

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der AAA GmbH, Adresse, vertreten durch V, Rechtsanwalt, Adresse1, gegen den Bescheid des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien vom 7. April 2011, Zahl xx, betreffend Mitteilung von Eingangsabgaben zu Recht erkannt:

Der Beschwerde vom 20. April 2011 wird, soweit sie die Einfuhrumsatzsteuer betrifft, stattgegeben. Die Einfuhrumsatzsteuer wird mit Null festgesetzt. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Zollamtes vom 7. April 2011 wurden der Beschwerdeführerin die gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 und Art 242 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (Zollkodex, ZK) in Verbindung mit § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollRDG) für die mit den in diesem Bescheid näher angeführten (27) Warenanmeldungen in den freien Verkehr übergeführten Waren entstandenen und wiederaufgelebten, gemäß Art. 220 Abs. 1 ZK (nachträglich) buchmäßig erfassten Eingangsabgaben in der Höhe von insgesamt 412.976,29 Euro (Zoll auf landwirtschaftliche Erzeugnisse: 260.310,73 Euro, Zusatzzoll: 89.830,16 Euro und Einfuhrumsatzsteuer: 62.835,40 Euro) mitgeteilt. In der Begründung wurde ausgeführt, die Beschwerdeführerin habe als indirekter Vertreter für die gegenständlichen Waren in den Anmeldungen als Warenbezeichnung "Auszüge aus Kaffee, Tee oder Mate" und als Warennummer 2101 2092 80 angegeben. Die Waren seien jedoch in die Warennummer 1701 9100 00 einzureihen. Ein bescheidmäßiges Wiederaufleben gemäß Art. 242 ZK der ursprünglich gemäß Art. 201 ZK entstandenen Zollschuld sei in allen hier betroffenen Fällen gegeben, da die ursprünglich buchmäßig erfassten Abgabenbeträge zu Unrecht erstattet worden seien. Gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a ZK entstehe eine Zollschuld, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr überführt werde. Zollschuldner sei der Anmelder und im Fall der indirekten Vertretung sei auch die Person Zollschuldner, für deren Rechnung die

Zollanmeldung abgegeben werde. Gäbe es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner, dann seien diese gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet. Im Falle eines Gesamtschuldverhältnisses liege es im Ermessen der Behörde, von wem sie die Abgaben ganz oder zum Teil einfordere. Die seinerzeitigen Empfänger seien in Österreich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen, die Einfuhrumsatzsteuer sei daher zur Gänze vorzuschreiben gewesen.

Dagegen richtete sich die nun als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 20. April 2011. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch V, Rechtsanwalt, brachte vor, der angefochtene Bescheid beziehe sich auf insgesamt 27 einzelne Zollverfahren, die mittlerweile durch den Unabhängigen Finanzsenat durch Aufhebung der bereits früher ergangenen Bescheide in derselben Sache rechtskräftig und daher unanfechtbar erledigt worden seien. In allen Fällen sei der Unabhängige Finanzsenat zur Entscheidung gelangt, dass der vom Zollamt in seinen Abgabenbescheiden bzw. Berufungsvorentscheidungen angenommene Tatbestand des Entstehens der Zollschuld durch Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung gemäß Art. 203 ZK nicht verwirklicht worden sei. Im nunmehr angefochtenen Bescheid würdige das Zollamt die Sachverhalte, die bereits Gegenstand des ersten Rechtsganges gewesen seien, als Tatbestand der Zollschuldentstehung gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a ZK. Das heiße, die Zollbehörde ändere bei völlig unverändertem Sachverhalt die rechtliche Würdigung was das Entstehen der Zollschuld betreffe. Dem stehe die Rechtskraft der zitierten Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates entgegen. Gemäß § 289 Abs. 1 BAO habe die Abgabenbehörde zweiter Instanz immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie sei berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Der Unabhängige Finanzsenat hätte gemäß § 289 Abs. 3 BAO meritorisch entscheiden müssen. Dies habe er auch durch Aufhebung der erstinstanzlichen Bescheide bzw. Berufungsvorentscheidungen getan. Diese Aufhebung bedeute unter dem Gebot der Sachentscheidung inhaltlich nichts anderes als die Abänderung des angefochtenen Bescheides aus sachlichen Gründen, weil der angefochtene Bescheid inhaltlich zur Gänze verfehlt und daher zu beseitigen gewesen sei. Der Unabhängige Finanzsenat habe es in der Hand gehabt, die angefochtenen Bescheide nicht aufzuheben, sondern abzuändern und zum Beispiel zu urteilen, dass die Zollschuldentstehung gemäß Art. 201 ZK vorliege. Ebenso hätte er auch der ersten Instanz weitere Ermittlungen auftragen können und die Sache zurückverweisen können. Dieses Gebot, immer in der Sache selbst zu entscheiden, setze die Identität der Sache voraus, also die Angelegenheit, die Gegenstand des Verfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz gewesen sei, mit der Sache identisch sei, die in die Sachentscheidung der Rechtsmittelbehörde einbezogen werde. Der Verwaltungsgerichtshof habe in einer Entscheidung ausgesprochen, eine Änderung des Zollentstehungsgrundes bei unverändertem Sachverhalt bedeute, dass

die Berufungsbehörde den unverändert angenommenen Sachverhalt rechtlich anders beurteile. Die Identität der Sache sei damit gewahrt. Die Berufungsbehörde müsse also in einem solchen Fall in der Sache selbst entscheiden, andernfalls wäre der Betroffene in seinem subjektiven öffentlichen Recht auf Sachentscheidung durch die Berufungsbehörde verletzt. Genau die gleiche Problematik liege dem ersten Rechtsgang zu Grunde, die Berufungsbehörde habe den Zollentstehungsgrund von Art. 203 ZK auf Art. 201 ZK ändern müssen, habe es aber nicht getan, sondern meritorisch entschieden und die Bescheide ersatzlos aufgehoben. Die Bescheide des Unabhängigen Finanzsenates seien alle in Rechtskraft erwachsen, zumal auch die Abgabenbehörde erster Instanz von ihrem Beschwerderecht nicht Gebrauch gemacht habe. Die materielle Rechtskraft der Bescheide des Unabhängigen Finanzsenates bedeute, dass über die Sache ein für alle Mal endgültig entschieden worden sei und dass der Abspruch über diese bestimmte Sache auch für die Behörden verbindlich, unwiederholbar, unwiderrufbar und unabänderbar sei. Der angefochtene Bescheid, der sich darüber hinweg setze, sei daher rechtswidrig.

