

# Urteil vom 26. June 2018, VII R 47/17

## Umsatzsteuer: Kein ermäßigter Steuersatz für die Lieferung von Holzhackschnitzeln

ECLI:DE:BFH:2018:U.260618.VIIR47.17.0

BFH VII. Senat

EGRL 112/2006 Art 98 Abs 3, EGRL 112/2006 Art 122, UStG § 12 Abs 2 Nr 1, UStG Anl 2 Nr 48, KN Pos 4401, KN Pos 4403, UStG VZ 2013

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 15. November 2017, Az: 11 K 113/17

## Leitsätze

1. Aus Rohholz gewonnene Holzhackschnitzel sind zolltariflich --je nach Holzart-- entweder in die Unterpos. 4401 21 KN (Nadelholz in Form von Schnitzeln) oder in die Unterpos. 4401 22 KN (anderes Holz in Form von Schnitzeln) und somit nicht als Brennholz in "ähnlicher Form" (ähnlich wie in Form von Rundlingen, Scheiten, Zweigen oder Reisigbündeln) in die Unterpos. 4401 10 KN einzureihen, selbst wenn die Holzhackschnitzel als Brennstoff verwendet werden. Ihre Lieferung unterliegt deshalb nicht dem ermäßigten Steuersatz gemäß Nr. 48 Buchst. a der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG .
2. Der ermäßigte Steuersatz für die Lieferung von Spänen, Holzabfällen und Holzausschuss gemäß Nr. 48 Buchst. b der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG findet keine Grundlage in der MwStSystRL .
3. Da auf die Lieferung von Holzhackschnitzeln --gleich aus welchem Holz gewonnen-- der ermäßigte Steuersatz unionsrechtlich nicht anzuwenden ist, kann seine Anwendung auf aus Rohholz gewonnene Holzhackschnitzel auch nicht auf den Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Umsatzsteuer gestützt werden .

## Tenor

Auf die Revision des Finanzamts wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 16. November 2017 11 K 113/17 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

- I.
  - 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) stellte Holzhackschnitzel her, die sie aus bei Waldarbeiten angefallenem Holz gewann. Die auf ihre Lieferungen getrockneter sowie getrockneter und gesiebter Holzhackschnitzel (als Brennstoff für Heizungen) für 2013 angemeldete Umsatzsteuer berechnete sie nach dem ermäßigten Steuersatz. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ hingegen unter dem 28. November 2016 einen gemäß dem seiner Ansicht anzuwendenden Regelsteuersatz geänderten Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr.
  - 2 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hob aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 417 veröffentlichten Gründen den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid auf.
  - 3 Mit seiner Revision macht das FA geltend, der Gesetzgeber sei berechtigt, die Steuerbegünstigung für die Lieferung

bestimmter Gegenstände anhand der Warenbeschreibung der Kombinierten Nomenklatur (KN) abzugrenzen sowie die Nutzung einer durch die Richtlinie 2006/112/EG (MwStSystRL) des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- Nr. L 347/1) eingeräumten Möglichkeit der Steuerermäßigung auf bestimmte Gegenstände der dort genannten Art zu beschränken. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Umsatzsteuer sei im Streitfall nicht verletzt, weil es sich bei Holzhackschnitzeln, die aus bei Waldarbeiten angefallenem Rohholz, und solchen, die aus Holzabfällen gewonnen würden, um in ihrer Beschaffenheit verschiedene und nach der KN auch in unterschiedliche Unterpositionen einzureihende Produkte handele.

- 4 Die Klägerin schließt sich der Rechtsauffassung des FG an. Soweit die streitgegenständlichen Holzhackschnitzel nach der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) nicht dem ermäßigten Steuersatz unterlägen, verstoße die gesetzliche Regelung gegen Art. 122 MwStSystRL sowie gegen den Gleichheitssatz des Grundgesetzes.

## Entscheidungsgründe

II.

