

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in den Beschwerdesachen der Bf., Adr.1, vertreten durch RA, Adr.2, gegen die Bescheide des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien vom 27.10.2010, Zl.en 320000/70653/5/2009, 320000/70654/5/2009, 320000/70655/5/2009, 320000/70657/5/2009, 320000/70660/5/2009, 320000/70663/5/2009, 320000/70668/5/2009, 320000/70670/5/2009, 320000/70672/5/2009 und 320000/70678/5/2009, betreffend Eingangsabgaben und Abgabenerhöhung, zu Recht erkannt:

I. Die Abgabenerhöhungen gemäß § 108 Abs.1 ZollR-DG werden in den o.a. Bescheiden **teilweise stattgebend** jeweils mit

759,76 € (statt bisher 1.697,13 € zu Zl. 320000/70653/2009),
726,73 € (statt bisher 1.623,23 € zu Zl. 320000/70654/2009),
759,76 € (statt bisher 1.697,13 € zu Zl. 320000/70655/2009),
726,73 € (statt bisher 1.623,23 € zu Zl. 320000/70657/2009),
759,76 € (statt bisher 1.697,13 € zu Zl. 320000/70660/2009),
738,40 € (statt bisher 1.583,02 € zu Zl. 320000/70663/2009),
738,55 € (statt bisher 1.583,38 € zu Zl. 320000/70668/2009),
738,55 € (statt bisher 1.583,38 € zu Zl. 320000/70670/2009),
672,24 € (statt bisher 1.583,38 € zu Zl. 320000/70672/2009),
683,62 € (statt bisher 1.610,12 € zu Zl. 320000/70678/2009)

neu festgesetzt.

II. Im Übrigen werden die Beschwerden als unbegründet **abgewiesen**.

III. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **unzulässig**.

Entscheidungsgründe

Dem Abgabenverfahren zur ersten obgenannten Zollamtszahl liegt folgender Sachverhalt mit daraus entstandenem Verfahrensverlauf und rechtlicher Diskussion zugrunde:

Am 11.2.2008 wurde im Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien (Zollstelle Nickelsdorf) unter CRN xxx eine Warensendung zur Importabfertigung mit Verfahrenscode 4200 angemeldet. Versenderin war die Vers. in Bosnien/Herzegowina, Empfängerin die Empf. in CZ. und Anmelderin die X.GmbH (nunmehr: Bf.; Beschwerdeführerin, im Folgenden: Bf.), damals etabliert in Adr.3. Die Warenbezeichnung im Feld 31 des Einheitspapiers lautete "andere, Instant black tea mix" und als Warennummer war im Feld 33 angegeben 2101 2092 80. Als Eigenmasse war eingetragen 23.000 kg und als Rechnungspreis 10.322,15 €. Bei den Begleitpapieren befand sich eine "Product Specification", die als Produkt-Name angibt "Instant black tea mix-halfproduct for food industry" und mit der Aufzählung der Charakteristika der Ware: Feinkristalle mit leichter Braunfärbung mit der Zusammensetzung 2,5 % Maltodextrin C*DryMD 01915, 0,025 % Ascorbinsäure BP 2002, 0,2 % Tee-Extrakt (*extract black tea from different tea sorts*) und 97,275 % weißer Kristallzucker. Für die in indirekter Vertretung fungierende Anmelderin trat Frau M. auf, die Abfertigung erfolgte ohne Kontrolle einer Warenprobe mit automatisierter Bestätigung gemäß Art.199 Abs.2 ZK-DVO. Unter Heranziehung des Zollwertes 10.622,15 € wurden für die Bf. 6 % Zoll in Höhe von 637,33 € buchmäßig erfasst.

In einer nachträglichen Kontrolle gemäß Art.78 ZK und unter Heranziehung einer Warenuntersuchung durch die Technische Untersuchungsanstalt der Finanzverwaltung (TUA) mit ETOS-Nrn. 926/2008 u. 927/2008 bezüglich gleicher Ware, also mit derselben Warenbezeichnung und derselben Zusammensetzung, und vom selben Versender herrührend, gelangte das Zollamt zur Auffassung, dass gemäß dem Wortlaut im Zolltarif, dessen Allgemeinen Vorschriften (AV) Nrn. 1 und 6 und den Erläuterungen zum Harmonisierten System (HS) die Ware nicht als Tee unter Warennummer 2101 2092 80, sondern als Zucker (Saccharose mit Zusatz von Aromastoffen) in die Warennummer 1701 9100 00 einzureihen sei. Das ergäbe unter Anwendung der für diese Tarifnummer geltenden Gewichtszollsätze an nachzufordernden Beträgen 9.637,00 € an Zoll auf landwirtschaftliche Erzeugnisse und 2.690,77 € (= 3.328,10 - 637,33) an Zusatzzoll/ Zucker. Es stünde daher eine Nachforderung gemäß Art. 220 ZK von insgesamt 12.327,77 € sowie eine Abgabenerhöhung nach § 108 Abs.1 ZollR-DG an. Das wurde der Bf. und auch der Empfängerfirma in CZ. gemäß § 115 BAO mit Schreiben des Zollamtes vom 16.8.2010 vorgehalten.

Mit Antwortschreiben vom 1.9.2010 nahm die nunmehr rechtsfreundlich vertretene Bf. dazu Stellung. Sie brachte die Kritik vor, dass man durch Zurückgreifen auf eine TUA-Untersuchung anderer, insbesondere späterer Warensendungen nicht Rückschlüsse ziehen könne auf die Zusammensetzung der gegenständlichen Ware. Nur durch Ziehen einer Warenprobe aus der gegenständlichen Warensendung und deren Untersuchung könne die Behörde in der ihr obliegenden Beweisführungspflicht die Zusammensetzung und rechtliche Einstufung der gegenständlichen Ware beurteilen. Dazu wäre es auch notwendig und wurde beantragt, informierte Mitarbeiter der Empfängerfirma zu vernehmen und zweckdienliche Unterlagen und Informationen über die Art und Zusammensetzung der Ware einzuholen.

Das Vorhaltschreiben an die tschechische Empfängerfirma kam unbehoben zurück.

Am 27.10.2010 erging gemäß Art.220 Abs.1 und 221 Abs.1 ZK unter Zl.

320000/70653/5/2009 an die Bf. der Nachforderungsbescheid, mit dem die Abgaben 9.637,00 € (Zoll auf landwirtschaftliche Erzeugnisse) und 3.328,10 € (Zusatzzoll/Zucker) unter Anrechnung des Betrages 637,33 € (Zoll) mit dem Differenzbetrag 12.327,77 € nachgefordert wurden und ausgehend von diesem Betrag als Bemessungsgrundlage zusätzlich 1.697,13 € an Abgabenerhöhung nach § 108 Abs.1 ZollR-DG vorgeschrieben wurden. Der Bescheid enthielt den Hinweis, dass bezüglich des vollen Betrages gemäß Art. 213 ZK auch die tschechische Empfängerfirma als Gesamtschuldner in das Verfahren miteinbezogen ist. (Es wurde an sie im Amtshilfeweg ebenfalls ein Exemplar des Nachforderungsbescheides zugestellt). Begründend führte das Zollamt aus, dass die Behörden gemäß Art. 78 Abs.1 ZK auch nach Überlassung der Ware von Amts wegen oder auf Antrag des Anmelders eine Überprüfung der Anmeldung vornehmen dürfen und bei Feststellung von unrichtigen oder unvollständigen Grundlagen gemäß Abs.3 dieser Bestimmung die erforderlichen Maßnahmen zu treffen haben, um den Fall unter Berücksichtigung dieser Umstände zu regeln. Dass man auf Waren anderer Einfuhrvorgänge zurückgreift, sei berechtigt, wenn sich aus Verzollungsunterlagen - Rechnung und Produktspezifikation - ersehen lässt, dass es sich um gleichartige Waren handelt und eine Abstandnahme von der Nachforderung dem Gleichbehandlungsgebot des § 114 BAO widerspräche. Der Warenempfänger wurde nicht übergangen, sondern sei als Gesamtschuldner gemäß Art.213 ZK im Rahmen der behördlichen Ermessensübung in das Verfahren eingebunden.

