

# Urteil vom 23. Februar 2010, VII R 36/09

## Tarifierung eines Implantats als "Teil mit allgemeiner Verwendungsmöglichkeit" ("Stift")

BFH VII. Senat

KN Kap 90 Anm 1f, KN Kap 90 Anm 2 Buchst a Abschn XV, KN Pos 7317, KN Pos 3296 UPos 9097, FGO § 118 Abs 2

vorgehend FG Hamburg, 24. Juni 2009, Az: 4 K 329/07

## Leitsätze

1. NV: Handelt es sich bei einem zu tarifierenden Teil um "Waren der Position 7307, 7312, 7315, 7317 oder 7318 ... KN", so kommt eine Einreihung in die Position 9021 KN nicht in Betracht, auch wenn das Teil nur zu medizinischen Zwecken Verwendung findet .
2. NV: Die Ausweisung von "Teilen mit allgemeiner Verwendungsmöglichkeit" durch die Anm. 1 Buchst. f zu Kap. 90 KN hängt nicht davon ab, ob tatsächlich die Möglichkeit besteht, das zu tarifierende Teil allgemein zu verwenden. Denn die Waren der Position 7307, 7312, 7315, 7317 oder 7318 ... KN "gelten" als Teile mit allgemeiner Verwendungsmöglichkeit. Bei dem Begriff "gelten" nach Anm. 2 Buchst. a zu Abschn. XV handelt es sich nicht um die Aufstellung einer Fiktion, sondern um eine Erläuterung des Begriffs "Teile mit allgemeiner Verwendungsmöglichkeit" .
3. NV: Hat das FG die objektiven Eigenschaften und Merkmale eines Stifts im Sinne der Pos. 7317 KN seiner Beurteilung der zu tarifierenden Teile zugrunde gelegt, so ist das Revisionsgericht an die Feststellung, dass die Merkmale bei der Ware erfüllt sind, gebunden .

## Tatbestand

- 1 I. Im Jahr 2006 hatte die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) die Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft (vZTA) für eine als "X-Implantat" bezeichnete Ware beantragt. Dabei handelt es sich um einen ca. 5 cm langen, runden Gegenstand aus Kunststoff, der einen Durchmesser von ca. 5 mm aufweist. Die Form verjüngt sich zur Spitze, was dem Gegenstand ein nagelartiges Aussehen verleiht. Das andere Ende wird durch einen schraubenähnlichen Kopf mit einem Durchmesser von ca. 7 mm gebildet. In der Mitte befindet sich eine leichte Verdickung. Die Verwendung als Implantat soll der Fixierung des aus eigenem Körpergewebe rekonstruierten Kreuzbandes im Kniegelenk dienen. Zu diesem Zweck wird das Implantat in das Kniegelenk mittels eines Treibers (driver) in einen Bohrkanaal eingeschlagen.
- 2 Für die zuständige Zolltechnische Prüfungs- und Lehranstalt stellte sich die Ware aufgrund ihres Aufbaus und ihrer Funktion als ein "Teil mit allgemeiner Verwendungsmöglichkeit" dar (Anm. 1 f zu Kap. 90 der Kombinierten Nomenklatur --KN--), und zwar als ein Nagel aus Kunststoff, der im Rahmen arthroskopischer Eingriffe zur Fixierung des Transplantats verwendet wird. Die Oberfinanzdirektion (OFD) erteilte daraufhin die vZTA DE HH/363/06-1 über die KN-Unterpos. 3926 90 98. Da diese vZTA wegen Änderung der KN-Unterpos. zum 1. Januar 2007 ungültig wurde, stellte die Klägerin einen neuen Antrag und die OFD erteilte unter Berufung auf das Ergebnis der Warenuntersuchung zur vorgenannten vZTA mit Bescheid vom 12. Januar 2007 die streitige vZTA DE HH/40/07-1, in der sie die Einreihung in die KN-Unterpos. 3926 90 97 vornahm.
- 3 Die dagegen nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage, mit der die Klägerin weiterhin die Einreihung der Ware in die Pos. 9021 KN begehrt, blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) urteilte, eine Einreihung des Implantats in die Pos. 9021 KN scheitere an der Ausweisungsvorschrift Anm. 1 f zu Kap. 90 KN für "Teile mit allgemeiner Verwendungsmöglichkeit im Sinne der Anmerkung 2 zu Abschnitt XV, aus unedlen Metallen (Abschnitt XV) und gleichartige Waren aus Kunststoffen (Kapitel 39)". Bei den Implantaten handele es sich um Waren aus Kunststoff, die den in Pos. 7317 KN genannten Stiften, Nägeln etc. gleichartig seien. Zwar weise die Ware, was für einen Stift eher ungewöhnlich sei, eine längs laufende Durchbohrung auf und eine unterschiedliche Verdickung, die sich von 5 mm zum Kopfende auf 7 mm erweitere; diese Besonderheiten schlossen aber eine Verwendung als Kunststoffstift

