

Umsatzsteuersatz für Lebensmittel – Das Lebensmittelrecht als Auslegungshilfe?

Rechtsanwalt *Dr. David Zechmeister*, Hamburg

Lebensmittel unterliegen mit einigen Ausnahmen einem Umsatzsteuersatz von 7%. Die Ansetzung des normalen Umsatzsteuersatzes von 19% droht in Einzelfällen, insbesondere im Falle von Nahrungsergänzungsmitteln und diätetischen Lebensmitteln für besondere medizinische Zwecke. Der Autor befasst sich im Rahmen der Abhandlung mit der Frage, nach welchen Rechtsvorschriften ermittelt wird, welcher Umsatzsteuersatz anzuwenden ist, sowie welche Rolle das Lebensmittelrecht hierbei spielt. Hierzu erläutert der Autor das bestehende System der Umsatzsteuersätze in Deutschland und wie eine Abgrenzung zwischen den zu steuernden Waren erfolgt. Anhand einiger Fallbeispiele werden spezifische Probleme bestimmter Lebensmittelkategorien bei der Bestimmung des korrekten Umsatzsteuersatzes analysiert.

A. Die Umsatzsteuer in Deutschland

Die in Deutschland erhobene Umsatzsteuer auf Warenlieferungen und Dienstleistungen beträgt seit dem 1. Januar 2007 grundsätzlich 19%.¹ Seit 1983 unverändert geblieben ist der sogenannte ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7%,² welcher erst jüngst wieder in den Fokus der Medien gelangte. Die amtierende Regierungskoalition hatte ein Gesetzesvorhaben auf den Weg gebracht, welches die Anwendung des ermäßigten Steuersatz auf Übernachtungen in Hotels ermöglichte.³ Diese Steuerermäßigung führte nicht nur zu zahlreicher hämischer Kritik,⁴ sondern auch zu dem Vorwurf, dass die ermäßigte Umsatzsteuer ein Instrument zur Förderung bestimmter Wirtschaftsinteressen sei.

I. Der ermäßigte Umsatzsteuersatz

Nach der ursprünglichen Intention des Gesetzgebers ist diese Kritik sicherlich nicht berechtigt. Tatsächlich wurde der ermäßigte Umsatzsteuersatz von der großen Koali-

1 Änderung des § 12 Abs. 1 UStG durch Art. 4 des Haushaltbegleitgesetzes 2006 vom 29. Juni 2006 BGBl. I S. 1402 (Nr. 30), zuletzt geändert durch Artikel 3 G. v. 21. Dezember 2006, BGBl. I S. 3286. Der Umsatzsteuersatz betrug davor 16 %.

2 Vgl. § 12 Abs. 2 UStG.

3 Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22. Dezember 2009, BGBl. I S. 3950 (Nr. 81), 2010.

4 *Gathmann/Medick*, Hohn und Spott für die „Mövenpick-Partei“, Spiegel Online vom 19. Januar 2010, abrufbar unter <http://www.spiegel.de/politik/deutschland/0,1518,672756,00.html>; zuletzt abgerufen am 14. November 2011.

tion unter Kurt Kiesinger 1968 als sozialpolitische Maßnahme eingeführt.⁵ Umsätze für Waren und Dienstleistungen sollen von dem ermäßigten Umsatzsteuersatz profitieren, damit diese günstiger angeboten werden können und somit für jedermann erschwinglich bleiben. Insofern verwundert es nicht, dass insbesondere Lebensmittel von dem ermäßigten Umsatzsteuersatz profitieren. Lebensmittel dienen der Ernährung und somit einem Grundbedürfnis eines jeden Bürgers. Insbesondere Bürger mit niedrigen Einkommen sollen durch den ermäßigten Umsatzsteuersatz entlastet werden.⁶ Tatsächlich profitiert von dem ermäßigten Umsatzsteuersatz letztlich die gesamte Bevölkerung, unabhängig vom realen Einkommen.

Die Auswirkungen eines ermäßigten Umsatzsteuersatzes sind im Prinzip naheliegend, sollen aber hier noch einmal veranschaulicht werden. Bei der jetzigen Ausgestaltung der Umsatzsteuer handelt es sich nach wirtschaftlicher Betrachtung um eine Verbrauchssteuer, die somit letztlich vom Endverbraucher zu zahlen ist. Zwar findet grundsätzlich eine Besteuerung in jedem Stadium der Wertschöpfung statt, aber die Umsatzsteuer ist als sogenannte „Allphasenumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug“ ausgestaltet.⁷ Durch die Möglichkeit des Abzugs der Vorsteuer wird erreicht, dass nur die Schöpfung des Mehrwertes de facto besteuert und die Umsatzsteuer letztlich vom Verbraucher am Ende der Wertschöpfungskette beglichen wird. Waren, die vom ermäßigten Umsatzsteuersatz profitieren, können bei gleichen Nettopreis günstiger angeboten werden als Waren, die dem normalen Umsatzsteuersatz unterliegen. Eine Ware, die von dem ermäßigten Umsatzsteuersatz profitiert, hat daher grundsätzlich einen Wettbewerbsvorteil gegenüber Waren, die dem normalen Umsatzsteuersatz unterliegen, da der Unternehmer bei seiner Preisgestaltung aktuell nur mit einem Aufschlag von 7 % statt mit 19 % kalkulieren muss.

Das System des ermäßigten Umsatzsteuersatzes ist nicht unumstritten. Von unterschiedlicher Seite wird der ermäßigte Umsatzsteuersatz regelmäßig kritisiert und seine Abschaffung gefordert.⁸ Auch der jüngste Vorschlag einer grundsätzlichen Reform des Steuerrechts von Professor Kirchhof im Rahmen eines Bundessteuergesetzbuches sieht die Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes vor.⁹ Sich im Detail mit der geäußerten Kritik auseinanderzusetzen, würde den Rahmen dieser Abhandlung sprengen.

5 Umsatzsteuergesetz vom 2. Juni 1967 BGBl. I S. 545 (Nr. 30), damals betrug der ermäßigte Umsatzsteuersatz noch 5 %.

6 Bericht des BMF über die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes, zitiert nach Klenk in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, 59. Ergänzungslieferung April 2008, § 12, Rdnr. 53.

7 Klenk in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, 59. Ergänzungslieferung April 2008, vor § 1, Rdnr. 9.

8 Vgl. z. B. Leibold, Ermäßigter Steuersatz für Nahrungsmittel zum Schutz des Existenzminimums durch die Umsatzsteuer, UR 2009, 584 ff.; Peffekoven, Zur Reform der Mehrwertsteuer – Zurück zu einer generellen Konsumbesteuerung, 2010.

9 Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, Rdnr. 112 ff. abrufbar unter <http://docs.dpaq.de/16-kirchhof-bstgb-sonderdruck.pdf>, zuletzt abgerufen am 14. November 2011.

Festzuhalten ist allerdings, dass ein Gutachten des Bundesministeriums der Finanzen vom September 2010 zu dem Ergebnis kommt, dass es für die meisten Umsatzsteuerermäßigungen keine tragfähige Begründung gibt.¹⁰ Ausdrücklich ausgenommen von dieser Kritik sind allerdings Lebensmittel. Dem Ergebnis des Gutachtens ist zuzustimmen, da die teilweise geforderte Abschaffung der ermäßigten Umsatzsteuer erhebliche Konsequenzen sowohl für die Bürger als auch für die Lebensmittelwirtschaft hätte. Viele Lebensmittel würden sich umgehend um bis zu 12 % verteuern. Die Preiskalkulation bei Lebensmitteln ist bei vielen Erzeugern und Herstellern von Lebensmitteln bereits äußerst knapp, und es besteht in vielen Fällen kein Spielraum, den Nettopreis so zu senken, um den jetzigen Bruttopreis eines derzeit mit 7 % besteuerten Lebensmittels zu halten, wenn der normale Umsatzsteuersatz von 19 % greifen würde. Es ist daher fraglich, ob die meisten Lebensmittel zu den bestehenden günstigen Preisen angeboten werden könnten. Betroffen wären grundsätzlich natürlich alle Bürger, aber vor allem Bürger mit niedrigen Einkommen. Nicht nur die Grundsicherung, welche Empfängern von Arbeitslosengeld II nach dem SGB II¹¹ zusteht, müsste mitunter erheblich angepasst werden, für viele Arbeitnehmer mit geringen Einkommen würden die monatlichen Kosten für Lebensmittel signifikant und spürbar steigen. Angesichts der Tatsache, dass der Arbeitnehmeranteil mit sogenannten „präkeren“ Arbeitsverhältnissen, welche möglicherweise einer Aufstockung mittels Arbeitslosengeld II benötigen, stetig gestiegen ist, wäre eine Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Lebensmittel von erheblicher sozialpolitischer Brisanz.