Der angefochtene Bescheid begründe die vorgeschriebene Abgabe damit, dass die einzelnen Eingangsabgabenschulden jeweils gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 ZK und Art. 242 ZK entstanden seien. Diese Begründung sei nicht nachvollziehbar. Art. 242 ZK sehe vor, dass zu Unrecht erlassene oder zu Unrecht erstattete Zollschulden wieder auflebten. Im vorliegenden Fall sei nicht ersichtlich, dass Abgaben im Sinne des Art. 242 ZK und des Kapitels 5 ZK über die Erstattung oder den Erlass von Abgaben Gegenstand eines Bescheides im Rahmen dieses Zollverfahrens seien. Sofern gemeint sein sollte, eine nachträgliche buchmäßige Erfassung gemäß Art. 220 ZK liege vor, werde sicherheitshalber eingewendet, dass diese gemäß Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b ZK auf Grund eines Irrtums der Zollbehörden unzulässig sei.

Der Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer werde entgegen gehalten, dass eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung vorliege. Die vom Zollamt zitierte Bestimmung sei nicht anwendbar, da keine Einfuhrumsatzsteuer entstanden sei.

Betreffend die Einreihung der Waren beschränke sich die Begründung auf wenige Zeilen, auf die diesbezüglichen Ausführungen des Unabhängigen Finanzsenates im ersten Rechtsgang werde nicht Bezug genommen. Die Rechtsansicht des Zollamtes stütze sich auf einen näher genannten Untersuchungsbefund. Aus Gründen der verfahrensrechtlichen Vorsicht werde auf die Begründungen im ersten Rechtsgang verwiesen; diese wurden auszugsweise wiedergegeben. Darüber hinaus führte die Beschwerdeführerin aus, das Abstellen auf den Geruch und den Geschmack lasse die gegenteilige aber maßgebliche Judikatur des Gerichtshofs der Europäischen Union außer Betracht. Dieser habe befunden, für die Einreihung in die fragliche Tarifposition sei ein ausgeprägter Teegeschmack nicht erforderlich. Das Gutachten sei daher für die Tarifierungsfrage völlig unbrauchbar. Auch die diesbezüglichen Ausführungen des Unabhängigen Finanzsenates seien nicht nachvollziehbar, die Behauptung, wonach der Begriff Zubereitungen der Position 2101 der Kombinierten Nomenklatur bloße Mischungen nicht umfasse, sei völlig unhaltbar. Alleine das Chemikaliengesetz definiere

Zubereitungen als "*Gemenge, Gemische, ...*" aus mehreren Stoffen. Auch die Meinung des Unabhängigen Finanzsenates, ein Anteil des Tee-Extraktes von lediglich 0,2% stelle keinen wesentlichen Anteil am Gesamtprodukt dar, widerspreche der Judikatur des Gerichtshofs der Europäischen Union. Ein Mindestgehalt sei nicht vorgeschrieben. Die Zitierung zahlreicher Befunde durch den Unabhängigen Finanzsenat sei weder überprüfbar noch zielführend. Im Hinblick auf die Qualität der Untersuchungsbefunde, die völlig an der Rechtsprechung vorbeigingen, müsse auch die Beachtlichkeit der vom Unabhängigen Finanzsenat zitierten, nicht überprüfbaren Entscheidungen gezweifelt werden. Abschließend stellte die Beschwerdeführerin den Antrag, der Berufung Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 17. Oktober 2011 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Neben umfangreichen Ausführungen betreffend die Einreihung der Ware führte die belangte Behörde in der Begründung aus, ein bescheidmässiges Wiederaufleben gemäß Art. 242 ZK der ursprünglich gemäß Art. 201 ZK entstandenen Zollschulden sei in allen der hier betroffenen Fällen gegeben, da die ursprünglich buchmässig erfassten Abgabenbeträge zu Unrecht erstattet worden seien. Sei eine Zollschuld zu Unrecht erlassen oder der entsprechende Abgabenbetrag zu Unrecht erstattet worden, so lebe die ursprüngliche Zollschuld wieder auf. Die seinerzeitigen Empfänger seien in Österreich nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt gewesen, deshalb sei die Einfuhrumsatzsteuer zur Gänze vorzuschreiben gewesen.

Dagegen richtete sich die nun als Vorlageantrag zu wertende Beschwerde vom 3. November 2011. Die Beschwerdeführerin führte aus, sie erhebe ihr Berufungsvorbringen zu ihrer Begründung dieser Beschwerde. Betreffend die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer übersehe die belangte Behörde, dass alle betroffenen Lieferungen innergemeinschaftliche, steuerbefreite Lieferungen darstellten und in den einzelnen Anmeldungen entsprechend gekennzeichnet worden seien. Alle Voraussetzungen für steuerfreie Lieferungen seien nachgewiesen worden. Mit den ursprünglichen Bescheiden sei keine Einfuhrumsatzsteuer verrechnet worden. Die erstmalige Vorschreibung sei mit den Bescheiden erfolgt, mit denen die Zollschuldentstehung gemäß Art. 203 ZK unrichtiger Weise angenommen worden sei. Dieser Entstehungsgrund sei mittlerweile durch die rechtskräftige Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates hinfällig, es bestehe kein Grund die Einfuhrumsatzsteuer vorzuschreiben. Durch die Heranziehung von Art. 242 ZK versuche das Zollamt, die materielle Rechtskraft der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates aus den Angeln zu heben. Die Aufhebung der einzelnen Bescheide habe ja zu dem Ergebnis geführt, dass die ursprünglichen Zollanmeldungen und die daraus resultierenden Zollschuldentstehungen gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a ZK wieder aufgelebt seien. Nicht mehr im Rechtsbestand seien jedoch die angefochtenen Bescheide, die eine Zollschuldentstehung gemäß Art. 203 ZK zum Inhalt hatten und vom Unabhängigen Finanzsenat ersatzlos beseitigt worden seien.

