

Urteil vom 20. Januar 2026, VII R 19/24

Umsatzsteuer für Tiersehnen und Tiermägen

ECLI:DE:BFH:2026:U.200126.VIIR19.24.0

BFH VII. Senat

UStG § 12 Abs 2 Nr 1, UStG § 12 Abs 2 Nr 2, UStG Anl 2 Nr 5 Buchst a, KN Pos 0210, KN Pos 0504, KN Pos 0511 UPos 9910, KN Pos 2309, EGV 1125/2006 , UStG VZ 2014 , UStG VZ 2015 , UStG VZ 2016

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 09. Juni 2022, Az: 6 K 1542/20

Leitsätze

1. Getrocknete und zerteilte Strauenmagen sind unabhängig von ihrer genießbarkeit in Pos. 0504 der Kombinierten Nomenklatur (KN) einzureihen. Sie unterliegen nicht dem ermäßigten Umsatzsteuersatz, weil Strauße nach der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes nicht als Hausgefgel gelten.
2. Pferdesehnen, Straußenkniesehnen, Hirschsehnen und Straußensehnen unterliegen dann dem ermäßigten Umsatzsteuersatz, wenn sie als genießbare Schlachtnebenerzeugnisse angesprochen werden können. Sie sind genießbar, wenn sie aufgrund ihrer objektiven Merkmale und Eigenschaften zur menschlichen Ernährung geeignet sind.
3. Aus der Nennung von Sehnen in Unterpos. 0511 99 10 KN ergibt sich nicht, dass Sehnen generell als ungenießbar gelten.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 09.06.2022 - 6 K 1542/20 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) meldete Lieferungen von Pferdesehnen, Straußenkniesehnen, Hirschsehnen, Straußensehnen und Strauenmagen in den Veranlagungszeiträumen 2014 bis 2016 mit dem ermäßigten Steuersatz nach dem Umsatzsteuergesetz (UStG) zur Versteuerung an.
- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) kam nach einer Außenprüfung zu dem Ergebnis, dass diese Umsätze dem Regelsteuersatz unterlägen, und erließ am ...2019 für die Streitjahre entsprechend geänderte Umsatzsteuerbescheide. Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos.
- 3 Das Finanzgericht (FG) urteilte, das FA habe die hier streitigen Lieferungen zu Recht dem Regelsteuersatz unterworfen. Ausgehend von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) und unter Berücksichtigung der hier nicht unmittelbar anwendbaren Verordnung (EG) Nr. 1125/2006 der Kommission vom 21.07.2006 zur Einreihung von bestimmten Waren in die Kombinierte Nomenklatur --Verordnung (EG) Nr. 1125/2006-- (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- 2006, Nr. L 200, 3) scheidet eine Einreihung in Kap. 23 der Kombinierten Nomenklatur (KN) aus. Eine Besteuerung der Umsätze mit dem ermäßigten Steuersatz ergebe sich auch nicht aus § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Anlage 2 Nr. 2 UStG, weil danach nur Fleisch und genießbare Schlachtnebenerzeugnisse ermäßigt zu

besteuern seien. Gegen eine Einordnung der Waren unter Kap. 2 KN als genießbare Schlachtnebenerzeugnisse spreche, dass die hier streitgegenständlichen Sehnen in Unterpos. 0511 99 10 KN genannt seien. In den Erläuterungen zum Harmonisierten System (ErlHS) zu Kap. 2 würden sie demgegenüber nicht genannt. Zudem habe der BFH entschieden, dass eine Einordnung als "genießbare Schlachtnebenerzeugnisse" im Sinne von Kap. 2 KN nicht nur ausscheide, wenn sie verdorben seien, sondern auch, wenn sie zur menschlichen Ernährung nicht geeignet seien. Ebenso seien die Umsätze mit Straußenmägen mit dem Regelsteuersatz zu besteuern. Für Mägen ergebe sich aus der Anm. 1 Buchst. b zu Kap. 2, dass diese unter Kap. 5 KN fielen.

