

# Beschluss vom 17. August 2016, VII R 6/15

## Tarifierung von Getränketeilbasen

ECLI:DE:BFH:2016:B.170816.VIIR6.15.0

BFH VII. Senat

KN Pos 2106, KN Pos 3302

vorgehend FG Hamburg, 26. Januar 2015, Az: 4 K 64/14

## Leitsätze

1. NV: Für die Abgrenzung der Pos. 2106 und 3302 KN kommt es darauf an, ob eine Zubereitung, der Riechstoffe zugesetzt werden, "auf der Grundlage von Riechstoffen" beruht .
2. NV: Diese Voraussetzung orientiert sich nicht allein an der Menge des zugesetzten Riechstoffs. Vielmehr kommt es darauf an, ob der zugesetzte Riechstoff für die olfaktorische Ausrichtung der Zubereitung ausschlaggebend ist und diese charakterisiert .

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 27. Januar 2015 4 K 64/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) führt Fruchtsaftkonzentrat ein, dem durch den Herstellungsvorgang (Reduktion des Fruchtsafts) die Aromen nahezu vollständig entzogen wurden. Vor der Überführung in den freien Verkehr führt sie im Umwandlungsverfahren gemäß Art. 130 des Zollkodex Aromen in einer wesentlich höheren Konzentration als im ursprünglichen Fruchtsaft vorhanden wieder zu. Je nach Rezeptur werden darüber hinaus Vitamine und ggf. weitere Stoffe zugeführt. Die so hergestellte "Base für X" besteht zu 99,7 % aus Fruchtsaftkonzentrat sowie zu 0,06 % aus einer Vitaminmischung und 0,02 % Orangenaroma. Die "Base für Y" besteht zu 99,4 % aus Fruchtsaftkonzentrat sowie zu 0,3 % aus einer Vitaminmischung, 0,2 % Ascorbinsäure und 0,02 % Orangenaroma. Außerdem ist in beiden Fällen etwas Wasser zum Zwecke der Mischung zugesetzt. In der Folge werden die Basen in den freien Verkehr übergeführt und mit Wasser und Süßungsmitteln vermischt, wodurch das endgültige Getränk entsteht. Dabei werden für die Herstellung von 1 000 Litern des X 92,1 kg der entsprechenden Base und für die Herstellung von 1 000 Litern des Y 109,65 kg der entsprechenden Base benötigt.
- 2 Im Februar 2013 beantragte die Klägerin für die beiden Basen die Erteilung verbindlicher Zolltarifauskünfte (vZTA) und schlug die Einreihung in die Unterpos. 3302 10 40 der Kombinierten Nomenklatur (KN) vor.
- 3 Im April 2013 erteilte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) die vZTA Nr. ... und Nr. ... und reihte die Waren als "Lebensmittelzubereitung, anderweit weder genannt noch inbegriffen, andere; wegen einer zu geringen Menge an Riechstoffen kein Erzeugnis der Pos. 3302; kein Erzeugnis der Pos. 2009, da das Verhältnis der natürlichen Inhaltsstoffe, wie es in einem natürlichen Saft besteht, gestört ist" in die Unterpos. 2106 90 KN ein. Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos.
- 4 Das Finanzgericht (FG) urteilte, die objektiven Merkmale und Eigenschaften der eingeführten Basen für die Herstellung von Fruchtsaftgetränken bzw. Fruchtnektar sprächen für die vom HZA vorgenommene Einreihung. Soweit die Base zu 0,02 % aus Aromen bzw. ätherischen Ölen bestehe, nehme es --das FG-- an, dass es sich bei

