

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, R3 und R4 im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache der AAA AG, Adresse, vertreten durch V, Rechtsanwälte, Adresse<sup>1</sup>, gegen den Bescheid des Zollamtes Innsbruck vom 20. Juli 2012, Zahl ss, betreffend Erstattung der Abgaben nach Art. 239 ZK nach der am 20. Jänner 2016 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde vom 21. August 2012 wird 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 20. Juli 2012, Zahl ss, wurde der Antrag der Beschwerdeführerin vom 30. Jänner 2012 auf Erstattung der mit Bescheid vom 2. Jänner 2012, Zahl tt, erhobenen Eingangsabgaben gemäß Art. 239 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ZK) in Verbindung mit Art. 899 Abs. 2 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (Zollkodex-Durchführungsverordnung – ZK-DVO) als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde nach Wiedergabe des Verfahrensverlaufs und der rechtlichen Grundlagen ausgeführt, die Beschwerdeführerin könne sich nicht auf das Vertrauen in die Richtigkeit der unverbindlichen Prüfungsergebnisse der Technischen Untersuchungsanstalt aus dem Jahr 1998 berufen. Eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben hätte nur eine verbindliche Zolltarifauskunft begründen können, die eine Einreihung in die von der Beschwerdeführerin angemeldete Warennummer vorgesehen hätte. Die Beschwerdeführerin habe Kenntnis von der Möglichkeit der Einholung einer rechtsverbindlichen Zolltarifauskunft und der damit verbundenen Rechtssicherheit gehabt. Mangels Vorliegens einer verbindlichen Auskunft könnten besondere Umstände, die sie im Vergleich zu anderen Wirtschaftsteilnehmern in eine außergewöhnliche Lage versetzten, nicht geltend gemacht werden. Es wäre an der Beschwerdeführerin gelegen

gewesen, sich im Vorhinein Rechtsicherheit betreffend die tarifarische Beschaffenheit der eingeführten Waren zu verschaffen und in der Folge allenfalls die entsprechenden Maßnahmen, wie etwa die Inanspruchnahme des Verfahrens der aktiven Veredelung, zu ergreifen. Von Art. 899 Abs. 2 ZK-DVO seien nur Fälle sachlicher Unbilligkeit erfasst. Es liege kein besonderer Fall vor, die Voraussetzungen für eine Erstattung gemäß Art. 239 Abs. 1 ZK seien nicht gegeben.

Dagegen richtete sich die nun als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 21. August 2012. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch V, brachte vor, mit den (näher bezeichneten) Warenanmeldungen seien Konzentrate in den zollrechtlich freien Verkehr überführt worden. Diese seien in die Warennummer 3302 1040 00 eingereiht worden. Den Zollanmeldungen seien Ursprungsnachweise des Handelsministeriums beigegeben gewesen. Aus diesen gehe die Präferenzberechtigung der gegenständlichen Waren hervor. Im Jahr 1998 seien die Konzentrate von der Technischen Untersuchungsanstalt untersucht und die Tarifierung vorgeschlagen worden. Die Beschwerdeführerin habe auf die Richtigkeit dieser Tarifierungsvorschläge vertraut.

In Beantwortung eines (Anmerkung: im Nacherhebungsverfahren ergangenen) Vorhalts sei die belangte Behörde darauf hingewiesen worden, dass eine nachträgliche buchmäßige Erfassung von Eingangsabgaben nach Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b ZK unzulässig sei, da die Abgaben aufgrund eines Irrtums der Zollbehörde nicht bereits bei den Zollanmeldungen richtig buchmäßig erfasst worden seien. Darin seien auch die Diskrepanz zwischen den Untersuchungsergebnissen der Technischen Untersuchungsanstalt aus dem Jahr 1998 und den aus dem Jahr 2009, deren Gegenstand jeweils idente Waren gewesen seien, herausgearbeitet worden und auf die Notwendigkeit der Einholung eines weiteren umfassenden Sachverständigengutachtens hingewiesen worden. Letztlich sei geltend gemacht worden, dass die nachträgliche buchmäßige Erfassung ebenfalls den Grundsätzen von Treu und Glauben widerspräche.

