

# Urteil vom 16. April 2024, VII R 11/21

## Zur Tarifierung von Bezügen für Kirschkerneisen

ECLI:DE:BFH:2024:U.160424.VIIR11.21.0

BFH VII. Senat

KN Pos 6307 UPos 9010, KN Pos 9404 UPos 9090, KN Pos 9503, KN Abschn 11 Anm 1 Buchst s, KN Abschn 11 Anm 1 Buchst t, KN AllgVorschr 1, KN AllgVorschr 3, EUV 2015/1754

vorgehend FG Hamburg, 01. September 2020, Az: 4 K 19/17

## Leitsätze

1. NV: Bezüge für Kirschkerneisen, die aus zwei Stofflagen, die an drei Seiten zusammengenäht sind, und einer dünnen Schaumstoffpolsterung dazwischen bestehen und die über eine Öffnung mit Klettverschluss zur Aufnahme eines Kirschkerneisens verfügen, sind in die Pos. 6307 der Kombinierten Nomenklatur (KN) einzureihen.
2. NV: Die Waren werden nicht gemäß Anm. 1 Buchst. s und t zu Abschn. XI KN aus diesem Abschnitt ausgewiesen, wenn sie weder vorrangig zur Verwendung als Bettausstattung im Sinne der Pos. 9404 KN noch zur Verwendung als Spielzeug im Sinne der Pos. 9503 KN bestimmt sind.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 01.09.2020 - 4 K 19/17 aufgehoben, soweit der Klage stattgegeben wurde.

Die Klage wird auch insoweit abgewiesen.

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 01.09.2020 - 4 K 19/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (Hauptzollamt --HZA--) reichte mit den sieben verbindlichen Zolitarifauskünften (vZTAe) ... vom 18.03.2016 Bezüge für Kirschkerneisen als andere konfektionierte Waren aus Spinnstoffen, aus Gewirken, in die Unterpos. 6307 90 10 der Kombinierten Nomenklatur (KN) ein.
- 2 Bei den Waren handelt es sich jeweils um einen Bezug in Form eines flachen, annähernd runden, stilisierten Tierkopfes mit maximalen Abmessungen von 21-30,5 cm x 20-20,5 cm. Die Bezüge bestehen aus zwei Stofflagen, die an drei Seiten zusammengenäht sind. Die äußere Lage besteht aus verschiedenen einfarbigen Plüschgewirken aus 100 % Polyester. Auf der Unterseite dieses Stoffes ist eine Schaumstoffpolsterung mit einer Dicke von 1-1,5 mm aufgeklebt. Die innere Lage bildet ein einfacher Futterstoff. An der oberen Seite der Waren befindet sich eine 15-17 cm breite Öffnung mit Klettverschluss, die der Aufnahme eines mit Kirschkernen gefüllten Wärmekissens dient. Die Bezüge haben jeweils die Form eines C-, D-, E-, F-, G-, H- beziehungsweise J-Kopfes.
- 3 Nachdem das Einspruchsverfahren erfolglos geblieben war, erhob die Klägerin, Revisionsbeklagte und Revisionsklägerin (Klägerin) Klage und begehrte vor dem Finanzgericht (FG) die Einreihung der Waren in die

Unterpos. 9503 00 49 90 des Integrierten Tarifs der Europäischen Union (TARIC), hilfsweise in die TARIC-Unterpos. 9503 00 99 90 und weiter hilfsweise in die Unterpos. 9404 90 90 KN.

