Beschluss vom 24. September 2014, VII R 54/11

Kein ermäßigter Umsatzsteuersatz auf Lieferung sog. Sondennahrung

BFH VII. Senat

UStG § 12 Abs 2 Nr 1, UStG Anl 2 Nr 33, KN Pos 2106, KN Pos 2202

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 24. November 2010, Az: 7 K 3205/08

Leitsätze

1. Diätetische Lebensmittel in flüssiger Form, die verschiedene Nährstoffe enthalten, für Personen mit fehlender oder eingeschränkter Fähigkeit zur ausreichenden normalen Ernährung bestimmt sind und auch über eine Magen- und Darmsonde verabreicht werden können (sog. Sondennahrung), sind in die Pos. 2202 KN einzureihen. Ihre Lieferung unterliegt dem Regelsteuersatz der Umsatzsteuer.

2. Soweit entsprechende Produkte ausschließlich dazu bestimmt sind, unter ärztlicher Aufsicht durch eine Magensonde an Personen verabreicht zu werden, die ärztlich behandelt werden, und sofern sie im Rahmen der Bekämpfung einer Krankheit oder eines Leidens mit dem Ziel verabreicht werden, eine Unterernährung dieser Personen zu vermeiden oder zu beseitigen, sind sie in die Pos. 3004 KN einzureihen. Ihre Lieferung unterliegt ebenfalls dem Regelsteuersatz.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) stellt zwei Produkte her (A und B), bei denen es sich nach den Produktblättern um verschiedene Nährstoffe (Eiweiße, Fette, Kohlenhydrate) enthaltende diätetische Lebensmittel in flüssiger Form für besondere Zwecke handelt (auch bezeichnet als sog. Sondennahrung). A ist zur diätetischen Behandlung von Mangelernährungen bei Kindern ab fünf Jahren, Heranwachsenden und Erwachsenen mit weitgehend intakter Verdauungs- und Resorptionsfunktion, jedoch eingeschränkter Fähigkeit zur normalen Nahrungsaufnahme geeignet sowie zur Ernährung nach entzündlichen Darmerkrankungen, Darmfunktionsstörungen und nach längerer parenteraler Ernährung. B dient in ähnlicher Weise einer diätetischen Behandlung von Mangelernährungen bei Kindern ab zwölf Jahren, Heranwachsenden und Erwachsenen. Beide Produkte werden sowohl in einer Weithalsflasche als auch in einem Kunststoffbeutel (sog. Flexibag) angeboten.

2 Mit ihrer Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Juni 2008 unterwarf die Klägerin die Lieferung dieser Produkte dem Regelsteuersatz, legte aber Einspruch gegen die Voranmeldung mit der Begründung ein, es handele sich um Lebensmittelzubereitungen der Pos. 2106 der Kombinierten Nomenklatur (KN), für die der ermäßigte Steuersatz gelte. Der Einspruch blieb ohne Erfolg. Während des anschließenden Klageverfahrens stimmte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) der Umsatzsteuer-Jahreserklärung der Klägerin am 16. Juli 2010 zu, die hinsichtlich der streitigen Lieferung nichts änderte.

3 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Die Produkte seien als andere nicht alkoholhaltige Getränke der Pos. 2202 KN anzusehen. Bei beiden Produkten handele es sich um Flüssigkeiten, welche sowohl zum unmittelbaren menschlichen Genuss geeignet als auch bestimmt seien. Auf die Inhaltsstoffe sowie den Verwendungszweck der Produkte komme es nicht an. Deshalb sei es weder entscheidend, dass die Inhaltsstoffe auf die Ernährung von Menschen abgestimmt seien, um den Tagesbedarf von Kindern und/oder Erwachsenen sowohl hinsichtlich der Nährstoffe als auch der Mineralstoffe, Spurenelemente und Vitamine zu decken, noch dass diese flüssigen Produkte nicht nur zum unmittelbaren menschlichen Genuss bestimmt und geeignet seien, sondern darüber hinaus dem Körper auch über eine Magen- oder Darmsonde zugeführt werden könnten. Eine Einreihung in die Pos. 2106 KN komme nur für anderweit weder genannte noch inbegriffene Lebensmittelzubereitungen in Betracht.

