



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Wolfgang Berger und Hofrat Karl Heinz Klumpner BA, im Beisein von Frau Melanie Zuschnig als Schriftführerin, über die Beschwerde des A, Anschrift, vom 15. November 2012 gegen die Berufungsverentscheidung des Zollamtes X, vertreten durch B, vom 6. November 2012, Zl. 000000/00000/2012, betreffend nachträgliche buchmäßige Erfassung gemäß Art 220 ZK nach der am 24. Oktober 2013 in 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Dr. Herrmann-Gasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung ist gemäß Artikel 220 Absatz 2 Buchstabe b) Unterabsatz 1 Zollkodex (ZK) Abstand zu nehmen.

Entscheidungsgründe

In den Jahren 2010 und 2011 meldete ein Speditionsunternehmen mit folgenden neun Warenanmeldungen in direkter Vertretung des Herrn A beim Zollamt X Aprikosenpüreekonzentrat unter der Warennummer 2008 5092 20 (Zollsatz: 10,10%) zur Abfertigung zum freien Verkehr an:

Aufstellung der betroffenen Warenanmeldungen

Warenanmeldungsnummer	Datum	Kontrollvermerk
-----------------------	-------	-----------------

1	03.03.2010	OHNE
2	18.05.2010	OHNE
3	15.07.2010	Dokumente
4	02.11.2010	Dokumente
5	02.11.2010	OHNE
6	02.11.2010	OHNE
7	13.01.2011	Dokumente
8	15.04.2011	OHNE
9	20.04.2011	OHNE

Die drei aus der Tabelle ersichtlichen Dokumentenkontrollen führten in keinem der Fälle zu einer abweichenden Feststellung.

Laut Aktenlage beantragte der Einzelunternehmer A zu einer Zollabfertigung von Aprikosenpüreekonzentrat am 11. Mai 2012 eine Musterziehung mit einer anschließenden Untersuchung durch die Technische Untersuchungsanstalt (TUA) des Bundes. Diese schlug mit ETOS-Befund Y vor, die untersuchte Ware in die Warennummer 2007 9950 90 (Präferenzzollsatz: 20,50% + € 4,20/100kg) einzureihen. In der Folge wurden mit Bescheid des Zollamtes X vom 11. September 2012 auch die ursprünglichen buchmäßigen Erfassungen zu den neun verfahrensgegenständlichen Abfertigungen berichtigt und ein Differenzbetrag von insgesamt € 33.161,76 an Zoll sowie eine Abgabenerhöhung über einen Betrag von € 1.873,19 zur Entrichtung vorgeschrieben.

Dagegen brachte A mit Schreiben vom 25. September 2012 form- und fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung ein. Begründend wird in der Berufungsschrift ausgeführt, zum Zeitpunkt der jeweils erfolgten Abfertigungen wäre die beantragte Zolltarifnummer im Hinblick auf die Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur richtig angewendet worden.

Die Berufung hatte nur teilweise Erfolg; die Abgabenerhöhung wurde dem Berufungsverwerber zur Gänze gutgeschrieben, im Übrigen wurde das Rechtsmittel mit Berufungsvorentscheidung des Zollamtes X vom 6. November 2012 als unbegründet abgewiesen. Die Behörde verwies in ihrer Erledigung auf die allgemeinen Tarifierungsvorschriften und stützte demnach ihre Entscheidung auf die Ausführungen der TUA zum oben genannten ETOS-Untersuchungsbefund, die mit der Beschreibung zu Warennummer 2007 9950 90 der Kombinierten Nomenklatur in Einklang ständen.

Mit einem vier Berufungsvorentscheidungen betreffenden Schreiben legte A unter anderem im verfahrensgegenständlichen Fall beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) form- und fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde ein. Trotz der erfolgten TUA-Untersuchung lehnt der Be-

schwerdeführer (Bf) nach wie vor die Einreihung der Ware Aprikosenpüreekonzentrat in die Warennummer 2007 9950 90 für die in den Jahren 2010 und 2011 erfolgten Zollabfertigungen ab. Seiner Meinung nach sei dies erst nach dem 2. Juni 2012 zulässig, weil zu diesem Zeitpunkt ein irreführender Absatz bei Code 2007 der Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur (KN) gestrichen worden sei, der bezüglich Fruchtpürees auf den Code 2008 verwies. Darüber hinaus begeht der Bf in der Beschwerdeschrift ein Absehen von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung wegen eines Irrtums der Zollbehörde und beantragt abschließend die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 85c Abs 5 ZollR-DG.

