



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der AA, Adresse, vertreten durch Dr. Peter Schütz, Rechtsanwalt, 2463 Stixneusiedl, Alte Bundesstraße 45, vom 2. November 2009 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien vom 30. September 2009, Zahl aa, betreffend Eingangsabgaben entschieden:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der Spruch der angefochtenen Entscheidung wird wie folgt geändert:

Der Bescheid des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien vom 19. Februar 2009, Zahl: bb, wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien vom 19. Februar 2009, Zahl: bb, wurden der AA (Bf.) die durch Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung gemäß Art. 203 Abs. 1 und 3 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ZK) in Verbindung mit § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) entstandenen Eingangsabgaben in der Höhe von € 15.260,35 (Zoll auf landwirtschaftliche Erzeugnisse [A10] € 9.678,48; Zusatzzoll [A20] € 3.277,75; Einfuhrumsatzsteuer [B00] € 2.304,12) mitgeteilt. In der Begründung wurde ausgeführt, mit der Warenanmeldung zu CRN cc seien von der Bf. als indirekte Vertreterin Auszüge aus Kaffee, Tee oder Mate der Warennummer 2101 2092 80 angemeldet worden. Die Anmeldung sei zur Überprüfung der vom Anmelder erklärten Warennummer einer nachträglichen Prüfung gemäß Art. 78 ZK unterzogen worden. Dabei sei eine Einreihung der betreffenden Ware in die Warennummer

1701 9100 00 festgestellt worden. Eine Zollanmeldung müsse die für eine Erkennung der Ware und die für die Warenmenge erforderlichen Angaben enthalten. Diese müssten eine eindeutige Identität zwischen der in der Anmeldung angegebenen und der gestellten Waren darstellen. Die Handelsbezeichnung müsse so genau sein, dass eine sofortige und eindeutige Identifizierung und die unmittelbare Einreihung der Ware möglich sei. Mindestens habe die Handelsbezeichnung beschaffenheitsbezogene bzw. wesensbestimmende oder verwendungsbezogene Angaben zu enthalten, um als Oberbegriff für die vorhandene Ware herangezogen werden zu können. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, so sei die gestellte Ware nicht von der Zollanmeldung erfasst und diese werde durch das Wegbringen zum zugelassenen Warenort der zollamtlichen Überwachung entzogen. Die gestellte Ware sei der zollamtlichen Überwachung entzogen worden.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 6. April 2009. Die Bf. brachte vor, dem angefochtenen Bescheid sei der darin zitierte Einreihungsvorschlag nicht beigelegt. Dieser beziehe sich nicht auf die verfahrensgegenständliche Lieferung; von dieser sei keine Probe zur Untersuchung entnommen worden. Es könne nicht nachvollzogen werden, welche Maßnahmen die Zollbehörde im Rahmen der nachträglichen Überprüfung der Anmeldung ergriffen haben und wie diese zu der Ansicht komme, bei der Ware handle es sich um Zucker der Unterposition 1701 9100. Die in dem, dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegenden Tarifierungsvorschlag der Technischen Untersuchungsanstalt (TUA) enthaltene Schlussfolgerung, der kaum wahrnehmbare Geruch und Geschmack nach Tee schließe eine Einreihung als Lebensmittelzubereitung aus, könne nicht überprüft werden, zumal die untersuchte Probe nicht von der gegenständlichen Sendung stamme. Darüber hinaus sei die im Tarifierungsvorschlag enthaltene Schlussfolgerung, der kaum wahrnehmbare Geruch und Geschmack nach Tee lasse die Ware nicht als Lebensmittelzubereitung ansehen, nicht objektivierbar und nicht überprüfbar. Die Willkürlichkeit des herangezogenen Tarifierungsvorschlages zeige sich darin, dass eine Untersuchung eines Produkts mit ähnlicher Zusammensetzung eines anderen Herstellers aus dem selben Herkunftsland wie die gegenständliche Ware zu dem Ergebnis geführt habe, der Teeauszug verleihe der Lebensmittelzubereitung den eigenständigen Charakter. Die untersuchende Stelle orientiere sich augenscheinlich nur am Geruch und Geschmack des Produkts. Eine derartige Vorgangsweise dürfe nicht Grundlage einer Tarifentscheidung sein. Ein auf einer solchen Entscheidung basierender Bescheid sei daher schon deshalb rechtswidrig. Eine Anfrage an die BB GmbH (Anmerkung: Untersuchung, Begutachtung und Zertifizierung von Lebensmitteln) habe die Richtigkeit der angegebenen Warennummer ergeben.

