

Beschluss vom 16. August 2012, VII R 8/11

Tarifierung einer in Tropfen einzunehmenden Flüssigkeit

BFH VII. Senat

ZK Art 12, KN Pos 2208 UPos 9069, EGV 1777/2001 , EGV 1114/2006 , EWGV 2913/92 Art 12

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 27. Oktober 2010, Az: 1 K 1327/07

Leitsätze

1. NV: Für die Qualifizierung einer Ware als Getränk kommt es auf ihre Eigenschaft "flüssig" und ihre objektive Eignung zum Verzehr an, nicht aber auf die Art und Weise, wie sie verzehrt wird .
2. NV: Auch Nahrungsergänzungsmittel, "die die Gesundheit oder das Wohlbefinden erhalten und üblicherweise in Kapitel 21 als Lebensmittelzubereitungen der Position 2106 eingereiht werden" (VO(EG) Nr. 1777/2001), gehören nicht von vornherein in diese Position. Entscheidendes Kriterium für die Abgrenzung einer Ware als Getränk i.S. des Kap. 22 KN von "Zubereitungen von Gemüse, ..." des Kap 20 KN und "Lebensmittelzubereitungen" des Kap. 21 KN ist die Darreichung in trinkbarer Form .

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) beantragte bei der Oberfinanzdirektion (OFD), Zolltechnische Prüfungs- und Lehranstalt, eine verbindliche Zolltarifauskunft (vZTA) für das Nahrungsergänzungsmittel mit der Bezeichnung A Die Ware sollte in die Code-Nr. 2106 9092 600 der Kombinierten Nomenklatur (KN) eingereiht werden. Mit vZTA vom 18. Juli 2007 wurde die Ware als "anderes alkoholisches Getränk" in die Code-Nr. 2208 9069 000 KN eingereiht. Die Beschreibung der Ware lautet:
"Antragsangaben: Nahrungsergänzungsmittel zur Stärkung der Vitalfunktionen zur direkten Aufnahme über die Mundschleimhaut. 12 Tropfen entsprechen einem Volumen von 0,6 ml.
- 2 Beschaffenheit der vorgelegten Warenprobe: gelb-orangefarbene, trübe, opaleszierende, unmittelbar trinkbare Flüssigkeit, leicht fettig riechend und schwach bitter und alkoholisch schmeckend, in einer 30 ml oder 100 ml Braunglasflasche mit Tropfendosierer, verpackt in einer bedruckten Faltschachtel. Aufdruck (auszugsweise): A ... Nahrungsergänzungsmittel zur Erhaltung der Vitalität. Zutaten: Wasser, Alkohol, Verzehrempfehlung: 12 Tropfen über den Tag verteilt auf der Zunge zergehen lassen. Maximale Tagesverzehrmenge: 30 mg Q10 (12 Tropfen). Alkohol: 12,5% vol.
- 3 Die Beschränkung auf eine Einnahmemenge von 12 Tropfen pro Tag schließt eine Einreihung der Ware in die Pos. 2208 der KN nicht aus.
- 4 Anderes alkoholisches Getränk, in Behältnissen mit einem Inhalt von 2 l oder weniger."
- 5 Den dagegen eingelegten Einspruch, den die Klägerin im Wesentlichen damit begründete, dass die Ware kein Getränk sei, weil die Flüssigkeit bestimmungsgemäß im Mund verbleibe, wies die OFD unter Bezugnahme auf das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 26. März 1981 114/80 --Ritter-- (Slg. 1981, 895) mit Einspruchsentscheidung vom 29. Oktober 2007 zurück. Die geringe Einnahmemenge von zwölf Tropfen über den Tag verteilt schließt die Einreihung als Getränk nicht aus.
- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage gegen den zwischenzeitlich zuständig gewordenen Beklagten und Revisionsbeklagten (Hauptzollamt --HZA--) ab. Das Produkt sei zu Recht in die Unterpos. 2208 90 69 KN eingereiht worden, weil es ein alkoholhaltiges Getränk der Pos. 2208 KN sei. Nach dem EuGH-Urteil in Slg. 1981, 895 komme es nicht auf die Art und Weise der Einnahme, die eingenommene Menge, die besonderen Zwecke, denen die

verschiedenen Arten genießbarer Flüssigkeiten dienen könnten, oder auf die Kennzeichnung der Flüssigkeiten als Nahrungsergänzungsmittel an.

