Beschluss vom 03. August 2010, VII B 71/10

Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Bandagen erfordert deren besondere Stützwirkung - Sachverhaltserforschung bei Einreihung einer Ware

BFH VII. Senat

UStG § 12 Abs 2 Nr 1, UStG Anl 2 Nr 52 Buchst b, FGO § 76 Abs 1, KN Pos 9021, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3

vorgehend FG Düsseldorf, 03. Dezember 2009, Az: 1 K 4986/05 U

Leitsätze

1. NV: Der Frage, ob auch Bandagen, die nicht zur Anpassung an spezifische Funktionsschäden geeignet sind, oder solche serienmäßig gefertigte Bandagen, deren Anpassung an Funktionsschäden zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt, in die Unterposition 9021 10 10 KN eingereiht werden können, kommt keine grundsätzliche Bedeutung zu, da sie bereits höchstrichterlich geklärt ist .

2. NV: Der Einreihung in die Position 9021 KN steht der Umstand nicht entgegen, dass eine in Serienproduktion hergestellte Bandage einer nachträglichen Anpassung an die Bedürfnisse des jeweiligen Patienten bedarf .

3. NV: Bei der Einreihung einer Ware ist das FG nicht verpflichtet, ein Sachverständigengutachten oder eine unverbindliche Zolltarifauskunft einzuholen .

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) ist der Rechtsnachfolger einer OHG, die als Sanitätshaus unter anderem orthopädische Binden und Bandagen vertrieb. Im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung stellte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) fest, dass der Kläger den Verkauf eines Teils der von ihm vertriebenen Binden und Bandagen in den Monaten Januar bis September 2003 gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) i.V.m. Nr. 52 Buchst. b der Anlage 2 zum UStG als Erzeugnisse der Unterpos. 9021 10 10 der Kombinierten Nomenklatur (KN) dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterworfen hatte. Für einige dieser Produkte lagen unverbindliche Zolltarifauskünfte für Umsatzsteuerzwecke der Zolltechnischen Prüfungsanstalten A und B vor, in denen eine Einreihung in die Unterpos. 9021 10 KN ausgeschlossen wurde. Zudem wurden sämtliche Produkte in einer Verfügung des Finanzministeriums des Landes C als nicht steuerbegünstigt beurteilt. Unter Berücksichtigung der Feststellungen der Umsatzsteuersonderprüfung änderte das FA allein den Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid für September 2003. Später setzte das FA mit gesondertem Bescheid in Abweichung von der Umsatzsteuerjahreserklärung die Umsatzsteuer für 2003 erhöht um 4.784,88 € fest.

2 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte nur zu einem geringen Teil Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, dass jede einzelne Bandage daraufhin zu untersuchen sei, ob sie die Voraussetzungen der Unterpos. 9021 10 KN erfülle. Für deren Auslegung komme es allein auf die zolltariflichen Vorschriften und Begriffe an, so dass eine Anerkennung als Hilfsmittel gemäß § 128 des Sozialgesetzbuchs Fünftes Buch für Umsatzsteuerzwecke unbeachtlich sei. Zur Pos. 9021 KN gehörten Bandagen, wenn diese Waren Kennzeichen aufwiesen, die sie von gewöhnlichen und allgemein gebräuchlichen Gürteln und Bandagen unterschieden, insbesondere aufgrund der verwendeten Materialien, ihrer Funktionsweise oder ihrer Eignung zur Anpassung an die spezifischen Funktionsschäden des Patienten. Die streitgegenständlichen Sprunggelenk-, Achillessehnen-, Kniegelenk-, Ellenbogen-, Schultergelenk-, Brustwirbelsäulen- und Wirbelsäulenbandagen seien deshalb nicht in die Unterpos. 9021 10 10 KN einzureihen, weil bei ihnen die Stützwirkung mangels starrer Zug-, Stütz- oder Stabilisierungselemente ausschließlich aus der Elastizität des Gewebes resultiere. Lediglich die ebenfalls streitgegenständliche Wirbelsäulenorthese erfülle die Voraussetzungen dieser Unterposition, da sie mehr als 27 cm hoch sei und über fest eingearbeitete anatomische Stützen verfüge. Die vom Kläger vertriebenen Fersenkissen seien in die Pos. 3926 KN einzureihen.

3 Mit seiner Beschwerde begehrt der Kläger die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) und mangelnder Sachaufklärung (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO). Von grundsätzlicher Bedeutung seien die Fragen, ob die einzelnen Kennzeichen zur Tarifierung von Bandagen nicht kumulativ gälten und infolgedessen auch Bandagen, die nicht zur Anpassung an spezifische Funktionsschäden der Patienten geeignet seien, aufgrund anderweitiger stabilisierender Komponenten gleichwohl in die Unterpos. 9021 10 10 KN einzureihen seien und ob eine Serienanfertigung von Bandagen dem ermäßigten Steuersatz entgegenstehe, wenn eine Anpassung an Funktionsschäden zu einem späteren Zeitpunkt erfolge oder erfolgen könne.

