

EuGH-Vorlage vom 07. Juli 2020, VII R 44/18

Tarifierung und Branntweinsteuerverpflichtung von Vanille-Oleoresin

ECLI:DE:BFH:2020:VE.070720.VIIR44.18.0

BFH VII. Senat

KN Pos 1302 UPos 1905, KN Pos 3301 UPos 9030, KN Pos 3302 UPos 1090, EWGRL 83/92 Art 27 Abs 1 Buchst e, KN Kap 13 Anm 1 Buchst ij, KN AllgVorschr 1, KN Kap 13 Anm 1 Buchst a, KN Kap 33 Anm 2, BranntwMonG § 152 Abs 1 Nr 5

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 17. September 2018, Az: 11 K 3691/16

Leitsätze

1. Ist die Unterpos. 1302 19 05 KN dahingehend auszulegen, dass darin auch ein mit Ethanol und Wasser verdünntes, extrahiertes Vanille-Oleoresin bestehend aus rund 90 % (v/v) bzw. 85 % (m/m) Ethanol, bis zu 10 % (m/m) Wasser, 4,8 % (m/m) Trockenrückstand und 0,5 % (m/m) Vanillin einzureihen ist, obwohl nach der Anm. 1 Buchst. ij zu Kap. 13 KN extrahierte Oleoresine nicht zu Pos. 1302 KN gehören?
2. Gehören zu den extrahierten Oleoresinen im Sinne der Unterpos. 3301 90 30 KN Waren wie in der ersten Vorlagefrage beschrieben?
3. Ist die Unterpos. 3302 10 90 KN dahingehend auszulegen, dass Waren wie in der ersten Vorlagefrage beschrieben als eine Mischung von Riechstoffen oder eine Mischung (einschließlich alkoholischer Lösungen) auf der Grundlage eines oder mehrerer dieser Stoffe, von der als für die Lebensmittelindustrie verwendeten Art, einzureihen sind?
4. Gehören zu den Aromen im Sinne des Art. 27 Abs. 1 Buchst. e RL 92/83 auch Waren der Unterpos. 1302 19 05 KN oder extrahiertes Oleoresin der Unterpos. 3301 90 30 KN?

Tenor

I. Dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) werden folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist die Unterpos. 1302 19 05 KN dahingehend auszulegen, dass darin auch ein mit Ethanol und Wasser verdünntes, extrahiertes Vanille-Oleoresin bestehend aus rund 90 % (v/v) bzw. 85 % (m/m) Ethanol, bis zu 10 % (m/m) Wasser, 4,8 % (m/m) Trockenrückstand und 0,5 % (m/m) Vanillin einzureihen ist, obwohl nach der Anm. 1 Buchst. ij zu Kap. 13 KN extrahierte Oleoresine nicht zu Pos. 1302 KN gehören?
2. Gehören zu den extrahierten Oleoresinen im Sinne der Unterpos. 3301 90 30 KN Waren wie in der ersten Vorlagefrage beschrieben?
3. Ist die Unterpos. 3302 10 90 KN dahingehend auszulegen, dass Waren wie in der ersten Vorlagefrage beschrieben als eine Mischung von Riechstoffen oder eine Mischung (einschließlich alkoholischer Lösungen) auf der Grundlage eines oder mehrerer dieser Stoffe, von der als für die Lebensmittelindustrie verwendeten Art, einzureihen sind?
4. Gehören zu den Aromen im Sinne des Art. 27 Abs. 1 Buchst. e RL 92/83 auch Waren der Unterpos. 1302 19 05 KN oder extrahiertes Oleoresin der Unterpos. 3301 90 30 KN?

II. Das Verfahren wird bis zur Entscheidung des EuGH über die Vorabentscheidungsfragen ausgesetzt.

Tatbestand

..

- 1 Am 10.02.2016 meldete die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ... kg "Mischungen von Riechstoffen und Mischungen auf der Grundlage eines oder mehrerer dieser Stoffe, von der als Rohstoffe in der Lebensmittelindustrie verwendeten Art, hier: ...-Vanille-Extrakt", unter der zollfreien Unterposition (Unterpos.) 3302 10 90 der Kombinierten Nomenklatur (KN) zur Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr an.
- 2 Bei dieser Ware handelt es sich um ein ursprünglich mittels eines Lösungsmittels (nach den Angaben der Klägerin mittels Ethanol) aus der Pflanze (Vanilleschote) gewonnenes, stark riechendes, zähflüssiges, dunkelbraunes Produkt mit Ursprung in Madagaskar, das anschließend in der Schweiz mit Alkohol und Wasser verdünnt und in die EU eingeführt wird. Nach der Verdünnung ist die Ware goldbraun und dünnflüssig und riecht stark nach Vanille. Nach der Verdünnung besteht sie aus rund 90 % (v/v) bzw. 85 % (m/m) Ethanol, 4,8 % (m/m) Trockenrückstand und bis zu 10 % (m/m) Wasser und verfügt über einen durchschnittlichen Vanillin-Gehalt von 0,5 % (m/m).
- 3 Nachdem der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) zunächst nur Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von ... € festgesetzt hatte, erhob das HZA mit Bescheid vom 25.04.2016 Zoll in Höhe von ... € und Branntweinsteuer in Höhe von ... € nach, weil es nunmehr davon ausging, dass die Ware in die Unterpos. 1302 19 05 KN (Zollsatz 3 %) einzureihen sei und damit auch der Branntweinsteuer unterliege.
- 4 Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Nacherhebung von Zoll und Branntweinsteuer sei rechtmäßig. Die eingeführte Ware sei in die Unterpos. 1302 19 05 KN einzureihen. Es handele sich zwar nicht um reines Vanille-Oleoresin, sondern um eine Mischung aus Vanille-Oleoresin, Alkohol und Wasser. Das Vanille-Oleoresin verleihe der Ware jedoch ihren wesentlichen Charakter, weshalb auch das mit Alkohol und Wasser verdünnte Vanille-Oleoresin in die Position (Pos.) 1302 des Harmonisierten Systems (HS) einzureihen sei. Zudem habe eine Verarbeitung in Bezug auf eine Standardisierung der Ware keinen Einfluss auf die Tarifierung. Der von der Klägerin eingeführte Vanille-Extrakt habe auch nicht durch den Zusatz anderer Stoffe den Charakter von Lebensmittelzubereitungen erhalten, weil Alkohol und Wasser auch bereits beim Ausziehen des Vanille-Oleoresins verwendet worden seien. Abgesehen davon werde Vanille-Oleoresin ausdrücklich in der Unterpos. 1302 19 05 KN genannt. Eine Einreihung in die Unterpos. 3302 10 90 KN scheidet aus, da es sich bei dem Vanille-Oleoresin nicht um einen Riechstoff handle.
- 5 Außerdem sei der ...-Vanille-Extrakt eine branntweinsteuerpflichtige Ware. Die für bestimmte Lebensmittelaromen bestehende Steuerbefreiung sei nicht anzuwenden, weil der ...-Vanille-Extrakt nicht aus mehreren Pflanzenarten gewonnen worden sei.
- 6 Gegen dieses Urteil hat die Klägerin Revision eingelegt. Nach ihrer Auffassung ist die Ware in die Unterpos. 3302 10 90 KN einzureihen. Die Pos. 3302 KN erfasse unter anderem Mischungen auf der Grundlage eines Riechstoffs, von der als Rohstoffe für die Industrie verwendeten Art. Riechstoffe in diesem Sinne seien die Substanzen der Pos. 3301 KN, wozu unter anderem alle extrahierten Oleoresine gehörten. Die eingeführte Ware enthalte ein solches extrahiertes Oleoresin. Abgesehen davon sei durch die in der Schweiz vorgenommene Vermischung des aus Madagaskar bezogenen Produkts mit Alkohol und Wasser eine Zubereitung für die Lebensmittelindustrie entstanden. Die Pos. 1302 KN hält die Klägerin nicht für anwendbar, weil extrahierte Oleoresine gemäß Anmerkung (Anm.) 1 Buchst. ij zu Kapitel (Kap.) 13 KN ausdrücklich aus der Pos. 1302 KN ausgeschlossen seien.
- 7 Nach der Auffassung der Klägerin beruht die Vorentscheidung außerdem auf einer unrichtigen Anwendung des Branntweinsteuerrechts. Die Branntweinsteuer entfalle unabhängig davon, ob die eingeführte Ware in die Unterpos. 3302 10 90 KN oder in die Unterpos. 1302 19 05 KN einzureihen sei. Das FG habe den Umfang der Steuerbefreiung von Aromen der Pos. 1302 KN rechtsfehlerhaft auf Aromen aus zusammengesetzten Pflanzenauszügen beschränkt. Bei Waren der Pos. 3302 KN falle auch nach Auffassung der Verwaltung keine Branntweinsteuer an.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Der Senat setzt das bei ihm anhängige Revisionsverfahren aus (§ 121 Satz 1 in Verbindung mit --i.V.m.-- § 74 der Finanzgerichtsordnung) und legt dem EuGH gemäß Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union folgende Fragen zur Vorabentscheidung vor:
- 9 1. Ist die Unterpos. 1302 19 05 KN dahingehend auszulegen, dass darin auch ein mit Ethanol und Wasser