- 4 Das FG gab der Klage im zweiten Hilfsantrag statt, verpflichtete das HZA, der Klägerin vZTAe zu erteilen, in denen die Waren in die Unterpos. 9404 90 90 KN eingereiht werden, und wies die Klage im Übrigen ab. Es handele sich bei den Waren nicht um Spielzeug der Pos. 9503 KN. Die Waren seien nicht im Wesentlichen zur Unterhaltung bestimmt, sondern dienten in erster Linie der Aufnahme eines Kirschkernkissens oder dem Betten des Kopfes. Ausgehend von der Warenbeschreibung sei die Unterhaltungsfunktion der Waren gegenüber der Funktion als Hülle für ein Wärmekissen und als kuscheliges Polster als nachrangig zu betrachten. Die Waren wiesen Eigenschaften auf, die sie von einem Spiel- oder Kuscheltier erheblich unterschieden. So hätten die Waren keinen Körper und keine Extremitäten. Das Plüschgewirke lasse sich leicht zusammendrücken, sodass der Eindruck entstehe, es handele sich bei den Waren um fast leere Hüllen, weshalb sie --anders als dies bei einem Kuscheltier der Fall sei-- nicht als lebendiges Gegenüber wahrgenommen werden könnten. Die kindgerechte Aufmachung diene vorrangig dazu, Kindern die Anwendung eines Wärmekissens schmackhaft zu machen.
- 5 Die Waren seien als der Betausstattung ähnliche Waren in die Unterpos. 9404 90 90 KN einzureihen. Sie hätten die Funktion eines sehr dünnen Kopfkissens und seien gepolstert. Eine Mindestdicke sei für eine Polsterung im Sinne der Pos. 9404 KN nicht erforderlich. Auch aus der Begründung der Verordnung (EG) Nr. 1020/2003 der Kommission vom 13.06.2003 zur Einreihung von bestimmten Waren in die Kombinierte Nomenklatur (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- 2003, Nr. L 147, 10) ergebe sich keine Mindestdicke. Kissenbezüge seien auch nicht generell von der Pos. 9404 KN ausgeschlossen.
- 6 Das HZA begründet seine Revision wie folgt: Das FG habe die KN entgegen der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung ausgelegt und damit gegen Bundesrecht verstoßen. Die streitbefangenen Wärmekissen-Bezüge hätten die Aufgabe, eine den Betausstattungen ähnliche Ware (Kirschkernkissen) zu umhüllen. Außerdem dienten sie dazu, den Benutzer vor Überhitzungen beziehungsweise Verbrennungen zu schützen. Der ihnen innewohnende Verwendungszweck bestehe somit nicht darin, einen Körper oder ein Körperteil zu betten. Die unter der Erläuterung zum Harmonisierten System (ErlHS) 13.0 zu Pos. 9404 nur beispielhaft aufgeführten Kopfkissen-, Federbett-, Steppdeckenbezüge und die unter ErlHS 14.0 zu Pos. 9404 genannten Kissenbezüge hätten nur Stellvertreterfunktion für eine Reihe von Bezügen, die nicht zwangsläufig in eine der beiden vorgenannten Positionen eingereiht würden. Weiterhin sei es unerheblich, ob es sich um einen gepolsterten oder ungepolsterten Bezug handele. Die Waren könnten aufgrund ihres Verwendungszwecks weder als Bettwäsche in die Pos. 6302 KN noch als Zierkissenbezug für die Innenausstattung in die Pos. 6304 KN eingereiht werden und seien daher der Pos. 6307 KN zuzuweisen.
- 7 Das HZA beantragt sinngemäß,  
die Vorentscheidung aufzuheben, soweit der Klage stattgegeben wurde, und die Klage auch insoweit abzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt,  
die Revision des HZA zurückzuweisen.
- 9 Darüber hinaus hat die Klägerin ihrerseits Revision eingelegt und  
beantragt,  
  
die Vorentscheidung, soweit die Klage abgewiesen wurde, und die Einspruchsentscheidung aufzuheben und das HZA zu verpflichten, ihr sieben vZTAe mit Wirkung vom 18.03.2016 zu erteilen, mit denen die sieben Waren jeweils in die TARIC-Unterpos. 9503 00 49 90 (Tiere oder nicht menschliche Wesen darstellendes Spielzeug ohne Füllmaterial),  
  
hilfsweise in die TARIC-Unterpos. 9503 00 99 90 (anderes Spielzeug) eingereiht werden.
- 10 Die Klägerin beantragt weiter hilfsweise,  
  
die Vorentscheidung, soweit die Klage abgewiesen wurde, und die Einspruchsentscheidung aufzuheben und das HZA zu verpflichten, ihr sieben vZTAe mit Wirkung vom 18.03.2016 zu erteilen, die über den 01.05.2016 hinaus nur das HZA binden und mit denen die sieben Waren jeweils in die Unterpos. 9404 90 90 KN eingereiht werden,

höchsthilfsweise,

die Vorentscheidung, soweit die Klage abgewiesen wurde, und die Einspruchsentscheidung aufzuheben und das HZA zu verpflichten, ihr sieben vZTA mit Wirkung vom 18.03.2016 zu erteilen, die über den 01.05.2016 hinaus nur das HZA binden und mit denen die sieben Waren jeweils in die Unterpos. 6307 90 10 00 KN eingereiht werden.