Gegen diesen Bescheid brachte die Bf. durch ihre Rechtsvertretung am 10.11.2010 Beschwerde (damals "Berufung") ein und focht ihn vollumfänglich wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung und Verfahrensfehlern an. Es wurde weiterhin bestritten, dass die Ware unter Tarifnummer 1701 9100 00 anzumelden gewesen wäre, schon aus dem Grund, dass mangels Warenmuster kein entsprechender Beweis vorlag bzw. eben noch durch die Behörde zu erbringen wäre. Dazu kommt, dass unterschiedliche Preise das Vorliegen "gleichartiger Waren" hinterfragbar machen. Untersuchungsergebnisse der TUA, die sich auf später gezogene Warenproben beziehen und die im Bescheid gar nicht näher dargestellt werden, seien für die Tarifierung der bescheidgegenständlichen Waren irrelevant. Im Übrigen seien auch die bei einzelnen Warenanmeldungen erfolgten Probenentnahmen mangelhaft, nämlich nur an der Oberfläche und ohne entsprechende Durchmischung der Waren vorgenommen, sodass von einer repräsentativen Warenprobe nicht die Rede sein konnte. Die Ansicht der TUA stehe auch im Widerspruch zu telefonisch, später schriftlich (E-Mail-Verkehr) der Bf. bzw. der Rechtsvorgängerin erteilten Auskünften seitens des Bundesministeriums für Finanzen, dass Waren mit den in der Produktspezifikation beschriebenen Eigenschaften unter der Zollltarifnummer 2101 2092 80 zu verzollen seien. Darüber hinaus war ein Auftraggeber der Bf. in der Zeit Jänner bis März 2008 im Besitz einer von der österreichischen Zollbehörde ausgestellten VZTA (Nr. 2007/000505), in der eine Ware "Instant black tea mix" mit

gleicher Zusammensetzung in die Tarifnummer 2101 2092 80 eingereiht war. Von einem mit ihr in Kontakt stehendem Spediteur habe die Bf. den ETOS-Befund Nr. 2334/2007 der TUA vom September 2007 (der Berufung beigelegt), in der diese ebenfalls zum Ergebnis der Einreihung solcher Waren unter die Tarifnummer 2101 2092 80 kommt. Es gehe auch nicht an, über eine tarifarische Einreihung zu urteilen aufgrund des bei einer Verkostung "kaum wahrnehmbaren Geruches und Geschmacks nach Tee" und die Ware aufgrund dessen nicht als eine auf der Grundlage eines Tee-Extrakts hergestellte Lebensmittelzubereitung anzuerkennen. Dass es auf einen von einem Mitarbeiter subjektiv empfundenen Geschmack ankäme, sei weder der Taric-Position 2101 noch den Erläuterungen zu dieser Tarifnummer zu entnehmen, verwiesen wurde auch auf das Urteil EuGH, C-130/02, Rz. 37. Der Verweis des Zollamtes auf die Verordnung Nr. 227/2006 sei verfehlt, da das gegenständliche Produkt in dieser Verordnung nicht erwähnt wird. Es ist hier von Produkten die Rede mit über 99 % Zucker-Anteil und jeweils keinem Tee-Anteil. Aus den Ausführungen im TARIC zu Kapiteln 17 und 21 ergebe sich, dass die Warengruppe 17 Rohr- und Rübenzucker und chemisch reine Saccharose in festem und nicht flüssigem Zustand umfasst, während zur Warengruppe 2101 "Auszüge, Essenzen und Konzentrate aus Kaffee, Tee oder Mate und Zubereitungen auf Grundlage dieser Waren" und die Untergruppe 2101 20 "Auszüge, Essenzen und Konzentrate aus Tee oder Mate und Zubereitungen auf der Grundlage dieser Auszüge, Essenzen und Konzentrate oder auf der Grundlage von Tee oder Mate" erfasst. Hier sei wiederum zu beachten EuGH-Urteil C-130/02. Die seitens der TUA vorgenommenen Tarifierungen seien daher unrichtig. Die nachträgliche Abgabenvorschreibung wäre aber wegen Art. 220 Abs.2 lit.b ZK auch dann unzulässig, wenn man 1701 als richtige Zollltarifnummer anerkennen würde, weil der gesetzlich richtige Abgabebetrag nur aufgrund eines Irrtums der Zollbehörde nicht buchmäßig in voller Höhe erfasst worden war, der Zollschuldner in dieser Hinsicht gutgläubig war und die geltenden Vorschriften für die Zollanmeldung eingehalten hat. Dass sich die Zollbehörden im Irrtum befanden, ergibt sich daraus, dass sie sowohl telefonisch wie auch per E-Mail die Einreihung unter 2101 zunächst als richtig bestätigten und eine VZTA der österreichischen Behörde dieses Inhalts (wenn auch für einen Auftraggeber der Bf.) vorlag sowie aus der Abfertigungspraxis von Jänner bis März 2008, als man stets den Tarifierungsantrag auf 2101 widerspruchlos entgegengenommen hatte. Darauf hatte sich die Bf. und ihre Rechtsvorgängerin bzw. deren Mitarbeiter verlassen. In der Abwicklungspraxis bei Zollbehörden anderer europäischer Staaten sowie in den jeweiligen Versandanmeldungen wurde für derartige Waren die Zollltarifnummer 2101 herangezogen. Nicht zuletzt bestand in der betreffenden Zeit auf EU-Ebene ein Diskussionsprozess zur tarifarischen Einreihung solcher Waren, weshalb Zollbehörden mit der Ausstellung von VZTAs bis zum Ausgang dieser Rechtsdiskussion zuwarten wollten. Aufgrund dieser Ausführungen werde der Antrag gestellt, die Abgabenvorschreibung aufzuheben bzw. die Abgaben mit 0,00 € festzusetzen.

Beigelegt waren dem Beschwerdeschreiben die ETOS-Erledigung 2334/2007 vom 7.9.2007, ein Import-Verzollungsbeleg für eine Lieferung (anderer Firmen) von "Instant tea

mix" von Kroatien nach der Tschechischen Republik mit Warennummer 2101 2092 vom 2.11.2007 und ein Beleg aus Ungarn zu dieser Warennummer, die o.a. VZTA und die E-Mail der Zentralen Auskunftsstelle und TARIC-Verwaltung/Zoll in Villach vom 18.3.2008. Neben Heranziehung dieser Beweismittel wurde auch beantragt die zeugenschaftliche Einvernahme namentlich genannter Personen aus dem Bereich der Firmen bzw. der Behörden, die am geschilderten Vorgang mitgewirkt hatten.

Zur Berufung wurde auch eingebracht ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung des Gesamtbetrages nach Art.244 ZK (§ 212a BAO).

Am 13.12.2010 wurde von der Bf. durch ihre Rechtsvertretung zusätzlich eingebracht ein Antrag gemäß Art. 239 ZK auf Erstattung der gegenständlichen Abgaben, da die Abgabenvorschreibung nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit der Beteiligten zurückzuführen und die Abgabenbelastung als unbillig nach Lage der Sache anzusehen sei.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 12.4.2011, Zl. 320000/70653/12/2009 wies das Zollamt die Beschwerde gegen den Abgabenbescheid ab.