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes könne auf einen besonderen Fall im Sinne des Art. 239 ZK geschlossen werden, wenn sich der Antragsteller in einer Lage befinde, die gegenüber derjenigen anderer Wirtschaftsteilnehmer, die die gleiche Tätigkeit ausübten, außergewöhnlich sei. Denn diese im Zollrecht vorgesehene Billigkeitsklausel solle dann Anwendung finden, wenn es angesichts des Verhältnisses zwischen Wirtschaftsteilnehmer und Verwaltung unbillig sei, den Wirtschaftsteilnehmer einen Schaden tragen zu lassen, den er bei rechtem Gang der Dinge nicht erlitten hätte. Waren wie die gegenständlichen seien im Jahr 1998 von der Technischen Untersuchungsanstalt untersucht worden und eine Einreihung in die Warennummer 3302 1040 00 vorgeschlagen worden. Die Beschwerdeführerin habe auf die Richtigkeit dieser Tarifierungsvorschläge vertraut. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs könnten auch unverbindliche Auskünfte der Zollbehörden die Informationspflicht eines Zollschuldners beschränken und den Irrtum für ihn nicht mehr erkennbar werden lassen. Ein Zollschuldner sei nicht mehr zur Einholung weiterer Informationen verpflichtet, wenn die Zollbehörden im Rahmen der ihnen zur Verfügung stehenden Möglichkeiten die Klärung

bestehender Zweifel übernehmen würden und dem Zollschuldner das nicht nur vorläufige Ergebnis mitteilten. Die Beschwerdeführerin habe keine offensichtliche Fahrlässigkeit zu verantworten. Es bestehe keine Pflicht zur Einholung einer verbindlichen Zolltarifauskunft. Sie habe daher auf die Richtigkeit der Prüfungsergebnisse vertrauen dürfen.

Die Beschwerdeführerin habe die eingeführten Waren im Gemeinschaftsgebiet verarbeitet und dadurch aktiv veredelt. Ein beträchtlicher Anteil der derart gewonnenen Produkte, nämlich nachweislich zumindest 25%, sei in Drittländer exportiert worden. Die Bewilligungsvoraussetzungen für eine aktive Veredelung seien vorgelegen. Die Beschwerdeführerin habe jedoch im Vertrauen auf die Zollfreiheit der eingeführten Waren eine entsprechende Antragstellung unterlassen.

Es widerspräche den Grundsätzen von Treu und Glauben und der Billigkeit, dass die Beschwerdeführerin nunmehr Einfuhrabgaben zu entrichten habe, die nicht zu bezahlen seien, wenn sie nicht auf die Richtigkeit der Prüfungsergebnisse vertraut hätte. Die Abstattung der Abgabenschuld sei mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden, die in jedem Fall außergewöhnlich seien. Es würde ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ereignis eintreten, die Voraussetzungen für die Erstattung der Abgabenschuld gemäß Art. 239 ZK, insbesondere in Verbindung mit Art. 899 Abs. 2 und Art. 900 Abs. 1 Buchstabe e ZK-DVO, und Art. 236 ZK seien gegeben. Die Beschwerdeführerin habe weder betrügerische Absicht noch offensichtliche Fahrlässigkeit zu verantworten. Auf Grund des Vertrauens in die Richtigkeit der Prüfungsergebnisse der Technischen Untersuchungsanstalt aus dem Jahr 1998, der mehr als ein Jahrzehnt seitens der Zollbehörde widerspruchlos entgegen genommenen Zollanmeldungen, des nunmehr hohen Nachforderungsbetrages und sonst der Gesamtumstände des Falles liege ein besonderer Fall für eine Erstattung der Abgaben vor.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 10. Oktober 2012 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Streitpunkte ließen sich auf die Kernfrage reduzieren, ob ein besonderer Fall im Sinne des Art. 899 Abs. 2 ZK-DVO begründet werde beziehungsweise ob die Beschwerdeführerin dadurch gegenüber anderen Wirtschaftsbeteiligten, die sich in gleicher Lage befänden, einen Nachteil erlitten habe. Es wäre an der Beschwerdeführerin gelegen, durch Einholung verbindlicher Zolltarifauskünfte im Vorhinein Rechtsicherheit betreffend die tarifarische Beschaffenheit der eingeführten Waren zu schaffen und in der Folge allenfalls entsprechende Maßnahmen, wie etwa die Inanspruchnahme der aktiven Veredelung, zu ergreifen. Jeder andere Wirtschaftsbeteiligte, der sich in der gleichen Lage befinde, habe die gleichen rechtlichen Konsequenzen (Abgabennachforderung) zu tragen, wie die Beschwerdeführerin. Nur eine verbindliche Zolltarifauskunft begründe ein berechtigtes Vertrauen. Da die Beschwerdeführerin das allein ihr zustehende und zumutbare Instrument der verbindlichen Zolltarifauskunft nicht in Anspruch genommen habe, sei der Behörde nur mehr die Option verblieben, sich auf unverbindliche Untersuchungsergebnisse der Technischen Untersuchungsanstalt zu stützen. Es liege somit kein besonderer Fall vor, zumal die Beschwerdeführerin die ihr zu Gebote