- 11** Nach Auffassung der Klägerin kann der Vorentscheidung nicht entnommen werden, aus welchen konkreten objektiven Eigenschaften der Waren das FG schließe, dass diese unbedingt zur Aufnahme eines Kirschkernelkissens bestimmt seien. Nach ihrer Ansicht sind die Waren als "anderes Spielzeug" in die Pos. 9503 KN einzureihen, weil sie im Wesentlichen zur Unterhaltung für Personen (Kinder oder Erwachsene) bestimmt seien. Das FG sei rechtsfehlerhaft von der Verwendung als Bezug für ein Wärmekissen ausgegangen. Die Aufnahme eines Kirschkernelkissens beziehungsweise eines Wärmekissens entnehme das FG allein den Produktinformationen, die nicht die objektiven Eigenschaften der Waren seien. Weiterhin habe das FG zur Bestimmung der vierstelligen Position allein auf den Wortlaut der Pos. 9503 KN "anderes Spielzeug" abstellen und diesen nicht auf die erst im nächsten Schritt zu prüfende Unterpos. 9503 00 41 KN "Spielzeug, Tiere oder nicht menschliche Wesen darstellend" reduzieren dürfen. Die Farben der Waren, ihre menschlichen Gesichtszüge und ihre weiche und kuschelige Beschaffenheit lüden insbesondere Kinder zum Spielen ein und dienten im Wesentlichen zu ihrer Unterhaltung. Selbst wenn die Wärmefunktion zu berücksichtigen wäre, dienten die Waren dennoch im Wesentlichen zur Unterhaltung. Jedenfalls spreche eine Wärmefunktion nicht für irgendeine Position des Harmonisierten Systems, da auf diesen Verwendungszweck in keiner Position ausdrücklich Bezug genommen werde. Für die Beurteilung, ob die Wärme der Unterhaltung oder einem anderen Zweck diene, sei auf die Verbrauchersicht abzustellen. Weder der Wortlaut der Positionen und Anmerkungen noch die Erläuterungen für "anderes Spielzeug" im Sinne der Pos. 9503 KN forderten einen Körper, Extremitäten oder eine Haptik. Entscheidend sei allein, ob ein Unterhaltungswert gegeben sei.
- 12** Hilfsweise seien die Waren in die Pos. 9404 KN einzureihen. Die Waren seien mit und ohne Innenkissen zum Betten bestimmt. Die Polsterung oder Füllung von Waren der Pos. 9404 KN müssten keine Mindestdicke aufweisen. Daher reiche eine Mehrlagigkeit aus, um ein den Bettausstattungen ähnliches Erzeugnis in die Pos. 9404 KN einzureihen. Dies werde durch die Zusätzliche Anm. 1 zu Kap. 94 KN bestätigt.
