



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Doralt Seist Csoklich, Rechtsanwalts-Partnerschaft, gegen den Bescheid (Berufungsvorentscheidung) des Hauptzollamtes Wien vom 26. Juli 2001, GZ. 100/34243/2001-3, betreffend Eingangsabgaben, entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 85c Abs. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) iVm § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 85c Abs. 7 ZollR-DG steht der Berufungsbehörde der ersten Stufe das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Am 28. August 1998 und am 1. September 1999 beantragte die Bf. beim Zollamt Flughafen Wien unter WE-Nrn. 206/355/602397/01/8 und 206/355/602647/01/9 für R. als Empfänger, die Überführung von "nikotin- und tabakfreien Kräuterzigaretten" mit der Bezeichnung "N." in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr.

Anlässlich der beiden Abfertigungen wurde die verbindliche Zolltarifauskunft (VZTA) vom 25. Juni 1998, Nr. AT/105/98/01-01, vorgelegt, wonach die Waren in die Warennummer 2402 9000 00 2 einzureihen sind. Die Einreihung wird mit den allgemeinen Vorschriften zur Auslegung der Kombinierten Nomenklatur (KN) 1 und 6, den Erläuterungen zum Harmonisierten System (HS) zur Position 2402, Z. 3, den Erläuterungen zum HS zur Position 2403, Z. 5 sowie dem Untersuchungsbefund der Technischen Untersuchungsanstalt (Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, GA 22; im Folgenden: TUA) vom 18. Mai 1998, ZI. 2110/1998, begründet. In der Begründung der Einreihung wird festgehalten, dass es sich um keine Zigaretten für medizinische Zwecke im Sinne der Anmerkung 1 zum Kapitel 24 handelt, weil die Zigaretten keine Stoffe mit medikamentösen Eigenschaften enthalten.

Im genannten Untersuchungsbefund der TUA ist u.a. angeführt, dass laut Begleittext der Partei das Erzeugnis zum Abgewöhnen des Rauchens von nikotinhaltigen Zigaretten dient, die Inhaltsstoffe jedoch keine medikamentösen Eigenschaften besitzen. Es handelt sich um ein zigarettenförmiges Erzeugnis mit einem Mantel aus getrocknetem, gerolltem, blassgrünem Blatt, welches den weißen Filter und kleine Kügelchen aus gepresstem/agglomeriertem, nach Zimt riechendem Pflanzenfeinschnitt umgibt. Aufgrund des mikroskopischen Bildes bestehen die "Kügelchen" aus einer Mischung von getrockneten, zerkleinerten Pflanzenteilen, z.B. von Zimt (*Cinamomum* spp.), Curcuma (*Curcuma longa* = Gelbwurzel), Baldrianwurzel (*Valeriana officinalis*), Süßholzwurzel (*Glycerrhiza glabra* L.) und anderen (laut Begleittext). Das Hüllblatt ist das Blatt des Ebenholzbaumes (*Diospyros*). Tabak oder Nikotin sind nicht enthalten.

Das Zollamt Flughafen Wien hat für die Zollabfertigung vom 28. August 1998 Eingangsabgaben in der Höhe von ATS 13.294,00 S/966,11 Euro (davon 8.908,00 S/647,37 Euro an Zoll und 4.386,00 S/318,74 Euro an Einfuhrumsatzsteuer ) und für die Zollabfertigung vom 1. September 1999 Eingangsabgaben in der Höhe von ATS 10.091,00 S/733,34 Euro (davon 6.650,00 S/483,27 Euro an Zoll und 3.441,00 S/250,07 Euro an Einfuhrumsatzsteuer ) gem. Art. 217 Abs. 1 Zollkodex (ZK) buchmäßig erfasst und gem. Art. 221 Abs. 1 ZK mitgeteilt.

Mit Bescheid vom 19. Februar 2001, ZI. 100/34243/2001-2, hat das Hauptzollamt Wien nachträglich die buchmäßige Erfassung gem. Art. 220 Abs. 1 ZK berichtigt und bei der Bf. als Anmelderin eine Eingangsabgabenschuld in der Höhe von 85.753,00 S/6.231,91 Euro (davon 71.460,00 S/5.193,20 Euro an Tabaksteuer und 14.293,00 S/1.038,71 Euro an Einfuhrumsatzsteuer) sowie eine Abgabenerhöhung gem. § 108 Abs. 1 ZollR-DG in der Höhe von 9.982,00 S/725,42 Euro, zusammen also 95.735,00 S/6.957,33 Euro nachgefordert.