Die Angabe des Tarifwortlautes anstatt der handelsüblichen Bezeichnung habe den Gepflogenheiten entsprochen und sei vom Abfertigungsorgan nicht beanstandet worden. In

den im Zuge der Überprüfung vorgelegten Unterlagen scheine als Warenbezeichnung „Instant green tea mix“ auf. Die Zollbehörde sei zu keinem Zeitpunkt am Zugang zu der unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware gehindert gewesen. Die Abgaben seien daher nicht nach Art. 203 ZK entstanden. Die Ansicht, eine fehlerhafte Handelsbezeichnung führe dazu, dass die gestellte Ware nicht von der Zollanmeldung erfasst ist, sei nicht haltbar. Mindere Versehen beim Ausfüllen der Warenanmeldung könnten nicht zu den schwerwiegenden Konsequenzen des Art. 203 ZK führen. Auch die Angabe der Handelsbezeichnung „Instant green Teamix“ in der Warenanmeldung hätte an der Problematik der Einreihung der Ware nichts geändert.

Selbst wenn die Bezeichnung „Instant Teamix“ ein aliud im Verhältnis zur tatsächlich beförderten Ware darstellen sollte, so wäre die Zollschuld bereits beim Eintritt der Ware in das Zollgebiet der Gemeinschaft und somit in Slowenien entstanden.

Eine nachträgliche buchmäßige Erfassung wäre auch bei einer Einreihung in die Warennummer 1701 9100 nicht zulässig. Der Abgabebetrag sei aufgrund eines Irrtums der Zollbehörden buchmäßig nicht erfasst worden. Dieser Irrtum habe durch den Zollschuldner nicht erkannt werden können. Die für die Erstellung der Zollanmeldung zuständige Sachbearbeiterin sei mit dem Lieferanten in Verbindung gestanden, dieser habe in der Rechnung die erklärte Warennummer angegeben. Darüber hinaus habe sich die von der Bf. vorgeschlagene Einreihung auf die Verbindliche Zolltarifauskunft Nummer LT 07/0061 gestützt. Von den Zollorganen sei der Bf. die Bezugnahme auf diese Zolltarifauskunft empfohlen worden. Als Beweis hierfür wurde die *„Vernehmung der Zeugin (...) als Partei per Adresse der Berufungswerberin“* beantragt.

Der Abgabenbescheid enthalte keine Ausführungen darüber, warum die Bf. an Stelle des Warenempfängers zur Haftung herangezogen werde. Die wirtschaftliche Bedeutung der angeblichen Tatbestandsverwirklichung unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit indiziere die alleinige Inanspruchnahme des Warenempfängers. Die Geschäftsbeziehungen mit dem Warenempfänger seien mittlerweile beendet. Für die Bf. sei es daher kaum möglich, den Ersatz der nachträglich vorgeschriebenen Abgaben erfolgreich zurück zu fordern.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 30. September 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, der im gegenständlichen Fall maßgebliche zollschuldrechtliche Tatbestand stelle ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung dar. Die im Feld 31 der Anmeldung enthaltenen Angaben würden nicht den Anforderungen entsprechen. Das Untersuchungsergebnis der TUA sei den Informationen über das Zutreffen der Warennummer 2101 2092 vorgezogen worden. Den vorgelegten

