BFH v. 09.02.2006 - V R 49/04 BStBl 2006 II S. 694

Leitsatz

Sog. „Milchersatzprodukte" pflanzlichen Ursprungs sind keine Milch oder Milchmischgetränke i.S. des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG 1999, Nrn. 4 oder 35 der Anlage (jetzt: Anlage 2) zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 UStG 1999.

Gesetz(e):

UStG 1999 § 12 Abs. 2 Nr. 1, Anlage 2 Nr. 4, 31, 33, 35KN Pos. 2202 Unterpos. 9010 KN Pos. 0401 KN Pos. 0402 KN Pos. 0403 KN Pos. 0404 KN Pos. 1901 KN Pos. 2106 KN Pos. 2202 Unterpos. 9010, KN Pos. 0401, KN Pos. 0402, KN Pos. 0403, KN Pos. 0404, KN Pos. 1901, KN Pos. 2106Richtlinie 77/388/EWG Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3, Anhang H Nr. 1

Instanzenzug:

FG Köln vom 7. Juli 2004 7 K 3767/03 (EFG 2005, 316) BFH V R 49/04 (Verfahrensverlauf) EuGH - C-515/20, Verfahrensverlauf BFH - V R 49/04, Verfahrensverlauf

Gründe

I.

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob Lieferungen von sog. „Milchersatzprodukten" dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, führte im Streitjahr (2002) Lieferungen von Milchersatzprodukten pflanzlichen Ursprungs aus. Bei den Milchersatzprodukten handelt es sich um aus Soja, Reis oder Hafer gewonnene Flüssigkeiten, die im allgemeinen Handel erhältlich sind. Sie sind ebenso wie Milch tierischen Ursprungs zum direkten Verzehr als Getränk, zur Zubereitung anderer Lebensmittel, für Nachspeisen oder als Beigabe für Kaffee und Tee verwendbar. Aufgrund der übereinstimmenden Eigenschaften werden Milch und Milchersatzprodukte in Kochrezepten gleichermaßen für die Zubereitung von Speisen empfohlen. Die pflanzlichen Milchersatzprodukte verfügen über den gleichen Eiweißgehalt wie tierische Milchprodukte sowie über vergleichbare Mengen an Kohlehydraten, Mineralstoffen, Fetten und Calcium. Sie ähneln auch in ihrer Beschaffenheit und ihrem Aussehen tierischen Milchprodukten.

Die Milchersatzprodukte der Klägerin werden als Substitut für trinkbare Tiermilch eingesetzt, z.B. von Verbrauchern, die an einer Überempfindlichkeit gegen Milchzucker (Lactose) leiden und deshalb keine tierische Milch verzehren können. Dies trifft auf ca. 15 % der erwachsenen Bevölkerung in Deutschland zu. Darüber hinaus ersetzen pflanzliche Milchersatzprodukte Kuhmilch im Fall einer Kuhmilcheiweißallergie, von der ca. 2 % der deutschen Bevölkerung betroffen sind. Die Milchersatzprodukte ersetzen aufgrund ihrer Cholesterinfreiheit und ihres günstigen Fettsäureprofils Milch tierischen Ursprungs auch bei Verbrauchern, die an Fettstoffwechselstörungen leiden. Sie sind überdies —ebenso wie Milch tierischen Ursprungs— zur Prävention vor Osteoporose geeignet.

Die Klägerin erklärte u.a. in ihrer Umsatzsteuervoranmeldung für das zweite Quartal des Jahres 2002 die Lieferungen der Milchersatzprodukte unter Berufung auf § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Nr. 35 der Anlage (jetzt: Anlage 2) zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG 1999) mit dem ermäßigten Steuersatz. Dem folgte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt —FA—) nach Durchführung einer Außenprüfung nicht, sondern erließ einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO 1977) geänderten Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid für das zweite Quartal 2002, in dem es die Lieferung der Milchersatzprodukte mit dem Regelsteuersatz (§ 12 Abs. 1 UStG 1999)

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

besteuerte. Pflanzliche Milchersatzprodukte seien keine Milchmischgetränke i.S. der Nr. 35 der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG 1999. Nur Milchmischgetränke mit einem Anteil an Milch oder Milcherzeugnissen von mindestens 75 % des Fertigerzeugnisses seien begünstigt. Nach der unverbindlichen Zolltarifauskunft der Zolltechnischen Prüfungs- und Lehranstalt (ZPLA)...seien pflanzliche Milchersatzprodukte zwar Getränke, die von der Pos. 2202 der Kombinierten Nomenklatur (KN) in der für das Streitjahr geltenden Fassung vom 6. August 2001 (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften —ABlEG— Nr. L 279, 1) erfasst würden, die aber keine Erzeugnisse oder Milchfette im Sinne der Pos. 0401 bis 0404 KN enthielten. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.

