

## **Stellungnahme zur umsatzsteuerlichen Anknüpfung an zolltarifliche Warennomenklaturen bei ausgewählten Grundnahrungsmitteln**

Als Ausgangspunkt ist festzuhalten, dass das Unionsrecht den Mitgliedstaaten nicht vorgibt, auf welche konkrete Weise sie im nationalen Umsatzsteuerrecht einzelne begünstigte Waren innerhalb des unionsrechtlich zulässigen Rahmens definieren müssen. Die Mehrwertsteuerrichtlinie der Europäischen Union eröffnet den Mitgliedstaaten lediglich die Möglichkeit, für bestimmte Kategorien von Gegenständen und Dienstleistungen — darunter Lebensmittel — ermäßigte Steuersätze vorzusehen. Sie verpflichtet Österreich aber nicht dazu, bestimmte Lebensmittel zwingend begünstigt zu besteuern, und sie schreibt insbesondere nicht vor, dass Österreich für Zwecke der Umsatzsteuerberechnung einzelne Lebensmittel über Zolltarifnummern oder Unterpositionen der Kombinierten Nomenklatur abgrenzen muss. Die Entscheidung, ob und in welchem Umfang ein ermäßigter Steuersatz für bestimmte Lebensmittel eingeführt wird, liegt daher — innerhalb der unionsrechtlichen Grenzen — beim nationalen Gesetzgeber.

Vor diesem Hintergrund ist die österreichische Regelung zum Steuersatz von 4,9 % für ausgewählte Nahrungsmittel als bewusste nationale gesetzgeberische Entscheidung zu verstehen. Österreich hat sich nicht bloß dafür entschieden, bestimmte Grundnahrungsmittel umsatzsteuerlich zu begünstigen, sondern auch dafür, den Kreis der begünstigten Waren durch Verweis auf die Kombinierte Nomenklatur abzugrenzen. In den Gesetzesmaterialien wird dies ausdrücklich damit beschrieben, dass die begünstigten Nahrungsmittel in Anlage 3 zum UStG 1994 „Abgrenzung mittels Kombiniertes Nomenklatur“ aufgelistet werden sollen. Auch die österreichischen Verwaltungsinformationen stellen klar, dass der reduzierte Steuersatz ausschließlich auf jene Waren anwendbar ist, die unter die jeweils genannte Position oder Unterposition der Kombinierten Nomenklatur fallen.

Die Heranziehung der Kombinierten Nomenklatur ist somit für die Umsatzsteuer nicht deshalb maßgeblich, weil die Europäische Union Österreich hierzu unmittelbar verpflichtet hätte, sondern weil der österreichische Gesetzgeber diese zolltarifliche Systematik in das nationale Umsatzsteuerrecht übernommen hat. Die Folge ist, dass nicht die alltagssprachliche Bezeichnung eines Produkts, sondern dessen zolltarifliche Einreihung entscheidend wird. Gerade bei Brot und Backwaren kann dies zu Ergebnissen führen, die aus lebensmitteltechnischer oder wirtschaftlicher Sicht überraschend erscheinen, rechtlich aber aus dem Verweis auf die einschlägige KN-Unterposition folgen.

Historisch ist diese Art der Warenklassifikation keineswegs neu. Bereits im ausgehenden 19. Jahrhundert bestand im österreichisch-ungarischen Zollgebiet ein systematischer Zolltarif. Nachweisbar ist etwa der „Allgemeine Zolltarif für das österreichisch-ungarische Zollgebiet vom 25. Mai 1882“, der Waren nach Tarifgruppen und Tarifnummern ordnete. Damit war die Grundidee, Waren nicht bloß nach allgemeinen Handelsbezeichnungen, sondern nach rechtlich-technischen Tarifeinteilungen zu erfassen, bereits lange vor der heutigen Europäischen Union etabliert.

Auch vor dem Ersten Weltkrieg wurde diese Systematik fortgeführt und weiterentwickelt. Für das österreichisch-ungarische Zollgebiet bestand Anfang des 20. Jahrhunderts ein „Allgemeiner und vertragsmäßiger Zolltarif“, der ab 1906 galt. Bereits damals war also die zollrechtliche Einordnung von Waren ein eigenständiges, formalisiertes Instrument des Außenwirtschafts- und Abgabenrechts. Diese Einordnung diente primär der Erhebung von Zöllen und der handelspolitischen Steuerung, hatte aber strukturell bereits jene Funktion, die auch heutige Nomenklaturen erfüllen: Waren werden in rechtlich verbindliche Kategorien eingeteilt.

