

# Urteil vom 26. Januar 2016, VII R 59/13

## Tarifierung von Thermopapers und Thermolabels

BFH VII. Senat

KN Pos 3824 UPos 9098, KN Pos 9025 UPos 1980, KN AllgVorschr 3 Buchst a, EWGV 2658/87 Anh 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 08. September 2013, Az: 7 K 57/11

## Leitsätze

NV: Thermopapers und Thermolabels, die durch einen irreversiblen Farbumschlag das Erreichen einer bestimmten Temperaturschwelle anzeigen, sind in die Unterpos. 9025 19 80 KN einzureihen .

## Tenor

Die Revision des Hauptzollamts gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 9. September 2013 7 K 57/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat das Hauptzollamt zu tragen.

## Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) führte am 6. November 2007 so genannte Thermopapers und Thermolabels ein, die der Beklagte und Revisionskläger (das Hauptzollamt --HZA--) antragsgemäß unter der Codenr. 9025 19 20 der Kombinierten Nomenklatur --KN-- (Zollsatz 3,2 %) 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 (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 256/1) in der durch die Verordnung (EG) Nr. 1549/2006 der Kommission vom 17. Oktober 2006 (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 301/1) geänderten Fassung zum freien Verkehr abfertigte und für die es mit Einfuhrabgabenbescheid vom selben Tag u.a. Zoll in Höhe von 246,39 € festsetzte.
- 2 Nach den unbestrittenen Feststellungen der Vorinstanz handelt es sich bei den Thermopapers um Papierstreifen, die auf der weißen Seite mit einer Temperaturangabe bedruckt und auf der Rückseite mit einer schwarzen temperaturempfindlichen Beschichtung versehen sind. Bei Erreichen der aufgedruckten Temperatur verfärbt sich der Teststreifen irreversibel von weiß nach schwarz. Die Thermolabels bestehen aus einem mit fünf Messpunkten bestückten und mit Kunststoffolie überzogenen Teststreifen. Die Messpunkte färben sich entsprechend der aufgedruckten Temperaturangaben im jeweiligen Temperaturbereich.
- 3 Unter Hinweis auf eine falsche Bezeichnung der Waren bat die Klägerin später um Einreihung der Thermopapers in die Unterpos. 4823 90 95 KN (Zollsatz frei) und der Thermolabels in die Unterpos. 9025 19 80 KN (Zollsatz 2,1 %) sowie um entsprechende Berichtigung des Einfuhrabgabenbescheids.
- 4 Das HZA wertete dies als Antrag auf Erstattung gemäß Art. 236 des Zollkodex, den es mit Bescheid vom 26. Februar 2008 ablehnte und zugleich Zoll in Höhe von 254,09 € nacherhob, weil es die Waren nunmehr in die Unterpos. 3824 90 98 KN (Zollsatz 6,5 %) einreichte.
- 5 Die im Rahmen des Einspruchsverfahrens befragte Zolltechnische Prüfungs- und Lehranstalt hielt unter Hinweis auf das Ergebnis einer Projektgruppe der Europäischen Kommission und auf die Rz 19 ff. zu Pos. 3824 der Nationalen Entscheidungen und Hinweise zum elektronischen Zolltarif, wonach Temperaturindikatoren in die Pos. 3824 KN einzureihen seien und mehrere Mitgliedstaaten und auch das Bundesministerium der Finanzen sich dem angeschlossen hätten, an ihrer Tarifauffassung mit der Ergänzung fest, eine Einreihung in die Pos. 9025 KN komme

wegen der stofflichen Beschaffenheit in Verbindung mit der Irreversibilität der Temperaturerfassung nicht in Betracht. Das HZA schloss sich dem an und wies den Einspruch zurück.