- 7** Für trinkbare und zum unmittelbaren menschlichen Genuss bestimmte Lebensmittelzubereitungen sei die Pos. 2208 KN genauer als die Pos. 2106 KN, weil sie nur eine bestimmte Art dieser Erzeugnisse, nämlich trinkbare, erfasse. Im Übrigen ergebe sich die Einreihung auch in Anwendung der Allgemeinen Vorschriften (AV) für die Auslegung der KN Nr. 3c, da die Pos. 2208 KN gegenüber der Pos. 2106 KN die in der KN zuletzt genannte Position sei.
- 8** Durch die sensorische Prüfung sei festgestellt, dass es sich um eine unmittelbar trinkbare Flüssigkeit handele. Die niedrige Einzeldosis von vier Tropfen je Einnahme und die Aufnahme des Wirkstoffes durch die Mundschleimhaut stehe einer Beurteilung der Ware als Getränk nicht entgegen, da jedenfalls die Trägersubstanz gemeinsam mit angesammeltem Speichel geschluckt werde. Auf die Bestimmung der Ware als Nahrungsergänzungsmittel in lebensmittelrechtlichen Vorschriften komme es für die zolltarifliche Einordnung nicht an.
- 9** Auch die durch die Verordnung (EG) Nr. 1777/2001 (VO Nr. 1777/2001) der Kommission vom 7. September 2001 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 ... (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABLEG-- Nr. L 240/4) eingefügte zusätzliche Anm. 1 zu Kap. 30 KN treffe keine Aussagen über die Einreihung eines Nahrungsergänzungsmittels in die Pos. 2106 KN oder Pos. 2208 KN, sondern diene allein der Abgrenzung von Arzneimitteln von Zubereitungen für besondere diätetische Zwecke.
- 10** Mit der Revision macht die Klägerin geltend, das Urteil des FG verstoße gegen Art. 12 des Zollkodex i.V.m. den Vorschriften der KN. Sie habe hieraus einen Anspruch auf Erteilung einer vZTA, in der das Nahrungsergänzungsmittel "A ..." in die Pos. 2106 KN "Lebensmittelzubereitungen, anderweit weder genannt noch inbegriffen" eingereiht wird. Das Produkt sei kein Getränk der Pos. 2208 KN, weil es nicht "getrunken" werde. Die nach der AV 1 maßgebliche Auslegung der KN nach dem Wortlaut der Positionen und Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln der KN finde ihre Grenze in dem möglichen Wortsinn. "A ..." werde bei bestimmungsmäßigem Verzehr nicht getrunken, sondern zwölf Tropfen des Erzeugnisses sollten täglich auf der Zunge zergehen. Dadurch würden die in der Dispersionslösung enthaltenen festen Coenzym Q10 Partikel über die Mundschleimhaut aufgenommen und gelangten nicht in den Magen-Darm-Trakt. Auch die Dispersionslösung werde nicht getrunken, sondern aufgrund des natürlichen Reflexes zusammen mit dem Speichel vermischt geschluckt.
- 11** Seit Inkrafttreten der Richtlinie 2002/46/EG (RL 2002/46/EG) des Europäischen Parlaments und des Rates vom 10. Juni 2002 zur Angleichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über Nahrungsergänzungsmittel (ABLEG Nr. L 183/51) müssten diese lebensmittelrechtlichen Definitionen und Vorgaben --in gleicher Weise, wie dies bei diätetischen Lebensmitteln der Richtlinie 89/398/EWG (RL 89/398/EWG) des Rates vom 3. Mai 1989 (ABLEG Nr. L 186/27, jetzt Richtlinie 2009/39/EG --RL 2009/39/EG-- des Europäischen Parlaments und des Rates vom 6. Mai 2009 über Lebensmittel, die für eine besondere Ernährung bestimmt sind, Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- Nr. L 124/21) der Fall sei-- auch bei der Einreihung der Waren in die KN Berücksichtigung finden. Nach den Erwägungsgründen der VO Nr. 1777/2001 seien Nahrungsergänzungsmittel, "ebenso wie diätetische Lebensmittel nach der RL 89/398/EWG, üblicherweise in Anhang I Kapitel 21 Position 2106 der KN einzureihen". Dieser Grundsatz müsse auch für "A ..." gelten.
- 12** Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG und die vZTA vom 18. Juli 2007 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 29. Oktober 2007 aufzuheben und das HZA zur Erteilung einer vZTA zu verpflichten, mit der das Nahrungsergänzungsmittel "A ..." in die Unterpos. 2106 90 92 KN eingereiht wird.
- 13** Das HZA hält die Entscheidung des FG für zutreffend und beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 14** II. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 15** Das FG hat die Klage zu Recht abgewiesen, das Urteil entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO). Die vZTA, mit der das Erzeugnis "A ..." als "anderes alkoholhaltiges Getränk" in die Unterpos. 2208 90 69 KN eingereiht worden ist, ist rechtmäßig.
- 16** 1. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist 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 der KN und in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind (vgl. AV 1 und 6). Dazu gibt es nach dem Übereinkommen zum Harmonisierten System Erläuterungen und Einreihungsvise (Tarifvise), die ebenso wie die Erläuterungen zur KN ein wichtiges, wenn auch nicht verbindliches Erkenntnismittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen sind (vgl. EuGH-Urteile vom 14. Juli 2011 C-196/10 --Paderborner Brauerei Haus Cramer-- Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2011, 242; vom 27. November 2008 C-403/07 --Metherma--, Slg. 2008, I-8921, ZfZ 2009, 15, und Senatsurteil vom 17. November 1998 VII R 50/97, BFH/NV 1999, 688).

