Urteil vom 30. März 2010, VII R 35/09

Umsatzsteuertarif - Einreihung trinkbarer Nahrungsergänzungsmittel als Getränke in die Position 2202 KN - Keine Bindung an Festlegung in Nahrungsmittelergänzungsverordnung

BFH VII. Senat

UStG § 12 Abs 2 Nr 1, UStG Nr 33, EGV 1777/2001 , KN Pos 2106, KN Pos 2202, NemV § 1 Abs 1 Nr 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 14. Januar 2009, Az: 16 K 425/06

Leitsätze

1. Die Einreihung eines Erzeugnisses in die Position 2202 KN ("andere nichtalkoholhaltige Getränke") setzt voraus, dass es sich um eine Flüssigkeit handelt, die zum unmittelbaren menschlichen Genuss geeignet und auch bestimmt ist .

2. Lebensmittelzubereitungen, die als Nahrungsergänzungsmittel gekennzeichnet sind, in flüssiger Form in Trinkfläschchen vertrieben werden und sich unmittelbar zum Trinken eignen, sind in die Position 2202 KN einzureihen, auch wenn sie nach den Empfehlungen des Herstellers nur in kleinen Mengen oder mit einer bestimmten Menge Wasser verdünnt einzunehmen sind .

3. In Bezug auf solche Lebensmittelzubereitungen ist die Position 2202 KN im Sinne der Allgemeinen Vorschrift 3a genauer als die Position 2106 KN .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) handelt u.a. mit biologischen Kur- und Heilmitteln sowie Nahrungsergänzungsmitteln. In den Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2001, 2002 und 2003 meldete die Klägerin die von ihr hergestellten und vertriebenen Nahrungsergänzungsmittel mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz an. Während einer Außenprüfung holte die Klägerin für verschiedene Produkte bei den Zolltechnischen Prüfungs- und Lehranstalten verschiedener Oberfinanzdirektionen verbindliche Zolltarifauskünfte ein, die aus formalen Gründen später widerrufen wurden. Aus diesen ergab sich eine Einreihung der in flüssiger Form vertriebenen Nahrungsergänzungsmittel in die Pos. 2202 der Kombinierten Nomenklatur (KN) und damit die Anwendung des Regelsteuersatzes. Soweit die Klägerin Kombinationspackungen veräußerte, die Nahrungsergänzungsmittel sowohl in fester als auch in flüssiger Form enthielten, teilte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Umsätze entsprechend den Anteilen in begünstigte und nicht begünstigte Umsätze auf. Mit Änderungsbescheid vom 24. Oktober 2005 setzte das FA die Umsatzsteuer entsprechend den Feststellungen der Außenprüfung fest. Der Einspruch führte zur Herabsetzung der Umsatzsteuer in Bezug auf die Besteuerung von X-Kapseln.

2 Der daraufhin erhobenen Klage, mit der die Klägerin die Einreihung sämtlicher in flüssiger Form vertriebener Produkte als Nahrungsergänzungsmittel in die Pos. 2106 KN begehrte, gab das Finanzgericht (FG) in vollem Umfang statt. Es urteilte, dass es sich bei den streitgegenständlichen Produkten nicht um solche der Pos. 2202 KN (andere nichtalkoholhaltige Getränke), sondern um Lebensmittelzubereitungen der Pos. 2106 KN handele, die dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterlägen. Für den Streitfall mitentscheidend sei, dass die in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Erzeugnisse, die mit den streitbefangenen Produkten der Streitjahre identisch oder baugleich seien, ausdrücklich als Nahrungsergänzungsmittel gekennzeichnet seien. Es handele sich um Trinkfläschchen mit jeweils 15 ml bzw. 20 ml Inhalt, der sich bei einigen Produkten aus Wasser, fermentierten Blütenpollen, Weizenkeimextrakt und Säuerungsmittel, Ascorbinsäure, Selen-Hefe und Niacin zusammensetze. Nach den Anweisungen auf der Verpackung sei der Inhalt der Fläschchen nur verdünnt in 200 ml Wasser zu trinken. Auch das von der Klägerin zusätzlich als Y-Drink bzw. Y-Saft bezeichnete Produkt gehöre zur Pos. 2106 KN. Nach Inaugenscheinnahme des Produkts ergebe sich, dass auch dieses Erzeugnis als Nahrungsergänzungsmittel

gekennzeichnet sei und sich aus Wasser, Fructose, Fruchtpulver und einem Aloe-Vera-Konzentrat zusammensetze. Die Verzehrempfehlung von täglich 25 ml lasse erkennen, dass das Produkt nicht als Getränk in die Pos. 2202 KN einzureihen sei. Die Einreihung von Nahrungsergänzungsmitteln in die Pos. 2106 KN ergebe sich auch aus der 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 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 240/4). Die Erläuterungen zum Harmonisierten System zu Kap. 22 KN wiesen auf eine Einteilung der erfassten Waren in vier Hauptgruppen hin, die sich von den Lebensmittelzubereitungen des vorhergehenden Kapitels deutlich unterschieden. Zudem könne der Aggregatzustand nicht entscheidend für die Einordnung eines Erzeugnisses in die Kap. 21 oder 22 KN sein.

