

GZ. RV/3068-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dkfm. Dr. Brigitte Krisch, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, Schwechat und Gerasdorf betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1997 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmeldung zu ersehen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt einen Handel mit Innereien und Wurst.

Im Ergebnis einer Umsatzsteuervoranmeldungsprüfung betreffend den Zeitraum Jänner bis September 1997 stellte der Prüfer u.a. fest, dass folgende Produkte des Bw. dem begünstigten Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 UStG 1994 unterzogen worden waren:

- Rinderlunge (getrocknet oder luftgetrocknet)
- Schweinsohren (luftgetrocknet)
- Ochsenziemer
- Kauleckerbissen (luftgetrocknet)
- Strossen (Rinderschlund)
- Rinderpansen

Laut Überprüfungsbericht der Technischen Untersuchungsanstalt der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland seien diese Produkte jedoch den Warennummern 0504 0000 002 und 0511 9980 002 des österreichischen Gebrauchsolltarifes zuzuordnen. Für diese Warennummern kommt der Normalsteuersatz gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1994 zur Anwendung.

Vom Prüfer wurden die diesbezüglichen Nettoumsätze (bei 10% USt) laut Angaben des Abgabepflichtigen auf Nettoumsätze bei Anwendung des Normalsteuersatzes (20% USt) umgerechnet und in Höhe der Differenz eine Nettoumsatzkürzung vorgenommen (Tz. 2e der Niederschrift über die UVA-Prüfung vom 21. Jänner 1998). Anstelle der 10%igen Nettoumsätze wurden die 20%igen Nettoumsätze für die angeführten Produkte zum Ansatz gebracht (Tz. 5b der Niederschrift über die UVA-Prüfung).

Auf Basis der Prüfungsfeststellungen wurde ein Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für die Kalendermonate Jänner bis September 1997 erlassen.

In der gegen die Anwendung des Normalsteuersatzes für die Umsätze der genannten Produkte gerichteten Berufung wurde vorgebracht, dass die dem Bescheid zugrundeliegende Umsatzsteuerprüfung sich auf Untersuchungsbefunde über derartige Waren stütze, die in ihrer Beschaffenheit als "mit fauligem, ranzigem, dumpfen Geruch" beschrieben und als verdorben, daher für den menschlichen Genuss ungeeignet, zur Tarifierung in Gruppe 05 vorgeschlagen worden seien. Demzufolge sei die Einstufung vorrangig auf Grund ihres Zustandes und nicht in jedem Fall erfolgt. Sowohl Rinderlunge und –magen als auch Rinderschlund u.ä. seien im

Gründe genommen für den menschlichen Genuss nicht ungeeignet. Die Argumentation möge in den untersuchten Fällen stimmen, für die vom Bw. vertriebenen Waren treffe sie jedoch nicht zu.

Der Bw. verarbeite hauptsächlich Rinder- und Schweinsköpfe, sowie Innereien. Seine Umsätze setzten sich aus Lieferungen an die Lebensmittelindustrie und an Letztverbraucher von Innereien, Kopffleisch usw. sowie Wurst aus eigener Erzeugung und Zukäufen zusammen. Für die gewinnbringende Verwertung von Rückständen aus der Verarbeitung und Restbeständen von Wareneingängen, die zwangsläufig mitgekauft worden seien, aber nicht in gleichem Maße Abnehmer fänden, stelle sich das Problem der Verderblichkeit der Ware, das durch die Lufttrocknung und damit wesentlich längerer Haltbarkeit des Produktes gelöst worden sei. Ihr vorrangiger Absatz an Tierhalter führe zu dem Schluss, dass dieser Teil der Umsätze des Bw. am ehesten in die Gegenstände der Anlage zum Umsatzsteuergesetz unter der Ziffer 32 einzuordnen sei und somit ein Steuersatz von 10% zur Umsatzsteuer gerechtfertigt scheine. Es handle sich hier sowohl um "Rückstände und Abfälle der Nahrungsmittelindustrie" als auch um "Futterzubereitungen".

Dem Berufungsbegehren wurde mit Berufungsvorentscheidung insoweit teilweise stattgegeben, als die Umsätze der anderen Produkte als Rinderpanzen dem ermäßigten (10%igen) Steuersatz unterstellt wurden. Der geschätzte Rinderpanzen-Anteil wurde mit dem Normalsteuersatz versteuert.

