BFH v. 10.06.2020 - V R 6/18

EuGH-Vorlage zum Umsatzsteuersatz auf Lieferungen von Holzhackschnitzeln

Leitsatz
Dem EuGH werden folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist der Begriff des Brennholzes in Art. 122 der Richtlinie 2006/112/EG dahin auszulegen, dass er jegliches Holz umfasst, das nach seinen objektiven Eigenschaften ausschließlich zum Verbrennen bestimmt ist?

2. Kann ein Mitgliedstaat, der auf der Grundlage von Art. 122 der Richtlinie 2006/112/EG einen ermäßigten Steuersatz für Lieferungen von Brennholz schafft, dessen Anwendungsbereich entsprechend Art. 98 Abs. 3 der Richtlinie 2006/112/EG anhand der Kombinierten Nomenklatur genau abgrenzen?

3. Falls die zweite Frage zu bejahen ist: Darf ein Mitgliedstaat die ihm durch Art. 122 der Richtlinie 2006/112/EG und Art. 98 Abs. 3 der Richtlinie 2006/112/EG eingeräumte Befugnis, den Anwendungsbereich der Steuersatzermäßigung für Lieferungen von Brennholz anhand der Kombinierten Nomenklatur abzugrenzen, bei Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität so ausüben, dass die Lieferungen verschiedener Formen von Brennholz, die sich nach ihren objektiven Merkmalen und Eigenschaften unterscheiden, aber aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers nach dem Kriterium der Vergleichbarkeit in der Verwendung demselben Bedürfnis (hier: Heizen) dienen und somit miteinander in Wettbewerb stehen, unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen?

Gesetz(e):
UStG § 12 Abs. 2 Nr. 1, Anlage 2 Nr. 48; Richtlinie 2006/112/EG Art. 98 Abs. 3; Richtlinie 2006/112/EG Art. 122

Instanzenzug:
FG München vom 19.12.2017 - 2 K 668/16 (EFG 2018, 509) EuGH - C-515/20, Verfahrensverlauf BFH - V R 6/18, Verfahrensverlauf

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes bei der Lieferung von Holzhackschnitzeln.

2 Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) handelte im Jahr 2015 (Streitjahr) u.a. mit Holzhackschnitzeln der geschützten Bezeichnungen „Flokets weiß“ (sog. Industriehackschnitzel) und „Flokets natur“ (sog. Waldhackschnitzel) und betrieb Hackschnitzel-Heizanlagen.

3 Die Industriehackschnitzel bestehen aus dem beim Zerlegen von Baumstämmen anfallenden Sägerestholz, das mittels mit Hackmessern ausgestatteten Häckslern zu Holzhackschnitzeln zerkleinert wird.

4 Die Waldhackschnitzel werden aus Wipfelholz oder Schwachholz bei der Waldpflege gewonnen. Das Waldrestholz wird im Wald mechanisch zerhackt und anschließend von der Klägerin getrocknet.

© 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.

5 Am 14.12.2015 lieferte die Klägerin Waldhackschnitzel an die Gemeinde A und stellte am 31.12.2015 dafür . € zuzüglich 7 % Umsatzsteuer (. €) in Rechnung.

6 Ebenfalls im Dezember 2015 lieferte die Klägerin Industriehackschnitzel an das Pfarramt B. Dafür stellte die Klägerin am 31.12.2015 einen Betrag in Höhe von . € zuzüglich 7 % Umsatzsteuer (. €) in Rechnung. Außerdem entsorgte die Klägerin für das Pfarramt B die Asche, die bei der Verbrennung der Holzhackschnitzel entsteht. Hierfür war kein gesondertes Entgelt zu entrichten.

7 Im Rahmen eines Vertrags über das „Betreiben einer Hackschnitzelheizungsanlage einschließlich Wartung und Reinigung“ mit der Gemeinde C lieferte die Klägerin im Dezember 2015 Holzhackschnitzel als Brennstoff (Waldhackschnitzel, denen ein unter 50 % liegender Anteil an Pukets beigemischt gewesen sein kann) und übernahm die Rücknahme der Asche, den Festbrennstoffkesselbetrieb einschließlich der Kesselreinigung, die Wartung und den Betrieb von Holzheizkessel- und Brennstoffbeschickungsanlage mit der Erstellung von Messungen. Für ihre Leistungen stellte die Klägerin . € zuzüglich 7 % Umsatzsteuer (. €) am 31.12.2015 in Rechnung.

