
Datum: 27.10.2009
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 4127/07
ECLI: ECLI:DE:FGK:2009:1027.1K4127.07.00

Tenor:

Unter Änderung des Bescheides für 2005 über Umsatzsteuer vom 07.05.2007 wird die Steuer mit der Maßgabe festgesetzt, dass die Umsätze aus Lieferun-gen von getrockneten Schweineohren in Höhe von 3.763,10 € und aus Liefe-rungen von Hähnchenmägen und Pansen in Höhe von 149,55 € ermäßigt be-steuert werden.

Die Neuberechnung der Steuer wird dem Beklagten auferlegt.

Die Kosten des Verfahrens bis einschließlich der mündlichen Verhandlung tragen die Beteiligten je zur Hälfte, im Übrigen trägt sie der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Kostenschuldner kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Kostengläubigers abwenden, soweit nicht der Kostenschuldner zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten um die Frage, welcher Steuersatz auf die Umsätze mit getrockneten, als Tierfutter verwendeten Schlachtnebenprodukten (v.a. Schweineohren) anzuwenden ist.

2

Der Kläger ist Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer der B Vertriebs GmbH, C (nachfolgend kurz: Organgesellschaft), deren Unternehmensgegenstand der Vertrieb von Tiernahrungsmittel ist. Ab August 2005 wies die Organgesellschaft des Klägers in den an ihre Kunden ausgestellten Rechnungen für die Lieferung getrockneter Tiernahrungsmittel den

3

Umsatzsteuerbetrag unter Zugrundelegung des ermäßigten Steuersatzes von 7 % aus. Seitdem erklärte sie die Umsätze in den Umsatzsteuervoranmeldungen dem entsprechend.

In drei unverbindlichen Zollarifauskünften für Umsatzsteuerzwecke der Oberfinanzdirektion D, Zolltechnische Prüfungs- und Lehranstalt, jeweils mit Datum 19.05.2005 wurde der Organgesellschaft mitgeteilt, dass die von ihr verwendeten Erzeugnisse (getrocknete Rinderohren, getrocknete Schafsohren, getrocknete Ochsenziemer) dem – im Streitzeitraum maßgeblichen – Regelsteuersatz von 16 % unterliegen, da diese nicht für die menschliche Ernährung geeignet sind (vgl. die in der Umsatzsteuerakte des Beklagten befindlichen Kopien der unverbindlichen Zollarifauskünfte). 4

Mit Schreiben seines Bevollmächtigten vom 25.11.2005 teilte der Kläger dem Beklagten unter Berufung auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 03.02.2004 sowie das Schreiben des Bundesministers der Finanzen (BMF) vom 05.08.2004 seine Auffassung mit, dass insbesondere die Lieferung von getrockneten Schweineohren mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern sei. Gleichzeitig bat der Bevollmächtigte um eine rechtsbehelfsfähige Entscheidung, wenn sich das Finanzamt der Auffassung des Zolls zur Anwendung des Regelsteuersatzes anschließen sollte. 5

Im Mai 2006 führte der Beklagte beim Kläger eine Umsatzsteuersonderprüfung durch, um die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der vertriebenen Tiernahrungsmittel zu prüfen. Im Rahmen der Prüfung legte der Kläger für den Prüfungszeitraum (August 2005 bis Februar 2006) Umsatzlisten vor, aus denen die Mengen der gelieferten Tiernahrungsmittel sowie die hieraus erzielten Nettoerlöse ersichtlich sind. 6

Im Anschluss an die Prüfungsfeststellungen im Bericht zur Umsatzsteuersonderprüfung vom 31.08.2006 korrigierte der Beklagte die Umsatzbesteuerung der Lieferungen von getrockneten Schweine-, Rinder- und Schafsohren und ähnlichen Schlachtnebenprodukten im Umfang von insgesamt 80.243,61 €, da die Organgesellschaft die Eignung der gelieferten Produkte zum menschlichen Verzehr nicht nachgewiesen habe, dies aber aufgrund der vom BMF vorgegebenen neuen Abgrenzung (ab 2006) allein maßgeblich sei. Der Beklagte erließ jeweils mit Datum 11.09.2006 nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderte Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide für den Zeitraum August 2005 bis Februar 2006 (Bl. 13 ff. der Finanzgerichtsakte – FG-Akte). 7

