UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Zoll-Senat 3 (K)

GZ. ZRV/0040-Z3K/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., Adresse, vertreten durch Dr. Peter Csoklich, Rechtsanwalt, 1090 Wien, Währingerstraße 2 - 4, vom 21. Dezember 2009 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien vom 15. Dezember 2009, Zahl aa, betreffend Eingangsabgaben entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien vom 18. Juni 2009, Zahl: bb, wurden für die Bf. (vormals AA) gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a) und Abs. 3 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 (ZollR-DG) für die mit der Warenanmeldung zu CRN cc in den freien Verkehr übergeführten Waren Eingangsabgaben in der Höhe von € 12.965,10 (Zoll auf landwirtschaftliche Erzeugnisse [A10]: € 9.637,-;Zusatzzoll [A20]: € 3.328,10) festgesetzt und der in zu geringer Höhe erfasste Abgabenbetrag (€ 12.386,82) gemäß Art. 220 Abs. 1 ZK nachträglich buchmäßig erfasst. Als Folge der Nacherhebung erfolgte die Vorschreibung einer Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG in der Höhe von € 1.222,57. In der Begründung wurde ausgeführt, mit der gegenständlichen Warenanmeldung habe die Beschwerdeführerin (Bf.) als indirekter Vertreter des Warenempfängers „*andere, Instant Green tea mix*" angemeldet und diese Ware in die Warennummer 2101 2092 80 eingereiht.

© Unabhängiger Finanzsenat

Eine Überprüfung der Anmeldung habe ergeben, dass die Ware in die Warennummer 1701 9100 00 einzureihen gewesen wäre.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 29. Juni 2009. Die Bf., vertreten durch Dr. Peter Csoklich, Rechtsanwalt, brachte vor, die Einreihung in die Zolltarifnummer 1701 9100 00 werde bestritten. Hinsichtlich dieser Sendung seien keine Warenmuster vorgelegen und die Abgabenbehörde habe daher keinen Beweis, dass die gegenständliche Ware in die vorstehend genannte Warennummer einzureihen gewesen sei. Eine Umtarifierung setze den Nachweis durch die Abgabenbehörde voraus, dass die Ware die Eigenschaften aufweise, die für die Einreihung in die von ihr herangezogene Warennummer erforderlich seien. Könne die Abgabenbehörde diese Eigenschaften nicht nachweisen, sei der angefochtene Bescheid schon aus diesem Grund aufzuheben.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 15. Dezember 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, bereits anlässlich der Einfuhrabfertigung sei – wie im Beschauvermerk festgehalten - festgestellt worden, dass es sich bei der gegenständlichen Ware um eine gleichartige handelt, für welche bereits eine Überprüfung der Warennummer durch die Technische Untersuchungsanstalt (TUA) eingeleitet worden sei. Für diese Ware habe die TUA eine Einreihung in die Warennummer 1701 9100 00 vorgeschlagen. Dieser Tarifierungsvorschlag sei durch Untersuchungen weiterer gleichartiger Waren bestätigt worden.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 21. Dezember 2009. Die Bf., vertreten durch Dr. Peter Csoklich, Rechtsanwalt, brachte im Wesentlichen vor, die Richtigkeit der dem verfahrensgegenständlichen Bescheid zugrunde liegenden Untersuchungsergebnisse der TUA werde bestritten. Voraussetzung für eine verlässliche und eine einer gerichtlichen Überprüfung standhaltende Untersuchung durch die TUA sei eine sachgerechte Probenentnahme. Eine solche erfordere zunächst eine entsprechende Durchmischung des zu untersuchenden Materials und nicht bloß die Entnahme einer Probe von der Oberfläche. Durch eine oberflächliche Probenentnahme könne kein zuverlässiger Rückschluss auf die tatsächliche Zusammensetzung der Ware gezogen werden. Als Beweis für die unsachgerechte Probenziehung beantragte die Bf. die Einvernahme von zwei näher genannten Personen. Die Unrichtigkeit der Ansicht der TUA ergebe sich auch aus der Beantwortung der für die Zolltarifierung zuständigen Dienststelle. Diese gehe auch von einer Einreihung in die Warennummer *„2101 2902 80‘* aus. Darüber hinaus sei zum Zeitpunkt der Abfertigung eine von den österreichischen Behörden ausgestellte Verbindliche Zolltarifauskunft (VZTA) vorgelegen; diese habe – so wie eine spätere Untersuchung der TUA - die Einreihung eines gleichen Produkts in die Warennummer 2101 2092 80 vorgesehen.