- 4 Ihre Revision begründet die Klägerin dahingehend, der erkennende Senat habe in seinen Entscheidungen vom 03.02.2004 - VII R 33/03 (BFH/NV 2004, 849, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2004, 200) und vom 10.02.2009 - VII R 16/08 (BFH/NV 2009, 979) entschieden, dass die Trocknung von Schweineohren eine Zubereitung im Sinne von Kap. 23 KN darstelle, weil durch die Trocknung wesentliche Merkmale der Ausgangsstoffe, nämlich die Eigenschaft zum menschlichen Verzehr, verloren gegangen seien. Die Verordnung (EG) Nr. 1125/2006 betreffe ausdrücklich nur die Einreihung getrockneter Schweineohren. Das FG habe diese Verordnung rechtsfehlerhaft auch auf die anderen Waren übertragen. Es existiere ferner kein allgemeiner Rechtsgrundsatz, der es gestatte, von einer speziellen Regelung auf eine allgemeine Regelung zu schließen. Zudem unterschieden sich tierische Ohren in tatsächlicher Hinsicht stark von Sehnen und Mägen. Eine Prüfung der Auswirkungen des konkreten Verarbeitungsvorgangs (Trocknung und Würzung) auf die hier streitgegenständlichen Waren durch Tatsachenfeststellung des FG führe zu einer Einreihung in Kap. 23 KN. Die Trocknung der Sehnen und Mägen habe einen Verlust wesentlicher Merkmale der Ausgangsstoffe bewirkt, weil durch die Trocknung die spezifische Zellstruktur verloren gegangen sei. Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) habe zudem entschieden, dass genießbare Schlachtnebenerzeugnisse solche seien, die für die menschliche Ernährung geeignet seien. "Genusstauglich" bedeute demnach "essbar", "verzehrbar" und "nicht gesundheitsschädlich". Auch der erkennende Senat habe entschieden, dass Genießbarkeit vorliege, wenn die Ware nach ihren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zum menschlichen Verzehr geeignet sei. Die Verordnung (EG) Nr. 1125/2006 könne nicht als Auslegungshilfe herangezogen werden, weil die darin angesprochenen Schweineohren und die hier streitgegenständlichen Waren weder identisch noch hinreichend ähnlich seien. Der Verordnung sei auch kein allgemeiner Grundsatz zu entnehmen, wonach das Trocknen tierischer Bestandteile generell keine hinreichende Veränderung wesentlicher Merkmale der Ausgangsstoffe bewirken könne.
- 5 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Umsatzsteuerbescheide vom ...2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ...2020 betreffend die Kalenderjahre 2014, 2015 und 2016 dahingehend zu ändern, dass die in diesen Jahren ausgeführten Lieferungen von Pferde-, Straußenknie-, Hirsch- und Straußensehnen sowie Straußenmägen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % unterworfen werden.
- 6 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 7 Getrocknete Pferdesehnen, Straußenkniesehnen, Hirschsehnen sowie Straußensehnen stellten kein zubereitetes Futter im Sinne des Kap. 23 KN dar. Die Senatsurteile vom 03.02.2004 - VII R 33/03 (BFH/NV 2004, 849, ZfZ 2004, 200) und vom 10.02.2009 - VII R 16/08 (BFH/NV 2009, 979) seien durch die Verordnung (EG) Nr. 1125/2006 überholt. Die Einreihungsverordnung gelte zwar unmittelbar nur für Schweineohren. Entgegen der Ansicht der Klägerin könne diese aber als Auslegungshilfe herangezogen werden, denn die Intention der Verordnung sei dahingehend zu verstehen, dass der reine Trocknungsvorgang nicht zu einer Zubereitung der gelieferten Waren führen könne, weil dieser nicht die wesentlichen Merkmale des Ausgangsstoffes verändere. Es sei unerheblich, ob der Trocknungsvorgang bei Schweineohren und den strittigen Waren etwas voneinander abweiche. Eine Zubereitung könne auch nicht angenommen werden, soweit Raucharoma oder Glukose beim Trocknungsvorgang zugeführt worden sein sollten. Denn die nur in geringen Mengen verwendeten Zusätze führten nicht dazu, dass die wesentlichen Merkmale des Ausgangsstoffes hinsichtlich Aussehen oder Konsistenz verloren gingen. Flechsen und Sehnen seien keine genießbaren Erzeugnisse des Kap. 2 KN. Wenn die Sehnen genießbar wären, wären sie nicht in der Unterpos. 0511 99 10 KN ausdrücklich genannt. Auf die Bestimmungen des nationalen (Lebensmittel-)Rechts oder auf hygienrechtliche Vorschriften komme es nicht an.
- 8 Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

