

Beschluss vom 23. Oktober 2018, VII R 36/17

Zur Eignung von Waren für den menschlichen Verzehr

ECLI:DE:BFH:2018:B.231018.VIIR36.17.0

BFH VII. Senat

KN Pos 0206, KN Pos 0207, UStG § 12 Abs 2 Nr 1, UStG Anl 2 Nr 2, UStG Anl 2 Nr 5 Buchst a, EGV 1774/2002 Art 6 Abs 1 Buchst a, UStG VZ 2008

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 17. Mai 2017, Az: 5 K 250/15

Leitsätze

1. NV: Es hängt von den Umständen des Einzelfalls ab, ob eine Ware nach ihren objektiven Merkmalen und Eigenschaften für den menschlichen Verzehr geeignet ist .
2. NV: Genusstaugliche Waren verlieren ihre Eignung für den menschlichen Verzehr nicht automatisch, wenn sie in einem den Anforderungen des deutschen Lebensmittelrechts nicht entsprechenden Betrieb verarbeitet wurden .

Tenor

Die Revision des Finanzamts gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 18. Mai 2017 5 K 250/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat das Finanzamt zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) wendet sich gegen ein Urteil, mit dem das Finanzgericht (FG) die Umsatzsteuer zugunsten der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) im Streitjahr 2008 niedriger festgesetzt hat, weil es --anders als das FA-- davon ausging, dass für die streitgegenständlichen Lieferungen von Fleisch- und Schlachtnebenerzeugnissen der ermäßigte Umsatzsteuersatz gilt.
- 2 Das FG urteilte, die Waren unterfielen dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) i.V.m. Nr. 2 und Nr. 5 Buchst. a der Anlage 2 zum UStG. Herz, Lefzen, Maul- und Schlundfleisch seien als "genießbare Schlachtnebenerzeugnisse von Rindern, Schweinen, Schafen, Ziegen, Pferden, Eseln, Maultieren oder Mauleseln, frisch, gekühlt oder gefroren" in die Pos. 0206 der Kombinierten Nomenklatur (KN) und Truthahn- und Geflügelfleisch als "Fleisch und genießbare Schlachtnebenerzeugnisse von Hausgeflügel der Position 0105, frisch, gekühlt oder gefroren" in die Pos. 0207 KN einzureihen. Der Fleischmix aus mindestens 50,01 % Pansen vom Hausrind und Maulfleisch (der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Pos. 0206 KN) sei unter Berücksichtigung der Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur (AV) 3 Buchst. b in die gemäß Nr. 5 Buchst. a der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG begünstigte Unterpos. 0504 00 00 KN --"Därme, Blasen und Mägen von anderen Tieren als Fischen, ganz oder zerteilt, frisch, gekühlt, gefroren, gesalzen, in Salzlake, getrocknet oder geräuchert"-- einzureihen.
- 3 Die Fleischwaren und Schlachtnebenerzeugnisse seien nach ihrer unionsrechtlichen Klassifizierung gemäß Art. 6 Abs. 1 Buchst. a der Verordnung (EG) Nr. 1774/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 3. Oktober 2002 mit Hygienevorschriften für nicht für den menschlichen Verzehr bestimmte tierische Nebenprodukte --VO (EG) 1774/2002-- (Amtsblatt der Europäischen Union 2002, Nr. L 273/1) --der nach dem Gemeinschaftsrecht genusstaugliche Schlachtkörperteile betrifft, die aus kommerziellen Gründen nicht für den menschlichen Verzehr

bestimmt sind-- als Ware der Kategorie 3 aufgrund ihrer objektiven Beschaffenheit für den menschlichen Verzehr geeignet, also nicht ungenießbar. Zwei Zeugen hätten in der mündlichen Verhandlung bestätigt, dass die Lieferantin nur nach Unionsrecht genusstaugliche Schlachtkörperteile verarbeitet habe, was auch durch Stichproben beim Eingang der Ware überprüft worden sei.