- 6 Das Finanzgericht (FG) hob den Ablehnungs- und Nacherhebungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung auf und verpflichtete das HZA darüber hinaus, der Klägerin aufgrund der nach seiner Auffassung unzutreffenden Einreihung in die Pos. 3824 KN zu viel erhobenen Zoll in Höhe von 84,70 € zu erstatten. Die Thermopapers und die Thermolabels seien in die Pos. 9025 19 80 KN einzureihen, weil es sich um Messgeräte zur Bestimmung der Temperatur und damit um Thermometer handle. Sowohl hinsichtlich der Thermopapers als auch der Thermolabels sei ein Zollsatz von 2,1 % anzusetzen. Soweit die Klägerin für die Thermopapers Zollfreiheit begehrte, wies es die Klage ab.
- 7 Hiergegen richtet sich die Revision des HZA. Es ist der Auffassung, die Waren seien keine Temperatur-Messgeräte, da sie keine eindeutige Aussage über den Wert der Messgröße Temperatur als Messergebnis ermöglichten, sondern Temperatur-Indikatoren und würden damit nicht von Kap. 90 KN, sondern von Kap. 38 KN erfasst. Auch Anm. 3 Buchst. e zu Kap. 38 KN, wonach schmelzbare Temperaturmesser für Öfen (z.B. Segerkegel) zur Pos. 3824 KN gehörten, weise darauf hin, dass der Wortlaut der Pos. 9025 KN nicht beliebig auf alle Instrumente erweiterbar sei, die in irgendeiner Form Temperaturen oder Temperaturveränderungen anzeigten. Die Temperaturindikatoren seien in der Lage, einen Temperaturbereich einzugrenzen ("Thermolabel") oder das Überschreiten eines spezifischen Temperaturfixpunkts ("Thermopapers") durch Farbumschlag anzuzeigen. Das Ergebnis der Anzeige durch Farbumschlag erlaube jedoch lediglich eine Aussage darüber, dass zu einem bestimmten Zeitpunkt ein Temperaturfixpunkt überschritten worden sei. Die Annahme des FG, die Temperaturindikatoren mäßten genau einen Temperaturwert, sei somit nicht zutreffend. Gegen eine Einreihung der streitigen Waren in die Pos. 9025 KN sprächen auch verschiedene Erläuterungen insbesondere zu Kap. 90 KN und Pos. 9025 KN.
- 8 Die Klägerin macht sich die Begründung des FG zu eigen und ergänzt im Wesentlichen, bei der Temperaturmessung eines Körpers mit Hilfe der Thermolabels bzw. Thermopapers handle es sich um das Messen einer physikalischen Größe, weshalb das FG die Waren zu Recht als Thermometer eingestuft habe.
- 9 Mit Beschluss vom 11. November 2014 (BFHE 248, 266) hat der Senat das Verfahren ausgesetzt und die Frage der Tarifierung dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) vorgelegt. Mit seinem Urteil Duval vom 26. November 2015 C-44/15 (EU:C:2015:783, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2016, 21) hat der EuGH entschieden, Pos. 9025 KN sei dahin auszulegen, dass sie --gegebenenfalls mit einer Kunststoffolie überzogene-- Umgebungstemperaturanzeiger aus Papier erfasse, die wie die in Rede stehenden Waren durch eine Farbänderung irreversibel und ohne Möglichkeit einer anschließenden Wiederverwendung angeben, ob eine oder mehrere Temperaturschwellen erreicht worden sind.

## Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision ist unbegründet. Das Urteil entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat den Ablehnungs- und Nacherhebungsbescheid vom 26. Februar 2008 zu Recht aufgehoben und das HZA zur Erstattung des sich aus dem niedrigeren Zollsatz (2,1 % bei der Unterpos. 9025 19 80 KN anstatt 6,5 % bei der Unterpos. 3824 90 98 KN) ergebenden Differenzbetrag verpflichtet, weil die Waren in die Unterpos. 9025 19 80 KN einzureihen sind.
- 11 1. Nach ihrem Wortlaut erfasst Pos. 9025 KN u.a. "Thermometer". Dieser Begriff wird weder in der KN definiert noch finden sich Beschreibungen in den Anmerkungen und Erläuterungen.
- 12 Nach dem EuGH-Urteil Duval (EU:C:2015:783, ZfZ 2016, 21) verweist dieser Begriff in seiner gängigen Bedeutung auf Messgeräte zur Bestimmung der Temperatur, worauf im Übrigen in zahlreichen Sprachfassungen der KN die Verbindung der aus dem Griechischen stammenden Wörter hinweise, die den Begriff ausmachen. So habe der Gerichtshof in Rz 34 des Urteils Raytek und Fluke Europe vom 12. Februar 2015 C-134/13 (EU:C:2015:82) in Bezug auf eine Verordnung der Europäischen Kommission, mit der Infrarot-Wärmebildkameras in die Unterpos. 9025 19 20 KN eingereiht worden seien, u.a. entschieden, die Kommission habe davon ausgehen dürfen, dass die betreffenden Geräte, da sie Temperaturmessungen vornähmen und die Messwerte in Zahlen angeben könnten, einer unter der Pos. 9025 KN aufgeführten Funktion entsprächen und als Thermometer i.S. dieser Position einzureihen seien. In Rz 35 jenes Urteils habe der Gerichtshof zudem hervorgehoben, die schlichte Temperaturmessung sei die spezielle Eigenschaft, die durch die Pos. 9025 KN abgedeckt werde.