- 5 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 6 Das angefochtene Urteil kann schon keinen Bestand haben, soweit es mit der Aufhebung des Umsatzsteuerbescheids vom 28. November 2016 über das erkennbare Klagebegehren hinausgeht (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO). Die Klägerin hat zwar in der mündlichen Verhandlung vor dem FG die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheids ohne Einschränkung beantragt. Das FG war jedoch gemäß § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO nicht an die Fassung dieses Antrags gebunden, sondern hatte über das erkennbare Klagebegehren zu entscheiden, das von Anfang an (auch bereits im Einspruchsverfahren) nur insoweit auf die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheids gerichtet war, als mit diesem die Lieferung von Holzhackschnitzeln nicht nach dem ermäßigten Steuersatz, sondern nach dem Regelsteuersatz besteuert worden ist.
- 7 Das FG-Urteil beruht allerdings auch insoweit auf der Verletzung von Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO), als das FG angenommen hat, vorgenannte Lieferungen der Klägerin unterlägen dem ermäßigten Steuersatz. Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid, der für diese Lieferungen den Regelsteuersatz zugrunde legt, ist rechtmäßig (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 8 1. Die Zuständigkeit des erkennenden Senats für das vorliegende Revisionsverfahren folgt aus Teil A, VII. Senat, Nr. 6 des Geschäftsverteilungsplans (GVPL) des Bundesfinanzhofs (BFH). Danach ist der VII. Senat für Umsatzsteuer zuständig, "wenn lediglich streitig ist, welcher Nummer des Zolltarifs ein Gegenstand zuzuordnen ist". Für die Holzhackschnitzel des Streitfalls eröffnet sich eine Besteuerung nach dem ermäßigten Steuersatz gemäß Nr. 48 der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG, mit welcher auf Unterpositionen des Zolltarifs verwiesen wird, für deren Auslegung und Anwendung der erkennende Senat zuständig und über deren Voraussetzungen zunächst zu entscheiden ist. Erst wenn eine zolltarifliche Einreihung in die in Nr. 48 der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG genannten Unterpositionen nicht möglich sein sollte (was die Klägerin nach wie vor in Abrede stellt), käme man zu der (vom FG bejahten) Frage, ob der Grundsatz der steuerlichen Neutralität die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gebietet. Allerdings führt auch diese Frage wieder zum Zolltarif, nämlich entweder zu der seitens der Klägerin für richtig gehaltenen Auslegung der Unterpos. 4401 10 00 KN im Sinne einer Einbeziehung der aus Rohholz gewonnenen Holzhackschnitzel in diese Unterposition oder zu der nach der Rechtsprechung des BFH maßgebenden Bedeutung der KN für die Gleichartigkeit von Waren (vgl. BFH-Urteil vom 9. Februar 2006 V R 49/04, BFHE 213, 88, BStBl II 2006, 694). Der erkennende Senat legt wegen dieser in jeder Hinsicht engen Verknüpfung der in Betracht kommenden Rechtsfragen mit dem Zolltarif den GVPL des BFH im Sinne einer Zuständigkeit des VII. Senats für das vorliegende Revisionsverfahren aus. Eine Entscheidung des Präsidiums über Zuständigkeitsfragen ist nach Teil A, Ergänzende Regelungen, Nr. V. GVPL nur bei einer Meinungsverschiedenheit zwischen Senaten über Fragen der Geschäftsverteilung vorgesehen, die im Streitfall allerdings nicht vorliegt, weil der V. Senat des BFH das zunächst bei ihm anhängige Revisionsverfahren dem VII. Senat abgegeben hat, da er ebenso wie der VII. Senat dessen Zuständigkeit für gegeben hält.