stehenden Mittel der rechtsverbindlichen Feststellung der tarifarischen Beschaffenheit der von ihr eingeführten Waren nicht in Anspruch genommen habe. Mangels Vorliegens eines besonderen Falles habe sich eine Auseinandersetzung mit der Frage der offensichtlichen Fahrlässigkeit erübrigt.

Dagegen richtete sich die nun als Vorlageantrag zu wertende Beschwerde vom 12. November 2012. Neben den in der Berufungsschrift gemachten Ausführungen brachte die Beschwerdeführerin vor, auch wenn die Bestimmungen über den Erlass und die Erstattung von Forderungen restriktiv auszulegen seien, so dürfe dies nicht dazu führen, dass die einschlägigen Bestimmungen zu totem Recht mutierten. Es sei ein besonderer Fall gegeben, die Beschwerdeführerin befinde sich in einer außergewöhnlichen Lage. Gerade in den Fällen, in denen Unternehmer auf Grund abweichender Regelungen in einem Mitgliedstaat gegenüber anderen ungleich behandelt würden, sei Art. 239 ZK anwendbar. Die von der belangten Behörde referierten Entscheidungen seien nicht einschlägig. Es sei nicht Aufgabe der Zollpflichtigen, eine verbindliche Zolllarifauskunft einzuholen. Es sei Aufgabe der Zollbehörde, den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu untersuchen und zu ermitteln. Dies sei der Behörde durch Einholung eines Gutachtens zur korrekten Klassifizierung in die Nomenklatur möglich gewesen. Die Unterlassung der Einholung sei im Nacherhebungsverfahren gerügt worden. Die Beschwerdeführerin stellte den Antrag auf Stattgabe, in eventu möge der Unabhängige Finanzsenat die Angelegenheit aufheben und zur neuerlichen Verhandlung und Entscheidung an die Zollbehörde erster Instanz zurückverweisen. Abschließend wurden die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

In der mündlichen Verhandlung, der die belangte Behörde fern geblieben ist, brachte die Beschwerdeführerin vor, im Vertrauen auf die Zollfreiheit für die eingeführten Waren habe man sich nicht mit den Möglichkeiten betreffend Präferenzmaßnahmen auseinander gesetzt. Es könnten zwar keine Unterlagen für den Nachweis, dass es sich bei den im Jahr 1998 und im Jahr 2009 untersuchten Waren um idente Waren handelte, vorgelegt werden, jedoch habe sich die Rezeptur des Fertigproduktes, für dessen Herstellung die importierten Waren benötigt worden seien, nicht geändert.

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.