- 9** Die Revision ist begründet und die Vorentscheidung daher aufzuheben. Die Sache ist an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorentscheidung verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das FG hat aus der Nennung von Sehnen in der Unterpos. 0511 99 10 KN rechtsfehlerhaft geschlossen, dass Sehnen stets als ungenießbar anzusehen sind, ohne im vorliegenden Streitfall Feststellungen zu den diesbezüglichen objektiven Merkmalen und Eigenschaften der Waren zu treffen.
- 10** Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1, § 90 Abs. 2 FGO).
- 11** 1. Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG ermäßigt sich der Steuersatz von 19 % auf 7 % für Lieferungen der in Anlage 2 bezeichneten Gegenstände. Dazu gehören genießbare Schlachtnebenerzeugnisse des Kap. 2 KN und Mägen von Hausgeflügel aus Pos. 0504 KN. Nicht genannt sind Sehnen des Kap. 5 KN oder Waren der Pos. 2309 KN. Begünstigt sind ferner nicht Mägen wild lebender Vögel.
- 12** 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 vom 07.07.2015 - VII R 65/13, Rz 9, m.w.N.). 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 Kombinierten Nomenklatur und in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind, sowie nach den Allgemeinen Vorschriften zur Auslegung der Kombinierten Nomenklatur (AV). Daneben gibt es Erläuterungen und Einreichungsvise, die ein wichtiges, wenn auch nicht verbindliches Erkenntnismittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen sind (vgl. etwa Senatsurteil vom 26.09.2017 - VII R 17/16, Rz 9, m.w.N.; EuGH-Urteil Metherma vom 27.11.2008 - C-403/07, EU:C:2008:657). 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 vom 26.09.2017 - VII R 17/16, Rz 9, und vom 16.04.2024 - VII R 11/21, Rz 20, jeweils m.w.N.).
- 13** Demgegenüber kommt es nach der Senatsrechtsprechung für die Einreihung von Waren in den Zolltarif nicht maßgeblich auf die Bestimmungen des nationalen (Lebensmittel-)Rechts oder auf hygienerechtliche Vorschriften an (Senatsurteil vom 07.07.2015 - VII R 65/13, Rz 12; Senatsbeschluss vom 23.10.2018 - VII R 36/17, Rz 10 unter Hinweis auf das EuGH-Urteil Oniors Bio vom 28.04.2016 - C-233/15, EU:C:2016:305), sondern darauf, ob das Fleisch und die Schlachtnebenerzeugnisse nach ihren objektiven Merkmalen und Eigenschaften den Tatbestand bestimmter Positionen und Unterpositionen der Kombinierten Nomenklatur erfüllen (Senatsbeschluss vom 23.10.2018 - VII R 36/17, Rz 8 f.).
- 14** Maßgeblich für die Einreihung ist im Streitfall die KN i.d.F. der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1001/2013 der Kommission vom 04.10.2013 zur Änderung von Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABIEU 2013, Nr. L 290, 1) für die Umsätze im Kalenderjahr 2014, die KN i.d.F. der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1101/2014 der Kommission vom 16.10.2014 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABIEU 2014, Nr. L 312, 1) für die Umsätze im Kalenderjahr 2015 und die KN i.d.F. der Durchführungsverordnung (EU) 2015/1754 der Kommission vom 6.10.2015 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABIEU 2015, Nr. L 285, 1) für die Umsätze im Kalenderjahr 2016.
- 15** 2. Für die Einreihung von Schlachtnebenerzeugnissen kommt es nach den zolltariflichen Vorgaben maßgeblich darauf an, ob diese genießbar sind.
- 16** a) Pos. 0210 KN erfasst Fleisch und genießbare Schlachtnebenerzeugnisse, gesalzen, in Salzlake, getrocknet oder geräuchert; genießbares Mehl von Fleisch oder von Schlachtnebenerzeugnissen. Aus dem Positionswortlaut ergibt sich demnach ausdrücklich, dass die hier angesprochenen Schlachtnebenerzeugnisse genießbar sein müssen, weshalb ungenießbare Schlachtnebenerzeugnisse hier nicht eingereiht werden können. Dementsprechend werden auch nach Anm. 1 Buchst. a zu Kap. 2 KN Waren der in den Pos. 0201 bis 0208 und 0210 erfassten Art aus Kap. 2 ausgewiesen, wenn sie ungenießbar sind. Getrocknete Waren werden innerhalb des Kap. 2 KN nur von Pos. 0210 KN

erfasst, weil sich die vorangehenden Positionen (z.B. Pos. 0206 KN) auf frische, gekühlte oder gefrorene Waren beziehen. Ein Zusatz von Würzstoffen steht einer Einreihung in Pos. 0210 KN grundsätzlich nicht entgegen. Denn nach der Zusätzlichen Anmerkung 6 Buchst. b zu Kap. 2 KN verbleiben Erzeugnisse der Pos. 0210 auch dann in dieser Position, wenn ihnen bei der Herstellung Würzstoffe zugesetzt worden sind, sofern dadurch ihr Charakter als Erzeugnis der Pos. 0210 nicht verändert wird.