- 13** Für den Fall, dass eine Einreihung in die Pos. 9503 KN abgelehnt werde, begehre sie die Erteilung nur einseitig bindender vZTAe. Gegebenenfalls sei dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) die Frage vorzulegen, ob Art. 252 der Delegierten Verordnung (EU) 2015/2446 der Kommission vom 28.07.2015 zur Ergänzung der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates mit Einzelheiten zur Präzisierung von Bestimmungen des Zollkodex der Union --UZK-DA-- (ABIEU 2015, Nr. L 343, 1) gültig ist. Diese Vorschrift, die ab dem 01.05.2016 die beiderseitige Bindungswirkung einer vZTA anordne, sei unionsrechtswidrig, weil sie nicht von der Ermächtigungsgrundlage des Art. 36 des Zollkodex der Union (UZK) gedeckt sei. Zudem verstoße Art. 252 UZK-DA gegen das Recht auf effektiven Rechtsschutz aus Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (ABIEU 2012, Nr. C 326, 391), weil er bereits bestehende begünstigende Entscheidungen in belastende Entscheidungen umwandle.
- 14** Hinsichtlich ihrer Hilfsanträge liege keine unzulässige Klageänderung vor, weil sie von Anfang an einseitig bindende vZTAe begehrt habe.
- 15** Das HZA beantragt hierzu, die Revision der Klägerin zurückzuweisen.
- 16** Das FG sei berechtigt gewesen, zur Konkretisierung der Art der Waren auf die Produktinformationen der Klägerin zur verkaufsfertigen Ware zurückzugreifen. Es sei unzutreffend, dass das FG allein geprüft habe, ob es sich bei den strittigen Waren um Spiel- und Kuscheltiere und nicht um ein sonstiges anderes Spielzeug handle. Die Ausführungen der Klägerin zu einem möglichen, sich aus der Wärmefunktion ergebenden zusätzlichen Unterhaltungswert gingen ins Leere, da die Wärme von den Wärmekissen ausgehe, mit denen die streitgegenständlichen Bezüge noch nicht bestückt seien. Die streitbefangenen Wärmekissenbezüge dienten dazu, ein --üblicherweise zuvor erhitztes-- Kirschkernelkissen aufzunehmen und Nutzer bei der Behandlung von kalten Körperstellen, bei Bauchschmerzen, bei Darmträgheit/Blähungen oder bei einer Erkältung vor Überhitzungen beziehungsweise Verbrennungen am Körper zu schützen. Die Bezüge dienten deshalb nicht dazu, wie ein dünnes Kissen als Unterlage zum Betten eines Körperteils oder wie eine dünne Decke zum Zudecken/Bedecken in einem Bett verwendet zu werden. Die Wärmekissenbezüge würden somit allein schon aufgrund ihrer Funktion nicht vom Kreis der in der Pos. 9404 KN genannten Waren erfasst.

