

**BUNDESFINANZHOF Urteil vom 26.1.2012, VII R 17/11**

Bindungswirkung einer verbindlichen Zolltarifauskunft

**Tatbestand**

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) führt Haselnusskerne aus der Türkei in das Zollgebiet der Gemeinschaft ein, die vor ihrer Einfuhr zur Reduktion ihres Feuchtigkeitsgehalts für 12 Minuten auf durchschnittlich 115°C, kurzzeitig bis zu 140°C, erhitzt werden.
- 2 Auf Antrag der Klägerin erteilte die Zolltechnische Prüfungs- und Lehranstalt (ZPLA) A der Oberfinanzdirektion (OFD) B unter dem 13. Dezember 2001 eine verbindliche Zolltarifauskunft (vZTA), mit der die Ware als "Haselnüsse, in anderer Weise zubereitet oder haltbar gemacht, anderweit weder genannt noch inbegriffen, in unmittelbaren Umschließungen mit einem Gewicht des Inhalts von mehr als 1 kg" in die Unterpos. 2008 19 19 der Kombinierten Nomenklatur (KN) eingereiht wurde. Als Untersuchungsbefund ist in der vZTA angegeben:

"ganze, ca. 1 cm große, hell- bis mittelbraune Haselnusskerne, teils mit großflächig abgeplatzter Samenschale. Geruch: arteigen, z.T. ist eine sehr schwache Röstnote wahrnehmbar; Geruch der halbierten Kerne: deutliche Röstnote. Geschmack: arteigen, teilweise bitter, nur vereinzelt schwach geröstet schmeckend. Prüfung auf Röstung mittels HPLC des Wasserdampfdestillats: schwach geröstet."
- 3 Drei im Dezember 2003 zur Abfertigung zum freien Verkehr mit der Unterpos. 2008 19 19 KN angemeldeten Einfuhrsendungen der Klägerin wurden Proben entnommen und von der ZPLA C der OFD D mit Hilfe verschiedener chemisch-instrumenteller Verfahren sowie sensorischer Tests untersucht. Mit ihren Einreichungsgutachten vom 15. Januar 2004 vertrat die ZPLA C die Ansicht, es handele sich um "Haselnüsse, ohne Schale, getrocknet" der Unterpos. 0802 22 00 KN, wobei sie von folgendem Untersuchungsbefund ausging:
- 4 "Haselnüsse
  - in Form von getrockneten, schalenlosen, ganzen Kernen, die überwiegend vollständig mit der braunen Samenhaut behaftet sind,
  - mit weißlicher bis gelblicher Färbung des Fruchtfleisches,
  - Röstmerkmale sind weder analytisch (HPLC-Verfahren, Untersuchung der Trockenmasse und der Enzymaktivität) noch geruchlich oder geschmacklich feststellbar."
- 5 Nach den vorangegangenen Prüfberichten zu den einzelnen Warenproben war die Trockenmasse mit 94,3 bzw. 93,5 GHT bestimmt worden.
- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) schloss sich der Tarifauffassung der ZPLA C an und erhob mit Einfuhrabgabenbescheid vom 22. April 2004 den für Waren der Unterpos. 0802 22 00 KN festzusetzenden höheren Zoll nach.
- 7 Die hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab, nachdem es zur Frage der Unterscheidung nur getrockneter von durch die Hitzebehandlung veränderter Haselnüsse ein schriftliches Sachverständigengutachten eingeholt und der Sachverständige das Gutachten in der mündlichen Verhandlung erläutert hatte. Nach der Anm. 3 zu Kap. 8 KN könnten getrocknete Nüsse auch thermisch behandelt sein, vorausgesetzt, sie behielten den Charakter getrockneter Nüsse. Korrespondierend zu dieser Regelung gehörten gemäß der Anm. 1 Buchst. a zu Kap. 20 KN nicht zu diesem Kapitel (u.a.) nach den Verfahren des Kap. 8 KN zubereitete oder haltbar gemachte Nüsse. Die im Streitfall eingeführten Haselnüsse hätten jedoch durch die Hitzebehandlung keine Charakteränderung erfahren. Insoweit reiche eine aufgrund der Hitzebehandlung sensorisch wahrnehmbare Röstnote nicht, die sich ohnehin nach kurzer Zeit verflüchtige und nicht mehr wahrnehmbar sei. Indikatoren für eine dauerhafte Charakteränderung der Haselnüsse seien vielmehr die Braunfärbung des Kerninneren sowie die Inaktivität des Enzyms Polyphenoloxidase. Nach dem Einreichungsgutachten der ZPLA C vom 15. Januar 2004 sei aber weder eine Braunfärbung festgestellt worden, die nach Angaben des Sachverständigen ohnehin erst bei einer Erhitzung auf ca. 150°C eintrete, noch eine Inaktivität des Polyphenoloxidase-Enzyms. Die der Klägerin erteilte vZTA