- 17** b) Unter welchen Voraussetzungen Schlachtnebenerzeugnisse als genießbar angesehen werden können, ist in Kap. 2 KN nicht geregelt. Den Erläuterungen, die zur Auslegung der Kombinierten Nomenklatur herangezogen werden dürfen, ist zu entnehmen, dass unter Genießbarkeit die Eignung zur menschlichen Ernährung verstanden wird. Aus ErlHS 02.0 zu Kap. 2 ergibt sich, dass Fleisch und Schlachtnebenerzeugnisse aus Kap. 2 ausgenommen sind, wenn sie zur menschlichen Ernährung nicht geeignet sind. Dies ist etwa dann der Fall, wenn sie verdorben sind (vgl. ErlHS 08.0 zu Kap. 2). Schlachtnebenerzeugnisse, die hauptsächlich zur menschlichen Ernährung verwendet werden (z.B. Köpfe und Teile davon --einschließlich Ohren--, Füße, Schwänze, Herzen, Zungen, Nierenzapfen, Saumfleisch, Bauchnetz, Schlunde, Thymusdrüsen), frisch, gekühlt, gefroren, gesalzen, in Salzlake, getrocknet oder geräuchert, bleiben in diesem Kapitel, außer in den Fällen, in denen sie, da verdorben und zur menschlichen Ernährung nicht geeignet, der Pos. 0511 zuzuweisen sind (ErlHS 08.0 i.V.m. ErlHS 04.0 zu Kap. 2). Die Eignung von Schlachtnebenerzeugnissen zur menschlichen Ernährung entfällt nicht allein dadurch, dass aus ihnen Tierfutter hergestellt werden soll. Denn nach den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur (ErlKN) 01.0 zu Kap. 2 bleiben Fleisch und Schlachtnebenerzeugnisse, die zum menschlichen Verzehr geeignet sind, auch dann in Kap. 2, wenn sie zum Herstellen von Tierfutter bestimmt sind.
- 18** c) Sind Schlachtnebenerzeugnisse ungenießbar, kommt eine Einreihung in Kap. 5 KN in Betracht. Pos. 0511 KN erfasst Waren tierischen Ursprungs, anderweit weder genannt noch inbegriffen; nicht lebende Tiere des Kap. 1 oder 3, ungenießbar. Dass Kap. 5 KN nur Waren erfasst, die anderweit weder genannt noch inbegriffen sind, das heißt keiner der Bezeichnungen der vier anderen Kapitel des Abschnitts entsprechen, ergibt sich auch aus der Überschrift zu Kap. 5 KN (vgl. auch EuGH-Urteil Pärilitigu vom 16.07.2009 - C-56/08, EU:C:2009:467, Rz 25).
- 19** Aus ErlHS 25.0 zu Pos. 0511 ergibt sich weiter, dass diese Position unter anderem Flechsen und Sehnen, die hauptsächlich als Rohstoffe zum Herstellen von Leim dienen, erfasst. Zudem gehören nach ErlHS 28.0 zu Pos. 0511 Schlachtnebenerzeugnisse, die nicht genießbar oder zur menschlichen Ernährung ungeeignet sind, ausgenommen Waren der Position 0209 oder Waren anderer Positionen dieses Kapitels, zu Pos. 0511. Insgesamt gehört zu Kap. 5 eine Reihe von Waren tierischen Ursprungs, roh oder einfach bearbeitet, die üblicherweise nicht der menschlichen Ernährung dienen (abgesehen von bestimmtem Blut, von bestimmten Därmen, Blasen und Mägen von Tieren) und die nicht in anderen Kapiteln der Nomenklatur erfasst sind (ErlHS 01.0 zu Kap. 5).
- 20** 3. Tiermägen werden in der Kombinierten Nomenklatur separat angesprochen und fallen nicht unter Schlachtnebenerzeugnisse im Sinne der Pos. 0210 KN. Mägen von Tieren werden sowohl in genießbarer als auch in ungenießbarer Form von Kap. 5 KN erfasst.
- 21** Wie Anm. 1 Buchst. b zu Kap. 2 KN zu entnehmen ist, gehören Därme, Blasen und Mägen von Tieren (Pos. 0504) und tierisches Blut (Pos. 0511 oder 3002) nicht in Kap. 2. In Pos. 0504 KN werden Därme, Blasen und Mägen von anderen Tieren als Fischen, ganz oder zerteilt, frisch, gekühlt, gefroren, gesalzen, in Salzlake, getrocknet oder geräuchert angesprochen. Danach, ob die Waren genießbar oder ungenießbar sein müssen, wird in dieser Position nicht differenziert.
- 22** Dies bestätigt letztlich auch Anm. 1 Buchst. a zu Kap. 5 KN. Danach gehören zu Kap. 5 nicht genießbare Waren (ausgenommen flüssiges oder getrocknetes Tierblut und ganze oder zerteilte Därme, Blasen und Mägen von Tieren). Daraus ergibt sich, dass genießbare Waren aus Kap. 5 KN grundsätzlich ausgeschlossen sind. Anders stellt sich dies --ausgehend von der Rückausnahme in der Klammer-- jedoch bei Mägen von Tieren dar, die auch in genießbarer Form in Kap. 5 verbleiben (vgl. auch ErlHS 15.0 zu Kap. 2). Bei Mägen kommt es somit --entsprechend dem Positionswortlaut-- nicht darauf an, ob diese genießbar sind oder nicht. Auch nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats gehören zu Pos. 0504 KN Därme, Blasen und Mägen von Tieren (ausgenommen von Fischen), ganz oder geteilt, ohne Rücksicht darauf, ob sie zur menschlichen Ernährung geeignet sind oder nicht (vgl. Senatsbeschluss vom 23.10.2018 - VII R 36/17, Rz 16).
- 23** 4. Unter Pos. 2309 KN fallen Zubereitungen von der zur Fütterung verwendeten Art. Nach Anm. 1 Satz 1 zu Kap. 23 KN gehören zu Pos. 2309 auch Erzeugnisse der zur Fütterung verwendeten Art, anderweit weder genannt noch inbegriffen, die aus der Verarbeitung von pflanzlichen oder tierischen Stoffen stammen und die durch die Verarbeitung die wesentlichen Merkmale der Ausgangsstoffe verloren haben. Dies ist jedoch nicht die einzige