Dies wurde damit begründet, dass im zolltarifarischen Sinne alle Schlachtnebenerzeugnisse, falls sie auch als zur menschlichen Ernährung dienend angesehen werden können, unabhängig von ihrer Aufmachung als Tierfutter, dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterliegen. Hingegen unterliegen Schlachtnebenerzeugnisse, die verdorben sind, dem Normalsteuersatz. Der 20%ige Steuersatz gilt daneben für Rinderpanzen.

Betreffend der Waren des Bw. war in der Berufungsvorentscheidung vom unbestrittenen Sachverhalt auszugehen, dass die Waren nicht verdorben waren, vielmehr das Problem der Verderblichkeit durch die Lufttrocknung gelöst worden ist. Somit konnte beim vorliegenden Sachverhalt der 20%ige Steuersatz lediglich für Rinderpanzen zur Anwendung gelangen.

Aus S. 72 des Arbeitsbogens geht hervor, wie groß der Rinderpanzenanteil ist:

Er beträgt geschätzte S 279.500,00 netto pro Jahr. Daraus errechnen sich vom Zeitraum Jänner bis einschließlich September (S 279.500,00 : 12 x 9 =) S 209.625,00.

Nach Berücksichtigung des in Tz. 5b angeführten Betrages von S 10.000,00 ergeben sich mit dem Normalsteuersatz zu versteuernde Entgelte in Höhe von S 219.625,00. Der mit dem ermäßigte Steuersatz zu versteuernde Betrag wurde entsprechend erhöht.

In der Folge wurde die Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag bekämpft, welcher jedoch infolge Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides (siehe hiezu im Folgenden) bescheidmäßig zurückgewiesen wurde.

Mittlerweile waren die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für 1997 abverlangt worden. Die Vorlage der Jahresbilanz und der Erklärungen erfolgte seitens der steuerlichen Vertretung des Bw. mit dem Hinweis auf die Vorläufigkeit der Angaben wegen der zu diesem Zeitpunkt noch unerledigten Berufung gegen das Ergebnis der Umsatzsteuerprüfung.

Die Umsatzsteuererklärung enthielt folgende Betragsangaben:

	Betrag in S
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	22.149.890,40
zuzüglich Eigenverbrauch	24.000,00
Summe	22.173.890,40
Davon sind zu versteuern mit:	
20% Normalsteuersatz	175.963,83
10% ermäßiger Steuersatz	21.997.926,57
Gesamtbetrag der innergemeinschaftliche Erwerbe	26.331,29
Davon sind zu versteuern mit:	
20% Normalsteuersatz	15.725,19
10% ermäßiger Steuersatz	10.606,10
Gesamtbetrag der Vorsteuern	2.072.926,59
Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb	4.205,65

Bei Veranlagung der Umsatzsteuer wurden vom Finanzamt Änderungen gegenüber den in den Jahreserklärungen angegebenen Umsätzen entsprechend der Vorgehensweise in der Berufungsvorentscheidung betreffend die Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum Jänner bis September 1997 vorgenommen. Die Begründung des Umsatzsteuerbescheides lautet:

"Im Zuge der Berufungsvorentscheidung zur Umsatzsteuer 1-9/1997 wurden Umsätze mit dem Normalsteuersatz iHv S 219.625,00 festgestellt.

Diese mit dem Normalsteuersatz zu versteuernden Umsätze betreffend Rinderpanzen belaufen sich auf Grund der BVE auf geschätzte S 279.500,00 für das Veranlagungsjahr 1997.

Die Umsatzsteuererklärung 1997 wurde auf Grund der bisherigen Feststellungen korrigiert und die 20%igen Umsätze auf S 279.500,00 erhöht.

Die 10%igen Umsätze wurden um den Differenzbetrag zu den erklärten Umsätzen von

S 175.963,83 um S 103.536,17 vermindert, damit ergibt sich ein 10%iger Umsatz von S 21.894.390,40."

Der Einkommensteuerbescheid erging erklärungsgemäß.

Gegen den Umsatz- und den Einkommensteuerbescheid brachte die steuerliche Vertreterin des Bw. Berufung mit folgender Begründung ein:

"In Ergänzung zu meiner Berufung gegen den Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheid 1997 vom 17. August 2001 führe ich zur Begründung an, dass sie sich gegen die Besteuerung der Umsätze betreffend Rinderpansen mit dem Normalsteuersatz von 20% Umsatzsteuer richtet.