stehe der Einreihung der eingeführten Nüsse in die Unterpos. 0802 22 00 KN nicht entgegen, weil diese hinsichtlich ihres seitens der ZPLA C ermittelten Feuchtigkeitsgehalts nicht der in der vZTA beschriebenen Ware entsprechen.

- 8 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, die eingeführten Haselnüsse stimmten hinsichtlich ihres Aussehens, einer geruchlich bzw. geschmacklich feststellbaren Röstnote sowie einer Prüfung auf Röstkomponenten nach der HPLC-Methode (Hochdruckflüssigkeitschromatographie) mit den in der vZTA beschriebenen Merkmalen überein. Die vom FG vertretene Ansicht, eine bloß leichte Röstung verändere den Charakter der Nüsse nicht, sei nicht zutreffend. Zudem sei die Art und Weise der Untersuchung der Warenproben durch die ZPLA C zu beanstanden. Begutachtungen späterer Einfuhren durch die Zollverwaltung hätten wiederum zur Einreihung in die Pos. 2008 KN geführt.
- 9 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung sowie den Einfuhrabgabenbescheid vom 22. April 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. Februar 2007 aufzuheben.
- 10 Das HZA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 11 Es schließt sich der Tarifauffassung des FG an. Um sie in die Pos. 2008 KN einzureihen, müssten die Nüsse als geröstet angesehen werden können; sie hätten aber im Streitfall nach dem Untersuchungsergebnis der ZPLA C den Charakter lediglich getrockneter Haselnüsse nicht verloren. Das seitens der Klägerin im Revisionsverfahren übersandte Gutachten des Bildungs- und Wissenschaftszentrums der Bundesfinanzverwaltung, vom 4. Februar 2011 sowie die vZTA vom 7. Juni 2011 könnten zu keinem anderen Ergebnis führen, weil sie Waren betreffen, die sich von den streitgegenständlichen unterscheiden. Dem FG sei auch darin zuzustimmen, dass der vZTA vom 13. Dezember 2001 keine Bindungswirkung zukomme.

### Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung sowie der angefochtenen Verwaltungsentscheidungen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Einfuhrabgabenbescheid vom 22. April 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. Februar 2007 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 13 Soweit in dem angefochtenen Einfuhrabgabenbescheid der gemäß den Beschlüssen des Assoziationsrats EG-Türkei für Waren der Unterpos. 0802 22 00 KN vorgesehene Zollsatz zugrunde gelegt worden ist, steht der Abgabenerhebung die der Klägerin erteilte vZTA vom 13. Dezember 2001 entgegen.
- 14 1. Nach Art. 12 Abs. 2 Unterabs. 1 und 2 des Zollkodex (ZK) bindet eine vZTA die Zollbehörden gegenüber dem Berechtigten hinsichtlich der zolltariflichen Einreihung der Waren, für welche die Zollförmlichkeiten nach dem Zeitpunkt der Erteilung der vZTA erfüllt werden. Diese zeitlichen Voraussetzungen liegen im Streitfall vor, da die streitigen Einfuhren nach Erteilung der vZTA stattfanden, die die Klägerin als Berechtigte ausweist.
- 15 2. Die weitere für den Eintritt der Bindungswirkung in Art. 12 Abs. 3 Anstrich 1 ZK (ebenso in Art. 10 Abs. 3 Buchst. a der Zollkodex-Durchführungsverordnung --ZKDVO--) genannte Voraussetzung, wonach die angemeldete Ware der in der vZTA beschriebenen in jeder Hinsicht entsprechen muss, ist im Streitfall ebenfalls erfüllt.
- 16 a) Das FG hat als unstreitig festgestellt, dass es sich bei den Waren der drei Einfuhren vom Dezember 2003 um mit einer braunen Samenhaut behaftete Haselnusskerne handelt, die vor ihrer Einfuhr einer Hitzebehandlung für die Dauer von 12 Minuten bei einer Temperatur zwischen 110°C bis 140°C unterzogen worden sind. Insoweit besteht kein Unterschied zu der entsprechenden Warenbeschreibung in der vZTA vom 13. Dezember 2001.
- 17 b) Anders als das FG meint, fehlt es an der Voraussetzung des Art. 12 Abs. 3 Anstrich 1 ZK auch nicht, weil die vZTA vom 13. Dezember 2001 die Antragsangaben wiedergibt, denen zufolge der Feuchtigkeitsgehalt der Haselnusskerne durch das Erhitzen auf 4 % bis 5,5 % sinkt, während die streitigen Einfuhrwaren nach dem Untersuchungsergebnis der ZPLA C einen Feuchtigkeitsgehalt von 5,7 % bzw. 6,5 % aufwiesen. Trotz derartiger Schwankungen des Feuchtigkeitsgehalts der Haselnüsse kann sich die Klägerin auf die Bindungswirkung der vZTA berufen.
- 18 aa) Soweit der erkennende Senat mit Beschluss vom 16. Juli 2004 VII B 205/03 (BFH/NV 2004, 1678, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2004, 417) unter Hinweis auf das Senatsurteil vom 31. Januar 1978 VII R 12/77 (BFHE 124, 401, ZfZ 1978, 176) die Auffassung vertreten hat, die angemeldete Ware müsse der in der vZTA beschriebenen ohne Rücksicht darauf entsprechen, ob die in der vZTA beschriebenen Beschaffenheitsmerkmale zolltariflich relevant sind oder nicht, hält er hieran --jedenfalls hinsichtlich der diesem Rechtssatz zu entnehmenden, scheinbar keine Ausnahme zulassenden Unbedingtheit -- nicht fest.