verdünntes, extrahiertes Vanille-Oleoresin bestehend aus rund 90 % (v/v) bzw. 85 % (m/m) Ethanol, bis zu 10 % (m/m) Wasser, 4,8 % (m/m) Trockenrückstand und 0,5 % (m/m) Vanillin einzureihen ist, obwohl nach der Anm. 1 Buchst. ij zu Kap. 13 KN extrahierte Oleoresine nicht zu Pos. 1302 KN gehören?

- 10** 2. Gehören zu den extrahierten Oleoresinen im Sinne der Unterpos. 3301 90 30 KN Waren wie in der ersten Vorlagefrage beschrieben?
- 11** 3. Ist die Unterpos. 3302 10 90 KN dahingehend auszulegen, dass Waren wie in der ersten Vorlagefrage beschrieben als eine Mischung von Riechstoffen oder eine Mischung (einschließlich alkoholischer Lösungen) auf der Grundlage eines oder mehrerer dieser Stoffe, von der als für die Lebensmittelindustrie verwendeten Art, einzureihen sind?
- 12** 4. Gehören zu den Aromen im Sinne des Art. 27 Abs. 1 Buchst. e RL 92/83 auch Waren der Unterpos. 1302 19 05 KN oder extrahiertes Oleoresin der Unterpos. 3301 90 30 KN?

III.

- 13** Nach Auffassung des Senats ist für die Lösung des Streitfalls die KN nach der Durchführungsverordnung (EU) 2015/1754 der Kommission vom 06.10.2015 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (Amtsblatt der Europäischen Union --ABlEU-- vom 30.10.2015 Nr. L 285, 1) maßgeblich. Insbesondere kommt es auf den jeweiligen Anwendungsbereich der Pos. 1302, 3301 und 3302 KN und der Unterpos. 1302 19 05 KN, 3301 90 30 KN und 3302 10 90 KN an. Bei deren Auslegung bestehen Zweifel, die für den Streitfall entscheidungserheblich sind. Außerdem kommt es für die Lösung des Streitfalls auf die Reichweite der Befreiung von Aromen von der Branntweinsteuer gemäß Art. 27 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie (EWG) Nr. 92/83 des Rates vom 19.10.1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke --RL 92/83-- (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften vom 31.10.1992 Nr. L 316/21) an, bei dessen Auslegung der Senat ebenfalls Zweifel hat:

14 Anzuwendendes Unionsrecht:

Anm. 1 Buchst. ij zu Kap. 13:

Zu Position 1302 gehören insbesondere Süßholz-Auszug, Pyrethrum-Auszug, Hopfen-Auszug, Aloe-Auszug und Opium.

Zu dieser Position gehören dagegen nicht:

(...)

- 15** ij) ätherische Öle, einschließlich "konkrete" oder "absolute" Öle, Resinoide, extrahierte Oleoresine, destillierte aromatische Wässer und wässrige Lösungen ätherischer Öle sowie Zubereitungen auf der Grundlage von Riechstoffen der zum Herstellen von Getränken verwendeten Art (Kapitel 33)

Pos. 1302 KN:

1302 Pflanzensäfte und Pflanzenauszüge; Pektinstoffe, Pektinate und Pektate; Agar-Agar und andere Schleime und Verdickungsstoffe von Pflanzen, auch modifiziert:
- Pflanzensäfte und Pflanzenauszüge:

1302 11 00 - Opium

(...)

1302 19 - andere:

1302 19 05 --Vanille-Oleoresin

- 16** Erläuterungen zum Harmonisierten System (ErlHS) zu Pos. 1301:

