

Urteil vom 31. Mai 2016, VII R 37/12

Tarifierung von Aminosäuremischungen

BFH VII. Senat

KN Pos 2106, KN Pos 3003, KN Kap 30 Anm 1 Buchst a

vorgehend FG Hamburg, 18. September 2012, Az: 4 K 21/11

Leitsätze

Aminosäuremischungen, die zur Herstellung spezieller Säuglings- und Kindernahrung für Kuhmilchallergiker verwendet werden und durch deren Einsatz allergieauslösende Stoffe durch nicht allergieauslösende Ernährungsbausteine ersetzt werden können, sind in die Pos. 2106 KN und nicht in die Pos. 3003 KN einzureihen .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 19. September 2012 4 K 21/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die zolltarifliche Einreihung von Aminosäuremischungen.
- 2 Die Aminosäuremischungen werden als Rohstoff zur Herstellung von Produkten zur therapeutischen Ernährung von Kuhmilchallergikern verwendet. Sie bestehen aus weißem Pulver, das jeweils mehrere (18 bzw. 19) verschiedene, hochrein hergestellte Einzelaminosäuren beinhaltet. Aminosäuren sind Bestandteile von Eiweißen. Die Aminosäuremischungen sind dazu bestimmt, vom Menschen oral aufgenommen zu werden. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) stellt die Aminosäuremischungen nach Vorgaben ihres Abnehmers her. Aus den Mischungen werden unter Beifügung von Kohlehydraten und Fetten Waren hergestellt, die als spezielle Säuglings- und Kindernahrung vertrieben werden. Zielgruppe dieser Spezialnahrung sind Säuglinge und Kinder mit Kuhmilch(-protein-)allergie. Durch die Gabe der Aminosäuremischungen wird die Möglichkeit geschaffen, auf die Ernährung mit allergenen Stoffen zu verzichten.
- 3 Die Klägerin beantragte am 12. August 2008 die Erteilung verbindlicher Zolltarifauskünfte (vZTA) zur Einreihung von Aminosäuremischungen in die Kombinierte Nomenklatur (KN). Sie schlug die Einreihung in die Unterpos. 3003 90 90 KN "Arzneiwaren (ausgenommen Erzeugnisse der Position 3002, 3005 oder 3006), die aus zwei oder mehr zu therapeutischen oder prophylaktischen Zwecken gemischten Bestandteilen bestehen, weder dosiert noch in Aufmachungen für den Einzelverkauf - andere" vor.
- 4 Die von der Bundesfinanzdirektion am 23. Oktober 2008 erteilten vZTA DE M/4995/08-1 und DE M/4993/08-1 reiheten die Waren jeweils in die Unterpos. 2106 90 92 KN ein. Es handele sich um "Lebensmittelzubereitungen, anderweit weder genannt noch inbegriffen, kein Milchfett und keine Saccharose, Isoglucose, Stärke oder Glucose enthaltend; kein Erzeugnis der Pos. 3003 KN, da es weder zu therapeutischen oder prophylaktischen Zwecken im Sinne dieser Position noch intravenös verabreicht wird".
- 5 In ihrem Einspruch führte die Klägerin aus, die Aminosäuremischungen würden zu Produkten verarbeitet, die hauptsächlich zur Therapie von Kuhmilchallergie, anderen Nahrungsmittelallergien, Erkrankungen des Magen-Darm-Trakts und zur Prophylaxe verwendet würden und von ihrem Abnehmer für den Einzelverkauf aufgemacht

seien. Der zwischenzeitlich zuständig gewordene Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 5. Januar 2011 als unbegründet zurück.