8 In der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2015 wandte die Klägerin auf die Leistungen an die Gemeinde A, das Pfarramt B und die Gemeinde C entsprechend der bei einer vorangegangenen Umsatzsteuersonderprüfung geäußerten Auffassung des Beklagten, Revisionsbeklagten und Revisionsklägers (Finanzamt —FA—) den Regelsteuersatz (19 %) an.

9 Hiergegen wandte sich die Klägerin mit ihrer Sprungklage. An die Stelle der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2015 trat während des finanzgerichtlichen Verfahrens die nach § 168 der Abgabenordnung (AO) als Steuerfestsetzung geltende Umsatzsteuerjahreserklärung der Klägerin für das Streitjahr.

10 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage teilweise statt. Die Lieferungen von Holzhackschnitzeln an die Gemeinde A und das Pfarramt B (einschließlich der Nebenleistung in Form der Ascheentsorgung) unterlägen dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UStG) i.V.m. Nr. 48 Buchst. a der Anlage 2 zum UStG. Demgegenüber sei das von der Klägerin gegenüber der Gemeinde C erbrachte Leistungsbündel mit dem Regelsteuersatz zu versteuern, weil es eine einheitliche Gesamtleistung darstelle. Hiergegen wenden sich sowohl die Klägerin als auch das FA mit der Revision zum Bundesfinanzhof (BFH).

Gründe

II.

11 Der Senat legt dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) die in den Leitsätzen bezeichneten Fragen zur Auslegung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) vor und setzt das Verfahren bis zur Entscheidung durch den EuGH aus.

1. Rechtlicher Rahmen

a) Unionsrecht

Art. 98 MwStSystRL bestimmt:

„(1) Die Mitgliedstaaten können einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden.

(2) Die ermäßigten Steuersätze sind nur auf die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen der in Anhang III genannten Kategorien anwendbar. Die ermäßigten Steuersätze sind nicht anwendbar auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen mit Ausnahme der unter Anhang III Nummer 6 fallenden Dienstleistungen.

© 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.

(3) Zur Anwendung der ermäßigten Steuersätze im Sinne des Absatzes 1 auf Kategorien von Gegenständen können die Mitgliedstaaten die betreffenden Kategorien anhand der Kombinierten Nomenklatur genau abgrenzen."

13 Die Art. 109 ff. MwStSystRL regeln die Bedingungen, unter denen bestimmte Mitgliedstaaten bis zur Einführung einer endgültigen Mehrwertsteuerregelung verschiedene Maßnahmen im Bereich der ermäßigten Steuersätze anwenden können.

14 Insoweit sieht Art. 122 MwStSystRL vor:

„Die Mitgliedstaaten können auf (...) Lieferungen von Brennholz einen ermäßigten Satz anwenden."

15 Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23.07.1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif in der Fassung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1101/2014 der Kommission vom 16.10.2014 (Kombinierte Nomenklatur —KN—) enthält unter der Position 4401 die folgenden Unterpositionen:

16

KN-Code	Warenbezeichnung
4401	Brennholz in Form von Rundlingen, Scheiten, Zweigen, Reisigbündeln oder ähnlichen Formen; Holz in Form von Plättchen oder Schnitzeln; Sägespäne, Holzabfälle und Holzausschuss, auch zu Pellets, Briketts, Scheiten oder ähnlichen Formen zusammengepresst
4401 10 00	– Brennholz in Form von Rundlingen, Scheiten, Zweigen, Reisigbündeln oder ähnlichen Formen
	– Holz in Form von Plättchen oder Schnitzeln
4401 21 00	– – Nadelholz
4401 22 00	– – anderes Holz
	– Sägespäne, Holzabfälle und Holzausschuss, auch zu Pellets, Briketts, Scheiten oder ähnlichen Formen zusammengepresst
4401 31 00	– – Holzpellets
4401 39	– – andere
4401 39 20	– – – zusammengepresst (z.B. Briketts)
	– – – andere
4401 39 30	– – – – Sägespäne
4401 39 80	– – – – andere

b) Nationales Recht

§ 12 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 UStG bestimmt:

„(1) Die Steuer beträgt für jeden steuerpflichtigen Umsatz 19 Prozent der Bemessungsgrundlage (§§ 10, 11, 25 Abs. 3 und § 25a Abs. 3 und 4).