Es sei fraglich, ob die ursprünglichen buchmäßigen Erfassungen erneut vollzogen werden müssten oder ob sie wieder auflebten, also die geschuldeten Beträge lediglich erneut festgesetzt und mitgeteilt werden müssten. Nach der Literatur spreche der Wortlaut des Art. 242 ZK dafür, dass auch erneut buchmäßig erfasst werden müsse. Diese Ansicht sei nicht einsehbar, da der Wortlaut sich auf das Wiederaufleben der ursprünglichen Zollschuld beschränke und nichts enthielte, was auf eine neuerliche Festsetzung und Mitteilung gemäß Art. 220 ZK schließen lasse. Auch der im Zollkodex enthaltene Gedanke des Vertrauensschutzes in Verbindung mit dem Grundsatz der materiellen Rechtskraft des Bescheides des Unabhängigen Finanzsenates lasse nur die Entscheidung zu, dass das Wiederaufleben der Zollschuld lediglich dazu führe, dass die ursprüngliche Zollschuld wieder auflebe. Dies gälte auch dann, wenn entgegen der dargestellten Rechtsansicht der Literatur zugestimmt werde, dass erneut buchmäßig erfasst werden müsste. Allerdings müssten dann auch die Ausschlussgründe des Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b ZK gelten, wonach ein Irrtum der Behörde vorliege, der vom Zollschuldner nicht erkannt haben werden können. Abschließend wurde der Antrag gestellt, die angefochtene Entscheidung ersatzlos aufzuheben.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht über. § 323 Abs. 38 BAO normiert, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Mit den in der Beilage angeführten Warenanmeldungen (Spalte "*Warenanmeldung*") hat die Beschwerdeführerin als indirekte Vertreterin der Warenempfänger „*Instant Green Tea mix*“ zur Überführung in den freien Verkehr angemeldet. Bei der angemeldeten Ware handelte es sich um ein Halbfertigprodukt für die Lebensmittelindustrie („*halfproduct for food industry*“) mit einem fein kristallinen, leicht grün gefärbten Erscheinungsbild („*Outward: fine crystal, light green coloured*“) mit folgender Zusammensetzung:

2,5% Maltodextrin („*maltodextrin C*DryMD01915*“)

0,025% Ascorbinsäure („*asorbic acid BP 2002*“)

0,2% Tee-Extrakt („*extract green tea from different tea sorts*“)

97,275% weißer Kristallzucker („*whyte crystal sugar*“)

Mit "*Mitteilung(en) des Abgabebetrages nach Art. 221 Zollkodex*", die gemäß § 74 Abs. 1 ZollR-DG als Abgabenbescheid gelten, wurden der Beschwerdeführerin die jeweiligen Abgabebeträge mitgeteilt. Mit den in der Spalte "*Erstattung*" der Beilage angeführten Bescheiden wurden die anlässlich der Überführung in den freien Verkehr nach Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a ZK vorgeschriebenen Einfuhrabgaben gemäß Art. 236 ZK erstattet.

Mit den in der Beilage in der Spalte "*Bescheid Art. 203*" angeführten, zeitgleich mit den Erstattungsbescheiden erlassenen Bescheiden wurden für die eingeführten

Waren die jeweiligen Zollschulden nach Art. 203 Abs. 1 erster Anstrich ZK vorgeschrieben. Diese Bescheide wurden mit den in der Spalte "UFS" genannten Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates durch entsprechende Änderung der Berufungsvorentscheidungen aufgehoben, weil die Zollschuld nicht nach Art. 203 Abs. 1 erster Anstrich ZK, sondern nach Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a ZK entstanden sei.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde die für die in der Beilage angeführten Sendungen die wiederaufgelebten Zollschulden buchmäßig erfasst, festgesetzt und mitgeteilt.

Die Zusammensetzung und Eigenschaft der gegenständlichen Ware stand aufgrund der anlässlich der Einfuhrabfertigungen vorgelegten Produktspezifikationen und Rechnungen fest. Die bereits im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat festgestellte Produktzusammensetzung und -eigenschaften wurden von der Beschwerdeführerin auch nicht bestritten, bekämpft wird von ihr nur die von der belangten Behörde vorgenommene Einreihung der Ware. Ebenso war der bisherige Verfahrensverlauf aufgrund der vorliegenden Verwaltungsakte unstrittig.

Die bei Entstehen einer Zollschuld gesetzlich geschuldeten Abgaben stützen sich gemäß Art. 20 Abs. 1 ZK auf den Zolltarif der Europäischen Gemeinschaften. Gemäß Art. 20 Abs. 3 ZK umfasst der Zolltarif der Europäischen Gemeinschaften unter anderem die Kombinierte Nomenklatur sowie jede andere Nomenklatur, die ganz oder teilweise auf der Kombinierten Nomenklatur - gegebenenfalls auch mit weiteren Unterteilungen - beruht und die durch besondere Gemeinschaftsvorschriften zur Durchführung zolltariflicher Maßnahmen im Warenverkehr erstellt worden ist. Der ÖGebrZT beruht auf der Grundlage des Zolltarifs der Europäischen Gemeinschaften (§ 45 Abs. 1 ZollR-DG).

Die Kombinierte Nomenklatur wurde mit Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif festgelegt und ist im Anhang I dieser Verordnung enthalten. Für die verfahrensgegenständlichen Einfuhrabfertigungen findet Anhang I in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 1214/2007 der Kommission Anwendung. Gemäß Art. 1 Abs. 2 Buchstabe a) der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 umfasst die Kombinierte Nomenklatur die Nomenklatur des Harmonisierten Systems (als Harmonisiertes System wird das „Internationale Übereinkommen über das Harmonisierte System zur Bezeichnung und Codierung der Waren“ bezeichnet).

In Teil I (Einleitende Vorschriften) Titel I des Anhanges I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 sind die Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur normiert. Die Allgemeine Vorschrift 1 bestimmt, dass *„die Überschriften der Abschnitte, Kapitel und Teilkapitel nur Hinweise sind. Maßgebend für die Einreihung sind der Wortlaut der Positionen und Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln und - soweit in den Positionen oder in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln nicht anderes bestimmt ist - die nachstehenden Allgemeinen Vorschriften.“* Nach

der Allgemeinen Vorschrift 3b) werden „*Mischungen, Waren, die aus verschiedenen Stoffen oder Bestandteilen bestehen, und für den Einzelverkauf aufgemachte Warenzusammenstellungen, die nach der Allgemeinen Vorschrift 3 a) nicht eingereiht werden können, nach dem Stoff oder Bestandteil eingereiht, der ihnen ihren wesentlichen Charakter verleiht, wenn dieser Stoff oder Bestandteil ermittelt werden kann.*“ Gemäß der Allgemeinen Vorschrift 6 sind für die Einreihung von Waren in die Unterpositionen einer Position der Wortlaut dieser Unterpositionen, die Anmerkungen zu den Unterpositionen und – sinngemäß - die vorstehenden Allgemeinen Vorschriften maßgebend. Einander vergleichbar sind dabei nur Unterpositionen der gleichen Gliederungsstufe.