In der am 24. Oktober 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurden vom Bf und dem Vertreter der belangten Behörde wechselseitig die bereits aus dem Verwaltungsakt bekannten Standpunkte ausgetauscht. Neue Aspekte für das weitere Verfahren ergaben sich daraus nicht.

Dem Ersuchen des Bf um Vornahme von Korrekturen in der Niederschrift über den Verlauf der Berufungsverhandlung auf Seite 2 Firma C (statt CC), auf Seite 3 Firma C (statt CC) und Herr D (statt E) sowie auf Seite 5 Pektin (statt Diktin) wurde entsprochen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach Artikel 12 Absatz 1 der *Verordnung (EWG) Nr 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif* (ABI L 1987/256, 1) veröffentlicht die Europäische Kommission jährlich in Form einer Verordnung die vollständige Fassung der KN zusammen mit den Zollsätzen, wie sie sich aus den vom Rat der Europäischen Union oder von der Kommission beschlossenen Maßnahmen ergeben. Diese Verordnung gilt jeweils ab 1. Jänner des folgenden Jahres. Die in der vorliegenden Rechtssache anwendbaren Fassungen der KN sind folgende:

Die am 1. Jänner 2010 in Kraft getretenen *Verordnung (EG) Nr 948/2009 der Kommission vom 30. September 2009 zur Änderung von Anhang I der Verordnung (EWG) Nr 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif* (ABI L 2009/287, 1).

Die am 1. Jänner 2011 in Kraft getretenen Verordnung (EU) Nr 861/2010 der Kommission vom 5. Oktober 2010 zur Änderung von Anhang I der Verordnung (EWG) Nr 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABI L 2010/284, 1).

Die Überschrift zu KN-Code 2007 lautet in beiden Verordnungen gleich:

"Konfitüren, Fruchtgelees, Marmeladen, Fruchtmuse und Fruchtpasten, durch Kochen hergestellt, auch mit Zusatz von Zucker oder anderen Süßmitteln:"

Ebenso die Überschrift zu KN-Code 2008:

"Früchte, Nüsse und andere genießbare Pflanzenteile, in anderer Weise zubereitet oder haltbar gemacht, auch mit Zusatz von Zucker, anderen Süßmitteln oder Alkohol, anderweit weder genannt noch inbegriffen:"

Nach Ziffer 1 der Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur (AV) sind die Überschriften der Abschnitte, Kapitel und Teilkapitel nur Hinweise. Maßgebend für die Einreichung sind der Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln und — soweit in den Positionen oder in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln nichts anderes bestimmt ist — die nachstehenden Allgemeinen Vorschriften.

Und nach Ziffer 6 der AV sind für die Einreichung von Waren in die Unterpositionen einer Position maßgebend der Wortlaut dieser Unterpositionen, die Anmerkungen zu den Unterpositionen und — sinngemäß — die vorstehenden Allgemeinen Vorschriften. Einander vergleichbar sind dabei nur Unterpositionen der gleichen Gliederungsstufe. Soweit nichts anderes bestimmt ist, gelten bei Anwendung dieser Allgemeinen Vorschrift auch die Anmerkungen zu den Abschnitten und Kapiteln.

Ausgehend von den eben erwähnten Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur ist zunächst einmal ersichtlich, dass es sich bei der Position 2008 um einzureihende Waren handelt (Früchte, Nüsse und andere Pflanzenteile), die bereits in den vorstehenden Positionen genannt sind. Wesentliches Kriterium für die Einreichung von Waren in diese Position ist, dass diese in anderer Weise zubereitet oder haltbar gemacht sind als Waren in den vorstehend genannten Positionen dieses Kapitels, und anderweit weder genannt noch inbegriffen sind.

Fruchtpürees sind jedoch in der Überschrift zu Position 2007 unter der Bezeichnung „Fruchtmuse“ genannt, zumal das Wort Fruchtpüree ein Synonym für die Wörter Brei und Mus aus Obst ist (Quelle: www.lebensmittelexikon.de). Der Begriff „durch Kochen hergestellt“ wird in Anmerkung 5 zu Kapitel 20 der KN definiert:

„Für die Anwendung der Position 2007 bedeutet der Begriff ‚durch Kochen hergestellt‘, dass die Viskosität des Erzeugnisses durch Verringern des Wassergehalts mittels Hitzebehandlung unter atmosphärischem oder verminderter Druck oder mittels anderer Verfahren erhöht wurde.“