(2) Die Steuer ermäßigt sich auf sieben Prozent für die folgenden Umsätze:

1. die Lieferungen, die Einfuhr und der innergemeinschaftliche Erwerb der in Anlage 2 bezeichneten Gegenstände mit Ausnahme der in der Nummer 49 Buchstabe f, den Nummern 53 und 54 bezeichneten Gegenstände; (...)".

Nr. 48 der Anlage 2 zum UStG lautet:

18

© 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.

Lfd. Nr.	Warenbezeichnung	Zolltarif (Kapitel, Position, Unterposition)
48	Holz, und zwar	
	a) Brennholz in Form von Rundlingen, Scheiten, Zweigen, Reisigbündeln oder ähnlichen Formen.	Unterposition 4401 10 00
	b) Sägespäne, Holzabfälle und Holzausschuss, auch zu Pellets, Briketts, Scheiten oder ähnlichen Formen zusammengepresst	Unterposition 4401 30

2. Vorbemerkungen

a) Gesetzliche Regelung des nationalen Rechts

Der deutsche Gesetzgeber hat in § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 48 der Anlage 2 zum UStG vorgesehen, dass die Steuer sich u.a. bei Lieferungen bestimmter Formen von Holz auf 7 % der Bemessungsgrundlage ermäßigt.

20 Anlage 2 zum UStG verweist zur Abgrenzung auf den Gemeinsamen Zolltarif der Europäischen Gemeinschaft, dem die KN des Harmonisierten Systems zur Bezeichnung und Codierung der Waren zu Grunde liegt (BFH-Urteil vom 09.02.2006 - V R 49/04, BFHE 213, 88, BStBl II 2006, 694, unter II.2.b). Nach der Rechtsprechung des BFH ist daher die Frage der Einreihung von Gegenständen in diese Positionen oder Unterpositionen —und damit die Reichweite des Anwendungsbereichs des ermäßigten Steuersatzes— ausschließlich nach zolltariflichen Vorschriften und Begriffen zu beantworten (BFH-Urteile vom 26.06.2018 - VII R 47/17, BFHE 261, 569, Rz 10, und vom 18.12.2008 - V R 55/06, BFHE 223, 539, unter II.3.e, m.w.N.). Für die Frage der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ist also entscheidend, ob die Holzhackschnitzel, um die es hier geht, zolltariflich in eine der Unterpositionen 4401 10 00 oder 4401 30 KN einzuordnen sind.

21 Die KN in der im Streitjahr geltenden Fassung enthält allerdings die von Nr. 48 Buchst. b der Anlage 2 zum UStG in Bezug genommene Unterposition 4401 30 KN nicht mehr. Gleichwohl kann die KN nach der Rechtsprechung des BFH weiterhin für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes herangezogen werden, weil die Warenbeschreibung —bei veränderter Positionsnummer (nunmehr: Unterpositionen 4401 31 oder 4401 39 KN)— inhaltlich unverändert geblieben ist (BFH-Urteil in BFHE 261, 569, Rz 12).

b) Anwendung des Regelsteuersatzes auf Lieferungen von Holzhackschnitzeln bei zolltariflicher Abgrenzung

Bei der danach vorzunehmenden zolltariflichen Abgrenzung kommt der ermäßigte Steuersatz auf die Lieferungen der Holzhackschnitzel nicht in Betracht, weil diese als Holz in Form von Schnitzeln in die Unterpositionen 4401 21 00 oder 4401 22 00 KN einzugruppieren sind und damit nicht von § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 48 der Anlage 2 zum UStG erfasst werden. Hinsichtlich der Auslegung der insoweit in Bezug genommenen Unterpositionen der KN hat der vorlegende Senat keine Zweifel.

aa) Kein Brennholz „in ähnlicher Form“ wie Rundlinge, etc.