Gemäß Art. 6 des Harmonisierten Systems ist im Rahmen dieses Übereinkommens ein Ausschuss einzusetzen; dieser Ausschuss hat unter anderem Erläuterungen, Einreihungssavise und sonstige Stellungnahmen zur Sicherstellung einer einheitlichen Auslegung und Anwendung des Harmonisierten Systems auszuarbeiten (Art. 7 Abs. 1 des Übereinkommens). Darüber hinaus hat die Kommission die Möglichkeit, Erläuterungen zu der Kombinierten Nomenklatur zu erlassen (Art. 9 Abs. 1 Buchstabe a 2. Anstrich iVm Art. 10 Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87). Die Erläuterungen zum Harmonisierten System und zur Kombinierten Nomenklatur sowie die Einreihungssavise stellen nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ein wichtiges, wenn auch nicht rechtsverbindliches Hilfsmittel für die Auslegung der einzelnen Positionen dar (vgl. EuGH 9.2.1999, Rs C-280/97; 6.12.2007, Rs C-486/06). Gemäß der Vorbemerkung zu den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur der Europäischen Gemeinschaften ersetzen die Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur nicht die zum Harmonisierten System, sondern sind als Ergänzung dieser zu betrachten. Die Erläuterungen zum Harmonisierten System und zur Kombinierten Nomenklatur müssen daher häufig in Verbindung miteinander verwendet werden.

Gemäß Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 1214/2007 sind „*Rohr- und Rübenzucker und chemisch reine Saccharose, fest*“ in die Position 1701 einzureihen. In die Unterposition 1701 9100 ist anderer als Rohzucker, ohne Zusatz von Aroma oder Farbstoffen, mit Zusatz von Aroma oder Farbstoffen einzureihen.

Von der Position 2101 sind „*Auszüge, Essenzen und Konzentrate aus Kaffee, Tee oder Mate und Zubereitungen auf der Grundlage dieser Waren oder auf der Grundlage von Kaffee, Tee oder Mate; geröstete Zichorien und andere geröstete Kaffeemittel sowie Auszüge, Essenzen und Konzentrate hieraus*“ erfasst.

Gemäß den Erläuterungen zum Harmonisierten System gehört zu der Position 1701 des Harmonisierten Systems Rohr- oder Rübenzucker nur in fester Form (auch als Puder); dieser kann Zusätze von Aroma- oder Farbstoffen enthalten. Nach den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur gehört aromatisierter oder gefärbter Zucker auch dann in die Unterposition 1701 9100, wenn sein Saccharosegehalt weniger als 99,5 GHT beträgt.

Die Erläuterungen zum Harmonisierten System zu der Position 2101 bestimmen Folgendes:

„Zu dieser Position gehören:

- 1) Auszüge, Essenzen und Konzentrate aus Kaffee. Sie können aus Kaffee (auch entkoffeiniert) oder aus einer Mischung von Kaffee und Kaffeemitteln in beliebigem Verhältnis hergestellt sein. Sie können flüssig oder pulverisiert vorliegen und sind im allgemeinen hoch konzentriert. Zu dieser Gruppe gehört der Instantkaffee, der aus einem getrockneten oder gefriergetrockneten Kaffee-Auszug besteht.*
- 2) Auszüge, Essenzen und Konzentrate aus Tee oder Mate. Diese Erzeugnisse entsprechen den im vorstehenden Absatz beschriebenen sinngemäß.*
- 3) Zubereitungen auf der Grundlage der vorstehend unter 1) und 2) behandelten Auszüge, Essenzen und Konzentrate. Es handelt sich um Zubereitungen auf der Grundlage von Auszügen, Essenzen oder Konzentraten aus Kaffee, Tee oder Mate (und nicht um Mischungen von Kaffee, Tee oder Mate als solchem mit anderen Stoffen), denen im Verlauf der Herstellung Stärke oder andere Kohlenhydrate zugesetzt sein können.*
- 4) Zubereitungen auf der Grundlage von Kaffee, Tee oder Mate. Zu diesen Zubereitungen gehören z.B.:*
 - a) Kaffeepasten aus gemahlenem, geröstetem Kaffee, pflanzlichen Fetten sowie manchmal auch noch anderen Zutaten, sowie*
 - b) Zubereitungen auf der Grundlage von Tee, aus einem Gemisch von Tee, Milchpulver und Zucker.*

Aufgrund des Wortlautes der Position und der Erläuterungen steht fest, dass in die Position 2101 der Kombinierten Nomenklatur Auszüge, Essenzen und Konzentrate aus Tee und Zubereitungen auf der Grundlage von Tee oder auf der Grundlage dieser Auszüge, Essenzen oder Konzentrate einzureihen sind. Bloße Mischungen von Tee oder von Auszügen, Essenzen oder Konzentraten mit anderen Waren (zB Zucker) sind nicht in diese Position einzureihen; solche Mischungen stellen keine Zubereitung im Sinne der Position 2101 der Kombinierten Nomenklatur dar (vgl. VwGH 16.9.1977, 2308/76). Der Tee, der Auszug, die Essenz oder das Konzentrat aus Tee müssen als wesentlicher Bestandteil bei der Herstellung der Lebensmittelzubereitung verwendet werden und dieser ihren eigenständigen Charakter verleihen (EuGH 4.3.2004, Rs C-130/02).

Mit der am 1. Mai 2014 in Kraft getretenen Verordnung (EU) Nr. 366/2014 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif wurde in Kapitel 21 folgende Zusätzliche Anmerkung 6 eingefügt:

"Zubereitungen auf der Grundlage von Kaffee, Tee oder Mate oder Auszüge, Essenzen und Konzentrate hieraus mit einem Zuckergehalt von 97 GHT oder mehr, bezogen auf die Trockenmasse, sind von der Einreihung in die Position 2101 ausgeschlossen und werden grundsätzlich in Kapitel 17 eingereiht. Der Charakter dieser Waren gilt nicht länger als durch Kaffee, Tee oder Mate oder Auszüge, Essenzen und Konzentrate hieraus verliehen."

