

# Urteil vom 26. September 2017, VII R 17/16

## Adventskalender mit Elektronikbauteilen als Baukastenspielzeug

ECLI:DE:BFH:2017:U.260917.VIIR17.16.0

BFH VII. Senat

KN Pos 9503 UPos 0039, KN Pos 9503 UPos 0070, KN Pos 9405, KN Pos 9505

vorgehend FG Hamburg, 09. Februar 2015, Az: 4 K 123/14

## Leitsätze

NV: Bei zwei oder mehr sinnvoll aufeinander abgestimmten und alleine nicht zum Spielen geeigneten Leuchtdioden, Kabeln und anderen Elektronikbauteilen, die zusammen in einer Verkaufspackung gestellt werden, kann es sich um Baukastenspielzeug (aus anderen Stoffen als aus Kunststoff) handeln, wenn sich aus den der Ware innewohnenden Eigenschaften ergibt, dass sie dem Spiel oder der Unterhaltung von Erwachsenen dient und die Freude am (Zusammen- und Um-)Bauen, am Konstruieren und am Erlernen der hierzu erforderlichen Fähigkeiten sowie das Verständnis der Funktionsweise der Bauteile und der fertigen Objekte fördert .

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 10. Februar 2015 4 K 123/14 sowie die verbindliche Zolltarifauskunft vom ... in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ... aufgehoben und das Hauptzollamt verpflichtet, der Klägerin eine verbindliche Zolltarifauskunft zu erteilen, mit der die streitgegenständliche Ware als Baukastenspielzeug in die Unterposition 9503 00 39 der Kombinierten Nomenklatur eingereiht wird.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat das Hauptzollamt zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wendet sich gegen die Einreihung des "X Adventskalenders" in einer verbindlichen Zolltarifauskunft (vZTA) des Beklagten und Revisionsbeklagten (Hauptzollamt --HZA--) als "anderes Spielzeug" in die Unterpos. 9503 00 70 der Kombinierten Nomenklatur (KN).
- 2 Bei der Ware handelt es sich um einen für den Einzelverkauf aufgemachten Pappkarton ohne weihnachtliche Symbole mit 24 nummerierten Türchen, hinter denen sich in kleinere Pappkartons verpackte Elektronikbauteile befinden, die auf eine im Kalender enthaltene Platine --das sog. "...steckboard"-- gesteckt und jederzeit wieder umgesteckt werden können. In einem mitgelieferten Anleitungsheft werden unter Hinweis auf mögliche Varianten Vorschläge für die Montage gemacht. Durch den Zusammenbau verschiedener Bauteile wird mit jedem Schritt ein anderer Effekt erzielt. Mit den ersten Teilen, einer lichtemittierenden Diode (LED) und einem Widerstand (sowie einer Batterie), lässt sich ein einfacher Versuch durchführen. In der Folge kommen weitere Bauteile hinzu. Die Schaltungen werden komplexer und bauen aufeinander auf. Im Prinzip ist der Versuchsaufbau jedoch stets ein anderer. Die Platine wird auch nicht jeweils um ein weiteres Teilchen ergänzt. So werden etwa (bei einer am 1. Dezember beginnenden Nutzung) am 22. Dezember vier LED, am 23. Dezember drei LED und am 24. Dezember sechs LED verbaut.
- 3 Das Finanzgericht (FG) urteilte, das "Experimentieren" mit den in der Ware enthaltenen Bauteilen sei unterhaltsam und vermittele spielerisch Wissen über elektrotechnische Zusammenhänge. Entsprechend gingen auch die Beteiligten davon aus, dass die streitgegenständliche Ware als (Lern-)Spielzeug in die Pos. 9503 KN einzureihen sei.

Die Frage sei lediglich, ob es sich um einen "Bausatz" oder ein "Baukastenspielzeug" "aus anderen Stoffen" (als Kunststoff) der Unterpos. 9503 00 39 KN oder um ein "anderes Spielzeug, aufgemacht in Zusammenstellungen oder Aufmachungen" der Unterpos. 9503 00 70 KN handele.