Begründend führte das Zollamt u.a. aus, dass ab April 2008 näher aufgezählte TUA-Untersuchungsergebnisse vorliegen für "Instant green tea mix" bzw. "Instant black tea mix", die allesamt dem Anmelder mittels Schreiben vom 6.10.2008 bekannt gegeben worden waren, in denen die TUA zum Einreihungsergebnis 1701 9100 00 gelangt war und die eine nachträgliche Prüfung gemäß Art.78 ZK notwendig machten. Dabei sei insbesondere die im Abfertigungsvorgang vom 11.2.2008 mit Rechnung Nr. 11/08 vom 8.2.2008 und beigelegter Produktspezifikation gestellte Ware als gleichartige Ware zu näher aufgezählten ETOS-Geschäftsfällen, insbesondere zu ETOS-Nrn. 926/2008 und 927/2008, anzusehen. Denn es stimmen die Angaben der Zusammensetzung und der Gewichtsprozente in diesen ETOS-Befunden und in der Rechnung/Produktspezifikation vom 11.2.2008 überein. Und während sich in den Abfertigungsunterlagen keine nähere Begründung für die Einreihung in die Tarifnummer 2101 2092 (80) findet, könne die TUA die Einreihung unter 1701 9100 00 und demzufolge das Zollamt die Neuberechnung der Abgaben durchaus herleiten aus AV 1 und 6, aus den Erläuterungen zum HS zu Position 1701, dem EuGH-Urteil vom 4.3.2004, C-130/02 und aus der Verordnung der Kommission vom 9.2.2006, Nr. 227/2006. Die am 20.10.2008 von der Bf. nachgereichte Kopie der VZTA Nr. AT/2007/000505 sowie die ETOS-Erledigung Nr. 2334/2007 betreffen Waren mit anderen Zusammensetzungen und können nicht als gleiche oder gleichartige Waren angesehen werden. Zur Widerlegung der Beschwerdepunkte führte das Zollamt aus, dass für die Feststellung der tariflichen Einreihung einer Ware nicht zwingend jede Warenanmeldung überprüft werden muss, wenn ausreichend Anhaltspunkte für gleiche oder gleichartige Ware vorliegen, etwa anhand begleitender Papiere, bei denen kein Grund besteht, sie inhaltlich anzuzweifeln. Auch kann das Ziehen von Einzelproben dabei durchaus als repräsentativ angesehen werden. Die Auskünfte der Zentralen Auskunftsstelle in Villach sind rechtsunverbindlich. Nur VZTAs schaffen Verbindlichkeit, und zwar nur gegenüber deren Adressaten. Zum Einwand, man könne bei tariflichen

Einreihungen nicht auf den subjektiven Geschmack eines einzelnen Mitarbeiters abstellen ("kaum wahrnehmbarer Geruch und Geschmack nach Tee"), führt das Zollamt unter Hinweis auf EuGH Rs. C-130/02 aus, dass in diesem Erkenntnis zwei Waren, die dann in Kapitel 21 eingereiht werden, abgehandelt werden mit 64 % Kristallzucker und 1,9 % Teeauszug - also einer doch deutlich abweichenden Zusammensetzung - und dass weiters davon die Rede ist, dass das Erzeugnis nach Verdünnen mit Wasser als Getränk verwendet wird, somit der Auszug oder das Konzentrat an Tee ein wesentlicher Bestandteil ist und der Ware den eigenständigen Charakter verleiht. Das würde sehr wohl für die Berücksichtigung von Geschmack und Geruch der Ware sprechen, im Übrigen habe man die Einreihung unter Tarifnummer 1701 9100 keineswegs nur auf diesen Geschmacks- und Geruchseindruck gestützt. Es werden weiters Vergleiche angestellt mit Warenbeschreibungen in den Verordnungen der Kommission Nr. 227/2006 und Nr. 306/2001. Dem Berufungsargument betreffend die äußere Erscheinungsform der Ware (flüssig, fest, pulverförmig) hält das Zollamt entgegen, dass sowohl in Kapitel 17 als auch Kapitel 21 alle diese Formen vorkommen können und hierin kein taugliches Unterscheidungsmerkmal zu finden ist. Zum Argument der Unzulässigkeit der nachträglichen Abgabenvorschreibung wegen der Irrtumsthematik entgegnet das Zollamt, dass im Zeitraum Jänner bis März 2008 in gleichgelagerten Abfertigungsfällen bereits im Zuge der Abfertigungshandlungen (und danach) Maßnahmen hinsichtlich der Unsicherheit allfälliger Fehlтарифierungen gesetzt wurden, um eben einen Irrtum zu vermeiden. Aus den Art. 68 und 78 ZK ergäbe sich, dass die Zollbehörden schon anlässlich der Abfertigung, aber auch danach zwecks Hintanhaltung von Irrtümern geeignete Kontroll- und Prüfungsmaßnahmen setzen dürfen.

Aus diesen Gründen gelangte das Zollamt zu einer abweisenden Beschwerdeentscheidung.

Dagegen brachte die Bf. am 21.4.2011 fristgerecht Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat (jetzt zu werten als Vorlageantrag gemäß § 264 BAO n.F. an das Bundesfinanzgericht) unter Beibehaltung der bisherigen Argumente und Beweisanträge ein. Es wurde neuerlich hingewiesen auf die Abfertigungspraxis anderer Zollbehörden, die auch noch im Jänner 2009 bei Verzollungen gleicher Produkte die Zolltarifnummer 2101 akzeptierten. Beantragt wurde die ersatzlose Aufhebung der nachträglichen buchmäßigen Erfassung und Abgabenvorschreibung und für den Fall der nicht vollinhaltlichen Stattgabe der Beschwerde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie die Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH über die richtige Einreihung des "Instant green (bzw. black) tea mix".

Mit Schreiben der Rechtsvertretung vom 24.9.2013 wurde zur Klarstellung mitgeteilt, dass die vormalige Mitarbeiterin der Bf., Frau M, unmittelbar nach Erhalt der näheren Warenbeschreibung von einem ihrer Auftraggeber, der Firma S., am 29.1.2008 unter Bekanntgabe dieser Warenbeschreibung des "Instant tea" über telefonische Anfrage bei der Stelle für Zolltarif-Auskünfte in Arnoldstein von dieser die Mitteilung erhielt, dass diese Ware unter 2101 einzureihen ist. Frau M hat den Inhalt dieser telefonischen

Auskunft umgehend auch dem Auftraggeber, der Firma S., mitgeteilt und erst nach dieser telefonischen Auskunft und im Vertrauen auf sie die Zollanmeldungen durchgeführt (z.B. 11.2.2008). Schließlich habe die Auskunftsstelle auf Ersuchen von Frau M auch per E-Mail vom 18.3.2008 die Tarifnummer 2101 2092 80 mitgeteilt. Die Bf. habe im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Zollanmeldungen mit dieser Tarifnummer vorgenommen. Als Beweis möge die Einvernahme von Frau M erfolgen.

Soweit zum Abgabungsverfahren mit der Zollamtszahl 320000/70653/2009 bzw. dem Erstbescheid 320000/70653/5/2009 vom 27.10.2010.

In der vorliegenden Entscheidung werden zusätzlich 9 weitere Verfahren des Zollamts Eisenstadt Flughafen Wien abgehandelt und entschieden, die vom Ablauf und den Argumentationen der Parteien her völlig gleichgelagert sind. Es ist daher verfahrensökonomisch sinnvoll, sie gemeinsam darzustellen und rechtlich zu würdigen. Eine solche Zusammenfassung in Form einer kombinierten Entscheidung (Sammelentscheidung) ist nach höchstgerichtlicher Judikatur zulässig, wenn die einzelnen Fälle mit ihrem Sachverhalt, der darauf bezogenen Entscheidung und dazu gehörender Begründung getrennt erkennbar bleiben (VwGH 29.11.2000, 99/13/0225). Es liegen daher mit der vorliegenden Entscheidung zwanzig Einzelentscheidungen, die getrennt der Rechtskraft fähig sind, vor (zu 10 Zollamtsbescheiden jeweils die Festsetzung der Eingangsabgaben sowie der zugehörigen Abgabenerhöhung; es war daher schon jeder der Zollamtsbescheide ein kombinierter Bescheid bestehend aus diesen zwei Einzelfestsetzungen). Auch die unten stehende Belehrung bezieht sich auf jede der zwanzig Einzelentscheidungen.

Es werden nun auch die weiteren 9 Nachforderungsfälle beim Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien überblicksweise dargestellt:

Mit Bescheid vom 27.10.2010, Zl. 320000/70654/5/2009 forderte das Zollamt zur Abfertigung von 22.000 kg "Instant black tea mix" vom 11.2.2008 von der Bf. gemäß Art. 220 Abs.1 und 221 Abs.1 ZK den Zoll auf landwirtschaftliche Erzeugnisse in Höhe von 9.218,00 € und den Zusatzzoll/Zucker in Höhe von 2.573,00 € sowie gemäß § 108 Abs.1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung in Höhe von 1.623,23 € nach.