Mit dieser Verordnung hat der Verordnungsgeber festgestellt, dass Waren mit einem Zuckergehalt von 97 GHT oder mehr nicht in die Position 2101 sondern in das Kapitel 17 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen sind. Auch wenn diese Verordnung erst nach den gegenständlichen Einfuhrabfertigungen in Kraft getreten ist, steht doch auf Grund der Erwägungsgründe fest, dass der Verordnungsgeber mit ihr nicht eine Änderung der Bestimmungen der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 beabsichtigte, sondern mit der Verordnung die Einreihung von Mischungen aus Zucker des Kapitels 17 und geringen Mengen anderer Stoffe klären wollte, um so eine einheitliche Auslegung und Anwendung der Kombinierten Nomenklatur im gesamten Gebiet der Europäischen Union zu gewährleisten.

Rohr- und Rübenzucker ist auch dann in die Position 1701 einzureihen, wenn dieser Aroma- oder Farbstoffe enthält. Mit der Verordnung (EG) Nr. 227/2006 der Kommission vom 9. Februar 2006 zur Einreihung von bestimmten Waren in die Kombinierte Nomenklatur wurde festgelegt, dass eine Ware, bestehend aus 97 GHT Weißzucker und 3 GHT Lakritzextrakt in die Unterposition 1701 9100 einzureihen ist. Begründet wurde diese Einreihung mit den Erläuterungen zum Harmonisierten System zu Position 1701, fünfter Absatz, wonach der Rohr- und Rübenzucker - wie bereits ausgeführt - Zusätze von Aroma- oder Farbstoffen enthalten kann. Diese Verordnung bestimmt somit, dass Zucker mit Zusatz von Extrakten in die Position 1701 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen ist, oder anders ausgedrückt, dass betreffend die Einreihung in die Position 1701 der Begriff „Aroma“ auch Extrakte umfasst. Das ergibt sich auch aus einem Protokollvermerk des Ausschusses für den Zollkodex - Fachbereich zolltarifliche und statistische Nomenklatur (der Ausschuss für den Zollkodex unterstützt gemäß Art. 8 ff der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 iVm Art. 247 ZK die Kommission bei der Anwendung und Auslegung der Kombinierten Nomenklatur), wonach ein Erzeugnis, bestehend aus 85 GHT Zucker und 15 GHT Süßholzwurzelextrakt ebenfalls als Zucker mit Zusatz von Aromastoffen in die Position 1701 einzureihen ist. Es bedurfte daher keiner Erwägungen, ob zwischen Aromen und Extrakten ein Unterschied besteht und gegebenenfalls, worin ein solcher besteht.

Beim verfahrensgegenständlichen Erzeugnis, das lediglich einen Anteil von 0,2% Tee-Extrakt aufweist, handelt es sich aufgrund des geringen Anteils an Tee-Extrakt nicht um eine „auf der Grundlage eines Tee-Extraktes“ hergestellte Lebensmittelzubereitung. Bei einem Anteil von lediglich 0,2% stellt das Tee-Extrakt keinen wesentlichen Bestandteil bei der Herstellung einer Lebensmittelzubereitung dar, die dieser ihren eigenständigen Charakter verleiht. Vielmehr stellt das Erzeugnis Zucker dar, dem unter anderem ein geringer Anteil an Tee-Extrakt beigemischt worden ist. Da in die Position 2101 des Harmonisierten Systems nur solche Zubereitungen auf der Grundlage von Tee-Extrakten einzureihen sind, bei denen das Extrakt einen wesentlichen Bestandteil darstellt, war eine Einreihung der gegenständlichen Ware in die Position 2101 ausgeschlossen. Auch die Verordnung (EU) Nr. 366/2014 schließt die Einreihung einer Ware wie der

gegenständlichen, die einen Zuckeranteil von 97,275% aufweist, in die Position 2101 der Kombinierten Nomenklatur aus.

Stütze findet die Ansicht des Bundesfinanzgerichtes in den Untersuchungsbefunden der TUA zu den Nummern 388/2008, 461/2008, 464/2008 und 562/2008 sowie den Befunden 565/2008, 566/2008, 568/2008 und 569/2008. Diesen Untersuchungen lagen Waren mit der selben Zusammensetzung und mit den selben Eigenschaften wie der gegenständlichen Ware zu Grunde.

Betreffend das Vorbringen der Beschwerdeführerin, die Schlussfolgerung eines Untersuchungsbefundes, wonach der kaum wahrnehmbare Geruch und Geschmack nach Tee die Ware nicht als Lebensmittelzubereitung ansehen lasse, sei nicht objektivierbar und nicht überprüfbar, ist festzuhalten, dass eine Einreihung in die Position 2101 nur dann in Betracht kommt, wenn das Konzentrat aus Tee als wesentlicher Bestandteil bei der Herstellung der Lebensmittelzubereitung verwendet wird und dieser ihren eigenständigen Charakter verleiht (EuGH 4.3.2004, Rs C-130/02). Für die Beurteilung des eigenständigen Charakters sind der Geruch und der Geschmack nicht unwesentliche Kriterien, sodass es erforderlich war, diese beiden Faktoren festzustellen.

Die gegenständliche Ware, bei der es sich um ein Gemenge aus kristalliner Saccharose, Grüntee-Extrakt und anderen Stoffen handelt, ist als Zucker mit Zusatz von Aroma- oder Farbstoffen in die Unterposition 1701 9100 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen. Gemäß den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur ist aromatisierter Zucker auch dann in diese Unterposition einzureihen, wenn (wie im gegenständlichen Fall) der Saccharosegehalt weniger als 99,5 GHT beträgt.

Auch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Waren mit den selben Produkteigenschaften und der selben Zusammensetzung wie die gegenständliche Ware in die Unterposition 1701 9100 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen (VwGH 29.8.2013, 2011/16/0245).

Ebenso sieht die vorstehend genannte Verordnung (EU) Nr. 366/2014 eine Einreihung von Waren wie der gegenständlichen in das Kapitel 17 der Kombinierten Nomenklatur vor.

Der Einreihung in die Position 1701 der Kombinierten Nomenklatur stehen auch nicht die Bestimmungen der Verordnung (EG) Nr. 306/2001 der Kommission vom 12. Februar 2001 zur Einreihung von bestimmten Waren in die Kombinierte Nomenklatur entgegen.