diesen Aromen um Riechstoffe der Pos. 3302 KN handele. Eine Einreihung in die Pos. 3302 KN scheide aus. Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass die Riechstoffe die Grundlage der Basen bildeten. Nach dem Wortlaut der Position müsse es sich um eine Mischung aus verschiedenen Stoffen handeln, bei denen Riechstoffe die Grundlage bildeten. Die Riechstoffe hätten im Streitfall aber nur einen Anteil von 0,02 %. In quantitativer Hinsicht sei somit das Fruchtsaftkonzentrat die Grundlage. Der Klägerin sei zwar zuzugeben, dass die Erläuterungen auf die Bedeutung der Riechstoffe innerhalb der Mischung abstellten, ohne dass sich dies auf den quantitativen Anteil beschränke. Die Riechstoffe dienten jedoch im Streitfall wesentlich dazu, das durch die Reduktion entzogene Aroma wieder zuzuführen. Es sei nicht zu erkennen, dass es vorliegend in erster Linie um den Geruch und nur in geringerem Maß um den Geschmack gehe. Abgesehen davon könne nicht ohne Bedeutung sein, dass die Basen zu mehr als 99 % aus Fruchtsaftkonzentrat bestünden. Eine Einreihung als Fruchtsaft der Pos. 2009 KN komme ebenfalls nicht in Betracht, da durch den Zusatz der Aromen das Verhältnis der verschiedenen Inhaltsstoffe, wie es in einem natürlichen Saft bestehe, gestört sei.

- 5 Ihre Revision begründet die Klägerin dahin, die zugeführten Aromen hätten entscheidenden (alleinigen) Einfluss auf die Geruchs- und Geschmackswahrnehmung der Base und seien daher für die Tarifierung ausschlaggebend. Ca. 83 % der Hauptaromen der "Base für X" und ca. 77 % der "Base für Y" seien zugesetzt. Neben den ursprünglich im Orangensaft enthaltenen Aromen, die in weit höherer Konzentration zugesetzt würden, würden auch andere Aromen (wie z.B. Zitrone) beigemischt.
- 6 Das FG habe die Pos. 3302 KN unzutreffend ausgelegt und zudem einen Subsumtionsfehler begangen. Es gehe fälschlicherweise davon aus, eine Einreihung in die Pos. 3302 KN sei nicht möglich, da es sich bei den Basen nicht um "Zubereitungen auf der Grundlage von Riechstoffen von der zum Herstellen von Getränken verwendeten Art" handele. Der Zusatz der Riechstoffe diene entgegen der Auffassung des FG nicht dem Zweck, das durch die Konzentration entzogene Aroma wieder zuzusetzen und die Zuführung von Aromastoffen verfolge auch nicht den Zweck, den Reduktionsprozess rückgängig zu machen, sondern diene der Herstellung eines neuen Grundstoffes, aus dem Fruchtnektare und Fruchtsaftgetränke, nicht jedoch Fruchtsäfte hergestellt würden. Durch die Überdosierung werde eine neue Mischung erzeugt, die aufgrund ihrer Zusammensetzung beurteilt werden müsse. Etwa 80 % bzw. 70 % der in der Base enthaltenen Aromen würden hinzugefügt. Der Charakter des fertigen Getränks werde nicht durch das gefrorene Orangensaftkonzentrat, das nahezu geruchs- und geschmacklos sei, bestimmt, sondern durch die den Zubereitungen insgesamt zugesetzten Riechstoffe.
- 7 Die entscheidende Frage für die Einreihung sei, ob die Riechstoffe die Grundlage der Basen bildeten. Dies sei zu bejahen, weil die Aromen nicht hinweggedacht werden könnten, ohne dass sich der Charakter der Base verändere. Der Begriff der "Grundlage" bestimme sich nach dem Effekt, den die Riechstoffe auf die Base hätten, und nicht nach deren Quantität. Die Kommission führe in den Erläuterungen deutlich aus, dass die Quantität kein Argument für die Tarifierung einer Ware sei.
- 8 Das HZA führt aus:

Zubereitungen von Fruchtsäften mit Riechstoffen könnten nur dann als Mischung auf der Grundlage von Riechstoffen angesehen werden, wenn trotz des Zusatzes von Fruchtsaft der Charakter als Riechstoff erhalten bleibe. Im Streitfall würden dem Fruchtsaft Riechstoffe etwa in der doppelten Menge zugesetzt wie in einem gewöhnlichen Fruchtsaft üblich. Es handele sich somit im Grunde um aromatisierte Fruchtsäfte und nicht um mit Fruchtsaft versetzte Riechstoffe. Folgte man der Argumentation der Klägerin, müssten aromatisierte Lebensmittel generell als Mischungen auf der Grundlage von Riechstoffen angesehen werden. Zudem existiere bereits eine Anzahl von Verordnungen, die vergleichbare aromatisierte Zubereitungen für die Getränkeherstellung der Pos. 2106 KN zuwiesen.