Nach den Feststellungen des FG, die für den vorlegenden Senat bindend sind (§ 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung —FGO—), finden Holzhackschnitzel zwar allgemein unterschiedliche Verwendung, jedoch sind die Holzhackschnitzel, um die es hier geht, nach den weiteren Feststellungen des FG aufgrund ihres Trocknungsgrades ausschließlich zur Verwendung als Brennmaterial bestimmt.

24 Gleichwohl steht der Annahme, die Holzhackschnitzel könnten als Brennholz „in ähnlicher Form“ wie Rundlinge, Scheite etc. der Unterposition 4401 10 00 KN angesehen werden, nach der Recht-

© 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.

sprechung des BFH der Umstand entgegen, dass die Unterpositionen 4401 21 und 4401 22 KN ausdrücklich „Holz in Form von Schnitzeln“ erfassen (BFH-Urteil in BFHE 261, 569, Rz 11).

bb) Waldhackschnitzel kein Holzabfall oder Holzausschuss

Hinsichtlich der Waldhackschnitzel scheidet auch eine Einordnung als Holzabfall oder Holzausschuss der —früheren— Unterposition 4401 30 KN (nunmehr: Unterpositionen 4401 31 oder 4401 39 KN) nach der Rechtsprechung des BFH aus, weil die Waldhackschnitzel aus Wipfelholz oder Schwachholz bei der Waldpflege und damit aus Rohholz der Position 4403 KN gewonnen werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 261, 569, Rz 12).

cc) Industriehackschnitzel kein Holzabfall oder Holzausschuss

Auch hinsichtlich der Industriehackschnitzel kommt eine Einordnung als Holzabfall oder Holzausschuss der —früheren— Unterposition 4401 30 KN (nunmehr: Unterpositionen 4401 31 oder 4401 39 KN) nicht in Betracht, weil Abfallverwertungsprodukte nach allgemeinem Sprachverständnis selbst nicht mehr als Abfall anzusehen sind (BFH-Urteil vom 15.11.2005 - VII R 66/04, BFH/NV 2006, 637, unter II.1.). Hiervon weicht die —frühere— Unterposition 4401 30 KN ausdrücklich nur bei einer Bearbeitung in Gestalt des Pressens, nicht aber im hiesigen Fall des Häckselns ab (vgl. BFH-Urteil vom 27.06.1989 - VII K 10/88, BFH/NV 1990, 467).

c) Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Lieferungen anderer Formen von Brennholz

Die hier in Rede stehenden Holzhackschnitzel sind —wie unter II.2.b aa ausgeführt— ausschließlich zur Verwendung als Brennmaterial bestimmt. Sie stehen mit anderen Formen von Holz in Wettbewerb, die —wie Brennscheite und zu Pellets oder Briketts gepresste Sägespäne— üblicherweise als Brennstoff dienen und deren Lieferung nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 48 der Anlage 2 zum UStG dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.

3. Zur ersten Frage

a) Klärungsbedürftige Zweifel an der Auslegung des Unionsrechts

Die erste Vorlagefrage betrifft die Auslegung des in Art. 122 MwStSystRL verwendeten Begriffs „Brennholz“. Der EuGH hatte —soweit ersichtlich— bislang keine Gelegenheit, hierzu Stellung zu nehmen. Dabei sind die Mitgliedstaaten, sofern das Unionsrecht —wie hier bei Art. 122 MwStSystRL— nicht ausdrücklich auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist, bei der Präzisierung der Kategorien von Gegenständen, auf die sie einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anwenden, verpflichtet, deren Konturen entsprechend der Auslegung durch den EuGH zu berücksichtigen (vgl. EuGH-Urteil Kommission/ Spanien vom 17.01.2013 - C-360/11, EU:C:2013:17, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung —HFR— 2013, 269, Rz 19 ff.).