4 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, es handele sich bei den streitigen Produkten um flüssige Nahrung in

der Form vollbilanzierter Diäten, die der ausschließlichen Ernährung von Patienten dienten, deren Körper die lebensnotwendigen Substanzen nur in flüssiger Form aufnehmen könnten. Den Produkten, die getrunken oder oral mithilfe einer Schnabeltasse verabreicht würden, sei Vanille als Geschmacksstoff hinzugefügt, um die Aufnahme zu erleichtern. Die über eine Magen- oder Darmsonde verabreichten Produkte seien dagegen geschmacksneutral. Da die Produkte ausschließlich zur Ernährung von Patienten verwendet würden, seien sie eher den in Kapitel 21 KN aufgeführten Suppen und Brühen ähnlich als Getränken.

5 Im Hinblick auf ein vom Hoge Raad der Niederlande an den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) gerichtetes, die zolltarifliche Einreihung sog. Sondennahrung betreffendes Vorabentscheidungsersuchen hat das Revisionsverfahren gemäß Beschluss des erkennenden Senats vom 11. Dezember 2013 geruht.

6 Mit Urteil vom 30. April 2014 C-267/13 --Nutricia NV-- (Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2014, 191) hat der EuGH auf das Vorabentscheidungsersuchen wie folgt geantwortet:

7 "Die Tarifposition 3004 [KN] (...) ist dahin auszulegen, dass der Begriff der 'Arzneiware' im Sinne dieser Position Nahrungsmittelpräparate umfasst, die ausschließlich dazu bestimmt sind, unter ärztlicher Aufsicht enteral (durch eine Magensonde) an Personen verabreicht zu werden, die ärztlich behandelt werden, sofern eine solche Verabreichung im Rahmen der Bekämpfung einer Krankheit oder eines Leidens, von dem Letztere betroffen sind, mit dem Ziel erfolgt, eine Unterernährung dieser Personen zu vermeiden oder zu beseitigen."

8 Das Revisionsverfahren ist daraufhin wieder aufgenommen worden. Die Beteiligten hatten Gelegenheit, zu vorgenanntem EuGH-Urteil Stellung zu nehmen.

Entscheidungsgründe

II.

9 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 Das Urteil des FG entspricht dem Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO). Die angefochtene Steuerfestsetzung ist rechtmäßig. Die Lieferung der streitigen Produkte ist zu Recht nach dem Regelsteuersatz besteuert worden.

11 Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in der im Streitjahr geltenden Fassung i.V.m. Nr. 33 der Anlage 2 zu dieser Vorschrift unterlag die Lieferung von Lebensmittelzubereitungen des Kapitels 21 KN dem ermäßigten Steuersatz. Die streitigen Produkte sind jedoch keine Waren der (in Kapitel 21 KN allein in Betracht kommenden) Pos. 2106 KN.

12 Wie das FG zu Recht entschieden hat, handelt es sich bei den Produkten um andere nicht alkoholhaltige Getränke der Pos. 2202 KN, auf deren Lieferung der Regelsteuersatz anzuwenden ist.

13 1. Nach der Rechtsprechung des EuGH, der sich der erkennende Senat in ständiger Rechtsprechung angeschlossen hat, ist der Begriff "andere Getränke" der Pos. 2202 KN ein 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 (vgl. EuGH-Urteil vom 26. März 1981 C-114/80 --Dr. Ritter--, Slg. 1981, 895, ZfZ 1981, 304; Senatsurteil vom 30. März 2010 VII R 35/09, BFHE 229, 399, BStBl II 2011, 74, ZfZ 2010, 191; Senatsbeschluss vom 16. August 2012 VII R 8/11, BFH/NV 2013, 99, ZfZ 2013, 47).

14 Bei den streitigen Produkten der Klägerin handelt es sich nach den Feststellungen des FG um zum menschlichen Genuss geeignete und bestimmte Flüssigkeiten, die somit in die Pos. 2202 KN einzureihen sind. Auch der besondere Verwendungszweck der Produkte und ihre der menschlichen Ernährung dienenden Inhaltsstoffe rechtfertigen die nach Ansicht der Revision gebotene Einreihung in die Pos. 2106 KN nicht.

15 Auf den mit der Einnahme der Flüssigkeit verfolgten Zweck und die aus diesem Grund vorhandenen Inhaltsstoffe kommt es --wie ausgeführt-- nicht an (EuGH-Urteil in Slg. 1981, 895, Rz 8, 9, ZfZ 1981, 304). Der Umstand, dass die streitigen Produkte aus gesundheitlichen Gründen von Personen eingenommen werden, die in ihrer Fähigkeit zur

ausreichenden Aufnahme von Nährstoffen auf natürlichem Weg eingeschränkt sind, und deshalb bestimmte den Tagesbedarf eines Menschen entsprechende Nährstoffe enthalten, die in der gegebenen verflüssigten Form im Körper leicht aufgenommen werden können, steht ihrer tariflichen Einreihung als Getränk somit nicht entgegen.