- 6 Die daraufhin erhobene Klage blieb ebenfalls erfolglos. Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Ware sei nicht in die Pos. 3003 KN einzureihen, weil sie keine Arzneiware i.S. des Tarifs sei. Da nach den Erläuterungen zum Harmonisierten System (ErlHS) zu Pos. 3003 Rz 20.0 Lebensmittelzubereitungen mit einem arzneilichen Wirkstoff ausnahmsweise der Pos. 3003 unterfielen, während nach den ErlHS zu Pos. 3003 Rz 17.0 Satz 2 solche, die nur Nährstoffe --wie Eiweißstoffe, Kohlehydrate und Fette-- enthielten, nicht als Arzneimittel einzureihen seien, setze die Pos. 3003 KN aber auf jeden Fall das Vorhandensein eines arzneilichen Wirkstoffs voraus. Dementsprechend seien die streitgegenständlichen Aminosäuremischungen, welche nur die für die Ernährung jeweils erforderlichen Eiweißbestandteile "als Paket" zur Verfügung stellten, als "Nährstoffe" anzusehen. Eine arzneiliche Wirkung der Aminosäuremischungen sei nicht festzustellen und habe die Klägerin auch auf Nachfrage nicht dargelegt.
- 7 Mit ihrer Revision trägt die Klägerin vor, die Feststellungen des FG ließen eine Einreihung der Aminosäuremischungen als Arzneiware zu. Danach seien die eingesetzten Aminosäuren zu therapeutischen und prophylaktischen Zwecken gemischte Bestandteile, die zu diesen Zwecken verwendet würden und durch deren Einsatz diese Zwecke erreicht würden. Außerdem handele es sich bei den Aminosäuremischungen nicht nur um bloße Austauschstoffe, sondern sie verbesserten und heilten ein Krankheitsbild. In jedem Fall seien die streitgegenständlichen Erzeugnisse naturgemäß zu einer medizinischen Verwendung bestimmt, weshalb die therapeutische oder prophylaktische Wirkung nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) entbehrlich sei.
- 8 Mit Beschluss vom 20. Mai 2014 VII R 37/12 (BFHE 246, 94, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2015, 102) hat der Senat das Verfahren ausgesetzt und die Frage der Tarifierung dem EuGH vorgelegt.
- 9 Mit seinem Urteil *Kyowa Hakko Europe* vom 17. September 2015 C-344/14 (EU:C:2015:615, ZfZ 2016, 18) hat der EuGH entschieden, Aminosäuremischungen, die für die Nahrungszubereitung für Säuglinge und Kleinkinder mit Kuhmilchproteinallergie verwendet werden, seien als "Lebensmittelzubereitungen" in die Pos. 2106 KN einzureihen, soweit sie aufgrund ihrer objektiven Merkmale und Eigenschaften keine genau umschriebenen therapeutischen und prophylaktischen Eigenschaften aufwiesen, deren Wirkung sich auf bestimmte Funktionen des menschlichen Organismus konzentriere, und daher nicht zur Verhütung oder Behandlung einer Krankheit oder eines Leidens angewandt werden könnten und auch nicht naturgemäß zu einer medizinischen Verwendung bestimmt seien; dies festzustellen sei Sache des nationalen Gerichts.
- 10 Die Klägerin beantragt festzustellen, dass die vZTA DE M/4995/08-1 und DE M/4993/08-1 in Gestalt der Einspruchsentscheidung des HZA rechtswidrig waren.
- 11 Das HZA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 12 Es schließt sich den Ausführungen des FG an. Die vZTA seien mit Ablauf des 22. Oktober 2014 ungültig geworden. Im Fall einer erneuten Beantragung einer vZTA bleibe es (das HZA) bei seiner Tarifauffassung.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das erstinstanzliche Urteil entspricht dem Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das HZA hat die streitgegenständlichen Aminosäuremischungen zu Recht in die Unterpos. 2106 90 92 KN eingereiht.
- 14 1. Ist eine angefochtene vZTA --wie im Streitfall-- ungültig geworden, ist nach ständiger Senatsrechtsprechung ein berechtigtes Fortsetzungsfeststellungsinteresse i.S. des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO anzuerkennen, wenn der Kläger eine neue vZTA zur (tariflich) gleichen Ware beantragen will und eindeutig feststeht, dass eine materielle Rechtsänderung der Tariflage nicht eingetreten und daher mit Sicherheit anzunehmen ist, dass die Zollverwaltung an der von ihr im erledigten Verfahren vertretenen Auffassung bei der Erteilung einer neuen vZTA festhalten wird (Urteile vom 23. Juli 1998 VII R 36/97, BFHE 186, 188, ZfZ 1999, 16, Rz 9; vom 28. April 1998 VII R 83/96, BFH/NV

1998, 1400, ZfZ 1998, 372, Rz 17). Dies ist vorliegend der Fall, da die Klägerin erklärt hat, die Waren weiter einführen und erneut eine vZTA beantragen zu wollen.