- 13** Die von der Klägerin eingeführten Thermopapers und Thermolabels sind nach ihren objektiven Merkmalen dazu geeignet, das Erreichen einer bestimmten Temperatur anzuzeigen. Nach den für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG zeigt im Fall der Thermopapers die Verfärbung der Vorderseite der Streifen von weiß nach schwarz an, dass die darauf aufgedruckte Temperatur erreicht ist. Im Fall der Thermolabels wird an fünf Messpunkten mit vorgegebenen ansteigenden Messwerten durch Farbänderung die erreichte Temperatur angezeigt. Die Beurteilung, durch die jeweilige Farbänderung sei die Temperatur des Objekts gemessen und das Papier als Trägermaterial der Streifen sowie die Irreversibilität der Anzeige in Gestalt der (einmaligen) Verfärbung stünden der Qualifizierung als Thermometer nicht entgegen, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 14** Auf dieser Grundlage hat der EuGH in seiner Entscheidung Duval (EU:C:2015:783, Rz 30, ZfZ 2016, 21) über das Vorabentscheidungsersuchen des Senats festgestellt, Waren wie die vorliegend in Rede stehenden seien aufgrund ihrer objektiven Merkmale und Eigenschaften zur ausschließlichen Verwendung als Temperaturmessgeräte bestimmt. Da nämlich ihre einzige Funktion darin bestehe, beim Messen der Umgebungstemperatur anzuzeigen, ob ein bestimmtes vorher festgelegtes Temperaturniveau erreicht worden ist, indem sie, sofern dies der Fall sei, das dementsprechende Messergebnis durch eine Farbänderung sichtbar machten, seien solche Waren mithin als Thermometer in die Pos. 9025 KN einzureihen.
- 15** Innerhalb dieser Position hat das FG zu Recht die Unterpos. 9025 19 80 KN mit einem Drittlandszollsatz von 2,1 % festgestellt.
- 16** Dem steht nicht entgegen, dass Thermopapers und Thermolabels oder vergleichbare Instrumente aus Papier nicht in der Aufzählung in den Erläuterungen zum Harmonisierten System (ErlHS) zu Pos. 9025 Rz 08.0 ff. genannt werden, weil diese Aufzählung nicht abschließend ist. Zudem dürfen derartige Erläuterungen jedenfalls nicht zur Folge haben, dass die Bedeutung einer KN-Position, wie sie aus deren Wortlaut hervorgeht, eingeschränkt wird (vgl. EuGH-Urteil Duval, EU:C:2015:783, Rz 32, ZfZ 2016, 21). Somit kann der Umstand, dass alle in dem genannten Abschnitt der ErlHS so aufgezählten Waren nicht nur die oben in den Rz 27 bis 29 genannte spezielle Eigenschaft gemein haben, dass sie eine Temperaturmessung vornehmen, sondern auch andere gemeinsame Merkmale u.a. in Bezug auf ihre technische Funktionsweise aufweisen, indem sie mehrfach und wiederholt verwendet werden können oder eine kontinuierliche Anzeige des Temperaturverlaufs ermöglichen, nicht zu einer engen Auslegung des Begriffs des Thermometers i.S. der Pos. 9025 HS führen, bei der solche zusätzlichen Merkmale zu wesentlichen Kriterien dieses Begriffs erhoben werden. Abgesehen davon fallen unter Pos. 9025 HS auch "Maximum-" oder "Minimumthermometer", die so konstruiert sind, dass sie die äußersten Temperaturen festhalten, denen sie ausgesetzt sind (vgl. EuGH-Urteil Duval, EU:C:2015:783, Rz 33 f., ZfZ 2016, 21 und ErlHS zu Pos. 9025 Rz 10.0).
- 17** ErlHS zu Kap. 90 Rz 02.0 spricht ebenfalls nicht gegen eine Einreihung der Waren in Pos. 9025 KN, soweit danach von Kap. 90 KN Waren erfasst werden, die sich im Allgemeinen vor allem durch ihre sorgfältige Fertigung und ihre große Präzision kennzeichnen. Wie sich aus dem Wortlaut der ErlHS ergibt, sind diese Kriterien für die Tarifierung nicht allein entscheidend. Zudem werden nach ErlHS zu Kap. 90 Rz 11.0 beispielsweise auch Fantasie-Hygrometer von nur bedingter Präzision von Pos. 9025 KN erfasst und das Kriterium der hohen Präzision ausdrücklich eingeschränkt.
- 18** 2. Auch das weitere Vorbringen des HZA stellt das Ergebnis des FG nicht in Frage.
- 19** a) Dem Einwand des HZA, auch Anm. 3 Buchst. e zu Kap. 38 KN, wonach schmelzbare Temperaturmesser für Öfen (z.B. Segerkegel) zur Pos. 3824 KN gehörten, weise darauf hin, dass der Wortlaut der Pos. 9025 KN nicht beliebig auf alle Instrumente erweiterbar sei, die in irgendeiner Form Temperaturen oder Temperaturveränderungen anzeigten, ist der EuGH nicht gefolgt. Denn abgesehen davon, dass diese Anmerkung nur auf die Kategorie der ganz speziellen Waren abziele, auf die sie Bezug nehme und den Waren wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden offensichtlich nicht entsprächen, bestehe anders als bei Letzteren und allgemeiner bei Thermometern die Funktion solcher schmelzbaren Temperaturmesser nicht bloß darin, die Umgebungstemperatur genau zu messen. Diese schmelzbaren Temperaturmesser, die auch "pyrometrische Kegel" genannt und in Keramiköfen verwendet würden, hätten die Funktion, dadurch, dass sie infolge der Hitze nach und nach schmelzen und sich verbiegen, den Brennfortschritt bei keramischen Erzeugnissen zu überwachen und zu bestimmen, wann diese Erzeugnisse den gewünschten Brenngrad erreicht hätten (EuGH-Urteil Duval, EU:C:2015:783, Rz 31, ZfZ 2016, 21).
- 20** b) ErlHS zu Pos. 9025 Rz 46.5, wonach mit chemischen Stoffen imprägnierte Papiere, deren Farbe sich entsprechend dem Luftfeuchtigkeitsgrad ändert, zur Pos. 3822 KN gehören, spricht nicht gegen eine Einreihung der vorliegenden Waren als Thermometer in Pos. 9025 KN. Denn der EuGH hat in seiner Entscheidung Duval (EU:C:2015:783, Rz 35, ZfZ 2016, 21) ausgeführt, dass sich diese Klarstellung auf die Gruppe der als Hygrometer eingestuften Waren und