D) Oleoresine sind Absonderungen, die hauptsächlich aus flüchtigen und harzigen Bestandteilen bestehen (...)	16.1
17 ErlHS zu Pos. 1302:	
A) Pflanzensäfte und Pflanzenauszüge	01.0
Zu dieser Position gehören Pflanzensäfte und Pflanzenauszüge (pflanzliche Erzeugnisse, die gewöhnlich ohne äußere Einwirkung oder nach Anschneiden abgesondert oder mit Hilfe von Lösemitteln gewonnen werden), sofern sie nicht in Positionen mit genauerer Warenbezeichnung genannt oder inbegriffen sind (...)	02.0
18 Diese Säfte und Auszüge unterscheiden sich von den ätherischen Ölen, Resinoiden und extrahierten Oleoresinen der Position 3301 dadurch, dass sie, abgesehen von den flüchtigen, wohlriechenden Bestandteilen, einen weit höheren Anteil an anderen Pflanzeninhaltsstoffen enthalten (zum Beispiel --z.B.-- Chlorophyll, Tannine, Bitterstoffe, Kohlenhydrate und andere extrahierbare Stoffe).	02.5
19 Hierher gehören z.B.	03.0
(...)	
4) Pyrethrum-Auszug, gewonnen hauptsächlich aus den Blüten von Pyrethrum-Arten (...), mit organischen Lösemitteln (...)	07.0
(...)	
7) Ginseng-Auszug, durch Ausziehen mit Wasser oder Alkohol gewonnen (...)	10.0
(...)	
9) Podophyllin, ein harziger Stoff, der aus zerriebenen, getrockneten Wurzelstücken von Podophyllum peltatum mit Alkohol ausgezogen wird.	13.0
(...)	
21) Vanille-Oleoresin (manchmal unzutreffend als "Vanille-Resinoid" oder "Vanilleauszug" bezeichnet).	26.1
(...)	
Die pflanzlichen Säfte und Auszüge dieser Position sind im Allgemeinen Rohstoffe für verschiedene Fabrikationszweige. Sie gehören nicht mehr zu dieser Position, wenn sie durch den Zusatz anderer Stoffe den Charakter von Lebensmittelzubereitungen, Arzneiwaren usw. erhalten haben.	29.1
(...)	
Zu dieser Position gehören nicht ätherische Öle, Resinoide und extrahierte Oleoresine (Pos. 3301) (...)	36.2
Extrahierte Oleoresine unterscheiden sich von den Auszügen dieser Position darin, dass sie 1. gewonnen werden aus natürlichen zellulären rohen pflanzlichen Stoffen (meistens Gewürze oder aromatische Pflanzen), entweder durch organische Lösemittel-Extraktion oder durch überkritische Fluid-Extraktion und 2. die flüchtige wohlriechende Stoffe zusammen mit nicht-flüchtigen Aromastoffen enthalten, die den charakteristischen Geruch oder Geschmack der Gewürze oder Aromatischen Pflanzen bestimmen.	36.5
Nicht zu dieser Position gehören auch die nachstehend genannten Waren pflanzlichen Ursprungs, die in Positionen mit genauerer Warenbezeichnung erfasst sind:	37.0
a) Natürliche Gummen, Harze, Gummiharze und Oleoresine (Pos. 1.301).	38.1

(...)

Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur (ErlKN) zu Pos. 1302:

Pflanzenauszüge der Position 1302 sind pflanzliche Rohstoffe, die beispielsweise durch Lösungsmittlextraktion gewonnen und nicht weiter chemisch modifiziert oder verarbeitet wurden. Allerdings sind inerte Hilfsstoffe (z.B. Antibackmittel) und eine Verarbeitung in Bezug auf eine Standardisierung oder eine physikalische Behandlung, wie Trocknen oder Filtrieren, zulässig.

01.1

20 Anmerkungen zu Kap. 33:

1. Zu Kapitel 33 gehören nicht:

a) natürliche Oleoresine und Pflanzenauszüge der Position 1301 oder 1302;

(...)

2. Als Riechstoffe im Sinne der Position 3302 gelten nur die Substanzen der Position 3301, die aus diesen Substanzen isolierten Riechstoffe sowie synthetische Aromastoffe.

(...)

Pos. 3301 KN:

3301 Ätherische Öle (auch entterpenisiert), einschließlich "konkrete" oder "absolute" Öle; Resinoide; extrahierte Oleoresine; Konzentrate ätherischer Öle in Fetten, nicht flüchtigen Ölen, Wachsen oder ähnlichen Stoffen, durch Enfleurage oder Mazeration gewonnen; terpenhaltige Nebenerzeugnisse aus ätherischen Ölen; destillierte aromatische Wässer und wässrige Lösungen ätherischer Öle

(...)

3301 90 - andere

3301 90 10 - terpenhaltige Nebenerzeugnisse aus ätherischen Ölen:

- extrahierte Oleoresine:

3301 90 21 -- von Süßholzwurzeln und von Hopfen

3301 90 30 -- andere

(...)

21 ErlHS zu Kap. 33:

Die ätherischen Öle und extrahierten Oleoresine der Position 3301 werden alle aus pflanzlichen Rohstoffen ausgezogen. Das angewandte Extraktionsverfahren bestimmt die Art des erhaltenen Erzeugnisses. So kann man z. B. aus bestimmten Pflanzen (z.B. Zimt) je nachdem, ob die Wasserdampfdestillation oder eine Extraktion mit organischen Lösemitteln angewendet wurde, entweder ein ätherisches Öl oder ein extrahiertes Oleoresin erhalten.

01.2

22 ErlHS zu Pos. 3301:

(...)

Extrahierte Oleoresine, im Handel auch als "zubereitete Oleoresine" oder "Gewürzoleoresine" bekannt, werden aus natürlichen zellulären pflanzlichen Rohstoffen (meistens Gewürze oder wohlriechende Pflanzen) durch Ausziehen mit organischen Lösungsmitteln oder überkritischen Flüssigkeiten gewonnen. Diese Auszüge enthalten flüchtige wohlriechende Bestandteile (z.B. ätherische Öle) und nicht-flüchtige geschmackgebende Bestandteile (z.B. Harze, fette Öle, beißende oder scharfe Bestandteile), die den charakteristischen Geruch oder Geschmack des Gewürzes oder der Aromapflanze bestimmen. Der Gehalt an ätherischen Ölen dieser extrahierten Oleoresine ist den Gewürzen oder Aromapflanzen entsprechend sehr unterschiedlich. Diese Erzeugnisse werden hauptsächlich als Geschmack und Aroma gebende Stoffe in der Lebensmittelindustrie verwendet.	12.1
Nicht zu dieser Position gehören	13.1
a) Natürliche Oleoresine (Pos. 1301)	14.1
(...)	
Ätherische Öle, Resinoide oder extrahierte Oleoresine enthalten zuweilen aus der Extraktion noch geringe Mengen an organischen Lösungsmitteln (z.B. Ethylalkohol); dieses bleibt jedoch ohne Einfluss auf ihre Einreihung.	17.1
23 Ätherische Öle, Resinoide und extrahierte Oleoresine, die durch Entfernen oder Zufügen eines Teils der Hauptbestandteile lediglich standardisiert worden sind, verbleiben in dieser Position, wenn die Zusammensetzung der standardisierten Erzeugnisse innerhalb des normalen Bereichs liegt, den Erzeugnisse dieser Art im natürlichen Zustand aufweisen. Ätherische Öle und Resinoide, die in einem solchen Umfang fraktioniert oder auf andere Weise modifiziert worden sind (ausgenommen das Entfernen von Terpenkohlenwasserstoffen), dass die Zusammensetzung des erhaltenen Erzeugnisses wesentlich von derjenigen der Ausgangsprodukte abweicht, sind jedoch ausgeschlossen (im allgemeinen Pos. 3302). Ferner sind von dieser Position Erzeugnisse ausgeschlossen, die mit zugesetzten Verdünnungsmitteln oder Trägerstoffen, wie pflanzliches Öl, Dextrose oder Stärke aufgemacht wurden (im allgemeinen der Position 3302).	18.3
(...)	
Neben den vorerwähnten Ausnahmen gehören nicht zu dieser Position:	29.0
a) Vanille-Oleoresin, manchmal unzutreffend als "Vanille-Resinoid" "Vanilleauszug" bezeichnet (Position 1302).	30.1
24 Pos. 3302 KN:	
3302 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	
3302 10 - von der in der Lebensmittel- oder Getränkeindustrie verwendeten Art	
3302 10 10 - von der in der Getränkeindustrie verwendeten Art	
bis	
3302 10 40	
3302 10 90 - von der in der Lebensmittelindustrie verwendeten Art	
25 ErlHS zu Pos. 3302:	