- 9** 2. Die Lieferung der streitgegenständlichen Holzhackschnitzel unterliegt nicht dem ermäßigten Steuersatz gemäß Nr. 48 der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG.
- 10** Soweit diese Anlage auf Positionen oder Unterpositionen der KN verweist, ist die Frage der Einreihung von Gegenständen in diese Positionen oder Unterpositionen ausschließlich nach zolltariflichen Vorschriften und Begriffen zu beantworten. Auf die zutreffenden Ausführungen des FG wird insoweit verwiesen. Maßgebend für den Streitfall ist die KN in der im Jahr 2013 geltenden Fassung (Durchführungsverordnung (EU) Nr. 927/2012 der Kommission vom 9. Oktober 2012, ABIEU Nr. L 304/1).
- 11** a) § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG schreibt i.V.m. Nr. 48 Buchst. a der vorgenannten Anlage für die Lieferung von "Brennholz in Form von Rundlingen, Scheiten, Zweigen, Reisigbündeln oder ähnlichen Formen" der Unterpos. 4401 10 00 KN den ermäßigten Steuersatz vor. Nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut dieser Vorschrift werden Holzhackschnitzel hiervon nicht erfasst. Da "Holz in Form von Schnitzeln" in die Unterpos. 4401 21 oder 4401 22 KN einzureihen ist, verbietet sich die Annahme, Holzhackschnitzel könnten als Brennholz "in ähnlicher Form" wie Rundlinge, Scheite etc. der Unterpos. 4401 10 00 KN angesehen werden. Einer Auslegung dieser Tarifvorschrift unter Heranziehung der Erläuterungen zur KN, die --anders als das FG meint-- nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) sowie des erkennenden Senats nicht verbindlich, sondern lediglich wichtige Hilfsmittel für die Auslegung der KN sind, bedarf es daher nicht. Ebenso wenig kommt es in Betracht --wie das FG München meint (Urteil vom 19. Dezember 2017 2 K 668/16, EFG 2018, 509)--, die Unterpos. 4401 10 00 KN mit Blick auf das Tatbestandsmerkmal "ähnliche Formen" im (vermeintlichen) Sinn der MwStSystRL auszulegen, denn die Frage der Einreihung von Gegenständen in Positionen oder Unterpositionen ist --wie ausgeführt-- ausschließlich nach zolltariflichen Vorschriften und Begriffen zu beantworten.
- 12** b) Die von der Klägerin gelieferten Holzhackschnitzel gehören auch nicht zu den in Nr. 48 Buchst. b der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG beschriebenen Gegenständen. Zu diesen gehören "Sägespäne, Holzabfälle und Holzausschuss, auch zu Pellets, Briketts, Scheiten oder ähnlichen Formen zusammengepresst" der Unterpos. 4401 30 KN, die in der im Streitjahr geltenden Fassung der KN hinsichtlich der Warenbeschreibung --allerdings unter Verlust ihrer bisherigen Positionsnummer-- inhaltlich unverändert geblieben ist, wie das FG zutreffend erkannt hat, so dass sie für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes weiterhin herangezogen werden kann. Die Holzhackschnitzel des Streitfalls wurden nach den Feststellungen des FG jedoch nicht aus Sägespänen, Holzabfällen oder Holzausschuss hergestellt, sondern aus bei Waldarbeiten angefallenem Schnitt- und Kronenholz, bei dem es sich nicht um Abfälle oder Ausschuss, sondern um Rohholz der Pos. 4403 KN handelt (vgl. Erläuterungen zum Harmonisierten System --ErlHS-- zu Pos. 4403 Rz 01.0).
- 13** Es bedarf deshalb keiner Entscheidung, ob aus Holzabfällen oder Holzausschuss gewonnene Holzhackschnitzel zolltariflich überhaupt in die Unterpos. 4401 30 KN (jetzt 4401 31 KN) einzureihen sind oder ob nicht auch insoweit den Unterpos. 4401 21 oder 4401 22 KN (jedenfalls gemäß Nr. 3 Buchst. a Satz 1 i.V.m. Nr. 6 der Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur --AV--) der Vorrang zukommt.
- 14** c) Hinzu kommt, dass die Steuerermäßigung für die Lieferung in Nr. 48 Buchst. b der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG genannter Waren der Unterpos. 4401 30 KN (im Streitjahr 2013 Unterpos. 4401 31 00 bis 4401 39 80 KN) nicht mit dem Unionsrecht in Einklang steht.
- 15** aa) Nach Nr. 1 AV sind für die Einreihung von Waren der Wortlaut der KN-Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln maßgebend. Ebenso sind nach Nr. 6 AV für die Einreihung in die Unterpositionen einer Position der Wortlaut der Unterposition, die Anmerkungen zur Unterposition und sinngemäß die übrigen AV maßgebend.
- 16** Der Wortlaut der Pos. 4401 KN unterscheidet drei Warenkategorien:
- Brennholz in Form von Rundlingen, Scheiten, Zweigen, Reisigbündeln oder ähnlichen Formen;
  - Holz in Form von Plättchen oder Schnitzeln;
  - Sägespäne, Holzabfälle und Holzausschuss, auch zu Pellets, Briketts, Scheiten oder ähnlichen Formen zusammengepresst.
- 17** Die Unterpositionen der Pos. 4401 KN behalten diese Dreiteilung bei. Dem Wortlaut der Pos. 4401 KN sowie seiner

Unterpositionen ist somit zu entnehmen, dass weder Holz in Form von Plättchen oder Schnitzeln noch Sägespäne, Holzabfälle oder Holzausschuss als Brennholz im Sinne der KN anzusehen sind. Für diese gemäß dem Wortlaut der Tarifvorschriften zu treffende Unterscheidung sprechen auch die ErlHS zur Pos. 4401.