Hiergegen erhob die Klägerin Klage. Das FA erließ während des Klageverfahrens den Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2002 (Streitjahr) und änderte ihn später. Diese Bescheide wurden jeweils gemäß § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Klageverfahrens.

Die Klage, mit der die Klägerin geltend machte, es sei rechtswidrig, die Lieferung pflanzlicher Milchersatzprodukte nicht mit dem ermäßigten Steuersatz, sondern mit dem Regelsteuersatz zu besteuern, hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) vertrat in seinem in „Entscheidungen der Finanzgerichte" (EFG) 2005, 316 veröffentlichten Urteil die Auffassung, der ermäßigte Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Nr. 4 und Nr. 35 der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG 1999 sei auch auf pflanzliche Milchersatzprodukte anzuwenden. Die Vorschrift sei insoweit unter Berücksichtigung des Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 i.V.m. Anhang H Nr. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (Richtlinie 77/388/EWG) und des Gebots der Neutralität der Mehrwertsteuer richtlinienkonform auszulegen. Da Milch und Milchersatzprodukte gleichartige Produkte seien, die unmittelbar miteinander im Wettbewerb stünden, sei auch auf pflanzliche Milchersatzprodukte der ermäßigte Steuersatz anzuwenden.

Mit seiner Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Nr. 35 der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG 1999, Pos. 2202 KN). Es meint, bei der Auslegung der Anlage zum UStG 1999 komme es allein auf die zolltariflichen Vorschriften und Begriffe an.

Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen. Hilfsweise beantragt sie, das Verfahren auszusetzen und eine Vorabentscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) zu der Frage einzuholen, ob ein Mitgliedstaat, der von dem Recht Gebrauch macht, auf Leistungen einer bestimmten Kategorie des Anhangs H einen ermäßigten Satz anzuwenden, innerhalb der Kategorie weiter differenzieren darf.

Sie verteidigt die angefochtene Vorentscheidung. Der Begriff „Milchmischgetränke" sei umsatzsteuerrechtlich auszulegen; insoweit liege keine Bezugnahme auf die KN vor, weil die KN den Begriff „Milchmischgetränke" nicht kenne. Der Begriff knüpfe außerdem nicht an das Vorliegen von Milch i.S. des Kap. 4 KN an. Soweit das FA einen Wettbewerb zwischen Milch und Milchersatzprodukten verneine, verstoße dies gegen § 118 Abs. 2 FGO. Überdies übersehe das FA, dass auch Personen, die nicht zwingend aus gesundheitlichen Gründen auf Milchersatzprodukte angewiesen seien, pflanzliche Milchersatzprodukte tierischen Milchprodukten vorzögen.

Außerdem sei ein Mitgliedstaat, der sich für die Steuerermäßigung einer Leistung aus einer Kategorie des Anhangs H entscheide, gemeinschaftsrechtlich nicht befugt, weitere Differenzierungen vorzunehmen. Deutschland müsse daher —wie andere Mitgliedstaaten— sämtliche nichtalkoholischen Getränke ermäßigt besteuern; für die Differenzierung in Nr. 4, 34 und 35 der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG 1999 gebe es keine gemeinschaftsrechtliche Grundlage.

II.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Die Revision des FA ist begründet; sie führt nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage. Das FG ist unzutreffend davon ausgegangen, dass die Lieferungen der sog. „Milchersatzprodukte" der Klägerin nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Nr. 4 oder 35 der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG 1999 dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Die Milchersatzprodukte sind weder Milch noch Milchmischgetränke.

1. Die Zuständigkeit des erkennenden Senats in dieser Revisionssache ergibt sich aus Teil A, V. Senat, des Geschäftsverteilungsplans des Bundesfinanzhofs für das Jahr 2005 (BStBl II 2005, 112, 113). Die vorrangige Zuständigkeit des VII. Senats nach Teil A, VII. Senat, Nr. 5 des Geschäftsverteilungsplans greift nicht ein, weil im Streitfall nicht nur streitig ist, welcher Nummer der KN die von der Klägerin gelieferten Milchersatzprodukte zuzuordnen sind. Werden in der Anlage zum Umsatzsteuergesetz bestimmte Gegenstände einer Position der KN von der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ausgenommen und ist streitig, ob eine solche Ausnahme vorliegt, handelt es sich nicht nur um eine Frage der Auslegung der KN, sondern auch des Umsatzsteuergesetzes (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs —BFH— vom 28. Januar 1999 V R 88/97, BFH/NV 1999, 1252, unter II.1.; vom 14. Januar 1997 VII R 47/96, BFHE 182, 466, BStBl II 1997, 481, unter II.2. b).

2. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG 1999 ermäßigt sich die Umsatzsteuer auf 7 % u.a. für Lieferungen der in der Anlage (jetzt: Anlage 2) zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG 1999 bezeichneten Gegenstände.

a) Nr. 4, 31, 33 und 35 dieser Anlage nennen, soweit hier von Interesse, als dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Gegenstände:

Lfd.Nr.	Warenbezeichnung	Zolltarif (Kapitel, Position, Unterposition)
4	Milch und Milcherzeugnisse; ...	aus Kap. 4
31	Zubereitungen aus Getreide, Mehl, Stärke oder Milch; ...	Kap. 19
33	Verschiedene Lebensmittelzubereitungen	Kap. 21
35	Milchmischgetränke mit einem Anteil an Milch oder Milcherzeugnissen (z.B. Molke) von mindestens 75 % des Fertigerzeugnisses	aus Pos. 2202

Demgegenüber ist die Lieferung von anderen Getränken als Milch, Milchmischgetränken und reinem Wasser stets mit dem allgemeinen Steuersatz zu besteuern (BFH-Urteil vom 5. November 1998 V R 20/98, BFHE 187, 340, BStBl II 1999, 326, unter II.).

b) Die Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG 1999 verweist zur Abgrenzung auf den Gemeinsamen Zolltarif (GZT) der Europäischen Gemeinschaft (EG), dem die KN des Harmonisierten Systems (HS) zur Bezeichnung und Codierung der Waren zu Grunde liegt (BFH-Urteil vom 28. Juni 2000 V R 63/99, BFH/NV 2001, 348, m.w.N.). Dazu gibt es Erläuterungen, die für das HS vom Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiete des Zollwesens —heute Weltzollorganisation— sowie für die KN von der Europäischen Kommission ausgearbeitet wurden und ein wichtiges, wenn auch nicht verbindliches Erkenntnismittel für die Auslegung der einzelnen Positionen darstellen (vgl. EuGH-Urteil vom 7. Oktober 2004 Rs. C-379/02, Imexpo Trading A/S, BFH/NV 2005, Beilage 1, 30 RandNr. 16; BFH-Urteil vom 3. Februar 2004 VII R 33/03, BFH/NV 2004, 849, unter II.2. a, jeweils m.w.N.).

Pos. 0401 bis 0404, 1901, 2106 und 2202 KN lauten auszugsweise wie folgt:

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

KN-Code	Warenbezeichnung
0401	Milch und Rahm, weder eingedickt noch mit Zusatz von Zucker oder anderen Süßmitteln:
0402	Milch und Rahm, eingedickt oder mit Zusatz von Zucker oder anderen Süßmitteln:
0403	Buttermilch, saure Milch und saurer Rahm, Joghurt, Kefir und andere fermentierte oder gesäuerte Milch (einschließlich Rahm), auch eingedickt oder aromatisiert, auch mit Zusatz von Zucker, anderen Süßmitteln, Früchten, Nüssen oder Kakao:
0404	Molke, auch eingedickt oder mit Zusatz von Zucker oder anderen Süßmitteln; Erzeugnisse, die aus natürlichen Milchbestandteilen bestehen, auch mit Zusatz von Zucker oder anderen Süßmitteln, anderweit weder genannt noch inbegriffen:
1901	Malzextrakt; Lebensmittelzubereitungen aus Mehl, Grütze, Grieß, Stärke oder Malzextrakt, ohne Gehalt an Kakao oder mit einem Gehalt an Kakao, berechnet als vollständig entfetteter Kakao, von weniger als 40 GHT, anderweit weder genannt noch inbegriffen; Lebensmittelzubereitungen aus Waren der Pos. 0401 bis 0404, ohne Gehalt an Kakao oder mit einem Gehalt an Kakao, berechnet als vollständig entfetteter Kakao, von weniger als 5 GHT, anderweit weder genannt noch inbegriffen:
2106	Lebensmittelzubereitungen, anderweit weder genannt noch inbegriffen:
2202	Wasser, einschließlich Mineralwasser und kohlensäurehaltiges Wasser, mit Zusatz von Zucker, anderen Süßmitteln oder Aromastoffen, und andere nicht alkoholhaltige Getränke, ausgenommen Frucht- und Gemüsesäfte der Pos. 2009:
2202 10 00	Wasser, einschließlich Mineralwasser und kohlensäurehaltiges Wasser, mit Zusatz von Zucker, anderen Süßmitteln oder Aromastoffen
2202 90	andere:
2202 90 10	keine Erzeugnisse der Pos. 0401 bis 0404 und keine Fette aus Erzeugnissen der Pos. 0401 bis 0404 enthaltend
	andere, mit einem Gehalt an Fetten aus Erzeugnissen der Pos. 0401 bis 0404 von:
2202 90 91	weniger als 0,2 GHT
2202 90 95	0,2 oder mehr, jedoch weniger als 2 GHT
2202 90 99	2 GHT oder mehr

