

# Urteil vom 27. Februar 2019, VII R 1/18

## Zur Einreihung von Einlegesohlen

ECLI:DE:BFH:2019:U.270219.VIIR1.18.0

BFH VII. Senat

KN Pos 9021 UPos 10, KN Pos 6406 UPos 90, KN Pos 6406 UPos 50, KN Kap 90 Anm 6 S 2, EUV 696/2012 , UStG § 12 Abs 2 Nr 1, UStG VZ 2013 , UStG Anl 2 Nr 52 Buchst b

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 29. November 2016, Az: 9 K 3511/13

## Leitsätze

NV: Einlegesohlen zum Korrigieren orthopädischer Leiden sind auch dann umsatzsteuerrechtlich begünstigt, wenn sie ihre Korrekturwirkung lediglich während des Tragens entfalten. Eine dauerhafte "Heilung" des abgeplatteten oder sonst deformierten Fußes durch das Tragen solcher Einlagen ist für die Gewährung der Steuerermäßigung nicht erforderlich .

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 30. November 2016 9 K 3511/13 aufgehoben und die Umsatzsteuerfestsetzung 2013 um ... € gemindert.

Der Beklagte trägt die Kosten des gesamten Verfahrens.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wendet sich gegen die Anwendung des Regelsteuersatzes auf die Lieferung von Einlegesohlen.
- 2** Diese bestehen nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) aus einer an Gewicht, Größe und Trittspur orientierten und in Handarbeit an den Fußabdruck des "Patienten" angepassten Stahlsohle und je einer am vorderen Ende aufgesteckten, patentierten "Massagepelotte". Die Sohlen sind bis zu einem gewissen Grad flexibel. Sie unterstützen das Längsgewölbe des Fußes, richten den Fuß auf, entlasten Sehnen und Muskulatur, lindern u.a. Bandscheiben- und Rückenprobleme und die Bildung eines Fersenspornes.
- 3** Das FG urteilte, die von der Klägerin gegen ihre eigene, entsprechend der Auffassung des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) abgefasste Umsatzsteuerjahreerklärung 2013 erhobene Sprungklage sei zulässig, aber unbegründet. Die Lieferungen der Einlagen seien nicht gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) i.V.m. Nr. 52 Buchst. b seiner Anlage 2 umsatzsteuerlich begünstigt, da die Sohlen keine "orthopädische(n) Apparate und Vorrichtungen, einschließlich Krücken sowie (...) Gürtel und Bandagen (...)" aus der Unterpos. 9021 10 der Kombinierten Nomenklatur (KN) seien, zu denen gemäß Anm. 6 Satz 2 zu Kap. 90 KN spezielle Einlegesohlen zum "Korrigieren" orthopädischer Leiden gehörten. Zwar seien die Sohlen maßgerecht gefertigt. Jedoch werde durch das Tragen der Einlegesohlen eine orthopädische Deformität nicht "korrigiert", da diese weder (teilweise) in den Normalzustand zurückgeführt noch ihr Entstehen verhindert oder ihr Fortschreiten aufgehalten werden könne. Die Einlagen seien somit sonstige "Einlegesohlen und anderes herausnehmbares Zubehör" von Schuhen i.S. der Unterpos. 6406 90 50 KN.
- 4** Hiergegen hat die Klägerin Revision eingelegt und beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Umsatzsteuer 2013 unter Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf ihre Umsätze aus dem Verkauf der streitgegenständlichen Einlegesohlen um ... € zu mindern und auf ... € festzusetzen.