© Unabhängiger Finanzsenat

Die der angefochtenen Berufungsvorentscheidung zugrunde liegenden Untersuchungsergebnisse der TUA seien auch deswegen rechtlich unrichtig, weil die untersuchte Ware lediglich „*aufgrund des kaum wahrnehmbaren Geruchs und Geschmacks nach Tee*" *nicht als „auf der Grundlage eines Teeextraktes*" hergestellte Lebensmittelzubereitung angesehen werden könne. Die TUA übersehe dabei, dass es weder nach dem Wortlaut der Tarifposition, noch nach den einschlägigen Erläuterungen auf einen ausgeprägten Teegeschmack ankomme. Eine subjektive Geschmacks- oder Geruchseinschätzung stelle kein ausreichendes Entscheidungskriterium für die Einreihung unter eine bestimmte Zolltarifnummer dar. Unrichtig sei auch der Verweis der belangten Behörde auf die Verordnung (EG) Nr. 227/2006; das gegenständliche Produkt sei in dieser Verordnung nicht erwähnt. Zu berücksichtigen sei auch, dass in das Kapitel 17 keine Flüssigkeiten einzureihen seien.

Es sei auch nicht nachgewiesen worden, dass die gegenständliche Ware gleichartig ist wie die untersuchte Ware; ein solcher Nachweis könne mangels genauer Produktbeschreibung im Untersuchungsbefund von der belangten Behörde nicht erbracht werden.

Selbst wenn – was aufgrund der vorstehenden Ausführungen weiterhin bestritten werde – die Ware in die Position 1701 einzureihen sein sollte, sei die nachträgliche buchmäßige Erfassung gemäß Art. 220 Abs. 2 ZK unzulässig. Denn der gesetzlich geschuldete Abgabenbetrag sei nur aufgrund eines Irrtums der Zollbehörden nicht erfasst worden. Dieser Irrtum habe vernünftigerweise vom Zollschuldner nicht erkannt werden können und dieser habe gutgläubig gehandelt und alle geltenden Vorschriften für die Zollanmeldung eingehalten. Der Irrtum der Zollbehörde ergebe sich aus der telefonisch und mittels E-Mail erteilten Auskunft der Zollbehörden über die Einreihung des gegenständlichen Produkts sowie aus der vorstehend genannten VZTA. Auch die mehrmonatige Abfertigungspraxis, wonach Waren wie die gegenständliche stets unter die Warennummer 2101 angemeldet und die Zollanmeldungen von den Zollbehörden widerspruchslos entgegengenommen worden seien, stelle einen Irrtum der Zollbehörden dar. Ein solcher Irrtum habe von der Bf. nicht erkannt werden können. Diese habe vor Aufnahme der Verzollungen telefonisch unter Bekanntgabe der Produktbeschreibung eine Bestätigung erhalten, dass die Ware in die Position 2101 einzureihen sei und diese Einreihung sei im Zuge des Abfertigungsvorgangs von den Zollbehörden telefonisch und schriftlich bestätigt worden. Darüber hinaus bestätige eine zugunsten eines (anderen) Auftraggebers der Bf. ausgestellte VZTA die Richtigkeit der angemeldeten Warennummer. Die einhellige Abwicklungspraxis und das vorliegende Analysenzertifikat würden auch die vorgenommene Einreihung bestätigen. Zu berücksichtigen sei auch noch der Umstand, dass die Einstufung solcher Lebensmittelzubereitungen schwierig sei. Dies zeige sich darin, dass die Einreihung dieser Produkte auf EU-Ebene diskutiert werde.