Während des – im Ergebnis erfolglosen – Einspruchsverfahrens legte der Kläger eine Bescheinigung vom 23.11.2006 vor, in der die Labor F GmbH, E, der B Vertriebs GmbH bestätigte, dass die eingesandten Proben von getrockneten Schweineohren zum menschlichen Verzehr geeignet sind. Des Weiteren wurde eine amtstierärztliche Bescheinigung der Stadt G vom 26.01.2007 vorgelegt, in der bestätigt wird, dass Schweineohren von gesunden Tieren für den menschlichen Verzehr geeignet sind (vgl. Rechtsbehelfsakte des Beklagten zur Umsatzsteuer 2005 und 2006). 8

Mit Bescheid vom 07.05.2007 nahm der Beklagte die Umsatzsteuerjahresfestsetzung für 2005 vor. Hierbei wich er von der Umsatzsteuerjahreserklärung der Organgesellschaft entsprechend den Feststellungen der Umsatzsteuersonderprüfung insoweit ab, als die Lieferung getrockneter Schlachtnebenenerzeugnisse in Höhe von insgesamt 47.316,96 € nicht mit dem ermäßigten Steuersatz, sondern mit dem Regelsteuersatz versteuert wurden. 9

Mit der vorliegenden Klage verfolgt der Kläger sein Begehren lediglich insoweit weiter, als die Lieferungen von getrockneten Schweineohren, Pansen und Hähnchenmägen sowie – jedenfalls zunächst auch – von Straußensticks mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern 10

seien.

Zunächst war im Klageverfahren ausweislich der Klagebegründung und des ursprünglich angekündigten Klageantrags (vgl. Bl. 26, 29, 32 der FG-Akte) die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Lieferungen von getrockneten Schweineohren – bezogen auf den ursprünglichen Streitzeitraum August 2005 bis Februar 2006 – im Umfang von 8.845,50 € (netto), von Pansen und Hähnchenmägen im Umfang von 7.557,98 € (netto) sowie von Straußensticks im Umfang von 2.061,05 € (netto) streitig. Sodann wurde zwischen den Beteiligten Einigkeit darüber erzielt, dass die Umsätze aus den Lieferungen von Pansen und Hähnchenmägen in Höhe von 149,55 € (2005) bzw. 113,90 € (2006) dem ermäßigten Steuersatz unterliegen (Bl. 29, 32 der FG-Akte). Wegen der geringen steuerlichen Auswirkungen hat der Beklagte vom Erlass eines Änderungsbescheides aber zunächst abgesehen (vgl. Bl. 34 der FG-Akte). In Vorbereitung der mündlichen Verhandlung kündigte der Prozessbevollmächtigte des Klägers an, dass sich das Klagebegehren auf die umsatzsteuerrechtliche Einordnung der Lieferung der getrockneten Schweineohren erstreckt und der Streitpunkt Straußensticks auch wegen der noch ausstehenden Darlegung der Zusammensetzung dieser Straußensticks für den Kläger verzichtbar erscheint (vgl. Bl. 58 der FG-Akte). In der mündlichen Verhandlung hat der Kläger eine Aufstellung der Nettoumsätze (3.763,10 €) vorgelegt, welche die Organgesellschaft aus der Lieferung von Schweineohren im – nach Abtrennung des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006 – nunmehr noch verfahrensgegenständlichen Zeitraum August 2005 bis Dezember 2005 erzielte (Bl. 76 d. FG-Akte). Hinsichtlich des in der mündlichen Verhandlung noch verfolgten Klagebegehrens, die Lieferung von getrockneten Schweineohren dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterfallen zu lassen, trägt der Kläger vor:

11

Die B Vertriebs GmbH habe die Schweineohren im Streitzeitraum nicht selbst getrocknet, sondern bereits im getrockneten Zustand erworben. Die Schweineohren stammten ursprünglich von der Firma B & C H Zerlegebetriebe GmbH, K, welche die Schweineohren in noch frischem Zustand an die Firma Tiernahrung M, N, geliefert habe. Zu diesem Zeitpunkt sei das Fleisch zum menschlichem Verzehr noch geeignet gewesen (vgl. Bl. 60, 61 d. FG-Akte). Die Firma Tiernahrung M habe die Schweineohren getrocknet und diese sodann an die B AG, O (Belgien) geliefert, die wiederum an die Organgesellschaft des Klägers geliefert habe. Für die umsatzsteuerrechtliche Einordnung sei entscheidend, ob die Schlachtnebenprodukte vor der Trocknung zum menschlichen Verzehr geeignet gewesen sind. Wenn sodann durch den Trocknungsvorgang die Genießbarkeit für den menschlichen Verzehr verloren gehe, sei das Schlachtnebenprodukt als sogenanntes zubereitetes Futter im Sinne der Nr. 37 der Anlage 2 zu § 12 UStG (UStG) anzusehen, wie dies der BFH in den Entscheidungen vom 03.02.2004 und vom 10.02.2009 ausgesprochen habe (vgl. Bl. 26 f. d. Akte).

12

Der Kläger beantragt,

den Jahresumsatzsteuerbescheid 2005 vom 07.05.2007 dahingehend zu korrigieren, dass die Umsätze an Schweineohren in Höhe von 3.763,10 € sowie die Umsätze an Hähnchenmägen und Pansen in Höhe von 149,55 € ermäßigt besteuert werden.

13

Der Beklagte beantragt,

die Klage insoweit abzuweisen, als die Umsätze an Schweineohren betroffen sind.

14
15
16

Unter Berufung auf die Einspruchsentscheidung hält der Beklagte den Regelsteuersatz für anwendbar, da der Kläger seiner Darlegungs- und Beweislast für die Anwendung des

17

ermäßigten Steuersatzes insbesondere wegen des nicht erfolgten Nachweises der Genießbarkeit der gelieferten Schweineohren zum menschlichen Verzehr nicht genügen konnte. Die vorgelegten Bestätigungen seien zu unsubstantiiert und könnten keinesfalls darlegen, dass die von der Organgesellschaft gelieferten Schlachtnebenprodukte mit dem Ausgangsmaterial, welches begutachtet wurde, vergleichbar sind (vgl. Bl. 10 f. d. FG-Akte).

Das Verfahren betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2006, festgesetzt mit Umsatzsteuerjahresbescheid vom 04.05.2009, wurde abgetrennt und wird unter dem Aktenzeichen 1 K 3132/09 fortgeführt.

18

Entscheidungsgründe

19

Die Klage ist begründet.

20

Die von der B Vertriebs GmbH als Organgesellschaft des Klägers im Streitzeitraum ausgeführten Lieferungen von getrockneten Schweineohren sowie von Hähnchenmägen und Pansen unterliegen dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 UStG. Der angefochtene Änderungsbescheid des Beklagten, mit dem diese Lieferungen dem Regelsteuersatz unterworfen wurden, ist insoweit rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten.

21

Auf die Lieferungen ist der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 % zu erheben, da die gelieferten Schweineohren, Hähnchenmägen und Pansen in die Position 2309 der Kombinierten Nomenklatur (KN) in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 2086/97 der Kommission vom 04.11.1997 (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften - ABIEG - Nr. L 312/1) einzureihen sind.

22

Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2, lfd. Nr. 37, gilt der ermäßigte Steuersatz für die Lieferung von Rückständen und Abfällen der Lebensmittelindustrie sowie explizit auch für zubereitetes Futter im Sinne des Kapitel 23 des gemeinsamen Zolltarifs. Insoweit verweist das UStG auf die zolltariflichen Vorschriften und Begriffe, an denen sich die Auslegung der umsatzsteuerrechtlichen Regelungen zu orientieren hat (vgl. Bundesfinanzhof - BFH - Urteile vom 20.02.1990 VII R 172/84, BFHE 160, 342, BStBl II 1990, 760; vom 08.01.2003 VII R 11/02, BFHE 201, 352, BFH/NV 2003, 875). Hierzu hat der BFH im Anschluss an die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (vgl. EuGH-Urteil vom 23.03.1972 Rs. 36/71 - Henck - , EuGHE 1972, 187) entschieden, dass von der Position 2309 der Kombinierten Nomenklatur des Zolltarifs nicht nur Zubereitungen erfasst sind, die durch die Vermischung eines Erzeugnisses mit einem anderen Erzeugnis hervorgegangen sind. Vielmehr ist unter Zubereitung auch die Verarbeitung eines Erzeugnisses zu verstehen (BFH-Urteil vom 12.05.1987 VII R 110/84, BFHE 150, 230). Ein Verarbeitungsvorgang in diesem Sinne ist insbesondere die Trocknung von Schweineohren, um diese im weiteren Fortgang der Verwendung als Tierfutter einzusetzen (BFH-Urteile vom 03.02.2004 VII R 33/03, BFH/NV 2004, 849; 10.02.2009 VII R 16/08, BFH/NV 2009, 979; vgl. dazu auch BMF vom 05.08.2004, 2004-08-05 IV B 7-S 7220-46/04, BStBl. I 2004, 638, unter Rz. 126).