Mit dieser wurden Erzeugnisse auf der Grundlage eines Teeauszuges, bei denen der Gehalt an Teeauszug 2,2 bzw. 2,5 GHT und der Saccharosegehalt 94 bzw. 90,1 GHT betrug, in die Unterposition 2101 2092 eingereiht. Diese Erzeugnisse weichen nicht nur hinsichtlich ihrer Zusammensetzung entscheidend von der gegenständlichen Ware ab, sondern bedurften nur mehr der Verdünnung mit Wasser, um als Getränk verwendet werden zu können. Beim verfahrensgegenständlichen Erzeugnis hingegen handelt es sich um ein Halbfertigprodukt für die Lebensmittelindustrie. Neben der abweichenden Warenbeschaffenheit schließen auch die unterschiedlichen Verarbeitungsstufen und Verwendungsmöglichkeiten der jeweiligen Waren eine Vergleichbarkeit des

gegenständlichen Produkts mit den Erzeugnissen der genannten Verordnung aus. Der Verwendungszweck einer Ware stellt auch ein objektives Tarifierungskriterium dar (EuGH 6.12.2007, Rs C-486/06).

Die verfahrensgegenständliche Ware war (wie auch der Unabhängige Finanzsenat in seinen in der Spalte "UFS" der Beilage angeführten Berufungsentscheidungen ausgeführt hat) in die Unterposition 1701 9100 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen. Die Bestimmungen des Chemikaliengesetzes waren nicht einschlägig.

Eine Einfuhrzollschuld nach Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a ZK entsteht, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wird. Zollschuldner ist nach Art. 201 Abs. 3 ZK der Anmelder. Im Falle der indirekten Vertretung ist auch die Person Zollschuldner, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird.

Eine Einfuhrzollschuld nach Art. 203 Abs. 1 ZK entsteht, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird. Die Zollschuld entsteht nach Art. 203 Abs. 2 ZK in dem Zeitpunkt, in dem die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.

In den verfahrensgegenständlichen Einfuhrfällen ist (wie auch der Unabhängige Finanzsenat in seinen in der Beilage angeführten Berufungsentscheidungen ausgeführt hat und wie auch von der Beschwerdeführerin vertreten wird) die Zollschuld gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a ZK entstanden. Auf die Begründungen in den in der Beilage genannten Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates wird verwiesen. Auch nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist bei der Beurteilung, welche Ware die Zollbehörde auf Grund der abgegebenen Zollanmeldungen in den zollrechtlich freien Verkehr überlassen hat, auf die gewählte handelsübliche Bezeichnung, den verwendeten Code der Kombinierten Nomenklatur und auf allfällige sonstige Angaben und Unterlagen abzustellen (VwGH 29.8.2013, 2011/16/0018; 11.9.2014, 2010/16/0274). In den gegenständlichen Fällen stand außer Streit, dass die eingangs beschriebene Ware Gegenstand der Warenanmeldungen war und diese auch in den zollrechtlich freien Verkehr überlassen worden ist. Strittig war lediglich die Einreihung der angemeldeten Ware.

Daraus ergibt sich aber, dass keine Zollschulden nach Art. 203 ZK entstanden sind. Die Bescheide des Zollamtes über die Mitteilungen der buchmäßigen Erfassungen der nach Art. 203 ZK entstandenen Zollschulden waren sohin rechtswidrig und wurden vom Unabhängigen Finanzsenat durch entsprechende Änderung der vor ihm bekämpften Berufungsvorentscheidungen zutreffend aufgehoben (VwGH 29.8.2013, 2011/16/0018).

Gemäß Art. 236 Abs. 1 ZK werden Einfuhrabgaben insoweit erstattet, als nachgewiesen wird, dass der Betrag im Zeitpunkt der Zahlung nicht gesetzlich geschuldet war. Eine Erstattung wird nicht gewährt, wenn die Zahlung eines nicht geschuldeten Betrages auf ein betrügerisches Vorgehen des Beteiligten zurückzuführen ist.

Da sich die Mitteilungen der buchmäßigen Erfassungen der nach Art. 203 ZK entstandenen Zollschulden als rechtswidrig erwiesen haben und die Zollschuld für die mit den in der Beilage angeführten Warenanmeldungen eingeführten Ware jeweils nach Art. 201 ZK entstanden ist, erfolgten auch die Erstattungen der buchmäßig erfassten Beträge der jeweils nach Art. 201 ZK entstandenen Zollschuld zu Unrecht (VwGH 29.8.2013, 2011/16/0017).

Die Beschwerdeführerin vertritt die Ansicht, der Unabhängige Finanzsenat habe mit den in der Beilage (Spalte "UFS") angeführten Berufungsentscheidungen dergestalt zu entscheiden gehabt, dass er den Spruch der vor ihm bekämpften Berufungsvorentscheidungen des Zollamtes ändern und seine rechtliche Würdigung des Sachverhaltes an die Stelle der des Zollamtes setzen habe müssen, und mit den in Rechtskraft erwachsenen aufhebenden Berufungsentscheidungen über die Sache ein für alle Mal endgültig entschieden worden sei. Diesbezüglich bedurfte es keiner Erwägungen, weil der Beschwerde aus folgenden Gründen der Erfolg zu versagen war.

Mit einem (rechtskräftigen) Bescheid ist grundsätzlich die Wirkung verbunden, dass über die den Gegenstand des Bescheides bildende Sache ein für allemal endgültig abgesprochen wird und der Bescheid für die Partei unanfechtbar ist. Dahingehend war der Beschwerdeführerin zuzustimmen.

Der Abspruch über die Sache ist auch für die Behörde - von dem im Gesetz vorgesehenen Ausnahmen abgesehen - verbindlich, unwiederholbar, unwiderrufbar und unabänderbar (*Stoll*, BAO-Kommentar, 943). Die Verbindlichkeit, die Unwiederholbarkeit, die Unwiderrufbarkeit und Unabänderlichkeit werden unter dem Sammelbegriff „materielle Rechtskraft“ zusammengefasst. Die Bescheidwirkungen treten unabhängig davon ein, ob der Bescheid richtig ist oder nicht (VwGH 19.12.1996, 96/16/0145). Die materielle Rechtskraft tritt bereits mit der Erlassung des Bescheides ein; bei Bescheiden, die noch mit ordentlichen Rechtsmitteln bekämpft werden können, also schon vor Beginn der formellen Rechtskraft.

Die Unwiederholbarkeit verbietet, dass in einer durch Bescheid entschiedenen Sache (*res iudicata*) noch einmal ein Verfahren durchgeführt und eine neue (wenn auch gleich lautende) Entscheidung gefällt wird (*Hengstschläger*, *Verwaltungsverfahrensrecht*³ Rz 559).