II. Kritik an den rechtlichen Regelung zum ermäßigten Umsatzsteuersatz

Neben der Grundsatzkritik am ermäßigten Umsatzsteuersatz, auf die hier nicht mehr näher eingegangen werden soll, wird auch die konkrete rechtliche Umsetzung im Rahmen des Umsatzsteuergesetzes kritisiert. Aus Sicht der Lebensmittelwirtschaft ist vor allem problematisch, dass bestimmte Lebensmittel nicht vom ermäßigten Umsatzsteuersatz profitieren. Allgemein bekannt dürfte z.B. sein, dass vor allem (fast) alle Getränke vom ermäßigten Umsatzsteuersatz ausgenommen sind. Während ein Getränkehersteller sich auf den Umstand einstellen kann, dass seine Produkte und die seiner Wettbewerber grundsätzlich dem Umsatzsteuersatz von 19 % unterliegen, stehen diejenigen Lebensmittelunternehmen vor einem Problem, deren Produkte einem umsatzsteuerrechtlichen Graubereich unterliegen und es nicht eindeutig ist, ob die Lebensmittel dem ermäßigten oder normalen Umsatzsteuersatz unterliegen.

10 *Ismar/Kaul/Reiß/Rath*, Forschungsgutachten Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten, September 2010, abrufbar unter: <http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2010/09/20100923-PM33.html>, zuletzt abgerufen am 14. November 2011.

11 Derzeit 364 € für eine alleinstehende erwachsene Person, ab dem 1. Januar 2012 sind es 374 €.

Um im Wettbewerb einen Vorteil bzw. keinen Nachteil gegenüber vergleichbaren Konkurrenzprodukten zu haben, wird ein Unternehmen natürlich anstreben, dass sein Produkt dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegt.

Daher erscheint ein Blick auf die einschlägigen Vorschriften im Hinblick auf die Regelungen für Lebensmittel lohnenswert. Auf den ersten Blick wirken die rechtlichen Vorschriften nicht kompliziert. Der ermäßigte Umsatzsteuersatz gilt für die in § 12 Abs. 2 Nr. 1 bis Nr. 11 Umsatzsteuergesetz¹² genannten erzielten Umsätze. Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG sind die erzielten Umsätze auf Lieferung, Einfuhr und innergemeinschaftlichen Erwerb der in Anlage 2 bezeichneten Gegenstände nur mit 7 % zu versteuern.

Ein Blick auf die unten auszugsweise dargestellte Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG offenbart, dass von den dort aufgeführten insgesamt 54 Positionen ein Großteil Lebensmittel betrifft:

Anlage 2 (zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2)
Liste der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Gegenstände

Lfd. Nr.	Warenbezeichnung	Zolltarif (Kapitel, Position, Unterposition)
2	Fleisch und genießbare Schlachtnebenerzeugnisse	Kapitel 2
3	Fische und Krebstiere, Weichtiere und andere wirbellose Wassertiere, ausgenommen Zierfische, Langusten, Hummer, Austern und Schnecken	aus Kapitel 3
4	Milch und Milcherzeugnisse; Vogeleier und Eigelb, ausgenommen ungenießbare Eier ohne Schale und ungenießbares Eigelb; natürlicher Honig	aus Kapitel 4
10	Gemüse, Pflanzen, Wurzeln und Knollen, die zu Ernährungszwecken verwendet werden, und zwar ...	Position 0701
11	Genießbare Früchte und Nüsse	Positionen 0801 bis 0813
12	Kaffee, Tee, Mate und Gewürze	Kapitel 9
13	Getreide	Kapitel 10
14	Müllereierzeugnisse, und zwar ...	Positionen 1101 00 und 1102
15	Mehl, Grieß, Pulver, Flocken, Granulat und Pellets von Kartoffeln	Position 1105
16	Mehl, Grieß und Pulver von getrockneten Hülsenfrüchten sowie Mehl, Grieß und Pulver von genießbaren Früchten	aus Position 1106

¹² Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), zuletzt geändert durch Artikel 5 des G. vom 1. November 2011 (BGBl. I S. 2131), im folgenden UStG abgekürzt.

Lfd. Nr.	Warenbezeichnung	Zolltarif (Kapitel, Position, Unterposition)
17	Stärke	aus Position 1108
18	Ölsamen und ölhaltige Früchte sowie Mehl hiervon...	Positionen 1201 00 bis 1208
19	Samen, Früchte und Sporen, zur Aussaat	Position 1209
21	Rosmarin, Beifuß und Basilikum in Aufmachungen für den Küchengebrauch sowie Dost, Minzen, Salbei, Kamilleblüten und Haustee	aus Position 1211
22	Johannisbrot und Zuckerrüben, frisch oder getrocknet, auch gemahlen; Steine und Kerne von Früchten sowie andere pflanzliche Waren (einschließlich nichtgerösteter Zichorienwurzeln der Varietät <i>Cichorium intybus sativum</i>) der hauptsächlich zur menschlichen Ernährung verwendeten Art, anderweit weder genannt noch inbegriffen; ausgenommen Algen, Tange und Zuckerrohr	aus Position 1212
23	Stroh und Spreu von Getreide sowie verschiedene zur Fütterung verwendete Pflanzen	Positionen 1213 00 und 1214
24	Pektinstoffe, Pektinate und Pektate	Unterposition 1302 20
28	Zubereitungen von Fleisch, Fischen oder von Krebstieren, Weichtieren und anderen wirbellosen Wassertieren, ausgenommen Kaviar sowie zubereitete oder haltbar gemachte Langusten, Hummer, Austern und Schnecken	aus Kapitel 16
29	Zucker und Zuckerwaren	Kapitel 17
30	Kakaopulver ohne Zusatz von Zucker oder anderen Süßmitteln sowie Schokolade und andere kakaohaltige Lebensmittelzubereitungen	Positionen 1805 00 und 1806
31	Zubereitungen aus Getreide, Mehl, Stärke oder Milch; Backwaren	Kapitel 19
32	Zubereitungen von Gemüse, Früchten, Nüssen oder anderen Pflanzenteilen, ausgenommen Frucht- und Gemüsesäfte	Positionen 2001 bis 2008
33	Verschiedene Lebensmittelzubereitungen	Kapitel 21
34	Wasser, ausgenommen – Trinkwasser, einschließlich Quellwasser und Tafelwasser, das in zur Abgabe an den Verbraucher bestimmten Fertigpackungen in den Verkehr gebracht wird, – Heilwasser und – Wasserdampf	aus Unterposition 2201 90 00
35	Milchmischgetränke mit einem Anteil an Milch oder Milcherzeugnissen (z. B. Molke) von mindestens fünfundsiebzig Prozent des Fertigerzeugnisses	aus Position 2202
36	Speiseessig	Position 2209 00
39	Speisesalz, nicht in wässriger Lösung	aus Position 2501 00

Auf den ersten Blick fällt auf, dass hinsichtlich der in der Anlage aufgeführten Lebensmittelkategorien nicht auf lebensmittelrechtliche Vorschriften verwiesen wird, sondern auf Positionen aus dem Zolltarif. Ebenso fällt auf, dass viele Lebensmittel, welche durch für sie eigens geschaffene gesetzliche Regelungen klar definiert sind, in der Auflistung fehlen. Das trifft beispielsweise auf Nahrungsergänzungsmittel oder Diätetische Lebensmittel für besondere medizinische Zwecke zu.

Der Grund für den Verweis auf die Positionen des Zolltarifs liegt in der Richtlinie 2006/112/EG vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.¹³ Gemäß Art. 98 der Richtlinie 2006/112/EG dürfen die Mitgliedsstaaten ermäßigte Steuersätze anwenden. Die ermäßigten Steuersätze sind gemäß Art. 98 Abs. 2 Richtlinie 2006/112/EG nur auf die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen anwendbar, die den in Anhang III der Richtlinie genannten Kategorien entsprechen. Gemäß Nr. 1 von Anhang III der Richtlinie 2006/112/EG sind eine dieser Kategorien:

„Nahrungs- und Futtermittel (einschließlich Getränke, alkoholische Getränke jedoch ausgenommen), lebende Tiere, Saatgut, Pflanzen und üblicherweise für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendete Zutaten sowie üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs- und Futtermittel verwendete Erzeugnisse“

Somit erlaubt die Richtlinie grundsätzlich einen ermäßigten Umsatzsteuersatz auf alle „Nahrungsmittel“ (mit Ausnahme alkoholischer Getränke). Der deutsche Gesetzgeber hat keine so weite Regelung getroffen, sondern gemäß Anlage 2 UStG profitieren nur die dort genannten Lebensmittelkategorien von dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7%. Eine solche Eingrenzung auf bestimmte Lebensmittelkategorien ist gemäß Art. 98 Abs. 3 Richtlinie 2006/112/EG zulässig, und hiernach können die Mitgliedsstaaten die Abgrenzung der Kategorien anhand der Kombinierten Nomenklatur vornehmen.¹⁴ Die in Anlage 2 UStG genannten Positionen des Zolltarifs sind in der sogenannten Kombinierten Nomenklatur aufgeführt. Somit wird der Verweis auf Positionen des Zolltarifs verständlich und weshalb der deutsche Gesetzgeber nicht auf lebensmittelrechtliche Vorschriften zur Abgrenzung der in Anlage 2 UStG genannten Lebensmittelkategorien verwiesen hat.

