



EUROPÄISCHE KOMMISSION

Brüssel, den 03. August 2017

sj.d(2017)4321224

Dokumente in Gerichtsverfahren

**AN DEN HERRN PRÄSIDENTEN UND DIE DAMEN UND HERREN
MITGLIEDER DES GERICHTSHOFS DER EUROPÄISCHEN UNION**

STELLUNGNAHME

gemäß Artikel 23 Absatz 2 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union

in der Rechtssache C-227/17

eingereicht von der **Europäischen Kommission**,

Bevollmächtigte: Antonio CAEIROS und Martin WASMEIER, Mitglieder des Juristischen Dienstes der Europäischen Kommission, Zustellungsanschrift: Juristischer Dienst, Greffe contentieux, BERL 1/169, 1049 Brüssel, - der Zustellung aller Verfahrensschriftstücke über e-Curia wird zugestimmt -,

wegen Vorabentscheidung

gemäß Artikel 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, beantragt vom Finanzgericht Düsseldorf (Deutschland) in dem Rechtsstreit

Medtronic GmbH

- Klägerin -

gegen

Finanzamt Neuss

- Beklagter -

betreffend die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur des Gemeinsamen Zolltarifs in Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABl. L256, S.1) zur Einreihung einer Ware in eine Unterposition der KN-Position 9021.

Die Kommission beehrt sich, zu den Vorlagefragen des Finanzgerichts wie folgt Stellung zu nehmen:

I. RECHTLICHER RAHMEN

A. Unionsrecht

1. Mit Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 wurde eine Warennomenklatur – die Kombinierte Nomenklatur ("KN") – eingeführt. Da das Ausgangsverfahren nach dem Vorlagebeschluss offenbar Warenlieferungen vom Mai 2016 betrifft,¹ richtet sich die Einreihung der betreffenden Ware nach dem mit Wirkung ab 1. Januar 2016 geltenden Anhang der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 2015/1754 der Kommission vom 6. Oktober 2015 (ABl. L 285, S. 1).
2. Das am 14. Juni 1983 in Brüssel geschlossene Internationale Übereinkommen über das Harmonisierte System zur Bezeichnung und Codierung der Waren und das dazugehörige Änderungsprotokoll vom 24. Juni 1986 (im Folgenden: "HS-Abkommen") wurden mit dem Beschluss 87/369/EWG des Rates vom 7. April 1987 im Namen der Gemeinschaft, deren Rechtsnachfolger die Union ist, genehmigt.² Nach Artikel 3 Absatz 1 HS-Abkommen verpflichtet sich jede Vertragspartei, ihre Zolltarif- und Statistiknomenklaturen mit dem Harmonisierten System (im Folgenden: "HS") in Übereinstimmung zu bringen. Nach dieser Bestimmung verpflichten sich die Vertragsparteien außerdem, die Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung des HS sowie alle Anmerkungen zu den Abschnitten, Kapiteln und Unterpositionen des HS anzuwenden und die Tragweite dieser Abschnitte, Kapitel, Positionen oder Unterpositionen nicht zu verändern.
3. Teil I Titel I.A der KN enthält Allgemeine Vorschriften für deren Auslegung. Danach gelten für die Einreihung von Waren u.a. die folgenden Grundsätze:

"...

3. *Kommen für die Einreihung von Waren bei Anwendung der Allgemeinen Vorschrift 2 b) oder in irgendeinem anderen Fall zwei oder mehr Positionen in Betracht, so wird wie folgt verfahren:*

¹ Gem. Rn. 3 des Vorlagebeschlusses dreht sich der Ausgangsrechtsstreit um die Umsatzsteuervoranmeldung für diesen Monat.

² ABl. L 198, S. 1.

- a) Die Position mit der genaueren Warenbezeichnung geht den Positionen mit allgemeiner Warenbezeichnung vor. Zwei oder mehr Positionen, von denen sich jede nur auf einen Teil der in einer gemischten oder zusammengesetzten Ware enthaltenen Stoffe oder nur auf einen oder mehrere Bestandteile einer für den Einzelverkauf aufgemachten Warenszusammenstellung bezieht, werden im Hinblick auf diese Waren als gleich genau betrachtet, selbst wenn eine von ihnen eine genauere oder vollständigere Warenbezeichnung enthält.
- b) Mischungen, Waren, die aus verschiedenen Stoffen oder Bestandteilen bestehen, und für den Einzelverkauf aufgemachte Warenszusammenstellungen, die nach der Allgemeinen Vorschrift 3 a) nicht eingereiht werden können, werden nach dem Stoff oder Bestandteil eingereiht, der ihnen ihren wesentlichen Charakter verleiht, wenn dieser Stoff oder Bestandteil ermittelt werden kann.
- c) Ist die Einreihung nach den Allgemeinen Vorschriften 3 a) und 3 b) nicht möglich, wird die Ware der von den gleichermaßen in Betracht kommenden Positionen in dieser Nomenklatur zuletzt genannten Position zugewiesen.