29 Bei der Auslegung des Begriffs „Brennholz“ in Art. 122 MwStSystRL dürfte der allgemeine Sprachgebrauch (vgl. EuGH-Urteil Kommission/Spanien, EU:C:2013:17, HFR 2013, 269, Rz 63 zu Anhang III MwStSystRL) dafür sprechen, dass er jegliches Holz umfasst, das nach seinen objektiven Eigenschaften ausschließlich zum Verbrennen bestimmt ist. Dabei entspräche sowohl das Merkmal der Ausschließlichkeit als auch die Maßgeblichkeit der objektiven Eigenschaften des Holzes —unter Außerachtlassen subjektiver Intentionen— dem Grundsatz der engen Auslegung ermäßigter Steuersätze (EuGH-Urteil Oxycure Belgium vom 09.03.2017 - C-573/15, EU:C:2017:189, HFR 2017, 455, Rz 32). Diesem Grundsatz könnte hier umso größere Bedeutung zukommen, als es sich bei Art. 122 MwStSystRL um eine nur für einen vorübergehenden Zeitraum zugelassene Ausnahme handelt (vgl. dazu EuGH-Urteil Kommission/Frankreich vom 28.02.2012 - C-119/11, EU:C:2012:104, HFR 2012, 811, Rz 29, und EuGH-Urteil Kommission/Finnland vom 07.03.2002 - C-169/00, EU:C:2002:149, HFR 2002, 563, Rz 34).

b) Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage

© 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.

Für die Entscheidung des Rechtsstreits ist die Auslegung des Begriffs der Lieferung von Brennholz in Art. 122 MwStSystRL von Bedeutung, weil dies die Grundlage dafür bildet zu prüfen, ob die Lieferungen der Holzhackschnitzel, um die es hier geht, von der Möglichkeit erfasst sind, nach Art. 122 MwStSystRL einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden. Bei einer Auslegung im genannten Sinne wäre dies der Fall, weil die in Rede stehenden Holzhackschnitzel —wie bereits unter II.2.b aa dargestellt— ausschließlich zur Verwendung als Brennmaterial bestimmt sind.

4. Zur zweiten Frage

a) Klärungsbedürftige Zweifel an der Auslegung des Unionsrechts

Zudem hat der vorlegende Senat Zweifel, ob die Mitgliedstaaten bei der Ausübung der Möglichkeit des Art. 122 MwStSystRL befugt sind, den Anwendungsbereich eines ermäßigten Steuersatzes auf Lieferungen von Brennholz anhand der KN genau abzugrenzen. Art. 98 Abs. 3 MwStSystRL sieht eine solche Befugnis grundsätzlich vor. Jedoch ist für den vorlegenden Senat zweifelhaft, ob sich diese Befugnis auch auf die Fälle des Art. 122 MwStSystRL erstreckt oder ob sie vielmehr auf die Fälle der Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes bei der Lieferung von Gegenständen der in Anhang III MwStSystRL genannten Kategorien beschränkt ist.

32 Für eine solche Beschränkung könnte zunächst sprechen, dass Art. 98 Abs. 3 MwStSystRL mit den „betreffenden Kategorien“ den Wortlaut des Abs. 2 der Vorschrift aufgreift, der auf die „in Anlage III genannten Kategorien“ verweist. Zudem konkretisiert dieser Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL nach der Binnensystematik der Vorschrift die Regelung des Abs. 1 der Vorschrift, auf den sich Art. 98 Abs. 3 MwStSystRL nach seinem klaren Wortlaut bezieht.

33 Andererseits könnte der Verweis des Art. 98 Abs. 3 MwStSystRL auf die „Anwendung der ermäßigten Steuersätze im Sinne des Absatzes 1“ der Vorschrift —der lediglich bestimmt, dass die Mitgliedstaaten einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden können— auch dahin verstanden werden, dass die Befugnis zur Abgrenzung anhand der KN unabhängig davon besteht, auf welcher Vorschrift die Möglichkeit des jeweiligen Mitgliedstaats zur Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes beruht. Dies entspräche dem Umstand, dass Art. 122 MwStSystRL —übergangsweise— die sich aus Art. 98 Abs. 1 und Abs. 2 MwStSystRL ergebende Möglichkeit erweitert, einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden (vgl. EuGH-Urteil Regards Photographiques vom 05.09.2019 - C-145/18, EU:C:2019:668, HFR 2019, 928, Rz 44 zu Art. 103 MwStSystRL).