Möglichkeit ("auch"), sodass es für eine Einreihung in Kap. 23 KN nicht in jedem Fall erforderlich ist, dass die Waren die wesentlichen Merkmale der Ausgangsstoffe verloren haben.

- 24** Aus der Systematik der Kombinierten Nomenklatur ist zu schließen, dass die Trocknung allein noch nicht als Zubereitung im Sinne der Pos. 2309 KN anzusehen ist, weil ansonsten getrocknete Schlachtnebenerzeugnisse nicht mehr in Pos. 0210 KN eingereiht werden könnten und diese Position dann insofern keinen Anwendungsbereich hätte.
- 25** Auch bei dem Zerteilen kann es sich nicht um eine Zubereitung handeln. Die Nennung zerteilter Mägen in Pos. 0504 KN ginge ins Leere, wenn das Zerteilen allein dazu führte, dass die Ware als Zubereitung im Sinne von Pos. 2309 KN einzureihen wäre.
- 26** 5. Mit der Verordnung (EG) Nr. 1125/2006 wurden genießbare getrocknete Schweineohren (Schlachtnebenerzeugnis), auch wenn diese als Tierfutter verwendet werden, in die Unterpos. 0210 99 49 KN und nicht für den menschlichen Verzehr geeignete getrocknete Schweineohren (Schlachtnebenerzeugnis) in die Unterpos. 0511 99 90 KN eingereiht. In der Begründung wies die Kommission darauf hin, dass das Trocknen der Schweineohren nicht die wesentlichen Merkmale des Ausgangsstoffes ändert, wie in Anm. 1 zu Kap. 23 KN beschrieben, und zudem nicht deren Eignung für den menschlichen Verzehr beeinträchtigt. Letzteres ist auch dem Wortlaut der Pos. 0210 KN zu entnehmen, der voraussetzt, dass Schlachtnebenerzeugnisse auch dann genießbar sein können, wenn sie getrocknet sind. Schlossen sich Trocknung und Genießbarkeit gegenseitig aus, hätte diese Position insofern keinen Anwendungsbereich.
- 27** a) Nach der Rechtsprechung des EuGH ist eine Einreihungsverordnung auf Waren, die mit denen, die Gegenstand der Verordnung sind, nicht identisch sind, sondern ihnen nur entsprechen, zwar nicht unmittelbar, aber entsprechend anwendbar (EuGH-Urteile Kreyenhop & Kluge vom 06.09.2018 - C-471/17, EU:C:2018:681, Rz 32, m.w.N., und PR Pet vom 22.06.2023 - C-24/22, EU:C:2023:507, Rz 70). Für eine entsprechende Anwendung einer Einreihungsverordnung müssen die einzureihenden und die in der Verordnung bezeichneten Waren allerdings einander hinreichend ähnlich sein. Insoweit ist auch die Begründung der Verordnung zu berücksichtigen (EuGH-Urteile Kreyenhop & Kluge vom 06.09.2018 - C-471/17, EU:C:2018:681, Rz 33, und GROFA u.a. vom 22.03.2017 - C-435/15 und C-666/15, EU:C:2017:232, Rz 38, m.w.N.).