Die Nacherhebung wurde im Wesentlichen damit begründet, dass in den abgefertigten Waren gemäß der vorgelegten VZTA Tabak oder Nikotin nicht enthalten sei, es sich aber laut Pkt. 9 der VZTA nicht um Zigaretten für medizinische Zwecke im Sinn der Anmerkung 1 zum Kapitel 24 handle.

Die Waren seien nach den Bestimmungen des Tabaksteuergesetzes Gegenstand der Tabaksteuer. Lediglich Tabakwaren, die ausschließlich medizinischen Zwecken dienen, seien nicht Gegenstand der Tabaksteuer, wobei dieser Umstand jedoch durch Vorlage eines Nachweises des Bundesministeriums für soziale Sicherheit und Generationen zu belegen sei.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf. mit Eingabe vom 12. März 2001 fristgerecht Berufung, in der sie die Erstattung der nacherhobenen Abgaben beantragte.

Die Berufung wurde im Wesentlichen damit begründet, dass anlässlich beider Abfertigungen eine VZTA vorgelegt worden sei, welche die Einreihung der Waren in die Warennummer 2402 9000 00 2999 ohne Entrichtung der Tabaksteuer vorschreibe.

Mit Schreiben des Hauptzollamtes Wien vom 25. April 2001 wurde die Bf. aufgefordert, eine Bestätigung des Bundesministeriums für soziale Sicherheit und Generationen, Sektion VIII, 1030 Wien, dass die gegenständlichen Kräuterzigaretten ausschließlich medizinischen Zwecken dienen und dass das Abgewöhnen vom Rauchen als solcher Zweck angesehen werden kann, vorzulegen.

Nachdem die Bf. keine derartige Bestätigung vorlegte, wies das Hauptzollamt Wien die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 26. Juli 2001, Zl. 100/34243/2001-3, als unbegründet ab.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung richtet sich die gem. § 85c Abs. 1 ZollR-DG fristgerecht erhobene Beschwerde vom 1. August 2001, in der die Erstattung der nacherhobenen Abgaben in der Höhe von 95.735,00 S/6.957,33 Euro beantragt wurde.

In der Beschwerdebegründung heißt es, die Berufung vom 12. März 2001 sei abgewiesen worden, weil die erforderliche Bestätigung des Bundesministeriums für soziale Sicherheit und Generationen, dass die Zigaretten ausschließlich medizinischen Zwecken und zum Abgewöhnen von nikotinhaltigen Zigaretten dienen, nicht beigebracht wurde. Nunmehr könne dieser Mangel behoben und die Bestätigung des Bundesministeriums für soziale Sicherheit und Generationen, GZ. 21400/133-VIII/A/4/01, vorgelegt werden.

Das der Beschwerde beigelegte Schreiben des Bundesministeriums für soziale Sicherheit und Generationen vom 31. Juli 2001, GZ. 21400/133-VIII/A/4/01, hat folgenden Wortlaut:

*Betreff: Tabakfreie Kräuterzigaretten*

*Sehr geehrter Herr E. !*

*Bezugnehmend auf Ihre Anfrage betreffend tabakfreie Kräuterzigaretten dürfen wir Ihnen mitteilen, dass Produkte, die "ausschließlich medizinischen Zwecken dienen" bzw. "zum Abgewöhnen des Rauchens von nikotinhaltigen Zigaretten" bestimmt sind, unabhängig von ihren pharmakologischen Eigenschaften als Arzneimittel im Sinne des § 1 Abs. 1 des Arzneimittelgesetzes einzustufen sind und demgemäß nur unter Beachtung der arzneimittelrechtlichen Bestimmungen in Verkehr gebracht werden dürfen.*

*Mit freundlichen Grüßen*

*Für den Bundesminister*

*Sch.*

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

Ist der einer Zollschuld entsprechende Abgabebetrag nicht nach den Artikeln 218 und 219 Zollkodex (ZK) buchmäßig erfasst oder mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten Betrag buchmäßig erfasst worden, so hat gem. Art. 220 Abs. 1 ZK die buchmäßige Erfassung des zu erhebenden Betrags oder des nachzuerhebenden Restbetrags innerhalb von zwei Tagen nach dem Tag zu erfolgen, an dem die Zollbehörden diesen Umstand feststellen und in der Lage sind, den gesetzlich geschuldeten Betrag zu berechnen sowie den Zollschuldner zu bestimmen (nachträgliche buchmäßige Erfassung).

Diese Frist kann nach Artikel 219 ZK verlängert werden.