34 Dabei ist nicht zu verkennen, dass es wegen des Charakters als Übergangsvorschrift rechtstechnisch schwierig gewesen wäre, die in Art. 122 MwStSystRL genannten Kategorien von Gegenständen —hier des Brennholzes— in Art. 98 Abs. 2 i.V.m. Anhang III MwStSystRL aufzunehmen. Vor diesem Hintergrund könnte der Umstand, dass die Befugnis zur Abgrenzung anhand der KN —anders als nach der früheren Regelung des Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 i.V.m. Anhang H der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) in den Fassungen seit der Änderung durch die Richtlinie 92/77/EWG des Rates vom 19.10.1992— nunmehr außerhalb der Anlage III MwStSystRL verortet ist, für eine bewusste Entscheidung des Richtliniengebers sprechen, diese Befugnis auch auf die in den Übergangsvorschriften der Art. 109 ff. MwStSystRL enthaltenen Möglichkeiten zur Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes zu erstrecken.

b) Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage

Die zweite von dem Senat vorgelegte Frage ist für die Entscheidung über die Revision des FA entscheidungserheblich. Die bei ihrer Bejahung bestehende unionsrechtliche Befugnis der Mitgliedstaaten, den Anwendungsbereich eines ermäßigten Steuersatzes (auch) bei Inanspruchnahme der Möglichkeit des Art. 122 MwStSystRL anhand der KN abzugrenzen, ist Grundlage dafür, dass Nr. 48 der Anlage 2 zum UStG ausschließlich zolltariflich auszulegen ist; es käme dann weiter auf das Ergebnis der dritten Vorlagefrage 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.

36 Sollte die zweite Vorlagefrage dagegen zu verneinen sein und eine ausschließlich zolltarifliche Auslegung der Nr. 48 der Anlage 2 zum UStG daher ausscheiden, käme es für deren Auslegung entscheidend auf den Wortlaut der dort in Spalte 2 enthaltenen Warenbezeichnung an, während der in Spalte 3 enthaltenen Beschränkung auf eine Unterposition des Zolltarifs keine entscheidende Bedeutung zukäme. Die Lieferungen der Holzhackschnitzel, die Gegenstand dieser Streitsache sind, unterlägen dann aufgrund ihrer ausschließlichen Bestimmung zur thermischen Verwertung als Brennholz „in ähnlicher Form" wie Rundlinge, Scheite etc. dem ermäßigten Mehrwertsteuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 48 Buchst. a der Anlage 2 zum UStG.

5. Zur dritten Frage

a) Klärungsbedürftige Zweifel an der Auslegung des Unionsrechts

aa) Selektive Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes (nur) bei Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität

Soweit die Mitgliedstaaten hinsichtlich bestimmter Kategorien von Leistungen zur Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes befugt sind, können sie sich nach der Rechtsprechung des EuGH dafür entscheiden, den ermäßigten Steuersatz nur auf einen konkreten und spezifischen Aspekt der jeweiligen Kategorie anzuwenden. Wenn sich ein Mitgliedstaat dafür entscheidet, den ermäßigten Mehrwertsteuersatz derart selektiv anzuwenden, muss er jedoch den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten. Dieser Grundsatz lässt es nicht zu, gleichartige Gegenstände oder Dienstleistungen, die miteinander in Wettbewerb stehen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (s. hierzu insgesamt EuGH-Urteil Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.a. vom 27.06.2019 - C-597/17, EU:C:2019:544, HFR 2019, 827, Rz 44 ff., m.w.N.).

bb) Zweifel am Maßstab zur Bestimmung der Gleichartigkeit zweier Gegenstände

Die Zweifel des vorlegenden Senats betreffen den Maßstab, der im Kontext der selektiven Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes bei der Bestimmung der Gleichartigkeit zweier Gegenstände anzuwenden ist.

39 Insoweit hat der vorlegende Senat mit Senatsurteil in BFHE 213, 88, BStBl II 2006, 694, unter II.5.c bis d zu Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 3 i.V.m. Anhang H der Richtlinie 77/388/EWG entschieden, dass Gegenstände, die in unterschiedliche Unterpositionen der KN einzureihen sind, unabhängig von einem identischen Anwendungsbereich nicht gleichartig sind und darum auch bei Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität nicht demselben Mehrwertsteuersatz unterworfen werden müssen.