Informationen fehle eine Begründung für die Einreihung in die zuletzt genannte Warennummer. Das Untersuchungsergebnis der TUA hingegen sei begründet. Dieses stütze sich nicht nur auf den kaum wahrnehmbaren Geruch und Geschmack nach Tee, sondern auch auf den angegebenen geringen Gehalt an Tee-Extrakt (laut Parteiangabe 0,2%). Die gegenständliche Ware weise eine andere Zusammensetzung auf als das von der Verbindlichen Zolltarifauskunft Nummer LT 07/0061 erfasste Erzeugnis. Eine Befragung der Abfertigungsorgane habe keine ausdrückliche Empfehlung für die Bezugnahme auf diese Verbindliche Zolltarifauskunft ergeben. Die gegenständliche Ware sei daher in die Warennummer 1701 9100 einzureihen. Das beigebrachte Schreiben der BB GmbH stütze sich auf lebensmittelrechtliche Definitionen und Richtlinien. Diese Begriffsbewertung allein sei zollrechtlich und zollschuldrechtlich nicht von entscheidender Bedeutung.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 2. November 2009. Die Bf., vertreten durch Dr. Peter Schütz, Rechtsanwalt, bringt – neben den bereits in der Berufungsschrift enthaltenen Ausführungen – vor, im Zuge der Überprüfung der Zollanmeldung gemäß Art. 68 ZK seien dem Zollorgan die Handelsrechnung, eine Produktdeklaration (product specification) und der Frachtbrief vorgelegt worden. In all diesen Unterlagen scheine „Instant green tea mix“ als Warenbezeichnung auf. Auch die Angabe der vorgegebenen Handelsbezeichnung „Instant green Teamix“ hätte nichts an der Einreisungsproblematik geändert. Diese Warenbezeichnung bedeute eben, dass es sich um eine Zubereitung auf Teebasis handle und nicht – wie vom Zollamt angenommen – um Zucker. Der Entscheidung würden sich keine anderen Einreisungskriterien als Geruch und Geschmack entnehmen lassen. Es liege auch ein wesentlicher Verfahrensmangel vor, wenn ein Untersuchungsbefund für eine völlig andere Sendung als Bescheidgrundlage herangezogen werde und sich die Entscheidung der TUA auf nicht messbare und individuelle Eigenschaften abstelle.

Die Berufungsvorentscheidung und der Untersuchungsbefund, auf den sich diese stützt, würden sich über die wohl begründete und leicht nachvollziehbare Auskunft der BB GmbH hinwegsetzen. Es könne kein Zweifel bestehen, dass verbindliche Gemeinschaftsbestimmungen betreffend Aromen und Lebensmittel – im Hinblick auf die Vereinheitlichung der Begriffsbestimmungen in den Mitgliedstaaten – für alle Lebensbereiche gelten müsse, insbesondere auch für das Zollrecht. Die anders lautende Rechtsmeinung des Zollamtes lasse sich nicht begründen und führe zu einer zweigeteilten Betrachtung der Lebensmittelqualität. Die Qualifikation „Saccharose mit Zusatz von Aromastoffen“ sei grob unrichtig, weil das in der Ware vorhandene Tee-Extrakt kein Aromastoff sei. Die vom Zolldeklaranten der Bf. vorgenommene Einreihung in die Warennummer 2101 2092 sei daher richtig.

Die Bf. rügt weiters, die von ihr beantragte Beweisaufnahme sei nicht durchgeführt worden bzw. sei ihr keine Gelegenheit gegeben worden, zu einer allfälligen Befragung des abfertigenden Zollorgans Stellung zu nehmen. Abschließend beantragt die Bf., den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a) ZK entsteht eine Zollschuld, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wird. Dies setzt voraus, dass es sich um eine ordnungsgemäße und unter Beachtung der Zollvorschriften stattfindende Überführung handelt. Die angemeldete Ware muss daher der gestellten Ware entsprechen (*Witte* in *Witte*, Zollkodex<sup>5</sup> Art 201 Rz 1 und 2a).

Gemäß Art. 203 Abs. 1 ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird. Wird für die gestellten Waren keine Zollanmeldung abgegeben, dann werden diese nicht überlassen, denn eine solche wird gemäß Art. 73 Abs. 2 ZK nur für die Waren erteilt, die Gegenstand einer Anmeldung waren. Durch das Wegbringen vom zugelassenen Warenort werden diese Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen.