- 15** 2. Nach dem EuGH-Urteil *Kyowa Hakko Europe* (EU:C:2015:615, ZfZ 2016, 18, Rz 29) ist für die Einreihung der Erzeugnisse in Kap. 30 KN zu prüfen, ob eine Ware eindeutig bestimmbare therapeutische und prophylaktische Eigenschaften aufweist, deren Wirkung sich auf bestimmte Funktionen des menschlichen Organismus konzentriert, und ob sie zur Verhütung oder Behandlung einer Krankheit oder eines Leidens angewandt werden kann. Erzeugnisse seien dagegen nicht als Mittel mit einem eigenen therapeutischen Zweck anzusehen, wenn diese Erzeugnisse, ohne auf eine Krankheit (hier: die Allergie) einzuwirken oder sie heilen zu können, als bloße Austauschstoffe verwendet würden, die nur dazu dienen, die krankheitsauslösenden (hier: allergenen Eiweiß-) Stoffe zu ersetzen (EuGH-Urteil *Kyowa Hakko Europe*, EU:C:2015:615, ZfZ 2016, 18, Rz 32). Aber auch wenn das betroffene Erzeugnis keine eigene therapeutische Wirkung habe, es aber bei der Verhütung oder Behandlung einer Krankheit oder eines Leidens Anwendung finde, sei es als zu einem therapeutischen oder prophylaktischen Zweck zubereitet anzusehen, sofern es eigens für diese Verwendung bestimmt sei (EuGH-Urteil *Kyowa Hakko Europe*, EU:C:2015:615, ZfZ 2016, 18, Rz 29, unter Hinweis auf das EuGH-Urteil *Nutricia* vom 30. April 2014 C-267/13, EU:C:2014:277, ZfZ 2014, 191, Rz 20). Ein Erzeugnis, das aufgrund seiner objektiven Merkmale und Eigenschaften naturgemäß zur medizinischen Verwendung bestimmt sei, könne in Kap. 30 KN eingereiht werden (EuGH-Urteil *Kyowa Hakko Europe*, EU:C:2015:615, ZfZ 2016, 18, Rz 30, unter Hinweis auf die Urteile *Thyssen Haniel Logistic* vom 1. Juni 1995 C-459/93, EU:C:1995:160, Rz 14, und *Nutricia*, EU:C:2014:277, ZfZ 2014, 191, Rz 21).
- 16** 3. Die Aminosäuremischungen sind in die Pos. 2106 KN einzureihen. Es handelt sich dabei nicht um Arzneiwaren i.S. des Kap. 30 KN, die gemäß Anm. 1 Buchst. f zu Kap. 21 KN aus diesem Kapitel ausgenommen sind.
- 17** a) Zu Kap. 30 KN gehören nach Anm. 1 Buchst. a nicht: "Nahrungsmittel oder Getränke (wie diätetische, diabetische oder angereicherte Lebensmittel, Nahrungsergänzungsmittel, tonische Getränke und Mineralwasser), andere nicht intravenös zu verabreichende Nährstoffzubereitungen". Diese Anmerkung wird weiter ausgeführt in den Erläuterungen. Danach heißt es in den ErlHS zu Pos. 3003 in Rz 17.0: "Die verschiedenen Bestimmungen in der Überschrift zu dieser Position gelten weder für Lebensmittel noch für Getränke (z.B. für diätetische Lebensmittel, angereicherte Lebensmittel, Lebensmittel für Diabetiker, tonische Getränke und natürliche oder künstliche Mineralwässer), die nach ihrer Beschaffenheit einzureihen sind. Dies gilt vor allem für Lebensmittelzubereitungen, die nur Nährstoffe enthalten. Die wichtigsten Nährstoffe, die in Lebensmitteln vorkommen, sind Eiweißstoffe, Kohlenhydrate und Fette."
- 18** Die Ausweisungsanmerkung und die inhaltlich dazugehörige Erläuterung stellen klar, dass die besondere Eignung einer Ware für eine bestimmte Art der Ernährung (z.B. eine diätetische) nicht zu ihrer Einreihung als Arzneimittel führt, auch wenn diese Art der Ernährung zur Verhütung oder Behandlung einer Krankheit oder eines Leidens notwendig oder sinnvoll ist, z.B. im Fall von Sojaprodukten bei Laktoseüberempfindlichkeit, fettreduzierten Lebensmitteln bei erhöhten Cholesterinwerten. Ein therapeutischer oder prophylaktischer Zweck ist hier mangels unmittelbarer Kausalität nicht gegeben, kausal ist vielmehr die Vermeidung gesundheitsbeeinträchtigender Stoffe.
- 19** Der EuGH hat hierzu ausgeführt, schon aus dem Wortlaut der Anm. 1 Buchst. a zu Kap. 30 KN folge, diätetische Nahrungsmittel oder Getränke, die ausschließlich zu ernährungsbedingten Zwecken verwendet würden, gehörten nicht zu diesem Kapitel, mit Ausnahme intravenös zu verabreichender Nährstoffzubereitungen (EuGH-Urteil *Kyowa Hakko Europe*, EU:C:2015:615, ZfZ 2016, 18, Rz 35, unter Hinweis auf das EuGH-Urteil *Nutricia*, EU:C:2014:277, ZfZ 2014, 191, Rz 28). Auch ergebe sich aus den ErlHS, dass Lebensmittelzubereitungen, die nur Nährstoffe enthielten, nicht als "Arzneiwaren" in die Pos. 3003 KN eingereiht werden könnten (EuGH-Urteil *Kyowa Hakko Europe*, EU:C:2015:615, ZfZ 2016, 18, Rz 36, unter Hinweis auf das EuGH-Urteil *LTM* vom 6. November 1997 C-201/96, EU:C:1997:523, Rz 48). Dies treffe insbesondere auf Erzeugnisse zu, bei denen es sich um eine reine Austauschnahrung handele, die keine arzneilichen Wirkstoffe gegen Allergien enthalte (EuGH-Urteil *Kyowa Hakko Europe*, EU:C:2015:615, ZfZ 2016, 18, Rz 36).
- 20** Das FG hat --für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend-- festgestellt, die Aminosäuremischungen enthielten keinen Wirkstoff, der die Aufnahme allergener Stoffe verhindere. Vielmehr werde durch die Gabe der Aminosäuremischungen lediglich die Möglichkeit geschaffen, auf die Ernährung mit allergenen Stoffen zu verzichten. Damit werden das Ausbleiben der allergischen Reaktion und ggf. die Überwindung der Allergie durch die Vermeidung anderer, allergieauslösender Stoffe erreicht (sog. Karenz). Die streitgegenständlichen Aminosäuremischungen ersetzen einen --allergieauslösenden-- Ernährungsbaustein durch einen anderen --nicht allergieauslösenden-- Ernährungsbaustein in Form der Aminosäuremischungen, der eine gleichermaßen gute