Hierher gehören, vorausgesetzt, dass sie Rohstoffe für die Riechmittelindustrie, für die Lebensmittelherstellung (in der Feinbäckerei und Konditorei, zum Aromatisieren von Getränken usw.) oder für andere Industrien, namentlich für die Seifenherstellung, sind: 01.0

(...)

3) Mischungen von extrahierten Oleoresinen untereinander 03.2

(...)

6) Mischungen von einem oder mehr Riechstoffen (ätherische Öle, Resinoide, extrahierte Oleoresine oder synthetische Aromastoffe), denen Verdünnungsmittel oder Trägerstoffe, wie pflanzliches Öl, Dextrose oder Stärke zusätzlich beigefügt wurden. 06.5

(...)

26 Art. 27 Abs. 1 Buchst. e RL 92/83:

(1) Die Mitgliedstaaten befreien die von dieser Richtlinie erfassten Erzeugnisse von der harmonisierten Verbrauchsteuer nach Maßgabe von Bedingungen, die sie zur Sicherstellung einer korrekten und einfachen Anwendung solcher Steuerbefreiungen sowie zur Vermeidung von Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch festlegen, sofern die betreffenden Erzeugnisse

(...)

e) zur Herstellung von Aromen für die Bereitung von Lebensmitteln und nichtalkoholischen Getränken mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 % vol. verwendet werden;

(...)

27 Art. 43 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16.12.2008 (RL 2008/118) über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABIEU 2009 Nr. L 9/12):

(1) Die Kommission wird von einem Ausschuss, dem "Verbrauchsteuerausschuss", unterstützt.

(...)

28 Art. 44 RL 2008/118:

Neben seinen Aufgaben nach Art. 43 prüft der Verbrauchsteuerausschuss die von seinem Vorsitzenden von sich aus oder auf Ersuchen des Vertreters eines Mitgliedstaats aufgeworfenen Fragen, die die Anwendung der Gemeinschaftsbestimmungen über die Verbrauchsteuern betreffen.

29 Leitlinie CED Nr. 458 des Verbrauchsteuerausschusses der Europäischen Kommission vom 19.11.2003:

Fragen zur Anwendung der gemeinschaftlichen Verbrauchsteuervorschriften

30 1. Herkunft Kommission

Bezug Artikel 27 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 92/83/EWG

Gegenstand Inngemeinschaftliche Beförderung von Aromen gemäß Artikel 27 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 92/83/EWG CED Nr. 364 Rev. 1 und 432

31 Die Delegationen sind fast einstimmig der Auffassung, dass die Befreiung nach Artikel 27 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 92/83/EWG vom Zeitpunkt der Herstellung oder der Einfuhr an für Aromen gewährt wird, die unter die KN-Codes 1302 19 30, 2106 90 20 und 3302 in der bei Annahme dieser Leitlinie gültigen Fassung fallen.

- 32** Unterpos. 1302 19 30 KN in der am 19.11.2003 geltenden Fassung:
1302 19 30 zusammengesetzte Pflanzenauszüge zum Herstellen von Getränken oder Lebensmittelzubereitungen
- 33** Unterpos. 2106 90 20 KN in der am 19.11.2003 geltenden Fassung:
2106 90 20 zusammengesetzte alkoholhaltige Zubereitungen der zum Herstellen von Getränken verwendeten Art, ausgenommen solche auf der Basis von Riechstoffen
- 34** Pos. 3302 KN in der am 19.11.2003 geltenden Fassung:
3302 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

35 Anzuwendendes nationales Recht:

§ 130 des Gesetzes über das Branntweinmonopol --Branntweinmonopolgesetz (BranntwMonG)-- vom 08.04.1922 in der Fassung (i.d.F.) des Gesetzes vom 15.07.2009 (Bundesgesetzblatt --BGBl-- I, 1870):

(1) Branntwein sowie branntweinhaltige Waren (Erzeugnisse) unterliegen im Steuergesetz der Branntweinsteuer (...)

(4) Branntweinhaltige Waren im Sinn des Absatzes 1 sind andere alkoholhaltige Waren als die des Kapitels 22 der Kombinierten Nomenklatur, die unter Verwendung von Branntwein hergestellt werden oder Branntwein enthalten und deren Alkoholgehalt bei flüssigen Waren höher als 1,2 Volumenprozent, bei nicht flüssigen Waren als 1 Masseprozent ist.

(...)

36 § 152 Abs. 1 Nr. 5 BranntwMonG i.d.F. des Gesetzes vom 21.06.2013 (BGBl I, 2221):

(1) Erzeugnisse sind von der Steuer befreit, wenn sie gewerblich verwendet werden

(...)

5. unvergällt zur Herstellung von Aromen zur Aromatisierung von

a) Getränken mit einem Alkoholgehalt von nicht mehr als 1,2 Volumenprozent,

b) anderen Lebensmitteln, ausgenommen Branntwein und andere alkoholhaltige Getränke,

(...)

IV.

37 Bei der Auslegung der Unterpos. 1302 19 05 KN, 3301 90 30 KN und 3302 10 90 KN, die für die Tarifierung der eingeführten Ware in Betracht kommen, bestehen Zweifel.

38 1. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH, der sich das vorlegende Gericht angeschlossen hat, 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, und nach den Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur --AV-- (EuGH-Urteil GROFA u.a. vom 22.03.2017, C-435/15 und C-666/15, EU:C:2017:232, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2017, 163; vgl. auch Senatsurteil vom 26.09.2017 - VII R 17/16, ZfZ 2018, 139).