© Unabhängiger Finanzsenat

Abschließend beantragte die Bf., in Stattgebung der Beschwerde die angefochtene Berufungsvorentscheidung dahingehend abzuändern, dass der Berufung stattgegeben und die nachträgliche buchmäßige Erfassung und Abgabenvorschreibung ersatzlos aufgehoben werde, in eventu die angefochtene Berufungsvorentscheidung aufzuheben und der belangten Behörde die neuerliche Entscheidung aufzutragen. Für den Fall, dass der Beschwerde nicht ohnedies vollinhaltlich stattgegeben werde, wurde die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt sowie die Einholung einer Vorabentscheidung durch den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) zur richtigen Entscheidung über die Einreihung des gegenständlichen Produkts angeregt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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*

© Unabhängiger Finanzsenat

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, Einreihungsavise 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 Einreihungsavise 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 wurde „*andere, Instant Green tea mix*" zur Überführung in den freien Verkehr angemeldet und die Ware in die Warennummer 2101 2092 80 des ÖGebrZT eingereiht. Im Zuge der nachträglichen buchmäßigen Erfassung ging die belangte Behörde von einer Einreihung in die Position 1701 der Kombinierten Nomenklatur aus.

© Unabhängiger Finanzsenat

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 (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).

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

© Unabhängiger Finanzsenat

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 gegenständliche Ware wurde in der, der Einfuhrabfertigung zugrunde liegenden Rechnung vom 13. Februar 2008 als „*Instant Green Tea mix*" bezeichnet. Laut der vorliegenden 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.

© Unabhängiger Finanzsenat

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 Untersuchungen der TUA in vergleichbaren Fällen. Den in der Berufungsvorentscheidung genannten Untersuchungsbefunden zu den Nummern 563/2008, 564/2008, 565/2008, 566/2008, 568/2008 und 569/2008 liegen Untersuchungen von Waren des selben Herstellers mit der selben Handelsbezeichnung und derselben Zusammensetzung zu Grunde; diese Untersuchungen betreffen auch Abfertigungen, bei denen die Bf. als indirekter Vertreter des Warenempfängers aufgetreten ist. In allen Fällen wurde eine Einreihung in eine andere Position als 2101 vorgeschlagen.

Betreffend das Vorbringen der Bf., die bloß subjektive Geschmacks- oder Geruchseinschätzung des untersuchenden Mitarbeiters der TUA stelle kein ausreichendes Entscheidungskriterium für die Einreihung unter eine bestimmte Zolltarifnummer dar, 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.

Die in der Beschwerdeschrift genannte Verbindliche Zolltarifauskunft
Nummer AT 2007/000503 (offensichtlich gemeint AT 2007/000505; Gegenstand der in der Beschwerdeschrift angeführten Auskunft ist eine gänzlich andere Ware) und der mit der Beschwerdeschrift vorgelegte Untersuchungsbefund Nummer 2334/2007 vermögen zum einen die Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht erschüttern, zum anderen zeigen diese Unterlagen bei Vergleich mit den vorstehend genannten Untersuchungsergebnissen ein willkürliches Vorgehen der TUA nicht auf. Gegenstand dieser Untersuchungen sind Erzeugnisse anderer Hersteller mit anderen Zusammensetzungen. Während in den oben genannten Fällen Waren, die aus 97,275% Zucker und 0,2% Tee-Extrakt bestanden, untersucht worden sind, waren Zubereitungen auf der Grundlage eines Tee-Extraktes mit einem Gehalt an Zucker von mehr als 5 GHT Gegenstand der in der Beschwerdeschrift genannten Unterlagen. Ebenso wenig steht ein Schreiben eines vom gegenständlichen Verfahren nicht betroffenen ungarischen Unternehmens der Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates entgegen. Diesem Schreiben lassen sich keine Anhaltspunkte betreffend Zusammensetzung und in weiterer Folge betreffend Warenidentität entnehmen.