Mit Bescheid vom 27.10.2010, Zl. 320000/70655/5/2009 forderte das Zollamt zur Abfertigung von 23.000 kg "Instant black tea mix" vom 11.2.2008 von der Bf. gemäß Art. 220 Abs.1 und 221 Abs.1 ZK den Zoll auf landwirtschaftliche Erzeugnisse in Höhe von 9.637,00 € und den Zusatzzoll/Zucker in Höhe von 2.690,77 € sowie gemäß § 108 Abs.1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung in Höhe von 1.697,13 € nach.

Mit Bescheid vom 27.10.2010, Zl. 320000/70657/5/2009 forderte das Zollamt zur Abfertigung von 22.000 kg "Instant black tea mix" vom 11.2.2008 von der Bf. gemäß Art. 220 Abs.1 und 221 Abs.1 ZK den Zoll auf landwirtschaftliche Erzeugnisse in Höhe von 9.218,00 € und den Zusatzzoll/Zucker in Höhe von 2.573,00 € sowie gemäß § 108 Abs.1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung in Höhe von 1.623,23 € nach.

Mit Bescheid vom 27.10.2010, Zl. 320000/70660/5/2009 forderte das Zollamt zur Abfertigung von 23.000 kg "Instant black tea mix" vom 14.2.2008 von der Bf. gemäß Art. 220 Abs.1 und 221 Abs.1 ZK den Zoll auf landwirtschaftliche Erzeugnisse in Höhe von 9.637,00 € und den Zusatzzoll/Zucker in Höhe von 2.690,77 € sowie gemäß § 108 Abs.1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung in Höhe von 1.697,13 € nach.

Mit Bescheid vom 27.10.2010, Zl. 320000/70663/5/2009 forderte das Zollamt zur Abfertigung von 23.000 kg "Instant black tea mix" vom 19.2.2008 von der Bf. gemäß Art. 220 Abs.1 und 221 Abs.1 ZK den Zoll auf landwirtschaftliche Erzeugnisse in Höhe von 9.637,00 € und den Zusatzzoll/Zucker in Höhe von 2.343,47 € sowie gemäß § 108 Abs.1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung in Höhe von 1.583,02 € nach.

Mit Bescheid vom 27.10.2010, Zl. 320000/70668/5/2009 forderte das Zollamt zur Abfertigung von 23.000 kg "Instant black tea mix" vom 26.2.2008 von der Bf. gemäß Art. 220 Abs.1 und 221 Abs.1 ZK den Zoll auf landwirtschaftliche Erzeugnisse in Höhe von 9.637,00 € und den Zusatzzoll/Zucker in Höhe von 2.346,15 € sowie gemäß § 108 Abs.1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung in Höhe von 1.583,38 € nach.

Mit Bescheid vom 27.10.2010, Zl. 320000/70670/5/2009 forderte das Zollamt zur Abfertigung von 23.000 kg "Instant black tea mix" vom 27.2.2008 von der Bf. gemäß Art. 220 Abs.1 und 221 Abs.1 ZK den Zoll auf landwirtschaftliche Erzeugnisse in Höhe von 9.637,00 € und den Zusatzzoll/Zucker in Höhe von 2.346,15 € sowie gemäß § 108 Abs.1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung in Höhe von 1.583,38 € nach.

Mit Bescheid vom 27.10.2010, Zl. 320000/70672/5/2009 forderte das Zollamt zur Abfertigung von 23.000 kg "Instant black tea mix" vom 4.3.2008 von der Bf. gemäß Art. 220 Abs.1 und 221 Abs.1 ZK den Zoll auf landwirtschaftliche Erzeugnisse in Höhe von 9.637,00 € und den Zusatzzoll/Zucker in Höhe von 2.346,15 € sowie gemäß § 108 Abs.1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung in Höhe von 1.583,38 € nach.

Mit Bescheid vom 27.10.2010, Zl. 320000/70678/5/2009 forderte das Zollamt zur Abfertigung von 23.000 kg "Instant black tea mix" vom 12.3.2008 von der Bf. gemäß Art. 220 Abs.1 und 221 Abs.1 ZK den Zoll auf landwirtschaftliche Erzeugnisse in Höhe von 9.637,00 € und den Zusatzzoll/Zucker in Höhe von 2.548,55 € sowie gemäß § 108 Abs.1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung in Höhe von 1.610,12 € nach.

In sämtlichen dieser Fälle fungierten als Versender, Empfänger und Anmelder die schon oben genannten Firmen und waren die Warensendungen von gleichlautenden Papieren begleitet, aus denen insbesondere immer die gleiche Warenszusammensetzung und aus der Produktspezifikation hervorging, dass es sich Halbfertigprodukte für die Nahrungsmittelindustrie handelt.

Dazu hat das Bundesfinanzgericht (BFG) gleichlautend für alle 10 im Spruch aufgezählten Fälle erwogen:

Zunächst sei in verfahrensrechtlicher Hinsicht vermerkt, dass mit 1.1.2014 eine umfangreiche Behördenreform in Kraft trat und an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenats das Bundesfinanzgericht trat. Gemäß den Übergangsbestimmungen gelten die zu diesem Zeitpunkt gemäß § 85c ZollR-DG a.F. beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Rechtsmittelverfahren als durch das Bundesfinanzgericht gemäß Art.243 Abs.2 Buchstabe b ZK iVm (idF ab 1.1.2014) § 85e ZollR-DG und § 264 BAO zu entscheidende Rechtsmittel weiter. Die ursprünglich gegen den Erstbescheid vom 27.10.2010 eingebrachte "Berufung" gilt als Beschwerde gemäß § 243 BAO n.F. und die ursprüngliche "Beschwerde" gegen die Berufungsvorentscheidung vom 12.4.2011 nunmehr als Vorlageantrag gemäß § 264 Abs.1 BAO n.F. weiter. Ein Unterschied zum Verfahrensrecht vor dem 1.1.2014 besteht darin, dass nunmehr die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts direkt auf den Erstbescheid und nicht (nur) auf die Beschwerdevorentscheidung durchgreift.

Die rechtliche Diskussion zum vorliegenden Fall kann insofern etwas abgekürzt geführt werden, weil der Bf. bereits Entscheidungen des UFS zu gleichgelagerten Fällen zugegangen waren, u.a. GZ. ZRV/0044-Z3K/10 vom 24.10.2011, zu der aufgrund der Beschwerde der Bf. an den Verwaltungsgerichtshof dessen abweisendes Erkenntnis vom 29.8.2013, ZI. 2011/16/0245 ergangen war. Weiters darf verwiesen werden auf die BFG-Erkenntnisse GZ. RV/7200159/2009 vom 7.8.2014, den Parteien zugegangen am 13.8. bzw. 2.9.2014 und RV/4200282/2011 vom 11.2.2015, den Parteien zugegangen am 13.2. bzw. 16.2.2015. In diesen Entscheidungen ist über die anstehenden Rechtsfragen bereits abgesprochen worden. Es ist nach höchstgerichtlicher Judikatur zulässig, in der Begründung einer Entscheidung auf diejenige einer anderen Entscheidung zu verweisen, wenn sie der Partei zugegangen und inhaltlich bekannt ist (z.B. VwGH 20.1.2005, 2002/14/0116, Rs. 4).

Daher nimmt das Bundesfinanzgericht davon Abstand, in der vorliegenden Entscheidung nochmals alle anzuwendenden Gesetzes- bzw. Verordnungstexte, Texte aus dem Zolltarif bzw. den Erläuterungen dazu zu zitieren. Die rechtlichen Kernfragen und Schlussfolgerungen werden aber nochmals dargestellt.