4 Im Streitfall habe das FG seiner Entscheidung eine vom Urteil des Niedersächsischen FG vom 10. September 2009 16 K 180/07 abweichende Rechtsauffassung zugrunde gelegt. Entgegen der Auffassung des FG habe das Niedersächsische FG für einige der streitgegenständlichen Bandagen einen ermäßigten Umsatzsteuersatz gewährt. Sowohl das Urteil des Niedersächsischen FG als auch das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 7. November 2002 C-260/00 bis C-263/00 (Slg. 2002, I-10045) enthielten den unausgesprochenen Rechtssatz, dass die zur Einreihung in die Unterpos. 9021 10 10 KN führenden Kriterien alternativ und nicht kumulativ anzuwenden seien. Demgegenüber habe das FG allein darauf abgestellt, ob zusätzlich ein starres Zug-, Stütz- oder Stabilisierungselement vorliege. Ungeprüft seien die Kriterien verwendete Materialien und Funktionsweise geblieben.

5 Eine Abweichung liege auch hinsichtlich des Urteils des Hessischen FG vom 18. September 2003 7 K 4003/02 vor. Das Hessische FG habe es ausreichen lassen, dass die Anpassung an Funktionsschäden nach der Serienfertigung der Bandagen erfolge. Demgegenüber habe das FG eine Einreihung in die Unterpos. 9021 10 10 KN deshalb verweigert, weil die Bandagen nicht speziell vom Hersteller angepasst, sondern in Einheitsgrößen geliefert worden seien. Schließlich habe sich dem FG die Einholung eines Sachverständigengutachtens auch ohne einen entsprechenden Beweisantrag in der mündlichen Verhandlung aufdrängen müssen. Seine eigene Sachkunde habe das FG nur unzureichend dargelegt.

6 Das FA ist der Beschwerde entgegengetreten.

Entscheidungsgründe

7 II. Die Beschwerde ist unbegründet. Den vom Kläger aufgeworfenen Rechtsfragen kommt keine grundsätzliche Bedeutung zu. Weder die behauptete Divergenz noch der gerügte Verfahrensmangel liegen vor.

8 1. Einer Rechtsfrage kommt nur dann grundsätzliche Bedeutung zu, wenn sie klärungsbedürftig ist (vgl. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Juli 1999 IX B 81/99, BFHE 189, 401, BStBl II 1999, 760, und vom 21. April 1999 I B 99/98, BFHE 188, 372, BStBl II 2000, 254, m.w.N.). Das ist sie, wenn ihre Beantwortung zu Zweifeln Anlass gibt, so dass mehrere Lösungen vertretbar sind (vgl. Beermann in Beermann/Gosch, FGO, § 115 Rz 102 ff., und Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 115 Rz 28). An der zu fordernden Klärungsbedürftigkeit fehlt es jedoch, wenn sich die Beantwortung der Rechtsfrage ohne weiteres aus dem klaren Wortlaut und Sinngehalt des Gesetzes ergibt oder die Rechtsfrage offensichtlich so zu beantworten ist, wie es das FG in seiner Entscheidung getan hat, wenn die Rechtslage also eindeutig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschlüsse vom 18. Dezember 1998 VI B 215/98, BFHE 187, 559, BStBl II 1999, 231, und vom 31. Mai 2000 X B 111/99, BFH/NV 2000, 1461).

9 a) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze sind die vom Kläger aufgeworfenen Rechtsfragen bereits durch die Rechtsprechung des EuGH geklärt, so dass eine Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO nicht in Betracht kommt. In seiner Entscheidung in Slg. 2002, I-10045 hat der EuGH ausgeführt, dass zur Pos. 9021 KN Waren wie Handgelenkbandagen, Rückenstützgurte, Ellbogenspangen und Kniebandagen gehören, wenn diese Waren Kennzeichen aufweisen, die sie von gewöhnlichen und allgemein gebräuchlichen Gürteln und Bandagen unterscheiden, insbesondere aufgrund der verwendeten Materialien, ihrer Funktionsweise oder ihrer Eignung zur Anpassung an die spezifischen Funktionsschäden der Patienten, wobei die Anpassung im Stadium der Herstellung der Ware oder auch, bei vorgefertigten Waren, später, insbesondere bei ihrem Einsatz, mit Hilfe besonderer Mechanismen, die die Ware hierfür vorsieht, durch einen Arzt oder den Patienten selbst erfolgen kann. Aus der Verwendung des Wortes "insbesondere" und aus der Verknüpfung der drei genannten Kriterien durch das Wort "oder" ergibt sich eindeutig, dass der EuGH ein Erfordernis der kumulativen Erfüllung aller drei Merkmale nicht aufgestellt hat. Vielmehr ist es als ausreichend anzusehen, wenn eines dieser Kriterien in einer Art und Weise

ausgeprägt ist, dass von gewöhnlichen Bandagen nicht mehr ausgegangen werden kann. Entscheidend ist, dass die zu tarifierenden Bandagen besondere Merkmale aufweisen, die sie mit hinreichender Prägnanz von herkömmlichen Bandagen unterscheiden. Darüber zu befinden, ob sich solche Merkmale feststellen lassen, ist nach der Rechtsprechung des EuGH Sache des nationalen Gerichts, mithin Sache des Tatrichters.