Im verfahrensgegenständlichen Fall war - da Waren zu kommerziellen Zwecken zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr gemäß Art. 225 Buchstabe b) ZK-DVO nur dann mündlich angemeldet werden können, wenn der Gesamtwert je Sendung und Anmelder die in den geltenden Gemeinschaftsvorschriften vorgesehene statistische Wertschwelle nicht übersteigt, die Sendung nicht Teil einer regelmäßigen Serie gleichartiger Sendungen ist und die Waren nicht von einem unabhängigen Beförderer als Teil eines größeren kommerziellen Beförderungsvorgangs befördert werden - gemäß Art. 61 Buchstabe a) ZK in Verbindung mit Art. 62 ZK eine schriftliche Zollanmeldung abzugeben.

Gemäß Art. 212 ZK-DVO ist das Einheitspapier unter Beachtung des Merkblatts im Anhang 37 auszufüllen. Nach Titel I Buchstabe B) des Anhangs 37 zur ZK-DVO sind bei der Anmeldung zum zollrechtlich freien Verkehr die Felder 31 und 33 obligatorisch auszufüllen. Gemäß Titel II Buchstabe C) des Anhangs 37 zur ZK-DVO sind im Feld 31 als Warenbezeichnung die übliche Handelsbezeichnung der Ware, die so genau sein muss, dass die sofortige und eindeutige Identifizierung und die unmittelbare und richtige Einreihung der Ware möglich ist, und im Feld 33 als Warennummer der entsprechende Code der betreffenden Warenposition anzugeben. Gemäß Art. 1 Nummer 5 ZK-DVO sind die zur Feststellung der Warenbeschaffenheit erforderlichen Angaben die handelsüblich zur Bezeichnung der Waren

verwendeten Angaben, soweit sie den Zollbehörden die zolltarifliche Einreihung der Waren ermöglichen, sowie die Warenmenge. Die Warenbeschaffenheit ist daher entweder in Form der Warennummer oder im Falle des Fehlens einer solchen so anzugeben, dass die Ware der richtigen Warennummer zugeordnet werden kann.

Gemäß Art. 4 Nummer 17 ZK ist die Zollanmeldung eine Handlung, mit der eine Person in der vorgeschriebenen Form und nach den vorgeschriebenen Bestimmungen die Absicht bekundet, eine Ware für ein bestimmtes Zollverfahren überführen zu lassen.

Bei der Zollanmeldung handelt es sich demnach um eine (öffentlich-rechtliche) Willenserklärung. Wie jede Willenserklärung bedarf die Zollanmeldung im Zweifelsfall der Auslegung, für welche in sinngemäßer Anwendung der §§ 863 Abs. 2 und 914 Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (ABGB) der objektive Erklärungswert der Willenserklärung maßgebend ist. Für die Frage, welche der gestellten Waren von der Zollanmeldung erfasst werden, kommt es primär nicht auf den Willen des Erklärenden an. Vielmehr ist das Verständnis, das ein objektiv redlicher Erklärungsempfänger, die Zollbehörde, von der Anmeldung gewinnen durfte und gewonnen hat, von entscheidender Bedeutung.

Bei dieser Auslegung kann nicht aus jeder Unrichtigkeit der Angaben in der Zollanmeldung geschlossen werden, dass sich diese nicht auf die jeweils gestellte Ware bezieht. Die Überführung einer Ware in den zollrechtlich freien Verkehr setzt voraus, dass diese in der entsprechenden Anmeldung wenigstens im Kern zutreffend bezeichnet worden ist. Ob dies geschehen ist, ist eine Frage der Auslegung der mit der Anmeldung abgegebenen Willenserklärung und damit eine Frage des Einzelfalls, deren Beantwortung auf Grund einer Tatsachenwürdigung zu erfolgen hat (vgl. BFH 27.10.2004, VII R 70/03).