Zu Spruchpunkt II.:

Aufgrund der anlässlich der Einfuhrabfertigung vorgelegten Unterlagen steht für das Bundesfinanzgericht fest, dass es sich bei der gegenständlichen Ware "Instant black tea mix", die mit der Einfuhranmeldung vom 11.2.2008 bzw. weiteren Daten zum freien Verkehr abgefertigt worden ist, um ein Halbfertigprodukt für die Lebensmittelindustrie („*halfproduct for food industry*“) mit einem fein kristallinen, leicht braun gefärbten Erscheinungsbild („*Outward: fine crystal, light brown coloured*“) mit folgender Zusammensetzung handelte:

2,5% Maltodextrin („*maltodextrin C*DryMD 01915*“)

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

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

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

Schon der Hinweis in der Produktspezifikation, dass es sich um ein **Halbfabrikat** für die Lebensmittelindustrie handelt, gibt den entscheidenden Ausschlag dafür, dass eine Einreihung in die Tarifnummer 2101 2092 80 nicht in Betracht kommt. Denn diese Tarifnummer meint Lebensmittelzubereitungen als **Fertigprodukte**, die also bereits geeignet sind, an den Letztverbraucher abgegeben zu werden bzw. die dieser auch als konsumierbare Ware akzeptieren wird. Wenn bei einer pulverförmigen Substanz mit bloßem Aufgießen von Wasser bereits ein trinkfähiger Tee hergestellt ist, liegt eine solche (endgültige) Lebensmittelzubereitung vor. Der Umstand, dass man durch Aufgießen von Wasser die pulverförmige Substanz in den flüssigen Zustand überführt, ändert an ihrer tarifmäßigen Einreihung nichts mehr. Dieses Verständnis bringt die Kommission z.B. in der Verordnung (EG) Nr. 306/2001 v. 12.2.2001 zum Ausdruck, in der bei 2 Substanzen - die eine besteht zu 90,1 GHT aus Zucker und 2,5 GHT aus Tee, die andere in der Trockenmasse zu 94 GHT Zucker und 2.2 GHT Teeauszug - hervorgehoben wird, dass sie nach Verdünnen mit Wasser als Getränk verwendbar sind.

In diesem Sinn äußert sich auch der Europäische Gerichtshof im Urteil C-130/02 v. 4.3.2004 (insbesondere Rz. 29 - 31; auch 6.12.2007, Rs. C-486/06), wonach es für Tarifierungsfragen auf das Kriterium des Verwendungszwecks wesentlich ankommt. Im Urteil vom 4.3.2004 stuft der EuGH zwei Substanzen in die Unterposition 2101 2092 ein, bei denen der Gehalt an Kristallzucker 64 % und an Teeauszug 1,9 % ausmacht, also doch deutlich abweichend von dem hier zu beurteilenden Gemenge. Aber der noch wesentlichere Unterschied, den der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis Zl. 2011/16/0245 hervorhebt (insbesondere Rs. 2) ist jener, dass das im EuGH-Urteil C-130/02 beurteilte Erzeugnis den objektiven Verwendungszweck als Getränk nach einfacher Verdünnung auf der Grundlage von Tee hatte, während die im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes beurteilte Substanz (mit exakt derselben Zusammensetzung wie oben aufgezählt betreffend 11.2.2008, lediglich "green tea" statt "black tea") als Halbfabrikat anzusehen und wegen des hohen Zuckergehalts richtigerweise unter Tarifnummer 1701 9100 einzureihen war.

Für die Beurteilung, ob die Komponente Tee dem Gemisch den eigenständigen Charakter als Teegetränk verleiht, sind der Geruch und der Geschmack nicht unwesentliche Kriterien, sodass es erforderlich war, diese beiden Faktoren festzustellen. Wenn auch Geruch und Geschmack des Gemenges weder im Wortlaut der Tarifposition 2101 noch in den Erläuterungen dazu als Tarifierungskriterium angesprochen sind (EuGH, ebd., Rz. 37), würde man es wohl als Manko ansehen, eine solche Verkostung nicht vorzunehmen und hiermit eine mögliche Beweisführung auszulassen (§ 166 BAO). Der Kritik, dass man sich dabei auf den subjektiven Eindruck des Testers stützt, hält das Bundesfinanzgericht entgegen, dass das Zollamt die tarifliche Einreihung nicht

ausschließlich oder überwiegend auf diese durchgeführte Verkostung gestützt hat, sondern sie nur eines von mehreren Beweismitteln bzw. rechtlichen Würdigungen ist. Wenn nur schwacher Teegeruch bzw. Teegeschmack wahrnehmbar ist, würde ein Konsument nicht von einem fertig zubereiteten Teegetränk sprechen wollen. Beziehungsweise kann dann keine Rede davon sein, dass die Beimengung von Tee der wesentliche Bestandteil der Zubereitung ist, der ihr den eigenständigen Charakter als Teegetränk verleiht (vgl. Allgemeine Vorschrift Nr. 3b; EuGH ebd., Rz. 31; VwGH 16.9.1977, 2308/76).

Zu dem in den Rechtsmittelschriften angesprochenen Umstand, dass es damals auch zollamtliche Abfertigungen, Zollpapiere, TUA-Befunde und VZTAs gab (wenn auch für andere Personen als die an diesem Verfahren beteiligten), in denen die Zollbehörden die Einreihung gleicher oder vergleichbarer Gemenge in die Tarifposition 2101 anerkannten, ist zu vermerken, dass sich in der damaligen Zeit angesichts massiver Einfuhren solcher Zucker/Tee-Gemenge in die EU mit deutlich überwiegendem Gewichtsanteil des Zuckers gegenüber dem Tee eine gewisse Unsicherheit breit machte, ob es sich bei solchen Warensendungen - vereinfacht formuliert - um Zucker mit Teebeimengung nach Kapitel 17 oder um Tee mit Zuckerbeimengung nach Kapitel 21 handelt. Das führte u.a. auch dazu, dass das Zollamt ab Jänner 2008 durch Probenziehungen, Einholung von TUA-Befunden und Sichtung von Judikatur und Rechtsquellen zu dieser Thematik reagierte.

Schließlich wurde auch die Kommission auf diese Thematik aufmerksam und hat zur Klarstellung mit der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 366/2014 *zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif* vom 7.4.2014 u.a. normiert:

...

2. In Kapitel 17 wird folgende Zusätzliche Anmerkung 8 eingefügt:

"8. In der gesamten Kombinierten Nomenklatur werden Mischungen aus Zucker und geringen Mengen anderer Stoffe in Kapitel 17 eingereiht, es sei denn, sie haben den Charakter einer anderweitig eingereihten Zubereitung."

3. In Kapitel 21 wird folgende Zusätzliche Anmerkung 6 eingefügt:

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

Zwar stand diese am 1.5.2014 in Kraft getretene Verordnung dem Zollamt bei der Erstellung seiner Bescheide noch nicht zur Verfügung und es musste auf andere Rechtsquellen (insbesondere die AV 3b) und Entscheidungen (s.o.) für die Einreihung des "Instant black tea mix" in die Unterposition 1701 9100 zurückgreifen. Wenn die Verordnung auch nicht rückwirkend in Kraft gesetzt ist, ist sie doch als eine durch die Kommission zwecks Herstellung von Rechtssicherheit gemäß Art.247 ZK vorgenommene Interpretation

des Zolltarifs in Form einer allgemein verbindlichen Norm anzusehen (während VZTAs nur individuelles, gemäß Art. 12 Abs.2 ZK für deren Inhaber geltendes materielles Recht enthalten). Mit dieser Verordnung überholt sich auch ein näheres Eingehen auf ältere Rechtsakte und Dokumente, die übrigens gar nicht mehr alle in Rechtsbestand sind, z.B. wurde die VZTA Nr. AT 2007/000505 vom 23.1.2008 am 19.2.2009 gemäß Art.12 Abs.5 ZK widerrufen (mit weiterer Anwendungsmöglichkeit bis 18.8.2009 wegen der Vertrauensschutzfrist in Art.12 Abs.6 ZK).

Das Bundesfinanzgericht gelangt somit ebenfalls zum Ergebnis, dass die Einreihung des "Instant black tea mix", eines Gemenges aus kristalliner Saccharose, Schwarztee-Extrakt und anderen Stoffen, bei dem ein Anteil von lediglich 0,2 % Tee-Extrakt dieses nicht den eigenständigen Charakter verleiht, als Zucker mit Zusatz von Aroma- oder Farbstoffen in die Unterposition 1701 9100 00 durch das Zollamt rechtsrichtig vorgenommen wurde und die Berechnung der Eingangsabgaben gemäß Art. 20 Abs.1 ZK auf Basis dieser Position zu erfolgen hatte, womit der über den ursprünglich vorgeschriebenen Abgabebetrag hinausgehende Nachforderungsbetrag gemäß Art. 220 Abs.1 ZK festzusetzen war.

