
Datum: 20.01.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 4094/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0120.14K4094.08.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Klägerin betreibt einen Großhandel mit medizinisch-technischen Produkten. Sie vertreibt unter anderem eine Helix Wire. Es handelt sich um eine Spirale aus Titan (Titanwendel), die zur operativen Behandlung von Humerusfrakturen verwendet wird. Die Wendel wird über ein Bohrloch in den Markraum eingebracht und der aus dem Knochen ragende Teil des Implantats gekürzt.

2

Auf der Internetseite der Klägerin (...) wird die Helix Wire wie folgt beschrieben:

3

...

4

Die Klägerin unterwarf die Lieferungen der Titanwendel dem ermäßigten Steuersatz.

5

Für die Jahre 2001 bis 2004 fand bei der Klägerin eine Außenprüfung statt. Nachdem die Zolltechnische Prüfungs- und Lehranstalt L die Titanwendel in einer unverbindlichen Zolldarstellung den "anderen Waren aus Titan" zugeordnet und diese in den Zolldarstellung 8108 9090 99 0 eingereiht hatte, vertrat der Prüfer die Auffassung, die Lieferungen der Titanwendel unterlägen dem allgemeinen Steuersatz. Auf Tz. 2.5 des Prüfungsberichts vom 19.09.2006 wird Bezug genommen.

6

Der Beklagte folgte der Auffassung des Prüfers und erließ am 20.04.2007 für die Jahre 2001 bis 2004 entsprechend geänderte Umsatzsteuerbescheide. 7

Hiergegen richtete sich der Einspruch vom 15.05.2007. Die Klägerin machte geltend, die Titanwendel sei als Implantat anzusehen. Eine Anfrage bei der EU-Kommission habe ergeben, dass diese unter den Zolltarif 9021 31 00 (künstliche Gelenke) falle. Damit gelte der ermäßigte Steuersatz. 8

Das Einspruchsverfahren verlief erfolglos. Der Beklagte führte an, dass Waren grundsätzlich nach ihrer objektiven Beschaffenheit in den Zolltarif eingereiht würden. Nach der zolltariflichen Auskunft handele es sich bei der Titanwendel um eine schraubenförmige Feder aus Titan. Diese zeige ein elastisches Verhalten, gebe unter Belastung nach und kehre nach Entlastung wieder in ihre ursprüngliche Gestalt zurück. Derartige Federn aus unedlen Metallen gälten gemäß Anmerkung 2 Buchst. b des Abschnitts XV der Nomenklatur als "Teile mit allgemeiner Verwendungsmöglichkeit". Diese gehörten gemäß Anmerkung 1 Buchst. f des Abschnitts XVIII nicht in das Kapitel 90. Damit rechne die Titanwendel auch nicht zu den "künstlichen Gelenken" im Sinne der Nr. 52 Buchst. a der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung vom 05.11.2008 Bezug genommen. 9

Mit der vorliegenden Klage vom 02.12.2008 verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Sie macht geltend, bei der Titanwendel handele es sich um ein künstliches Gelenk. Abschnitt XVIII des Warenverzeichnisses für die Außenhandelsstatistik des Statistischen Bundesamtes sei zu entnehmen, dass eine andere Zuordnung als unter Position 9021 nicht möglich sei. Soweit in den Anmerkungen zu Kapitel 90 Teile mit allgemeiner Verwendungsmöglichkeit anderen Kapiteln zugeordnet würden, sei festzuhalten, dass es sich bei der Titanwendel gerade nicht um ein Teil mit allgemeiner Verwendungsmöglichkeit handele. Im Gegensatz zum Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 07.05.2002 (VII B 189/01, BFH/NV 2002, 1187) könne der Titanwendel keine andere Funktion als die eines Implantats beigemessen werden. 10