Diese Zuordnung von Aprikosenpüreekonzentrat allein anhand des Tarifwortlautes zu Position 2007 wird durch den ETOS-Untersuchungsbefund Y bestätigt. In diesem Zusammenhang soll nicht unerwähnt bleiben, dass die Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur der Euro-

päischen Union im jeweiligen Zeitpunkt der verfahrensgegenständlichen Abfertigungen bei der Warennummer 2007 einen Absatz 3 mit folgendem Wortlaut enthielten:

„Nicht hierher gehören durch Siebpressung des Fruchtfleisches gewonnene und unter Vakuum auf den Siedepunkt gebrachte Fruchtpürees, deren geschmackliche und chemische Eigenschaften durch die thermische Behandlung nicht geändert worden sind (Position 2008).“

Mit Amtsblatt C 156/13 vom 2. Juni 2012 teilte die Europäische Kommission mit, dass der obenstehende Absatz aus den Erläuterungen zur KN der EU gestrichen werde. Die Erläuterungen standen somit zu den maßgeblichen Zeitpunkten, den Tagen der jeweiligen Zollabfertigung, in Widerspruch zum Wortlaut der Position 2007 der KN. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sind die Erläuterungen in diesem Fall nicht zu berücksichtigen (EuGH 22.11.2012, verb Rsn C-320/11, C-330/11, C-382/11 und C-383/11, *Digitalnet/Tsifro-va/M SAT CABLE*, Slg 2012, 00000, Rn 45); sie tragen zwar erheblich zur Auslegung der einzelnen Positionen bei, ohne jedoch rechtsverbindlich zu sein (Rs wie oben, Rn 33; siehe auch *Witte/Alexander*, Zollkodex⁶ Art 20 Rz 30 und 32).

Aus den genannten Gründen besteht für den Senat kein Zweifel daran, dass in den neun streitgegenständlichen Fällen aufgrund der zum jeweiligen Abfertigungszeitpunkt in der Europäischen Union geltenden Warenklassifikatur die Ware Aprikosenpüreekonzentrat unter die Position 2007 der KN und in weiterer Folge – wie von der TUA vorgeschlagen – unter die Warennummer 2007 9950 90 einzureihen war. Absatz 3 der Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur konnte nicht zur Anwendung kommen, da die Bedingungen der Anmerkung 5 zu Kapitel 20 erfüllt sind und der Wortlaut der Position 2007 der KN zutrifft.

Somit stellt sich in weiterer Folge die Frage, ob verfahrensgegenständlich von den nachträglichen buchmäßigen Erfassungen gemäß Artikel 220 Absatz 2 Buchstabe b) ZK aufgrund eines Irrtums der Zollbehörde Abstand zu nehmen ist. Diese Bestimmung lautet wie folgt:

„(1) Ist der einer Zollschuld entsprechende Abgabenbetrag nicht nach den Artikeln 218 und 219 buchmäßig erfasst oder mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten Betrag buchmäßig erfasst worden, so hat die buchmäßige Erfassung des zu erhebenden Betrags oder des nachzuerhebenden Restbetrags innerhalb von zwei Tagen nach dem Tag zu erfolgen, an dem die Zollbehörden diesen Umstand feststellen und in der Lage sind, den gesetzlich geschuldeten Betrag zu berechnen sowie den Zollschuldner zu bestimmen (nachträgliche buchmäßige Erfassung). Diese Frist kann nach Artikel 219 verlängert werden.“

(2) Außer in den Fällen gemäß Artikel 217 Absatz 1 Unterabsätze 2 und 3 erfolgt keine nachträgliche buchmäßige Erfassung, wenn

[...]

b) der gesetzlich geschuldeten 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.
[...]"*

Der VwGH judiziert zu den Voraussetzungen für das Vorliegen einer Abstandnahme von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung nach Art 220 ZK in ständiger Rechtsprechung Folgendes (VwGH 17.05.2001, [2000/16/0590](#)):

„Nach Artikel 220 Abs 2 lit b ZK haben die zuständigen Zollbehörden von einer Nacherhebung von Eingangsabgaben abzusehen, wenn drei Voraussetzungen nebeneinander erfüllt sind. Die ursprüngliche Nichterhebung der Abgaben muss auf einen Irrtum der zuständigen Behörden zurückzuführen sein, der Abgabenschuldner muss gutgläubig gehandelt haben, das heißt bei vernünftiger Betrachtungsweise außerstande gewesen sein, den Irrtum der zuständigen Behörden zu erkennen, und er muss alle geltenden Bestimmungen betreffend die Zollerklärung beachtet haben. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, hat der Abgabenschuldner einen Anspruch darauf, dass von einer Nacherhebung abgesehen wird. Dagegen ist der Antrag auf Absehen von einer Nacherhebung bereits dann nicht begründet, wenn eine der drei Voraussetzungen fehlt (Hinweis Urteil des EuGH vom 4. Mai 1993, Rs [C-292/91](#), Weis, Slg 1993, I-2219).“