Allerdings handelt es sich bei Art. 98 Abs. 3 der Richtlinie 2006/112/EG um eine sogenannte „Kann-Vorschrift“, so dass die Abgrenzung der Kategorien nicht zwingend auf Basis der Positionen der KN erfolgen müsste. Fraglich ist allerdings, ob eine direkte Abgrenzung auf Basis lebensmittelrechtlicher Vorschriften zulässig wäre oder

13 ABl. L 347 vom 11. Dezember 2006, S.1 zuletzt geändert durch Richtlinie 2010/88/EU vom 7. Dezember 2010, ABl. L 326 vom 10. Dezember 2010, S. 1.

14 Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den gemeinsamen Zolltarif in der Fassung der Verordnung (EU) Nr. 1006/2011 vom 27. September 2011, ABl. L 282 vom 9. November 2011, S. 1 ff.; im Folgenden als KN abgekürzt.

ob Art. 98 Abs. 3 Richtlinie 2006/112/EG eine Abgrenzung der Kategorien nur anhand der KN erlaubt und wenn von dieser Möglichkeit nicht Gebrauch gemacht wird, eine Abgrenzung überhaupt nicht stattfinden dürfte. Da der deutsche Gesetzgeber sich für einen Verweis auf die KN entschieden hat, bleibt diese Frage eher akademischer Natur.

II. Die Kombinierte Nomenklatur (KN)

Die KN ist eine Warenomenklatur für den Außenhandel der EU. Sie basiert auf dem Internationalen Übereinkommen über das Harmonisierte System zur Bezeichnung und Codierung der Waren (HS) und wird von der Weltzollorganisation (WZO) verwaltet. Es handelt sich somit um eine zollrechtliche Vorschrift, die mit den Vorschriften und Kategorien des Lebensmittelrechts wenige Gemeinsamkeiten aufweisen. Anhand der KN werden Waren, die in die EU eingeführt werden, nach den in der KN aufgeführten Zolltarifpositionen eingereiht. Anhand der zolltariflichen Einreihung lässt sich dann der zu erhebende Zoll ermitteln, der bei der Einfuhr in die EU fällig wird.

Logischerweise haben Einführer ein Interesse daran, einen möglichst geringen Zollsatz zu zahlen oder gar in den Genuss von Zollfreiheit zu gelangen, so dass ein Interesse besteht, dass eine Ware in eine für sie möglichst günstige Position einzureihen ist. Die Einreihung von Waren wird grundsätzlich vom Zoll bei der Einfuhr durchgeführt. Die Einreihung von Waren nach den Zolltarifpositionen der KN ist eine äußerst komplexe Angelegenheit, und bei vielen Waren ist die Einreihung in die „richtige“ Position nicht einfach.

Nach der letzten Änderung der KN für das Jahr 2012 umfasst diese mit Anhängen über 900 Seiten. Die Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur der Europäischen Union umfassen fast 400 Seiten.¹⁵ Hinzu kommen noch weitere Quellen, die zur Einreihung einer Ware herangezogen werden können, wie z.B. Erläuterungen der WZO usw. In schwierigen Fällen kann der Zoll daher auf fachliche Unterstützung der Einreihung einer Ware durch das Bildungs- und Wissenschaftszentrum der Bundesfinanzverwaltung (BWZ) zurückgreifen.

Dieses System wurde im Wesentlichen auch im UStG umgesetzt. Ist ein Lebensmittel oder eine andere Ware in eine der Zolltarifpositionen in Anlage 2 UStG einzureihen, so profitiert die Ware von dem ermäßigten Umsatzsteuersatz. Ist das Lebensmittel dagegen nicht in eine der dort genannten Kategorien bzw. Positionen des Zolltarifs einzureihen, so gilt für Umsätze die mit diesem Lebensmittel erzielt werden der normale Umsatzsteuersatz von 19%. In den Fällen, in denen eine Einreihung in eine Zolltarifposition nicht eindeutig ist, ist es von entscheidender Bedeutung für ein Unternehmen, dass nach Möglichkeit der ermäßigte Umsatzsteuersatz zur Anwen-

¹⁵ ABl. C 137 vom 6.5.2011, S. 1 ff.

dung gebracht wird. Das gilt insbesondere dann, wenn ein vergleichbares Konkurrenzprodukt bereits vom ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % profitiert. Wird der normale Umsatzsteuersatz angewandt, so wird das betroffene Unternehmen Schwierigkeiten haben, das fragliche Produkt zum gleichen Bruttopreis anzubieten. Hierbei handelt es sich nicht um ein theoretisches Problem, da bereits kleine Rezepturunterschiede bzw. eine andere Aufmachung eines Produktes zu einer unterschiedlichen Besteuerung führen können.¹⁶ In der Praxis kommt es daher häufiger als gedacht vor, dass Lebensmittel einer lebensmittelrechtlichen Kategorie unterschiedlichen Umsatzsteuersätzen unterliegen.

B. Auslegung der Zolltarifpositionen und lebensmittelrechtliche Vorschriften

Somit kommt der zolltariflichen Einreihung von Lebensmitteln erhebliche wirtschaftliche Bedeutung zu. Diese wird grundsätzlich nach den Auslegungsregeln des Zolltarifs vorgenommen und nicht nach lebensmittelrechtlichen Grundsätzen. Diese sind in der KN selbst bereits festgelegt und stellen im Kern auf eine Auslegung nach dem Wortlaut der einzelnen Tarifpositionen ab. Neben der Auslegung nach dem Wortlaut sind die Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur der Europäischen Union ein weiteres maßgebliches Auslegungskriterium, ebenso wie die weiteren Quellen, die zur Auslegung herangezogen werden können.

Auch die Rechtsprechung ist regelmäßig mit der Auslegung von Tarifpositionen befasst. Der EuGH entscheidet häufig im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens gemäß Art. 267 AEUV über die Auslegung von Tarifpositionen. Er verweist zur Auslegung hierbei nach ständiger Rechtsprechung auf die „objektiven Merkmale und Eigenschaften, wie sie im Wortlaut der KN-Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind.“ und nimmt somit ebenfalls eine strikte Wortlautauslegung vor.¹⁷

I. Die Verpflichtung, Lebensmittel nach lebensmittelrechtlichen Vorschriften herzustellen und Einreihung in Zolltarifpositionen

Problematisch ist hierbei die Tatsache, dass die Positionen der KN in vielen Fällen nicht mit den geltenden lebensmittelrechtlichen Kategorien übereinstimmen. Lebensmittelunternehmen müssen sich bei dem Herstellen und Inverkehrbringen von Lebensmitteln zwingend an das geltende Lebensmittelrecht halten. Das gilt nicht nur für die allgemeinen Vorschriften des Lebensmittelrechts, wie der Verordnung (EG) Nr. 178/2002 (BasisVO) oder dem Lebensmittel- und Futtermittelgesetzbuch (LFGB),

¹⁶ Siehe die Fallbeispiele unter B. II. und III.

¹⁷ Vgl. u. a. EuGH, Urteil vom 14. Juli 2011, Rs. C-196/10 – „malted beer base“, juris, m. w. N.

sondern vielfach auch speziellen Rechtsvorschriften für besondere Lebensmittel(-kategorien). Logischerweise werden Lebensmittel somit nach den im Lebensmittel geltenden Kategorien, z.B. als Nahrungsergänzungsmittel, diätetisches Lebensmittel oder Fruchtsaft hergestellt und in den Verkehr gebracht.

Diese meist mehr oder weniger eindeutig definierten Kategorien von Lebensmitteln entsprechen im Regelfall nicht den Zolltarifpositionen der KN oder es existieren keine entsprechenden eindeutigen Positionen (z. B. für Süßkartoffeln). Zwei ähnliche Lebensmittel, welche beide zu einer lebensmittelrechtlichen Kategorie gehören, können im Einzelfall sogar unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen. Ein Lebensmittelunternehmen, welches daher bereits vor der Herstellung nicht berücksichtigt, dass sein Erzeugnis möglicherweise nicht dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegt, riskiert somit erhebliche Wettbewerbsnachteile. Diese Problematik soll anhand einiger Fallbeispiele näher erläutert werden.