In der mir freundlicherweise übermittelten Stellungnahme der Finanzlandesdirektion vom 1. April 1999 wird die Besteuerung von Rinderpansen mit dem Normalsteuersatz mit der Ungenießbarkeit für den Menschen begründet. Mein Klient führt dagegen an, dass er Umsätze mit Rinderpansen an Spezialitätenrestaurants, wie Chinarestaurants, tätigt, in denen diese zu Speisen verarbeitet werden und ich lege zum Nachweis Kopien von entsprechenden Ausgangsrechnungen bei. Überdies wurde ich darüber informiert, dass z.B. 'Kuddelflecksuppe' auch in der österreichischen Küche nicht unbekannt ist und demnach Rinderpansen nicht ohne weiteres ungeeignet für den menschlichen Genuss bezeichnet werden können. Ich bitte Sie daher, die Anwendung des Normalsteuersatzes unter diesem Aspekt noch einmal zu überdenken.

Weiters weise ich korrekterweise darauf hin, dass die 20%igen Umsätze laut Erklärung noch keine anteiligen 'Pansenumsätze', sondern Erlöse aus Anlagenverkäufen und Erlöse aus sonstigen Leistungen meines Klienten (Selchen) enthalten. Änderungen der Zusammensetzung des Gesamtumsatzes müssten zudem meines Erachtens vom errechneten Bruttogesamtumsatz ausgehen, da bei einer Nettoanpassung – wie im Bescheid mit S 103.536,17 – insgesamt ein höherer Gesamtumsatz angesetzt wäre.

Die Berufung richtet sich auch gegen den Einkommensteuerbescheid 1997, da eine Erhöhung des Anteils der 20%igen Umsätze zwangsläufig eine Verminderung des Gewinnes um die Umsatzsteuerdifferenz bewirken müsste, im Bescheid je Abschließend wurde die Abänderung der Bescheide 1997 auf Basis der Angaben in den Steuererklärungen beantragt.

Die beigelegten vier Kopien handgeschriebener Rechnungsdurchschläge an (in drei Fällen) namentlich genannte Abnehmer aus dem Jahr 2001 enthielten u.a. folgende Angaben:

"14.2.2001	15 kg Fleck	á 12,-	180,-
	10 kg Speisefleck	á 26,-	260,-
	5 kg get. Fleck	á 30,-	150,-
1.3.2001	20 kg Speisefleck	á 30,-	600,-
31.8.2001	48,60 kg Speisefleck	á 28,-	1.360,80
21.9.2001	3,30 kg Speisefleck	---	108,20"

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid:

Strittig ist, ob der vom Bw. getätigte Umsatz mit Rinderpansen dem Normalsteuersatz oder dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.

Gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1994 beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage.

Gemäß § 10 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 ermäßigt sich die Steuer auf 10% u.a. für die Lieferungen (, den Eigenverbrauch und die Einfuhr) der in der Anlage Z 1 bis Z 43 aufgezählten Gegenstände.

Laut der Anlage (zu § 10 Abs. 2 und § 24 UStG), Verzeichnis der dem Steuersatz von 10% unterliegenden Gegenstände, sind in Z 3 "Fleisch und genießbare Schlachtnebenerzeugnisse (Kapitel 2 der Kombinierten Nomenklatur)" angeführt.

Die Zugehörigkeit der Gegenstände zu den einzelnen Ziffern der Anlage richtet sich nach der Kombinierten Nomenklatur (KN – das ist der gemeinsame Zolltarif der EU; Verordnung [EWG] Nr. 2658/87 des Rates vom 23.7.1987, ABI EG Nr. L 256,1). Bei jeder Warenposition wird in Klammer auf die KN verwiesen. Soweit bei einer Warenposition ein ganzes Kapitel, die maßgebliche Position oder Unterposition der KN angeführt ist, umfasst diese Warenposition jeweils alle darunter fallenden Waren. Bei Expositionen (zB aus Unterpositionen ... der KN) sind nur die ausdrücklich angeführten Waren dieser Tarifstelle erfasst. Maßgebend für die Einreihung von Waren in die KN sind nicht die Überschriften der Abschnitte, Kapitel und Teilkapitel, sondern der Wortlaut der Positionen (Unterpositionen) und die Anmerkungen zu den einzelnen Abschnitten oder Kapiteln (vgl. Ruppe, UStG 1994, Kommentar, 2. Auflage, Tz. 30 zu § 10; Kolacny-Mayer, UStG 1994, 2. Auflage, § 10, Anm. 6).

