

# Beschluss vom 06. März 2013, VII R 26/11

## Tarifierung eines thermisch behandelten Naturphosphats - Widerruf einer verbindlichen Zolltarifauskunft

BFH VII. Senat

ZK Art 9 Abs 1, ZK Art 8 Abs 1, ZK Art 12, KN Pos 3103, EWGV 2913/92 Art 9 Abs 1, EWGV 2913/92 Art 8 Abs 1, EWGV 2913/92 Art 12, KN Pos 2309

vorgehend FG Hamburg, 18. April 2011, Az: 4 K 85/10

## Leitsätze

Führt eine thermische Behandlung eines Naturphosphats allein nicht zur Herstellung des als Futtermittel verwendbaren Calciumphosphats, sondern bewirkt erst die Zuführung von Phosphorpentoxid und Natriumoxid die Veränderung der Kristallstruktur des Naturphosphats und damit die Entstehung des zu tarifierenden Endprodukts, so scheidet die Einreihung der Ware in die Pos. 3103 KN .

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) führt seit 1992 ein als entfluoriertes Calciumphosphat bezeichnetes Produkt in die Europäische Union ein. Die Warenbeschreibung in der zuletzt erteilten verbindlichen Zolltarifauskunft (vZTA) lautet:
- 2 "Die als entfluoriertes Calciumphosphat bezeichnete Ware wird aus Naturphosphat mit Apatitstruktur durch Glühen im Drehrohrföfen bei Temperaturen oberhalb 1250°C unter Zusatz geringer Mengen Phosphorsäure und Soda hergestellt. Zusammensetzung (Angaben): min. 41,5 % P<sub>2</sub>O<sub>5</sub>, min. 42-44 % CaO, ca. 6,5-7,2 % Na<sub>2</sub>O, max. 0,2 % F. Der Glühverlust beträgt weniger als 1 %. Weitere vertrauliche Angaben liegen vor. Die Ware kann als mineralisches Einzelfuttermittel, Düngemittel und als Rohstoff (Phosphorträger) in der chemischen Industrie verwendet werden. Sie wird in feinkörniger und in mehligter Form mit grauer bis brauner Farbe gehandelt. Danach handelt es sich um ein natürliches Phosphat, geröstet, gebrannt oder weitergehend thermisch behandelt, als zum Entfernen von Verunreinigungen erforderlich. Derartige Erzeugnisse gehören als andere mineralische oder chemische Phosphatdüngemittel zur Pos. 3103, auch wenn sie nicht als Düngemittel verwendet werden. Handelsbezeichnung (...) Entfluoriertes Calciumphosphat; Hauptbestandteil Ca<sub>5</sub>Na<sub>2</sub>(PO<sub>4</sub>)<sub>4</sub> Phase A".
- 3 Seit dem Jahr 2000 waren der Klägerin drei vZTA erteilt worden, mit denen diese Ware in die Pos. 3103 der Kombinierten Nomenklatur (KN) eingereiht worden war.
- 4 Unter dem 24. Oktober 2000 erließ die Kommission die Verordnung (EG) Nr. 2354/2000 (VO Nr. 2354/2000) zur Einreihung von bestimmten Waren in die Kombinierte Nomenklatur (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 272/10). Danach ist in die Unterpos. 2309 90 97 KN einzureihen eine "Tierfutterzubereitung, hergestellt durch eine bei hoher Temperatur erfolgte chemische Reaktion eines Apatit-, Phosphorsäure- und Natriumcarbonat- oder Natriumhydroxid-Gemisches. Das Erzeugnis ist entfluoriert und besteht hauptsächlich aus einer Mischung von Calcium- und Calcium-Natrium-Phosphaten."
- 5 Am 16. November 2007 erteilte die Oberfinanzdirektion (OFD) A der Klägerin eine vZTA, mit der sie die Ware in die Unterpos. 3103 90 00 KN einreichte.
- 6 Im Februar 2009 wies das Bundesfinanzministerium auf die VO Nr. 2354/2000 hin und forderte die Zollbehörden auf, die vZTA, die Erzeugnisse betreffen, die mit denen der VO Nr. 2354/2000 vergleichbar seien, zu überprüfen. Daraufhin widersprach der inzwischen zuständige Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) mit Bescheid vom 28. Mai 2009 die vZTA vom 16. November 2007 gemäß Art. 9 Abs. 1 des Zollkodex (ZK) mit der

Begründung, die Einreihungsauffassung habe sich geändert und wies darauf hin, dass ggf. eine neue vZTA beantragt werden könne.