© Unabhängiger Finanzsenat

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 Untersuchungsergebnisse der TUA 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 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).

Betreffend das Beschwerdevorbringen, von Kapitel 17 der Kombinierten Nomenklatur seien nur Waren im festen Zustand und somit keine Flüssigkeiten erfasst, ist festzuhalten, dass es sich den Angaben in den vorliegenden Unterlagen (Handelsrechnung, Produktspezifikation, Frachtbrief) zufolge bei der gegenständlichen Ware um keine Flüssigkeit, sondern um ein kristallines Pulver, abgepackt in so genannten Big Bags zu je 1.000 kg gehandelt hat.

© Unabhängiger Finanzsenat

Mit einer an „Zollanfragen@bmf.gv.at" gerichteten E-Mail vom 18. März 2008 hat ein Mitarbeiter der Bf. um einen Tarifvorschlag für eine Ware wie die gegenständliche ersucht. Mit E-Mail vom selben Tag hat die Zentrale Auskunftsstelle und Taric-Verwaltung/Zoll eine Einreihung in die Warennummer 2101 2092 80 vorgeschlagen und der Bf. mitgeteilt, eine Auskunft nach Art. 11 ZK habe rechtsunverbindlichen Charakter. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass die gegenständliche Abfertigung bereits am 14. Februar 2008 und somit vor Einholung der Auskunft erfolgt ist und dass nur eine Verbindliche Zolltarifauskunft gemäß Art. 12 ZK eine Bindungswirkung hat. Unbeschadet der Unverbindlichkeit lassen sich den Verwaltungsakten, insbesondere auch der Anfrage vom 18. März 2008 keine Hinweise dafür entnehmen, dass von der Zentralen Auskunftsstelle und Taric-Verwaltung/Zoll vor oder im Zuge der gegenständlichen Einfuhrabfertigung eine Auskunft betreffend die Einreihung der Ware erteilt worden ist.

Gemäß Art. 12 Abs. 2 ZK und Art. 10 Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ZK-DVO) kann nur der Berechtigte Rechte aus der Verbindlichen Zolltarifauskunft geltend machen. Berechtigter ist, wem die Verbindliche Zolltarifauskunft erteilt worden ist. Weder die Bf., noch der von ihr indirekt vertretene Warenempfänger waren Berechtigte der in der Beschwerdeschrift 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 Nummer AT 2007/000505 erfasste Ware („Instant Black Tea Mix") weist eine andere Zusammensetzung auf als die gegenständliche. Darüber hinaus wurde diese Verbindliche Zolltarifauskunft am 19. Februar 2009 zurückgenommen. Eine zurückgenommene Auskunft erzeugt – selbst wenn die Bf. Berechtigte dieser gewesen wäre – keine Bindungswirkung.

Gemäß Art. 70 Abs. 1 ZK gelten, wenn nur ein Teil der angemeldeten Ware beschaut wird, die Ergebnisse dieser Teilbeschau für alle in der Anmeldung bezeichneten Waren. Der Anmelder kann jedoch eine zusätzliche Zollbeschau verlangen, wenn er der Ansicht ist, dass die Ergebnisse der Teilbeschau auf den Rest der angemeldeten Waren nicht zutreffen.

Die Bf. meldete – wie bereits ausgeführt – „*andere, Instant Green tea mix*" zur Überführung in den freien Verkehr an. Die Anmeldung enthält keine Hinweise für eine unterschiedliche Zusammensetzung der angemeldeten Ware. Grundsätzlich liegt es im Ermessen der Zollbehörde, ob und in welchem Umfang die Beschaffenheit der angemeldeten Ware ermittelt wird. Bei als einheitlich beschaffen angemeldeten Waren liegt eine pflichtgemäße Ermessensausübung vor, wenn sich die Probenentnahme auf eine Stichprobe beschränkt