c) Bei der Auslegung der Nrn. 4 und 35 der Anlage zum UStG 1999 ist zu berücksichtigen, dass es sich dabei („aus Kapitel 4" oder „aus Position 2002") um sog. Expositionen (vgl. dazu Birkenfeld, Das Große Umsatzsteuerhandbuch, § 141 Rz. 61 ff.; Weymüller in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, § 12 Rz. 18 ff.) handelt, die nicht vollumfänglich auf eine Position der KN Bezug nehmen. In Expositionen verwendete Rechtsbegriffe sind grundsätzlich umsatzsteuerrechtlich auszulegen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1999, 1252, unter II.1.). Dies gilt allerdings nur, soweit eine Exposition eigenständige Begriffe verwendet, die zolltariflich ohne Belang sind (vgl. BFH-Urteil in BFHE 182, 466, BStBl II 1997, 481, unter II.2. b); verwendet die Exposition hingegen Begriffe der KN, sind diese nach den Regeln der KN auszulegen (vgl. BFH-Urteil vom 20. Februar 1990 VII R 172/84, BFHE 160, 342, BStBl II 1990, 760, unter II. zur Exposition in Nr. 45 der Anlage; Weymüller in Sölch/Ringleb, a.a.O., § 12 Rz. 21; a.A. Friedrich, Umsatzsteuer-Rundschau —UR— 2002, 12). Nach der Rechtsprechung des Senats ist es lediglich eine Frage der Gesetzestechnik, ob das Gesetz ausdrücklich auf Unterpositionen der KN verweist oder eine Exposition aus einer Position der KN vornimmt; dies hat keine Auswirkung auf die inhaltliche Tragweite der Vorschrift (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2001, 348, unter II.2. und 3.).

Aus diesem Grund ist —entgegen der Auffassung des FA— der Begriff „Milchmischgetränk" umsatzsteuerrechtlich auszulegen, weil er der KN fremd ist, während die Begriffe „Milch" und „Erzeugnisse" in Kap. 4 und in Pos. 2202 KN verwendet werden und deshalb —entgegen der Auffassung der Klägerin— zolltariflich auszulegen sind.

3. Die von der Klägerin aus Soja, Reis oder Hafer hergestellten Getränke, die das FG als „Milchersatzprodukte" bezeichnet hat, gehören nach diesen Grundsätzen nicht zu den nach § 12 Abs. 2

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

UStG 1999 i.V.m. Nr. 4, 31 oder 33 der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG 1999 begünstigten Gegenständen.

a) Waren pflanzlichen Ursprungs sind keine Milch. Denn nach der —wie unter II.2. c dargestellt— insoweit maßgeblichen zolltariflichen Auslegung ist Milch i.S. der Nr. 4 der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG 1999 i.V.m. Kap. 4 KN das „Gemelk" eines oder mehrerer Tiere (vgl. EuGH-Urteil vom 25. Mai 1989 Rs. 40/88, Slg. 1989, I-1395 RandNr. 20, zu Pos. 0402 KN; s. auch Art. 1 Abs. 1, Abs. 2 Buchst. a der Verordnung Nr. 2587/97 des Rates vom 18. Dezember 1997 zur Festlegung ergänzender Vorschriften für die gemeinsame Marktorganisation für Milch und Milcherzeugnisse hinsichtlich Konsummilch, ABlEG Nr. L 351, 13). Dies wird durch die Überschrift des Abschn. I der KN bestätigt, die als Hinweis für die Einreihung heranzuziehen ist (Nr. 1 der Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der KN): Danach handelt es sich bei den Waren des Abschn. I, zu dem Kap. 4 gehört, um Waren tierischen Ursprungs (vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen —BMF— vom 5. August 2004, BStBl I 2004, 638, 645 Tz. 31).