- 7 Einspruch und Klage gegen den Widerruf stützte die Klägerin darauf, dass die streitgegenständliche nicht mit der in der VO Nr. 2354/2000 beschriebenen Ware identisch sei. Insbesondere handele es sich nicht um eine Mischung nach chemischen Grundsätzen, vielmehr liege eine nichtstöchiometrische Verbindung vor, die nicht wieder durch physikalische Methoden in ihre einzelnen Komponenten zerlegt werden könne. Als mineralisches Düngemittel, das auch als Einzelfuttermittel oder als Rohstoff in der chemischen Industrie verwendet werden könne, falle das Erzeugnis unter die Pos. 3103 KN.
- 8 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Der Widerruf der unter dem 16. November 2007 erteilten vZTA sei rechtmäßig. Die Voraussetzungen für den Erlass der vZTA seien von Anfang an nicht erfüllt gewesen, weil die OFD A als erteilende Zollbehörde die VO Nr. 2354/2000 nicht beachtet habe und sich die Tarifierung vor dem Hintergrund dieser Verordnung als unzutreffend darstelle. Die streitgegenständliche Ware entspreche der in der Verordnung beschriebenen Tierfutterzubereitung. Das Endprodukt, entfluoriertes Calciumphosphat, Hauptbestandteil  $\text{Ca}_5\text{Na}_2(\text{PO}_4)_4$  Phase A, sei bei hoher Temperatur durch eine chemische Reaktion i.S. der VO Nr. 2354/2000 aus drei verschiedenen chemischen Substanzen entstanden. Die verwendeten Begriffe (Mischung, Gemisch) seien nur im untechnischen Sinne als Zusammenfügung von Bestandteilen zu verstehen, die sodann chemisch miteinander reagieren.
- 9 Die Klägerin hat gegen das Urteil Revision eingelegt. Zur Begründung trägt sie vor: Das FG habe die Klage gegen den Widerruf der vZTA zu Unrecht abgewiesen. In der vZTA vom 16. November 2007 sei die Ware zutreffend in die Pos. 3103 KN eingereiht worden. Die streitige Ware entspreche der Beschreibung in der Anm. 3 Buchst. a Nr. 2 zu Kap. 31 KN, wonach zur Pos. 3103 KN natürliche Phosphate der Pos. 2510 KN gehörten, die geröstet, gebrannt oder weitergehend thermisch behandelt seien, als zum Entfernen von Verunreinigungen erforderlich. Anders als das in VO Nr. 2354/2000 beschriebene Produkt werde das vorliegende Erzeugnis nicht durch eine chemische Reaktion von Apatit mit Natriumverbindungen und Phosphorsäure, sondern in einem Glühvorgang durch Einlagerung in einer Vorstufe gebildeter Natriumphosphate in die Apatitstruktur hergestellt. Auch entstehe es nicht durch eine Reaktion eines Apatit-, Phosphorsäure- und Natriumcarbonat- oder Natriumhydroxid-Gemisches und es handele sich bei der Ware nicht um eine Mischung von Calcium- und Calcium-Natrium-Phosphaten. Es handele sich vielmehr um ein gesintertes homogenes Produkt, eine nichtstöchiometrische Verbindung. Schließlich sei das Endprodukt trotz der Zuführung geringer Mengen von Natriumphosphat ein "natürliches" Phosphat. "Natürlich" i.S. der Pos. 3103 KN sei nicht als "naturbelassen" zu verstehen. Auch die niederländische Tarifkommission (Rechtssache Nr. 0266/95 TC vom 24. August 1999) habe die nämliche Ware in die Unterpos. 3103 90 00 KN und nicht gemäß der seinerzeit geltenden VO (EG) Nr. 1533/92 in die Pos. 2309 KN eingereiht.
- 10 Das HZA verweist zur Begründung zunächst darauf, dass nach Anm. 3 Buchst. a Nr. 2 zu Kap. 31 KN nur natürliche Phosphate ohne Zusätze gehörten, so dass das zu tarifierende entfluorierte Calciumphosphat, das aus Naturphosphat mit Apatitstruktur unter Zusatz von Phosphorsäure und Soda hergestellt werde, nicht darunter fallen könne. Die EinreihungsVO Nr. 2354/2000 hält es für einschlägig, zumal die Ware nicht nur als Düngemittel, sondern auch als Futtermittel verwendbar sei. Im Übrigen hält es dem Revisionsvorbringen sinngemäß entgegen, die VO Nr. 2354/2000 enthalte keine ausführliche Beschreibung der Reaktionsführung, der Herstellungsvorgang werde nicht in seine einzelnen Schritte aufgeteilt, sondern ganzheitlich als eine Reaktion angesehen. Den Begriff "Mischung" verwende die VO Nr. 2354/2000 nicht ausschließlich im Sinne einer mechanischen Mischung, vielmehr erfasse er auch nichtstöchiometrische Verbindungen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 12 Die Revision der Klägerin ist zulässig, aber nicht begründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG ist rechtsfehlerfrei zu dem Ergebnis gekommen, dass der Widerruf der vZTA rechtmäßig war, weil die als entfluoriertes Calciumphosphat bezeichnete Ware nicht, wie in der vZTA festgelegt, in die Unterpos. 3103 90 00 der hier