- 4 Hiergegen hat das FA Revision eingelegt.
- 5 Das FG habe nicht berücksichtigt, dass die Klägerin das Fleisch von einem Heimtierfutterbetrieb bezogen habe, für den die strengen hygienerechtlichen Vorschriften des nationalen Lebensmittelrechts nicht gälten. Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) habe in seinem Urteil Oniors Bio vom 28. April 2016 C-233/15 (EU:C:2016:305) ausgeführt, Lebensmittelrecht sei ein relevantes Kriterium für die Beurteilung der Genießbarkeit von Waren. Vor diesem Hintergrund sei es fraglich, ob der Bundesfinanzhof daran festhalten könne, dass es für die Einreihung von Waren in den Zolltarif auf die Bestimmungen des nationalen (Lebensmittel- oder Hygiene-)Rechts nicht maßgeblich ankomme (Senatsurteil vom 7. Juli 2015 VII R 65/13, BFH/NV 2015, 1605). Das FG habe auch zu Unrecht nicht zwischen den einzelnen Fleischarten differenziert und die für den Menschen damit einhergehenden Gesundheitsgefahren nicht im Einzelnen gewürdigt. Es sei unberücksichtigt geblieben, dass ein Zeuge ausgesagt habe, der Pansen werde nicht gewaschen; ein ungewaschener Pansen sei nicht zum Verzehr für den Menschen geeignet. Außerdem (so der Zeuge) gehe vom Truthahn- und Geflügelfleisch eine hohe Bakteriengefahr aus, weshalb sie nicht für den menschlichen Verzehr geeignet seien. Ein weiterer Zeuge habe ausgesagt, dass es sich bei Fleisch der Kategorie 3 auch um Ware handeln könne, bei der das Mindesthaltbarkeitsdatum abgelaufen sei. Auch dieser Umstand sei nicht gewürdigt worden. Hätte das FG entsprechend dem o.g. EuGH-Urteil sämtliche relevanten Gesichtspunkte des Einzelfalls, insbesondere das Lebensmittelrecht, berücksichtigt, wäre es zu dem Ergebnis gekommen, dass die Fleischprodukte keine "genießbaren" Schlachtnieberzeugnisse seien und mithin nicht unter § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 2 und Nr. 5 Buchst. a der Anlage 2 zum UStG subsumiert werden können.

Entscheidungsgründe

II.

- 6 1. 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.
- 7 2. Die Vorentscheidung entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Für die Lieferung der streitgegenständlichen Fleischwaren und Schlachtnieberzeugnisse gilt gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 2 und Nr. 5 Buchst. a der Anlage 2 zum UStG der ermäßigte Steuersatz in Höhe von 7 %.
- 8 a) Für die Auslegung des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG und seiner Anlage 2 kommt es allein auf die zolltariflichen Vorschriften und Begriffe an (Senatsurteil in BFH/NV 2015, 1605, Rz 9). Das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren ist 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 AV. Daneben gibt es Erläuterungen und Einreihungssavise, die ein wichtiges, wenn auch nicht verbindliches Erkenntnismittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen sind (vgl. etwa Senatsurteil vom 26. September 2017 VII R 17/16, BFH/NV 2018, 249, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2018, 139; EuGH-Urteil Metharma vom 27. November 2008 C-403/07, EU:C:2008:657, ZfZ 2009, 15). Auf den Verwendungszweck einer Ware darf abgestellt werden, wenn im Wortlaut der Bestimmungen oder in den Erläuterungen hierauf Bezug genommen wird und er sich in den objektiven Eigenschaften und Merkmalen der Ware niedergeschlagen hat (vgl. etwa Senatsurteile in BFH/NV 2018, 249, ZfZ 2018, 139; vom 31. Mai 2005 VII R 49/04, BFH/NV 2005, 2067, ZfZ 2006, 262).
- 9 Nach der Senatsrechtsprechung kommt es für die Einreihung von Waren in den Zolltarif nicht maßgeblich auf die Bestimmungen des nationalen (Lebensmittel-)Rechts oder auf hygienerechtliche Vorschriften an (Senatsurteil in BFH/NV 2015, 1605), sondern darauf, ob das Fleisch und die Schlachtnieberzeugnisse nach ihren objektiven Merkmalen und Eigenschaften den Tatbestand bestimmter Positionen und Unterpositionen der KN erfüllen.
- 10 Das vom FA angeführte EuGH-Urteil Oniors Bio (EU:C:2016:305), in dem eine Einreihungsentscheidung davon abhing, ob eine Ölmischung aus Raps- und Sonnenblumenöl als genießbar oder ungenießbar einzustufen war, führt zu keiner anderen Beurteilung der Rechtslage. In dieser Entscheidung hat der EuGH nicht entschieden, dass sich