16 Ebenso wenig kann es für die tarifliche Einreihung gemäß objektiver Beschaffenheit darauf ankommen, dass die streitigen Flüssigkeiten z.T. in Kunststoffbeuteln vertrieben werden und insofern zur Verabreichung mittels einer Magen- oder Darmsonde vorgesehen sind. Dementsprechend ist eine aus verschiedenen Proteinen, Fetten, Vitaminen und Mineralsalzen bestehende flüssige Zubereitung, die auch über eine Darmsonde verabreicht werden kann, mit der Einreihungsverordnung (EWG) Nr. 184/89 der Kommission vom 25. Januar 1989 (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 23/19) in die Pos. 2202 KN eingereiht worden.

17 Dass die Produkte --wie die Revision vorträgt--, soweit sie allein als Sondennahrung bestimmt sind, geschmacksneutral und nicht mithilfe eines zugesetzten Aromas geschmacklich verbessert sind und sie deshalb, wenn sie getrunken werden, nicht schmecken, steht ihrer tariflichen Einreihung als Getränk ebenfalls nicht entgegen. Jedenfalls enthält das angefochtene FG-Urteil keine Feststellungen dahin, dass die geschmacksneutralen Produkte nicht trinkbar sind, weil es jedem Durchschnittsverbraucher aus geschmacklichen Gründen unmöglich wäre, diese unmittelbar zu trinken (vgl. dazu: Senatsurteil in BFHE 229, 399, BStBl II 2011, 74, ZfZ 2010, 191).

18 Erfüllen somit die streitigen Produkte der Klägerin nach ihrer objektiven Beschaffenheit die Voraussetzungen eines "Getränks" i.S. der Pos. 2202 KN, bliebe es bei dieser zolltariflichen Einreihung, selbst wenn sie evtl. auch als Lebensmittelzubereitung angesehen werden könnten. Denn eine Einreihung in die Pos. 2106 KN kommt --wie das FG zutreffend ausgeführt hat-- nur für Lebensmittelzubereitungen in Betracht, die anderweit weder genannt noch inbegriffen sind (vgl. dazu auch: EuGH-Urteil vom 17. Dezember 2009 C-410/08 bis C-412/08 --Swiss Caps--, Slg. 2009, I-11991, Rz 33). Eine Lebensmittelzubereitung in Form einer trinkbaren, zum menschlichen Genuss geeigneten und bestimmten Flüssigkeit, wird daher --soweit nicht alkoholhaltig und nicht zur Pos. 2009 KN gehörig-- von der Pos. 2202 KN erfasst. Zu demselben Ergebnis käme man im Übrigen in Anwendung der Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der KN (AV), und zwar, falls nicht bereits gemäß Nr. 3 Buchst. a AV, so doch jedenfalls gemäß Nr. 3 Buchst. c AV.

19 2. Soweit das FG Münster den Produkten des Streitfalls offenbar entsprechende, als Sondennahrung bezeichnete Waren als solche des Kapitels 21 KN angesehen hat (Urteile vom 16. Dezember 2010 5 K 1461/09 U, Sammlung lebensmittelrechtlicher Entscheidungen 62, 141, und 5 K 1462/09 U, Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1027), ist dieser Tarifauffassung aus den vorstehend genannten Gründen nicht zu folgen.

20 3. Ebenso wenig ist der Ansicht der Klägerin zu folgen, ihre Produkte könnten nach der vom EuGH mit Urteil in ZfZ 2014, 191 vertretenen Tarifauffassung nicht als Getränk eingereiht werden. Abgesehen davon, dass sich diese Tarifentscheidung des EuGH nicht mit der Anmerkung 1 Buchst. a zu Kapitel 30 KN vereinbaren lässt (vgl. Krüger, Anmerkung zum EuGH-Urteil, ZfZ 2014, 193), führt jedenfalls auch jenes EuGH-Urteil nicht zu der seitens der Klägerin für zutreffend gehaltenen tariflichen Einreihung der streitigen Produkte.