maßgeblichen VO (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif i.d.F. der Verordnung (EG) Nr. 1549/2006 der Kommission vom 17. Oktober 2006 (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 301/1) einzureihen war.

- 13** 1. Das HZA und das FG haben die Rechtsgrundlage für den Widerruf der vZTA zutreffend in Art. 9 Abs. 1 ZK gesehen.
- 14** Hiernach wird eine begünstigende Entscheidung widerrufen, wenn in anderen als in den in Art. 8 ZK bezeichneten Fällen eine oder mehrere Voraussetzungen für ihren Erlass nicht erfüllt waren oder nicht mehr erfüllt sind. Die vZTA, ein Unterfall der verbindlichen Auskunft i.S. des Art. 12 ZK, erfüllt die Begriffsmerkmale einer Entscheidung i.S. des Art. 4 Nr. 5 ZK. Ihre begünstigende Wirkung für den Berechtigten ergibt sich aus der Bindung der Zollbehörden aller Mitgliedstaaten der Gemeinschaft hinsichtlich der zolltariflichen Einreihung (Art. 12 Abs. 2 Unterabs. 1 ZK). Erweist sich eine vZTA nach ihrer Erteilung als fehlerhaft, ohne dass eine Rücknahme nach Art. 8 ZK in Betracht kommt, ist die erteilende Zollbehörde verpflichtet, sie zu widerrufen, auch wenn der Antragsteller für die Unrichtigkeit der Tarifierung keine Ursache gesetzt hat (vgl. den Senatsbeschluss vom 11. März 2004 VII R 20/01, BFH/NV 2004, 1305).
- 15** 2. Das FG hat weiter zutreffend entschieden, dass die der Klägerin erteilte vZTA von Anfang an so nicht hätte ergehen dürfen, weil das streitgegenständliche Erzeugnis nicht in die Unterpos. 3103 90 00 KN eingereiht werden kann.
- 16** Unbeschadet der EinreihungsVO Nr. 2354/2000 wird die zu tarifierende Ware von der Pos. 3103 KN nicht erfasst, weil sie nicht den Anforderungen der Anm. 3 Buchst. a zu Kap. 31 KN entspricht.
- 17** Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- (vgl. Urteil vom 7. Februar 2002 C-276/00, Slg. 2002, I-1389, Rz 21) und des erkennenden Senats (z.B. Senatsurteil vom 28. März 2006 VII R 50/04, BFHE 213, 169, m.w.N., Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2006, 293) 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 und in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln der KN festgelegt sind. Daneben stellen die vom Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiete des Zollwesens für das Harmonisierte System bzw. die von der Europäischen Kommission für die KN ausgearbeiteten Erläuterungen ein wichtiges, wenn auch nicht verbindliches Erkenntnismittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen dar.
- 18** Nach Anm. 3 Buchst. a Nr. 2 zu Kap. 31 KN gehören zu Pos. 3103 KN ausdrücklich nur natürliche Phosphate der Pos. 2510, die weitergehend thermisch behandelt wurden, als zum Entfernen von Verunreinigungen erforderlich. Die Pos. 2510 KN erfasst "Natürliche Calciumphosphate, natürliche Aluminiumcalciumphosphate und Phosphatkreiden" und die dazu ergangenen Erläuterungen zum Harmonisierten System (ErlHS) zu Pos. 2510 KN präzisieren unter Rz 01.0 "Zu dieser Position gehören nur Apatit und andere natürliche Calciumphosphate ...". Nach der ErlHS zu Pos. 3103 KN Rz 08.0 erfasst diese Position nicht andere als die vorstehend aufgeführten Phosphaterzeugnisse (chemische oder andere).
- 19** Bei der Ware, die von der Klägerin zur Tarifierung gestellt wurde, handelt es sich weder um Apatit noch um ein anderes natürliches Calciumphosphat, das (lediglich) thermisch behandelt wurde. Laut Warenbeschreibung wird sie "aus Naturphosphat mit Apatitstruktur ... unter Zusatz geringer Mengen Phosphorsäure und Soda hergestellt". In der Revisionsbegründung erläutert die Klägerin, das Natriumphosphat werde in die Kristallstruktur des Apatit eingelagert, bei einer Glühtemperatur verbänden sich die Komponenten durch eine Festkörperreaktion. Und nach den Feststellungen des FG, die --weil mit der Revision nicht angegriffen-- für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend sind, handelt es sich bei den in der Strukturformel des Hauptbestandteils der Ware  $Ca_5Na_2(PO_4)_4$  genannten Stoffen Phosphorpentoxid und Natriumoxid um Anteile am Endprodukt und nicht lediglich um bei der Herstellung eingesetzte Substanzen. Ob die Herstellung des Endprodukts auf eine chemische Reaktion oder eine thermische Behandlung zurückzuführen ist, ist demgegenüber nicht entscheidend. Denn der von der Klägerin eingehend beschriebene Prozess des (thermischen) Aufschlusses der Apatitstruktur ist untrennbar verbunden mit der Einlagerung von Natriumphosphat in diese Struktur und damit dem Entstehen der gewünschten, zur Verwendung als Futtermittel geeigneten nichtstöchiometrischen Verbindung. Das heißt, eine thermische Behandlung des Naturphosphats allein hat nicht zur Herstellung des zu tarifierenden Produkts geführt, sondern erst die Zuführung von Phosphorpentoxid und Natriumoxid hat die Veränderung der Kristallstruktur des Naturphosphats und damit die Entstehung des Endprodukts bewirkt. Daran scheidet die Einreihung der Ware in die Pos. 3103 KN. Denn es handelt sich um ein anderes als von der Beschreibung in Anm. 3 Buchst. a Nr. 2 zu Kap. 31 KN und in ErlHS zu Pos. 3103 Rz 05.0 erfasstes Phosphaterzeugnis und wird damit nach der ErlHS zu Pos. 3103 Rz 08.0 von der Pos. 3103 KN nicht erfasst. Die Auffassung der Klägerin, die in der Anm. 3 Buchst. a Nr. 2 zu Kap. 31 KN beschriebene