- 18** bb) Ermäßigte Steuersätze sind nach Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL nur auf die Lieferung von Gegenständen der in Anhang III der MwStSystRL genannten Kategorien anwendbar; hierzu gehört Holz (in jeglicher Form) nicht.
- 19** Zusätzlich gestattet Art. 122 MwStSystRL den Mitgliedstaaten, auf Lieferungen von (u.a.) Brennholz einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden. In Anbetracht des Art. 98 Abs. 3 MwStSystRL, der für die Anwendung ermäßigter Steuersätze die Abgrenzung der Kategorien von Gegenständen gemäß den Warenbezeichnungen der KN vorsieht, sowie in Anbetracht der übrigen in Art. 122 MwStSystRL genannten Kategorien, die nach Warenbezeichnungen der KN beschrieben werden (lebende Pflanzen der Pos. 0602 KN; Knollen, Wurzeln der Unterpos. 0601 10 KN; Schnittblumen und Pflanzenteile zu Binde- und Zierzwecken der Pos. 0603 und 0604 KN), ist davon auszugehen, dass der Richtlinienggeber mit dem Tatbestandsmerkmal "Brennholz" ebenfalls auf die zolltarifliche Warenbezeichnung der Pos. 4401 KN verweist und nicht etwa jegliches zum Verbrennen genutzte Holz des Kap. 44 KN als Brennholz ansieht. Die Beschränkung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf ganz bestimmte Waren und Warenbezeichnungen der KN trägt dem Umstand Rechnung, dass Befreiungen oder Ausnahmenvorschriften eng auszulegen sind (EuGH-Urteil vom 9. November 2017 C-499/16, EU:C:2017:846, Rz 24, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2018, 87).
- 20** Mit der Aufnahme von Waren der Unterpos. 4401 30 KN in die Liste der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Gegenstände der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG ist somit der nationale Gesetzgeber über die nach der MwStSystRL insoweit gewährten Möglichkeiten hinausgegangen.
- 21** 3. Anders als das FG meint, lässt sich die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die Lieferungen der Klägerin auch nicht auf Art. 122 MwStSystRL i.V.m. dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Umsatzsteuer stützen (ebenso wie das FG im Streitfall: Urteil des FG München in EFG 2018, 509; Weymüller, Mehrwertsteuerrecht 2018, 276; Lippross, Unterschiedliche Besteuerung der Lieferung von Waldhackschnitzeln und von Hackschnitzeln aus der Holzverwertung ("Holzhackschnitzeln"), Umsatzsteuer-Rundschau 2013, 212). Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH lässt es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht zu, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (vgl. statt vieler: EuGH-Urteil Pro Med Logistik und Pongratz vom 27. Februar 2014 C-454/12 und C-455/12, EU:C:2014:111, Rz 52 ff., BStBl II 2015, 437, m.w.N.). Im Streitfall liegt in der Versagung des ermäßigten Steuersatzes für die Lieferungen von Holzhackschnitzeln der Klägerin jedoch keine unzulässige Ungleichbehandlung im vorgenannten Sinn.
- 22** a) Nach der Rechtsprechung des V. Senats des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, sind Waren, die gemäß Art. 98 Abs. 3 MwStSystRL nach den Bezeichnungen der KN voneinander abgegrenzt werden dürfen, nicht gleichartig und müssen deshalb umsatzsteuerrechtlich nicht gleich behandelt werden, wenn sie in unterschiedliche Unterpositionen der KN einzureihen sind (BFH-Urteil in BFHE 213, 88, BStBl II 2006, 694). Es wäre in der Tat nicht plausibel, wenn der Unionsgesetzgeber für unterschiedliche Formen von Holz zwar einerseits die verschiedenen vorgenannten Unterpositionen der KN sowie hinsichtlich des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes die Abgrenzung von Warenkategorien anhand der KN vorsieht, andererseits jedoch die Waren dieser Unterpositionen als gleichartig angesehen werden müssten. Im Streitfall lässt sich danach von einer Gleichartigkeit der in Betracht kommenden Waren nicht sprechen, weil die seitens der Klägerin gelieferten Holzhackschnitzel --wie ausgeführt-- zolltariflich weder in die Unterpos. 4401 10 KN noch in die Unterpos. 4401 30 KN einzureihen sind, sondern in die Unterpos. 4401 21 oder 4401 22 KN.
- 23** Aus diesem Grund liegt in der Differenzierung gemäß Nr. 48 Buchst. a und b der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG entgegen der Ansicht der Klägerin auch kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz. Die unterschiedliche zolltarifliche Einreihung bietet ein hinreichendes Differenzierungskriterium (vgl. BFH-Urteil in BFHE 213, 88, BStBl II 2006, 694, unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts).
- 24** b) Im Übrigen kann die Klägerin auch keine Gleichbehandlung der von ihr gelieferten Holzhackschnitzel mit sog. "Industrieholzhackschnitzeln" der (vermeintlichen) Unterpos. 4401 30 KN mit Erfolg reklamieren, da --wie ausgeführt-- der nationale Gesetzgeber mit der Regelung in Nr. 48 Buchst. b der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG über die durch die MwStSystRL gewährten Möglichkeiten hinausgegangen ist und die Klägerin damit unter Berufung auf den Grundsatz der steuerlichen Neutralität eine Steuerermäßigung beansprucht, welche das Unionsrecht nicht vorsieht.

**25** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)