21 Das vorgenannte EuGH-Urteil bezog sich zwar ebenfalls auf sog. Sondennahrung, jedoch nach dem Wortlaut seines Leitsatzes allein auf Präparate, die ausschließlich dazu bestimmt sind, unter ärztlicher Aufsicht durch eine Magensonde an Personen verabreicht zu werden, die ärztlich behandelt werden, sofern eine solche Verabreichung im Rahmen der Bekämpfung einer Krankheit oder eines Leidens mit dem Ziel erfolgt, eine Unterernährung dieser Personen zu vermeiden oder zu beseitigen.

22 Auf die hier streitigen Produkte trifft diese Beschreibung nicht zu. Nach dem Vorbringen der Klägerin im finanzgerichtlichen Verfahren sind ihre Produkte sowohl zur enteralen Ernährung als auch zum Trinken geeignet und sie werden auch in den vorgelegten Produktblättern der Klägerin als "Sonden- und Trinknahrung" bezeichnet. Die Dosierung der Nährflüssigkeiten soll nach den Produktblättern zwar vom behandelnden Arzt bestimmt werden, jedoch ergibt sich weder aus diesen Produktblättern noch sonst aus Feststellungen des FG, dass die Produkte der Klägerin "ausschließlich zur Verabreichung unter ärztlicher Aufsicht" bestimmt sind.

23 Zu weiteren Merkmalen, auf die der EuGH in seinem Urteil in ZfZ 2014, 191 die tarifliche Einreihung der in jenem Fall streitigen Produkte gestützt hat, nämlich die Beifügung einer mehrsprachigen Gebrauchsanweisung sowie die Verpackung in einem Kunststoffsack mit einem besonderen Sondenanschluss (Rz 29 des EuGH-Urteils), finden sich im Streitfall keine Feststellungen des FG. Dem angefochtenen Urteil lässt sich lediglich entnehmen, dass die Produkte sowohl in einer Weithalsflasche als auch in einem Kunststoffbeutel (sog. Flexibag) vertrieben werden. Dies wird durch die Abbildungen in den vorgelegten Produktblättern bestätigt. Der dort abgebildete Kunststoffbeutel ist

--soweit ersichtlich-- mit einem bei Verpackungen dieser Art üblichen Verschluss versehen und nicht mit einem besonderen Sondenanschluss.

24 4. Da dem FG seinerzeit das EuGH-Urteil in ZfZ 2014, 191 und die nach Ansicht des EuGH maßgeblichen Einreihungsmerkmale nicht bekannt waren, lässt sich nicht ausschließen, dass sich bei nochmaliger Prüfung und im Licht jener EuGH-Entscheidung Beschaffenheitsmerkmale der streitigen Produkte feststellen lassen, die nach der vom EuGH vertretenen Tarifauffassung ihrer Einreihung als Getränk in die Pos. 2202 KN entgegenstehen. Der erkennende Senat sieht gleichwohl davon ab, die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen. Entsprächen nämlich die Beschaffenheitsmerkmale der streitigen Produkte (insbesondere die in den sog. Flexibags vertriebenen) denjenigen der Präparate, welche Gegenstand des EuGH-Urteils in ZfZ 2014, 191 waren, wären sie also nach ihrem erkennbaren Verwendungszweck ausschließlich zur enteralen Ernährung im Rahmen einer ärztlichen Behandlung bestimmt, müssten sie nach der vom EuGH vertretenen Tarifauffassung als Arzneiwaren in die Pos. 3004 KN eingereiht werden. Lieferungen von Arzneiwaren der Pos. 3004 KN unterliegen jedoch gemäß Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht dem ermäßigten Steuersatz. Das FG-Urteil ist somit auch unter diesem Aspekt jedenfalls im Ergebnis richtig (§ 126 Abs. 4 FGO).

25 Für die Ansicht der Klägerin, der EuGH habe die (zweifelhafte) Einreihung von Sondennahrung in die Pos. 3004 KN nur bejaht, um für das in seinem Fall streitige, in den Niederlanden vertriebene Produkt die Anwendung des dort für Arzneiwaren vorgesehenen ermäßigten Steuersatzes zu ermöglichen, spricht nichts. Anders als die Klägerin offenbar meint, kommt es keinesfalls in Betracht, sich bei der zolltariflichen Einreihung einer Ware nach dem für wünschenswert gehaltenen nationalen Umsatzsteuersatz zu richten.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de