© Unabhängiger Finanzsenat

(BFH 11.1.2011, VII R 15/10). Das Zollrecht enthält keine Regelungen darüber, in welchem Umfang die Beschaffenheit der angemeldeten Ware von der Zollbehörde zu ermitteln ist (vgl. BFH 24.1.2006, VII R 40/04). Der Anmelder hätte die Möglichkeit gehabt, eine weitergehende Probenentnahme zu beantragen. Darüber hinaus ist festzuhalten, dass für die Einreihung der gegenständlichen Ware deren Zusammensetzung, die sich aufgrund der vorgelegten Unterlagen ergibt, und nicht die in vergleichbaren Fällen durchgeführten Untersuchungen durch die TUA entscheidungsrelevant waren. Diese dienten lediglich – wie vorstehend ausgeführt – nur zur zusätzlichen Stütze der Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates. Von der Aufnahme der diesbezüglich beantragten Beweise war daher gemäß § 183 Abs. 3 BAO Abstand zu nehmen.

Gemäß Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b) ZK erfolgt keine nachträglich buchmäßige Erfassung, wenn der gesetzlich geschuldete Abgabenbetrag 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).

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[5] Art. 220 Rz. 12).

Die Bf. brachte vor, sie habe sich betreffend die Einreihung der gegenständlichen Ware bei der zuständigen Stelle erkundigt. Die mittels E-Mail getätigte Anfrage erfolgte – wie bereits ausgeführt – nach der Abfertigung der gegenständlichen Ware. Im Zeitpunkt der Abfertigung konnte daher die Bf. nicht auf diese Auskunft vertrauen.

Ein legitimes Vertrauen des Beteiligten kann gemäß der Entscheidung der Kommission vom 28.1.1998 (REM 12/97) nur eine Verbindliche Zolltarifauskunft oder ein Fachgutachten der zuständigen nationalen Behörde begründen. Selbst wenn die E-Mail-Anfrage oder eine telefonische Anfrage (wofür keine Anhaltspunkte vorliegen) vor oder im Zuge der Abfertigung erfolgt wären, hätte die Bf. nicht auf diese unverbindliche Auskunft vertrauen können. Es bedurfte daher keiner Erwägungen, ob eine mündliche Auskunft betreffend die Einreihung der Ware erfolgt ist.

© Unabhängiger Finanzsenat

Ein Irrtum der Zollbehörde im Sinne des Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b) ZK wäre nur dann vorgelegen, wenn für die gegenständliche Ware eine Verbindliche Zolltarifauskunft, auf die sich die Bf. berufen hätte können, vorgelegen wäre und eine solche eine Einreihung in die von der Bf. angemeldeten Warennummer vorgesehen hätte (vgl. Beschluss der Kommission vom 12.11.2010, REC 03/08). Für die verfahrensgegenständliche Ware lag – wie bereits ausgeführt – lediglich ein nachträglich erteilter unverbindlicher Tarifvorschlag der Zentralen Auskunftsstelle und Taric-Verwaltung/Zoll (welche nicht zuständig ist für die Erteilung Verbindlicher Zolltarifauskünfte) vor. Aus einer Verbindlichen Zolltarifauskunft für eine Ware, die nicht ident ist mit der gegenständlichen, lässt sich zum einen kein berechtigtes Vertrauen begründen, zum anderen liegt durch die Erteilung einer solchen ein Irrtum der Zollbehörde nicht vor.

Nach der Rechtsprechung des EuGH kann auch eine langjährige Abfertigungspraxis ohne eigentliches zollbehördliches Handeln einen Irrtum begründen. Eine von Jänner bis Ende März ständig geübte Abfertigungspraxis stellt keine langjährige dar. Von einer solchen ist innerhalb einer Frist von drei Jahren nicht auszugehen (vgl. Beschluss der Kommission 12.11.2010, REC 03/08). Darüber hinaus blieb die Zollbehörde im gegenständlichen Fall betreffend die Einreihung nicht untätig. Im Zuge der Abfertigung wurde eine Warenbeschau durchgeführt und auf die zum damaligen Zeitpunkt ausständige Untersuchung einer identen Ware verwiesen.