"weitergehende thermische Behandlung", welche zur Einreihung der natürlichen Phosphate in die Pos. 3103 KN führt, erfasse auch den Aufschluss der Apatitstruktur unter Einlagerung des Natriumphosphats, findet weder in der genannten Anmerkung noch in den ErlHS zu Pos. 3103 KN eine Stütze.

- 20** 3. Da die Rechtmäßigkeit des Widerrufs der vZTA nicht davon abhängt, in welche Position der KN die Ware zutreffend einzureihen ist, lässt der Senat offen, ob das zu tarifierende entfluorierte Calciumphosphat von der VO Nr. 2354/2000 erfasst wird und damit in die dort genannte Unterpos. 2309 90 97 KN, bzw. in die im Jahr 2007 geltende Unterpos. 2309 90 99 KN einzureihen ist.
- 21** Damit erübrigt sich auch eine Vorlage an den EuGH zur Prüfung der Vereinbarkeit der VO Nr. 2354/2000 mit den einschlägigen Positionen der KN.
- 22** 4. Die von der Klägerin vorgelegte Entscheidung der niederländischen Tarifkommission in der Rechtssache Nr. 0266/95 TC vom 24. August 1999 ist für den Streitfall unergiebig. Denn sie enthält keine Aussage darüber, ob die zu beurteilende Ware entsprechend der Vorgaben der Pos. 3103 KN und der Anm. 3 zu Kap. 31 KN in die Unterpos. 3103 90 00 KN einzureihen ist. Wie sich aus Tz 6.1.2. der Entscheidung ergibt, erfolgte die Einreihung in diese Unterposition in jenem Streitfall, weil sich die dortige Klägerin auf eine dänische vZTA berufen konnte, in der die nämliche Ware in diese Tarifposition eingereiht worden war.

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