- 4 Nach "allgemeinem Verständnis", auf das angesichts der allgemein gehaltenen Unterpositionswortlaute und der nicht eindeutigen Erläuterungen zum Harmonisierten System (ErLHS) zurückzugreifen sei, sei nur dann von einem Bausatz auszugehen, wenn mit den Teilen allenfalls einige wenige Modelle (Geräte oder Varianten) zusammengebaut werden könnten. Mit den Elektronikteilen, die der Nutzer zur Verfügung gestellt bekomme, könnten dagegen viele ganz unterschiedliche Schaltungen aufgebaut werden. Bei der Ware handele es sich auch nicht um ein "Baukastenspielzeug", da die Elektronikteile kein "variantenreiches freies Spiel" ermöglichten. Die Ware sei somit als "anderes Spielzeug" der Unterpos. 9503 00 70 KN einzureihen.
- 5 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision.
- 6 Sie beantragt, die Vorentscheidung sowie die vZTA in Gestalt der Einspruchsentscheidung aufzuheben und das HZA zu verpflichten, ihr eine vZTA zu erteilen, mit der die streitgegenständliche Ware als anderer Bausatz und Baukastenspielzeug in die Unterpos. 9503 00 39 KN, hilfsweise als Weihnachtsartikel in die Unterpos. 9505 10 90 KN eingereiht wird.
- 7 Das HZA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Vorentscheidung verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Sie und der angefochtene Bescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung sind aufzuheben und das HZA ist zu verpflichten, die begehrte vZTA zu erteilen.
- 9 1. 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 (AV) für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur. Daneben gibt es Erläuterungen und Einreihungsbemerkungen, die ein wichtiges, wenn auch nicht verbindliches Erkenntnismittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen sind (vgl. etwa Senatsurteil vom 7. Juli 2015 VII R 65/13, BFH/NV 2015, 1605; Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union Vario Tek vom 5. März 2015 C-178/14, EU:C:2015:152; Metherma vom 27. November 2008 C-403/07, EU:C:2008:657, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2009, 15, 16). Auf den Verwendungszweck einer Ware darf abgestellt werden, wenn im Wortlaut der Bestimmungen oder in den Erläuterungen auf dieses Kriterium Bezug genommen wird (Senatsurteil vom 8. November 2016 VII R 9/15, BFHE 256, 286, ZfZ 2017, 103). Entscheidend ist dabei, ob sich der Verwendungszweck in den objektiven Eigenschaften und Merkmalen der Ware niedergeschlagen hat (vgl. auch Senatsurteil vom 31. Mai 2005 VII R 49/04, BFH/NV 2005, 2067, ZfZ 2006, 262).
- 10 2. Im Streitfall hat das FG die Ware in nicht zu beanstandender Weise als Spielzeug der Pos. 9503 KN behandelt.
- 11 Es hat festgestellt, dass die Warenszusammenstellung nach ihren objektiven Merkmalen und Eigenschaften unter Berücksichtigung ihrer Aufmachung, des Anleitungshefts und der beim Zusammenbau zu erzielenden Ergebnisse im Wesentlichen zum Spielen bestimmt ist. Hiergegen wurden keine revisionsrechtlich beachtlichen Rügen erhoben, weshalb diese Feststellung für den Senat bindend ist (§ 118 Abs. 2 FGO; vgl. auch Senatsurteil in BFH/NV 2005, 2067, ZfZ 2006, 262).
- 12 Umstände, die einer Einreihung in die Pos. 9503 KN entgegenstehen könnten, hat das FG nicht festgestellt. Insbesondere dient die Ware nach den Feststellungen des FG nicht zur Herstellung eines Gegenstands, sondern dem spielerischen "Experimentieren", dem immer wieder unterschiedlichen Zusammenbauen von Teilen.
- 13 3. Die Warenszusammenstellung erfüllt die Merkmale eines Baukastenspielzeugs der Unterpos. 9503 00 39 KN und kann damit --entgegen der Vorentscheidung-- nicht als "anderes Spielzeug" in die Unterpos. 9503 00 70 KN eingereiht werden.
- 14 a) Die gegenüber der Unterpos. 9503 00 70 KN ("anderes Spielzeug, aufgemacht in Zusammenstellungen oder

Aufmachungen“) vorrangige Unterpos. 9503 00 39 KN benennt andere Bausätze (als elektrische Eisenbahnen und maßstabsgetreu verkleinerte Modelle zum Zusammenbauen) und Baukastenspielzeug (aus anderen Stoffen als aus Kunststoff). Solche Waren bestehen aus zwei oder mehr sinnvoll aufeinander abgestimmten und alleine nicht zum Spielen geeigneten Einzelteilen, die zusammen in einer Verkaufsverpackung gestellt werden; es kann ein Bauplan beigefügt sein (Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur --ErlKN-- zu Pos. 9503 Rz 34.0). Ein Baukastenspielzeug ist dabei eine Zusammenstellung einzelner, einfach zusammensetzender und wieder auseinanderzunehmender Bauelemente oder sonstiger Teile, die auf relativ einfache und überschaubare Weise die Konstruktion von Objekten und deren Umgestaltung ermöglicht. Dabei wird nicht zuletzt durch das einfache Vorgehen die Freude am (Zusammen- und Um-)Bauen, am Konstruieren und am Erlernen der hierzu erforderlichen Fähigkeiten sowie das Verständnis der Funktionsweise der Bauteile und der fertigen Objekte gefördert. Bestimmte "Modelle" müssen bei einem Baukastenspielzeug nicht hervorgebracht werden; dieser Begriff wird bei dieser Unterposition in der KN nicht genannt.