40 Zwischenzeitlich hat der EuGH jedoch hinsichtlich des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität festgehalten, dass für die Frage der Gleichartigkeit zweier Gegenstände oder Dienstleistungen maßgeblich auf die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers abzustellen sei, wobei künstliche, auf unbedeutenden Unterschieden beruhende Unterscheidungen vermieden werden müssten (EuGH-Urteil Pro Med Logistik und Pongratz vom 27.02.2014 - C-454/12 und C-455/12, EU:C:2014:111, BStBl II 2015, 437, Rz 53, und EuGH-Urteil The Rank Group vom 10.11.2011 - C-259/10 und C-260/10, EU:C:2011:719, HFR 2012, 98, Rz 43). Zwei Gegenstände oder Dienstleistungen seien daher gleichartig, wenn sie ähnliche Eigenschaften haben und beim Verbraucher nach einem Kriterium der Vergleichbarkeit in der Verwendung denselben Bedürfnissen dienen und wenn die bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers zwischen diesen Gegenständen oder Dienstleistungen nicht erheblich beeinflussen (EuGH-Urteil Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.a., EU:C:2019:544, HFR 2019, 827, Rz 48, und EuGH-Urteil The Rank Group, EU:C:2011:719, HFR 2012, 98, Rz 44).

41 Vor diesem Hintergrund hat der vorlegende Senat Zweifel, ob er an seiner Rechtsprechung festhalten kann, nach der eine unterschiedliche zolltarifliche Einreihung die Gleichartigkeit der betreffenden Gegenstände ausschließt. Denn während die nach der zitierten Rechtsprechung des EuGH

© 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.

maßgebliche Sicht eines Durchschnittsverbrauchers eine Prüfung der Gleichartigkeit hinsichtlich der Verwendung der Leistung durch den Durchschnittsverbraucher erfordert, kommt es bei der zolltariflichen Einreihung grundsätzlich nur auf die objektiven Merkmale und Eigenschaften der Ware an (vgl. zuletzt EuGH-Urteil DHL Logistics (Slovakia) vom 30.04.2020 - C-810/18, EU:C:2020:336, Steuer-Eildienst —StEd— 2019, 196, Rz 25, m.w.N.): Zwar kann auch der Verwendungszweck der Ware ein objektives Tarifierungskriterium sein, sofern er dieser Ware innewohnt (EuGH-Urteil DHL Logistics (Slovakia), EU:C:2020:336, StEd 2019, 196, Rz 26, m.w.N.). Jedoch kann der Verwendungszweck nur dann ein erhebliches Kriterium sein, wenn die Tarifierung nicht allein auf der Grundlage der objektiven Merkmale und Eigenschaften der Ware erfolgen kann (EuGH-Urteil TDK-Lambda Germany vom 05.09.2019 - C-559/18, EU:C:2019:667, StEd 2019, 570, Rz 27).

42 Im vorliegenden Fall tritt die Gegensätzlichkeit der beiden Maßstäbe deutlich zutage: Aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers weisen die Holzhackschnitzel, um die es hier geht, keine wesentlichen Unterschiede zu anderen Formen von Brennholz —etwa zu Pellets oder Briketts gepressten Holzabfällen, auf deren Lieferung (wie bereits unter II.2.c dargestellt) der ermäßigte Steuersatz anzuwenden ist— auf, weil sie gleichermaßen zur Verbrennung und Wärmegewinnung in Heizanlagen verwendet werden. Im Hinblick auf ihre objektiven Merkmale und Eigenschaften unterscheiden sich die Holzhackschnitzel dagegen aufgrund der besonderen Verarbeitungsform des Häckselns, ihrer daraus resultierenden Form und der äußeren Umstände ihrer Verwendung als Brennmaterial erkennbar von solchen anderen Formen von Brennholz. Je nach Maßstab ist die Gleichartigkeit der Holzhackschnitzel und anderer Formen von Brennholz daher entweder zu bejahen oder zu verneinen.

cc) Bedeutung der Befugnis zur Abgrenzung anhand der KN

Kern der dargelegten Zweifel am hier für die Bestimmung der Gleichartigkeit anzuwendenden Maßstab ist die Frage nach der Bedeutung der Befugnis der Mitgliedstaaten, den Anwendungsbereich eines ermäßigten Steuersatzes —hier auf Lieferungen von Brennholz— anhand der KN genau abzugrenzen. Wäre die Gleichartigkeit allein aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers zu bestimmen, würde im Ergebnis die Möglichkeit einer Abgrenzung anhand der KN aufgrund der oben unter bb) dargelegten Unterschiede im Streitfall ins Leere laufen und —über den Streitfall hinaus— allgemein erheblich eingeschränkt, obwohl die Mitgliedstaaten hierzu nach Art. 98 Abs. 3 MwStSystRL ausdrücklich befugt sind.