b) Auch die Anwendung der Nr. 31 oder 33 der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG 1999 scheidet aus (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 638 Tz. 111, 116 f.). Denn eine Einreihung in die allein in Betracht kommenden Pos. 1901 KN oder 2106 KN setzt jeweils voraus, dass eine Lebensmittelzubereitung „anderweit weder genannt noch inbegriffen" ist. Die Waren der Klägerin sind jedoch Getränke i.S. der Pos. 2202 KN, auf die Nr. 35 der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG 1999 Bezug nimmt.

aa) In die Pos. 2202 KN sind u.a. „andere nichtalkoholische Getränke, ausgenommen Frucht- und Gemüsesäfte der Position 2009" einzureihen. Der Begriff der „anderen Getränke" i.S. der Pos. 2202 KN ist ein Gattungsbegriff und umfasst alle Flüssigkeiten, die zum menschlichen Genuss geeignet und bestimmt sind, soweit sie nicht von einer anderen spezifischen Einteilung erfasst werden (vgl. EuGH-Urteil vom 26. März 1981 Rs. 114/80, Ritter, Slg. 1981, 895, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung —HFR— 1981, 344; BFH-Urteil vom 11. März 2004 VII R 20/01, BFH/NV 2004, 1305).

bb) Bei den hier zu beurteilenden Waren handelt es sich um Getränke in diesem Sinne: Sie sind nach den tatsächlichen Feststellungen des FG, die mit Verfahrensrügen nicht angegriffen sind und den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO binden, Flüssigkeiten, die zum menschlichen Genuss geeignet und bestimmt sind.

cc) Die hier zu beurteilenden Milchersatzprodukte werden auch nicht von einer anderen spezifischen Einteilung der KN erfasst. Sie sind insbesondere wegen der herstellungsbedingten Verdünnung mit Wasser keine Frucht- oder Gemüsesäfte (Pos. 2009 KN). Denn verdünnte Erzeugnisse haben den Charakter von Getränken i.S. der Pos. 2202 (Erläuterungen zum HS, 2009/2 Tz. 19.0; s. auch zusätzliche Anm. 5 Buchst. b zu Kap. 20 KN).

dd) Soweit die Klägerin geltend macht, nach der Verordnung 936/1999 der Kommission vom 27. April 1999 (ABlEG Nr. L 117, 9) sei „coconut milk" eine sonstige Lebensmittelzubereitung (Unterpos. 2106 90 92 KN), so dass für die Milchersatzprodukte der Klägerin Gleiches gelten müsse, greift dieser Einwand nicht durch. Getränke, die zum Kochen zubereitet und deshalb zum Trinken ungeeignet geworden sind, sind nämlich nicht in Kap. 22 einzureihen (Erläuterungen zum HS, 22/1 Tz. 08.5). Dies ist bei „coconut milk" —anders als bei den Produkten der Klägerin— der Fall, weil nach der Verordnung Nr. 1486/93 vom 16. Juni 1993 (ABlEG Nr. L 147, 8) „coconut milk" zur Verwendung in der Küche bei der Zubereitung von Süßspeisen, Saucen usw. bestimmt ist.

4. Die von der Klägerin vertriebenen Getränke sind auch keine begünstigten Milchmischgetränke i.S. der Nr. 35 der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG 1999, weil sie keinen Anteil an Milch oder Milcherzeugnissen von mindestens 75 % des Fertigerzeugnisses enthalten (gl.A. Husmann in Rau/Dürrwächter/ Flick/Geist, Umsatzsteuergesetz, § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 Anm. 581; BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 638, 677 Tz. 122, unter 2.). Denn sie werden aus Soja, Reis oder Hafer hergestellt und

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

enthalten nach den Ausführungen unter II.3. a weder Milch noch Milcherzeugnisse tierischen Ursprungs. Sie sind deshalb in Unterpos. 2202 90 10 KN einzureihen.

Diese Auslegung hält der Senat für gemeinschaftsrechtlich zweifelsfrei. Sie deckt sich im Übrigen mit mehreren verbindlichen Zolltarifauskünften des Königreichs Spanien vom 18. Juli 2005 (ES-ADUANAS-2005-000188, 000190, 000191, 000192 und 000194, unter http://europa.eu.int/comm/taxation-customs/dds/de/ ebticau.htm abrufbar). Danach sind Getränke auf Basis von Wasser und Soja in Unterpos. 2202 9010 KN einzureihen.

5. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer eine andere Auslegung der Nr. 35 der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG 1999 gebietet. Die Vorentscheidung war deshalb aufzuheben.

a) § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG 1999 und Nr. 35 der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG 1999 beruhen auf § 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 und Anhang H Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG. Nach Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG dürfen die Mitgliedstaaten unter weiteren, im Streitfall vorliegenden Voraussetzungen auf die in Anhang H genannten Kategorien einen ermäßigten Steuersatz anwenden. Anhang H Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG lautet:

„Verzeichnis der Gegenstände und Dienstleistungen, auf die ermäßigte MWSt-Sätze angewandt werden können

Bei der Übertragung der nachstehenden Kategorien von Gegenständen in ihre einzelstaatlichen Rechtsvorschriften können die Mitgliedstaaten den genauen Geltungsbereich der betreffenden Kategorien anhand der Kombinierten Nomenklatur abgrenzen:

Nr. 1 Nahrungs- und Futtermittel (einschließlich Getränke, alkoholische Getränke jedoch ausgenommen) ...”

b) Bei der Ausübung dieser Zuständigkeit müssen die Mitgliedstaaten den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten. Wie aus der Rechtsprechung des EuGH hervorgeht, verbietet es dieser Grundsatz insbesondere, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln. Auf solche Waren oder Dienstleistungen ist daher ein einheitlicher Steuersatz anzuwenden (vgl. EuGH-Urteil vom 23. Oktober 2003 Rs. C-109/02, Kommission/Deutschland, Slg. 2003, I-12691, BStBl II 2004, 482 RandNr. 20, 25, m.w.N.).

c) Nach diesen Maßstäben gebietet der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer nicht, Milchersatzprodukte der hier zu beurteilenden Art umsatzsteuerrechtlich wie Milchmischgetränke zu behandeln. Denn Milchmischgetränke und Milchersatzprodukte sind nach der KN, anhand derer die Mitgliedstaaten ihre Steuerermäßigungen ausdrücklich abgrenzen dürfen, nicht gleichartig, weil sie in unterschiedliche Unterpositionen einzureihen sind; darum müssen sie auch umsatzsteuerrechtlich nicht gleich behandelt werden.

Soweit das FG eine Gleichartigkeit von Milchersatzprodukten und Milch aus deren identischen Anwendungsbereich abgeleitet hat, darf hierauf im Streitfall nicht abgestellt werden: Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH wie auch des BFH (z.B. EuGH-Urteil vom 7. Februar 2002 Rs. C-276/00, Turbon International, Slg. 2002, I-1389, HFR 2002, 457 RandNr. 21, m.w.N.; BFH-Urteile vom 14. November 2000 VII R 83/99, BFH/NV 2001, 499; vom 8. Januar 2003 VII R 11/02, BFHE 201, 352, UR 2003, 350) ist das entscheidende Kriterium für die Einordnung von Waren in die KN in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Positionen und Unterpositionen und in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln der KN festgelegt sind. Auf den Verwendungszweck einer Ware darf nur dann abgestellt werden, wenn im Wortlaut der Position oder in den Erläuterungen dazu ausdrücklich auf dieses Kriterium Bezug genommen wird (EuGH-Urteil vom 18. April 1991 C-219/89, Weser-Gold, Slg. 1991, I-1895 RandNr. 9; BFH-Ur-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

teil vom 5. Oktober 1999 VII R 42/98, BFHE 190, 501, BFH/NV 2000, 404). Dies ist weder bei Pos. 2202 noch bei Kap. 4 KN der Fall.

Deshalb folgt —entgegen der Ansicht des FG und der Klägerin— aus der (unter II.4. dargestellten) zolltariflichen Einordnung zwingend die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung, dass Milchersatzprodukte nicht nach Nr. 35 der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG 1999 dem ermäßigten Steuersatz unterliegen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2001, 348, unter II.2. und 3.). Nicht gewünschte Konsequenzen des strengen Zolltarifrechts könnte der Gesetzgeber durch Einfügung einer ausdrücklichen Ausnahme in die betreffenden Bestimmungen der Anlage vermeiden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 160, 342, BStBl II 1990, 760, unter II.).