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes oder des Verwaltungsgerichtshofes nimmt nur bei einer krassen Falschbezeichnung (Erdbeeren statt Butter) oder bei Vorspielung falscher Tatsachen an, dass die Ware nicht wenigstens so bezeichnet ist, dass sie unter die Anmeldung subsumiert werden kann und sich somit die Zollanmeldung nicht auf die angegebene Ware bezieht.

Bei der Auslegung einer Willenserklärung hat ein objektiv redlicher Erklärungsempfänger die erkennbare Absicht des Erklärenden zu erforschen und dabei auf die Umstände des Einzelfalls Bedacht zu nehmen. Am Beginn des Interpretationsvorgangs steht zwar die wörtliche Auslegung, doch hat der Erklärungsempfänger den wahren subjektiven Willen des Erklärenden, der sich aufgrund des objektiven Erklärungsbildes ergibt, zu ermitteln. Der erkennbare subjektive Wille des Erklärenden geht dem objektiven Wortlaut vor.

Im Feld 31 der Warenanmeldung wurde „*Auszüge aus Kaffee, Tee oder Mate*“ angegeben und die Ware in die Warennummer 2101 2092 80 eingereiht. Die im Feld 31 enthaltene Angabe stellt keine handelsübliche Bezeichnung der Ware dar, sondern einen Teil des Wortlautes der Position 2101. Im Zeitpunkt der Einfuhrabfertigung wurde von der Verwaltungspraxis offensichtlich - abweichend von den Bestimmungen des Anhangs 37 zur ZK-DVO sowie des Anhangs 1 der Zollanmeldungs-Verordnung 2005 - die Angabe des Wortlautes der Warennummer oder eines Teiles davon als Warenbezeichnung akzeptiert. Die Angabe einer falschen Warennummer begründet nicht einen Entzug der Ware aus der zollamtlichen Überwachung und führt nicht zwangsläufig zur Zollschuldentstehung.

Die im Feld 31 angegebene Warenbezeichnung ist in Zusammenschau mit der angegebenen Warennummer nicht geeignet, eine klare und präzise Aussage über die angemeldete Ware zu treffen. Auszüge von Kaffee, Tee oder Mate sind nicht in die Unterposition 2101 2092 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen; Auszüge aus Kaffee gehören in die Unterposition 2101 1100 der Kombinierten Nomenklatur und solche aus Tee oder Mate in die Unterposition 2101 2020 der Kombinierten Nomenklatur. In die von der Bf. angegebene Warennummer sind hingegen nur Zubereitungen auf der Grundlage von Auszügen, Essenzen und Konzentraten aus Tee oder Mate, jedoch nicht solche auf der Grundlage von Kaffee einzureihen. Die angegebene Warennummer steht im Widerspruch zu der angegebenen Warenbezeichnung. Die Angaben in der Warenanmeldung lassen nicht erkennen, welche Ware tatsächlich von der Anmeldung erfasst sein sollte.

Für die Auslegung der Willenserklärung ist daher auf andere Faktoren zurück zu greifen. Im Zuge der Interpretation sind daher die Angaben im Feld 44 der Anmeldung zu berücksichtigen. Diese nehmen Bezug auf die der Einfuhrabfertigung zugrunde liegende Rechnung Nr. dd und auf die Verbindliche Zolltarifauskunft Nummer LT07/0061. Die Handelsrechnung enthält als Warenbezeichnung „*Instant Green Tea mix*“ und die Angabe der Warennummer 2101 2092. Die genannte Verbindliche Zolltarifauskunft sieht für die Einreihung einer Ware, die zu 98,99% aus Zucker und zu 1,01% aus Tee-Extrakt besteht, eine Einreihung in die Unterposition 2101 2092 vor. Auf Grund des Beschauvermerkes (D300) steht fest, dass das Abfertigungsorgan eine Dokumentenkontrolle durchgeführt hat und dieses selbst im Zuge der Einfuhrabfertigung zu CRN ee eine Untersuchung einer gleichen Ware durch die TUA veranlasst worden hat. Durch die Anforderung der Unterlagen und der Kenntnis der eingeleiteten Warenuntersuchung musste der Zollbehörde die Beschaffenheit der Ware bekannt sein. Unter Berücksichtigung der Besonderheiten des gegenständlichen Falls war für einen objektiv redlichen Erklärungsempfänger – selbst wenn die Zitierung der Verbindlichen Zolltarifauskunft nicht von der Zollbehörde empfohlen worden sein sollte - die

Warenanmeldung so zu verstehen, dass eine aus Zucker und Tee-Extrakt bestehende Ware den Gegenstand der Anmeldung bilden sollte.