- 17** In den Ausführungen der Klägerin zur begehrten Erteilung nur einseitig bindender vZTAe im Falle der Ablehnung einer Einreihung als Spielzeug der Pos. 9503 KN sei eine Änderung des Klagebegehrens zu sehen, was mit § 123 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) unvereinbar sei.

## Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision des HZA ist begründet. Die Vorentscheidung verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO) und ist daher aufzuheben, soweit der Klage stattgegeben wurde. Die Klage ist auch insoweit abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die streitgegenständlichen Waren sind in die Unterpos. 6307 90 10 KN einzureihen.
- 19** Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH, der sich der erkennende Senat angeschlossen hat, ist das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren 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 --AV-- (EuGH-Urteil GROFA u.a. vom 22.03.2017 - C-435/15 und C-666/15, EU:C:2017:232; vgl. auch Senatsurteil vom 18.02.2020 - VII R 15/18, Rz 15).
- 20** Daneben gibt es Erläuterungen und Einreihungsvorläufe, die ein wichtiges, wenn auch nicht verbindliches Erkenntnismittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen sind (vgl. EuGH-Urteil GROFA u.a. vom 22.03.2017 - C-435/15 und C-666/15, EU:C:2017:232 und Senatsurteil vom 18.02.2020 - VII R 15/18, Rz 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 08.11.2016 - VII R 9/15, BFHE 256, 286, Rz 10). Entscheidend ist dabei, ob sich der Verwendungszweck in den objektiven Eigenschaften und Merkmalen der Ware niedergeschlagen hat (vgl. Senatsurteile vom 15.01.2019 - VII R 16/17, Rz 12 und vom 18.02.2020 - VII R 15/18, Rz 16).
- 21** Nach ständiger Rechtsprechung gehören (soweit nicht im Einzelfall ausdrücklich etwas anderes geregelt ist) Beschreibungen in Verkaufs- oder Herstellerprospekten, Auftrags- oder Lieferunterlagen, Werbeaussagen und so weiter 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 17.03.2005 - C-467/03, EU:C:2005:182; Senatsurteile vom 23.10.2018 - VII R 19/17, BFHE 262, 478, m.w.N. und vom 27.02.2019 - VII R 1/18, Rz 9).
- 22** 1. Die Waren sind unter Anwendung der AV 1 und 6 in die Unterpos. 6307 90 10 KN einzureihen.
- 23** a) Maßgeblich für die Einreihung ist im Streitfall die KN i.d.F. der Durchführungsverordnung (EU) 2015/1754 der Kommission vom 06.10.2015 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif --DVO 2015/1754-- (ABIEU 2015, Nr. L 285, 1), weil die Klägerin vZTAe mit Wirkung ab dem 18.03.2016 begehrt. Die DVO 2015/1754 ist gemäß Art. 2 DVO 2015/1754 am 01.01.2016 in Kraft getreten.
- 24** b) Die Pos. 6307 KN erfasst andere --nicht in den Pos. 6301 bis 6306 KN enthaltene-- konfektionierte Spinnstoffwaren, einschließlich Schnittmuster zum Herstellen von Kleidung. Nach Anm. 1 zu Kap. 63 KN gehören zu Teilkap. I, in dem die Pos. 6307 KN zu finden ist, konfektionierte Waren aus Spinnstoffzeugnissen aller Art. In ErlHS 02.0 zu Kap. 63 werden als Spinnstoffzeugnisse Gewebe, Gewirke oder Gestricke, Filze und Vliesstoffe genannt.
- 25** c) Die hier zu beurteilenden Bezüge weisen die in der Pos. 6307 KN genannten objektiven Beschaffenheitsmerkmale auf. Sie bestehen aus zwei Stofflagen, wobei die äußere Lage aus Plüschgewirken aus 100 % Polyester und die innere Lage aus einem einfachen Futterstoff besteht. Die Waren sind zudem konfektioniert im Sinne der Anm. 7 Buchst. f zu Abschn. XI KN, weil sie an drei Seiten durch Nähen zusammengefügt sind.
- 26** Das FG hat die Schaumstoffpolsterung (Dicke 1-1,5 mm) und den Klettverschluss im Ergebnis als lediglich untergeordnete Bestandteile angesehen, die auf die Einreihung keinen Einfluss haben (vgl. AV 3 Buchst. b). Auch wenn sich das FG nicht ausdrücklich mit der AV 3 Buchst. b auseinandergesetzt hat, hat es eine anderweitige

Einreihung aufgrund der Schaumstoffpolsterung nicht in Betracht gezogen. Dies war von der Klägerin auch nicht beantragt worden. Zudem hat die Schaumstoffpolsterung nach den gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG nur eine Dicke von 1-1,5 mm, während die Waren durch die übereinander genähten Lagen eine 2-3 mm dicke Polsterung aufweisen. Das FG hat die Schaumstoffpolsterung auch nicht aufgrund ihrer Funktion als charakterbestimmend gewertet, weil es diese lediglich als "zusätzliche(n) Polsterung" angesehen hat.