II. Fallbeispiel: Nahrungsergänzungsmittel

Nahrungsergänzungsmittel sind als eigene Lebensmittelkategorie erst seit dem Jahre 2002 geregelt worden. Der europäische Gesetzgeber hat erst mit der Richtlinie 2002/46/EG ein ordnungsrechtliches Regime für Nahrungsergänzungsmittel geschaffen, welches in nationales Recht durch die Nahrungsergänzungsmittelverordnung (NemV) umgesetzt wurde. Somit sind Nahrungsergänzungsmittel erst seit dem Jahre 2002 lebensmittelrechtlich verbindlich definiert worden. Vor 2002 gab es keinen spezialgesetzlichen Rahmen für Nahrungsergänzungsmittel und keine eindeutige Definition dieser Lebensmittelkategorie. Produkte zur Nahrungsergänzung befanden sich in einer juristischen Grauzone.¹⁸

1) Einreihung von Nahrungsergänzungsmitteln in das System der KN

Während durch die lebensmittelrechtlichen Regelungen Licht in diese Grauzone gelangte, so bleibt die Einreihung von Nahrungsergänzungsmitteln in die Positionen des Zolltarifs problematisch. Für Nahrungsergänzungsmittel existiert keine eigenständige Position in der KN. Sie werden lediglich an einer einzigen Stelle der KN erwähnt, nämlich in den Anmerkungen zu Kapitel 30 (pharmazeutische Erzeugnisse). Hier wird festgestellt, dass Nahrungsergänzungsmittel keine pharmazeutischen Erzeugnisse sind und somit nicht in Kapitel 30 der KN eingereiht werden können.

Zu berücksichtigen ist hierbei, dass Erzeugnisse, die in Kapitel 30 KN eingereiht werden, nicht von dem ermäßigten Umsatzsteuersatz profitieren. Somit hat jeder Hersteller von Nahrungsergänzungsmitteln ein Interesse daran, dass seine Produkte nicht als „pharmazeutische Erzeugnisse“ des Kapitel 30 der KN eingereiht werden.

¹⁸ *Hagenmeyer*, Die Nahrungsergänzung – Ein Lebensmittel in der Grauzone, ZLR 1998, 360 ff.

Während nach lebens- und arzneimittelrechtlichen Grundsätzen eine Abgrenzung zwischen Nahrungsergänzungsmitteln und Arzneimitteln anhand der pharmakologischen Wirkung erfolgt¹⁹ bzw. nach der Präsentation des Erzeugnisses²⁰, so hat diese Abgrenzung für die KN keine Bedeutung.²¹ Somit können grds. Lebensmittel im lebensmittelrechtlichen Sinne als pharmazeutische Erzeugnisse des Kapitel 30 KN eingereicht werden, da es auf eine pharmakologische Wirkung bzw. Arzneimittelzulassung nicht zwingend ankommt.²²

Die Abgrenzung erfolgt daher alleine anhand der Frage, ob es sich um „Nahrungsergänzungsmittel“ im Sinne der Anmerkung Nr. 1 Buchst. a) zu Kapitel 30 KN handelt oder nicht. Fraglich ist daher, ob in der Anmerkung Nr. 1 Buchst. a) zu Kapitel 30 „Nahrungsergänzungsmittel“ im Sinne der Richtlinie 2002/46/EG – also im lebensmittelrechtlichen Sinne – gemeint sind oder es sich um einen eigenständigen zollrechtlichen Begriff handelt. Vieles spricht dafür, dass die Anmerkung sich auf Nahrungsergänzungsmittel im Sinne der Richtlinie 2002/46/EG bezieht. Betrachtet man die Änderungshistorie der KN, so fällt sofort auf, dass zunächst in der Anmerkung zu Kapitel 30 von „Ergänzungslebensmitteln“ gesprochen wurde. Erst später, kurz vor Verabschiedung der Richtlinie 2002/46/EG wurde die Begrifflichkeit angepasst und „Ergänzungslebensmittel“ mit der nun üblichen Verkehrsbezeichnung „Nahrungsergänzungsmittel“ ersetzt.²³ Daher ist davon auszugehen, dass bewusst ein Verweis auf den lebensmittelrechtlichen Begriff des Nahrungsergänzungsmittels vorgenommen wurde. Dafür spricht auch, dass die Richtlinie 2002/46/EG als auch die KN Rechtsakte einer einheitlichen Rechtsordnung sind. Bereits das Kohärenzgebot und der Grundsatz der Einheitlichkeit des Europarechts gebieten, dass die Vorschriften eines Rechtsaktes der Europäischen Union auch in anderen Rechtsakten berücksichtigt werden müssen.

Bei korrekter Anwendung der Anmerkung Nr. 1 Buchst. a) zu Kapitel 30 der KN kommt somit keine Einreihung als pharmazeutisches Erzeugnis in Betracht, wenn das fragliche Erzeugnis alle Anforderungen der NemV an ein Nahrungsergänzungsmittel erfüllt. Entsprechend sollte man auch gegenüber den Finanzbehörden argu-

19 EuGH, Urteil vom 15. November 2011, Rs. C-319/05, ZLR 2008, 48 ff. – „Knoblauchkapseln“.

20 Ebenda.

21 Siehe die Erläuterungen zur KN der EU zu Kapitel 30 unter „Allgemeines“.

22 Vgl. hierzu FG Baden-Württemberg, Urteil vom 21. Juli 2009, Az. 11 K 287/03.

23 Die Begrifflichkeit „Ergänzungslebensmittel“ wird noch in der Verordnung (EG) Nr. 2263/2000 vom 13. Oktober 2000 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, ABl. Nr. L 264 vom 18. Oktober 2000, S. 1 ff. verwendet, die ihre Gültigkeit zum 31. Dezember 2001 verlor. Mit Wirkung zum 1. Januar 2002 wurde der Begriff „Nahrungsergänzungsmittel“ durch die Verordnung (EG) Nr. 2031/2001 vom 6. August 2001 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, ABl. Nr. L 279 vom 23. Oktober 2001, S. 1 ff., eingeführt.

mentieren, wenn eine Einreihung in Kapitel 30 der KN droht. Es ist nicht auszuschließen, dass die Behörden ein Nahrungsergänzungsmittel, welches von Gesetz wegen häufig eine arzneimitteltypische Aufmachung aufweist, dieses fälschlich als pharmazeutisches Erzeugnis einreihen. Das gilt insbesondere dann, wenn Nahrungsergänzungsmittel mit (bald zugelassenen) gesundheitsbezogenen Angaben nach der Verordnung (EG) Nr. 1924/2006 über nährwert- und gesundheitsbezogene Angaben über Lebensmittel²⁴ beworben werden, da in diesen Fällen die Behörden geneigt sein könnten, dass Nahrungsergänzungsmittel als pharmazeutisches Erzeugnis aufgrund der gesundheitsbezogenen Angaben einzureihen. Problematisch ist eine gesundheitsbezogene Angabe vor allem dann, wenn diese als eine Art Indikation verstanden werden kann, was insbesondere bei Angaben über die Verringerung eines Krankheitsrisikos gemäß Art. 14 VNGA droht. Das Risiko einer solchen falschen Einreihung dürfte besonders hoch sein, wenn das Nahrungsergänzungsmittel nicht nur gesundheitsbezogene Angaben aufweist, sondern gleichzeitig ein Vitamin oder Mineralstoff in dreifacher empfohlener Tagesdosis (RDA) nach Anhang I Richtlinie 90/496/EWG über die Nährwertkennzeichnung von Lebensmitteln enthält.²⁵

Unterstellt man, dass der Verordnungsgeber im Rahmen der KN bewusst auf Nahrungsergänzungsmittel verweisen wollte, so stellt sich die Frage, ob lebensmittelrechtliche Begrifflichkeiten nicht in Einzelfällen zur Auslegung der Positionen der KN heranzuziehen sind. Im Falle von Nahrungsergänzungsmitteln wird man diese Argumentation hinsichtlich der Negativ-Abgrenzung zum „pharmazeutischen Erzeugnis“ sicherlich gut vertreten können. Es dürfte relativ eindeutig sein, dass Lebensmittel, die der Richtlinie 2002/46/EG entsprechen und die Verkehrsbezeichnung „Nahrungsergänzungsmittel“ tragen, hiernach keine „pharmazeutischen Erzeugnisse“ sind und nicht in Kapitel 30 der KN eingereiht werden können.