Eine neuerliche Entscheidung, eine Wiederholung oder Abänderung ist nach den nationalen einschlägigen Vorschriften nur zulässig, wenn eine ausdrückliche Ermächtigung einen Eingriff in die Rechtskraft vorsieht (zum Beispiel §§ 293 ff, § 303 BAO).

Auch der Zollkodex kennt derartige Eingriffsrechte, so die Bestimmungen der Art. 235 bis 242 ZK. Im Geltungsbereich dieser sind die Regelungen des nationalen Verfahrensrechtes nicht mehr anwendbar (*Alexander in Witte*, *Zollkodex*⁶, Vor Art. 235 Rz 12). Die Rechtskraft eines Bescheides stellt wegen der Überlagerung der nationalen Vorschriften kein rechtliches Hindernis für eine Maßnahme nach Art. 235 bis 242 ZK dar

(BFH 30.10.1984, VII R 56/84; *Alexander in Witte*, Zollkodex⁶, Vor Art. 235 Rz 15). Trotz Vorliegens eines rechtskräftigen Bescheides sind die Erstattung von Abgaben oder das Wiederaufleben der Zollschuld zulässig.

Die Bestimmungen des unionsrechtlichen Zollrechts stellen in ihrer Systematik darauf ab, eine (einmal) entstandene Zollschuld in richtiger Höhe einzuheben. Das Zollrecht schließt daher die Änderung rechtskräftiger Abgabenbescheide nicht aus, vielmehr werden den Änderungen durch die Zollbehörden keine inhaltlichen, sondern nur zeitliche Grenzen gesetzt (*Alexander in Witte*, Zollkodex⁶, Vor Art. 220 Rz 27).

Ist eine Zollschuld zu Unrecht erlassen oder der entsprechende Abgabebetrag zu Unrecht erstattet worden, so lebt gemäß Art. 242 ZK die ursprüngliche Zollschuld wieder auf. Zinsen, die gegebenenfalls nach Art. 241 ZK gezahlt wurden, sind zurückzuzahlen. Diese Vorschrift ist auch auf die Einfuhrumsatzsteuer anzuwenden.

Die Bestimmung des Art. 242 ZK eröffnet die Möglichkeit, zu Unrecht vorgenommene Erstattungen von Abgaben rückgängig zu machen. Die Rechtskraft von Bescheiden steht dem nicht entgegen.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde die gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a ZK entstandene, wiederaufgelebte und buchmäßig erfasste Zollschuld der Beschwerdeführerin mitgeteilt. Im Spruch des angefochtenen Bescheides wurde durch das Anführen des Art. 242 ZK (das Wiederaufleben einer Zollschuld setzt die zu Unrecht erfolgte Erstattung voraus) klar und deutlich zum Ausdruck gebracht, dass die ursprüngliche Zollschuld wieder aufgelebt ist. Die belangte Behörde hat somit in Zusammenschau mit der Begründung, die einen Bescheid erst nachvollziehbar und kontrollierbar macht, und in der festgehalten worden ist, dass die ursprüngliche Zollschuld zu Unrecht erstattet worden ist, mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid festgestellt, dass die Zollschuld zu Unrecht erstattet worden ist. Dadurch lebt die ursprüngliche Zollschuld, wie sie zuvor bestanden hat, wieder auf.

Gemäß Art. 201 Abs. 2 ZK entstanden die (ursprünglichen) Zollschulden in dem Zeitpunkt, in dem die Zollanmeldungen angenommen worden sind. Eine Zollschuld gemäß Art. 201 ZK entsteht jeweils kraft Gesetzes in der nach den materiellrechtlichen Vorschriften richtigen Höhe, also auch dann, wenn es infolge unrichtiger oder unvollständiger Angaben in der Zollanmeldung tatsächlich zu keiner oder einer zu geringen Abgabenvorschreibung gekommen ist. In den gegenständlichen Einfuhrfällen ist durch die Annahme der Anmeldungen die Zollschuld nicht in der ursprünglich mitgeteilten Höhe, sondern in der Höhe entstanden, wie sie sich aufgrund der richtigen Einreihung der Ware in die Position 1701 9100 der Kombinierten Nomenklatur ergibt. Diese ursprünglich entstandene Zollschuld lebt nun wieder auf. Die wiederaufgelebte, gleichwohl aber alte Zollschuld war buchmäßig zu erfassen, festzusetzen und mitzuteilen, und zwar durch nachträgliche buchmäßige Erfassung (*Alexander in Witte*, Zollkodex⁶, Art. 242 Rz 4). Der gegenteiligen Ansicht der Beschwerdeführerin war nicht zu folgen. Denn nach der Systematik des Zollkodex ist eine entstandene oder eine wiederaufgelebte Zollschuld

buchmäßig oder nachträglich buchmäßig zu erfassen und mitzuteilen. Das Entstehen oder das Wiederaufleben alleine reichen nicht aus, erst die Mitteilung (nach erfolgter buchmäßiger Erfassung) enthält das Leistungsgebot in Bezug auf die Erbringung einer abgabenrechtlichen Geldleistung.

Ergänzend ist anzuführen, dass auch der Wortlaut (so wie der des Art. 242 ZK) der einzelnen Zollschuldentstehungstatbestände keinen Hinweis auf die buchmäßige Erfassung und auf die Mitteilung enthalten, sondern dies in den Art. 217 ff ZK geregelt ist.

Gemäß Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b) ZK erfolgt keine nachträglich buchmäßige Erfassung, wenn der gesetzlich geschuldete Abgabebetrag aufgrund eines Irrtums der Zollbehörden nicht buchmäßig erfasst worden ist, sofern dieser Irrtum vom Zollschuldner vernünftigerweise nicht erkannt werden konnte und dieser gutgläubig gehandelt und alle geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten hat.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH hat ein Abgabenschuldner nur dann einen Anspruch darauf, dass von einer Nacherhebung abgesehen wird, wenn alle Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind (EuGH 18.10.2007, Rs. C-173/06). Ein Absehen von der Nacherhebung ist bereits dann nicht begründet, wenn eine der drei Voraussetzungen fehlt (VwGH 17.05.2001, 2000/16/0590).