Auf Grund der vorliegenden Unterlagen (Warenanmeldungen, Rechnungen, Untersuchungsbefunde) und auf Grund der Angaben der Beschwerdeführerin stand unstrittig fest, dass die Beschwerdeführerin mit den vom Bescheid vom 2. Jänner 2012

erfassten Warenanmeldungen die Waren " A1 ", " A2 ", " A3 " und " A4 " zur Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr angemeldet und diese in die Warennummer 3302 1040 00 eingereiht hat. " Au1 " und " Au2 " wurden auf Grund von Anträgen vom 2. Februar 1998 von der Technischen Untersuchungsanstalt untersucht und von dieser eine Einreihung in die genannte Warennummer vorgeschlagen (Geschäftsfälle uu /1998 und vv /1998). Im Jahr 2009 wurden "A1" und "A2" von der Technischen Untersuchungsanstalt untersucht und von dieser für die erst genannte Ware die Einreihung in die Warennummer 2106 9092 60 (Geschäftsfall ww /2009) und für die zweit genannte Ware eine Einreihung in die Warennummer 3302 1010 00 (Geschäftsfall xx /2009) vorgeschlagen. Für "A3" und "A4" wurde mit den Untersuchungsbefunden vom 15. November 2011 die Einreihung in die Warennummer 2106 9098 48 vorgeschlagen (Geschäftsfälle yy /2011 und zz /2011). Die belangte Behörde ging bei der mit Bescheid vom 2. Jänner 2012 vorgenommenen nachträglichen buchmäßigen Erfassung der Einfuhrabgaben von den Warennummern aus, die zuletzt vorgeschlagen worden sind. Die gegen den Bescheid vom 2. Jänner 2012 erhobene Beschwerde wurde mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 1. Februar 2016, a , als zurückgenommen erklärt, weil dem Mängelbehebungsauftrag vom 21. Oktober 2015 nicht entsprochen worden ist.

Gemäß Art. 239 Abs. 1 ZK können Einfuhrabgaben " *in anderen als den in den Artikeln 236, 237 und 238 genannten Fällen erstattet oder erlassen werden; diese Fälle - werden nach dem Ausschussverfahren festgelegt; - ergeben sich aus Umständen, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind. Nach dem Ausschussverfahren wird festgelegt, in welchen Fällen diese Bestimmung angewandt werden kann und welche Verfahrensvorschriften dabei zu beachten sind. Die Erstattung oder der Erlass kann von besonderen Voraussetzungen abhängig gemacht werden.*"

Die Erstattung oder der Erlass der Abgaben aus den in Abs. 1 genannten Gründen erfolgt auf Antrag (Art. 239 Abs. 2 ZK).

Art. 899 ZK-DVO bestimmt Folgendes:

*"(1) Stellt die Entscheidungsbehörde, bei der eine Erstattung oder ein Erlass nach Artikel 239 Absatz 2 Zollkodex beantragt worden ist, fest,*

*- dass die für diesen Antrag vorgebachten Gründe einen der in den Artikeln 900 bis 903 beschriebenen Tatbestände erfüllen und keine betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegt, so erstattet oder erlässt sie die betreffenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben;*

*- dass die für diesen Antrag vorgebrachten Gründe einen der in Artikel 904 beschriebenen Tatbestände erfüllen, so lehnt sie die Erstattung oder den Erlass der Einfuhr -oder Ausfuhrabgaben ab.*

*(2) In allen anderen Fällen, ausgenommen bei einer Befassung der Kommission gemäß Artikel 905, entscheidet die Entscheidungsbehörde von sich aus, die Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben zu erstatten oder zu erlassen, wenn es sich um besondere Fälle handelt,*

*die sich aus Umständen ergeben, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind. (...)"*

Art. 905 Abs. 1 ZK-DVO lautet:

*" Lässt die Begründung des Antrags auf Erstattung oder Erlass gemäß Artikel 239 Absatz 2 Zollkodex auf einen besonderen Fall schließen, der sich aus Umständen ergibt, bei denen weder eine betrügerische Absicht noch eine offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegt, so übermittelt der entscheidungsbefugte Mitgliedstaat der Kommission zur Entscheidung im Verfahren gemäß den Artikeln 906 bis 909,*  
*- wenn diese Behörde der Auffassung ist, dass sich der besondere Fall aus Pflichtverletzungen der Kommission ergibt oder*  
*- wenn der betreffende Fall im Zusammenhang steht mit Ergebnissen gemeinschaftlicher Ermittlungen im Rahmen der Verordnung (EG) Nr. 515/97 oder anderer gemeinschaftlicher Rechtsakte oder Abkommen, die die Gemeinschaft mit anderen Ländern oder Ländergruppen geschlossen hat und in denen die Möglichkeit der Durchführung derartiger gemeinschaftlicher Ermittlungen vorgesehen ist, oder*  
*- wenn die Abgaben, die bei einem Beteiligten infolge desselben besonderen Umstandes, gegebenenfalls auch für mehrere Einfuhr- oder Ausfuhrvorgänge, nicht erhoben wurden, 500.000 EUR oder mehr betragen.*

*Der Begriff "Beteiligter" ist in gleicher Weise wie in Artikel 899 auszulegen."*

Eine Erstattung gemäß Art. 239 Abs. 1 erster Anstrich ZK kommt somit dann in Betracht, wenn einer der in den Art. 901 bis 903 ZK-DVO beschriebenen Tatbestände erfüllt ist und keine offensichtliche oder betrügerische Absicht des Beteiligten vorliegt. Darüber hinaus wird die nationale Verwaltung ermächtigt, in besonderen Einzelfällen eine Erstattung oder einen Erlass zu gewähren, wenn Umstände vorliegen, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind (Art. 239 Abs. 1 zweiter Anstrich ZK iVm Art. 899 Abs. 2 ZK-DVO).

Die Prüfung der in Art. 901 bis 903 ZK-DVO beschriebenen Tatbestände ergab, dass der konkrete Sachverhalt unter keinen dieser Tatbestände subsumiert werden kann. Eine Erstattung der Abgaben gemäß Art. 239 Abs. 1 erster Anstrich ZK iVm Art. 899 Abs. 1 ZK-DVO war daher nicht möglich.

Auch aus dem Hinweis der Beschwerdeführerin, ein beträchtlicher Anteil der importierten Waren sei nach erfolgter Veredelung in Drittländer exportiert worden, ließ sich die Verwirklichung eines der in Art. 901 bis 903 ZK-DVO beschriebenen Tatbestände nicht ableiten. Die von der Beschwerdeführerin angesprochene Bestimmung des Art. 900 Abs. 1 Buchstabe e ZK-DVO lautet:

*"Die Einfuhrabgaben werden erstattet oder erlassen, wenn zum Zeitpunkt der Entscheidung über die nachträgliche buchmäßige Erfassung der Einfuhrabgaben von den Zollbehörden festgestellt wird, dass eine unter vollständiger Befreiung von diesen Abgaben in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführte Ware ohne zollamtliche Überwachung wiederausgeführt worden ist, sofern nachgewiesen wird, dass die nach*

*dem Zollkodex vorgesehenen sachlichen Voraussetzungen für die Erstattung oder den Erlass der betreffenden Einfuhrabgaben zum Zeitpunkt der Wiederausfuhr erfüllt gewesen wären, wenn diese Einfuhrabgaben bei der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr erhoben worden wären."*

Diese Bestimmung war nicht einschlägig. Denn bei dieser Bestimmung handelt es sich um Fälle, in denen – wären die Abgaben bei der Einfuhr zutreffend buchmäßig erfasst worden – sich der Beteiligte auf die sachlichen Erstattungsgründe der Art. 236 bis 238 ZK berufen könnte. Ohne die genannte Bestimmung würde eine Erstattung der nachzuerhebenden Abgaben (allein) daran scheitern, dass die Wiederausfuhr der Waren nicht unter zollamtlicher Überwachung stattfindet (*Gellert in Dorsch, Zollrecht, Art. 239 Rz. 42*). Ein solcher Fall lag hier nicht vor.