## Entscheidungsgründe

- 9 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 sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 10 Die Revision ist zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das erstinstanzliche Urteil entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das HZA hat die von der Klägerin eingeführten Waren mit den vZTA Nr. ... und Nr. ... im Ergebnis zu Recht in die Unterpos. 2106 90 KN eingereiht.

- 11** 1. Bei den Waren handelt es sich um "Lebensmittelzubereitungen, anderweit weder genannt noch inbegriffen" i.S. der Pos. 2106 KN.
- 12** a) Nach der Erläuterung zum Harmonisierten System (ErlHS) zu Pos. 2106 Rz 05.0 und Rz 13.2 gehören zu dieser Position nichtalkoholhaltige oder alkoholhaltige Zubereitungen (nicht auf der Grundlage wohlriechender Stoffe), wie sie bei der Herstellung der verschiedenen nichtalkoholischen Getränke verwendet werden. Die Zubereitungen enthalten (ganz oder zum Teil) Aromastoffe, die dem Getränk einen bestimmten Charakter geben.
- 13** Aufgrund ihrer objektiven Merkmale und Eigenschaften erfüllen die Basen für Y und für X die Voraussetzungen einer Lebensmittelzubereitung i.S. der Pos. 2106 KN (Allgemeine Vorschrift für die Auslegung der KN --AV-- 1), weil sie aus verschiedenen Lebensmitteln (insbesondere Fruchtsaftkonzentraten) und einer organischen Säure (Ascorbinsäure) zusammengesetzt sind (vgl. ErlHS zu Pos. 2106 Rz 03.1) und als Ausgangsstoff für die Herstellung nichtalkoholischer Getränke, nämlich einem Fruchtnektar und einem Fruchtsaftgetränk, unter Hinzufügung weiterer Zutaten dienen. Innerhalb der Pos. 2106 KN ist die Ware der Unterpos. 2106 90 KN "andere" zuzuordnen (AV 6).
- 14** b) Eine anderweitige Tarifierung, die eine Einreihung in die Pos. 2106 KN nach deren Wortlaut ("anderweit weder genannt noch inbegriffen") ausschliesse, kommt nicht in Betracht.
- 15** Insbesondere scheidet eine Einreihung in Pos. 3302 KN "Mischungen von Riechstoffen und Mischungen (einschließlich alkoholische Lösungen) auf der Grundlage eines oder mehrerer dieser Stoffe, von der als Rohstoffe für die Industrie verwendeten Art; andere Zubereitungen auf der Grundlage von Riechstoffen von der zum Herstellen von Getränken verwendeten Art" aus. Die Zubereitungen der Klägerin werden zwar zum Herstellen von Getränken verwendet und enthalten mit dem Orangenaroma auch Riechstoffe i.S. der Pos. 3302 KN (vgl. Anm. 2 zu Kap. 33 i.V.m. Pos. 3301 KN; Anhang ErlHS zu Pos. 3301). Diese sind jedoch nicht die Grundlage der Zubereitungen.