nicht aus. So könne eine leichte Verdickung des Stiftes auch dazu geeignet sein, die Festigkeit der Verbindung zwischen Stift und Bohrloch zu fördern. Dass die Ware ausschließlich für operative Zwecke im Gelenkbereich verwendet werde, ändere an ihrer allgemeinen Verwendungsmöglichkeit nichts. Auch bei dieser medizinischen Verwendung werde das Implantat als Stift zur Festigung des Gewebematerials in das Gelenk implantiert. Die Verbreiterung des Kopfes mache die Verwendung als Stift nicht ungeeignet, wenn man davon ausgehe, dass die Aufnahmebohrung entsprechend ausgeformt sei.

- 4 Mit der Revision rügt die Klägerin, das FG habe die Ausweisungsvorschrift Anm. 1 f zu Kap. 90 KN i.V.m. Anm. 2 a zu Abschn. XV KN unrichtig angewendet. Das FG verkenne, dass das X-Implantat nur dann aus Kapitel 90 KN ausgewiesen werden könne, wenn seine objektiven Eigenschaften und Merkmale seine allgemeine Verwendung als Stift in den unterschiedlichsten Materialien zuließen. Ohne die objektiven Eigenschaften und Merkmale eines Stifts im Sinne der Pos. 7317 KN zu definieren, unterstelle das FG, die Ware sei als Stift allgemein verwendbar, obwohl es erkannt habe, dass die Verdickung am Kopfende das vollständige Eindringen der Ware in das Bohrloch, das für einen Stift typisch sei, verhindere. Entgegen der Ansicht des FG könne man zur allgemeinen Verwendung als Stift auch nicht die passgenaue entsprechende Ausformung des Bohrlochs unterstellen. Sonst wären auch Gegenstände wie Keile, Stricknadeln etc. als Stifte allgemein zu verwenden. Das X-Implantat sei aufgrund seines dickeren Kopfendes und wegen seiner Kanülierung nicht zur allgemeinen Verwendung als Stift geeignet. Auch die Verwendung des Implantats beim Operationsvorgang entspreche nicht, wie das FG unzutreffend feststelle, der allgemeinen Verwendung eines Stifts. Denn das Implantat werde mit seinem gewellten Kopfende an der festen Knochenrinde befestigt und nicht über das viel weichere Knochenmark im Inneren des Gelenkknochens im Knochen gehalten bzw. befestigt. Das Urteil beruhe insoweit auf unzureichenden und unzutreffenden Tatsachenfeststellungen.
- 5 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidungen aufzuheben und den Beklagten und Revisionsbeklagten (das Hauptzollamt --HZA--), auf den die Zuständigkeit inzwischen übergegangen ist, zu verpflichten, die Erzeugnisse X-Implantate in die Pos. 9021 KN einzureihen.
- 6 Das HZA hält das Urteil des FG insbesondere im Hinblick auf die Senatsentscheidung vom 7. Mai 2002 VII B 189/01 (BFH/NV 2002, 1187, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchssteuern --ZfZ-- 2002, 267) für richtig und beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Revision ist unbegründet. Das Urteil des FG entspricht dem Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Es hat die vZTA DE HH/40/07-1 mit der Einreihung der X-Implantate in die KN-Unterpos. 3926 90 97 zu Recht bestätigt. Es ist aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden, dass das FG die Ausweisung der Implantate aus Kap. 90 KN (medizinische und chirurgische Instrumente, Apparate und Geräte) bejaht hat.
- 8 1. In dem Senatsbeschluss in BFH/NV 2002, 1187, ZfZ 2002, 267 hat der Senat entschieden, dass die Ausweisung von "Teilen mit allgemeiner Verwendungsmöglichkeit im Sinne der Anmerkung 2 zu Abschnitt XV, aus unedlen Metallen (Abschnitt XV) und gleichwertige Waren aus Kunststoffen (Kapitel 39)" durch die Anm. 1 Buchst. f zu Kap. 90 KN nicht davon abhängt, ob tatsächlich die Möglichkeit besteht, das zu tarifierende Teil allgemein zu verwenden, sondern ob es sich um "Waren der Position 7307, 7312, 7315, 7317 oder 7318 ..." KN handelt. Denn diese Waren "gelten" nach Anm. 2 Buchst. a zu Abschn. XV als Teile mit allgemeiner Verwendungsmöglichkeit. Der Senat hat dabei klargestellt, dass es sich bei dem Begriff "gelten" nicht um die Aufstellung einer Fiktion, sondern um eine Erläuterung des Begriffs "Teile mit allgemeiner Verwendungsmöglichkeit" handelt. Hier wird festgelegt, was die KN unter "Teilen mit allgemeiner Verwendungsmöglichkeit" versteht. Dementsprechend hat der Senat in jener Entscheidung die in Pos. 7318 KN aufgeführten Schrauben unabhängig von ihrer konkreten Verwendung im Einzelfall, also auch wenn es sich um nur für einen ganz bestimmten Verwendungszweck einsetzbare Spezialschrauben handelt, als "Teile mit allgemeiner Verwendungsmöglichkeit" angesehen.
- 9 2. Der Senat hält an dieser Beurteilung, die auch die Revision nicht in Frage stellt, fest. Daraus folgt im Streitfall, dass das FG die Ausweisung der streitgegenständlichen X-Implantate aus der Pos. 9021 KN zu Recht bestätigt hat, weil es sich nach seinen revisionsrechtlich einwandfreien Feststellungen bei den Implantaten um Stifte der Pos. 7317 KN handelt.
- 10 a) Weder in der KN und den Anmerkungen dazu noch in den Erläuterungen zur KN (ErlKN) zu Pos. 7317 des