19

Eine vZTA dient dem Bedürfnis der Wirtschaftsbeteiligten, sicher geschäftlich disponieren zu können. Auf der Grundlage der Tarifauskunft, an die die Zollverwaltung gebunden ist, soll der Einführer die Zollbelastung einzuführender Waren ermitteln und seine Preise kalkulieren können. Zwar wäre diesem Interesse des Einführers, mit der vZTA eine zuverlässige Kalkulationsgrundlage für bestimmte einzuführende Waren zu erhalten, nicht gedient, wenn die abfertigende Zollstelle nicht nur die Beschaffenheit der konkreten Einfuhrware mit der in der vZTA beschriebene Ware vergleichen, sondern darüber hinaus prüfen müsste, welches der vZTA zu entnehmende Beschaffenheitsmerkmal als zolltariflich relevant anzusehen ist und ob die Einfuhrware dieses Merkmal aufweist, denn dies liefe auf eine erneute Einreihungsentscheidung in nahezu jedem Einfuhrfall hinaus (vgl. Senatsurteil in BFHE 124, 401, ZfZ 1978, 176, und Senatsbeschluss in BFH/NV 2004, 1678, ZfZ 2004, 417). Ebenso wenig entspräche es aber dem Sinn und Zweck einer vZTA, jedes in ihr beschriebene Merkmal der Warenbeschaffenheit als für die Bindungswirkung bei künftigen Einfuhren bedeutsam anzusehen, und zwar insbesondere dann, wenn es sich um ein Merkmal handelt, welches erzeugnis- oder herstellungsbedingten Schwankungen unterliegt und für die Tarifierungsentscheidung der die vZTA erteilende Zollbehörde erkennbar ohne Bedeutung war. Unterschiedslos auf sämtliche der vZTA zu entnehmenden Beschaffenheitsmerkmale abzustellen, liefe ebenfalls auf eine Entwertung der vZTA hinaus, da die abfertigende Zollstelle kleinste Abweichungen der Einfuhrware zum Anlass nehmen müsste, die Bindung an die vZTA zu verneinen und eine erneute eigene tarifliche Einreihung der Einfuhrware vorzunehmen.