nicht auf die Gruppe der Thermometer beziehe, für die es keine entsprechende Klarstellung im Hinblick auf Waren wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden gebe. Zweitens sei daran zu erinnern, dass der Gerichtshof im Urteil *Douane Advies Bureau Rietveld* vom 9. Oktober 2014 C-541/13 (EU:C:2014:2270), das zu ähnlichen Waren wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden ergangen sei, für Recht erkannt habe, dass die Pos. 3822 KN dahin auszulegen sei, dass solche Waren nicht unter diese Position fielen.

- 21** c) Die vom HZA der Abgabeberechnung im angefochtenen Einfuhrabgabenbescheid zugrunde gelegte Pos. 3824 KN für "Zubereitete Bindemittel für Gießereiformen oder -kerne; chemische Erzeugnisse und Zubereitungen der chemischen Industrie oder verwandter Industrien (einschließlich Mischungen von Naturprodukten), anderweit weder genannt noch inbegriffen", ist gegenüber der Einreihung in Pos. 9025 KN nachrangig, weil nach der Allgemeinen Vorschrift 3 a für die Auslegung der KN die Position mit der genaueren Warenbezeichnung den Positionen mit allgemeiner Warenbezeichnung vorgeht. Gleiches gilt für die von der Klägerin zur Begründung ihrer Klage teilweise herangezogene Pos. 4823 KN, die sich ihrem Wortlaut nach auf "andere Papiere, Pappen, Zellstoffwatte und Vliese aus Zellstofffasern, zugeschnitten; andere Waren aus Papierhalbstoff, Papier, Pappe, Zellstoffwatte oder Vliesen aus Zellstofffasern" bezieht (vgl. EuGH-Urteil *Duval*, EU:C:2015:783, Rz 37 ff., ZfZ 2016, 21).
- 22** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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