d) Zudem sind —entgegen der Auffassung der Klägerin— trotz des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer die Mitgliedstaaten gemeinschaftsrechtlich nicht verpflichtet, für sämtliche Leistungen einer Kategorie oder eines Begriffs einer Kategorie des Anhangs H denselben Steuersatz anzuwenden. Der EuGH hat in seinem Urteil vom 3. Mai 2001 C-481/98 Kommission/ Frankreich (Slg. 2001, I-3369 RandNr. 23 ff., insb. 26 ff., zu Art. 12 Abs. 3 Buchst. a und Art. 28 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG) verschreibungspflichtige und nicht verschreibungspflichtige Arzneimittel als nicht gleichartig angesehen, obwohl sie die gleiche heilende oder vorbeugende Wirkung haben und darum auch zum gleichen Zweck der Gesundheitsvorsorge verwendet werden. Daraus ergibt sich nach Überzeugung des Senats, dass selbst auf Leistungen desselben Begriffs derselben Kategorie (Anhang H Nr. 3 der Richtlinie 77/388/EWG) trotz des Grundsatzes der Neutralität ein anderer Steuersatz angewendet werden darf; das gilt erst recht für die Lieferung von Waren, die wegen ihrer verschiedenen Beschaffenheit innerhalb der Kategorie unterschiedlich tarifiert werden. Im Urteil vom 8. Mai 2003 C-384/01 (Kommission/Frankreich, Slg. 2003, I-4395 RandNr. 27, zu Art. 12 Abs. 3 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG) hat der EuGH ausgeführt, dass eine „selektive Anwendung des ermäßigten Satzes" nicht ausgeschlossen ist, sofern sie —wie im Streitfall— keine Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung nach sich zieht. Im Urteil vom 12. Januar 2006 C-246/04 (Turn- und Sportunion Waldburg, HFR 2006, 321, zu Art. 13 Teil B Buchst. b, Teil C Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG) hat der EuGH den Mitgliedstaaten erlaubt, unter Beachtung der Neutralität nach der Art der Umsätze zu unterscheiden (RandNr. 35, 42). Damit übereinstimmend hat die Generalanwältin in der Rs. C-453/02, C-462/02 (Linneweber/Akritidis, Schlussanträge vom 8. Juli 2004, Slg. 2005, I-1131 RandNr. 43; nachfolgend EuGH-Urteil vom 17. Februar 2005, a.a.O.) betont, ein Mitgliedstaat könne durch den Grundsatz der Neutralität nicht zu einer „Alles-oder-nichts-Lösung" gezwungen werden. Zuletzt erkennt auch die Europäische Kommission an, dass die Mitgliedstaaten nicht verpflichtet sind, auf alle Leistungen einer Kategorie denselben Steuersatz anzuwenden. Sogar die in Frankreich und Portugal anzutreffende Anwendung unterschiedlicher Steuersätze auf ein und dasselbe Lebensmittel sei „nicht unrechtmäßig" und „gefährde nicht wirklich den Grundsatz der steuerlichen Neutralität" (KOM (2003) 397 endg., RandNr. 40, 41 2. Spiegelstrich und Fn. 20, 43 f.).

Der Senat geht danach davon aus, dass die von der Klägerin aufgeworfene Frage nach der Auslegung der Richtlinie 77/388/EWG zweifelsfrei zu bejahen ist. Er ist deshalb nicht nach Art. 234 Abs. 3 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften (EGV) zur Einholung eines Vorabentscheidungsersuchens verpflichtet (z.B. EuGH-Urteile vom 6. Oktober 1982 Rs. 283/81, C.I.L.F.I.T. u.a., Slg. 1982, 3415; Intermodal Transports in BFH/NV 2006, Beilage 1, 43 RandNr. 33). Überdies obliegt die Prüfung der Neutralität im Einzelfall ohnehin den nationalen Gerichten (vgl. zuletzt EuGH-Urteil Turn- und Sportunion Waldburg in Slg. HFR 2006, 321 RandNr. 46, 49).

6. Diese Auslegung steht nach Auffassung des Senats auch in Einklang mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts —BVerfG— (vgl. zuletzt BVerfG-Beschluss vom 18. März 2005 1 BvR 1822/00, HFR 2005, 698, unter II.1. b, m.w.N.) ist der Verweis des Umsatzsteuergesetzes auf den Zolltarif verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Vorliegend ist die Unterscheidung zwischen Getränken, die Milch(erzeugnisse) enthalten, und an-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

deren Getränken in Pos. 2202 KN angelegt. Der Senat knüpft an diese Unterscheidung für seine umsatzsteuerrechtliche Differenzierung an.