Gem. § 1 Abs. 1 Tabaksteuergesetz 1995, BGBl. Nr. 704/1994 (TabStG 1995), unterliegen Tabakwaren, die im Steuergebiet hergestellt oder in das Steuergebiet eingebracht werden, einer Verbrauchsteuer (Tabaksteuer).

Nach § 2 TabStG 1995 sind Tabakwaren im Sinne dieses Bundesgesetzes:

1. Zigaretten;
2. Zigarren und Zigarillos;
3. Rauchtabak (Feinschnitt für selbstgedrehte Zigaretten und anderer Rauchtabak).

Gem. § 3 Abs. 6 TabStG 1995 gelten als Zigaretten oder Rauchtabak auch Erzeugnisse, die ganz oder teilweise aus anderen Stoffen als Tabak bestehen und die sonstigen Voraussetzungen des Abs. 2 oder 3 erfüllen. Erzeugnisse, die keinen Tabak enthalten, gelten nicht als Tabakwaren, wenn sie ausschließlich medizinischen Zwecken dienen.

Die zolltarifliche Einreihung der gegenständlichen Kräuterzigaretten in die Warennummer 2402 9000 00 ist im Beschwerdefall aufgrund der vorliegenden VZTA vom 25. Juni 1998,

Nr. AT/105/98/01-01, unstrittig.

Gem. Art. 12 Abs. 2 ZK bindet die verbindliche Zolltarifauskunft die Zollbehörden gegenüber dem Berechtigten nur hinsichtlich der zolltariflichen Einreihung der Waren.

Strittig ist jedoch, ob diese Waren der Tabaksteuer unterliegen. Nach § 1 Abs. 1 TabStG 1995, unterliegen die im § 2 TabStG 1995 genannten Tabakwaren, die in das Steuergebiet eingebracht werden, der Tabaksteuer. Lediglich Erzeugnisse, die keinen Tabak enthalten, gelten gem. § 3 Abs. 6 letzter Satz TabStG 1995 nicht als Tabakwaren, wenn sie ausschließlich medizinischen Zwecken dienen. Derartige Erzeugnisse unterliegen nicht der Tabaksteuer.

§ 3 Abs. 6 letzter Satz TabStG 1995 entspricht dem Wortlaut des Art. 7 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 95/59/EG des Rates vom 27. November 1995, ABIEG Nr. L 291 vom 6. Dezember 1995). Deren Begründungserwägung (13) lautet: Da die meisten Mitgliedstaaten bestimmte Tabakwaren je nach Verwendungszweck von der Verbrauchsteuer befreien bzw. die Verbrauchsteuer dafür erstatten, ist in dieser Richtlinie die Freistellung bzw. Erstattung für bestimmte Verwendungszwecke zu regeln.

§ 3 Abs. 6 letzter Satz TabStG 1995 stellt auf den medizinischen Verwendungszweck ab.

Der Umstand, dass die gegenständlichen Kräuterzigaretten keine Stoffe mit medikamentösen Eigenschaften enthalten, ist lediglich für die zolltarifliche Einreihung maßgeblich. Dies ist auch dem Einwand des Hauptzollamtes Wien in seiner Stellungnahme vom 5. Dezember 2003, ZI. 100/34243/2001-11, wonach die Frage hinsichtlich der medikamentösen Eigenschaften des vorliegenden Produktes eindeutig zu verneinen sei, entgegenzuhalten.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH (vgl. z.B. EuGH 7.2.2002, Rs C-276/00, Turbon International) ist nämlich das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Positionen und Unterpositionen und in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln des Gebrauchszolltarifs festgelegt sind. Dazu gibt es Erläuterungen, die für das HS vom Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiete des Zollwesens sowie für die KN von der Europäischen Kommission ausgearbeitet wurden und ein wichtiges, wenn auch nicht verbindliches Erkenntnismittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen darstellen. Daher bleiben solche Zigaretten in der Position 2402, die Stoffe enthalten, die ausdrücklich zum Abgewöhnen des Rauchens bestimmt sind und keine medikamentösen Eigenschaften besitzen (Erläuterungen zum Harmonisierten System zur Position 2402 Z. 3).

Der Verwendungszweck ist nur dann ein objektives Einreihungskriterium, wenn er der Ware innewohnt; ob letzteres zutrifft, muss sich anhand der objektiven Merkmale und

Eigenschaften der Ware beurteilen lassen (EuGH 28.3.2000, Rs C-309/98). Das ist hier aber nicht der Fall.