... "

4. Abschnitt XVIII der KN ("Zolltarif") beinhaltet das Kapitel 90, dessen Überschrift unter anderem "Medizinische und Chirurgische Instrumente, Apparate und Geräte; Teile und Zubehör für diese Instrumente, Apparate und Geräte" nennt. In diesem Kapitel finden sich u.a. die folgenden Positionen:

KN-Code	Warenbezeichnung	Vertragsmäßiger Zollsatz (%)	Besondere Maßeinheit
9021	Orthopädische Apparate und Vorrichtungen, einschließlich Krücken sowie medizinisch-chirurgische Gürtel und Bandagen; Schienen und andere Vorrichtungen zum Behandeln von Knochenbrüchen; künstliche Körperteile und Organe; Schwerhörigengeräte und andere Vorrichtungen zum Tragen in der Hand oder zum Implantieren in den oder zum Tragen am Körper, zum Beheben von Funktionsschäden oder Gebrechen:	1,7	-
9021 10	- Apparate und Vorrichtungen zu orthopädischen Zwecken oder zum Behandeln von Knochenbrüchen:		
9021 10 10	-- orthopädische Apparate und Vorrichtungen	frei	-
9021 10 90	--Schienen und andere Vorrichtungen zum Behandeln von Knochenbrüchen	frei	-
...	...		
9021 90	- andere:		
9021 90 90	-- andere	frei	-

5. Dem Kapitel 90 der KN sind u.a. die folgenden Anmerkungen vorangestellt (im Auszug):

"3. Die Bestimmungen der Anmerkungen 3 und 4 zu Abschnitt XVI gelten auch für dieses Kapitel.

...

6. Im Sinne der Position 9021 gelten als „orthopädische Apparate und Vorrichtungen“ Apparate und Vorrichtungen
- zum Verhüten oder Korrigieren körperlicher Fehlbildungen oder
- zum Stützen oder Halten von Körperteilen oder Organen nach einer Krankheit, Operation oder Verletzung.

..."

6. Die Anmerkung Nr. 3 zu Abschnitt XVI der KN lautet:

"Soweit nichts anderes bestimmt ist, sind kombinierte Maschinen aus zwei oder mehr Maschinen verschiedener Art, die zusammen arbeiten sollen und ein Ganzes bilden, sowie Maschinen, die ihrer Beschaffenheit nach dazu bestimmt sind, zwei oder mehrere verschiedene, sich abwechselnde oder ergänzende Tätigkeiten (Funktionen) auszuführen, nach der das Ganze kennzeichnenden Haupttätigkeit (Hauptfunktion) einzureihen."

7. Mit Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1214/2014 zur Einreihung bestimmter Waren in die Kombinierte Nomenklatur vom 11. November 2014 hat die Kommission die im dortigen Anhang auszugsweise wie folgt beschriebene Ware unter den KN-Code 9021 10 90 eingereiht:

"Eine massive, zylindrische Ware mit einem Gewinde (sog: 'Pangeschraube mit dualem Kern' (dual core)), hergestellt aus einer extraharten Titanlegierung, mit einer Länge zwischen 20 und 45 mm.

Der Schaft besitzt über die gesamte Länge ein Dual-Core-Gewinde mit einem Übergangsbereich für den Wechsel des Kerndurchmessers. Er hat einen konstanten Außendurchmesser von 4,0 mm, ein gewindeformendes Profil und eine stumpfe Gewindespitze.

...

Die Ware entspricht den ISO/TC-150-Normen für Implantatschrauben und ist zur Verwendung in der Traumatologie als Teil eines Systems zur posterioren Stabilisierung der Wirbelsäule aufgemacht. Sie wird mithilfe von Spezialwerkzeugen implantiert.

....."

B. Harmonisiertes System

8. Der Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens – jetzt Weltzollorganisation –, der durch das am 15. Dezember 1950 in Brüssel unterzeichnete internationale Abkommen über seine Gründung errichtet worden war, genehmigt nach

Maßgabe von Artikel 8 des HS-Abkommens die von dem in dessen Artikel 6 geregelten Ausschuss für das Harmonisierte System ausgearbeiteten Erläuterungen und Einreichungsavise. Nach Artikel 7 Absatz 1 HS-Abkommen besteht die Aufgabe dieses Ausschusses u. a. darin, Änderungen des HS-Abkommens vorzuschlagen und Erläuterungen (im Folgenden: "HS-Erläuterungen") zur Auslegung des Harmonisierten Systems auszuarbeiten.