Da kein Irrtum der Zollbehörde vorlag waren die Voraussetzungen für das Absehen von der buchmäßigen Erfassung gemäß Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b) ZK nicht gegeben.

Gemäß § 85c Abs. 5 ZollR-DG ist auf Antrag einer Partei in der Beschwerde eine mündliche Verhandlung anzuberaumen. Die Bf. hat für den Fall, „*dass der Beschwerde nicht ohnedies vollinhaltlich stattgegeben wird, die Abhaltung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung beantragt.*" Die Bf. hat somit eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass sie auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet, wenn der Unabhängige Finanzsenat eine bestimmte Entscheidung (vollinhaltliche Stattgabe) trifft.

Ein wesentlicher Zweck einer mündlichen Verhandlung liegt darin, dass in ihr der Sachverhalt auf dem Verhandlungsweg, im Gespräch oder in Rede und Gegenrede erörtert oder geklärt wird. Mit ihrem Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung für den Fall, dass der Berufung nicht vollinhaltlich stattgegeben wird, hält die Bf. es offenkundig nicht für entscheidungsrelevant, dass es für die Ermittlung des maßgeblichen Sachverhaltes des Verhandlungswegs, des Gesprächs oder der Rede und Gegenrede in einer mündlichen Verhandlung bedarf. Die Beurteilung der Frage, ob es für die Ermittlung des Sachverhaltes einer mündlichen Verhandlung bedarf, hängt nicht von der, einer Sachverhaltsfeststellung

© Unabhängiger Finanzsenat

folgenden rechtlichen Würdigung ab. Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung nach vollständiger Sachverhaltsermittlung und rechtlicher Würdigung des Sachverhaltes verliert ihren Zweck, weil es keinen Unterschied machen darf, ob die rechtliche Konsequenz die Stattgabe oder Abweisung einer Beschwerde ist.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde unter einer Bedingung gestellt. Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sind Prozesshandlungen. Die Zulässigkeit einer Bedingung bei einer Prozesshandlung muss im Gesetz ausdrücklich vorgesehen sein, ist dies nicht der Fall, so ist eine unter einer Bedingung vorgenommene Prozesshandlung unwirksam (VwGH 24.4.2003, 2002/07/0157). Weder das ZollR-DG, noch die subsidiär anzuwendende BAO kennen bedingte Verhandlungsanträge. Der Antrag der Bf. war daher unwirksam.

Der EuGH entscheidet im Wege der Vorabentscheidung unter anderem über die Auslegung der Handlungen der Organe, Einrichtungen oder sonstigen Stellen der Union (Art. 267 Abs. 1 Buchstabe b] AEUV). Stellt sich einem mitgliedstaatlichen Gericht eine solche Frage, so kann diese dem EuGH vorgelegt werden, wenn es eine Entscheidung darüber zum Erlass des Urteils für erforderlich hält. Eine Vorlageverpflichtung für ein mitgliedstaatliches Gericht besteht nur dann, wenn dessen Entscheidung innerstaatlich nicht mehr bekämpft werden kann (Art 267 Abs. 2 und 3 AEUV). Für den Unabhängigen Finanzsenat bestanden betreffend die Einreihung der gegenständlichen Ware keine Zweifel. Darüber hinaus trifft dem Unabhängigen Finanzsenat, gegen dessen Entscheidung eine Beschwerde an die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts zulässig ist, keine Vorlagepflicht. Der (unter einer Bedingung gestellten) Anregung der Bf. wurde daher nicht entsprochen.

Gemäß § 183 Abs. 3 BAO ist von der Aufnahme beantragter Beweise abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen unerheblich sind. Da die – sofern nicht ohnedies berücksichtigt – gestellten Beweisanträge nicht entscheidungsrelevant waren, war von der Aufnahme dieser Abstand zu nehmen. Es bedurfte daher keiner Erwägungen, ob ordnungsgemäße Beweisanträge vorlagen.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 24. Oktober 2011

© Unabhängiger Finanzsenat