehmenden) Beilagen zu den Steuropographischen Protokollen des Nationalrates XXI. GP, die auszugsweise lauten: „Die Lieferung von Aufgussgetränken wie Tee und Kaffee, die bis zum 31. Dezember 2000 noch mit Getränkesteuer belastet sind, werden ab dem 1. Jänner 2001 mit dem Normalsteuersatz von 20 % besteuert“.

Mit dem Einwand, das vorliegende Erzeugnis sei in Deutschland unter Tarifnummer 2209 29 9001 eingereiht worden und nur mit 7 % Einfuhrumsatzsteuer belastet, vermag die Bf. angesichts der eindeutigen oben zitierten Richtlinie weder eine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit noch einen Verstoß gegen den „Gleichbehandlungsgrundsatz“ aufzuzeigen.

Dass das von der Bf. erwähnte in Deutschland mit dem ermäßigten Steuersatz belastete Produkt überhaupt mit der verfahrensgegenständliche Ware identisch, darf darüber hinaus bezweifelt werden, zumal unter der Position 2209 der KN ausschließlich Speiseessig erfasst wird.

Der Unabhängige Finanzsenat erachtet es somit als erwiesen, dass es sich bei der verfahrensgegenständlichen Ware um eine zum unmittelbaren menschlichen Genuss geeignete und bestimmte Flüssigkeit handelt, die unter Berücksichtigung der AV 1 und 6 für die Auslegung der KN und der Anmerkung 3 zu Kapitel 22 als anderes, nichtalkoholhaltiges Getränk, mit einem Gehalt an Fetten aus Erzeugnissen der Positionen 0401 bis 0404 von nicht mehr als 2 GHT in die KN einzureihen ist. Die zutreffende Position in der derzeit gültigen Fassung des TARIC lautet 2202 9095 90 und entspricht gemäß der obigen Aufstellung jener Position die in der dem vorliegenden Beschwerdeverfahren zugrunde liegenden VZTA festgestellt worden ist. Bei der Ware handelt es sich nicht um einen der in der Anlage zu § 10 Abs. 2 Ziffer 1 lit. a erster Anstrich UStG aufgezählten Gegenstände und sie ist daher mit dem Normalsteuersatz von 20 % zu besteuern. Der zutreffende EUSt-Code lautet somit U999. Die angefochtene VZTA ist zu Recht ergangen und die Beschwerde ist als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 26. Juni 2006