- 5 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 6 Das Urteil verstößt gegen Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und ist auch nicht aus anderen Gründen richtig (§ 126 Abs. 4 FGO). Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben und die Umsatzsteuer antragsgemäß herabzusetzen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 7 1. Für die Auslegung des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG und seiner Anlage 2 kommt es allein auf die zolltariflichen Vorschriften und Begriffe an (Senatsurteil vom 7. Juli 2015 VII R 65/13, BFH/NV 2015, 1605, Rz 9). Das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren ist allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Positionen und Unterpositionen der KN und in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind, und nach den Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur. Daneben gibt es Erläuterungen und Einreichungsvise, die ein wichtiges, wenn auch nicht verbindliches Erkenntnismittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen sind (vgl. etwa Senatsurteil vom 26. September 2017 VII R 17/16, BFH/NV 2018, 249, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2018, 139; Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Metherma vom 27. November 2008 C-403/07, EU:C:2008:657, ZfZ 2009, 15).
- 8 Auf den Verwendungszweck einer Ware darf abgestellt werden, wenn im Wortlaut der Bestimmungen oder in den Erläuterungen hierauf Bezug genommen wird und er sich in den objektiven Eigenschaften und Merkmalen der Ware niedergeschlagen hat, er der Ware also innewohnt (Senatsurteil in BFH/NV 2018, 249, ZfZ 2018, 139; EuGH-Urteile Kawasaki Motors Europe vom 22. September 2016 C-91/15, EU:C:2016:716, ZfZ 2016, 265; Oliver Medical vom 4. März 2015, C-547/13, EU:C:2015:139). Bei der insoweit geforderten Verwendungseignung kommt es nicht auf den Verwendungszweck an, den der Beteiligte seiner Ware beimisst oder für den er sie bestimmt hat; maßgebend ist deren objektive Beschaffenheit (Senatsurteil vom 14. November 2000 VII R 83/99, BFH/NV 2001, 499, ZfZ 2001, 128).
- 9 Nach ständiger Rechtsprechung gehören (soweit nicht im Einzelfall ausdrücklich etwas anderes geregelt ist) Beschreibungen in Verkaufs- oder Herstellerprospekten, Auftrags- oder Lieferunterlagen, Werbeaussagen usw. nicht zu den objektiven Merkmalen und Eigenschaften einer Ware, sondern lediglich zu den Umständen, aus denen (insbesondere bei Spezialanfertigungen, bei denen der Verwendungszweck nicht auf der Hand liegt) Anhaltspunkte für die Prüfung und Ermittlung der objektiven Beschaffenheitsmerkmale gewonnen werden können (vgl. z.B. EuGH-Urteil Ikegami vom 17. März 2005 C-467/03, EU:C:2005:182, ZfZ 2005, 161; Senatsurteil vom 23. Oktober 2018 VII R 19/17, BFHE 262, 478, m.w.N.).
- 10 2. Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 52 Buchst. b seiner Anlage 2 gilt für die Lieferung orthopädischer Apparate und anderer orthopädischer Vorrichtungen einschließlich Krücken sowie medizinisch-chirurgischer Gürtel und Bandagen (ausgenommen Teile und Zubehör) aus der Unterpos. 9021 10 KN der ermäßigte Umsatzsteuersatz.
- 11 a) Gemäß Anm. 6 Satz 2 zu Kap. 90 KN (vgl. auch Erläuterungen zum Harmonisierten System --ErlHS-- 11.1 zu Pos. 9021) gehören zu den "orthopädischen Apparaten und Vorrichtungen" i.S. der Pos. 9021 KN u.a. auch "Schuhe und spezielle Einlegesohlen zum Korrigieren orthopädischer Leiden", wenn sie maßgerecht gefertigt sind oder --unter bestimmten weiteren Voraussetzungen--, wenn sie serienmäßig hergestellt sind. Orthopädische Einlagen sind von Einlegesohlen der Pos. 6406 KN abzugrenzen.
- 12 Vorgaben hinsichtlich des Materials machen die Pos. 9021 KN und die Anm. 6 Satz 2 zu Kap. 90 KN (anders als die ErlHS 11.0 zu Pos. 6406) nicht.
- 13 b) Wie andere orthopädische Apparate und Vorrichtungen dienen Einlegesohlen der Korrektur orthopädischer Leiden, wenn sie durch eine entsprechende Ausformung und Struktur auf den fehlgebildeten, also z.B. abgeplatteten oder gespreizten Fuß einwirken, ihn "in Richtung auf den gesunden Fuß" verändern --d.h. etwa das Fußgewölbe in Richtung auf den gesunden Zustand anheben--, ihn halten und stützen (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2001, 499, ZfZ 2001, 128). Hilfsmittel, die lediglich die nachteiligen Folgen körperlicher Fehlbildungen (z.B. durch eine weiche Polsterung oder Bettung) mildern oder eine Druckentlastung bewirken, dienen nicht der Korrektur von Fehlbildungen (Senatsurteil in BFH/NV 2001, 499, ZfZ 2001, 128; EuGH-Urteil Premis Medical vom