Ebenso wenig führte die Bestimmung des Art. 901 Abs. 1 Buchstabe a ZK-DVO zum Erfolg der Beschwerde. Nach dieser werden Einfuhrabgaben ferner erstattet oder erlassen, wenn Waren, die irrtümlich zur Überführung in ein Zollverfahren angemeldet worden sind, das die Verpflichtung zur Entrichtung von Einfuhrabgaben beinhaltet, aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft wiederausgeführt werden, ohne dass sie zuvor zu dem Zollverfahren angemeldet wurden, in das sie hätten überführt werden müssen; allerdings müssen alle übrigen in Art. 237 ZK vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt sein.

Wenn die Beschwerdeführerin mit ihren Ausführungen andeuten wollte, dass die Voraussetzungen für das Zollverfahren der aktiven Veredelung vorgelegen seien und somit anstatt einer Anmeldung zur Überführung der Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr eine solche zur Überführung in die aktive Veredelung abgegeben hätte werden müssen, so ist festzuhalten, dass der Antrag auf Erstattung nicht fristgerecht gestellt worden ist. Denn nach Art. 237 ZK ist ein solcher Antrag vor Ablauf der Frist zu stellen, die wiederum für den Antrag auf Ungültigerklärung der Zollanmeldung gilt. Für den Fall der Ungültigerklärung nach Überlassung der Waren ergibt sich die Frist aus Art. 251 ZK-DVO; sie beträgt in den Fällen des Art. 251 Nr. 1, Nr. 1a und Nr. 1b ZK-DVO drei Monate und beginnt mit Ablauf des Tages der Annahme der Zollanmeldung. Die Zollanmeldungen wurden zwischen 27. April 2009 und 27. Oktober 2010 angenommen und die Waren an diesen Tagen überlassen. Der Antrag auf Erstattung der Eingangsabgaben wurde am 30. Jänner 2012 und somit nach Ablauf der Frist gestellt. Es bedurfte daher keiner Erwägungen, ob die übrigen Voraussetzungen (wie zum Beispiel das Vorliegen einer Bewilligung für das Zollverfahren der aktiven Veredelung) gegeben gewesen wären.

Zu prüfen war nun, ob die vorgeschriebenen Abgaben gemäß Art. 239 Abs. 1 zweiter Anstrich ZK zu erstatten waren. Voraussetzung für eine Erstattung von Einfuhrabgaben nach Art. 239 Abs. 1 zweiter Anstrich ZK iVm Art. 899 Abs. 2 ZK-DVO, Art. 905 Abs. 1 ZK-DVO ist, dass es sich um besondere Fälle handelt, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind.

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) liegt ein besonderer Fall dann vor, wenn sich der Wirtschaftsteilnehmer in einer Lage befindet, die gegenüber derjenigen anderer Wirtschaftsteilnehmer, die die gleiche Tätigkeit ausüben, außergewöhnlich ist, oder wenn es angesichts des Verhältnisses zwischen dem Wirtschaftsteilnehmer und der Verwaltung unbillig wäre, den Wirtschaftsteilnehmer einen Schaden tragen zu lassen (EuGH 29.4.2004, C-222/01). Die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union zeigt auch, dass der Begriff "*Umstände, die auf einen besonderen Fall schließen lassen*" sehr restriktiv auszulegen ist.