3 Mit seiner Revision macht das FA geltend, dass das FG die streitgegenständlichen Produkte zu Unrecht der Pos. 2106 KN zugewiesen und dabei die einschlägige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) und des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) außer Acht gelassen habe. Der Begriff des Getränks sei vom EuGH (Urteil vom 26. März 1981 114/80, --Ritter--, Slg. 1981, 895) dahingehend geklärt, dass er ein Gattungsbegriff sei, mit dem alle zum menschlichen Genuss bestimmten Flüssigkeiten gemeint seien, soweit sie nicht von einer anderen spezifischen Einteilung erfasst würden. Es komme weder auf die eingenommene Menge noch auf die besonderen Zwecke an, denen die verschiedenen Arten genießbarer Flüssigkeiten dienen können. In dieser Entscheidung habe der EuGH selbst ein esslöffelweise einzunehmendes Nahrungsergänzungsmittel als Getränk in die Tarifnr. 22.02 des Gemeinsamen Zolltarifs (GZT) --jetzt Pos. 2202 KN-- eingereiht. Entscheidend habe der EuGH auf den Aggregatzustand und auf die Bestimmung zum menschlichen Genuss abgestellt. Die vom EuGH entwickelten Grundsätze habe der BFH auf die KN übertragen (Senatsurteil vom 11. März 2004 VII R 20/01, BFH/NV 2004, 1305). Entgegen der Ansicht des FG lasse sich der VO Nr. 1777/2001 nicht entnehmen, dass Nahrungsergänzungsmittel als Lebensmittelzubereitungen in die Pos. 2106 einzureihen seien.

4 Die Klägerin schließt sich im Wesentlichen den Ausführungen des FG an und verweist darauf, dass der Gesetzgeber in der Verordnung über Nahrungsergänzungsmittel --Nahrungsmittelergänzungsverordnung-- (NemV) nicht zwischen flüssigen und festen Zubereitungen unterschieden habe. Folglich sei der Aggregatzustand einer als Nahrungsergänzungsmittel zu qualifizierenden Ware für deren tarifliche Einreihung unerheblich. Die steuerliche Begünstigung sämtlicher Nahrungsergänzungsmittel entspreche der gesetzgeberischen Zielsetzung, Ausgaben für den lebensnotwendigen Bedarf für alle Einkommensschichten im erträglichen Rahmen zu halten.

Entscheidungsgründe

II.

5 Die Revision des FA ist begründet, sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

6 Zu Unrecht hat das FG die von der Klägerin in flüssiger Form vertriebenen Nahrungsergänzungsmittel in die Pos. 2106 KN eingereiht und damit gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in der in den Streitjahren geltenden Fassung in Verbindung mit Nr. 33 der Anlage zu dieser Vorschrift dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterworfen. Vielmehr sind die streitgegenständlichen Erzeugnisse in die Pos. 2202 KN einzureihen, so dass auf sie nach § 12 Abs. 1 UStG der Regelsteuersatz anzuwenden ist.

7 1. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH, der sich der Senat 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 (vgl. Allgemeine Vorschriften für die Auslegung der KN --AV-- 1 und 6). Dazu gibt es nach dem Übereinkommen zum Harmonisierten System Erläuterungen und Einreihungsavise (Tarifavise), die ebenso wie die Erläuterungen zur KN ein wichtiges, wenn auch nicht verbindliches Erkenntnismittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen darstellen (vgl. zuletzt: EuGH-Urteil vom 27. November 2008 C-403/07 --Metherma--, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2009, 15, und Senatsurteil vom 17. November 1998 VII R 50/97, BFH/NV 1999, 688). Auf den sich aus den objektiven Merkmalen und Eigenschaften ergebenden Verwendungszweck einer Ware darf nur dann abgestellt werden, wenn im Wortlaut der Bestimmungen oder in den Erläuterungen dazu ausdrücklich auf dieses Kriterium Bezug genommen wird (vgl. EuGH-Urteil vom 18. April 1991 C-219/89 --WeserGold--, Slg. 1991, I-1895 Rz 9, und Senatsurteil vom 5. Oktober 1999 VII R 42/98, BFHE 190, 501, m.w.N.).