Dass man für den in einfacher Höhe einzubringenden Abgabebetrag beiden gemäß Art.201 Abs.3 ZK als Zollschuldner zur Verfügung stehenden Personen, dem indirekt vertretenden Anmelder und dem tschechischen Warenempfänger, im Rahmen des Gesamtschuldverhältnisses den vollen Abgabebetrag vorschreibt, ist eine für das Bundesfinanzgericht nachvollziehbare Ermessensübung im Sinne von Art.213 ZK und §§ 6 Abs.1 und 20 BAO. Der Warenempfänger ist jener Verfahrensbeteiligte, der den stärkeren Bezug zur Ware bzw. zu den dahinterliegenden Rechtsgeschäften hat und daher in der Billigkeitserwägung zur Abgabenzahlung heranzuziehen ist, es trifft aber auch auf den Anmelder zu, der für eine vorausschaubar größere Zahl von Importen seine Dienste und Fachkenntnisse anbot. Der Zweckmäßigkeitsaspekt, insbesondere das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben, lässt es hier schon aufgrund des hohen Abgabetrages (in Summe über alle Einzelverfahren) geboten erscheinen, beide Schuldner in voller Höhe heranzuziehen, zumal sich einer im Inland und der andere im Ausland befindet, was auf verschiedenen, verwaltungsökonomisch zu berücksichtigenden Verwaltungsaufwand bei der Realisierung des Abgabeanpruchs schließen lässt.

Es wurde der Einwand vorgebracht, es müsste diese Nachforderung dennoch unterbleiben unter Anwendung der Irrtumsregelung in Art. 220 Abs.2 Buchst. b ZK.

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

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH hat ein Abgabenschuldner nur dann einen Anspruch darauf, dass von einer Nacherhebung abgesehen wird, wenn alle

drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind (EuGH 18.10.2007, Rs. C-173/06). Ein Absehen von der Nacherhebung ist bereits dann nicht begründet, wenn eine der drei Voraussetzungen fehlt (VwGH 17.05.2001, 2000/16/0590).

Im vorliegenden Fall scheitert ein Absehen von der Nacherhebung schon aus dem Grund, weil aus folgenden Erwägungen nicht von einem Irrtum der Zollbehörden gesprochen werden kann :

Der Irrtum muss auf ein aktives Handeln der Zollbehörden zurückzuführen sein, damit ein berechtigtes Vertrauen beim Abgabenschuldner begründet wurde. Die Zollbehörde muss den Irrtum selbst begehen und darf ihm nicht nur unterliegen (Witte, Zollkodex Kommentar, 6. Aufl., Art. 220 Rz. 12). Auch nach der Rechtsprechung des EuGH begründen lediglich solche Irrtümer, die auf ein Handeln der zuständigen Behörden zurückzuführen sind und von einem verständigen Abgabenschuldner nicht erkannt werden konnten, einen Anspruch darauf, dass von der Nacherhebung der Zölle abgesehen wird (EuGH 18.10.2007, Rs. C-173/06). Die Zollbehörden müssen somit selbst die Grundlage, auf der das Vertrauen des Zollschuldners beruht, geschaffen haben. Fälle, in denen die Zollbehörde eine passive Rolle spielt, gehören nicht zum Begriff des Irrtums im Sinne dieser Vorschrift, weil die Behörde in einem solchen Fall nicht wirklich für den Fehler verantwortlich ist. Dabei darf das Vorliegen eines Irrtums nicht verwechselt werden mit einer vorübergehenden Unsicherheit, die es erst durch geeignete Maßnahmen und Untersuchungen zu beseitigen gilt. Im massiven internationalen Warenverkehr kommen Rechtsvorschriften zahlreich zur Anwendung, denen man eine gewisse Komplexität nicht absprechen wird können, sodass oftmals auch Zweifelsfragen und Unsicherheiten auftreten, die man erst durch Fachgutachten, Studium von Judikatur etc. klären kann. Es wäre untragbar, wenn in solchen Fällen der Warenverkehr über die Grenzen stillstehen müsste, bis eine Klärung herbeigeführt ist. Sowohl der nationale wie auch der Unionsgesetzgeber sehen daher Akte der Behörden mit Vorläufigkeitscharakter vor, wenn etwa gemäß Art. 78 ZK die nachträgliche Prüfung der Anmeldung auch nach Überlassung der Ware erfolgen darf oder wenn man an die Einrichtung des vorläufigen Bescheides nach § 200 BAO denkt. Schließlich liegen solche Handlungsweisen zwecks Erhaltung eines fließenden Warenverkehrs auch im Interesse der Wirtschaftsbeteiligten. Somit liegt noch kein "Fehler" oder "Irrtum" der Behörden vor, wenn sie zunächst solche Warensendungen unter Belassung der Warennummer 2101 2092 80 abfertigen und in einem Erkenntnisprozess, der sich auch über Monate hinziehen kann, schließlich die Tarifnummer 1701 9100 00 als richtig erkennen. Es würde lediglich bei einer sehr langen, mehrjährigen fehlerhaften Abfertigungspraxis von einem Irrtum der, wenn auch passiv agierenden Behörde, zu sprechen sein (Witte, Zollkodex Kommentar, 6. Aufl., Art. 220, Rz. 14). Das hat der EuGH etwa so gesehen im Fall Hewlett-Packard, 1.4.1993, C-250/91, in dem man bei den Einfuhren von Computer-Tastaturen 1986 - 1988 immer wieder die Diskrepanz zwischen Warenbezeichnung und Tarifangabe auf den Anmeldepapieren unmittelbar ansehen konnte (Rz. 20, 21). Im vorliegenden Fall kann von einem solchen lang dauernden verfehlten Agieren der Behörde nicht gesprochen werden. Es wurden

zwar Dokumente aus dem Jahr 2007 genannt, in denen die Zollbehörden noch die Tarifnummer 2101 nannten, aber schon anfangs 2008, als diese Importe stark zunahmen, reagierte das Zollamt sehr rasch, um die entstandene Unsicherheit zu beseitigen, indem bei gewissen Sendungen Proben gezogen und der TUA zur Auswertung überreicht wurden, z.B. führte die Tarifierungsanfrage an die TUA vom 30.1.2008 zur ETOS-Erledigung 388/2008 am 1.4.2008. Bis zum April 2008 lagen dem Zollamt die TUA-Befunde vor und der Bf. wurde mitgeteilt, dass die Tarifierung auf 1701 9100 00 abzuändern sein wird.

Ein fehlerhaftes Handeln der Behörde in Hinblick auf die Probenziehung vermag das Bundesfinanzgericht nicht zu erkennen. Es liegt gemäß Art. 68 ff. ZK im Ermessen der Zollbehörde, ob und in welchem Umfang die Beschaffenheit der angemeldeten Ware überprüft wird. Diese Bestimmungen enthalten keine Regelungen darüber, in welchem Umfang die Beschaffenheit der angemeldeten Ware von der Zollbehörde zu ermitteln ist, jedenfalls ist ihnen nicht zu entnehmen, dass bei jedem Einfuhrvorgang eine Warenprobe zu ziehen gewesen wäre. Zur Kritik, dass die stichprobenweise erfolgten Probenziehungen unzweckmäßig ("nur an der Oberfläche und ohne Durchmischung") erfolgt sein sollen, gibt es für die in Big Bags transportierte pulverförmige Ware keinerlei Anhaltspunkte und es hätte der Anmelder gemäß Art. 70 Abs. 1 ZK die Möglichkeit gehabt, eine weitergehende Probenentnahme zu beantragen. Weiters steht es mit pflichtgemäßer Ermessensübung im Einklang, wenn man bei einer Serie von Importen in dichter zeitlicher Abfolge, immer von demselben Versender zum selben Empfänger und immer mit derselben papiermäßigen Beschreibung der Ware, nur bei einigen dieser Lieferungen Warenproben zieht und deren Ergebnis auch auf die anderen, nicht näher überprüften Importfälle überträgt. Findet keine nähere Überprüfung einer Ware statt, so hat die Behörde gemäß Art. 71 Abs. 2 ZK die vom Anmelder vorgelegten Angaben für das beantragte Zollverfahren zugrunde zu legen. Hierbei sei nochmals angemerkt, dass ein später dennoch bemerktes Abweichen der Angaben von objektiv richtigen Gegebenheiten nicht sofort mit einem Irrtum der Zollbehörde gleichgesetzt werden darf.