Einreihungsentscheidungen an nationalen (Lebensmittel- oder hygienerechtlichen) Bestimmungen zu orientieren haben. Dies widerspräche auch den AV 1 und 6, wonach für die Einreihung der Wortlaut der Positionen und Unterpositionen der KN, die Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln und die AV (nicht aber nationale Vorschriften) maßgeblich sind, und führte dazu, dass Einreihungsentscheidungen --je nach nationalem (Lebensmittel-)Recht-- unterschiedlich ausfallen könnten. Dies wäre mit dem Charakter der KN als unionseinheitlichem Recht unvereinbar. Vielmehr stellte der EuGH --wie in ständiger Rechtsprechung-- auch in dem Urteil Oniors Bio (EU:C:2016:305) für die Einreihungsentscheidung auf die objektiven Merkmale und Eigenschaften der Ware ab. Dabei ging er allerdings davon aus, dass auch dann, wenn in den durch die Zollbehörden entnommenen Stichproben keine für die menschliche Gesundheit schädlichen Stoffe nachgewiesen werden können, unter bestimmten Umständen eine Einreihung als ungenießbar in Betracht kommt, wenn aufgrund des Herstellungsverfahrens das Vorliegen von für die menschliche Gesundheit (in besonderer Weise) schädlichen Stoffen (Toluol) nicht ausgeschlossen werden kann. In diesem Zusammenhang hielt er die Berücksichtigung einer Stellungnahme der für die Anwendung des Lebensmittelrechts zuständigen Behörde eines Mitgliedstaats für möglich, welche die mangelnde Eignung der Ware für die menschliche Ernährung bestätigte. Gleichzeitig stellte der EuGH jedoch klar, dass die behördliche Stellungnahme für sich genommen nicht ausschlaggebend sei, sondern die objektiven Gegebenheiten.

- 11 Unter welchen Voraussetzungen Stellungnahmen der für die Anwendung des nationalen Rechts zuständigen Behörden bei Einreihungsentscheidungen verwendet werden können (um Erkenntnisse über die objektiven Merkmale und Eigenschaften einer Ware zu gewinnen) und wann eine Ware wegen der Besonderheiten des Herstellungsverfahrens (im EuGH-Urteil Oniors Bio, EU:C:2016:305, Gefahr der Verunreinigung mit Toluol) als für den menschlichen Verzehr ungeeignet angesehen werden kann, obwohl in Stichproben keine für die menschliche Gesundheit schädlichen Stoffe nachweisbar waren, ist vorliegend nicht streitentscheidend, da das FG nicht festgestellt hat, dass Stichproben entnommen wurden oder dass eine Behörde eine Stellungnahme abgegeben hat.
- 12 b) Die (u.a. auf der Auswertung der von der Klägerin beigebrachten Unterlagen und der Einvernahme von Zeugen beruhenden) Feststellungen des FG, denen zufolge Herz, Lefzen, Maul- und Schlundfleisch sowie Truthahn- und Geflügelfleisch zur menschlichen Ernährung geeignet bzw. genießbar und deshalb --auch unter Berücksichtigung der Anm. 1 Buchst. a zu Kap. 2 KN-- als Fleisch und genießbare Schlachtnebenerzeugnisse in die gemäß Nr. 2 der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG umsatzsteuerlich begünstigten Pos. 0206 bzw. Pos. 0207 KN einzureihen sind, sind rechtlich nicht zu beanstanden.
- 13 aa) Wie bereits ausgeführt, kann dem EuGH-Urteil Oniors Bio (EU:C:2016:305) nicht entnommen werden, dass bei einer Einreihungsentscheidung auf nationales Lebensmittel- und Hygienerecht abzustellen ist. Genusstaugliche Waren verlieren deshalb ihre Eignung für den menschlichen Verzehr nicht automatisch, wenn sie aus einem den Anforderungen des deutschen Lebensmittelrechts nicht entsprechenden Betrieb stammen. Vielmehr hängt es von den Umständen des Einzelfalls ab, ob eine Ware nach ihren objektiven Merkmalen und Eigenschaften für den menschlichen Verzehr geeignet ist. Insbesondere bei Waren, die, wie die streitgegenständlichen, nicht unverarbeitet, sondern regelmäßig nur gegart verzehrt werden, müssen weitere Umstände hinzukommen, durch die ihre Eignung für den menschlichen Verzehr aufgehoben wird (wie z.B. Fäulnis, Schimmel oder sonstige ein Verderben und damit die Ungenießbarkeit herbeiführende Umstände, vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2015, 1605; zum möglichen Eintrag von Toluol vgl. EuGH-Urteil Oniors Bio, EU:C:2016:305; zum Begriff der Genießbarkeit vgl. auch Senatsbeschluss vom 24. September 2014 VII R 54/11, BFHE 247, 378, BStBl II 2015, 169). Im Übrigen bleiben Fleisch und Schlachtnebenerzeugnisse, die zum menschlichen Verzehr geeignet sind, auch dann in Kap. 2 KN, wenn sie zum Herstellen von Tierfutter bestimmt sind (vgl. Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur 01.0 zu Kap. 2).
- 14 bb) Im Streitfall wurde vom FG (für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend) festgestellt, dass die Fleischwaren und Schlachtnebenerzeugnisse (Herz, Lefzen, Maul- und Schlundfleisch) gemäß Art. 6 Abs. 1 Buchst. a der VO (EG) Nr. 1774/2002 zu klassifizieren waren und lediglich aus kommerziellen Gründen zu Tierfutter weiterverarbeitet werden sollten, aber uneingeschränkt genießbar bzw. zur menschlichen Ernährung geeignet waren (vgl. auch Erläuterungen zum Harmonisierten System --ErlHS-- 01.0 und 02.0 zu Kap. 2). Die übrigen Tatbestandsvoraussetzungen der Pos. 0206 KN bzw. der Pos. 0207 KN sind unstreitig erfüllt; insbesondere handelt es sich bei den streitgegenständlichen Schlachtnebenerzeugnissen um solche, die hauptsächlich zur menschlichen Ernährung verwendet werden (vgl. ErlHS 03.0 und 04.0 zu Kap. 2). Diese bleiben in Kap. 2 KN, außer in den Fällen, in denen sie, da verdorben oder zur menschlichen Ernährung nicht geeignet, der Pos. 0511 KN zuzuweisen sind (ErlHS 08.0 und 13.0 zu Kap. 2; vgl. auch ErlHS 01.0 und 28.0 zu Pos. 0511).
- 15 Bei seinen Feststellungen zur Eignung für den menschlichen Verzehr hat sich das FG u.a. auf Zeugenaussagen