Harmonisierten Systems wird ein bestimmtes äußeres Erscheinungsbild eines Stifts vorgegeben; nach Rz. 09.0. ErlKN existiert vielmehr eine unbegrenzte Vielfalt dieser Artikel. Der Bewertung der Implantate durch das FG liegt die Vorstellung zugrunde, dass es für einen Stift kennzeichnend ist, in ein Bohrloch in der Weise eingefügt zu werden, dass er dort eine feste Verbindung mit dem umgebenden Material eingeht. Dieser Beschreibung setzt die Beschwerde nichts entgegen, sie teilt sie vielmehr offenbar, indem sie darstellt, dass das Implantat sich gerade nicht in das Bohrloch im Kniegelenk fest einfüge, sondern mit seinem gewellten Kopfende an der festen Knochenrinde befestigt werde.

- 11** Die Funktionsbeschreibung stimmt auch mit dem allgemeinen handwerklichen Gebrauch eines "Stifts" überein. Stiftverbindungen sind die wohl einfachste und älteste Form der Verbindung im Handwerk. Sie werden in verschiedenen Ausführungen verwendet, als Zylinderstifte, Kegelstifte oder Kerbstifte (zu den vielfältigen Ausformungen vgl. Enzyklopädie Naturwissenschaft und Technik, Bd. 4, "Stifte"). Durch Stifte werden zwei oder mehr Bauteile formschlüssig in radialer Richtung der Stifte miteinander verbunden, indem in eine durch alle Teile gehende Bohrung ein Stift gesteckt wird. Zylindrische Stifte (mit Übermaß) werden entsprechend der Passung ihres Durchmessers in die zugehörige Bohrung gepresst, dadurch entsteht ein Kraftschluss, der ihr Herausfallen verhindert. Kegelstifte werden dagegen zur Zentrierung und Befestigung verschiedener Bauteile verwendet. Kerbstifte besitzen Kerben mit elastisch aufgewölbten Rändern, die sich an die Wandung des Lochs anpassen und eine rüttelfeste Verbindung herstellen (Meyers Lexikon der Technik und der exakten Wissenschaften, Bd. 3, "Stift"; Lueger, Lexikon der Technik, Bd. 14, "Stiftverbindungen").
- 12** Aufgrund der Inaugenscheinnahme und der Warenbeschreibung hat das FG diese Merkmale des Einpassens in einen Bohrkanal und Herstellens einer festen Verbindung mit dem umgebenden Knochen bei den X-Implantaten festgestellt und deshalb deren Qualifizierung als Stift bestätigt. Diese Feststellung ist für den Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO). Die Sachverhaltswürdigung ist dem Tatrichter vorbehalten und einer Korrektur im Revisionsverfahren grundsätzlich nicht zugänglich. Die subjektive Gewissheit des Tatrichters vom Vorliegen eines entscheidungserheblichen Sachverhalts ist für das Revisionsgericht bindend, wenn sie auf einer logischen, verstandesmäßig einsichtigen Würdigung beruht, deren nachvollziehbare Folgerungen den Denkgesetzen entsprechen und von den festgestellten Tatsachen getragen werden (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 16. Mai 2006 VII B 259/05, BFH/NV 2006, 1885).