- 28** b) Das FG hat zu den objektiven Beschaffenheitsmerkmalen der hier streitgegenständlichen Sehnen und Mägen --abgesehen davon, dass diese getrocknet sind-- keine Feststellungen getroffen. Es kann daher vorliegend nicht beurteilt werden, inwieweit die in der Verordnung (EG) Nr. 1125/2006 angesprochenen und die streitgegenständlichen Waren einander hinreichend ähnlich sind.
- 29** 6. Der erkennende Senat hat die Verordnung (EG) Nr. 1125/2006 in seiner Rechtsprechung berücksichtigt und seine Bewertung des Trocknungsvorgangs angepasst.
- 30** a) Vor Erlass dieser Einreihungsverordnung beziehungsweise für zeitlich vor deren In-Kraft-Treten liegende Vorgänge ging der Senat davon aus, dass getrocknete Schweineohren in die Pos. 2309 KN einzureihen sind, weil die Schweineohren durch die Trocknung einem Verarbeitungsvorgang unterzogen wurden. Weiterhin nahm der Senat an, dass die Schweineohren durch die Trocknung ihre Eignung zum menschlichen Verzehr verloren hatten (vgl. Senatsurteile vom 03.02.2004 - VII R 33/03, BFH/NV 2004, 849, ZfZ 2004,200, unter II.2.b, und vom 10.02.2009 - VII R 16/08, BFH/NV 2009, 979, unter II.1).
- 31** b) Nach In-Kraft-Treten der Verordnung (EU) Nr. 1125/2006 hat der Senat entschieden, dass getrocknete Schweineohren in die Unterpos. 0210 99 49 KN einzureihen sind, weil das Trocknen nicht deren Eignung für den menschlichen Verzehr beeinträchtigt. Getrocknete, nicht genießbare Schweineohren gehören demgegenüber in die Pos. 0511 KN (Senatsurteil vom 07.07.2015 - VII R 65/13, Rz 11). Da Schweineohren von Menschen ohnehin regelmäßig nicht in getrocknetem Zustand, sondern erst nach einem Garvorgang verzehrt werden können, verlieren die Ohren ihre Eignung für den menschlichen Verzehr auch nicht allein deshalb, weil sie in einem den Anforderungen des deutschen Lebensmittelrechts nicht unterliegenden Betrieb getrocknet wurden. Vielmehr müssten weitere Umstände hinzukommen, durch die die Eignung der Schweineohren für den menschlichen Verzehr aufgehoben wird (wie z.B. Fäulnis, Schimmel oder sonstige ein Verderben und damit die Ungenießbarkeit herbeiführende Umstände, Senatsurteil vom 07.07.2015 - VII R 65/13, Rz 14).
- 32** Mit Beschluss vom 23.10.2018 - VII R 36/17, Rz 13 hat der Senat erneut bestätigt, dass es von den Umständen des Einzelfalls abhängt, ob eine Ware nach ihren objektiven Merkmalen und Eigenschaften für den menschlichen

Verzehr geeignet ist. Insbesondere bei Waren, die nicht unverarbeitet, sondern regelmäßig nur gegart verzehrt werden, müssen weitere Umstände hinzukommen, durch die ihre Eignung für den menschlichen Verzehr aufgehoben wird (s. oben).