9. Die HS-Erläuterungen sind auf Englisch und Französisch verfügbar. In der ab 2012 geltenden englischen Fassung für die Kapitel 90 heißt es dort in Bezug auf Vorrichtungen zur Behandlung von Knochenbrüchen:

"Fracture appliances are used either to immobilise injured parts of the body (for extension or protection), or for setting fractures. They are also used in the treatment of dislocations and other joint injuries. Some of these articles are designed for fitting onto the patient (e.g., wire, zinc or wooden cradles for holding limbs, plaster bandage splints, fracture appliances for ribs, etc.); others are designed to be fixed to a bed, a table or another support (protective bed cradles, extension fracture apparatus made of tubing, to be used in the place of splints or cradles, etc.). However, when the latter appliances form an inseparable part of the bed, table or another support, they are excluded from this heading. Subject to the provisions of Note 1 (f) to this Chapter, the heading also includes plates, nails, etc., which are inserted inside the human body by surgeons to hold together the two parts of a broken bone or for similar treatment of fractures."

C. Nationales Recht

10. § 12 des deutschen Umsatzsteuergesetzes ("UStG") bestimmt in der für das Jahr 2016 geltenden Fassung auszugsweise Folgendes:

"(1) Die Steuer beträgt für jeden steuerpflichtigen Umsatz 19 Prozent der Bemessungsgrundlage (...).

(2) Die Steuer ermäßigt sich auf 7 Prozent für die folgenden Umsätze:

1. die Lieferungen, die Einfuhr und der innergemeinschaftliche Erwerb der in Anlage 2 bezeichneten Gegenstände mit Ausnahme der in der Nummer 49 Buchstabe f, den Nummern 53 und 54 bezeichneten Gegenstände;

... "

In Nr. 52 der Anlage 2 zum UStG werden die folgenden Gegenstände aufgeführt:

"Körperersatzstücke, orthopädische Apparate und andere orthopädische Vorrichtungen sowie Vorrichtungen zum Beheben von Funktionsschäden oder Gebrechen, für Menschen, und zwar	
a) künstliche Gelenke, ausgenommen Teile und Zubehör,	aus Unterposition 9021 31 00
b) orthopädische Apparate und andere orthopädische Vorrichtungen einschließlich Krücken sowie medizinisch-chirurgischer Gürtel und Bandagen, ausgenommen Teile und Zubehör,	aus Unterposition 9021 10
c) Prothesen, ausgenommen Teile und Zubehör,	aus Unterpositionen 9021 21, 9021 29 00 und 9021 39
d) Schwerhörigengeräte, Herzschrittmacher und andere Vorrichtungen zum Beheben von Funktionsschäden oder Gebrechen, zum Tragen in der Hand oder am Körper oder zum Einpflanzen in den Organismus, ausgenommen Teile und Zubehör"	Unterpositionen 9021 40 00 und 9021 50 00, aus Unterposition 9021 90

II. SACHVERHALT DES AUSGANGSVERFAHRENS UND VORLAGEFRAGE

11. Die Klägerin lieferte im Mai 2016³ an Krankenhäuser und niedergelassene Ärzte sog. Wirbelsäulenfixationssysteme der Marke "CD Horizon SOLERA". Diese Systeme bestehen aus mehreren Elementen, darunter Monoaxial- und Multiaxialschrauben und dazugehörige Verschlusschrauben, Rundstifte, "Crosslink-Platten" einschließlich Verschlusschrauben, farblich codierte Haken sowie laterale Konnektoren. Die meisten Elemente bestehen aus Titan, einer Titanlegierung oder Kobalt-Chrom. Zu näheren Einzelheiten darf auf den Vorlagebeschluss verwiesen werden.

12. Diese Fixationssysteme werden vor ihrer Verwendung patientenspezifisch zusammengestellt und dann dauerhaft in den menschlichen Körper implantiert. Sie dienen zur Behandlung von degenerativen Bandscheibenerkrankungen, Stenosen oder Dislokationen der Wirbelsäule oder fehlgeschlagenen früheren Fusionen, Tumoren, und Skoliose oder von Knochenbrüchen (Frakturen).