8 a) Nach der Rechtsprechung des EuGH handelt es sich bei dem Ausdruck "andere Getränke" der Tarifnr. 22.02 GZT 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 Begriffes 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 (EuGH-Urteil in Slg. 1981, 895, 903). 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 (Senatsurteile vom 23. Juli 1998 VII R 91/97, BFH/NV 1999, 234, und vom 11. März 2004 VII R 20/01, BFH/NV 2004, 1305). In Bezug auf eine aus Hefe, Zucker und Fruchtsaftkonzentraten ohne Zusatz von Alkohol hergestellte Hefesuspension, die nach den Anwendungshinweisen mit Milch, Saft oder Wasser löffelweise einzunehmen ist, hat der Senat geurteilt (Urteil vom 22. Januar 1985 VII K 12/84, BFHE 143, 183), dass der Annahme der Trinkbarkeit und der Einreihung in die Tarifnr. 22.02 GZT der Umstand nicht entgegenstehe, dass aufgrund des Hefegeschmacks der Flüssigkeit eine Verdünnung 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.

9 b) Überträgt man diese Grundsätze auf den Streitfall, rechtfertigen die Feststellungen des FG nicht die von ihm vorgenommene Einreihung in die Pos. 2106 KN. Aufgrund der getroffenen Feststellungen hinsichtlich der objektiven Beschaffenheit der von der Klägerin hergestellten und vertriebenen Erzeugnisse ist davon auszugehen, dass es sich um in Trinkfläschchen oder Ampullen abgefüllte Flüssigkeiten handelt, die aufgrund ihrer Zusammensetzung --evtl. nach einer Verdünnung mit Wasser-- zum menschlichen Verzehr geeignet und bestimmt sind. Auf den Verpackungen werden die Erzeugnisse als Nahrungsergänzungsmittel, d.h. als der menschlichen Ernährung dienende Stoffe, bezeichnet. Diese Verwendungsbestimmung kann als weiteres Indiz für die objektive Beschaffenheit der streitgegenständlichen Erzeugnisse gewertet werden.

10 Entgegen der Rechtsansicht des FG lässt sich jedoch auf die von der Klägerin vorgenommene Kennzeichnung der Flüssigkeiten als Nahrungsergänzungsmittel und den damit belegten Ausschluss eines Arzneimittels eine Einreihung in die Pos. 2106 KN nicht stützen. In seiner Entscheidung in Slg. 1981, 895 hat der EuGH bei der Einreihung eines Erzeugnisses, das aus Wasser, Bierhefe und 3,9 % natürlichem Zitronensaft bestand und das nach der Herstellerempfehlung dreimal täglich in einer Menge von ein bis zwei Esslöffeln eingenommen werden sollte, in die Tarifnr. 22.02 GZT dem Umstand keine Bedeutung beigemessen, dass das Erzeugnis nach der Packungsaufschrift der Nahrungsergänzung diene. Sofern es sich um eine trink- und genießbare Flüssigkeit handelt, ist es für die zollrechtliche Tarifierung unbeachtlich, ob die Einnahme dieser Flüssigkeit einer ausgewogenen Ernährung und damit der Erhaltung und Förderung der Gesundheit dienen soll.

11 Soweit der EuGH in seiner Entscheidung vom 17. Dezember 2009 C-410/08 (Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2010, 312 Rz 37) zur Einreihung ölhaltiger Gelatinekapseln auf die AV 3a zurückgegriffen und ausgeführt hat, dass die Pos. 2106 KN genauer als die Pos. 1515 und 1517 KN sei, lässt sich diese Entscheidung nicht auf Lebensmittelzubereitungen übertragen, die trinkbar und zum unmittelbaren menschlichen Genuss bestimmt sind, denn für solche Lebensmittelzubereitungen ist die Pos. 2202 KN genauer als die Pos. 2106 KN, weil sie nur eine bestimmte Form von Lebensmittelzubereitungen, nämlich trinkbare, erfasst. Im Übrigen müsste, selbst wenn eine Einreihung der streitgegenständlichen Erzeugnisse nach der AV 3a nicht möglich wäre, auf die AV 3c zurückgegriffen werden. Danach wären die Erzeugnisse der in der KN zuletzt genannten Position und damit ebenfalls der Pos. 2202 KN zuzuweisen.