22. Dezember 2010 C-273/09, EU:C:2010:809, Rz 47 ff., Slg. 2010, I-13783, ZfZ 2011, 48). Es ist irrelevant, ob eine Person ohne Ausgleichs- und Korrekturbedarf die Ware nutzen kann, wenn diese die "zur Korrektur orthopädischer Leiden" erforderlichen objektiven Merkmale und Eigenschaften aufweist und ihr der Verwendungszweck somit innewohnt (vgl. Senatsbeschluss vom 3. August 2010 VII B 71/10, BFH/NV 2011, 321).

- 14** c) Es reicht aus, dass die Korrekturwirkung während der Nutzung des Apparats oder der Vorrichtung eintritt. Eine dauerhafte Heilung des (infolge einer Bindegewebsschwäche, von Übergewicht etc.) abgeplatteten oder sonst deformierten Fußes durch das Tragen von Einlagen ist für die Gewährung der Steuerermäßigung nicht erforderlich. Für dieses Verständnis spricht auch, dass die Pos. 9021 KN viele orthopädische Apparate und Vorrichtungen erfasst, die nicht zu einer "Heilung" beitragen.
- 15** Diese Auslegung bestätigen die ErlHS 22.0 zu Pos. 6406, wonach "Spezial-Fußeinlagen" zur "Stützung des Fußgewölbes" aus dieser Position ausgewiesen sind. Dies lässt darauf schließen, dass die "spezifische Funktion" (vgl. EuGH-Urteil Stryker EMEA Supply Chain Services vom 26. April 2017 C-51/16, EU:C:2017:298, ZfZ 2017, 272) orthopädischer Einlagen in erster Linie in der "Stützung des Fußgewölbes" besteht, und spricht gegen die Annahme, dass das Tragen von Einlagen eine dauerhafte "Heilung" des Fußes bewirken muss. Würde man dies fordern, wäre der Tatbestand der Anm. 6 Satz 2 zu Kap. 90 KN im Übrigen weitgehend ausgehöhlt. Folgte man der Auffassung der Verwaltung, hätte dies außerdem zur Folge, dass die leichteren, heilbaren Leiden steuerlich begünstigt würden, jedoch für die Lieferung von Einlegesohlen, die bei einem chronischen oder unheilbaren Leiden zum Einsatz kommen, der volle Steuersatz zur Anwendung käme. Dies überzeugt schon deshalb nicht, weil in der Unterpos. 9021 10 KN allgemein orthopädische Zwecke angesprochen werden, und folgt auch nicht aus der bisherigen (Senats-)Rechtsprechung.
- 16** d) Ob in der Werbung Fußfehlstellungen angegeben werden, bei der die Einlagen korrigierend wirken, ist für eine an den objektiven Merkmalen der Sache ausgerichtete Einreihungsentscheidung irrelevant.
- 17** 3. Die streitgegenständlichen Einlegesohlen haben die objektiven Merkmale und Eigenschaften der von Nr. 52 Buchst. b der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG in Bezug genommenen Waren der Unterpos. 9021 10 KN. Denn das FG hat festgestellt, dass die im Streitjahr 2013 anhand des Fußabdrucks, der Größe und des Körpergewichts des "Patienten" in Handarbeit maßgerecht gefertigten streitgegenständlichen Einlagen u.a. das Längsgewölbe des Fußes unterstützen, den Fuß aufrichten sowie Bandscheiben- und Rückenprobleme oder die Bildung eines Fersenspornus lindern. Damit werden orthopädische Leiden benannt, die durch die streitgegenständlichen Einlegesohlen korrigiert werden. Dies gilt auch dann, wenn das Tragen der Einlagen keine dauerhafte Heilung dieser orthopädischen Leiden bewirkt.