- 16** aa) Unter welchen Voraussetzungen ein Riechstoff als Grundlage einer Zubereitung anzusehen ist, wird weder in der Nomenklatur noch in den dazugehörigen Anmerkungen definiert. Allerdings ergeben sich aus den einschlägigen Erläuterungen, die nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) als wertvolle Erkenntnismittel für die Auslegung des Zolltarifs angesehen werden können (EuGH-Urteile Roeckl Sporthandschuhe vom 29. April 2010 C-123/09, EU:C:2010:237, Rz 29, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2010, 190, und Sysmex Europe vom 17. Juli 2014 C-480/13, EU:C:2014:2097, Rz 30), Hinweise, wie dieser Begriff ausgelegt werden kann. Nach den ErlHS zu Pos. 3302 Rz 08.5 müssen die Riechstoffe i.S. der Anm. 2 zu Kap. 33 KN in erster Linie dazu dienen, den Getränken Wohlgeruch zu verleihen und in einem geringeren Maß Geschmack zu geben. Solche Zubereitungen enthalten im Allgemeinen eine relativ geringe Menge Riechstoffe, die ein bestimmtes Getränk charakterisieren. Daraus ergibt sich, dass die Verleihung von Wohlgeruch im Vordergrund steht und die Riechstoffe das Getränk charakterisieren müssen. Sie müssen das Getränk also prägen und ausschlaggebend sein für die olfaktorische Ausrichtung des fertigen Getränks.
- 17** Diese Charakterisierung ergibt sich nicht allein aus der absoluten Menge des zugesetzten Riechstoffs. Weder aus Pos. 3302 KN noch der in Frage kommenden Unterpos. 3302 10 40 KN ergibt sich ein Anhaltspunkt für einen bestimmten Grenzwert, bei dessen Erreichen eine Ware in die Pos. 3302 KN und nicht (mehr) in die Pos. 2106 KN einzureihen wäre. Gegen die Maßgeblichkeit der Menge des in der Zubereitung enthaltenen Riechstoffs spricht auch die ErlHS zu Pos. 3302 Rz 08.5, wonach die Zubereitungen im Allgemeinen eine relativ geringe Menge Riechstoffe enthalten. Es ist also der Regelfall, dass die Riechstoffe einen nur geringen Anteil der Zubereitung ausmachen. Dies ist nicht zuletzt dem Umstand geschuldet, dass Riechstoffe aufgrund ihrer teilweise hohen Geruchsintensität bereits in sehr geringen Mengen den Geruch des späteren Getränks wesentlich beeinflussen können.
- 18** Allein auf die Menge des nach den den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG in den zu beurteilenden Basen enthaltenen Orangenaromas (0,02 %) kann daher im Rahmen der Abgrenzung der Pos. 2106 KN von Pos. 3302 KN nicht abgestellt werden.
- 19** bb) Die Riechstoffe sind jedoch aus anderen Gründen nicht die Grundlage der Basen für X und für Y.
- 20** Wie das FG festgestellt hat, dienen die Riechstoffe im vorliegenden Fall wesentlich dazu, das durch die Reduktion entzogene Aroma wieder zuzuführen. Die Zufügung der Aromen ändert daher nicht den Charakter der Basen, sondern stellt lediglich die ursprüngliche olfaktorische Ausrichtung der verarbeiteten Fruchtsäfte wieder her. Dass die Aromen in einer höheren Konzentration als im ursprünglichen Fruchtsaft zugesetzt werden, ist dem Umstand geschuldet, dass die Basen zur Herstellung des fertigen Getränks später wieder verdünnt werden. Den Feststellungen des FG ist jedoch nicht zu entnehmen, dass sich durch die Hinzufügung der Aromen der Geruch der