Zum Abschnitt I "Lebende Tiere und Waren tierischen Ursprungs", Kapitel 2 "Fleisch und genießbare Schlachtnebenerzeugnisse" der KN lautet die Anmerkung (Auszug):

"1. Zu Kapitel 2 gehören nicht:

- a) Waren der in den Positionen 0201 bis 0208 und 0210 erfassten Art, ungenießbar;
- b) Därme, Blasen und Magen von Tieren (Position 0504) und tierisches Blut (Position 0511 oder 3002); ...

In Kapitel 5 "Andere Waren tierischen Ursprungs, anderweit weder genannt noch inbegriffen" der KN wird angeführt (Auszug):

"Anmerkungen

1. Zu Kapitel 5 gehören nicht:

- a) genießbare Waren (ausgenommen flüssiges oder getrocknetes Tierblut und ganze oder zerteilte Därme, Blasen und Magen von Tieren); ..."

Die Position 0504 in Kapitel 5 lautet:

"0504 000 00 Därme, Blasen und Mägen von anderen Tieren als Fischen, ganz oder zerteilt, frisch, gekühlt, gefroren, gesalzen, in Salzlake, getrocknet oder geräuchert"

Laut Brockhaus Enzyklopädie versteht man unter Flecke, Kaldaunen, Kutteln zu den Innereien gehörende Teile des Rindsmagens. Der Pansen ist der Vormagen der Wiederkäuer und als solcher Bestandteil der Kutteln.

Nach der seitens des Bw. gegebenen Darstellung verkauft er das berufungsgegenständliche Produkt Rinderpansen in nicht durch Verarbeitung veränderter Form. Mit der beispielhaften Vorlage der handschriftlichen Rechnungsdurchschläge aus einem anderen Jahr als dem Streitzeitraum wird von Seiten des Bw. der Verkauf des Rinderpansens an Abnehmer so dargestellt, dass er diesen als solchen ("Fleck", "Speisefleck") liefert. Dieser Sachverhalt wird durch die Angaben in den Rechnungsdurchschlägen vermittelt und steht in Einklang mit den Ausführungen betreffend Lieferungen an die Lebensmittelindustrie und an Letztverbraucher von Innereien usw., allenfalls auch luftgetrocknet, in der Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid sowie mit den Angaben über die Umsätze mit Rinderpansen an Spezialitätenrestaurants in der Berufung gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 1997.

Da Magen von Tieren ausdrücklich als nicht zu Kapitel 2 der KN gehörend angeführt ist, unter Kapitel 5 der KN genießbare Waren zwar nicht fallen, davon jedoch Magen von Tieren ausdrücklich ausgenommen ist, und schließlich Mägen von anderen Tieren als Fischen (somit also auch Rindern) in Position 0504 angeführt sind, ist Rinderpansen als Vormagen der Wiederkäuer (Rinder) nicht in Kapitel 2, sondern in Kapitel 5 der KN einzureihen, und zwar ohne Unterschied, ob dieser genießbar oder ungenießbar ist.

Im gegebenen Zusammenhang fallen nur die in Kapitel 2 der KN genannten Gegenstände unter den ermäßigten Steuersatz von 10%.

Da die entsprechende Position des Kapitels 5 der KN in der Anlage zu § 10 Abs. 2 UStG 1994 nicht enthalten ist, unterliegen Lieferungen von Rinderpansen dem Normalsteuersatz von 20%.

Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass die Umsätze auch nicht unter Z 32 der Anlage zum Umsatzsteuergesetz fallen. Z 32 lautet zwar "Rückstände und Abfälle der Lebensmittel-industrie; zubereitetes Futter (Kapitel 23 der Kombinierten Nomenklatur)". Wie oben erläutert, kommt es aber bei Einreihung der Waren nicht auf die Überschriften an, sondern auf den Wortlaut der Positionen (Unterpositionen) und die Anmerkungen zu den einzelnen Abschnitten oder Kapiteln der KN an.