- 18** Da die Unterpos. 9021 10 KN auch serienmäßig hergestellte ("mass produced") Einlagen erfasst, bestehen keine Bedenken gegen die Annahme, dass derartige, in Handarbeit maßgefertigte Einlegesohlen speziell angepasst und sorgfältig und präzise gefertigt werden können (Eigenschaften, die Waren der Pos. 9021 KN "im Allgemeinen" aufweisen, vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2001, 499, ZfZ 2001, 128; EuGH-Urteile Stryker EMEA Supply Chain Services, EU:C:2017:298, ZfZ 2017, 272; 3M Medica GmbH vom 24. März 1994 C-148/93, EU:C:1994:123, EuGHE 1994, I-1123). Bei Anwendung der dargestellten Grundsätze ist damit der Tatbestand der "Korrektur orthopädischer Leiden" erfüllt. Das FG hat nicht festgestellt, dass die Klägerin im Streitjahr --neben Einlagen mit korrigierenden Merkmalen und Eigenschaften-- auch Einlagen ohne solche Merkmale und Eigenschaften gefertigt hat. Da keine revisionsrechtlich beachtlichen Rügen erhoben wurden, ist der Senat an die Feststellungen des FG gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 19** 4. Die Vorentscheidung entspricht den dargestellten Grundsätzen nicht, da sie zum gegenteiligen Ergebnis kommt. Denn das FG hat ohne ausdrückliche weitere Begründung und somit auch nicht frei von Widersprüchen trotz der erwähnten Feststellungen, wonach die im Streitjahr 2013 von der Klägerin gelieferten Einlagen das Längsgewölbe des Fußes stützen, den Fuß aufrichten etc., eine Korrekturwirkung der Einlagen i.S. der Unterpos. 9021 10 KN verneint, weil es zu Unrecht angenommen hat, der Begriff der "Korrektur" i.S. der Anm. 6 Satz 2 zu Kap. 90 KN setze eine über die Tragezeit hinaus wirkende, dauerhafte "(Teil-)Heilung" der Senk-, Platt- oder Spreizfüßigkeit oder einer anderen Fußfehlstellung voraus, die es nicht feststellen konnte. Dies ergibt sich insbesondere aus dem vom FG in Bezug genommenen Sachverständigengutachten, das von dieser unzutreffenden Annahme ausgegangen ist und auf das sich das FG maßgeblich gestützt hat.
- 20** 5. Das Urteil ist auch nicht i.S. des § 126 Abs. 4 FGO aus anderen Gründen richtig. Insbesondere steht --anders als das FA vorträgt-- die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 696/2012 der Kommission vom 25. Juli 2012 zur Einreihung bestimmter Waren in die Kombinierte Nomenklatur --VO (EU) Nr. 696/2012-- (Amtsblatt der Europäischen Union

2012, Nr. L 203/30) einer Einreihung der streitgegenständlichen Einlegesohlen in die umsatzsteuerlich begünstigte Unterpos. 9021 10 KN nicht entgegen.