- 17** Nach dem Wortlaut der Unterpos. 2208 90 69 KN fallen darunter "andere alkoholhaltige Getränke". Nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil in Slg. 1981, 895), der sich der Senat angeschlossen hat (Urteil vom 30. März 2010 VII R 35/09, BFHE 229, 399, BStBl II 2011, 74), handelt es sich bei dem Ausdruck "andere Getränke" der Tarifnr. 22.02 des Gemeinsamen Zolltarifs um einen Gattungsbegriff, mit dem alle zum menschlichen Genuss geeigneten und bestimmten Flüssigkeiten gemeint sind, soweit sie nicht von einer anderen spezifischen Einteilung erfasst werden. Der Inhalt dieses Begriffs ist nach objektiven Kriterien zu bestimmen, ohne dass es auf die Art und Weise der Einnahme, die eingenommene Menge oder die besonderen Zwecke ankommt, denen die verschiedenen Arten genießbarer Flüssigkeiten dienen können. Die flüssige Beschaffenheit der Ware und ihre Bestimmung zum menschlichen Genuss müssen als die objektive Beschaffenheit der Ware bestimmende Eigenschaften im Zeitpunkt der Überführung der Ware in den zollrechtlich freien Verkehr vorhanden und feststellbar sein (Senatsurteil vom 11. März 2004 VII R 20/01, BFH/NV 2004, 1305). In Bezug auf eine in Trinkfläschchen oder Ampullen abgefüllte Flüssigkeit, die aufgrund ihrer Zusammensetzung --evtl. nach einer Verdünnung mit Wasser-- zum menschlichen Verzehr geeignet und bestimmt war, hat der Senat ausgeführt (Urteil in BFHE 229, 399, BStBl II 2011, 74), der Annahme der Trinkbarkeit und der Einreihung in Kap. 22 KN stehe der Umstand nicht entgegen, dass eine Verdünnung der Flüssigkeit vor dem Verbrauch empfehlenswert sei. Ein Erzeugnis könne nur dann als nicht trinkbar angesehen werden, wenn es jedem Durchschnittsverbraucher unmöglich wäre --aus gesundheitlichen oder geschmacklichen Gründen-- das Erzeugnis unmittelbar, ohne Verdünnung oder sonstige Beigabe zu trinken. Aus alledem folgt, dass es für die Qualifizierung einer Ware als Getränk auf ihre Eigenschaft "flüssig" und ihre objektive Eignung zum Verzehr ankommt, nicht aber auf die Art und Weise, wie sie verzehrt wird.
- 18** a) Die Klägerin hat die Trinkbarkeit ihres unstreitig flüssigen Erzeugnisses nicht "aus gesundheitlichen oder geschmacklichen Gründen" in Frage gestellt, sondern verneint sie, weil der physiologische Vorgang bei der Zuführung von jeweils vier Tropfen des Präparats und das sich anschließende reflexartige Schlucken der Trägersubstanz zusammen mit angesammeltem Speichel nicht als Trinken bezeichnet werden könne. Damit stellt sie auf die Art und Weise der Einnahme und die eingenommene Menge der Flüssigkeit ab, auf die es nach der Definition des Begriffs "Getränk" durch den EuGH in Slg. 1981, 895 gerade nicht ankommt.