³ Vgl. oben, Fn. 1. In Ermangelung näherer Angaben im Vorlagebeschluss geht die Kommission im Folgenden davon aus, dass die betreffenden Waren im Mai 2016 geliefert wurden.

13. Die Parteien streiten um die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG. Das beklagte Finanzamt befürwortet eine Einreihung der Gegenstände in die Unterposition 9021 10 90 ("Vorrichtungen zur Behandlung von Knochenbrüchen"), was laut Vorlagebeschluss zu einer Besteuerung nach dem Regelsatz i.H.v. 19% führen würde.⁴ Dagegen ist die Klägerin der Ansicht, dass die von ihr gelieferten Fixationssysteme in die Unterposition 9021 90 90 ("andere") der KN einzureihen sind, auf die der ermäßigte Umsatzsteuersatz Anwendung findet.
14. Das Finanzgericht hat das Klageverfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

"Ist die Kombinierte Nomenklatur in Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif in der Fassung der Durchführungsverordnung (EU) 2015/1754 der Kommission vom 6. Oktober 2015 dahin auszulegen, dass Wirbelsäulenfixationssysteme der im Beschluss näher beschriebenen Art in die Unterposition 9021 9090 einzureihen sind?"

III. RECHTLICHE WÜRDIGUNG

15. Nach ständiger Rechtsprechung ist Im Interesse der Rechtssicherheit und der leichten Nachprüfbarkeit das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Einreihung von Waren allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der KN-Position und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind.⁵ Auch der Verwendungszweck der Ware kann ein objektives Tarifierungskriterium sein, sofern er der Ware innewohnt, was sich anhand ihrer objektiven Merkmale und Eigenschaften beurteilen lässt.⁶

⁴ S. Vorlagebeschluss, Rn. 7-10. Zu diesem Ergebnis kommt das Finanzgericht offenbar deshalb, weil in Nr. 52 der Anlage 2 zum UStG nur ein Teil der Gegenstände aufgeführt ist, die unter den KN-Code 9021 10 fallen (insbesondere sind dort die "Vorrichtungen zum Behandeln von Knochenbrüchen" nicht genannt).

⁵ S. Urteil des Gerichtshofes in der Rs. C-51/16, Stryker, EU:C:2017:298, Rn. 39,.

⁶ Ebenda, Rn. 40.

16. Darüber hinaus sind die von der Weltzollorganisation ausgearbeiteten HS-Erläuterungen ein wichtiges, wenn auch nicht rechtsverbindliches Hilfsmittel für die Auslegung der einzelnen KN-Positionen.⁷
17. Im Ausgangsverfahren besteht Einigkeit, dass die in Frage stehenden Wirbelsäulenfixationssysteme unter die KN-Position 9021 fallen ("orthopädische Apparate und Vorrichtungen"). Streitig ist lediglich, ob es sich dabei um Vorrichtungen "zum Behandeln von Knochenbrüchen" gem. Unterposition 9021 10 90 handelt (so das Finanzamt), oder aber um andere Vorrichtungen gem. der Unterposition 9021 90 90 (so die Klägerin).
18. Nach den Feststellungen des vorlegenden Gerichts dienen die Fixationssysteme mehreren Zwecken. Sie können sowohl zur Behandlung sowohl von Knochenbrüchen als auch von diversen Bandscheibenerkrankungen eingesetzt werden. Gemäß der – hier entsprechend anzuwendenden – Anmerkung Nr. 3 zu Abschnitt XVI wären sie daher zunächst "nach der das Ganze kennzeichnenden Haupttätigkeit" einzureihen.
19. Das Finanzgericht Düsseldorf trifft zwar keine definitive Aussage dazu, ob sich eine Hauptfunktion der Fixationssysteme bestimmen lässt. Es stellt aber ausdrücklich fest, dass die Behandlung von Knochenbrüchen nicht deren Hauptfunktion darstellt.⁸ In diesem Zusammenhang trägt die Klägerin (vermutlich unstreitig) vor, dass diese Systeme dafür ausgelegt seien, langfristig im menschlichen Körper zu verbleiben, was bei Vorrichtungen zur Behandlung von Knochenbrüchen gem. KN-Code 9021 10 90 nicht der Fall sei.
20. Sollte die Hauptfunktion in der Behandlung anderer Krankheiten und Defizite als Knochenbrüche bestehen, dann käme (in Abwesenheit einer spezifischeren Unterposition) ohnehin nur eine Einreihung unter den KN-Code 9021 90 90 in Betracht.
21. Zum gleichen Ergebnis gelangt man, wenn sich keine vorrangige Hauptverwendung feststellen lässt. Dann ist auf die Allgemeinen Vorschriften zur KN zurückzugreifen.