Es stellt sich aber weiterhin die Frage, in welche Position der KN Nahrungsergänzungsmittel im lebensmittelrechtlichen Sinne einzureihen sind. Wie bereits festgestellt wurde, enthält die KN selber keine weiteren Verweise auf Nahrungsergänzungsmittel, geschweige denn eine eigene Zolltarifposition. In der Praxis sollten Nahrungsergänzungsmittel daher üblicherweise in die Position 2106 des Kapitels 21 der KN „Lebensmittelzubereitungen, anderweit weder genannt noch inbegriffen“ eingereiht werden. Wie der Name der Position 2106 KN bereits andeutet, handelt es sich um eine Auffangposition, die einschlägig ist, wenn keine speziellere Position in Frage kommt. Gestützt wird diese Auffassung durch die Erwägungsgründe der Verordnung (EG) Nr. 1777/2001 vom 7. September 2001 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur

²⁴ Im Folgenden als VNGA abgekürzt.

²⁵ Siehe hierzu unten unter B.III.

sowie den Gemeinsamen Zolltarif.²⁶ Dort heißt es im ersten Erwägungsgrund (Hervorhebung durch den Autor):

„Um eine einheitliche Anwendung der kombinierten Nomenklatur im Anhang zu der genannten Verordnung zu gewährleisten, muss zwischen den folgenden Waren unterschieden werden:

1.

2. *andererseits die Zubereitung für besondere diätetische Zwecke, einschließlich der Zubereitung für besondere Ernährungszwecke und **Nahrungsergänzungsmittel**, die die Gesundheit oder das Wohlbefinden erhalten und **üblicherweise in Kapitel 21 als Lebensmittelzubereitung der Position 2106 eingereiht werden.**“*

Blickt man zurück auf die oben abgebildete Anlage 2 UStG, so wird man schnell feststellen, dass dort unter der Lfd. Nr. 33 Lebensmittelzubereitungen des Kapitels 21 aufgeführt sind und diese vom ermäßigten Umsatzsteuersatz profitieren. Insofern ist es für Hersteller und Inverkehrbringern von Nahrungsergänzungsmitteln grundsätzlich vorteilhaft, wenn ihre Produkte in die Position 2106 KN eingereiht werden.

In der behördlichen Praxis werden Nahrungsergänzungsmittel von Finanzbehörden, dem Zoll bzw. dem BWZ meistens mangels einer anderen spezielleren Position in Position 2106 KN eingereiht und unterliegen somit im Regelfall dem ermäßigten Umsatzsteuersatz. Tatsächlich dürfte die Position 2106 KN im Falle von Nahrungsergänzungsmitteln auch die genauere Position im Verhältnis zu anderen Positionen sein. Dies hat der EuGH erst kürzlich für Nahrungsergänzungsmittel auf Basis von Ölen (z. B. Fischöl, Schwarzkümmelöl usw.) bestätigt.²⁷ Somit stehen die Chancen gut, dass Nahrungsergänzungsmittel im Regelfall in die Position 2106 KN einzureihen sind.

2) Sonderfall flüssige Nahrungsergänzungsmittel

Werden Nahrungsergänzungsmittel in Kapsel- oder Pulverform zwar üblicherweise in die Position 2106 KN eingereiht, so gilt dies nach Auffassung der Behörden nicht für flüssige Nahrungsergänzungsmittel. Flüssige Nahrungsergänzungsmittel werden von den fraglichen Behörden in das Kapitel 22 der KN „Getränke, alkoholhaltige Flüssigkeiten und Essig“ eingereiht. Ein Blick in den oben abgedruckten Auszug der Anlage 2 UStG offenbart, dass Lebensmittel des Kapitel 22 dort nicht aufgeführt sind und somit nicht von dem ermäßigten Umsatzsteuersatz profitieren, sondern die erzielten Umsätze mit 19 % zu versteuern sind. Nach dieser Auffassung profitieren flüssige Nahrungsergänzungsmittel, die als Getränke des Kapitel 22 eingereiht werden, nicht vom ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %.

²⁶ ABl. L 240 vom 8. September 2001, S. 4 ff.

²⁷ EuGH, Urteil vom 17. Dezember 2009, Rs. C-410/08 bis C-412/08; LMuR 2010, 48 ff.

Die Auffassung der Behörden wird gestützt durch die jüngste höchstrichterliche Rechtsprechung.²⁸ Hatte das Niedersächsische Finanzgericht in der ersten Instanz noch geurteilt, dass flüssige Nahrungsergänzungsmittel in die Position 2106 des Kapitel 21 der KN einzureihen sind und somit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen,²⁹ so hat der Bundesfinanzhof diese Entscheidung in der Revision aufgehoben und flüssige Nahrungsergänzungsmittel als Getränke des Kapitel 22 der KN eingereiht, welche dem normalen Umsatzsteuersatz von 19 % unterliegen. Das FG Niedersachsen hatte seine Entscheidung mit einem Verweis auf die Erwägungsgründe der Verordnung (EG) Nr. 1777/2001 sowie der richtigen Feststellung, dass Nahrungsergänzungsmittel eher den Lebensmittelzubereitungen und nicht den Getränken zuzuordnen seien, begründet. Diese Auffassung wurde vom BFH nicht geteilt, sondern mit Verweis auf eine Entscheidung des EuGH aus dem Jahre 1981³⁰ abgelehnt. Der EuGH hatte entschieden, dass eine flüssige „Nahrungsergänzung“ auf Bierhefebasis als anderes Getränk der Position 2202 KN einzureihen ist. Hier hatte der EuGH festgestellt, dass unter Getränken im Sinne des Kapitel 22 der KN *„alle Flüssigkeiten zu verstehen [sind], die zum menschlichen Genuss geeignet und bestimmt sind, ohne dass es auf die eingenommene Menge oder die besonderen Zwecke ankommt, denen die verschiedenen Arten genießbarer Flüssigkeiten dienen.“*

Nach Auffassung der Behörden ist somit jedes flüssiges Nahrungsergänzungsmittel als Getränk einzureihen, unabhängig von der üblicherweise eingenommenen Menge. Entscheidend ist lediglich, dass das Erzeugnis genießbar ist, was von den Behörden als „trinkbar“ interpretiert wird. Während zuzugestehen ist, dass diese Entscheidung in der Vergangenheit vielfach vom BFH und auch vom EuGH aufgegriffen wurde, so bestehen berechtigte Zweifel, ob diese Entscheidung auch für Nahrungsergänzungsmittel nach der NemV weiterhin Gültigkeit hat. Das FG Niedersachsen hat in obig zitierter Entscheidung zu Recht angemerkt, dass die EuGH-Entscheidung bzgl. Nahrungsergänzungsmittel nach heutigem lebensmittelrechtlichem Verständnis als veraltet anzusehen ist.

Hoffnung besteht insofern, als dass der EuGH jüngst seine Definition für ein trinkbares (Weiterverarbeitungs-)Erzeugnis präzisiert hat.³¹ Nach Auffassung des EuGH ist nicht jedes trinkbare Erzeugnis als Getränk des Kapitel 21 der KN einzureihen, sondern es kommt auf die vorrangige Bestimmung des Erzeugnisses an. Nur wenn die vorrangige Bestimmung dem Genuss dient, so handelt es sich um ein Getränk. Wird diese neue Rechtsprechung angewandt auf Nahrungsergänzungsmittel, so sollte man zu dem Schluss kommen, dass deren vorrangige Bestimmung aufgrund der gesetz-

28 BFH, Urteil vom 30. März 2010, Az. VII R 35/09, DStRE 2010, S. 878.

29 FG Niedersachsen, Urteil vom 15. Januar 2009, Az. 16 K 425/06, juris.

30 EuGH, Urteil vom 26. März 1981, Rs. C-114/80, Sammlung der Rechtsprechung, S. 895 ff. – „Bierhefe“.

31 EuGH, Urteil vom 14. Juli 2011, Rs. C-196/10 – „malted beer base“, juris.

lichen Definition die Ergänzung der allgemeinen Ernährung³² und nicht der menschliche Genuss ist. Flüssige Nahrungsergänzungsmittel mögen trinkbar sein, aber sie werden nicht zum Löschen des Durstes und wegen einer positiven sensorischen Empfindung verzehrt, was das übliche Merkmal von Getränken im allgemeinen Sprachgebrauch ist. Die Grenze jeglicher Auslegung nach dem Wortlaut ist aber der mögliche Wortsinn. Die Deutung eines Begriffs, die nicht mehr im Bereich des möglichen Wortsinns liegt, ist nicht mehr Ausdeutung, sondern wäre Umdeutung einer Norm.³³ Bereits deshalb erscheint die Einreihung von flüssigen Nahrungsergänzungsmitteln in das Kapitel 22 der KN verfehlt. Da ein weiteres Verfahren zu flüssigen Nahrungsergänzungsmitteln beim BFH anhängig ist³⁴, besteht die Hoffnung, dass die bisherige Rechtsprechung korrigiert wird oder zumindest dem EuGH Gelegenheit gegeben wird, sich zu der Einreihung flüssiger Nahrungsergänzungsmittel zu äußern. Hersteller und Inverkehrbringer von flüssigen Nahrungsergänzungsmitteln sollten daher die weitere Entwicklung hinsichtlich des anwendbaren Umsatzsteuersatzes für ihre Produkte sorgsam beobachten.