- 19** b) Der EuGH stellt auf die flüssige Beschaffenheit der Ware und ihre Bestimmung zum menschlichen Genuss allerdings nur entscheidend ab, "soweit (die Erzeugnisse) nicht von einer anderen spezifischen Einteilung erfasst werden". Vor diesem Hintergrund versteht der Senat die Klägerin dahin, nicht diese Eigenschaften, sondern die Qualifizierung als Nahrungsergänzungsmittel sollen den für die Tarifierung der Ware maßgeblichen Wesensgehalt ausmachen. Die Klägerin verkennt aber, dass der EuGH in der nämlichen Entscheidung die Darreichung in trinkbarer Form als entscheidendes Kriterium für die Abgrenzung einer Ware als Getränk i.S. des Kap. 22 KN von "Zubereitungen von Gemüse, ..." des Kap. 20 KN und "Lebensmittelzubereitungen" des Kap. 21 KN verwendet.
- 20** c) Der Senat folgt nicht der Auffassung der Klägerin, dass das EuGH-Urteil in Slg. 1981, 895 "unter dem Gesichtspunkt der Fortentwicklung und Kohärenz des Europarechts" zu interpretieren und insbesondere eine Überprüfung des Getränkebegriffs unter Beachtung der "Definitionen und Vorgaben des europäischen Lebensmittelrechts", die "unmittelbar in das System der KN Einzug gefunden" hätten, geboten sei. Auch wenn in den Erwägungsgründen der VO Nr. 1777/2001 von Nahrungsergänzungsmitteln die Rede ist, "die die Gesundheit oder das Wohlbefinden erhalten und üblicherweise in Kapitel 21 als Lebensmittelzubereitungen der Position 2106 eingereiht werden", so ergibt sich daraus nicht, dass Nahrungsergänzungsmittel stets in diese Position gehören. Ziel der Verordnung ist nicht die Einreihung von Waren in eine Position der KN, sondern die Unterscheidung zwischen Arzneiwaren und diätetischen Zubereitungen, um eine einheitliche Einreihung in die betreffende Position der KN zu gewährleisten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 229, 399, BStBl II 2011, 74). Auch die von der Klägerin benannten RL 2002/46/EG und RL 2009/39/EG betreffen nicht die Einreihung, sondern dienen der Vereinheitlichung der einzelstaatlichen lebensmittelrechtlichen Vorschriften.
- 21** d) Demgegenüber regelt die Verordnung (EG) Nr. 1114/2006 der Kommission vom 20. Juli 2006 zur Einreihung von