Eine allenfalls unrichtige Einreihung dieser Ware in den Zolltarif führt nicht dazu, dass diese Ware nicht Gegenstand der Anmeldung war. Betreffend die Art und Zusammensetzung der Ware liegen auch keine Anhaltspunkte für eine gewollte Täuschung der Zollbehörde durch die Bf. vor. Die Frage, ob die Bf. durch die Vorlage der Verbindlichen Zolltarifauskunft und der Angabe der unrichtigen Warennummer auf der Rechnung eine andere als die richtige Einreihung in den Zolltarif bezwecken wollte, hatte im konkreten Fall keinen Einfluss auf die Beurteilung der Frage, welche Ware den Gegenstand der Anmeldung bilden sollte, zumal – wie die nachfolgenden Ausführungen zeigen – die Einreihung derartiger Waren nicht ganz unstrittig ist und für einen redlichen Erklärungsempfänger keine Anhaltspunkte dafür vorlagen, dass eine andere Ware als ein Gemisch aus Zucker und Tee-Extrakt den Gegenstand der Anmeldung bilden sollte.

Gemäß Art. 62 Abs. 2 ZK sind den Anmeldungen alle Unterlagen beizufügen, deren Vorlage zur Anwendung der Vorschriften über das Zollverfahren, zu dem die Waren angemeldet werden, erforderlich ist. Im Fall der Abfertigung zum zollrechtlich freien Verkehr ist die Rechnung der Zollanmeldung beizufügen (Art. 218 Abs. 1 Buchstabe a) ZK-DVO). Wird die Zollanmeldung mit Mitteln der Datenverarbeitung abgegeben, so können die Zollbehörden zulassen, dass die beizufügenden Unterlagen nicht mit der Zollanmeldung vorgelegt werden (Art. 77 Abs. 2 ZK). Gemäß § 23 Abs. 4 ZollR-DG haben die Anmelder jedoch auf Anforderung der Zollbehörden die Unterlagen papiermäßig oder elektronisch zu übermitteln. Dies ist im konkreten Fall durch die vorgenommene Dokumentenkontrolle geschehen.

Im verfahrensgegenständlichen Einfuhrfall lag somit eine Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung nicht vor. Für die gestellte Ware wurde eine Zollanmeldung abgegeben und diese wurde gemäß Art. 73 Abs. 2 ZK zum zollrechtlich freien Verkehr überlassen. Die Eingangsabgabenschuld ist daher gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a) ZK entstanden.

Gemäß Art. 201 Abs. 3 ZK ist Zollschuldner der Anmelder. Im Falle der indirekten Vertretung ist auch die Person Zollschuldner, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird. Handelt – wie im gegenständlichen Fall – die Bf. auf Grund indirekter Stellvertretung im eigenen Namen und auf Rechnung einer anderen Person, so ist sie selbst Zollanmelder und Zollschuldner. Will sie vermeiden, als Zollschuldner in Anspruch genommen zu werden, dann muss sie als direkter Stellvertreter handeln. Vertreter ohne Vertretungsmacht werden selbst Zollschuldner.

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (nunmehr Gerichtshof der Europäischen Union – EuGH) stellt die Tatsache, dass einem professionellen Zollspediteur von seinem Kunden Unterlagen (Rechnungen) vorgelegt werden, die sich im nachhinein als falsch, gefälscht oder unzutreffend erweisen, ein normales Berufs- bzw. Geschäftsrisiko des Beteiligten dar. Dieser Umstand fällt in die Kategorie der Handelsrisiken der Zollspediteure, da diese sowohl für die Entrichtung der Abgaben als auch für die Ordnungsmäßigkeit der Unterlagen, die sie den Zollbehörden vorlegen, haften (vgl. EuGH 13.11.1984, Rs 98/83 und 230/83).