Im Unterschied zur zolltariflichen Einreihung stellt § 3 Abs. 6 letzter Satz TabStG 1995 hinsichtlich der Verbrauchsteuerpflicht von Erzeugnissen, die keinen Tabak enthalten, nicht auf die objektiven Merkmale und Eigenschaften, sondern allein auf den Verwendungszweck ab. Daher ist auch im Österreichischen Gebrauchszolltarif (ÖGebrZT), Band 3, Anhang "Steuern", VS/13, für Zigaretten der Position 2402 90 mit Nachweis des Bundesministeriums für Gesundheit und Frauen, dass diese ausschließlich medizinischen Zwecken dienen, die Tabaksteuerfreiheit vorgesehen, obwohl es sich in zolltariflicher Hinsicht um keine medizinischen Zigaretten des Kapitels 30 handelt.

Der oben genannten VZTA nach sind in den streitgegenständlichen Zigaretten Tabak oder Nikotin nicht enthalten. Nach den vorliegenden Verwaltungsakten dienen diese nur medizinischen Zwecken im Sinne des § 3 Abs. 6 letzter Satz TabStG 1995: Sie sollten nur Nikotinabhängigen bei der Entwöhnung helfen. Damit ist ein medizinischer Zweck gegeben, weil die Befreiung von einem abhängig machenden Suchtmittel wie dem Nikotin einschließlich der damit verbundenen Aufgabe des Rauchens der Gesundheit in erheblicher Weise dienlich ist (siehe auch Finanzgericht Düsseldorf vom 20. November 2000, 4 V 5995/00 A).

R. als Importeur der Kräuterzigaretten kann zum Verwendungszweck nicht einvernommen werden. Der Unabhängige Finanzsenat ersuchte das Zollamt Villach mit Schreiben vom 18. August 2003 diesen zur Verwendung der Waren zu vernehmen. Das Zollamt Villach teilte daraufhin mit Schreiben vom 22. Oktober 2003, ZI. 425/06627/2003, - wie im Übrigen bereits am 16. Februar 2001 auch das Finanzamt Spittal/Drau - mit, dass R. nicht auffindbar ist. Vermuteter Aufenthaltsort sei derzeit Indien.

Der medizinische Verwendungszweck geht aber aus dem der VZTA zugrundeliegenden Untersuchungsbefund der TUA vom 18. Mai 1998, ZI. 2110/1998, hervor, wonach laut Begleittext der Partei das Erzeugnis zum Abgewöhnen des Rauchens von nikotinhaltigen Zigaretten dient. Dieser Verwendungszweck wird vom Hauptzollamt Wien im Rechtsbehelfsverfahren auch nicht bestritten. Lediglich in der oben angeführten Stellungnahme vom 5. Dezember 2003 wird eingewendet, dass der Import einer Ware, die als "Arzneimittel" bzw. "ausschließlich medizinischen Zwecken" dienen soll, durch ein Unternehmen mit der ergänzenden Firmenbezeichnung "I." nicht als entsprechendes Indiz erscheine. Diese Erwägungen sind jedoch nicht schlüssig nachvollziehbar, da der Firmenwortlaut von Unternehmen regelmäßig keinen sicheren Rückschluss auf den tatsächlichen Verwendungszweck der importierten Waren zulässt.

Die Bf. legte auch mit Eingabe vom 17. Oktober 2003 neuerlich eine E-Mail vom 13. Oktober 2003 des Bundesministeriums für Gesundheit und Frauen (an die Bf.) vor, wonach die Kräuterzigaretten in der von der Bf. angegebenen Zusammensetzung und der von der Bf. festgelegten Bestimmung "zum Abgewöhnen des Rauchens von nikotinhaltigen Zigaretten", wie bereits aus dem Schreiben vom 31. Juli 2001, GZ.21.400/133-VIII/A/4/01, hervorgehe, als Arzneimittel im Sinne des § 1 Abs. 1 AMG einzustufen seien.

§ 1 Abs. 1 des Arzneimittelgesetzes (AMG) lautet:

"Arzneimittel" sind Stoffe oder Zubereitungen aus Stoffen, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung dazu dienen oder nach Art und Form des Inverkehrbringens dazu bestimmt sind, bei Anwendung am oder im menschlichen oder tierischen Körper

1. Krankheiten, Leiden, Körperschäden oder krankhafte Beschwerden zu heilen, zu lindern, zu verhüten oder zu erkennen,
2. die Beschaffenheit, den Zustand oder die Funktionen des Körpers oder seelische Zustände erkennen zu lassen,
3. vom menschlichen oder tierischen Körper erzeugte Wirkstoffe oder Körperflüssigkeiten zu ersetzen,
4. Krankheitserreger, Parasiten oder körperfremde Stoffe abzuwehren, zu beseitigen oder unschädlich zu machen oder
5. die Beschaffenheit, den Zustand oder die Funktionen des Körpers oder seelische Zustände zu beeinflussen.