- 21** Einreihungsverordnungen gelten stets nur für die begutachtete Ware, die Anlass zu der Verordnung gegeben hat (Senatsurteil vom 30. Juli 2003 VII R 40/01, BFH/NV 2004, 835, ZfZ 2004, 126, unter II.g).
- 22** Die VO (EU) Nr. 696/2012 betrifft Einlegesohlen aus einer flexiblen Stahlsperre mit austauschbarer Pelotte, die nach ihren objektiven Merkmalen und Eigenschaften die Füße und den ganzen Körper lediglich "entlasten" sowie Bänder, Sehnen und Muskulatur stützen, bewegen und stärken sollen, Gehstöße abfedern und das Körpergewicht gleichmäßig über den gesamten Fuß verteilen. Sie sind nicht zum Korrigieren orthopädischer Leiden bestimmt und sollen lediglich das Fuß- und Körpergefühl verbessern. Einlegesohlen, die --wie die streitgegenständlichen-- durch eine entsprechende Ausformung und Struktur das Fußgewölbe (Knochen und Knorpel) in Richtung auf den gesunden Zustand anheben bzw. den Fuß aufrichten, halten und stützen, werden von der Verordnung nicht erwähnt. Dass in der VO (EU) Nr. 696/2012 eine Einlegesohle abgebildet ist, die den Waren der Klägerin zu gleichen scheint, ändert nichts daran, dass die objektiven Eigenschaften der beschriebenen Ware nicht mit den festgestellten Beschaffenheitsmerkmalen im Streitfall übereinstimmen.
- 23** Die Annahme des FA, der Kommission sei es überhaupt nicht um diese Merkmale und Eigenschaften gegangen, sondern nur um Material und Fertigungsweise, überzeugt nicht, da auch ganz ohne individuelle Messungen hergestellte Einlagen (unter bestimmten Voraussetzungen) in die Unterpos. 9021 10 KN eingereiht werden können und das Material nach dem Wortlaut der Unterpos. 9021 10 KN und der Anm. 6 Satz 2 zu Kap. 90 KN weitgehend beliebig gewählt werden kann (solange es hinreichend stabil ist und auch sonst die notwendigen Eigenschaften aufweist).
- 24** Für eine "Ausweisung" von Einlegesohlen, welche die Tatbestandsvoraussetzungen der Unterpos. 9021 10 des Harmonisierten Systems (HS) erfüllen, würde der Kommission im Übrigen auch die Regelungskompetenz fehlen, weil dadurch in unzulässiger Weise in das HS und dessen Auslegung eingegriffen würde; eine gleichwohl erlassene Verordnung wäre ungültig (vgl. etwa EuGH-Urteile Dinter und Europol Frost-Food vom 29. Oktober 2009 C-522/07 und C-65/08, EU:C:2009:663, Slg. 2009, I-10333, ZfZ 2009, 331; Krings vom 4. März 2004 C-130/02, EU:C:2004:122, Rz 26, Slg. 2004, I-2121, ZfZ 2004, 194, und Quelle Schickedanz vom 15. Januar 1998 C-80/96, EU:C:1998:5, Rz 14 f., Slg. 1998, I-123, ZfZ 1998, 124; Senatsurteile vom 21. Februar 2017 VII R 2/15, BFH/NV 2017, 1066, Rz 14, und vom 23. Oktober 2012 VII R 76/10, BFH/NV 2013, 424, ZfZ 2013, 102, Rz 9).
- 25** Da die VO (EU) Nr. 696/2012 somit einer Einreihung der streitgegenständlichen Waren in die umsatzsteuerrechtlich begünstigte Unterpos. 9021 10 KN nicht entgegensteht, stellt sich auch die Frage nicht, ob die Kommission mit der Verordnung ihre Kompetenzen überschritten hat (vgl. Senatsurteil vom 17. November 1998 VII R 50/97, BFH/NV 1999, 688, m.w.N.) und ob die (nachträglich erlassene) Kommissionsverordnung Bestandteil der umsatzsteuerrechtlichen Bezugnahme auf die KN ist bzw. ob sie bei der Auslegung für Umsatzsteuerzwecke als Auslegungshilfe berücksichtigt werden kann (vgl. etwa Senatsurteile vom 1. April 2008 VII R 8/07, BFHE 221, 321, BStBl II 2008, 898, unter II.3., und vom 14. Januar 1997 VII R 47/96, BFHE 182, 466, BStBl II 1997, 481, ZfZ 1997, 307).
- 26** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

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