⁷ Vgl. etwa das Urteil des Gerichtshofes vom 26. November 2015, Duval, C-44/15, ECLI:EU:C:2015:783, Randnrn. 23 bis 25 mit Verweisen auf frühere Rechtsprechung.

⁸ Dies lässt sich auch aus den entsprechenden HS-Erläuterungen schließen (s. oben, Rn. 11).

Nach deren Ziffer 3 Buchstabe c) (in Verbindung mit Ziffer 6) ist die Ware der zuletzt genannten Unterposition zuzuweisen, also ebenfalls der Unterposition 9021 90 90.⁹

22. Zweifel an diesem Ergebnis könnten lediglich im Hinblick auf die Durchführungsverordnung 1214/2014 aufkommen. Mit dieser Verordnung hat die Kommission einen bestimmten Schraubentyp (sog. "Pangeaschraube") unter den KN-Code 9021 10 90 eingereiht. Das beklagte Finanzamt ist der Ansicht, dass die dort beschriebenen Schrauben mit den hier in Rede stehenden Wirbelsäulenfixationssystemen vergleichbar seien.
23. Eine Durchführungsverordnung zur Einreihung von Waren kann auf vergleichbare Waren entsprechend angewendet werden, um eine kohärente Auslegung der KN und die Gleichbehandlung der Wirtschaftsteilnehmer sicherzustellen.¹⁰ Für eine Vergleichbarkeit müssen Waren zwar nicht in allen, aber doch in den wesentlichen Merkmalen übereinstimmen.
24. Nach Auffassung der Kommission sind die streitgegenständlichen Fixationssysteme mit den in der Verordnung 1214/2014 eingereihten Schrauben nicht vergleichbar. Erstere stellen ein Gesamtsystem dar, das neben Schrauben auch mehrere andere, verschiedenartige Elementen umfasst, nämlich Rundstifte, Platten, Haken und Konnektoren. Selbst wenn einzelne Bestandteile der Fixationssysteme, den "Pangeaschrauben" sehr ähnlich wären, bzw. Teile eines solchen Fixationssystems darstellen würden, würde das nicht bedeuten, dass das gesamte System mit einem seiner Teilelemente vergleichbar wäre. Vielmehr unterscheidet sich ein solches System wesentlich von einem einzelnen Schraubentyp.
25. Darüber hinaus unterscheidet sich auch der Verwendungszweck der in der Durchführungsverordnung 1214/2014 eingereihten Schrauben wesentlich von dem der Wirbelsäulenfixationssysteme: während erstere "zur Verwendung in der Traumatologie"

⁹ Zutreffend weist das Finanzgericht darauf hin, dass das Bedürfnis für eine patientenspezifische Zusammenstellung der Fixationssysteme der Einreihung in die Position 9021 nicht im Wege steht (unter Bezugnahme auf das Urteil des Gerichtshofes in den verb. Rs. C-260/00 bis C-263/00, Lohmann, medi Bayreuth, C:2002:637). Ferner stellt es fest, dass es sich hier nicht um "Teile oder Zubehör" handelt.

¹⁰ Vgl. die Urteile Stryker, a.a.O., Rn. 61 sowie Oliver Medical, C-547/13, EU:C:2015:139, Rn. 57, jeweils mit weiteren Nachweisen.

dienen (also der Behandlung von Verletzungen), werden die Fixationssysteme gerade auch zur Behandlung von Erkrankungen eingesetzt (s. oben, Rn. 19).

26. Folglich kann die Durchführungsverordnung 1214/2014 nicht zur Einreihung der hier in Rede stehenden Systeme herangezogen werden. Vielmehr sind diese Waren unter den KN-Code 9021 90 90 einzureihen.

IV. ANTWORTVORSCHLAG

27. Die Kommission schlägt daher vor, die Vorlagefrage wie folgt zu beantworten:

"Die Position 9021 der Kombinierten Nomenklatur in Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif in der durch die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 2015/1754 der Kommission vom 6. Oktober 2015 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass Wirbelsäulenfixationssysteme wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, die aus unterschiedlichen Bestandteilen zusammengesetzt sind und nicht hauptsächlich zur Behandlung von Knochenbrüchen dienen, unter die Unterposition 9021 90 90 einzureihen sind. Die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1214/2014 der Kommission findet auf derartige Systeme keine Anwendung."

Antonio CAEIROS

Martin WASMEIER

Prozessbevollmächtigte der Kommission