39 Daneben gibt es Erläuterungen und Einreichungsaussagen, die ein wichtiges, wenn auch nicht verbindliches Erkenntnismittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen sind (vgl. EuGH-Urteil GROFA u.a., EU:C:2017:232,

ZfZ 2017, 163, und Senatsurteil in ZfZ 2018, 139), weshalb der vorlegende Senat die Erläuterungen ergänzend zu den Vorschriften des Unionsrechts angeführt hat. Auf den Verwendungszweck einer Ware darf abgestellt werden, wenn im Wortlaut der Bestimmungen oder in den Erläuterungen auf dieses Kriterium Bezug genommen wird (Senatsurteil vom 08.11.2016 - VII R 9/15, BFHE 256, 286, ZfZ 2017, 103). Entscheidend ist dabei, ob sich der Verwendungszweck in den objektiven Eigenschaften und Merkmalen der Ware niedergeschlagen hat (vgl. Senatsurteile in ZfZ 2018, 139, und vom 15.01.2019 - VII R 16/17, BFH/NV 2019, 600).

- 40** 2. Die Pos. 1302 KN erfasst nach ihrem Wortlaut Pflanzensäfte und Pflanzenauszüge; Pektinstoffe, Pektinate und Pektate; Agar-Agar und andere Schleime und Verdickungsstoffe von Pflanzen, auch modifiziert.
- 41** Wie sich ergänzend aus ErlHS 01.0 und 02.0 zu Pos. 1302 ergibt, gehören zu dieser Position Pflanzensäfte und Pflanzenauszüge (pflanzliche Erzeugnisse, die gewöhnlich ohne äußere Einwirkung oder nach Anschneiden abgesondert oder mit Hilfe von Lösemitteln gewonnen werden), sofern sie nicht in Positionen mit genauerer Warenbezeichnung genannt oder inbegriffen sind. Diese Säfte und Auszüge unterscheiden sich nach ErlHS 02.5 zu Pos. 1302 von den ätherischen Ölen, Resinoiden und extrahierten Oleoresinen der Pos. 3301 dadurch, dass sie, abgesehen von den flüchtigen, wohlriechenden Bestandteilen, einen weit höheren Anteil an anderen Pflanzeninhaltsstoffen enthalten (z.B. Chlorophyll, Tannine, Bitterstoffe, Kohlenhydrate und andere extrahierbare Stoffe).
- 42** a) Die von der Klägerin eingeführte Ware wird in einem ersten Verarbeitungsschritt mittels eines Lösungsmittels (nach den Angaben der Klägerin mittels Ethanol) aus der Pflanze (Vanilleschote) gewonnen. Daher könnte sie als Pflanzenauszug i.S. der Pos. 1302 KN und der genannten Erläuterungen anzusehen sein. Dies wird durch die in den ErlHS 03.0, 07.0, 10.0 und 13.0 zu Pos. 1302 genannten Beispiele bestätigt, aus denen geschlossen werden kann, dass allein das Ausziehen mit einem Lösemittel (z.B. Alkohol) der Einordnung einer Ware in die Pos. 1302 KN nicht entgegensteht.
- 43** b) Die Ware wird jedoch in einem zweiten Verarbeitungsschritt (ebenfalls vor der Einfuhr) so stark mit Alkohol und Wasser verdünnt, dass sie zu rund 95 % (m/m) aus diesen beiden Bestandteilen besteht. Dagegen betragen der Trockenrückstand nur 4,8 % (m/m) und der Vanillin-Gehalt nur 0,5 % (m/m). Dieser geringe Anteil von Pflanzeninhaltsstoffen spricht nach Auffassung des vorlegenden Senats dafür, dass die Ware im Zeitpunkt der Einfuhr einen etwaigen Charakter als Pflanzenauszug bereits verloren hatte.
- 44** Andererseits geht aus der Pos. 1302 KN und den dazugehörigen Erläuterungen nicht hervor, bis zu welchem Anteil an anderen Pflanzeninhaltsstoffen die Nomenklatur noch von einem Pflanzenauszug ausgeht und wann der Anteil an anderen Pflanzeninhaltsstoffen für eine Einreihung in die Pos. 1302 KN zu gering ist und von einer höheren Verarbeitungsstufe und einer anderen Tarifposition (im Streitfall Pos. 3301 KN oder 3302 KN) auszugehen ist. Immerhin ergibt sich aus der nicht verbindlichen ErlKN 01.1 zu Pos. 1302, dass eine Verarbeitung in Bezug auf eine Standardisierung einer Einreihung in die Pos. 1302 KN nicht entgegensteht. Ob allerdings eine so starke Verdünnung mit Alkohol und Wasser wie im Streitfall noch als Standardisierung angesehen werden kann, auch wenn sie --was die Klägerin vorgetragen hat-- dazu dient, den Vanille-Gehalt auf 0,5 % (m/m) einzustellen, ergibt sich daraus nicht. In diesem Zusammenhang ist ferner auf ErlHS 29.1 zu Pos. 1302 hinzuweisen, wonach pflanzliche Säfte und Auszüge dann nicht mehr zu dieser Position gehören, wenn sie durch den Zusatz anderer Stoffe den Charakter von Lebensmittelzubereitungen, Arzneiwaren usw. erhalten haben. Auch hier bleibt der genaue Anwendungsbereich der Pos. 1302 KN vage.
- 45** c) Darüber hinaus hat der vorlegende Senat auch deshalb Zweifel an der Anwendbarkeit der Pos. 1302 KN, weil nach Anm. 1 Buchst. ij zu Kap. 13 extrahierte Oleoresine (englisch extracted oleoresins, französisch les oléorésines d'extraction) ausdrücklich aus Pos. 1302 KN ausgeschlossen werden. Dies ist insofern folgerichtig, als extrahierte Oleoresine von Pos. 3301 KN erfasst werden. Auch bestätigt ErlHS 36.2 zu Pos. 1302, dass extrahierte Oleoresine nicht zu dieser Position, sondern zu Pos. 3301 HS gehören. Extrahierte Oleoresine unterscheiden sich von den Auszügen der Pos. 1302 KN darin, dass sie 1. gewonnen werden aus natürlichen zellulären rohen pflanzlichen Stoffen (meistens Gewürze oder aromatische Pflanzen), entweder durch organische Lösemittel-Extraktion oder durch überkritische Fluid-Extraktion, und 2. die flüchtige wohlriechende Stoffe zusammen mit nicht-flüchtigen Aromastoffen enthalten, die den charakteristischen Geruch oder Geschmack der Gewürze oder aromatischen Pflanzen bestimmen (ErlHS 36.5 zu Pos. 1302).
- 46** Da das FG im Streitfall davon ausgeht, dass das in dem ...-Vanille-Extrakt enthaltene Vanille-Oleoresin ein extrahiertes Oleoresin ist, müsste die Ware somit nach der Anm. 1 Buchst. ij zu Kap. 13 aus der Pos. 1302 KN

ausgeschlossen werden. Dementsprechend kämen auch deren Unterpositionen nach der Systematik der Nomenklatur nicht mehr in Betracht (vgl. auch AV 6).