Die Argumentation des Beklagten verstoße gegen die Systematik des Warenverzeichnisses. In Anmerkung 1 Buchst. h des Abschnitts XV des Warenverzeichnisses heiße es: Zu Abschnitt XV gehören nicht Instrumente und Apparate des Abschnitts XVIII. Weiter heiße es unter Anmerkung 2: In der Nomenklatur gelten als "Teile mit allgemeiner Verwendungsmöglichkeit" Waren der Position 73.07 (Rohrformstücke etc.), 73.12 (Litzen, Kabel, Seile etc.), 73.15 (Ketten etc.), 73.17 (Stifte, Nägel, Reißnägel etc.), 73.18 (Schrauben, Bolzen, Muttern etc.). Ferner seien Federn und Federblätter genannt. "Teile mit allgemeiner Verwendungsmöglichkeit" seien auch Waren der Position 83.01 (Vorhängeschlösser etc.), 83.02 (Beschlüge etc.), 83.08 (Verschlüsse etc.), 83.10 (Stopfen etc.). Alle diese Eigenschaften verkörpere die Titanwendel nicht. Damit sei sie kein "Teil mit allgemeiner Verwendungsmöglichkeit". Die Eingruppierung in der unverbindlichen Zolltarifauskunft sei falsch und dürfte auf eine fehlerhafte Weitergabe von Produktinformationen durch den Beklagten zurückzuführen sein. Es handele sich nicht wie behauptet um eine Feder. Die Titanwendel zeige kein elastisches Verhalten und kehre nach Belastung nicht in ihre ursprüngliche Gestalt zurück. Da diese zur Verspannung im Knochen eingesetzt werde, wäre ein solches Verhalten auch kontraproduktiv. 11

Nachdem die Berichterstatterin auf das BFH-Urteil vom 28.06.2000 (V R 63/99, BFH/NV 2001, 348) hingewiesen hatte, wurde vorgetragen, dass es sich bei der Titanwendel nicht um eine Vorrichtung zum Behandeln von Knochenbrüchen handele, sondern um ein Implantat, das gewöhnlich im Körper des Patienten verbleibe. 12

Die Klägerin beantragt,	13
den Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 20.04.2007 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 05.11.2008 dahingehend abzuändern, dass die Entgelte aus den Lieferungen der Titanwendel in Höhe von ... DM (brutto) nicht dem allgemeinen Steuersatz von 16%, sondern dem ermäßigten Steuersatz von 7% unterworfen werden, ferner die Umsatzsteuerbescheide 2002 bis 2004 jeweils vom 20.04.2007 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 05.11.2008 aufzuheben.	14
Der Beklagte beantragt,	15
die Klage abzuweisen.	16
Der Beklagte weist darauf hin, dass die ursprüngliche erteilte unverbindliche Zolltarifauskunft nicht mehr aufrechterhalten worden sei. Die Titanwendel sei in einer weiteren unverbindlichen Zolltarifauskunft in den Zolltarif 9021 10 90 eingereiht worden. Es handele sich um eine Vorrichtung zum Behandeln von Knochenbrüchen. Die Titanwendel diene dem Fixieren von Knochensegmenten nach proximalen und subkapitalen Oberarmfrakturen und sei auch für osteoporotische Knochen geeignet. Sie könne nach erfolgter Ausheilung entfernt werden.	17
Dem Senat hat ein Helixdraht original verpackt vorgelegen.	18
<u>Entscheidungsgründe</u>	19
Die Klage ist unbegründet. Die Titanwendel unterliegen nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG).	20
Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Nr. 52 der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG (in der Fassung für 2001 bis 2003) bzw. § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Nr. 52 der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG (in der Fassung für 2004) ermäßigt sich die Umsatzsteuer für Körperersatzstücke, orthopädische Apparate und andere orthopädischen Vorrichtungen sowie Vorrichtungen zum Beheben von Funktionsschäden oder Gebrechen für Menschen auf 7 v.H.	21
I. Die Titanwendel sind jedoch zolltariflich als "Vorrichtungen zum Behandeln von Knochenbrüchen" einzuordnen und gehören damit nicht zu den "orthopädische(n) Apparaten und andere(n) orthopädische(n) Vorrichtungen" im Sinne der hier in erster Linie in Betracht kommenden Nr. 52 Buchst. b der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG.	22
Nach dieser Vorschrift ermäßigt sich die Umsatzsteuer für orthopädische Apparate und andere orthopädischen Vorrichtungen aus Unterposition 9021.19 (in der Fassung für 2001 bis 2003) bzw. 9021 10 (in der Fassung für 2004) des Zolltarifs, d. h. der Kombinierten Nomenklatur (KN). Der ermäßigte Steuersatz für Waren dieser Art galt auch in den Jahren 2002 und 2003, obwohl die KN in der ab dem 01.01.2002 geltenden Fassung der Verordnung (EG) Nr. 2031/2001 der Kommission vom 06.08.2001 (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 279/1) orthopädische Apparate und andere orthopädische Vorrichtungen in der Unterposition 9021 10 aufführt. Nach der Rechtsprechung des BFH kann in den Fällen, in denen eine bestimmte Ware lediglich einen anderen KN-Code erhält, während der frühere KN-Code unbesetzt bleibt, nicht angenommen werden, dass die Ware während des Zeitraums, in welchem die Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG noch nicht an die Änderung der KN angepasst worden ist, nicht dem ermäßigten, sondern dem allgemeinen Steuersatz unterliegt (vgl. BFH-Urteil vom 01.04.2008 VII R 8/07, BStBl II 2008,	23