Im gegenständlichen Fall sind nur jene Positionen bzw. Unterpositionen dieses Kapitels relevant, die in Zusammenhang mit Schlachtnebenerzeugnissen stehen. Dafür kommen in Betracht:

Position 2301: Mehl und Pellets von Fleisch, von Schlachtnebenerzeugnissen, von Fischen oder von Krebstieren, von Weichtieren oder anderen wirbellosen Wassertieren, ungenießbar; Grieben/Gummeln;
mit der Unterposition 2301 1000 00 Mehl und Pellets von Fleisch oder von Schlachtneben-erzeugnissen; Grieben/Gummeln

sowie

Position 2309: Zubereitungen von der zur Fütterung verwendeten Art.
Laut Anmerkung zu Kapitel 23 der KN gehören zu Position 2309 auch Erzeugnisse der zur Fütterung verwendeten Art, anderweit weder genannt noch inbegriffen, die aus der Verarbeitung von pflanzlichen oder tierischen Stoffen stammen und die durch die Verarbeitung die wesentlichen Merkmale der Ausgangsstoffe verloren haben.

Keine dieser genannten Positionen trifft auf die Pansenumsätze des Bw. zu. Eine Einstufung unter Kapitel 23 der KN (=zubereitetes Futter) käme danach nur in Betracht, wenn durch die Zubereitung eine Veränderung der Waren analytisch nachweisbar wäre.

Die Lufttrocknung ist kein derartiges Verfahren, das die betroffenen Produkte in einer von Kapitel 23 erfassten Weise verändert.

In der Berufung wird darauf hingewiesen, dass die 20%igen Umsätze laut Erklärung noch keine anteiligen Pansenumsätze, sondern Erlöse aus Anlagenverkäufen und Erlöse aus sonstigen Leistungen des Bw. (Selchen) enthalten.

Da bisher vom Finanzamt nur der Differenzbetrag (S 103.536,17) zwischen den erklärten 20%igen Umsätzen (S 175.963,83) und den Rinderpansenumsätzen laut Berufungsvorentscheidung (S 279.500,00) zu den mit dem Normalsteuersatz zu versteuernden Umsätzen gerechnet wurde, ist dies richtig zu stellen.

Dem Berufungsbegehren in diesem Punkt folgend ist bei der Änderung der Zusammensetzung des Gesamtumsatzes vom errechneten Bruttogesamtumsatz auszugehen, somit die Änderung in der Weise vorzunehmen, wie sie schon in Tz. 2e und 5b der Niederschrift über die UVA-Prüfung vom 21. Jänner 1998 erfolgt ist.

In Berücksichtigung dieser Ausführungen ergibt sich eine Abänderung des angefochtenen Umsatzsteuerbescheides:

geschätzter Rinderpansenumsatz lt. BVE (bei Versteuerung mit 10% USt) netto	S 279.000,00
Rinderpansenumsatz lt. BE (bei Versteuerung mit 20% USt) (S 279.500,00 + 10% = S 307.450,00 : 1,2 =) netto	S 256,208,33

	20% Normalsteuersatz	10% ermäßigerter Steuersatz
Bemessungsgrundlage lt. Erklärung	S 175.963,83	S 21.997.926,57
Berichtigung Rinderpansenumsatz	+S 256.208,33	-S 279.500,00
Bemessungsgrundlage lt. BE	S 432.172,16	S 21.718.426,57
Gesamtbetrag Lieferungen, sonstige Leistungen, Eigenverbrauch		S 22.150.598,73
davon Eigenverbrauch lt. Erklärung		S 24.000,00
somit Gesamtbetrag Lieferungen, sonstige Leistungen		S 22.126.598,73

Zur Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid:

Die Erhöhung des Anteils der 20%igen Umsätze bewirkt eine Minderung des erklärten Gewinnes aus Gewerbebetrieb in Höhe der Umsatzsteuerdifferenz. Daher war der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid Folge zu geben.

	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
Erhöhung der 20%igen Umsätze lt. BE	S 256.208,33	S 51.241,67
Verminderung der 10%igen Umsäze lt. BE	S 279.500,00	-S 27.950,00
Umsatzdifferenz/-erhöhung = Gewinnminderung		S 23.291,67

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Erklärung	S 2.043.243,00
Gewinnminderung	-S 23.291,67
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE	S 2.019.951,33

Steuerberechnung siehe Beilagen!

Beilagen: je 2 Berechnungsblätter in Schilling und Euro

Wien, 10. März 2004