Zuletzt hat der EuGH seine ständige Rechtsprechung zu der in Rede stehenden Norm, wonach die drei oben genannten Voraussetzungen kumulativ vorliegen müssen, in seinem Urteil im Fall *Agrover Srl* (Rs C-173/06 vom 18. Oktober 2007) bestätigt.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist die zu geringe Zollfestsetzung im Rahmen der Warenabfertigungen zu den in der obigen Tabelle genannten Warenanmeldungen auf einen Irrtum des Zollamtes X zurückzuführen. Denn die Warenanmeldungen enthielten nicht nur die unrichtige Tarifnummer, sondern jeweils auch die Warenbezeichnung (Aprikosenpüree), die in Form eines Überbegriffs (Fruchtmus) in der Überschrift zur zutreffenden Tarifposition genannt ist. Zudem hat in drei Fällen nachweislich eine Dokumentenkontrolle stattgefunden. Diese zielt laut Punkt 0.4. lit a) der Richtlinie des BMF vom 29. Juli 2011, GZ BMF 010313/0469 IV/6/2011 (Arbeitsrichtlinie „Zollanmeldung allgemein“), darauf ab, zu prüfen, ob sich die Angaben in der Zollanmeldung auf die in dieser angeführten Unterlagen (Rechnung, Ursprungszeugnis, Präferenznachweis, Genehmigungen, Lizenzen und dergleichen), die je nach beantragtem Zollverfahren erforderlich sind, beziehen und mit dieser übereinstimmen. Ein zentrales Element jeder Zollkontrolle muss die Überprüfung der Richtigkeit der in der Warenanmeldung angeführten Warennummer sein, weil sich daraus nicht nur zollrechtliche Konsequenzen, wie etwa die Höhe des Zollsatzes, sondern auch handelspolitische Maßnahmen, wie etwa Verbote und Beschränkungen, ergeben können. Die Abfertigung der Ware Aprikosenpüreekonzentrat unter der Warennummer 2008 5092 20 war beim Zollamt X langjährige Verwaltungspraxis. Laut Aktenlage haben dort seit dem Jahr 2009 gleichartige Abfertigungen stattgefunden. Da der belangten Behörde im Rahmen der Zollabfertigungen trotz der teilweise durchgeführten Dokumentenkontrolle die langjährige unrichtige Abfertigungspraxis nicht auf-

gefallen ist, war sie in einem aktiven Irrtum verfangen (siehe dazu *Witte/Alexander, Zollkodex*⁶ Art 220 Rz 12 bis 15). Sie musste gewissermaßen zwangsläufig in diesem Irrtum verharren, weil für ein Zollamt als erstinstanzliche Behörde die vom Bundesministerium für Finanzen herausgegebenen Erläuterungen zum Österreichischen Gebrauchszolltarif, und damit Absatz 3 zu Code 2007, der bekanntlich bezüglich Fruchtpürees auf den Code 2008 verwies, als Dienstanweisung bindend sind (siehe dazu *Witte/Alexander, Zollkodex*⁶ Art 20 Rz 28).

Laut dem *Informationspapier über die Anwendung der Artikel 220 Absatz 2 Buchstabe b) und 239 des Zollkodex der Gemeinschaften, TAXUD/783/2002-DE Rev. 3*, können auch bestimmte „passive“ Verhaltensweisen einen Irrtum im Sinne von Artikel 220 Absatz 2 Buchstabe b) ZK darstellen. Darunter fällt auch die „*anstandslose Annahme fehlerhafter Zollanmeldungen durch die Zollbehörden, und zwar in großer Zahl und über einen längeren Zeitraum hinweg, insbesondere wenn an Hand der Angaben in diesen Anmeldungen hätte festgestellt werden können, dass diese nicht ordnungsgemäß waren*“ (siehe dazu auch *Witte/Alexander, Zollkodex*⁶ Art 220 Rz 14).