23

Vorliegend handelt es sich bei den von der Organgesellschaft des Klägers gelieferten Schweineohren, Hähnchenmägen und Pansen um zubereitetes Tierfutter im Sinne der Nr. 37 der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG. Im Anschluss an die angeführte Rechtsprechung des BFH hält es der erkennende Senat für maßgeblich und ausreichend, damit der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung gelangen kann, dass die gelieferten Waren dadurch zu Erzeugnissen der zur Fütterung verwendeten Art geworden sind, dass die Schlachtnebenprodukte durch die Trocknung das Merkmal ihrer Eignung zum menschlichen

24

Verzehr verloren haben. Bezogen auf getrocknete Schweineohren hat der BFH wiederholt ausgesprochen, dass als Tierfutter verwendete Schweineohren, die vor dem Trocknen für den menschlichen Verzehr geeignet waren und ihre Eignung zum menschlichen Verzehr alleine durch das Trocknen verloren haben, als zubereitetes Futter im Sinne der Nr. 37 der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG bzw. der Position 2309 der Kombinierten Nomenklatur des Zolltarifs einzureihen sind (BFH-Urteil vom 10.02.2009 VII R 16/08, a.a.O.). Der Kläger hat zur Überzeugung des Senats dargelegt, dass die Schweineohren im getrockneten Zustand, d.h. als Tiernahrungsmittel, erworben wurden. Des Weiteren hat der Kläger dargelegt, dass die Schweineohren – Entsprechendes gilt für die Hähnchenmägen und Pansen – ihre vormals, d.h. bei Auslieferung vom Schlachthof der H Zerlegebetriebe GmbH, vorhandene Eignung zum menschlichen Verzehr gerade durch die von einem Lieferanten der Organgesellschaft erfolgte Trocknung der Schlachtnebenprodukte verloren haben. Wie der Kläger zuletzt in der mündlichen Verhandlung nachvollziehbar schilderte, ist es nach den in Deutschland maßgeblichen gesetzlichen Regelungen ohnehin nur statthaft, zum menschlichen Verzehr geeignete Schlachtnebenprodukte vom Schlachthof auszuliefern, um sie für weitere Verarbeitungsvorgänge wie vorliegend die Verarbeitung zu Tierfutter zu nutzen. Ungenießbare Schlachtnebenerzeugnisse müssten einer anderen Verwendung zugeführt werden.

Nicht erforderlich für die ermäßigte Besteuerung der Lieferung von getrockneten Schlachtnebenprodukten ist, dass der Lieferant selbst die Schlachtnebenerzeugnisse getrocknet und damit zu Tierfutter verarbeitet hat. Wie sich aus der gesetzgeberischen Entscheidung, zubereitetes Tierfutter ermäßigt zu besteuern, ergibt, reicht es aus, dass ursprünglich zum menschlichen Verzehr geeignete Schlachtnebenprodukte durch einen Verarbeitungsvorgang im vorstehend genannten Sinne als Tierfutter hergestellt wurden.