Mit Schreiben vom 30. Oktober 2003 befasste der Unabhängige Finanzsenat neuerlich im Amtshilfeweg das Bundesministerium für Gesundheit und Frauen.

Dazu wurde diesem die verbindliche Zolltarifauskunft des Bundesministers für Finanzen vom 25. Juni 1998, Zl.: AT/105/98/01-01, sowie der Untersuchungsbefund der TUA vom 18. Mai 1998, 2110/98, vorgelegt, aus denen die genaue Zusammensetzung der Ware sowie deren Verwendungszweck (zum Abgewöhnen des Rauchens von nikotinhaltigen Zigaretten) hervorgeht.

In diesem Zusammenhang wurde auch auf die Ansicht der Kommission hingewiesen, die eine schriftliche Anfrage des Europäischen Parlaments (E-0721/02 vom 14 März 2002) dahingehend beantwortete, dass Kräuterzigaretten der Verbrauchsteuer unterliegen, es sei denn, eine nationale Gesundheitsbehörde oder eine vergleichbare offizielle Stelle in einem Mitgliedstaat entscheidet unter Bezug auf ein Verzeichnis von Arzneimitteln, dass ein bestimmtes Erzeugnis ausschließlich für medizinische Zwecke verwendet wird.

Zur weiteren Information wurde ein Ausdruck einer Web-Seite aus dem Internet beigelegt, in

der derartige Erzeugnisse unter Hinweis auf die Nützlichkeit für die menschliche Gesundheit beworben werden.

Mit Schreiben vom 12. November 2003, GZ. 21.420/71-III/A/5/03, bestätigte daraufhin das Bundesministerium für Gesundheit und Frauen neuerlich, dass es sich bei den gegenständlichen tabakfreien Kräuterzigaretten um Arzneimittel im Sinne des § 1 Abs. 1 AMG handelt und dass Arzneimittel, die dem Arzneimittelgesetz unterliegen, gemäß den Bestimmungen des Arzneimittelgesetzes zugelassen werden müssen, bevor sie am Markt verkauft werden dürfen.

Die Einstufung als Arzneimittel bedeutet somit dem Wortlaut des § 1 Abs. 1 AMG zufolge, dass die Erzeugnisse nach der allgemeinen Verkehrsauffassung oder nach Art und Form des Inverkehrbringens zu einer medizinischen Verwendung (Z. 1 bis 5 leg.cit.) bestimmt sind oder dazu dienen.

Nach Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgaben- und Rechtsbehelfsverfahrens sowie aufgrund der angeführten Beweismittel ist somit erwiesen, dass die beschwerdegegenständlichen Waren als Arzneimittel im Sinne des § 1 Abs. 1 AMG ausschließlich medizinischen Zwecken im Sinne des § 3 Abs. 6 letzter Satz TabStG 1995 dienen. Sie gelten daher nicht als Tabakwaren im Sinne des TabStG 1995 und unterliegen nicht der Tabaksteuerpflicht.

Daran kann auch ein allfälliges, entgegen den Bestimmungen des Arzneimittelgesetzes erfolgtes Inverkehrbringen nichts ändern.

Die mit Bescheid vom 19. Februar 2001, Zl. 100/34243/2001-2, gem. Art. 220 Abs. 1 ZK vorgeschriebenen Eingangsabgaben (Tabaksteuer, Einfuhrumsatzsteuer und Abgabenerhöhung) sind daher im Ergebnis zu Unrecht nacherhoben worden.

Die mit Berufungsvorentscheidung vom 26. Juli 2001, Zl. 100/34243/2001-3, erfolgte Abweisung der Berufung als unbegründet ist so zu werten, als ob die Berufungsbehörde einen mit dem angefochtenen (erstinstanzlichen) Bescheid im Spruch übereinstimmenden Bescheid erlassen hätte, der fortan an die Stelle des angefochtenen Bescheides tritt.

Da aber in dieser Sache keine weitere Entscheidung der Behörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, in Betracht kommt, war die angefochtene Berufungsvorentscheidung aufzuheben (VwGH 16.12.1999, 97/16/0075).

Linz, 18. Dezember 2003