- 47** d) Allerdings besteht bei einem Ausschluss von Waren wie im Streitfall aus der Pos. 1302 KN insofern ein Widerspruch, als Vanille-Oleoresin in der Unterpos. 1302 19 05 KN ausdrücklich genannt wird. Aus ErlHS 26.1 zu Pos. 1302 KN (enthalten in dem Abschnitt A zu den Pflanzensäften und Pflanzenauszügen) ergibt sich ebenfalls, dass zu dieser Position Vanille-Oleoresin gehört. Wenn aber die Pos. 1302 KN ausgeschlossen wäre, dürften auch ihre Unterpositionen nicht mehr angewandt werden.
- 48** Unklar ist allerdings, welcher Anwendungsbereich für die Unterpos. 1302 19 05 KN dann noch bliebe, weil natürliche Oleoresine der Pos. 1301 KN (vgl. auch ErlHS 37.0 und 38.1 zu Pos. 1302) und extrahierte Oleoresine der Pos. 3301 KN zuzuweisen sind. Die Auffassung des HZA, wonach die Ausweisung der extrahierten Oleoresine aus der Pos. 1302 KN durch die Anm. 1 Buchst. ij zu Kap. 13 nur andere Oleoresine als Vanille-Oleoresine erfassen soll, kann anhand des verbindlichen Wortlauts dieser Anmerkung (AV 1) nicht nachvollzogen werden, weil sie eine derartige Unterscheidung nicht enthält.
- 49** Eine Auslegung dahingehend, dass es sich bei Vanille-Oleoresinen nicht um Oleoresine, sondern um Pflanzenauszüge handelt, ist ebenfalls nicht überzeugend, weil dies die Frage aufwürfe, warum dann in der Unterpos. 1302 19 05 KN nicht eine andere Bezeichnung der Vanille-Auszüge gewählt wurde.
- 50** 3. Für die Einreihung der streitgegenständlichen Ware kommt auch die Pos. 3301 KN in Betracht, deren Auslegung ebenfalls zweifelhaft ist. Die Pos. 3301 KN erfasst "ätherische Öle (auch entterpenisiert), einschließlich 'konkrete' oder 'absolute' Öle; Resinoide; extrahierte Oleoresine; Konzentrate ätherischer Öle in Fetten, nicht flüchtigen Ölen, Wachsen oder ähnlichen Stoffen, durch Enfleurage oder Mazeration gewonnen; terpenhaltige Nebenerzeugnisse aus ätherischen Ölen; destillierte aromatische Wässer und wässrige Lösungen ätherischer Öle". Extrahierte Oleoresine werden ausdrücklich im Wortlaut der Position genannt, und auch die ErlHS 01.2 zu Kap. 33 bestätigt, dass extrahierte Oleoresine in die Pos. 3301 KN einzureihen sind.
- 51** Extrahierte Oleoresine werden nach ErlHS 12.1 zu Pos. 3301 aus natürlichen zellulären pflanzlichen Rohstoffen (meistens Gewürze oder wohlriechende Pflanzen) durch Ausziehen mit organischen Lösungsmitteln oder überkritischen Flüssigkeiten gewonnen. Diese Auszüge enthalten flüchtige wohlriechende Bestandteile (z.B. ätherische Öle) und nicht-flüchtige geschmackgebende Bestandteile (z.B. Harze, fette Öle, beißende oder scharfe Bestandteile), die den charakteristischen Geruch oder Geschmack des Gewürzes oder der Aromapflanze bestimmen. Die Begriffe Lösemittel (vgl. ErlHS 02.0 zu Pos. 1302) und Lösungsmittel (vgl. ErlHS 12.1 zu Pos. 3301) sieht der vorlegende Senat in diesem Zusammenhang als gleichbedeutend an.
- 52** a) Die im Streitfall zu beurteilende Ware wird mittels eines Lösungsmittels (nach den Angaben der Klägerin mittels Ethanol) aus der Vanilleschote gewonnen und später mit Alkohol und Wasser verdünnt. Die Ware verfügt damit über die objektiven Bestandteile, die nach dem Wortlaut der Pos. 3301 KN vorhanden sein müssen (vgl. AV 1) und wird dementsprechend auch vom FG (teilweise) als extrahiertes Oleoresin bezeichnet.
- 53** Zudem hat die Ware --wie bereits erwähnt-- im Zeitpunkt ihrer Einfuhr einen Anteil an Trockenrückstand von nur noch 4,8 % (m/m). Auch dieser hohe Reinheitsgrad deutet darauf hin, dass sie nicht mehr in die Pos. 1302 KN, sondern in die Pos. 3301 KN einzureihen ist, weil Waren der Pos. 1302 KN einen höheren Anteil an anderen Pflanzeninhaltsstoffen aufweisen (vgl. ErlHS 02.5 zu Pos. 1302).
- 54** b) Dennoch bestehen im Streitfall Zweifel an der Einreihung des ...-Vanille-Extrakts in die Pos. 3301 KN. Vanille-Oleoresin wird in der Unterpos. 1302 19 05 KN ausdrücklich angesprochen, weshalb eine Abgrenzung zur Pos. 1302 KN erforderlich ist (s.o.). Weiterhin werden nach Anm. 1 Buchst. a zu Kap. 33 Pflanzenauszüge der Pos. 1302 aus diesem Kapitel ausgeschlossen. Auch aus der ErlHS 29.0 und 30.1 zu Pos. 3301 ergibt sich, dass Vanille-Oleoresin nicht zur Pos. 3301 gehört. Dies spricht dafür, dass eine Ware, die --wie der ...-Vanille-Extrakt-- extrahiertes Vanille-Oleoresin enthält, nicht in die Pos. 3301 KN eingereiht werden darf. Im Streitfall ist es daher von entscheidender Bedeutung, wie die extrahierten Oleoresine der Pos. 3301 KN von den Pflanzenauszügen der Pos. 1302 KN abzugrenzen sind.
- 55** 4. Andererseits wirft auch die Abgrenzung der Pos. 3301 KN zur Pos. 3302 KN Fragen auf. Die Pos. 3302 KN erfasst "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".