- 13** b) Die Würdigung des FG entspricht diesen Grundsätzen. Die dagegen erhobenen Einwände der Klägerin greifen nicht. So hat das FG sehr wohl die objektiven Eigenschaften und Merkmale eines Stifts im Sinne der Pos. 7317 KN seiner Beurteilung zugrunde gelegt, auch wenn es sie nicht ausdrücklich formuliert hat. Es hat insbesondere gewürdigt, dass das Implantat eine längslaufende Durchbohrung und eine unterschiedliche Verdickung aufweist, die sich von 5 mm zum Kopfende auf 7 mm erweitert. Die Bewertung, dass diese "für einen Stift eher ungewöhnliche" Verbreitung des Kopfes die Verwendung als Stift nicht ungeeignet mache, ist angesichts der oben wiedergegebenen Funktionsbeschreibungen von Stiftverbindungen nicht zu beanstanden. Entgegen der Darstellung der Klägerin können, wie die vielen unterschiedlichen Formen von in der Technik verwendeten Stiften (s.o. Enzyklopädie Naturwissenschaft und Technik, Bd. 4) deutlich machen, nicht nur zylindrisch geformte Gegenstände Stifte im Sinne der Pos. 7317 KN sein. Das FG durfte bei der Prüfung auch unterstellen, dass die Aufnahmebohrung entsprechend der Gestalt des Implantats ausgeformt ist. Auch wenn, wie die Klägerin eingewendet hat, das Implantat nicht im weichen Knocheninneren den nötigen Halt finden mag, geschieht die Verankerung doch durch Einfügen in das feste äußere Knochengewebe. Die den Besonderheiten der zu verbindenden Materialien angepasste Form und Struktur des einzupassenden Teils ist geradezu typisch für die Vielfalt der Stiftverbindungen. Auch die Erwägung, die medizinische Verwendung des Implantats bestehe gerade darin, dass es als Stift zur Festigung des Gewebematerials in das Gelenk eingeschlagen werde, ist angesichts der für die Herstellung von Stiftverbindungen typischen Vorgehensweise des Einschlagens sachgerecht und tragfähig.
- 14** c) Die Behauptung der Klägerin, das Urteil beruhe auf unzureichenden und unzutreffenden Tatsachenfeststellungen, weil die Verwendung des Implantats beim Operationsvorgang entgegen der Annahme des FG nicht der allgemeinen Verwendung eines Stifts entspreche, zeigt keinen Rechtsfehler der finanzgerichtlichen Würdigung auf. Die von ihm angenommene medizinische Verwendung des Implantats hat das FG lediglich als Bestärkung seiner Feststellung angeführt, dass die Beschaffenheit des Implantats die Eingliederung als Stift im Sinne der Pos. 7317 KN rechtfertigt. Eine wirksame Verfahrensrüge erhebt die Klägerin nicht, die Feststellungen des FG zur Beschaffenheit der Ware stellt sie nicht in Frage. Sie würdigt lediglich diese Feststellungen anders als das FG und setzt ihre Beurteilung, dass die X-Implantate keine Stifte im Sinne der Pos. 7317 KN seien, der gegenteiligen Auffassung des FG entgegen.

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