III. Fallbeispiel: Diätetische Lebensmittel für besondere medizinische Zwecke

Vor ähnlichen Problemen bei der Einreihung ihrer Produkte stehen die Hersteller und Inverkehrbringer von Diätetischen Lebensmitteln für besondere medizinische Zwecke. Diätetische Lebensmittel sind europarechtlich bereits seit geraumer Zeit durch die Richtlinie 89/398/EWG zur Angleichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über Lebensmittel, die für eine besondere Ernährung bestimmt sind³⁵ und der nationalen Umsetzung in der Diätverordnung³⁶ definiert und geregelt worden. Die sogenannten diätetischen Lebensmittel für besondere medizinische Zwecke haben erst mit der Richtlinie 1999/21/EG über diätetische Lebensmittel für besondere medizinische Zwecke³⁷ Einzug in dieses Reglement gefunden.

Ähnlich wie Nahrungsergänzungsmittel werden diätetische Lebensmittel für besondere medizinische Zwecke üblicherweise in die Position 2106 KN³⁸ eingereiht. Grundsätzlich profitieren diese Erzeugnisse daher vom ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7%. Allerdings besteht auch hier die oben aufgezeigte die Problematik der Ein-

32 Vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 NemV bzw. Art. 2 Buchst. a) Richtlinie 2002/46/EG.

33 *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Auflage 1991, S. 322.

34 BFH, Az. VII R 8/11, anhängiges Revisionsverfahren zum Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 28. Oktober 2010, Az. 1 K 1327/07, juris.

35 ABl. L 186 vom 30 Juni 1989 S. 27 ff.; aufgehoben durch die Richtlinie 2009/39/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 6. Mai 2009 über Lebensmittel, die für eine besondere Ernährung bestimmt sind, Fundstelle.

36 Im Folgenden als DiätV abgekürzt

37 Richtlinie 1999/21/EG vom 25. März 1999 über diätetische Lebensmittel für besondere medizinische Zwecke ABl. L 091 vom 7. April 1999 S. 29 ff.

38 Vgl. Erwägungsgrund 1 der Verordnung (EG) Nr. 1777/2001.

reihung als Getränk, sollte es sich um ein flüssiges diätetisches Lebensmittel für besondere medizinische Zwecke handeln. Solche Erzeugnisse riskieren als Getränk des Kapitels 22 KN eingereiht zu werden. Auch hier gilt, dass man gut argumentieren kann, dass flüssige diätetische Lebensmittel für besondere medizinische Zwecke nicht dem menschlichen Genuss dienen, sondern der diätetischen Behandlung von Patienten bestimmt sind.³⁹ Somit liegt der vorrangige Bestimmungszweck in der diätetischen Behandlung und nicht im Genuss, so dass diese Erzeugnisse nicht als Getränk einzureihen sind.

Eine diese Auffassung stützende Entscheidung des Finanzgerichts Münster bzgl. Sondennahrung, die üblicherweise als diätetisches Lebensmittel für besondere medizinische Zwecke vertrieben wird, liegt bereits vor.⁴⁰ Das Finanzgericht hatte eine Einreihung der Sondennahrung als Getränk des Kapitel 22 KN abgelehnt, weil es sich um ein diätetisches Lebensmittel handele und diese nach den Erwägungsgründen der Verordnung (EG) Nr. 1777/2001 als Lebensmittelzubereitung der Position 2106 KN einzureihen sind. Auch hier hatte die Finanzbehörde mit Bezug auf den Getränkebegriffe des EuGH⁴¹ versucht zu argumentieren, dass nicht der ermäßigte Umsatzsteuersatz, sondern der normale Umsatzsteuersatz zur Anwendung kommen müsse. Das Finanzgericht Münster hat aber richtig erkannt, dass unter Berücksichtigung der weiteren lebensmittelrechtlichen Rechtsentwicklung für Sondennahrung durch die Richtlinie 89/398/EWG und die auf ihr basierenden Folgerechtsakte die Entscheidung des EuGH nicht auf (flüssige) Sondennahrung übertragbar sei. Diese Entscheidung sollte auch auf andere diätetische Lebensmittel für besondere medizinische Zwecke übertragbar sein, z. B. ergänzend bilanzierte Diäten.

Für ergänzende bilanzierte Diäten ist allerdings zu beobachten, dass die Finanz- und Zollbehörden vermehrt in das Kapitel 30 der KN „pharmazeutische Erzeugnisse“ einreihen, und zwar unabhängig davon, ob diese flüssiger oder fester Natur sind. Begründet wird dies mit einem Verweis auf die zusätzliche Anmerkung 1 zu Kapitel 30 der KN in den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur der Europäischen Union, welche wie folgt lautet:

3. Vitamin- oder Mineralstoffzubereitungen sind Zubereitungen auf der Grundlage von Vitaminen der Position 2936, oder von Mineralstoffen, einschließlich Spurenelementen, und deren Mischungen. Sie werden zur Behandlung oder Vorbeugung von spezifischen Krankheiten, Leiden oder deren Symptomen eingesetzt. Diese Zubereitungen enthalten eine wesentlich höhere Menge an Vitaminen oder Mineralstoffen, im Allgemeinen mindestens dreimal höher als die normalerweise empfohlene Tagesdosis (RDA). Zu der empfohlenen Tagesdosis (RDA) bezüglich bestimmter Vitamine und Mineralstoffe, siehe z. B. die nachstehende Tabelle aus dem Anhang zur Richtlinie

³⁹ Vgl. § 1 Abs. 4a DiätV.

⁴⁰ FG Münster, Urteil vom 16. Dezember 2010, Az. 5 K 1461/09, juris.

⁴¹ Siehe oben B.I.

90/496/EWG des Rates vom 24. September 1990 über die Nährwertkennzeichnung von Lebensmitteln (ABl. L 276 vom 6.10.1990, S. 40):

Anmerkung des Autors: Vom Abdruck der Tabelle wurde abgesehen.

Nicht zu Position 3004 gehören, unter anderem, Nahrungsergänzungsmittel und diätetische Zubereitungen (siehe auch die Anmerkung 1 a zu Kapitel 30).

Gemäß dieser Anmerkung sind demnach in das Kapitel 30 Erzeugnisse einzureihen, die Vitamine oder Mineralstoffe enthalten, zur Behandlung oder Vorbeugen einer Krankheit oder eines Leidens eingesetzt werden und – hier erfolgt ein direkter Bezug auf das Lebensmittelrecht – eine dreifache Menge der empfohlenen Tagesdosis (300 % RDA) zumindest eines Vitamins oder Mineralstoffs enthalten.

Diätetische Lebensmittel für besondere medizinische Zwecke enthalten üblicherweise Vitamine und Mineralstoffe. Daher werden sie von den genannten Behörden regelmäßig als Vitamin- und Mineralstoffzubereitung eingestuft. Diätetische Lebensmittel für besondere medizinische Zwecke weisen außerdem die Besonderheit auf, dass diese gemäß § 21 Abs. 2 Nr. 1 DiätV mit einer sogenannten diätetischen Indikation versehen werden müssen. Sie lautet „zur diätetischen Behandlung von...“ ergänzt durch die Krankheit, Störung oder Beschwerde, für die das Erzeugnis bestimmt ist.

Die Behörden bzw. das BWZ sehen aufgrund dieser Pflichtangabe diätetische Lebensmittel für besondere medizinische Zwecke als Erzeugnisse an, die zur Behandlung einer Krankheit, eines Leidens oder anderer Symptome geeignet sind. Regelmäßig enthalten diätetische Lebensmittel für besondere medizinische Zwecke auch eine höhere Menge an Vitaminen bzw. Mineralstoffen. Eine dreifache Menge der empfohlenen Tagesdosis ist gerade im Falle von ergänzenden bilanzierten Diäten nicht unüblich. Zwar sieht Anlage 6 DiätV bestimmte Mindest- und Höchstmengen für Mineralstoffe, Spurenelemente und Vitamine vor, aber in der Praxis machen die Hersteller ergänzend bilanzierter Diäten regelmäßig von der Möglichkeit der Bedarfsanpassung gemäß § 14b Abs. 5 DiätV gebrauch, da die fraglichen Erzeugnisse häufig als Kapsel, Tablette oder Pulver vertrieben werden und einen niedrigen Brennwert aufweisen. Das hat zur Folge, dass die Höchst- und Mindestmengen gemäß Anlage 6 DiätV, die sich an dem Brennwert (pro 100 kj) und einer normalen Mahlzeit orientieren, regelmäßig überschritten werden.