Aus diesem Grund bedarf es keiner weiteren Erörterung, dass die Steuerbegünstigung von Milch und Milchmischgetränken dazu dient, die Milchwirtschaft zu fördern (vgl. dazu BVerfG-Beschlüsse vom 15. November 1967 2 BvL 20/64, BVerfGE 22, 330; vom 15. Februar 1978 2 BvL 8/74, BVerfGE 48, 1). Sie trägt außerdem dazu bei, ein Ziel der Verordnung (EG) Nr. 1255/1999 des Rates vom 17. Mai 1999 über die gemeinsame Marktorganisation für Milch und Milcherzeugnisse (ABlEG Nr. L 160, 49, 9. Begründungserwägung), die Absatzmöglichkeiten für Milcherzeugnisse zu erweitern, zu erreichen, während eine Steuerermäßigung für Milchersatzprodukte dem entgegenwirken würde. Auch darauf, dass Milchersatzprodukte nach den tatsächlichen Feststellungen des FG — anders als Milch— von Personen mit Lactoseunverträglichkeit, Milcheiweißallergie oder Fettstoffwechselstörungen verwendet werden, muss deshalb nicht weiter eingegangen werden.

7. Zuletzt weist der Senat darauf hin, dass —selbst wenn er der Klägerin darin folgen könnte, die von ihr hergestellten Milchersatzprodukte seien Milchmischgetränke— aus den tatsächlichen Feststellungen des FG nicht ersichtlich ist, dass der (von der Klägerin als vorliegend unterstellte) „Milchanteil" über 75 % des Fertigerzeugnisses beträgt. Nach dem Vortrag der Klägerin zum Herstellungsverfahren „Tonyu" wird im Rahmen der Herstellung den aus den Pflanzen (Soja, Reis oder Hafer) gewonnenen Flüssigkeiten, die die Klägerin als „Milch" ansieht, eine erhebliche Menge Wasser zugesetzt. Sollte der Anteil des zugesetzten Wassers über 25 % des Fertigerzeugnisses liegen, schlösse bereits dies die begehrte Steuerermäßigung aus; ein Milchmischgetränk, dem mehr als 25 % Wasser zugesetzt wird, ist ohnehin nicht nach Nr. 35 der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 UStG 1999 begünstigt (vgl. Urteil des FG München vom 15. Mai 1997 14 K 3140/94, UR 1998, 70, unter 3., bzgl. Kakaoheißgetränken).

8. Die Sache ist spruchreif. Da auf die Lieferungen der Milchersatzprodukte durch die Klägerin der Regelsteuersatz anzuwenden ist, die Klägerin keine Einwendungen gegen die Höhe der festgesetzten Steuer erhoben hat und die Steuerfestsetzung des FA Rechtsfehler nicht erkennen lässt, ist die Klage abzuweisen.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Verwaltungsanweisungen:
Oberfinanzdirektion Karlsruhe 16.2.2010 - S 7221
Oberfinanzdirektion Rheinland 16.11.2006
Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
BFH 10.6.2020 - V R 6/18
BFH 26.6.2018 - VII R 47/17
FG München 19.12.2017 - 2 K 668/16
FG Rheinland-Pfalz 26.4.2016 - 3 K 2373/14
FG Hessen 25.11.2010 - 7 K 3205/08
BFH 17.11.2009 - XI B 2/09
FG Niedersachsen 31.1.2008 - 16 K 355/06
FG Hamburg 23.3.2007 - 2 K 79/06
FG Baden-Württemberg 28.11.2006 - 11 K 222/02
FG Baden-Württemberg 28.11.2006 - 11 K 87/02
FG Köln 7.7.2004 - 7 K 3767/03

Fundstelle(n):
BB 2006 S. 1099 Nr. 20
BB 2006 S. 2165 Nr. 40
BFH/NV 2006 S. 1236 Nr. 6
BStBl II 2006 S. 694 Nr. 16

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

DB 2006 S. 1142 Nr. 21
DStR 2006 S. 839 Nr. 19
DStRE 2006 S. 635 Nr. 10
DStZ 2006 S. 356 Nr. 11
HFR 2006 S. 705 Nr. 7
INF 2006 S. 452 Nr. 12
KÖSDI 2006 S. 15122 Nr. 6
NWB-Eilnachricht Nr. 19/2006 S. 1581
NWB-Eilnachricht Nr. 49/2006 S. 4124
StB 2006 S. 204 Nr. 6
StBW 2006 S. 4 Nr. 10
UR 2006 S. 403 Nr. 7
UStB 2006 S. 158 Nr. 6
UVR 2006 S. 164 Nr. 6
NWB RAAAB-82748

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.