898 zu künstlichen Gelenken im Sinne der Nr. 52 Buchst. a).

Die Unterposition 9021.19 KN erfasste zum einen orthopädische Apparate und andere orthopädische Vorrichtungen (9021.19 10 KN) und zum anderen Vorrichtungen zum Behandeln von Knochenbrüchen (9021.19 90 KN). Da Nr. 52 Buchst. b der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG (in der Fassung für 2001 bis 2003) nur auf die orthopädischen Apparate und anderen orthopädischen Vorrichtungen "aus" Unterposition 9021.19 KN verwies, nicht aber auch auf die Vorrichtungen zum Behandeln von Knochenbrüchen, unterlagen diese nicht dem ermäßigten Steuersatz. Dementsprechend unterlag die Lieferung von Knochenplatten, Knochenschrauben und Knochengittern aus Titan zur Behandlung von Knochenbrüchen nach der Rechtsprechung des BFH nicht dem ermäßigten Steuersatz (vgl. BFH-Urteil vom 28.06.2000 V R 63/99, BFH/NV 2001, 348; nachgehend Bundesverfassungsgericht - BVerfG -, Nichtannahmebeschluss vom 18.03.2005 1 BvR 1822/00, BFH/NV 2005, Beilage 3, 270).

Die Änderung von Nr. 52 Buchst. b der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG mit Wirkung vom 01.01.2004 hatte nur redaktionellen Charakter. Die begünstigten orthopädischen Apparate und anderen orthopädischen Vorrichtungen fallen seitdem nicht mehr unter die Unterposition 9021.19 KN, sondern unter die Unterposition 9021 10 KN. Da in Nr. 52 Buchst. b der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG weiterhin nur orthopädische Apparate und Vorrichtungen (9021 10 10 KN) genannt sind, nicht aber Schienen und andere Vorrichtungen zum Behandeln von Knochenbrüchen (9021 10 90 KN), unterliegen Vorrichtungen zum Behandeln von Knochenbrüchen wie in den Jahren zuvor nicht dem ermäßigten Steuersatz.