gestützt und ist davon ausgegangen, dass ausschließlich genusstaugliche Schlachtkörperteile gemäß Art. 6 Abs. 1 Buchst. a der VO (EG) Nr. 1774/2002 verarbeitet wurden. Vor diesem Hintergrund ist nicht ersichtlich, weshalb das FA meint, dass zwischen den einzelnen Fleischarten differenziert werden müsse und die Gesundheitsgefahren im Einzelnen zu würdigen seien. Im Übrigen wäre auch Ware, deren Mindesthaltbarkeitsdatum abgelaufen ist, nicht zwingend genussuntauglich. Revisionsrechtlich beachtliche Rügen hat das FA auch sonst nicht erhoben; relevante Fehler des FG bei der Beweiserhebung oder -würdigung hat es nicht aufgezeigt. Der bloße Umstand, dass die Umstände des Einzelfalls oder Zeugenaussagen (eventuell) auch anders hätten gewürdigt werden können, ist revisionsrechtlich unbeachtlich (vgl. § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO).

- 16** c) Revisionsrechtlich ist auch die Einreihung des Fleischmixes (aus mindestens 50,01 % --ungewaschenem bzw. ungereinigtem-- Pansen vom Hausrind der Unterpos. 0504 00 00 KN, die "Därme, Blasen und Mägen von anderen Tieren als Fischen, ganz oder zerteilt, frisch, gekühlt, gefroren, gesalzen, in Salzlake, getrocknet oder geräuchert" umfasst, und im Übrigen Maulfleisch) gemäß AV 3 Buchst. b in die gemäß Nr. 5 Buchst. a der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG umsatzsteuerlich begünstigte Unterpos. 0504 00 00 KN nicht zu beanstanden. Zu dieser Position gehören Därme, Blasen und Mägen --insbesondere Pansen (vgl. ErlHS 04.0 zu Pos. 0504)-- von Tieren (ausgenommen von Fischen), ganz oder geteilt, ohne Rücksicht darauf, ob sie zur menschlichen Ernährung geeignet sind oder nicht (Anm. 1 Buchst. a zu Kap. 5 KN; ErlHS 01.3 zu Pos. 0504). Es ist deshalb irrelevant, ob der Pansen gewaschen war. Weitere Einwendungen gegen eine Einreihung in die umsatzsteuerlich begünstigte Unterpos. 0504 00 00 KN werden vom FA nicht erhoben und sind auch sonst nicht ersichtlich.
- 17** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de