- 20 Den Importeur darauf zu verweisen, eine vZTA anzufechten, die zwar seiner Tarifauffassung entspricht, jedoch Beschaffenheitsmerkmale beschreibt, die einerseits nicht immer einzuhalten, andererseits aber für die zolltarifliche Einreihung bedeutungslos sind (so der Senatsbeschluss in BFH/NV 2004, 1678, ZfZ 2004, 417), erscheint wenig sinnvoll, zumal es im Zeitpunkt der Erteilung der vZTA nicht immer vorhersehbar sein dürfte, welches Merkmal der Warenbeschaffenheit bei künftigen Einfuhrfällen problematisch sein könnte. Außerdem wären dann ohne den konkreten Anlass eines bestimmten Einfuhrfalls und lediglich zur Vermeidung evtl. möglicher künftiger Konflikte zolltarifliche Rechtsstreitigkeiten allein mit dem Ziel zu führen, eine vZTA mit unverfänglicher Warenbeschreibung zu erhalten. Wie gerade der Streitfall deutlich macht, hätte danach die Klägerin die ihr erteilte vZTA vom 13. Dezember 2001 beispielsweise anfechten müssen, damit die dort beschriebene Größe der Haselnusskerne von ca. 1 cm sowie die "teilweise großflächig abgeplatze Samenschale" aus der Warenbeschreibung entfernt werden, denn ob sich diese Merkmale bei jeder anderen Einfuhr in gleicher Weise wieder feststellen lassen, ist einerseits ungewiss, andererseits aber für die Einreihung in die Unterpos. 2008 19 19 KN erkennbar bedeutungslos.
- 21 Nach Auffassung des erkennenden Senats lassen daher Abweichungen der Beschaffenheitsmerkmale der Einfuhrware von den in der vZTA beschriebenen Merkmalen deren Bindungswirkung nicht entfallen, sofern es sich um erzeugnis- und herstellungsbedingte unvermeidliche Abweichungen handelt, die keine Auswirkung auf das Einreihungsergebnis haben können (ebenso: Lux in Dorsch, Zollrecht, Art. 12 ZK Rz 47).
- 22 bb) Deshalb folgt der Senat nicht dem FG, soweit es in dem Unterschied von lediglich bis zu einem Prozentpunkt zwischen dem in der vZTA angegebenen und dem seitens der ZPLA C ermittelten Feuchtigkeitsgehalt der Haselnusskerne eine Abweichung mit der Folge gesehen hat, dass die streitige Ware der in der vZTA beschriebenen nicht mehr i.S. des Art. 12 Abs. 3 Anstrich 1 ZK in jeder Hinsicht entspricht. Bei dem Feuchtigkeitsgehalt sowohl frischer als auch gerösteter Haselnusskerne dürfte es sich zum einen um ein Merkmal handeln, welches erzeugnis- und herstellungsbedingt --z.B. wegen unterschiedlicher Sorte und Größe der Kerne und auch der Dauer ihrer Lagerung-- in einem gewissen Rahmen variiert (vgl. dazu auch die Ausführungen in dem eingeholten Sachverständigengutachten). Zum anderen hat die die vZTA erteilende ZPLA A den Feuchtigkeitsgehalt der Haselnusskerne erkennbar nicht als ein für die Einreihung in die Unterpos. 2008 19 19 KN maßgebliches Beschaffenheitsmerkmal angesehen. Sie hat nämlich den durch die Hitzebehandlung erreichten Feuchtigkeitsgehalt von 4 % bis 5,5 % den Antragsangaben der Klägerin lediglich entnommen, jedoch die ihr vorliegende Warenprobe nicht auf ihren Feuchtigkeitsgehalt untersucht, was aber zu erwarten gewesen wäre, falls sie den Feuchtigkeitsgehalt von Haselnusskernen als ein zolltariflich relevantes Merkmal angesehen hätte.
- 23 c) Wie sich aus den Feldern "Warenbeschreibung" sowie "Begründung der Einreihung" der vZTA vom 13. Dezember 2001 ergibt, hat es die ZPLA A vielmehr als für die zolltarifliche Einreihung maßgebend angesehen, dass die untersuchten Haselnusskerne anhand einer sensorischen Prüfung sowie einer Prüfung nach der HPLC-Methode des Wasserdampfdestillats als --je nach Prüfungsmethode-- schwach oder deutlich geröstet zu erkennen waren und dadurch ihr Charakter gegenüber nur getrockneten Haselnüssen deutlich verändert war. Auch insoweit weisen aber die streitigen Einfuhrwaren nach dem Untersuchungsergebnis der ZPLA C keine Abweichungen auf, die es rechtfertigen, das Einreihungsergebnis der erteilten vZTA als nicht bindend anzusehen.
- 24 So waren nach den Feststellungen des FG auch nach dem Untersuchungsergebnis der ZPLA C die für geröstete Nüsse typischen Röstkomponenten im HPL-Chromatogramm nachweisbar. Dass das FG zwischen der diesbezüglichen Bewertung der ZPLA C "in sehr geringem Ausmaß" und derjenigen der vZTA "schwach geröstet" keinen entscheidungserheblichen Unterschied gesehen hat, ist nicht zu beanstanden.
- 25 d) Soweit ein Unterschied der Prüfungsergebnisse insofern besteht, als die ZPLA A in der vZTA eine geruchlich erkennbare "sehr schwache Röstnote" der Haselnusskerne, jedoch eine "deutliche Röstnote" bei