- 27 Die Abmessungen, die Farbe der Waren und ihre Gestaltung mit stilisierten Tierköpfen sind für eine Einreihung in die Pos. 6307 KN nicht von Bedeutung, weil diese Position diesbezüglich keine Vorgaben macht.
- 28 Die Waren werden auch nicht von anderen Positionen des Abschn. XI oder in anderen Kapiteln der KN erfasst (ErlHS 01.0 zu Pos. 6307).
- 29 d) Innerhalb der Pos. 6307 KN gehören die Waren in die Unterpos. 6307 90 10 KN (AV 6), weil sie von keiner vorher genannten Unterposition erfasst werden. Die Unterpos. 6307 90 10 KN beinhaltet andere konfektionierte Waren als Scheuertücher, Wischtücher, Spültücher, Staubtücher und ähnliche Reinigungstücher und andere Waren als Schwimmwesten und Rettungsgürtel, aus Gewirken oder Gestriken.
- 30 2. Die Waren werden nicht gemäß Anm. 1 Buchst. s zu Abschn. XI KN aus diesem Abschnitt ausgewiesen.
- 31 a) Nach Anm. 1 Buchst. s zu Abschn. XI KN gehören Waren des Kap. 94 (zum Beispiel Möbel, Bettausstattungen, Beleuchtungskörper) nicht zu Abschn. XI.
- 32 Die Pos. 9404 KN erfasst unter anderem Bettausstattungen und den Bettausstattungen ähnliche Waren (zum Beispiel Auflegematratten, Steppdecken, Deckbetten, Polster, Schlummerrollen und Kopfkissen, vgl. auch die Beispiele in ErlHS 05.1 zu Pos. 9404). Ausgehend vom Wortlaut der Pos. 9404 KN und den darin genannten Beispielen handelt es sich hierbei um Waren, die zur Verwendung während des Liegens oder Schlafens geeignet oder bestimmt sind und die typischerweise im Bett verbleiben oder dort verwendet werden. Eine Wärmefunktion der Waren verlangt der Wortlaut der Pos. 9404 KN demgegenüber nicht. Dies ergibt sich ferner daraus, dass zu Pos. 9404 KN Waren gehören, die von sich aus keine Wärme abgeben, sowie Waren, die aufgrund ihres Materials nicht einmal ein wärmendes Gefühl vermitteln können, wie zum Beispiel Sprungrahmen.
- 33 Die Waren der Pos. 9404 KN müssen nicht ausschließlich dazu bestimmt sein, in einem Bett verwendet zu werden. Vielmehr reicht es aus, dass dies die wesentliche Zweckbestimmung ist (vgl. zur Pos. 6108 KN "Schlafanzüge" EuGH-Urteil Neckermann Versand vom 09.08.1994 - C-395/93, EU:C:1994:318, unter 9. der Gründe).
- 34 Eine weitere Beschreibung der Waren, die von Pos. 9404 KN erfasst werden, enthalten ErlHS 03.0 und 05.1 zu Pos. 9404, die nach der eingangs dargestellten Rechtsprechung zur Auslegung der Nomenklatur herangezogen werden können. Danach gehören Bettausstattungen und ähnliche Waren, gefedert, gepolstert oder mit Stoffen aller Art (Baumwolle, Wolle, Rosshaar, Daunen, synthetischen Fasern und so weiter) gefüllt oder aus Schaum-, Schwamm- oder Zellkautschuk oder Zellkunststoff, auch überzogen mit Gewebe, Kunststoffen und so weiter, zum Beispiel Deckbetten oder Kopfkissen, in Pos. 9404 KN. Eine bestimmte Dicke einer eventuellen Polsterung wird hierdurch nicht vorgegeben. Vielmehr ergibt sich aus dieser Aufzählung, dass unter die Pos. 9404 KN auch Waren eingereiht werden, die über keine Polsterung verfügen.
- 35 Auch wenn mit der Durchführungsverordnung (EU) 2016/1956 der Kommission vom 04.11.2016 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABIEU 2016, Nr. L 301, 5) mit Wirkung vom 29.11.2016 die Zusätzliche Anm. 1 zu Kap. 94 KN eingeführt wurde, wonach im Sinne der Pos. 9404 die Formulierung "gepolstert oder mit Füllung aus Stoffen aller Art" Material jeder Dicke umfasst, ergibt sich daraus nicht, dass die Polsterung vor diesem Zeitpunkt --und damit auch im Streitfall-- eine bestimmte Mindestdicke aufweisen musste.
- 36 b) Die streitgegenständlichen Waren sind nicht als Bettausstattung oder als den Bettausstattungen ähnliche Waren im Sinne der Pos. 9404 KN anzusehen.
- 37 aa) Nach den gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG verfügen die Waren über eine 15-17 cm breite Öffnung mit Klettverschluss, die der Aufnahme eines mit Kirschkernen gefüllten Wärmekissens dient. Hinsichtlich des Verwendungszwecks hat das FG festgestellt, dass die Waren in erster Linie zur Aufnahme eines Kirschkernkissens oder dem Betten des Kopfes sowie als Hülle für ein Wärmekissen und als kuscheliges Polster dienen. Die Waren sind demnach sogar vorrangig dazu bestimmt, den Kindern die Anwendung eines Wärmekissens

schmackhaft zu machen. Weiterhin hat das FG eine Wärmefunktion der Waren festgestellt sowie aufgrund der Maße eine ideale Anwendbarkeit am Bauch, Rücken oder den Füßen eines Kindes.