Besonders problematisch ist hierbei, dass der Verweis in der zusätzlichen Anmerkung Nr. 1 in den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur der Europäischen Union auf eine veraltete Version der Tabelle in Anhang I Richtlinie 90/496/EWG verweist,⁴²

⁴² Richtlinie 90/496/EWG vom 24. September 1990 über die Nährwertkennzeichnung von Lebensmitteln, ABl. L 276 vom 6. Oktober 1990, S. 40 ff. in der Fassung der letzten Änderung durch die Richtlinie 2003/120/EG vom 5. Dezember 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/496/EWG über die Nährwertkennzeichnung von Lebensmitteln, ABl. L 333 vom 20. Dezember 2003, S. 51.

in der die empfohlenen Tagesdosis für einzelne Vitamine und Mineralstoffe noch deutlich niedriger ist. So lautet dort die empfohlene Tagesdosis für Vitamin C noch 60 mg, statt der aktuellen 80 mg. Dieser Verweis kann nicht richtig sein und es dürfte sich um ein Redaktionsversehen handeln. Es ist davon auszugehen, dass der aktuelle Anhang I der Richtlinie 90/496/EWG analog anzuwenden ist.

Da diätetische Lebensmittel für besondere medizinische Zwecke die oben genannten drei Kriterien erfüllen, werden sie regelmäßig von den befassen Behörden bzw. dem BWZ als Arzneimittel der Position 3004 des Kapitel 30 KN eingereiht. Dies geschieht trotz des eindeutigen Ausschlusses in der Anmerkung 1 a zu Kapitel 30 der KN und des Hinweises unmittelbar unter der Tabelle, nämlich dass Nahrungsergänzungsmittel und diätetische Zubereitungen nicht in Position 3004 (Arzneimittel) einzureihen sind.

Es besteht offenbar die Auffassung, dass diätetische Lebensmittel für besondere medizinische Zwecke nicht gleichzusetzen sind mit „diätetischen Zubereitungen“, die in der oben zitierten zusätzlichen Anmerkung genannt werden. Ein Erzeugnis, welches die drei oben genannten Kriterien erfüllt, unabhängig von seiner lebensmittelrechtlichen Kategorisierung, wird nach Auffassung der Behörden als Arzneimittel bzw. pharmazeutisches Erzeugnis eingereiht. Hier wird verkannt, dass mit dem Begriff diätetische Zubereitungen alle diätetischen Lebensmittel nach der Richtlinie 89/398/EWG gemeint sind. Das ergibt sich wiederum unter anderem aus dem 4. Erwägungsgrund der Verordnung (EG) Nr. 1777/2001, welche die zusätzliche Anmerkung 1 a für Kapitel 30 der KN ändert. Dieser lautet:

Zubereitungen für besondere Ernährungszwecke und Zubereitungen für besondere diätetische Zwecke sind Erzeugnisse, die speziell hergestellt oder zubereitet wurden, um den bei bestimmten physischen oder physiologischen Umständen bestehenden diätetischen Bedürfnissen im Sinne von Artikel 1 Absatz 2 der Richtlinie 89/398/EWG des Rates vom 3. Mai 1989 zur Angleichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über Lebensmittel für besondere Ernährungszwecke bestimmt sind, zu entsprechen.

Somit handelt es sich bei diätetischen Lebensmitteln bzw. diätetischen Zubereitungen im Rahmen der KN unzweifelhaft um diätetische Lebensmittel nach der Richtlinie 89/398/EWG (jetzt Richtlinie 2009/39/EG). Es kommt sogar maßgeblich auf eine lebensmittelrechtliche Bewertung an, denn nur Erzeugnisse, die den Vorschriften der Richtlinie 89/398/EWG bzw. der nun neuen Richtlinie 2009/39/EG entsprechen, können von diesem Ausschluss profitieren. Handelt es sich bei einem Erzeugnis unter lebensmittelrechtlichen Gesichtspunkten um ein diätetisches Lebensmittel, so kann dieses Produkt aufgrund der eindeutigen Ausschlussregelung per Definition nicht in die Position 3004 bzw. Kapitel 30 der KN eingereiht werden.

Herstellern und Inverkehrbringern von diätetischen Lebensmitteln für besondere medizinische Zwecke ist daher zu raten, gegen eine Einreihung als pharmazeutisches Erzeugnis durch die Finanz- oder Zollbehörden rechtlich vorzugehen, um den Umsatzsteuersatz in Höhe von 19 % zu vermeiden und durchzusetzen, dass das Erzeugnis mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz in Höhe von 7 % belegt wird. Alternativ ist bei der Rezeptur des Produktes strikt darauf zu achten, dass kein Mineralstoff und Vitamin in einer Menge eingesetzt wird, die der dreifachen empfohlenen Tagesdosis gemäß Anhang I Richtlinie 90/496/EWG entspricht oder diese überschreitet, denn dann kann das fragliche Produkt auf Basis der obigen zusätzlichen Anmerkung 1 zu Kapitel 30 der KN in den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur der Europäischen Union nicht in Kapitel 30 KN eingereiht werden. Hierzu sollte ein Hersteller aber nur bereit sein, wenn die Rezeptur unter diätetischen Gesichtspunkten noch Sinn macht.

C. (Un-)verbindliche Auskünfte

Die obigen Fallbeispiele sollten veranschaulicht haben, dass die Einreihung von besonderen Lebensmitteln in die KN nicht unproblematisch ist. In der Praxis sind für ein Unternehmen damit erhebliche Risiken verbunden. Ein Lebensmittelunternehmen muss grundsätzlich selber entscheiden, ob es den ermäßigten oder den normalen Umsatzsteuersatz für die mit seinen Produkten erzielten Umsätze ansetzt oder nicht. Abhängig davon, ob es die erzielten Umsätze mit 7 % oder mit 19 % versteuert, drohen dem Unternehmen ggf. erhebliche Steuernachzahlungen, wenn das Finanzamt 19 % ansetzt. Im umgekehrten Fall hat das betroffene Unternehmen zu viel Umsatzsteuer abgeführt und somit letztlich den Verbraucher hinsichtlich des Bruttopreises getäuscht, so dass es mit Rückforderungen der Käufer rechnen muss, die einen zu hohen Bruttopreis gezahlt haben. Des Weiteren muss das Unternehmen dann seine Ansprüche gegenüber dem Finanzamt geltend machen, was im Regelfall nur möglich ist, wenn der fragliche Steuerbescheid noch nicht bestandskräftig geworden ist. Es muss daher fristgemäß Einspruch eingelegt worden sein.

In beiden Fällen besteht die Gefahr, dass Ordnungswidrigkeiten- oder gar Strafverfahren gegen das steuerpflichtige Unternehmen eingeleitet werden. Jedes Unternehmen sollte daher interessiert sein, Rechtssicherheit hinsichtlich des anzuwendenden Umsatzsteuersatzes für seine Produkte zu erlangen.

I. Unverbindliche Zoltarifauskunft

Unternehmen stehen neben der Möglichkeit einer Beratung durch spezialisierte Steuerberater oder Rechtsanwälte auch Auskunftsansprüche ggü. den Behörden zu. So können Unternehmen bei dem zuständigen BWZ eine sogenannte unverbindliche

Zolltarifauskunft für Umsatzsteuerzwecke (im Folgenden uvZTA) beantragen. Ein solcher Antrag kann z.B. über ein online abrufbares Formular gestellt werden.⁴³

Der Nachteil der uvZTA ist, dass diese unverbindlich ist. Zwar wird man annehmen können, dass ein Unternehmen seiner Sorgfaltspflicht nachgekommen ist, wenn es eine solche unverbindliche Auskunft beantragt und sich wegen des anwendbaren Umsatzsteuersatzes nach dem Ergebnis der Auskunft richtet. Dennoch handelt es sich letztlich um eine unverbindliche Auskunft. Gerade weil sie unverbindlich ist, kann sie auch nicht mit Rechtsmitteln angegriffen werden. Das ist besonders problematisch im Falle einer rechtlich fragwürdigen Entscheidung durch das BWZ. Das Auskunft gebende BWZ informiert nämlich ebenfalls das für das fragliche Unternehmen zuständige Finanzamt über die erteilte uvZTA. Erhält das betreffende Unternehmen daher eine uvZTA, welche sie für nicht zutreffend einschätzt, so ist die Gefahr groß, dass das zuständige Finanzamt die zu erhebende Umsatzsteuer für die mit einem Produkt erzielten Umsätze anhand der erteilten uvZTA festsetzt, weil im Regelfall die Finanzämter – mangels fehlender Expertise – die uvZTA des BWZ ungeprüft übernehmen. Dem betroffenen Unternehmen bleibt dann nur die Möglichkeit, gegen seinen Steuerbescheid Rechtsmittel einzulegen, wenn es die uvZTA für falsch hält.