In der Zwischenkriegszeit bestand nach dem Ende der Monarchie wiederum ein eigenständiger österreichischer Zolltarif. Der autonome österreichische Zolltarif trat nach zeitgenössischen parlamentarischen Unterlagen mit 1. Jänner 1925 in Kraft. Auch die Erste Republik knüpfte damit an die schon zuvor bestehende Technik der tariflichen Wareneinteilung an. Die Zolltarifnummer war daher auch damals ein zentrales Instrument, um Waren rechtlich zu erfassen und unterschiedliche abgabenrechtliche Folgen an die jeweilige Warengruppe zu knüpfen.

Mit dem sogenannten „Anschluss“ im März 1938 wurde die eigenständige österreichische Rechtsentwicklung durch die Eingliederung Österreichs in das Deutsche Reich unterbrochen. Am 13. März 1938 wurde das „Gesetz über die Wiedervereinigung Österreichs mit dem Deutschen Reich“ proklamiert; in der Folge wurde Österreich in das nationalsozialistische Reichsrecht eingegliedert. Für die Zoll- und Außenwirtschaftsordnung bedeutete dies, dass österreichische Sonderentwicklungen durch die deutsche Reichsrechtsordnung überlagert bzw. ersetzt wurden.

Nach 1945 wurde die Republik Österreich wiedererrichtet. In der Nachkriegszeit knüpfte Österreich wieder an ein eigenständiges Zoll- und Abgabenrecht an. Für die weitere Entwicklung bedeutsam war das Zolltarifgesetz 1958, BGBl. Nr. 74/1958, das in der österreichischen Rechtsordnung als maßgebliche Grundlage des Zolltarifs geführt wurde. Dieses System stand im Zusammenhang mit internationalen Harmonisierungsbestrebungen, insbesondere der Brüsseler Zolltarifnomenklatur. Die spätere Entwicklung führte über das Harmonisierte System zur Bezeichnung und Codierung der Waren und schließlich zur Kombinierten Nomenklatur der Europäischen Gemeinschaft bzw. Europäischen Union.

Mit dem Zolltarifgesetz 1988 und dem Übergang zum Harmonisierten System wurde die moderne internationale Warenklassifikation in Österreich nachvollzogen. In den parlamentarischen Beratungen wurde ausdrücklich auf das internationale Übereinkommen über das Harmonisierte System zur Bezeichnung und Codierung der Waren sowie auf das Zolltarifgesetz 1988 Bezug genommen. Die Kombinierte Nomenklatur der Europäischen Union baut auf diesem Harmonisierten System auf und bildet heute die achtstellige Grundlage des EU-Zolltarifs. Sie wird jährlich als Verordnung im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht und regelt die ersten acht Stellen des Zolltarifs bzw. des TARIC.

Für Österreich wurde diese Systematik mit dem EU-Beitritt am 1. Jänner 1995 voll wirksam. Seither ist der gemeinsame Zolltarif der Europäischen Union maßgeblich. Die Kombinierte Nomenklatur dient dabei primär zolltariflichen und außenhandelsstatistischen Zwecken. Dass sie nun auch für einen bestimmten ermäßigten Umsatzsteuersatz herangezogen wird, ist kein zwingender Automatismus des Unionsrechts, sondern Ergebnis einer nationalen gesetzgeberischen Technik.:

Zusammenfassend ist daher festzuhalten: Die Europäische Union eröffnet Österreich lediglich den Rahmen, bestimmte Lebensmittel ermäßigt zu besteuern. Sie zwingt Österreich aber nicht, für die innerstaatliche Umsatzsteuerabgrenzung gerade die Kombinierte Nomenklatur zu verwenden. Die Entscheidung, die Begünstigung ausgewählter Grundnahrungsmittel an KN-Positionen und KN-Unterpositionen zu knüpfen, ist eine autonome Entscheidung des österreichischen Gesetzgebers. Durch diese Entscheidung werden allerdings die technischen Merkmale der jeweiligen KN-Positionen — etwa bei Brot und Backwaren die Frage, ob bestimmte Zusätze wie Eier, Honig, Käse oder Früchte enthalten sind — für die umsatzsteuerliche Beurteilung unmittelbar relevant.