- 38** Soweit das FG davon ausgeht, dass die Waren aufgrund der Polsterung auch die Funktion eines sehr dünnen Kopfkissens haben und dem Betten des Kopfes eines Kleinkindes oder eines Körperteils dienen, hat es diese Funktion gegenüber der Wärmefunktion als lediglich nachrangig bewertet. Auch die geringe Dicke der Waren spricht dafür, dass die Waren primär zur Abgabe von Wärme zum Beispiel für die Behandlung von Schmerzen verwendet werden.
- 39** Im Ergebnis dienen die Waren damit in erster Linie als Bezug für ein als Wärmequelle eingesetztes Kirschkerne-Kissen, während die Funktion als Betausstattung zweitrangig ist.
- 40** Die Entscheidung, ob ein Hauptverwendungszweck erkennbar ist, ist als Tatsachenwürdigung regelmäßig einer revisionsrechtlichen Überprüfung nicht zugänglich (vgl. Senatsbeschluss vom 12.03.2008 - VII B 137/07, BFH/NV 2008, 1554 zur Erkennbarkeit spezifischer Zubehöreigenschaften; Senatsurteil vom 28.02.2023 - VII R 21/20, Rz 33), sodass der erkennende Senat an die diesbezüglichen Feststellungen des FG gebunden ist. Die Ermittlung des Verwendungszwecks durch das FG ist auch nicht zu beanstanden, weil es hierbei maßgeblich auf die objektiven Eigenschaften der Waren abgestellt und die Produktinformationen der Klägerin entsprechend der oben dargestellten Rechtsprechung allenfalls ergänzend herangezogen hat.
- 41** bb) Ausgehend von den Feststellungen des FG zur Funktion beziehungsweise zum Verwendungszweck der streitgegenständlichen Waren kommt eine Einreihung in die Pos. 9404 KN im Ergebnis nicht in Betracht.
- 42** Auf den Verwendungszweck einer Ware darf nur dann abgestellt werden, wenn im Wortlaut der Bestimmungen oder in den Erläuterungen auf dieses Kriterium Bezug genommen wird (Senatsurteile vom 08.11.2016 - VII R 9/15, BFHE 256, 286; vom 30.06.2020 - VII R 40/18, Rz 12 und vom 29.11.2022 - VII R 36/20, Rz 27).
- 43** Dementsprechend scheidet eine Einreihung in die Pos. 9404 KN aus, weil die Waren ausgehend von den Feststellungen des FG vorrangig zur Aufnahme eines als Wärmequelle dienenden Kirschkerne-Kissens bestimmt sind und dieser Verwendungszweck in der Pos. 9404 KN nicht beschrieben wird.
- 44** Zwar sind die Waren nach den Feststellungen des FG auch als Bezug für ein Kopfkissen oder zum Bedecken eines Körperteils geeignet, sodass unter diesem Gesichtspunkt eine Einreihung als Betausstattung oder den Betausstattungen im Sinne der Pos. 9404 KN ähnliche Waren grundsätzlich in Betracht gezogen werden könnte. Allerdings ist der Verwendungszweck als Betausstattung nach den Feststellungen des FG nur nachrangig, sodass er nicht für die Tarifierung ausschlaggebend ist.
- 45** Wie die Tarifierung einer Ware mit mehreren Funktionen vorzunehmen ist, wenn --wie vorliegend-- die Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln der KN dazu keine Vorgaben machen, ist im Zollltarif zwar nicht exakt geregelt. Unabhängig davon, ob man in solchen Fällen die Hauptfunktion nach AV 1 für das maßgebliche Kriterium erachtet oder die Hauptfunktion gemäß AV 3 Buchst. b als charakterbestimmend ansieht, führt dies jedoch in jedem Fall dazu, dass die Hauptfunktion für die Einreihung maßgeblich ist und die Einreihung nicht nach einer untergeordneten Funktion erfolgen darf.
- 46** 3. Die Waren sind auch nicht gemäß Anm. 1 Buchst. t zu Abschn. XI KN aus diesem Abschnitt ausgeschlossen.
- 47** Nach dieser Anmerkung gehören Waren des Kap. 95 nicht zu Abschn. XI KN. In Kap. 95 KN sind Spielzeug, Spiele, Unterhaltungsartikel und Sportgeräte sowie Teile davon und Zubehör einzureihen. Zu Kap. 95 KN gehören nach ErlHS 01.0 zu Kap. 95 Spielzeug und Spiele jeder Art zur Unterhaltung für Kinder und zur Zerstreuung für Erwachsene. Spielzeuge in Form von Tieren oder nichtmenschlichen Wesen werden als Beispiele von Waren der Pos. 9503 KN genannt (ErlHS 21.0 zu Pos. 9503). In Anm. 1 Buchst. v zu Kap. 95 KN wird wiederum darauf hingewiesen, dass Bettwäsche nicht zu diesem Kapitel gehört.
- 48** Nach den gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG dienen die streitgegenständlichen Waren nicht in erster Linie der Unterhaltung, sondern dazu, ein wärmendes Kirschkerne-Kissen oder Ähnliches aufzunehmen. Die Unterhaltungsfunktion ist demnach nicht einreihungsentscheidend, weil das FG diese eindeutig als nachrangig angesehen hat.