II. Verbindliche Auskünfte

Ein Antrag auf verbindliche Zolltarifauskunft kann nur im Falle der Einfuhr oder Ausfuhr von Waren gestellt werden,⁴⁴ daher ist es wesentlich sinnvoller, einen Antrag auf verbindliche Auskunft bei dem zuständigen Finanzamt gemäß § 89 Abs. 2 Abgabenordnung⁴⁵ zu stellen. Ein solcher Antrag hat den Vorteil, dass das Finanzamt eine rechtsverbindliche Entscheidung treffen muss. An diese Entscheidung sind sowohl der Antragsteller als auch das Finanzamt gemäß § 2 Steuerauskunftsverordnung⁴⁶ gebunden. Da die Auskunft verbindlich ist, handelt es sich um einen Verwaltungsakt, der somit auch mittels Einspruch und Klage angefochten werden kann, wenn das betreffende Unternehmen die erteilte Auskunft unter rechtlichen Gesichtspunkten für falsch hält. Unabhängig vom Ergebnis der erteilten Auskunft kann ein Unternehmen somit Rechtssicherheit erlangen, sobald die Auskunft unanfechtbar geworden ist. Da den Finanzämtern häufig die nötige Expertise hinsichtlich der Einreihung von Waren fehlt, werden diese in vielen Fällen um Amtshilfe beim BWZ bitten, so dass man de facto eine verbindliche Auskunft vom BWZ erhält, auch wenn das Finanzamt diese zu verantworten hat und im Streitfalle der Rechtsmittelgegner sein wird.

43 Abrufbar unter <https://www.formulare-bfinv.de/ffw/form/display.do?%24context=0>, zuletzt abgerufen am 14. November 2011.

44 Vgl. Art. 11 Abs. 1 Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. L 302 vom 19. Oktober 1992, S. 1 ff.

45 Im Folgenden als AO abgekürzt.

46 Im Folgenden als StAuskV abgekürzt.

Unternehmen ist daher zu raten, einen solchen Antrag auf verbindliche Auskunft gemäß § 89 Abs. 2 AO zu stellen, wenn sie Rechtssicherheit erlangen wollen und sie bereit sind, ein aus ihrer Sicht ungenehmes Ergebnis in Kauf zu nehmen oder dagegen vorzugehen, soweit dies rechtlich sinnvoll ist.

Bei einem entsprechenden Antrag sind die Formvorschriften des § 1 StAusKv zwingend zu berücksichtigen. Des Weiteren fallen Gebühren für die Erteilung der verbindlichen Auskunft an. Ein Nachteil der verbindlichen Auskunft ist außerdem die Tatsache, dass der Antrag nur auf die steuerliche Beurteilung von genau bestimmten, aber noch nicht verwirklichten Sachverhalten gestellt werden kann. Einige Finanzämter legen diese Regelung so aus, dass eine verbindliche Auskunft nicht mehr erteilt werden kann, wenn das zu beurteilende Erzeugnis bereits in den Verkehr gebracht wurde und somit bereits Umsatzsteuer angefallen ist. Nach dieser Auffassung hat sich der steuerliche Sachverhalt bereits verwirklicht. Dem kann man entgegenhalten, dass der Sachverhalt mit jedem verkauften Produkt neu entsteht, da mit jedem neuen Umsatz ein neuer steuerlicher Sachverhalt geschaffen wird. Einige Finanzämter erteilen daher entsprechend auch verbindliche Auskünfte, wenn das Produkt bereits auf dem Markt ist. Dennoch ist es empfehlenswert, wenn ein Unternehmen so früh wie möglich für seine von ihm vertriebenen Lebensmittel eine verbindliche Auskunft einholt, vorzugsweise bereits in der Planungsphase des Produktes.

D. Fazit

Die obigen Ausführungen zeigen, dass das Lebensmittelrecht keine generelle Akzeptanz bei der Auslegung von Zolltarifpositionen und der Bestimmung des Umsatzsteuersatzes erlangt hat. Zwar macht sich in der Rechtsprechung eine Tendenz dahingehend bemerkbar, dass lebensmittelrechtliche Vorschriften bei der Auslegung zumindest berücksichtigt werden können. Das gilt insbesondere dann, wenn diese unmittelbar in den Auslegungshilfen genannt werden, wie es für diätetische Lebensmittel und Nahrungsergänzungsmittel der Fall ist. Lebensmittelrechtliche Vorschriften können und sollten hinsichtlich der Frage der zollrechtlichen Einreihung in die KN im Einzelfall als Argumentationshilfe genutzt werden.

Aus Sicht der Lebensmittelwirtschaft wäre zudem eine Vereinfachung wünschenswert, welche alle Lebensmittel mit Ausnahme alkoholischer Getränke dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterwirft. Das würde die oben aufgeführten problematischen Abgrenzungsfragen hinfällig werden lassen. Die Richtlinie 2006/112/EG würde dies ohne weiteres zulassen, da gemäß Art. 98 i. V. m. Anhang III die ermäßigte Umsatzsteuer auf alle „Nahrungsmittel“ mit der Ausnahme alkoholischer Getränke zulässig ist. Das hätte zwar auch zur Folge, dass aus Sicht des deutschen Gesetzgebers

bestimmte als Luxus-Lebensmittel empfundene Lebensmittel⁴⁷ von dem ermäßigten Umsatzsteuersatz profitieren würden, bei denen ein sozialpolitischer Gedanke fernliegend ist. Hierbei ist beachten, dass bereits jetzt solche „Luxus-Lebensmittel“ wie „Foie Gras“ (Gänsestopfleberpastete) oder Filet vom Kobe-Rind von den günstigen Umsatzsteuersätzen profitieren, so dass die Ansetzung des normalen Umsatzsteuersatzes auf bestimmte „Luxus-Lebensmittel“ kaum gerechtfertigt werden kann.

Im Ergebnis kann daher eine Reform des bestehenden Umsatzsteuersystems befürwortet werden, die den ermäßigten Umsatzsteuersatz für Lebensmittel beibehält, gleichzeitig aber das komplizierte System der Abgrenzung einzelner Lebensmittel anhand der KN abschafft. Alternativ wäre eine Kategorisierung und Abgrenzung anhand der lebensmittelrechtlichen Vorschriften wünschenswert, da die Hersteller von Lebensmitteln ihre Produkte in den ordnungsrechtlichen Kategorien des Lebensmittelrechts herstellen müssen. Dabei bleibt wenig Spielraum, gleichzeitig die zollrechtlichen Tarifpositionen zu berücksichtigen, was aber derzeit erforderlich ist, um sicherzustellen, dass die Preiskalkulation für ein Erzeugnis aufgeht. Allerdings stehen einer Abgrenzung anhand lebensmittelrechtlicher Kategorien die Vorschriften der Richtlinie 2006/112/EG möglicherweise im Wege, so dass ein Umdenken auf EU-Ebene zunächst erfolgen müsste. Denkbar wäre auch, dass die KN auf lebensmittelrechtliche Vorschriften der EU abgestimmt wird. Allerdings müsste hier auch eine Regelung auf Ebene des Weltzollrechts getroffen werden. Das wäre wünschenswert, denn nur so kann der Gedanke der Kohärenz des Europarechts letztlich durchgesetzt werden.

Summary

The value added tax (VAT) system in Germany distinguishes between the standard VAT rate of 19% and the reduced VAT rate of 7%. The reduced VAT rate usually applies to food products, but there are some exceptions as well as uncertainties which VAT rate has to be applied to certain foodstuff. The author explains how the reduced VAT rate is applied to the privileged products according to the relevant provisions. As the categorization for food products which underlie the reduced VAT rate is based upon the tariff classification of the combined nomenclature, the author raises the question how the food law integrates into this system. He concludes that the food law can be drawn on as an instrument to help with the interpretation of certain tariff item numbers of the combined nomenclature. This is especially true if the combined nomenclature or its annotations refers directly on food law provisions as in case of dietary foods for special medical purposes according to Directive 1999/21/EC. Furthermore, he gives recommendations how food business operators can achieve a certain level of legal security concerning the right application of the VAT rate.

⁴⁷ Z.B. Austern, Kaviar, Langusten, Hummer und Schnecken, vgl. Lfd. Nr. 3 Anlage 2 UStG.