- 56** Wie sich aus ErlHS 01.0, 03.2 und 06.5 zu Pos. 3302 ergibt, fallen unter diese Position nicht nur Mischungen mehrerer extrahierter Oleoresine. Vielmehr erfasst die Pos. 3302 KN auch Mischungen auf der Grundlage nur eines Riechstoffs. Es kann sich demnach um Mischungen von einem oder mehr Riechstoffen (ätherische Öle, Resinoide, extrahierte Oleoresine oder synthetische Aromastoffe) handeln, denen Verdünnungsmittel oder Trägerstoffe wie pflanzliches Öl, Dextrose oder Stärke zusätzlich beigefügt wurden.
- 57** a) Aufgrund dieses Befundes käme auch die Pos. 3302 KN für die Tarifierung des ...-Vanille-Extrakts in Betracht. Die Ware beinhaltet extrahiertes Vanille-Oleoresin und basiert somit auf einem Riechstoff im Sinne der Anm. 2 zu Kap. 33 KN und der ErlHS 06.5 zu Pos. 3302. Zudem wurde das Vanille-Oleoresin verdünnt, indem Alkohol und Wasser zugefügt wurden. Durch den hohen Alkoholanteil von 85 % (m/m) könnte das ...-Vanille-Extrakt seinen Charakter als extrahiertes Oleoresin im Sinne der Pos. 3301 KN verloren haben und zu einer alkoholischen Lösung im Sinne der Pos. 3302 KN geworden sein. Innerhalb dieser Position wäre die Ware in die Unterpos. 3302 10 90 KN einzureihen.
- 58** b) Der vorlegende Senat hat jedoch auch Zweifel an der Auslegung der Pos. 3302 KN, weil sich deren Anwendungsbereich nicht eindeutig vom Anwendungsbereich der Pos. 3301 KN abgrenzen lässt. Weder dem Wortlaut der Pos. 3302 KN noch den deren Auslegung dienenden Erläuterungen sind klare Vorgaben zu entnehmen, ab welcher Menge an zusätzlichem Wasser oder zusätzlichem Alkohol ein extrahiertes Oleoresin nicht mehr in die Pos. 3301 KN, sondern in Pos. 3302 KN einzureihen ist.
- 59** Der vorlegende Senat fragt sich zudem, ob es einer Einreihung in die Pos. 3302 KN entgegensteht, dass dem in Madagaskar gewonnenen Vanille-Oleoresin in der Schweiz nur Bestandteile hinzugefügt wurden, die bereits zur Gewinnung des Vanille-Oleoresins aus der Vanilleschote verwendet wurden und somit zuvor bereits in einer geringeren Konzentration vorhanden waren, nämlich Wasser und Alkohol. Die ErlHS 17.1 zu Pos. 3301 weist darauf hin, dass extrahierte Oleoresine zuweilen aus der Extraktion noch geringe Mengen an organischen Lösungsmitteln wie z.B. Ethylalkohol aufweisen, dies jedoch ohne Einfluss auf die Einreihung bleibt. Aber auch wenn sich Rückstände aus der Extraktion nicht auf die Tarifierung auswirken, fragt sich der Senat, wie die Zollverwaltung im Einzelfall erkennen soll, bei welchem Anteil Ethanol es sich (nur) um einen Rückstand aus der Extraktion handelt und wie viel Ethanol der Ware nach Beendigung der Extraktion hinzugefügt wurde. Das HZA hat in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass auch durch eine Untersuchung der Ware nicht ermittelt werden könne, ob es sich bei dem Ethanol um einen Rückstand aus der Gewinnung des Vanille-Oleoresins oder um danach zugesetztes Ethanol handelt. Ausgehend von der eingangs erwähnten Rechtsprechung des EuGH, wonach es für die Tarifierung von Waren auf deren objektive Bestandteile ankommt (siehe oben), und im Hinblick auf die Rechtssicherheit für die Zollanmelder sowie die gleichmäßige Anwendung der KN hält der Senat dies für einen beachtenswerten Einwand.
- 60** Zudem könnte auch die --allerdings nicht verbindliche-- ErlHS 18.3 zu Pos. 3301 darauf hindeuten, dass die Vergrößerung des Alkoholanteils nicht zu einem Wechsel in die Pos. 3302 KN führt. Denn nach dieser Erläuterung verbleiben extrahierte Oleoresine in der Pos. 3301 KN, wenn sie durch Entfernen oder Zufügen eines Teils der Hauptbestandteile lediglich standardisiert und somit auf einen bestimmten Wirkungsgrad eingestellt worden sind. Dagegen ist einzuwenden, dass es für die Tarifierung grundsätzlich auf die objektiven Bestandteile der Ware und den Positionswortlaut ankommt. Aus welchem Grund einer Ware Ethanol zugefügt wurde, ist danach nicht einreihungserheblich.

V.

- 61** Auch die brantweinsteuerrechtliche Würdigung des Streitfalls ist unionsrechtlich zweifelhaft:
- 62** Der ...-Vanille-Extrakt ist eine brantweinhaltige Ware und unterliegt gemäß § 130 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 4 BranntwMonG grundsätzlich der deutschen Brantweinsteuer. Zweifelhafte ist allerdings im Streitfall, ob auf die Einfuhr des ...-Vanille-Extrakts die auf Unionsrecht beruhende Steuerbefreiung nach § 152 Abs. 1 Nr. 5 BranntwMonG anzuwenden ist.
- 63** 1. Nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. e RL 92/83 befreien die Mitgliedstaaten die von dieser Richtlinie erfassten Erzeugnisse von der harmonisierten Verbrauchsteuer nach Maßgabe von Bedingungen, die sie zur Sicherstellung einer korrekten und einfachen Anwendung solcher Steuerbefreiungen sowie zur Vermeidung von Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch festlegen, sofern die betreffenden Erzeugnisse zur Herstellung von Aromen für die Bereitung von Lebensmitteln und nichtalkoholischen Getränken mit einem Alkoholgehalt von höchstens 1,2 % vol. verwendet werden.