### III.

- 49** Die Revision der Klägerin ist nicht begründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.
- 50** 1. Die Revision der Klägerin ist im Hauptantrag, mit dem sie eine Einreihung in die TARIC-Unterpos. 9503 00 49 90 begehrt, sowie im ersten Hilfsantrag, mit dem sie eine Einreihung in die TARIC-Unterpos. 9503 00 99 90 erreichen möchte, unbegründet, weil es sich bei den streitgegenständlichen Waren nicht um Spielzeug im Sinne der Pos. 9503 KN handelt (siehe oben).
- 51** 2. Auch der Antrag der Klägerin, das HZA zu verpflichten, ihr vZTAe zu erteilen, in denen die Waren in die Unterpos. 9404 90 90 KN eingereiht werden, die aber über den 01.05.2016 hinaus nur das HZA binden, hat keinen Erfolg.
- 52** a) Soweit die Klägerin entgegen Art. 252 Satz 2 UZK-DA auch über den 01.05.2016 hinaus eine nur einseitige Bindungswirkung der vZTAe begehrt, handelt es sich um eine gemäß § 123 Abs. 1 Satz 1 FGO im Revisionsverfahren unzulässige Klageänderung. Auch wenn die streitgegenständlichen vZTAe noch unter Geltung des Zollkodex (ZK) mit zunächst nur einseitiger Bindungswirkung erteilt worden waren (vgl. Art. 12 Abs. 2 ZK), trat kraft Gesetzes mit der Anwendbarkeit des UZK eine beidseitige Bindungswirkung ein. Der Antrag der Klägerin, weiterhin an der einseitigen Bindungswirkung festzuhalten, enthält somit einen neuen rechtlichen Gesichtspunkt und liefe auf eine Nichtanwendbarkeit von Art. 252 Satz 2 UZK-DA hinaus. Diesbezüglich hatte die Klägerin in der ersten Instanz keinen Antrag gestellt.
- 53** b) Im Übrigen scheidet eine Einreihung in die Pos. 9404 KN und damit auch in die Unterpos. 9404 90 90 KN aus (siehe oben).
- 54** 3. Der Hilfsantrag, der Klägerin vZTAe zu erteilen, mit denen die Waren in die Unterpos. 6307 90 10 00 KN eingereiht werden, die aber über den 01.05.2016 hinaus nur einseitig bindend sind, beinhaltet ebenfalls eine gemäß § 123 Abs. 1 Satz 1 FGO unzulässige Klageänderung und führt daher im vorliegenden Revisionsverfahren nicht zum Erfolg.

### IV.

- 55** Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 und 2 FGO.

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