25

Das vorstehend dargelegte Verständnis des Begriffs des zubereiteten Futters ergibt sich für den erkennenden Senat auch nach dem Sinn und Zweck der Regelung in Nr. 37 der Anlage 2 zum UStG. Danach sollen Rückstände und Abfälle der Lebensmittelindustrie und explizit zubereitetes Tierfutter ermäßigt besteuert werden, weil die für die menschliche Ernährung (nicht mehr) geeigneten Erzeugnisse bzw. Schlachtnebenerzeugnisse, die aus der Verarbeitung von pflanzlichen oder tierischen Stoffen stammen, auf diese Weise nutzbar gemacht werden können. Systematisch ist Nr. 37 der Anlage 2 zum UStG neben Nr. 2 und Nr. 5 der Anlage 2 zum UStG zu sehen. Nr. 2 erfasst Fleisch und andere genießbare Schlachtnebenerzeugnisse im Sinne des Kapitels 2 des Zolltarifs. Daneben sind nach Nr. 5 andere, explizit aufgeführte Waren tierischen Ursprungs ermäßigt zu besteuern. Soweit das Trocknen die Eignung der Schweineohren zum menschlichen Verzehr (noch) nicht beeinträchtigt, würde es sich um genießbare Schlachtnebenerzeugnisse im Sinne der Nr. 2 der Anlage 2 zum UStG bzw. des Kapitels 2 der Kombinierten Nomenklatur handeln mit der Folge, dass ebenfalls der ermäßigte Umsatzsteuersatz gelten würde. Soweit – wie hier – die getrockneten Schweineohren weder unter Nr. 2 noch unter Nr. 5 der Anlage 2 zum UStG zu fassen sind, kommt – wie vorliegend einschlägig – insbesondere Nr. 37 der Anlage 2 zum UStG in Betracht.

26

Die von der Organgesellschaft des Klägers in geringem Umfang im Streitjahr gelieferten Hähnchenmägen und Pansen sind, soweit sie nicht bereits unter Nr. 5 der Anlage 2 zum UStG zu fassen sind, ebenfalls als Schlachtnebenprodukte, die zu zubereitetem Tierfutter im Sinne der Nr. 37 der Anlage 2 zum UStG verarbeitet wurden, anzusehen, so dass auch für diese in jedem Falle der ermäßigte Umsatzsteuersatz zur Anwendung kommt, wie dies im Rahmen des Finanzstreitverfahrens der Beklagte auch zugestanden hat.

27

28

Eine andere Auslegung folgt auch nicht aus der Verordnung (EG) Nr. 1125/2006 der Europäischen Kommission zur Einreihung von bestimmten Waren in die Kombinierte Nomenklatur (Einreihungsverordnung) vom 21.07.2006 (ABIEU Nr. L 200/3). Danach unterscheidet die Kommission zwischen genießbaren getrockneten Schweineohren einerseits und getrockneten Schweineohren, die aus anderen Gründen als dem Trocknen nicht für den menschlichen Verzehr geeignet sind. Unabhängig davon, dass die Einreihungsordnung zum 11.08.2006 in Kraft getreten ist und somit keine Rückwirkung auf den im vorliegenden Verfahren relevanten Streitzeitraum hat (vgl. BFH-Urteil vom 10.02.2009 VII R 16/08 a.a.O.), bestätigt die Unterscheidung auch das vorliegend gefundene Ergebnis. Aus der Einreihungsverordnung folgt nämlich das Verständnis, dass Schweineohren grundsätzlich genießbare Schlachtnebenerzeugnisse im Sinne des Kapitels 2 des Zolltarifs sind. Das Trocknen der Schweineohren ändert hieran nichts, es sei denn, die Schweineohren sind aus anderen Gründen als dem Trocknen (z.B. durch Verderb) für den menschlichen Verzehr ungeeignet, d.h. ungenießbar geworden (vgl. BFH-Urteil vom 10.02.2009 VII R 16/08 a.a.O. unter Verweis auf die Erläuterungen zum Harmonisierten System zu Kapitel 2 des Zolltarifs).

Die Kostenentscheidung folgt aus §§ 135 Abs. 1, 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Der Senat hält eine 29
hälftige Teilung der bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung entstandenen Kosten für angebracht. Zum einen hat der Kläger in der mündlichen Verhandlung im Vergleich zum ursprünglich mit dem Klageschriftsatz angekündigten Klageantrag – unter Abzug der das abgetrennte Streitverfahren betreffenden Lieferungen für Januar und Februar 2006 – sein Klagebegehren eingeschränkt. Zum anderen ergab sich für das Gericht erst auf Grund der Schilderungen des Klägers in der mündlichen Verhandlung der schlüssige Vortrag, dass die streitgegenständlichen Lieferungen Schlachtnebenerzeugnisse betreffen, die ihre Eignung zum menschlichen Verzehr allein durch einen Trocknungsvorgang verloren haben. Die darüber hinausgehenden Kosten waren gemäß § 135 Abs. 1 FGO dem Beklagten aufzuerlegen, da der Kläger insoweit entsprechend seinem Klageantrag in vollem Umfang obsiegt hat.