bestimmten Waren in die Kombinierte Nomenklatur (ABIEU Nr. L 199/3) konkret die Einreihung einzelner zum menschlichen Verzehr bestimmter Flüssigkeiten mit Alkoholgehalt. Von den sechs aufgeführten Waren werden fünf, die tropfenweise --vier davon in Wasser gelöst, eine auf einem Teelöffel Zucker oder Honig-- angewendet werden sollen, in den KN-Code 2208 90 69 eingereiht. Das sechste Erzeugnis, ein Mundspray fällt unter den KN-Code 3306 90 00. Kann man dieser Auflistung überhaupt eine Verallgemeinerung entnehmen, dann allenfalls in der Weise, dass die tropfenweise Verabreichung der Einreihung als Getränk auch dann nicht entgegensteht, wenn die Tropfen nicht verdünnt, sondern auf festen Trägerstoffen eingenommen werden. Der Auffassung der Klägerin, die Klassifizierung einer Ware als Nahrungsergänzungsmittel solle in jedem Fall den für die Einreihung der Ware maßgeblichen Wesensgehalt ausmachen, widerspricht diese Auflistung offensichtlich.

- 22** e) Schließlich kann die EuGH-Entscheidung vom 17. Dezember 2009 C-410/08 --Swiss Caps-- (Slg. 2009, I-11991), die Lebensmittelzubereitungen zur Nahrungsergänzung in Form von Gelatinekapseln betrifft, schon mangels Vergleichbarkeit der Waren nicht zur Entscheidung des Streitfalls beitragen. Die Feststellung des EuGH, nach der AV 3a sei Pos. 2106 KN im Kontext der zur Entscheidung anstehenden Ausgangsverfahren genauer als die Pos. 1515 und Pos. 1517 KN, bedeutet nicht, dass die Pos. 2106 KN stets Vorrang hat vor anderen KN-Positionen. Der EuGH hebt vielmehr ausdrücklich hervor, dass eine Einreihung in Pos. 2106 KN nur möglich ist, wenn die betreffenden Lebensmittelzubereitungen anderweit weder genannt noch inbegriffen sind.
- 23** 2. Der Senat hält die von ihm vorgenommene Auslegung des einschlägigen Gemeinschaftsrechts aufgrund der Rechtsprechung des EuGH für eindeutig. Ein Anlass zur Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH besteht demnach nicht (vgl. EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1982 283/81 --C.I.L.F.I.T.--, Slg. 1982, 3415, Rz 16). Daran ändert auch der Hinweis der Klägerin auf die vZTA nichts, in der "ein Schwesterprodukt" zu dem Erzeugnis "A ..." in die Pos. 2106 KN eingereiht worden sei. Denn es handelt sich nach den eigenen Angaben der Klägerin nicht um ein gleichartiges Produkt. Die Einreihung in Kap. 22 KN wurde aufgrund der sirupösen Konsistenz der Zubereitung verneint.
- 24** Der Senat teilt auch nicht die Auffassung der Klägerin, bei der gebotenen Anwendung des EuGH-Urteils in ZfZ 2011, 242 komme eine Einreihung des Erzeugnisses "A ..." als Getränk in das Kap. 22 KN nicht in Betracht. Anders als die Klägerin meint, kann der Entscheidung nicht entnommen werden, dass die vorrangige Zweckbestimmung des Erzeugnisses --im Streitfall die von der Klägerin angenommene Zweckbestimmung als Nahrungsergänzungsmittel und damit nicht als Getränk-- der Einreihung in Kap. 22 KN entgegensteht. In Rz 33 bestätigt der EuGH ausdrücklich, dass die Einstufung eines Erzeugnisses als Getränk von seiner flüssigen Beschaffenheit und seiner Bestimmung zum menschlichen Genuss abhängt. In Rz 34 spricht der EuGH der dort zu beurteilenden "malt beer base" die Getränkeeigenschaft nicht mangels Trinkbarkeit ab, sondern weil es sich um ein Zwischenprodukt handele, dessen vorrangige Bestimmung nicht im menschlichen Genuss liege. Die Bestimmung des Erzeugnisses "A ..." zum menschlichen Genuss (im Sinne von Verzehr) ist aber unstrittig. Für eine Vorlage an den EuGH zur erneuten Bestimmung des Getränkebegriffs besteht deshalb im vorliegenden Rechtsstreit keine Veranlassung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de