Der Irrtum muss auf ein aktives Handeln der Zollbehörden zurückzuführen sein, damit ein berechtigtes Vertrauen beim Abgabenschuldner begründet werden kann. Die Zollbehörde muss den Irrtum begehen, ihm nicht nur unterliegen (*Alexander in Witte*, Zollkodex⁶ Art. 220 Rz. 12). Auch nach der Rechtsprechung des EuGH begründen lediglich solche Irrtümer, die auf ein Handeln der zuständigen Behörden zurückzuführen sind und von einem verständigen Abgabenschuldner nicht erkannt werden konnten, einen Anspruch darauf, dass von der Nacherhebung der Zölle abgesehen wird (EuGH 18.10.2007, Rs. C-173/06). Die Zollbehörden müssen somit selbst die Grundlage, auf der das Vertrauen des Zollschuldners beruht, geschaffen haben. Fälle in denen die Zollbehörde eine passive Rolle spielt, gehören nicht zum Begriff des Irrtums im Sinne dieser Vorschrift, weil die Behörde in einem solchen Fall nicht wirklich für den Fehler verantwortlich ist. Ein beachtlicher Irrtum liegt somit nur dann vor, wenn ihn die Zollbehörde begeht, nicht wenn sie ihm unterliegt (*Gellert in Dorsch*, Zollrecht Art. 220 Rz 52).

Mag auch die Ansicht der Beschwerdeführerin zutreffend sein, wonach bei einer nachträglichen buchmäßigen Erfassung einer wiederaufgelebten Zollschuld die Bestimmung des Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b ZK zu berücksichtigen ist (vgl. BFH 20.7.1999, VII R 85/98), so war ihrem Vorbringen, die angefochtene nachträgliche buchmäßige Erfassung sei unzulässig, dennoch nicht zu folgen. Es bestehen zwar keine Zweifel daran, dass die belangte Behörde einen aktiven Irrtum begangen hat, als sie die bereits gezahlten Eingangsabgaben mit den in der Beilage angeführten Bescheiden erstattet hat. Jedoch konnte die Beschwerdeführerin diesen Irrtum erkennen. Denn in den damaligen Berufungen gegen die Bescheide, mit denen die Zollschuld nach Art. 203 ZK mitgeteilt worden ist und aufgrund derer (zeitgleich) die Erstattungsbescheide erlassen

worden sind, hat die Beschwerdeführerin stets vorgebracht, die Heranziehung des Art. 203 ZK sei nicht zutreffend, weil Entziehungen aus der zollamtlichen Überwachung nicht vorgelegen seien. Die Ansicht, dass alleine eine fehlerhafte Handelsbezeichnung dazu führe, die gestellte Ware sei nicht von der Zollanmeldung erfasst, sei nicht haltbar. Die Beschwerdeführerin ist somit (entgegen der seinerzeitigen Ansicht der belangten Behörde) weiter davon ausgegangen, dass für die gegenständlichen Sendungen die Zollschnlden nach Art. 201 ZK entstanden sind. Somit konnte sie vernünftigerweise auch erkennen, dass die Erstattungen zu Unrecht erfolgt sind. Eine der kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen für das Nachsehen von der (nachträglichen) buchmäßigen Erfassung lag daher nicht vor. Von der (nun bekämpften) nachträglichen buchmäßigen Erfassung war daher nicht abzusehen.

Gemäß Art. 221 Abs. 3 ZK darf die Mitteilung an den Zollschnldner nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschnld nicht mehr erfolgen. Diese Frist wird ab dem Zeitpunkt ausgesetzt, ab dem ein Rechtsbehelf gemäß Art. 243 ZK eingelegt wird, und zwar für die Dauer des Rechtsbehelfs. Die nunmehr angefochtene Mitteilung erfolgte innerhalb von drei Jahren ab Entstehen der jeweiligen Zollschnld. Verjährung war nicht gegeben.

Gemäß § 26 Abs. 1 UStG gelten für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß. Steuerfrei ist gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG die Einfuhr der Gegenstände, die vom Anmelder im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen verwendet werden. Anlässlich der Überführungen in den freien Verkehr wurde für die in der Beilage angeführten Sendungen die Steuerfreiheit gewährt, für die eingeführten Waren ist ursprünglich eine Einfuhrumsatzsteuerschnld nicht entstanden. Mangels einer ursprünglichen Einfuhrumsatzsteuerschnld konnte eine solche auch nicht wieder aufleben. Der angefochtene Bescheid war dahingehend zu berichtigen. Ergänzend ist anzuführen, dass keine Anhaltspunkte vorlagen, wonach die ursprüngliche Steuerfreiheit zu Unrecht gewährt worden ist.

Die ursprünglich kraft Gesetzes in der richtigen Höhe entstandenen Abgabenschnlden lebten durch die zu Unrecht erfolgten Erstattungen gemäß Art. 242 ZK wieder auf. Die belangte Behörde hat diese (mit Ausnahme der Einfuhrumsatzsteuer) zu Recht nachträglich buchmäßig erfasst und der Beschwerdeführerin mitgeteilt. Dem stand die Rechtskraft der Entscheidungen, mit denen die Mitteilungen nach Art. 203 ZK aufgehoben worden sind, nicht entgegen.

Gemäß § 279 Abs. 1 hat das Bundesfinanzgericht (außer in den Fällen des § 278 BAO) immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Die Abänderungsbefugnis ist durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161).

Gegenstand des Spruches des nunmehr angefochtenen Bescheides war (erstmalig) die aufgrund der zu Unrecht erfolgten Erstattungen vorgenommene Mitteilung der nach Art. 201 ZK entstandenen und wiederaufgelebten Zollschuld. Das Bundesfinanzgericht war daher befugt, den angefochtenen Bescheid spruchgemäß abzuändern. In dieser Sache lag eine rechtskräftige Entscheidung nicht vor.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht stützt die Entscheidung auf die klaren und eindeutigen einschlägigen Vorschriften und auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des deutschen Bundesfinanzhofes. Mit dem zitierten Erkenntnis vom 29. August 2013 hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass eine Ware wie die gegenständliche in die Position 1701 9100 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen ist. Auch wenn zu Art. 242 ZK keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt, so kommt der im gegenständlichen Fall zu beurteilenden Rechtsfrage dennoch keine grundsätzliche Bedeutung zu. Denn dass nicht nur die nationalen Vorschriften Eingriffe in die Rechtskraft von Bescheiden zulassen, sondern auch das Unionsrecht derartige Eingriffsmöglichkeiten kennt, ergibt sich unmittelbar aus den einschlägigen Vorschriften.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 7. September 2015