Betreffend die Einreihung der gegenständlichen Ware in den Zolltarif wird ergänzend festgehalten:

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 den verfahrensgegenständlichen Fall 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 Warenezusammenstellungen, 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. Von der 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.

Mit der verfahrensgegenständlichen Einfuhrabfertigung wurden *„Auszüge aus Kaffee, Tee oder Mate“* zur Überführung in den freien Verkehr angemeldet und diese in die Warennummer 2101 2092 80 des ÖGebrZT eingereiht. Die belangte Behörde ging hingegen von einer Einreihung in die Position 1701 der Kombinierten Nomenklatur aus.

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.*
- 5) *(...)“*

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 (z.B. 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).

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. Die Ausführungen im Schreiben der BB GmbH vom 11. März 2009, wonach Tee-Extrakt eine wesentlich reichere Palette an Inhaltsstoffen enthalte als nur dem Tee entstammende Aromastoffe, vermögen den Bestimmungen des unmittelbar anzuwendenden Gemeinschaftsrechts nicht entgegen zu treten. Darüber hinaus führt die BB GmbH in ihrem Schreiben aus, es liege nicht in ihrer Kompetenz, zollrechtliche Einstufungen vorzunehmen.

Die gegenständliche Ware wurde in der, der Einfuhrabfertigung zugrunde liegenden Rechnung vom 18. April 2008 als „*Instant Green Tea mix*“ bezeichnet. Laut der von der Bf. im Zuge der Überprüfung der Anmeldung vorgelegten Produktspezifikation handelt es sich bei dieser Ware um ein Halbfertigprodukt für die Lebensmittelindustrie („*halfproduct for food industry*“) mit einem fein kristallinen, leicht grün gefärbten Erscheinungsbild („*Outward: fine criystal, 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*“)

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

beigemengt 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. Stütze findet die Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates in der Verbindlichen Zolltarifauskunft Nummer AT2008/000482, wonach ein Gehalt an Tee-Extrakt von 0,7 GHT (mehr als dreifache Menge wie im gegenständlichen Fall) zu gering ist, um von einem Erzeugnis auf der Grundlage eines Tee-Extraktes ausgehen zu können.

Zum selben Ergebnis kommen die Untersuchungen der TUA in vergleichbaren Fällen. Den Untersuchungsbefunden zu den Nummern 1527/2008, 1767/2008 und 1768/2008 liegen Untersuchungen von Waren des selben Herstellers mit der selben Zusammensetzung zu Grunde. In allen drei Fällen wurde eine Einreihung in eine andere Position als 2101 vorgeschlagen. Betreffend das Vorbringen der Bf., die Untersuchung der Produkte orientiere sich ausschließlich am (nicht objektivierbaren und nicht überprüfbaren) Geruch und Geschmack ist festzuhalten, dass eine Einreihung in die Position 2101 nur dann in Betracht kommt, wenn das Tee-Extrakt der Lebensmittelzubereitung einen 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.

Der in der Beschwerdeschrift zitierte Untersuchungsbefund Nummer 2334/2007 vermag zum einen die Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht erschüttern, zum anderen zeigt dieser bei Vergleich mit den vorstehend genannten Untersuchungsergebnissen ein willkürliches Vorgehen der TUA nicht auf. Gegenstand dieses Untersuchungsbefundes ist ein Erzeugnis eines anderen Herstellers mit einer anderen Zusammensetzung. Während in den drei genannten Fällen ein Gemenge aus 97,275% Zucker und 0,2% Tee-Extrakt untersucht worden ist, war eine Zubereitung auf der Grundlage eines Tee-Extraktes mit einem Gehalt an Zucker von mehr als 5 GHT Gegenstand der Untersuchung zu Nummer 2334/2007.

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.