Die Tatsache, dass die jeweils gegenständliche Ware mit den Waren, die Gegenstand der Einfuhren aus dem Gesamtkomplex waren, betreffend Produkteigenschaften und Zusammensetzung ident ist, wird sogar durch die Ausführungen der Bf. im Schreiben vom 24.9.2013 bestätigt. Darin wird angegeben, die Beschwerdeführerin habe sich bereits vor der ersten Abfertigung unter Bekanntgabe der Warenbeschreibung betreffend die Einreihung der Ware bei der Behörde telefonisch erkundigt (dazu gleich unten). In den einzelnen Verfahren des Gesamtkomplexes stützte sich die Bf. stets auf diese telefonische Auskunft (und auf eine später mittels E-Mail eingeholte Auskunft). Sie selbst brachte damit zum Ausdruck, dass den Einfuhren aus dem Gesamtkomplex (und somit auch der hier gegenständlichen 10 Einfuhrabfertigungen) Waren mit derselben Beschaffenheit zugrunde gelegen sind.

Zur Thematik des Vertrauensschutzes bzw. des Irrtums der Zollbehörden wurde im Laufe des Verfahrens vorgebracht, die Bf. habe sich betreffend die Einreihung der

gegenständlichen Ware bei der für Zolltarifauskünfte zuständigen Stelle unmittelbar nach Erhalt der Warenbeschreibung am 29.1.2008 und somit vor der gegenständlichen Einfuhrabfertigung telefonisch erkundigt und nach Feststellung, dass keine schriftliche Bestätigung vorgelegen sei, mit E-Mail vom 18.3.2008 um eine schriftliche Bestätigung der Auskunft, es sei unter 2101 2092 80 einzureihen, ersucht.

Das Bundesfinanzgericht hat keinen Grund, diesen chronologischen Ablauf anzuzweifeln. Es wurde von der Servicestelle in Arnoldstein (Art. 11 ZK), ohne dass zunächst die Ware schon vorhanden war, sondern nur aufgrund verbaler Schilderung, die telefonische Auskunft erteilt, dass die Einreihung unter die Zolltarifnummer 2101 richtig sei, danach erfolgten im Februar bzw. anfangs März 2008 die hier gegenständlichen Einfuhranmeldungen mit Angabe dieser Warennummer und erst danach, am 18.3.2008, erfolgte per E-Mail die schriftliche Mitteilung der Servicestelle, dass die Einreihung in Position 2101 2092 80 *vorgeschlagen* wird und die Auskünfte der Zentralen Auskunftsstelle gemäß Art.11 ZK *rechtsunverbindlichen Charakter* haben.

Bei der auskunftserteilenden Stelle in Arnoldstein handelte es sich nicht um die für die Erteilung von Verbindlichen Zolltarifauskünften (Fachgutachten) nach Art.12 ZK zuständige nationale Behörde. Für die Erteilung Verbindlicher Zolltarifauskünfte wäre die Zentralstelle für Verbindliche Zolltarifauskünfte in Wien zuständig gewesen (Art.6 Abs.5 ZK- DVO iVm Amtsblatt Nr. C 145/08 vom 30.6.2007). Selbst bei Einholung einer mündlichen oder schriftlichen Tarifierungsauskunft bei der zentralen Auskunftsstelle in Arnoldstein vor oder im Zuge der Abfertigung hätte die Beschwerdeführerin daher nicht auf diese vertrauen können. Telefonisch erteilte falsche Auskünfte stellen darüber hinaus laut Beschluss der Kommission vom 12.11.2010 keinen Irrtum im Sinne von Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b ZK dar (REC 03/08). Ein zu respektierendes Vertrauen des Beteiligten kann gemäß der Entscheidung der Kommission vom 28.1.1998 (REM 12/97) nur eine ihm erteilte Verbindliche Zolltarifauskunft (VZTA) oder ein Fachgutachten der zuständigen nationalen Behörde begründen, die sich auf die von ihm eingeführten Waren beziehen. Derartige Unterlagen lagen nicht vor.

Somit waren die Voraussetzungen für das Absehen von der buchmäßigen Erfassung gemäß Art.220 Abs. 2 Buchstabe b) ZK nicht gegeben.

Von der Aufnahme der diesbezüglich beantragten Beweise war daher abzusehen. In der Rechtsmittelschrift vom 21.4.2011 wurde ein Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gestellt für den Fall, dass nicht ohnedies dem Rechtsmittel vollinhaltlich stattgegeben wird. Eine solche Antragstellung unter Beisetzung einer Bedingung ist im Gesetz nicht vorgesehen und löst keine Verpflichtung der Behörde auf Abhaltung einer Verhandlung aus (VwGH 24.4.2003, 2002/07/0157). Das BFG sah sich auch nicht veranlasst, von Amts wegen die beantragten Beweisführungen vorzunehmen. Sie zielten zum Teil darauf, durch Einvernahme von damals beteiligten Personen aus dem Bereich der Behörden, der Anmelde- und Empfängerfirma die Umstände der seinerzeit durch die Auskunftsstelle der Zollverwaltung beeinflussten Tarifierung unter 2101 2092 80 zu klären. Für eine Einvernahme von Frau M von der Anmeldefirma wurde ein solcher

Antrag nochmals abgesondert im Schreiben der Rechtsvertretung vom 24.9.2013 gestellt. Dazu sei nochmals gesagt, dass man diesen Ablauf und das Zustandekommen der - allerdings erklärtermaßen unverbindlichen - Fehlauskunft für durchaus glaubwürdig halten kann, dass aber das Zollamt rasch Recherchen aufgenommen hat, um die Tarifierungsfrage des Zucker/Tee-Gemisches zu klären (Beantragung von TUA-Untersuchungen im Februar/März 2008) und dies gemäß obigen Ausführungen zum Ausschluss eines Irrtums nach Art. 220 Abs.2 Buchst. b) ZK führte. Gemäß § 183 Abs.3 BAO ist von der Aufnahme beantragter Beweise abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen zu keinem anderen Ergebnis führen können.

Es ist zu vermerken, dass die Nachforderung nach Art. 220 Abs.1 und Art. 221 Abs.1 ZK ausschließlich nach objektiven Kriterien zu erfolgen hat, subjektive Aspekte sind hier nicht angesprochen. Das Unionsrecht zieht subjektive Aspekte als Korrektiv, demzufolge von der Nacherhebung Abstand zu nehmen ist, an zwei Stellen der gesetzlichen Regelungen in Betracht: in Art. 220 Abs.2 Buchst. b) ZK, wenn ein aktiver Irrtum der Behörden vorlag, was hier gemäß obigen Ausführungen zu verneinen ist. Und zweitens mit der Billigkeitsregelung in Art. 239 ZK, dass nämlich ein Erlass bzw. eine Erstattung eines solchen Nachforderungsbetrages erfolgt, wenn besondere Umstände vorliegen und dem Beteiligten weder offensichtliche Fahrlässigkeit noch betrügerische Absicht vorzuwerfen ist. Bei dieser mit Art. 220 Abs.2 Buchst. b) ZK nicht völlig deckungsgleichen Diskussion könnten solche Vernehmungen, wie sie beantragt wurden, zur Erforschung der subjektiven Tatbestandsmerkmale einen Sinn machen. Da ein Verfahren zu Art. 239 ZK beantragt und abgesondert zu führen ist, enthält sich das Bundesfinanzgericht im vorliegenden Verfahren jeglicher Ausführungen zu grober Fahrlässigkeit oder betrügerischer Absicht der Beteiligten.