- 64** Diese Vorschrift wurde durch § 152 Abs. 1 Nr. 5 BranntwMonG in nationales Recht umgesetzt, wonach Erzeugnisse von der Steuer befreit sind, wenn sie gewerblich und unvergällt zur Herstellung von Aromen verwendet werden zur Aromatisierung von a) Getränken mit einem Alkoholgehalt von nicht mehr als 1,2 Volumenprozent oder b) anderen Lebensmitteln, ausgenommen Branntwein und andere alkoholische Getränke.
- 65** 2. Für die Beurteilung des Streitfalls kommt es maßgeblich darauf an, welche Waren zu den steuerbegünstigten Aromen im Sinne des Art. 27 Abs. 1 Buchst. e RL 92/83 gehören und ob der ...-Vanille-Extrakt ein Aroma in diesem Sinne ist. Da die Richtlinie den Begriff des Aromas nicht definiert, hat der vorlegende Senat Zweifel an der Auslegung der genannten Steuerbefreiung.
- 66** Bereits in seiner Sitzung am 29. und 30.09.1993 beschäftigte sich der Verbrauchsteuerausschuss der Europäischen Kommission mit der Definition der Aromen, ohne jedoch eine Einigung zu erzielen. Nach Auffassung der Kommission sollte Alkohol immer dann steuerfrei verwendet werden können, wenn die daraus hergestellten Waren der Aromatisierung von Lebensmitteln und alkoholfreien Getränken dienen. Insbesondere sollte die Steuerfreiheit der Aromen für bestimmte Erfrischungsgetränke (Cola, Limonade) gesichert werden, damit diese außerhalb eines Steueraussetzungsverfahrens bezogen werden können (vgl. Biehl, ZfZ 1995, 344, 345).
- 67** Später hat sich der Verbrauchsteuerausschuss der Europäischen Kommission erneut mit der Steuerbefreiung für Aromen befasst und die aus seiner Sicht zu erfüllenden Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. e RL 92/83 in der Leitlinie CED Nr. 458 vom 19.11.2003 zusammengefasst. Die Delegationen im Verbrauchsteuerausschuss waren fast einstimmig der Auffassung, dass die Befreiung nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. e RL 92/83 vom Zeitpunkt der Herstellung oder der Einfuhr an für Aromen gewährt wird, die unter die KN-Codes 1302 19 30, 2106 90 20 und 3302 in der bei Annahme dieser Leitlinie gültigen Fassung fallen. Somit sollten zusammengesetzte Pflanzenauszüge zum Herstellen von Getränken oder Lebensmittelzubereitungen (Unterpos. 1302 19 30 KN in der am 19.11.2003 geltenden Fassung), zusammengesetzte alkoholhaltige Zubereitungen der zum Herstellen von Getränken verwendeten Art, ausgenommen solche auf der Basis von Riechstoffen (Unterpos. 2106 90 20 KN in der am 19.11.2003 geltenden Fassung), 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 (Pos. 3302 KN in der am 19.11.2003 geltenden Fassung) von der Branntweinsteuer befreit sein.
- 68** Dem hat die Bundesrepublik Deutschland am 01.09.2014 zugestimmt und eine Verwaltungsvorschrift erlassen, nach der die Zollverwaltung Waren der Pos. 3302 KN, der Pos. 2106 90 20 KN und zusammengesetzte Pflanzenauszüge zum Herstellen von Getränken oder Lebensmittelzubereitungen ex Pos. 1302 KN von der Branntweinsteuer zu befreien hat (vgl. Erlass des Bundesministeriums der Finanzen vom 24.10.2014 - III B 7 - V 2310/13/10002, Verwaltungsvorschrift V 23 20-3 über die Herstellung, Beförderung, Verwendung und Verteilung von Aromen, zu finden in der elektronischen Vorschriftensammlung der Bundesfinanzverwaltung V 2320-3-1 und E-VSF N 47 2014 Nr. 222). Waren der Pos. 3301 KN und nicht zusammengesetzte Pflanzenauszüge im Sinne der Pos. 1302 KN werden dagegen nicht von der Branntweinsteuer befreit.
- 69** Davon ausgehend wäre der ...-Vanille-Extrakt nicht von der Branntweinsteuer befreit, wenn es in die Pos. 3301 KN einzureihen wäre, obwohl die Waren der Pos. 3302 KN, die mehr Alkohol enthalten können, von dieser Steuer befreit sind. Gehörte es in die Unterpos. 1302 19 05 KN, wäre die Steuerbefreiung für Aromen deshalb nicht anwendbar, weil der ...-Vanille-Extrakt nur aus einem Pflanzenauszug, nämlich dem Vanille-Oleoresin, besteht und es sich daher nach Auffassung des vorlegenden Senats nicht um einen zusammengesetzten Pflanzenauszug handelt. Die weiteren Bestandteile Alkohol und Wasser sind keine Pflanzenbestandteile.
- 70** 3. Der vorlegende Senat hat allerdings Zweifel, ob die Steuerbefreiung für Aromen nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. e RL 92/83 tatsächlich nur für Waren der vom Verbrauchsteuerausschuss festgelegten Unterpositionen der KN gilt. Diese Zweifel ergeben sich schon daraus, dass weder der RL 92/83 noch anderen unionsrechtlichen Vorschriften eine derartige Beschränkung zu entnehmen ist. Vielmehr spricht Art. 27 Abs. 1 Buchst. e RL 92/83 allgemein von Aromen und enthält keine Beschränkung der Steuerfreiheit auf bestimmte Waren der KN oder Waren mit einer bestimmten Beschaffenheit. Die Steuerfreiheit wird nur insofern beschränkt, als sie bestimmte Verwendungszwecke voraussetzt und auf Aromen mit einem bestimmten maximalen Alkoholgehalt beschränkt ist. Ausgehend vom Wortlaut des Art. 27 Abs. 1 Buchst. e RL 92/83 müssten somit auch andere geschmackgebende Stoffe und insbesondere auch nicht zusammengesetzte Pflanzenauszüge von der Steuerfreiheit erfasst werden, zumal auch derartige Pflanzenauszüge genauso wie Aromen bei der Zubereitung von Lebensmitteln und Getränken verwendet

werden können. Damit würde auch das angesprochene Ergebnis vermieden, dass auf Waren der Pos. 3302 KN, die unter Umständen viel Alkohol enthalten, keine Branntweinsteuer zu erheben sein soll, wohl aber auf Waren der Pos. 3301 KN, die weniger Alkohol enthalten.

- 71** Zudem stimmt die Beschränkung der Steuerfreiheit auf die in der Leitlinie CED Nr. 458 vom 19.11.2003 genannten Unterpositionen der KN nicht mit dem allgemeinen Sprachgebrauch überein. Denn mit dem Begriff Aroma (lateinisch aroma, griechisch árōma = Gewürz) ist sowohl ein "ausgeprägter angenehmer Geschmack, würziger Duft; kräftiger, intensiver (Wohl)geruch; ausgeprägter Eigengeschmack oder Eigengeruch besonders eines pflanzlichen Genussmittels" als auch ein "(künstlicher) Geschmacksstoff für Lebensmittel, aromatisches Würzmittel" gemeint (www.duden.de unter dem Stichwort Aroma).
- 72** In diesem Zusammenhang hat der vorliegende Senat Zweifel, ob der Verbrauchsteuerausschuss überhaupt über die Kompetenzen verfügt, den Anwendungsbereich des Art. 27 Abs. 1 Buchst. e RL 92/83 einzuschränken oder abweichend von seinem Wortlaut ("Aromen", "flavours", "arômes") einschränkend auszulegen. Denn nach Art. 44 RL 2008/118 prüft der Verbrauchsteuerausschuss lediglich Fragen, die die Anwendung der Gemeinschaftsbestimmungen über die Verbrauchsteuern betreffen. Daraus ergibt sich jedoch keine Befugnis zur Änderung sekundären Gemeinschafts- beziehungsweise Unionsrechts. Vielmehr soll durch die Tätigkeit des Verbrauchsteuerausschusses lediglich eine einheitliche Anwendung bestehenden Unionsrechts in den Mitgliedstaaten erreicht und die Europäische Kommission unterstützt (Art. 43 Abs. 1 RL 2008/118) werden.
- 73** Dies wird mit der Leitlinie CED Nr. 458 des Verbrauchsteuerausschusses zur Steuerbefreiung von Aromen aber gerade nicht erreicht, weil ihr die Mitgliedstaaten Estland und Rumänien nicht zugestimmt haben und Großbritannien nur teilweise zugestimmt hat. Es besteht daher --abgesehen von den dargelegten Zweifeln an der Auslegung der unionsrechtlichen Vorschriften zu den Aromen-- auch aus diesem Grund die Gefahr einer uneinheitlichen Rechtsanwendung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de