12 Liegt aufgrund der objektiven Beschaffenheit der Ware ein Getränk vor, verbleibt die Ware zolltariflich somit jedenfalls in Pos. 2202 KN, selbst wenn man eine Konkurrenzlage zu Pos. 2106 KN grundsätzlich für möglich hielte. Im Streitfall handelt es sich um Getränke. Den Feststellungen des FG ist nicht zu entnehmen, dass trotz der Verwendungshinweise der Klägerin ein unmittelbarer, unverdünnter Verzehr ausgeschlossen ist. Entgegen der Auffassung des FG wird die objektive Beschaffenheit --insbesondere die unmittelbare Trinkbarkeit-- nicht durch die Verzehrempfehlungen aufgehoben. Dies gilt insbesondere für die Empfehlung in Bezug auf das als Y-Drink bzw. Y-Saft bezeichnete Erzeugnis, täglich 25 ml zu sich zu nehmen. Die Eigenschaft als Getränk bleibt auch bei der empfohlenen Aufnahme einer geringen Menge unberührt.

13 Auch die Anweisung hinsichtlich des aus Wasser, fermentierten Blütenpollen, Weizenkeimextrakt, Säuerungsmittel, Ascorbinsäure, Selen-Hefe und Niacin zusammengesetzten Erzeugnisses, dieses nur verdünnt in 200 ml Wasser zu trinken, vermag die Eigenschaft als Getränk nicht aufzuheben. Ein Erzeugnis wäre nur dann als nicht trinkbar

einzustufen, wenn es jedem Durchschnittsverbraucher aus gesundheitlichen oder geschmacklichen Gründen unmöglich wäre, das Erzeugnis unmittelbar ohne Verdünnung oder sonstige Beigabe zu trinken (vgl. Senatsentscheidung in BFHE 143, 183). Dies behauptet die Klägerin jedoch nicht. Vielmehr beruft sie sich allein auf die Bestimmung des von ihr hergestellten Produkts als Nahrungsergänzungsmittel i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 3 NemV. Die in einer nationalen Verordnung festgelegten Begriffsbestimmungen und Verkehrsbeschränkungen des Lebensmittelrechts können jedoch zur Auslegung der Pos. 2202 und 2106 KN nicht herangezogen werden. Auch den Feststellungen des FG lässt sich nicht entnehmen, dass die Erzeugnisse in unverdünntem Zustand ungenießbar wären. Im Übrigen hat der EuGH darauf hingewiesen, dass es für die Einreihung in die Pos. 2202 KN auf die Art und Weise, wie ein Erzeugnis eingenommen wird --z.B. verdünnt oder unverdünnt-- nicht ankommt. Anders als in Gelatinekapseln abgefüllte Lebensmittelzubereitungen, bei denen nach Auffassung des EuGH die Kapselhülle keine Verpackung im Sinne der AV 5 ist, so dass sie die objektiven Merkmale und Eigenschaften des Erzeugnisses mitbestimmt, weisen die streitgegenständlichen Erzeugnisse ein solches Merkmal nicht auf.

14 2. Schließlich lässt sich der VO Nr. 1777/2001 nichts für die Einreihung der streitgegenständlichen Produkte in Kap. 21 oder 22 KN entnehmen. Die mit diesem Rechtsakt eingefügte Zusätzliche Anmerkung 1 zu Kapitel 30 KN dient der Abgrenzung von Arzneimitteln von Zubereitungen für besondere diätische Zwecke, einschließlich Zubereitungen für besondere Ernährungszwecke und Nahrungsergänzungsmittel. Den Erwägungsgründen lässt sich entnehmen, dass Anlass für das Tätigwerden des Gemeinschaftsgesetzgebers Schwierigkeiten bei der tariflichen Einreihung bestimmter Arten von Lebensmitteln und Arzneizubereitungen waren. Durch die Erstellung einer Liste verbindlicher Kriterien, bei deren Erfüllung ein Erzeugnis als Arzneimittel in die Pos. 3004 KN einzureihen ist, sollten die in der Abfertigungspraxis aufgetretenen Probleme einer abschließenden Lösung zugeführt werden. Über die Einreihung eines Nahrungsergänzungsmittels in die Pos. 2106 oder 2202 KN trifft die Zusätzliche Anmerkung 1 zu Kapitel 30 KN indes keine Aussagen, weshalb ihr im Streitfall keine Bedeutung zukommen kann.

15 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 Rs. 283/81 --C.I.L.F.I.T.--, Slg. 1982, 3415 Rz 16).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de