Gestützt wird diese Ansicht nicht nur durch die bereits genannten, sondern auch durch weitere Untersuchungsergebnisse der TUA (1527/2008, 1767/2008, 1768/2008, 563/2008, 564/2008, 565/2008 und 569/2008) über Untersuchungen von Waren gleicher

Zusammensetzung des selben Herstellers, wonach eine Ware wie die gegenständliche in die Position 1701 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen ist, sondern auch durch die Verbindlichen Zolltarifauskünfte Nummern AT2008/000482, AT2008/000644 und DEK47/06-1 sowie durch die Verordnung (EG) Nr. 227/2006. Den beiden zuerst genannten Verbindlichen Zolltarifauskünften zufolge sind Gemenge mit einem Saccharosegehalt von 97 GHT oder weniger als Zucker in die Position 1701 einzureihen. Die zuletzt genannte Verbindliche Zolltarifauskunft und die Verordnung bestimmen, dass ein Extraktanteil in der Höhe von 2 bzw. 3 GHT nicht die Eigenschaft der Ware als Zucker ändert.

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 diesen 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).

Auch die im Zuge der Beantwortung eines Amtshilfeersuchens von den kroatischen Behörden übermittelte Verbindliche Tariffinformation spricht für die Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates. Mit dieser wurde die als Grüntee-Extraktmischung bezeichnete Ware des selben Herstellers wie im gegenständlichen Fall mit nachfolgender Warenbeschreibung in die Position 1701 eingereiht: *„Zucker mit Teezucker in Form einer inhomogenen Mischung mit süßem Geschmack. Gemäß der Produktspezifikation enthält das Produkt: 97,725% Zucker (Saccharose), 0,2% Tee-Extrakt, 0,025% Ascorbinsäure und 2,5% Maltodextrin. Die Mischung riecht und schmeckt nicht wie Tee, weder in fester Form, noch in einer Wasserlösung. Das Produkt enthält wichtige Eigenschaften von Zucker aus Kapitel 17. Es wird in großen Säcken (so genannten big bags) zu je 1000 kg abgepackt und wird in der Lebensmittelindustrie verwendet.“*

Betreffend die Verbindliche Zolltarifauskunft LT07/0061 ist festzuhalten, dass gemäß Art. 12 Abs. 2 ZK und Art. 10 Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 mit Durchführungsvor-

schriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ZK-DVO) nur der Berechtigte Rechte aus der Verbindlichen Zolltarifauskunft geltend machen kann. Berechtigter ist, wem die Verbindliche Zolltarifauskunft erteilt worden ist. Weder die Bf., noch der von ihr indirekt vertretene Warenempfänger waren Berechtigte der genannten Zolltarifauskunft. Darüber hinaus muss der Berechtigte auch nachweisen können, dass die angemeldete Ware der in der Auskunft beschriebenen Ware in jeder Hinsicht entspricht (Art. 12 Abs. 3 erster Anstrich ZK). Die von der Verbindlichen Zolltarifauskunft erfasste Ware weist eine andere Zusammensetzung auf als die gegenständliche. Weiters ist zu bemerken, dass der Antrag auf Erteilung einer Verbindlichen Auskunft gemäß Art. 6 Abs. 1 ZK-DVO bei den zuständigen Zollbehörden des Mitgliedstaates oder der Mitgliedstaaten zu stellen ist, in dem oder in denen die betreffende Auskunft verwendet werden soll, oder bei der Zollbehörde des Mitgliedstaats, in dem der Antragsteller ansässig ist. Aufgrund der vorliegenden Unterlagen ist nicht erkennbar, dass der Warenempfänger in Litauen seinen Sitz hatte oder hat. Die Voraussetzungen der Verbindlichkeit der Zolltarifauskunft wurden von der Bf. nicht belegt (VwGH 24.9.2002, 2001/16/0135).

Gemäß § 183 Abs. 3 BAO ist von der Aufnahme beantragter Beweise abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen unerheblich sind. Da die Beurteilung der Frage, ob die Zollbehörde empfohlen hat, auf die litauische Verbindliche Zolltarifauskunft Bezug zu nehmen, nicht entscheidungsrelevant war, war von der Einvernahme der Zolldeklarantin als Zeugin Abstand zu nehmen.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 21. Februar 2011