Basen in qualitativer Hinsicht verändert hat. Auch wenn die Klägerin in ihrer Stellungnahme vom 15. Juli 2016 nochmals darauf hinweist, dass die Zuführung der Riechstoffe nicht den Zweck verfolge, den Reduktionsprozess rückgängig zu machen, ist der Senat an die Feststellungen des FG gebunden, weil die Klägerin in diesem Zusammenhang keine Verfahrensrügen erhoben hat (§ 118 Abs. 2 FGO).

- 21** Soweit die Klägerin vorbringt, das FG ziehe aus der Feststellung, der Zusatz der Riechstoffe diene maßgeblich dazu, das entzogene Aroma wieder zuzusetzen, eine falsche Schlussfolgerung, indem es davon ausgeht, nicht die Riechstoffe, sondern das Fruchtsaftkonzentrat müsse als Grundlage für die Base angesehen werden, rügt sie die Sachverhaltswürdigung des FG. Verstößt die Sachverhaltswürdigung des FG jedoch nicht gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze, ist sie für den Bundesfinanzhof (BFH) selbst dann bindend, wenn sie nicht zwingend, sondern nur möglich ist (Urteile des BFH vom 20. November 2012 VIII R 57/10, BFHE 239, 422, BStBl II 2014, 56; vom 19. März 2009 IV R 45/06, BFHE 225, 334, BStBl II 2009, 902, und vom 31. Juli 1991 VIII R 23/89, BFHE 165, 398, BStBl II 1992, 375). Sind die anerkannten Auslegungsregeln nicht verletzt, ist das Revisionsgericht daran gehindert, eine eigenständige und von der Auffassung des FG abweichende Auslegung vorzunehmen (Senatsbeschluss vom 18. August 2015 VII R 5/14, BFH/NV 2016, 74). Ausgehend von den bindenden Feststellungen des FG ist es zumindest möglich, das Fruchtsaftkonzentrat als wesentlichen Bestandteil der Basen anzusehen, zumal das zugesetzte Orangenaroma im Ergebnis nicht die anderen aromatischen Bestandteile, z.B. Multifrucht, Apfel und Zitrone, überlagert und damit nicht die olfaktorische Ausrichtung der Basen bestimmt.
- 22** Soweit die Klägerin mit ihrem Schriftsatz vom 4. Dezember 2014 detaillierte Angaben zur Zusammensetzung der zugesetzten Aromastoffe gemacht hat, hat sich das FG dazu nicht geäußert. Im Ergebnis stellt es nur auf die 0,02 % Orangenaroma ab und lässt die anderen Aromen außer Betracht, obwohl die Bezeichnungen der Basen als Basen als X und Y und deren weitere Inhaltsstoffe sowie die von der Klägerin dem FG vorgelegte Laboranalyse auf verschiedene Geschmacksrichtungen hindeuten. Gegen diese Feststellungen des FG sind jedoch ebenfalls keine Verfahrensrügen erhoben worden, weshalb sie für den Senat bindend sind (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 23** cc) Der vorliegende Fall ist nicht mit der so genannten "Fanta-Entscheidung" der Weltzollorganisation (World Customs Organization --WCO--) zu vergleichen (vgl. Entscheidung des Komitees für das HS (HSC) der WCO, Dokument NC0636E1 vom 7. Oktober 2002; vgl. auch ErlKN zu Pos. 3302 (AV) Rz 01.0 bis 03.0). Denn --abgesehen davon, dass die Zusammensetzung der beiden Waren nicht vergleichbar ist-- verleiht das in der "Fanta-Entscheidung" zugesetzte Orangenaroma und nicht das Orangenkonzentrat der Zusammensetzung den Wohlgeruch bzw. das Aroma und den Geschmack. Der Trägerstoff (Orangenkonzentrat) ist zur Herstellung einer stabilen Emulsion erforderlich, weil das Orangenaroma aus verschiedenen Orangenölen besteht, die nicht wasserlöslich sind.
- 24** dd) Auch der Verdünnungsgrad, der zur Herstellung des fertigen Getränks erreicht werden muss, ist ein Indiz für die Bedeutung des Riechstoffs. Die Basen werden in den vorliegenden Fällen zur Herstellung des fertigen Getränks im Verhältnis 1:10 verdünnt, während im "Fanta-Fall" eine Verdünnung im Verhältnis 1:70 vorgesehen war. Dementsprechend tragen die in der Base enthaltenen Saftkonzentrate im vorliegenden Fall noch wesentlich zum Geschmack der Zubereitung bei.
- 25** Die Basen für X und Y beruhen somit auf einer Grundlage anderer Stoffe als den in Anm. 2 zu Kap. 33 KN beschriebenen Riech- oder Aromastoffen (vgl. ErlHS zu Pos. 3302 Rz 09.2).
- 26** Für dieses Ergebnis sprechen auch die ErlHS. So wird in ErlHS zu Pos. 2106 Rz 22.0 beispielsweise ein konzentrierter Fruchtsaft, der u.a. ätherische Öle aus Früchten enthält, der Pos. 2106 zugeordnet.
- 27** 2. Der Senat hält die Auslegung der im Streitfall maßgeblichen Vorschriften des Unionsrechts für nicht zweifelhaft und sieht daher keine Verpflichtung, die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen (vgl. EuGH-Urteil CILFIT vom 6. Oktober 1982 Rs. 283/81, EU:C:1982:335).
- 28** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)