Versorgung des Körpers mit Nährstoffen ermöglicht, ohne aber unmittelbar kausal eine Wirkung auf bestimmte Funktionen des menschlichen Organismus aufzuweisen. Wenn jedoch mit der Gabe der Aminosäuremischungen nicht gleichzeitig auf die Zufuhr allergieauslösender Stoffe verzichtet würde, träte der vom FG angesprochene therapeutische und prophylaktische Zweck nicht ein. Damit ist die Vermeidung der allergieauslösenden Kuhmilchproteine ursächlich für die Verbesserung des Krankheitsbildes und nicht die Gabe der streitgegenständlichen Aminosäuremischungen. Zu diesem Ergebnis gelangt auch das FG, das eine eigene pharmakologische Wirkung der Aminosäuremischungen verneint.

- 21** b) Nach der Rechtsprechung des EuGH können Erzeugnisse auch nicht als naturgemäß zu einer medizinischen Verwendung bestimmt angesehen werden, wenn sie nicht notwendigerweise im Rahmen einer medizinischen Behandlung zugeführt würden und die Aufnahme auch keine medizinische Überwachung erfordere (EuGH-Urteil *Kyowa Hakko Europe*, EU:C:2015:615, ZfZ 2016, 18, Rz 34).
- 22** Sowohl die EuGH-Rechtsprechung als auch die zu einer Ausweisung aus Kap. 30 KN führende Anm. 1 Buchst. a zu Kap. 30 KN für "andere, nicht intravenös zu verabreichende Nährstoffzubereitungen", stellen insoweit auf die Art der Verabreichung eines Nahrungsmittels oder eines Getränks ab. Weist die Art der Verabreichung auf einen medizinischen Zweck hin, so ist eine Einreihung als Arzneimittel in Kap. 30 KN geboten.
- 23** Aus den Feststellungen des FG ergibt sich hierfür nichts. Die hier streitgegenständlichen Aminosäuremischungen werden zu Säuglingsnahrung verarbeitet und oral verabreicht. Eine Aufnahme der Aminosäuren über die übliche Säuglingsnahrung erfolgt nicht im Rahmen einer medizinischen Behandlung, sondern wird von den Sorgeverpflichteten übernommen. Auch ist während der Verabreichung der Aminosäuremischungen über die Nahrung keine medizinische Überwachung erforderlich. Damit sind die Aminosäuremischungen aufgrund der Gabe über die Säuglingsnahrung keine Arzneiwaren, weshalb eine Einreihung in die Pos. 3003 KN nicht in Betracht kommt. Die streitgegenständlichen Aminosäuremischungen sind nicht aus dem Kap. 21 KN aufgrund der dazugehörigen Anm. 1 Buchst. f ausgenommen.
- 24** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de