10 b) Der EuGH hat mit dem in Bezug genommenen Urteil zugleich entschieden, dass der Umstand allein, dass eine in Serienproduktion hergestellte Bandage einer nachträglichen Anpassung an die Bedürfnisse des jeweiligen Patienten bedarf, einer Einreihung in die Pos. 9021 KN grundsätzlich nicht entgegensteht. Somit haben die vom Kläger formulierten Fragen bereits eine Beantwortung durch den EuGH erfahren. Die Entscheidung des EuGH ist für die nationalen Gerichte bindend, so dass es einer erneuten Klärung dieser Rechtsfragen in einem Revisionsverfahren vor dem BFH nicht bedarf.

11 2. Entgegen der Rechtsauffassung der Beschwerde hat das FG keinen von der EuGH-Entscheidung in Slg. 2002, I-10045 und von den genannten FG-Entscheidungen abweichenden Rechtssatz aufgestellt. Vielmehr hat das FG den ersten Satz des zweiten Leitsatzes des EuGH-Urteils auf Seite 8 seiner Entscheidung nahezu wörtlich wiedergegeben und sich damit die Rechtsansicht des EuGH zu eigen gemacht. Es ist somit nicht ersichtlich, dass das FG --wie der Kläger behauptet-- von dem "unausgesprochenen" Rechtssatz abgewichen sein soll, nach dem die vom EuGH aufgestellten Kriterien alternativ anzuwenden sind.

12 Dass das FG unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH zu einem anderen Ergebnis als das Niedersächsische FG gekommen ist, liegt vielmehr an einer anderen Beurteilung der festgestellten Merkmale der Binden und Bandagen. Unter Gesamtwürdigung der objektiven Eigenschaften und Merkmale der Ware ist das FG zu der tatrichterlichen Überzeugung gelangt, dass sich die Stützfunktion der meisten streitgegenständlichen Erzeugnisse aus der Elastizität der zu ihrer Herstellung verwendeten Spinnstoffe ergibt und dass sich zusätzliche starre Zug-, Stütz- oder Stabilisierungselemente, die eine Einreihung in die Unterpos. 9021 10 10 KN rechtfertigten, nicht feststellen lassen. Im Kern seines Vorbringens beanstandet der Kläger keine Abweichung von in den Divergenzentscheidungen aufgestellten Rechtssätzen, sondern eine von den genannten Entscheidungen abweichende Beweiswürdigung. Die behauptete Divergenz liegt somit nicht vor.

13 Hinsichtlich des in Bezug genommenen Urteils des Hessischen FG fehlt es bereits an der Herausarbeitung und Gegenüberstellung von Rechtssätzen aus der angegriffenen FG-Entscheidung und der Divergenzentscheidung. Darüber hinaus hat das FG seine Entscheidung nicht ausschließlich darauf gestützt, dass die streitgegenständlichen Bandagen nicht speziell vom Hersteller angepasst, sondern in Einheitsgrößen geliefert werden. Die Beschwerde bezeichnet nicht einmal diejenigen Produkte, bei denen das FG seine Entscheidung auf dieses zusätzliche Kriterium gestützt haben soll.

14 3. Nach § 76 Abs. 1 FGO obliegt es dem Gericht, mit welchen Mitteln es den Sachverhalt erforscht. Dabei steht die Art und Weise der Beweiserhebung und insbesondere die Auswahl der Beweismittel im pflichtgemäßen Ermessen des Tatrichters. Dies gilt auch für die Hinzuziehung eines Sachverständigen. Bei der Einreihung einer Ware in die KN besteht ebenso wenig ein Zwang zur Einholung eines Sachverständigengutachtens wie ein Zwang zur Einholung einer unverbindlichen Zolltarifauskunft für Umsatzsteuerzwecke (Senatsbeschluss vom 11. Februar 2010 VII B 234/09, BFH/NV 2010, 1139). Im Streitfall hat das FG seine Überzeugungsbildung insbesondere auf die vorliegenden unverbindlichen Tarifauskünfte, auf den Inhalt von Verwaltungsanweisungen und auf die Produktbeschreibung des Herstellers gestützt und dabei die Einholung eines Sachverständigengutachtens nicht für erforderlich gehalten. In Anbetracht dieses Befundes ist der Beschwerde nicht zu entnehmen, warum sich dem Gericht unter Berücksichtigung seines materiell-rechtlichen Standpunkts die Einholung eines Sachverständigengutachtens hätte aufdrängen müssen. Unter Hinweis auf die vermeintlich völlig unzureichende Sachkunde des FG wird dies vom Kläger lediglich behauptet. Ausweislich des Sitzungsprotokolls hat er Anträge zur Vernehmung sachverständiger Zeugen oder zur Einholung eines Sachverständigengutachtens in der mündlichen Verhandlung nicht gestellt und damit auf die Wahrnehmung seiner Rechte verzichtet.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de