44 Auch der EuGH hat jedoch in anderem Zusammenhang bereits hervorgehoben, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität einer vom Gesetzgeber ausdrücklich vorgesehenen Ausnahme nicht entgegenstehen und deren praktische Wirksamkeit nicht beeinträchtigen kann (EuGH-Urteil Kommission/Deutschland vom 08.02.2018 - C-380/16, EU:C:2018:76, HFR 2018, 259, Rz 58; vgl. auch EuGH, Schlussanträge der Generalanwältin vom 08.05.2012 - C-44/11, EU:C:2012:276, Rz 60). Allerdings hängt die Einschränkung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität hier von der Ausübung der Befugnis zur Abgrenzung anhand der KN durch den Mitgliedstaat ab und beruht deshalb nur mittelbar auf einer Regelung der MwStSystRL.

45 Stellt die in Art. 98 Abs. 3 MwStSystRL vorgesehene Befugnis gleichwohl eine vom Gesetzgeber ausdrücklich vorgesehene Ausnahme im genannten Sinne dar, könnte eine bei der Tarifierung nicht zu berücksichtigende Verwendungsart —und die darauf gestützte Sicht eines Durchschnittsverbrauchers— der auf einer Abgrenzung anhand der KN beruhenden Anwendung des Regelsteuersatzes nicht entgegen gehalten werden. Dies entspräche auch dem Grundsatz der engen Auslegung ermäßigter Steuersätze, der neben dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität anzuwenden ist (EuGH-Urteil Oxycure Belgium, EU:C:2017:189, HFR 2017, 455, Rz 32). Eine solche enge Auslegung könnte hier umso mehr gerechtfertigt sein, als es sich bei Art. 122 MwStSystRL um eine nur für einen vorübergehenden Zeitraum zugelassene Ausnahme handelt (vgl. EuGH-Urteil Kommissi-

© 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.

on/Frankreich, EU:C:2012:104, HFR 2012, 811, Rz 29, und EuGH-Urteil Kommission/Finnland, EU:C:2002:149, HFR 2002, 563, Rz 34).

b) Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage

Sofern die zweite Vorlagefrage bejaht wird, ist auch die dritte von dem Senat vorgelegte Frage für die Entscheidung über die Revision des FA entscheidungserheblich. Sollte die dritte Vorlagefrage zu bejahen sein, wäre die Revision des FA begründet und die Klage auch insoweit abzuweisen. Sollte die dritte Frage dagegen verneint werden, wäre die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.

47 Die Revision der Klägerin, mit der sie die Würdigung des FG angreift, bei dem gegenüber der Gemeinde C erbrachten Leistungsbündel handele es sich um eine mit dem Regelsteuersatz zu versteuernde einheitliche Gesamtleistung, ist nach derzeitiger Einschätzung des Senats, unabhängig von der Beantwortung der Vorlagefragen, unbegründet.

6. Zum Rechtsgrund der Vorlage

Die Vorlage beruht auf Art. 267 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union.

7. Zur Verfahrensaussetzung

Die Aussetzung des Verfahrens beruht auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 74 FGO.

Fundstelle(n):
BB 2020 S. 2389 Nr. 43
BB 2020 S. 2596 Nr. 46
BFH/NV 2020 S. 1394 Nr. 12
BFH/PR 2021 S. 27 Nr. 1
DStR 2020 S. 11 Nr. 42
DStR 2020 S. 2426 Nr. 44
DStRE 2020 S. 1403 Nr. 22
NWB-Eilnachricht Nr. 46/2020 S. 3384
StuB-Bilanzreport Nr. 21/2020 S. 853
UR 2020 S. 879 Nr. 22
UVR 2020 S. 353 Nr. 12
NWB IAAAH-61060

© 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.