Die Titanwendel ist - was unstreitig ist - ein Implantat zur operativen Behandlung von Humerusfrakturen. Die Fraktur wird mit der Titanwendel im Markraum geschient. Dies hat zur Folge, dass die Titanwendel zolltariflich zu den Vorrichtungen zum Behandeln von Knochenbrüchen und nicht zu den orthopädischen Apparaten und anderen orthopädischen Vorrichtungen gehört. Hieran ändert der Hinweis der Klägerin nichts, dass die Titanwendel gewöhnlich im Körper des Patienten verbleibe. Entscheidend ist, dass die Titanwendel nach Ausheilung der Fraktur, selbst wenn der Heilungsprozess sich über einen längeren Zeitraum hinziehen sollte, keine Stützfunktion mehr hat. Darüber hinaus geht aus den Erläuterungen zum Harmonisierten System (HS) hervor, dass Platten, Nägel usw., die von Chirurgen im Körper angebracht werden, um die beiden Teile eines gebrochenen Knochens zusammenzuhalten oder um eine ähnliche Behandlung von Brüchen vorzunehmen, nicht zu den orthopädischen Apparaten und anderen orthopädischen Vorrichtungen, sondern zu den Vorrichtungen zum Behandeln von Knochenbrüchen gehören (vgl. Erläuterungen zur Position "Schienen und andere Vorrichtungen zum Behandeln von Knochenbrüchen" Rz. 25.0 bis 28.1).

II. Entgegen der Auffassung der Klägerin sind die Titanwendel keine "künstlichen Gelenke" im Sinne der Nr. 52 Buchst. a der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG.

Nach dieser Vorschrift ermäßigt sich die Umsatzsteuer für künstliche Gelenke aus Unterposition 9021.11 KN (in der Fassung für 2001 bis 2003) bzw. 9021 31 KN (in der Fassung für 2004). Die Titanwendel sind jedoch keine künstlichen Gelenke. Nach § 9 Abs. 2 Satz 1 der Medizinprodukte-Verordnung ist ein Gelenkersatzteil eine implantierbare Gesamtheit von Teilen, die dazu bestimmt sind, zusammen die Funktion des natürlichen Gelenks möglichst vollständig zu erfüllen. Die Titanwendel ersetzt - was unstreitig ist - kein natürliches Gelenk. Es handelt sich lediglich um künstliches Material zur Stabilisierung von Humerusfrakturen.

III. Schließlich sind die Titanwendel auch keine "Prothesen" im Sinne der Nr. 52 Buchst. c der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG. 29

Nach dieser Vorschrift ermäßigt sich die Umsatzsteuer für Prothesen aus Unterpositionen 9021.21, 9021.19 und 9021.30 KN (in der Fassung für 2001 bis 2003) bzw. 9021.21, 9021.19 und 90121 39 KN (in der Fassung für 2004). Nach der BFH-Rechtsprechung ist eine Prothese ein künstliches Körperersatzteil (vgl. BFH-Urteil vom 01.04.2008 VII R 8/07, Bundessteuerblatt II 2008, 898). Diese Definition entspricht den Erläuterungen zum Harmonisierten System (HS), wonach Waren der Prothetik Gegenstände sind, die - im Allgemeinen unauffällig - ein fehlerhaftes Körperteil ganz oder teilweise ersetzen sollen. Dies sind insbesondere Arme, Unterarme, Hände, Beine, Füße, Nasen, künstliche Gelenke (z. B. für Hüften, Knie) und Gewebeschläuche aus synthetischen Spinnstoffen als Ersatz für Blutgefäße und Herzklappen (vgl. Erläuterungen zur Position "Waren für Zahn-, Augen- und andere Prothetik" Rz. 30.1 und 42.0). Der Titanwendel kommt jedoch nicht die Funktion einer Prothese zu. Sie mag zwar ein Implantat sein, da sie in den Körper des Patienten eingepflanzt wird. Sie ersetzt jedoch kein natürliches Körperteil. 30

IV. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). Die Revision wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. Nach Auffassung des Senats bedarf es der Klarstellung, ob für die Einstufung als "Vorrichtung zum Behandeln von Knochenbrüchen" die Frage des dauerhaften Verbleibs des Implantats im Körper von Bedeutung ist. Das BVerfG hat in seinem Nichtannahmebeschluss vom 18.03.2005 (1 BvR 1822/00, a.a.O.) darauf abgestellt, dass die dort streitgegenständlichen Knochengitter und Knochenplatten nach Ausheilung des Knochens regelmäßig wieder entfernt werden. 31