Gemäß Art. 201 Abs. 2 ZK entsteht die Zollschuld in dem Zeitpunkt, in dem die betreffende Zollanmeldung angenommen wird. Die Zollschuld entsteht kraft Gesetzes jeweils in der nach den materiellrechtlichen Vorschriften richtigen Höhe, also auch dann, wenn es zu geringeren Abgabenvorschreibungen gekommen ist. Stellen die Zollbehörden fest, dass der Abgabebetrag mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten Betrag buchmäßig erfasst worden ist, so haben sie die Nacherhebung der gesetzlich geschuldeten, aber nicht erhobenen Abgabebeträge vorzunehmen (Art. 220 Abs. 1 ZK). Die Lage der Beschwerdeführerin unterscheidet sich nicht von jener aller übrigen Wirtschaftsbeteiligten. Denn auch für diese sind bei der Einfuhr von Waren, die in die von der belangten Behörde herangezogenen Warennummern einzureihen sind, die Abgaben im Ausmaß des geschuldeten Betrages (nachträglich) buchmäßig zu erfassen. Dabei wird nicht unterschieden, in welchem Mitgliedstaat der Wirtschaftsbeteiligte ansässig ist. Inwiefern die Beschwerdeführerin unterschiedlich behandelt worden sei als andere Wirtschaftsbeteiligte (in anderen Mitgliedstaaten) wurde von ihr weder näher ausgeführt, noch konnte das Bundesfinanzgericht Hinweise dafür feststellen.

Ein Irrtum der Zollbehörden kann besondere Umstände im Sinne des Art. 239 Abs. 1 zweiter Anstrich ZK darstellen. Ob und unter welchen Voraussetzungen die Nacherhebung von Zoll aus Gründen des Vertrauensschutzes ausscheidet, ist in Art. 220 ZK abschließend geregelt. Diese gemeinschaftsrechtliche Vorschrift hat Vorrang vor dem nationalen Grundsatz von Treu und Glauben (VwGH 15.3.2001, 99/16/0448). Die dem Art. 220 ZK zu Grunde liegenden Rechtsgedanken sind in engem Zusammenhang mit Art. 239 Abs. 1 zweiter Anstrich ZK zu sehen.

Gemäß Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b) ZK erfolgt keine nachträgliche 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.

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, Zollkodex*<sup>6</sup> Art. 220 Rz. 12). Auch nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union 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).

Anlässlich der Abfertigungen wurde in den vom gegenständlichen Verfahren erfassten Warenanmeldungen die Warennummer 3302 1040 00 angegeben. Die Beschwerdeführerin brachte stets vor, diese Warennummer sei nach einer Untersuchung von Waren wie den gegenständlichen im Jahr 1998 von der Technischen Untersuchungsanstalt vorgeschlagen worden.

Ein legitimes Vertrauen des Beteiligten kann nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union und gemäß der Entscheidung der Kommission vom 28.1.1998 (REM 12/97) nur eine verbindliche Zollltarifauskunft oder ein Fachgutachten der zuständigen nationalen Behörde begründen, die sich auf die von ihm eingeführten Waren beziehen. Bei den Tarifierungsvorschlägen der Technischen Untersuchungsanstalt (Geschäftsfälle uu/1998 und vv/1998) handelte es sich nicht um verbindliche Zollltarifauskünfte, die die Behörden binden. Da keine verbindlichen Zollltarifauskünfte vorlagen, sondern im Jahr 1998 nur unverbindliche Tarifierungsvorschläge erteilt worden sind, liegt ein Irrtum der Zollbehörde im Sinne von Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b ZK nicht vor (EuGH 1.4.1993, C-250/91; Beschluss der Kommission 12.11.2010, REC 03/08). Darüber hinaus ist festzuhalten, dass für die Produkte "A3" und "A4" nicht einmal unverbindliche Zollltarifauskünfte vorgelegen sind und somit ein diesbezüglicher Irrtum der Zollbehörden von vornherein auszuschließen war.

Nach der Rechtsprechung des EuGH kann auch eine langjährige Abfertigungspraxis ohne eigentliches zollbehördliches Handeln einen Irrtum begründen. Dies ist dann der Fall, wenn die Zollbehörden bei einer großen Zahl von Einfuhren und über einen langen Zeitraum hinweg keinerlei Einwände gegen die Tarifierung der in Rede stehenden Waren vorgebracht haben. Ein Irrtum der Zollbehörden wird angenommen, wenn die Unrichtigkeit der Anmeldung für eine vollständig angemeldete Ware bei einem Vergleich zwischen der angemeldeten Warennummer und der ausdrücklichen Warenbezeichnung entsprechend dem Tarifschema erkennbar war und sie auf Grund der unrichtig angemeldeten Tatsachen tatsächliche Feststellungen der Abgabenfestsetzung zu Grunde legte (VwGH 14.12.2015, 2013/16/0234).