Neben dem aktiven Irrtum liegt verfahrensgegenständlich wohl auch eine passive, einen Irrtum begründende Verhaltensweise der belangten Behörde, aber nicht nur dieser, vor. Bereits im Jahr 2006 blieb bei zwei über die Zollämter Z und F durchgeföhrte Verzollungen des Bf die beantragte Warennummer 2008 5092 20 unbeanstandet. Ebenso anstandslos fertigte das Zollamt X – vor den streitgegenständlichen Zollabfertigungen – am 15. Dezember 2009 erstmals die in Rede stehende Ware unter der Warennummer 2008 5092 20 ab.

Somit stellt sich in weiterer Folge die Frage, ob der Abgabenschuldner gutgläubig gehandelt hat; das heißt er muss bei vernünftiger Betrachtungsweise außerstande gewesen sein, den Irrtum der zuständigen Behörde zu erkennen (VwGH vom 17.05.2001, [2000/16/0590](#)). Laut Aktenlage ist dieses Kriterium verfahrensgegenständlich erfüllt, weil dem Bf die langjährige Verwaltungspraxis des Zollamtes X bekannt war und er sich darauf eingestellt hat. Vor Aufnahme regelmäßiger Importe nach Österreich im Jahr 2009 hat A nachweislich bei der Wirtschaftskammer Wien, Abteilung für Außenwirtschaft, Erkundigungen bezüglich der tarifarischen Einreihung der in Rede stehenden Ware eingeholt und die Auskunft erhalten, diese wäre der Zolltarifnummer 2008 5092 20 zuzuordnen. Eigenen Angaben in der mündlichen Verhandlung zufolge tat er dies auch beim Zollamt Wien. Wenngleich die erworbene Auskunft nicht dokumentiert ist, kann aufgrund des Weisungscharakters der Erläuterungen zum Österreichischen Gebrauchszolltarif davon ausgegangen werden, dass er im Hinblick auf Absatz 3 zu Code 2007 dieselbe Auskunft erhalten hat. In dieses Bild passt auch der Umstand, dass bei zwei bereits im Jahr 2006 über unterschiedliche österreichische Zollämter durchgeföhrte Verzollungen die Warennummer 2008 5092 20 jeweils unbeanstandet blieb. Darüber hinaus verfügte er im Jahr 2009 (dem Jahr der Aufnahme regelmäßiger Einfuhren nach Österreich über

das Zollamt X) bereits über Warenanmeldungen von Aprikosenpüreekonzentrat aus anderen Mitgliedstaaten der EU, mit denen die Abfertigungen ebenfalls unter dem Code 2008 erfolgt waren.

Die Gesamtumstände des Falles sprechen auch dafür, dass der Bf den Irrtum der Zollbehörde nicht erkennen konnte. Zum einen hat er sich nach Kräften bemüht, die regelmäßig importierte Ware richtig einzureihen. Die Feststellung der tatsächlichen Rechtslage war nicht zuletzt in Anbetracht des irreführenden Absatzes 3 zu Code 2007 in den Erläuterungen zum Gebrauchs-zolltarif, aber auch, wie sich im Rahmen der mündlichen Verhandlung herausgestellt hat, wegen des Wortlautes von Anmerkung 5 zu Kapitel 20, wonach die „*Viskosität [...] mittels Hitzebehandlung [...] oder mittels anderer Verfahren*“ erhöht werden kann (Hervorhebung durch den UFS), selbst für einen Fachmann nicht klar erkennbar. Der UFS verkennt dabei nicht, dass nach ständiger Rechtsprechung des EuGH einzig der Text in der KN rechtsverbindlich ist. Aber der dermaßen klar formulierte Hinweis in Absatz 3 zu Code 2007 der Erläuterungen, wonach nach dem üblichen Verfahren produzierte Fruchtpürees zur Position 2008 gehören, war geeignet, selbst Experten in die Irre zu führen und die Erkennbarkeit des Irrtums der Zollbehörden maßgeblich zu erschweren. Gegen die Erkennbarkeit spricht auch die dargelegte – scheinbar europaweite – Verwaltungspraxis, von deren Richtigkeit A ausgehen konnte.

Dass der Bf sonstige, die Zollanmeldung betreffende Vorschriften missachtet hätte, geht aus dem Verwaltungsakt nicht hervor.

Die Berichtigung der buchmäßigen Erfassungen gemäß Artikel 220 Absatz 1 ZK durch das Zollamt X erfolgte verfahrensgegenständlich dem Grunde nach zu Recht, der Nachforderung steht jedoch die Vertrauenschutzregelung des Artikels 220 Absatz 2 Buchstabe b) Unterabsatz 1 entgegen.

Somit hatte der Unabhängige Finanzsenat spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 13. November 2013