- 33** 7. Der EuGH sieht eine Ware ebenfalls als "genießbar" an, wenn sie "für die menschliche Ernährung geeignet" ist (vgl. EuGH-Urteil Rakvere Lihakombinaat vom 29.10.2009 - C-140/08, EU:C:2009:667, Rz 44 zu Pos. 0207 KN). Maßgeblich für die Beurteilung, ob eine Ware genießbar ist oder nicht, sind die objektiven Merkmale und Eigenschaften der Ware und nicht beispielsweise ihr Wert oder ihre Menge (vgl. EuGH-Urteile Pärlitigu vom 16.07.2009 - C-56/08, EU:C:2009:467, Rz 29, und Oniors Bio vom 28.04.2016 - C-233/15, EU:C:2016:305, Rz 39 und Rz 42). Wenn das Vorliegen von für die menschliche Gesundheit schädlichen Stoffen in der Ware nicht ausgeschlossen werden kann, stellt das einen relevanten Gesichtspunkt dar, der geeignet ist, die Einstufung einer Ware als "ungenießbar" im Hinblick auf ihre objektiven Merkmale und Eigenschaften zu rechtfertigen (EuGH-Urteil Oniors Bio vom 28.04.2016 - C-233/15, EU:C:2016:305, Rz 43). Schlachtnebenerzeugnisse hat der EuGH als genießbare Teile von Tieren, die für die menschliche Ernährung bestimmt sind, angesehen (EuGH-Urteil Rakvere Lihakombinaat vom 29.10.2009 - C-140/08, EU:C:2009:667, Rz 46).
- 34** Mit der Rechtsprechung des EuGH steht es im Einklang, dass die Kommission in der Durchführungsverordnung (EU) 2023/248 der Kommission vom 01.02.2023 zur Einreihung bestimmter Waren in die Kombinierte Nomenklatur (ABIEU 2023, Nr. L 34, 6) davon ausgegangen ist, dass Waren nicht für die menschliche Ernährung geeignet sind, wenn die Herstellung und der Transport nicht unter Einhaltung von Lebensmittelhygienestandards erfolgt ist. Hierbei kann es sich um einen Fall handeln, in dem für die menschliche Gesundheit schädliche Stoffe in der Ware nicht ausgeschlossen werden können.
- 35** 8. Ausgehend von diesen rechtlichen Grundlagen sind die Straußenmägen in die Unterpos. 0504 00 00 KN und die Pferdesehnen, Straußenkniesehnen, Hirschsehnen und Straußensehnen in die Unterpos. 0210 99 85 KN einzureihen, sofern die Sehnen genießbar sind. Ob dies der Fall ist, wird das FG im zweiten Rechtsgang festzustellen haben.
- 36** a) Die getrockneten Straußenmägen sind in die Unterpos. 0504 00 00 KN einzureihen. Sie unterliegen nicht dem ermäßigten Umsatzsteuersatz, da Strauße nicht als Hausgeflügel anzusehen sind.
- 37** aa) Getrocknete und zerteilte Mägen von anderen Tieren als Fischen, also auch von Straußen, sind ausgehend vom Wortlaut der Pos. 0504 KN in diese Position einzureihen (AV 1). Hierbei kommt es nicht darauf an, ob die Straußenmägen genießbar sind oder nicht, weil diese Eigenschaft in Pos. 0504 KN nicht angesprochen wird. Mägen von Tieren werden durch Anm. 1 Buchst. a zu Kap. 5 KN nicht aus diesem Kapitel ausgewiesen. Somit verbleiben Mägen, auch wenn sie genießbar sind, in Kap. 5 (vgl. auch ErlHS 15.0 zu Kap. 2).
- 38** Eine Einreihung in die Pos. 0210 KN kommt ferner auch deshalb nicht in Betracht, weil die Pos. 0504 KN unabhängig davon, ob die streitgegenständlichen Straußenmägen genießbar sind oder nicht, demgegenüber spezieller ist. Denn hier werden Mägen im Einzelnen angesprochen. Die Pos. 0504 KN ist damit jedenfalls die Position mit der genaueren Warenbezeichnung (AV 3 Buchst. a).
- 39** Die Straußenmägen können nicht in Pos. 0511 KN eingereiht werden, weil sie bereits anderweit, nämlich in Pos. 0504 KN, genannt werden.
- 40** Die Straußenmägen können auch nicht als Zubereitung im Sinne von Pos. 2309 KN angesprochen werden, weil das bloße Trocknen der Mägen nicht ausreicht, um diese als eine Zubereitung anzusehen. Auch wenn die Mägen zerteilt sein sollten, führt dies nicht zu einer Einreihung in Pos. 2309 KN.
- 41** Innerhalb der Pos. 0504 KN verbleibt es mangels weiterer Differenzierung in Unterpositionen bei der Einreihung der getrockneten Straußenmägen in die Unterpos. 0504 00 00 KN (AV 6).
- 42** bb) Allerdings unterliegen nach Nr. 5 Buchst. a der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG nur Mägen von Hausgeflügel dem ermäßigten Umsatzsteuersatz, während Mägen wild lebender Vögel dort nicht genannt werden.
- 43** Welche Tiere als Hausgeflügel anzusehen sind, ergibt sich aus der Lfd. Nr. 1 Buchst. g der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG, wonach Hühner, Enten, Gänse, Truthühner und Perlhühner Hausgeflügel darstellen. Strauße werden hier nicht dem Hausgeflügel zugeordnet. Abgesehen davon orientiert sich die Anlage 2 an der Kombinierten Nomenklatur, sodass bei der Beurteilung, ob es sich bei einem Strauß um ein Hausgeflügel handelt oder nicht, das zolltarifliche Verständnis zugrunde zu legen ist. Nach ErlHS 01.0 zu Pos. 0105 und ErlKN 02.4 zu Pos. 0105 handelt