- 15 b) Das FG hat festgestellt, dass die streitgegenständliche Ware aus zwei oder mehr sinnvoll aufeinander abgestimmten, alleine nicht zum Spielen geeigneten Einzelteilen besteht, die verbunden, wieder voneinander gelöst sowie immer wieder zu zahlreichen neuen Objekten verbunden werden können, die zusammen in einer Verkaufsverpackung gestellt werden und denen in Gestalt des Anleitungshefts Aufbaupläne beigefügt sind. Es hat außerdem festgestellt, dass nach Aufmachung und Zusammenstellung und unter Berücksichtigung der Aufbauanleitung die streitgegenständliche Ware in erster Linie den Zweck hat, sich durch spielerisches Auf- und Umbauen und Beobachten der erzielten Effekte sowie Variieren der Aufbauten zu unterhalten, wie es für ein Baukastenspielzeug typisch ist.
- 16 Für den Tatbestand der Unterpos. 9503 00 39 KN ist es ohne Bedeutung, dass der Baukasteninhalt auf 24 Fächer aufgeteilt ist, zumal der Nutzer die "Türchen" schneller --ggf. an einem Tag-- öffnen und gleich alle vorgegebenen und weitere Varianten durchprobieren oder --wenn der "Zeitplan" eingehalten wird-- mit bereits ausgepackten Teilen frühere Aufbauten noch einmal errichten und neue Varianten ausprobieren kann.
- 17 Das "Tatbestandsmerkmal" des "variantenreichen freien Spielens", das das FG als nicht erfüllt angesehen hat, findet sich in der KN nicht. Es kann deshalb auch kein Kriterium zur Abgrenzung der Unterpos. 9503 00 39 KN von der Unterpos. 9503 00 70 KN sein (vgl. AV 6).
- 18 c) Weder aus der ErlKN zu Pos. 9503 Rz 36.1, Rz 36.7 noch aus der ErlHS zu Pos. 9503 Rz 50.0, in der Chemiegeräte- oder Spielzeugnähkasten genannt werden, folgt, dass die Ware aus der Unterpos. 9503 00 39 KN auszuweisen bzw. dass sie der Unterpos. 9503 00 70 KN zuzuweisen ist.
- 19 Die ErlHS zu Pos. 9503 Rz 50.0 betrifft nicht die Abgrenzung von Bausätzen und Baukastenspielzeug zu "anderem Spielzeug", sondern die Frage, welche Waren unter die Pos. 9503 KN fallen. In den ErlKN zu Pos. 9503 Rz 36.1, Rz 36.7 wird nicht "anderes Spielzeug" der Unterpos. 9503 00 70 KN definiert, sondern der Begriff der "Aufmachung". Abgesehen davon könnten bloße Beispiele in den unverbindlichen Erläuterungen die KN ohnehin nicht ändern (Senatsurteile vom 20. Juni 2017 VII R 24/15; vom 21. Februar 2017 VII R 2/15, BFH/NV 2017, 1066). Schon deshalb kann auch die Nennung von "Baukästen (mechanische, Steinbaukästen usw.)" in den ErlHS zu Pos. 9503 Rz 23.0 unter der Überschrift "D. Anderes Spielzeug." in den ErlHS zu Pos. 9503 Rz 19.0 nicht dazu führen, dass Baukästen entgegen dem Wortlaut der Unterpos. 9503 00 35 und 9503 00 39 KN in die Unterpos. 9503 00 70 KN einzureihen sind. Im Übrigen beziehen sich die ErlHS allein auf den Positionswortlaut, nicht aber auf die Unterpositionen, da die Unterpositionen ausschließlich solche der KN sind. Für die Abgrenzung der Unterpos. 9503 00 39 KN von der Unterpos. 9503 00 70 KN sind die ErlHS daher ohne Bedeutung.
- 20 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

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