halbierten Kernen, und für die geschmackliche Prüfung die Beurteilung "schwach geröstet schmeckend" angegeben hat, die ZPLA C hingegen Röstmerkmale als weder geruchlich noch geschmacklich wahrnehmbar feststellen konnte, hat es das FG wegen seiner Auffassung zu den Unterschieden beim Feuchtigkeitsgehalt offengelassen, ob auch diese Unterschiede hinsichtlich der Röstmerkmale die Bindungswirkung der vZTA gemäß Art. 12 Abs. 3 Anstrich 1 ZK ausschließen. Die insoweit seitens des FG getroffenen Feststellungen erlauben jedoch eine Würdigung durch den erkennenden Senat.

- 26 Abgesehen davon, dass nicht ersichtlich ist, ob die ZPLA C ebenso wie die ZPLA A eine geruchlich wahrnehmbare Röstnote auch halbiertes Haselnusskerne geprüft hat, ist nach den auf das eingeholte Sachverständigenutachten gestützten Feststellungen des FG davon auszugehen, dass die Wahrnehmbarkeit der durch ein Rösten der Nüsse entstehenden Aromastoffe schon nach 10 bis 20 Tagen deutlich abnimmt, so dass das Ergebnis der sensorischen Prüfung der ZPLA C, die je nach Gestellungszeitpunkt der Einfuhrsendungen 20 bis 26 Tage später stattfand, nicht den Schluss rechtfertigt, auch in dem für die Feststellung der Beschaffenheitsmerkmale maßgebenden Zeitpunkt seien durch das Rösten hervorgerufene Aromastoffe sensorisch nicht wahrnehmbar gewesen. Maßgebend für die Einfuhrabgabenschuld sind die Bemessungsgrundlagen im Zeitpunkt des Entstehens der Zollschild (Art. 214 Abs. 1 ZK). Dieser ist bei der Abfertigung zum freien Verkehr der Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung (Art. 201 Abs. 2 ZK), was auch für eine --im Streitfall abgegebene-- vereinfachte Zollanmeldung gilt (Art. 253 Abs. 2, Art. 260 ff. ZKDVO). Die im Streitfall für Feststellungen zur Warenbeschaffenheit maßgeblichen Zeitpunkte waren somit der 3., 4. und 9. Dezember 2003. Für diese Zeitpunkte fehlen Feststellungen der ZPLA C zum Vorhandensein sensorisch wahrnehmbarer Röststoffe.
- 27 Lässt sich nicht feststellen, ob die angemeldete Einfuhrware der in der vZTA beschriebenen Ware in jeder Hinsicht entspricht, obliegt dem Einführer zwar grundsätzlich die diesbezügliche Feststellungslast, wie sich aus dem Wortlaut des Art. 12 Abs. 3 Anstrich 1 ZK ergibt. Dies kann jedoch nicht in einem Fall gelten, in dem die Zollbehörde --wie im Streitfall-- die Feststellung eines Beschaffenheitsmerkmals einer gezogenen Warenprobe, welches Veränderungen innerhalb eines relativ kurzen Zeitraums unterliegt, vereitelt, indem sie das Vorliegen dieses Beschaffenheitsmerkmals erst drei bis vier Wochen nach dem für die Warenbeschaffenheit maßgeblichen Zeitpunkt prüft. Das Ergebnis einer solchen in Anbetracht der Besonderheiten des betreffenden Beschaffenheitsmerkmals verspäteten Prüfung ist nicht geeignet, Zweifel an der angemeldeten Warenbeschaffenheit zu wecken, die, falls sie sich nicht ausräumen lassen, die Frage der Feststellungslast nach sich ziehen.
- 28 e) Nach alledem sind die Beschaffenheitsmerkmale der eingeführten Haselnusskerne, die denjenigen der in der vZTA vom 13. Dezember 2001 beschriebenen entsprechen, hinsichtlich der zolltariflichen Einreihung von der ZPLA A einerseits und der ZPLA C andererseits lediglich unterschiedlich zolltariflich gewürdigt worden. Bei einer nur abweichenden Würdigung gleicher Beschaffenheitsmerkmale bleibt aber die Bindungswirkung einer erteilten vZTA erhalten.