es sich --in Übereinstimmung mit Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG-- bei Hausgeflügel nur um Hühner, Enten, Gänse, Truthühner, Perlhühner. Andere lebende Vögel sind ausgenommen und gehören zu Pos. 0106 (ErlHS 10.1 zu Pos. 0106).

- 44** b) Die Pferdesehnen, Straußenkniehnen, Hirschsehnen und Straußensehnen sind in die Pos. 0210 KN (Unterpos. 0210 99 85 KN) einzureihen, wenn sie genießbar sind. Sofern sie nicht genießbar sind, gehören sie in die Pos. 0511 KN (Unterpos. 0511 99 10 KN).
- 45** aa) Soweit das FG aus der ausdrücklichen Nennung von Sehnen in der Unterpos. 0511 99 10 KN gefolgert hat, dass Sehnen nicht "genießbar" sind und deshalb nicht von Kap. 2 KN erfasst werden, liegt darin ein Verstoß gegen AV 1 und 6. Nach der Systematik des Zolltarifs ist zuerst die einschlägige Position zu suchen. Erst wenn diese ermittelt wurde, ist innerhalb der einschlägigen Position die passende Unterposition zu ermitteln. Ein unmittelbarer Durchgriff auf eine bestimmte Unterposition ist unzulässig.
- 46** Darüber hinaus richtet sich die Einreihung nach der eingangs dargestellten Rechtsprechung nach den objektiven Beschaffenheitsmerkmalen der Waren, die das FG nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO festzustellen hat. Wie oben dargestellt, ist die Genießbarkeit der Waren danach zu beurteilen, ob sie für den menschlichen Verzehr geeignet oder etwa verdorben und damit dafür ungeeignet sind. Der Schluss, dass Sehnen aufgrund ihrer Nennung in der Unterpos. 0511 99 10 KN immer ungenießbar sind, wird dem nicht gerecht. Weiterhin führt allein das Trocknen nicht dazu, die Sehnen als ungenießbar anzusehen.
- 47** bb) Das FG wird im zweiten Rechtsgang festzustellen haben, ob die Pferde-, Straußenknie-, Hirsch- und Straußensehnen genießbar sind oder nicht.
- 48** Der anschließend vorzunehmenden Tarifierung durch das FG steht nicht entgegen, dass der Klägerin für die Straußensehnen und Straußenmägen unverbindliche Zolltarifauskünfte für Umsatzsteuerzwecke (uvZTA) erteilt worden sind, in denen die Straußensehnen in die Codenummer 0511 99 10 00 0 eingereiht worden sind. Das FG hat die Tarifierung selbst vorzunehmen und ist dabei an die mit der uvZTA vertretenen Tariffassung nicht gebunden (Senatsurteil vom 10.02.2009 - VII R 16/08, BFH/NV 2009, 979, unter II.).
- 49** Werden die Tiersehnen von Pos. 0210 KN erfasst, sind sie mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz zu besteuern. Im Fall einer Einreihung in Pos. 0511 KN unterliegen sie dem Regelsteuersatz, da diese Position in Anlage 2 nicht genannt ist.
- 50** Ob die Verordnung (EG) Nr. 1125/2006 auf die Tiersehnen entsprechend angewandt werden kann, kann dahinstehen, da es jedenfalls auch nach Auffassung der Kommission für die Einreihung auf die Genießbarkeit ankommt.
- 51** cc) Sofern die Tiersehnen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen, ist die Höhe der für das jeweilige Streitjahr festgesetzten Umsatzsteuer herabzusetzen. Ein Umsatzsteuerbescheid kann nicht hinsichtlich einzelner Umsätze aufgehoben werden, da Streitgegenstand nicht das einzelne Besteuerungsmerkmal, sondern die Rechtmäßigkeit des jeweiligen Steuerbescheids ist (vgl. BFH-Urteil vom 01.12.2010 - XI R 46/08, BFHE 232, 232, BStBl II 2023, 269, Rz 52, und BFH-Beschluss vom 19.11.2013 - XI B 9/13, Rz 3, jeweils m.w.N.).
- 52** 9. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de