Im Zeitraum 18. November 2008 bis 27. August 2010 wurden einschließlich der verfahrensgegenständlichen Abfertigungen sieben Abfertigungen von Waren wie den gegenständlichen durchgeführt, bei denen die Waren in die Warennummer 3302 1040 00 eingereiht worden sind. Bei dieser Anzahl von Abfertigungen in einem Zeitraum von

beinahe zwei Jahren ist nicht von zahlreichen Abfertigungen auszugehen. Diese geringe Zahl an derartigen Abfertigungen vermag einen Irrtum der Zollbehörden nicht begründen.

Da darüber hinaus auf Grund der Verwaltungsakten nicht davon auszugehen war, dass die belangte Behörde die Zusammensetzung der angemeldeten Waren (*"Mischungen von Riechstoffen und Mischungen (einschließlich alkoholische Lösungen) auf der Grundlage eines oder mehrerer dieser Stoffe, von der als Rohstoffe für die Industrie verwendeten Art"* oder *"Mischungen von Riechstoffen von in der Getränkeindustrie verwendeten Art: Andere"* oder " A1 " oder " A2 ") kannte (die Anmeldungsunterlagen und die Angaben der Beschwerdeführerin ließen keine Hinweise auf die Zusammensetzung der Waren erkennen), wäre eine Einreihung der gegenständlichen Waren in die angemeldete Warennummer denkbar gewesen, sodass der belangten Behörde eine Unrichtigkeit beim Vergleich zwischen der angemeldeten Warennummer und der ausdrücklichen Warenbezeichnung entsprechend dem Tarifschema nicht erkennbar sein musste. Es liegt daher ein die nachträgliche buchmäßige Erfassung nach Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b ZK ausschließender Irrtum nicht vor (VwGH 14.12.2015, 2013/16/0234).

Da kein Irrtum der Zollbehörde vorlag, waren die Voraussetzungen für das Absehen von der buchmäßigen Erfassung gemäß Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b) ZK und somit das Vorliegen von besonderen Umständen im Sinne des Art. 239 Abs. 1 zweiter Anstrich ZK nicht gegeben.

Auch wenn der Beschwerdeführerin dahingehend zuzustimmen ist, dass keine allgemeine Pflicht zur Einholung einer verbindlichen Zolltarifauskunft besteht, so hatte sie sich dennoch um die zutreffende Einreihung der eingeführten Waren zu kümmern. Es wäre ihre Pflicht gewesen, die Richtigkeit der vorgeschlagenen Tarifierung der Waren von Zeit zu Zeit erneut überprüfen zu lassen. Bei den gegenständlichen Einfuhrabfertigungen berief sich die Beschwerdeführerin auf Tarifierungsvorschläge, die mehr als zehn Jahre vor den Einfuhrabfertigungen erteilt worden sind. Ihr war daher auch offensichtliche Fahrlässigkeit vorzuwerfen, indem sie es unterlassen hat, die Tarifierung auf ihre Richtigkeit hin überprüfen zu lassen. Selbst eine verbindliche Zolltarifauskunft ist nur sechs Jahre, vom Zeitpunkt ihrer Erteilung an gerechnet, gültig (Art. 12 Abs. 4 ZK). Selbst bei Vorliegen einer verbindlichen Zolltarifauskunft hätte sich die Beschwerdeführerin nach mehr als zehn Jahren nicht mehr darauf berufen können. Selbst bei Vorliegen eines besonderen Falles (Irrtum, etc.) wäre eine Erstattung der Abgaben gemäß Art. 239 ZK somit ausgeschlossen gewesen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (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.

Die Beurteilung, ob die Voraussetzungen für eine Erstattung gemäß Art. 239 ZK vorlagen, stützt sich auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Vorschriften und auf ständige Rechtsprechung des Gerichtshof der Europäischen Union.

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.

Klagenfurt am Wörthersee, am 2. Februar 2016