Zum Antrag der Einholung einer Vorabentscheidung durch den EuGH gemäß Art.267 Abs.1 Buchstabe b) AEUV ist zu sagen, dass einem mitgliedstaatlichen Gericht diese Möglichkeit offen steht, wenn es eine solche Entscheidung zum Erlass seines Urteils oder Erkenntnisses für erforderlich hält. Für das Bundesfinanzgericht bestanden betreffend die Einreihung der gegenständlichen Ware keine Zweifel; ebenso wenig für den Verwaltungsgerichtshof (VwGH 29.8.2013, 2011/16/0245).

Zu Spruchpunkt I.:

§ 108 Abs. 1 ZollR-DG bestimmt Folgendes: *"Entsteht außer den Fällen des Abs. 2 eine Zollschuld nach den Artikeln 202 bis 205 oder 210 oder 211 ZK oder ist eine Zollschuld gemäß Artikel 220 ZK nachzuerheben, dann ist eine Abgabenerhöhung zu entrichten, die dem Betrag entspricht, der für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollschuld und dem der buchmäßigen Erfassung, bei Nacherhebung gemäß Art. 220 ZK zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßig erfassten Zollschuld und der buchmäßigen Erfassung der nachzuerhebenden Zollschuld, an Säumniszinsen angefallen wäre. Dies gilt nicht, wenn und soweit die Zollbehörde selbst ein überwiegendes Verschulden*

an der Entstehung der Zollschuld oder an der Nacherhebung oder am entstandenen Nebenanspruch trifft. § 80 Abs.1 ist sinngemäß anzuwenden. Die Verpflichtung zur Entrichtung der Verwaltungsabgaben nach § 105 bleibt unberührt."

Gemäß § 80 Abs. 2 ZollR-DG werden die Säumniszinsen je Säumniszeitraum berechnet und fallen für einen gesamten Säumniszeitraum an, auch wenn die Säumnis nicht im ganzen Säumniszeitraum bestanden hat. Ein Säumniszeitraum reicht vom 15. eines Kalendermonats bis zum 14. des folgenden Kalendermonats.

Die vom Zollamt vorgenommene Anrechnung von Säumniszeiträumen war aus zwei Aspekten heraus einzuschränken. Im Abgabenverfahren Zl. 320000/70653/2009 wurden laut Tabelle zum Bescheid vom 27.10.2010 die Säumniszeiträume beginnend mit 15.1.2008/14.2.2008 (Zeile 8) bis inklusive 15.10.2010/14.11.2010 (Zeile 41) angelastet. In diesem Verfahren wurde die Einfuhranmeldung am 11.2.2008 angenommen und der zu geringe Wert 637,33 € buchmäßig erfasst. Die Beschwerdeführerin verfügt über ein Zahlungsaufschubkonto gemäß Art.226 ZK, womit die Fälligkeit des Abgabebetrages gemäß den Regelungen in Art.227 Abs.3 ZK iVm § 77 Abs.3 ZollR-DG am 15. Tag des Monats, der auf den Kalendermonat der buchmäßigen Erfassung folgt, somit am 15.3.2008, eintrat. Eine Säumnis für den Nachforderungsbetrag 12.327,77 € konnte daher erstmals für den Zeitraum 15.3.2008/14.4.2008 veranschlagt werden, sodass in der Berechnungstabelle die zwei Zeilen 8 und 9 zu streichen waren.

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist Voraussetzung für die Vorschreibung einer Abgabenerhöhung aber auch die Verhältnismäßigkeit (EuGH 16.10.2003, C-91/02). Dieser Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ist dann nicht eingehalten, wenn eine Abgabenerhöhung stattfindet, obwohl die Verantwortlichkeit für die verspätete Erhebung der Zollschuld (bzw. des Nachforderungsbetrages) ausschließlich der Zollverwaltung zuzurechnen ist (VwGH 25.3.2004, 2003/16/0479). Dazu springt im Abgabenverfahren Zl. 320000/70653/2009 der ungewöhnlich lange Zeitraum zwischen dem Einfuhrvorgang am 11.2.2008 und der Erstellung des Nachforderungsbescheides am 27.10.2010 ins Auge. Denn die Möglichkeit der buchmäßigen Erfassung des Nachforderungsbetrages bestand durchaus schon früher. Wie schon in den Ausführungen zu Spruchpunkt II. erwähnt, verfügte das Zollamt etwa im April 2008 über die seine Anfragen beantwortenden TUA-Befunde, dass die Zucker/Tee-Gemische unter die Tarifnummer 1701 9100 00 einzureihen wären. Nun ist gerade in einem "Massenfall" wie diesem der Behörde ein gewisser Zeitraum zuzugestehen, alle Ergebnisse und Unterlagen aufzuarbeiten. So fand zwischen dem Zollamt und der Bf. am 6.10.2008 und 20.10.2008 ein Dialog mit Anforderung und Übermittlung von Unterlagen zu diesen Importvorgängen statt. Es geht aus dem BFG-Erkenntnis GZ. RV/7200159/2009 vom 7.8.2014 hervor, dass zu gleichgelagerten Sachverhalten betreffend die Bf. im Februar und März 2008 die Nachforderungsbescheide im Jänner und Februar 2009 ergingen, sodass diese gleichgelagerten Abgabenangelegenheiten in dieser Zeit spruchreif wurden. In dieser Zeit sind die Ermittlungen auch zu den hier zu beurteilenden 10 Fällen als abgeschlossen anzusehen und die prinzipielle Möglichkeit, den Bescheid gemäß Art.220 Abs.1 ZK zu

erstellen, trat nunmehr ein. Zwar entsteht durch die in dieser Bestimmung enthaltenen 2-Tages-Regelung kein subjektiver Anspruch der Partei auf eine sofortige Erstellung des Bescheides (diese Frist regelt nur das Verhältnis der Behörde zur Kommission; Witte, Zollkodex Kommentar, 6. Aufl., Art. 220 Rz.2), es ist aber sehr wohl eine Unverhältnismäßigkeit im Sinne obzittierter Judikatur bzw. der Regelung in § 108 Abs.1 ZollR-DG bezüglich des Nebenanspruchs Abgabenerhöhung, nun noch einen ca. eineinhalbjährigen Zeitraum als Säumnis anzulasten, für den aus dem Aktenvorgang kein sachlicher Grund zu ersehen ist. Auch der nochmalige Dialog zwischen Zollbehörde und Bf. am 16.8.2010 und 1.9.2010 mit Vorhalt und Stellungnahme hätte zeitlich nicht so weit verschoben sein müssen. Daher rechnet das BFG die Säumniszeiträume nur bis inklusive 15.1.2009/14.2.2009 (Zeile 20 der Tabelle) und hält diejenigen von 15.2.2009/14.3.2009 (Zeile 21) bis 15.10.2010/14.11.2010 (Zeile 41) aus der Berechnung der Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs.1 ZollR-DG heraus.

Aus der Tabelle zum Bescheid Zl. 320000/70653/2009 ergibt sich mit korrigierter Rechnung durch Addition der Einzelbeträge aus den Zeilen 10 bis 20 (Cent-Rundungen gemäß § 204 Abs.1 BAO) nunmehr
 $68,21 \times 4 + 70,47 \times 6 + 64,10 \times 1 = 759,76 \text{ €}$ an Abgabenerhöhung.

Für die weiteren 9 Fälle ergibt sich aus der Tabelle zum Bescheid vom 27.10.2010 mit den jeweils relevanten Daten und Bemessungsgrundlagen sinngemäß genauso:

Zl. 320000/70654/2009, Zeile 10 - 20 : $65,24 \times 4 + 67,41 \times 6 + 61,31 \times 1 = 726,73$
Zl. 320000/70655/2009, Zeile 10 - 20 : $68,21 \times 4 + 70,47 \times 6 + 64,10 \times 1 = 759,76$
Zl. 320000/70657/2009, Zeile 10 - 20 : $65,24 \times 4 + 67,41 \times 6 + 61,31 \times 1 = 726,73$
Zl. 320000/70660/2009, Zeile 10 - 20 : $68,21 \times 4 + 70,47 \times 6 + 64,10 \times 1 = 759,76$
Zl. 320000/70663/2009, Zeile 10 - 20 : $66,29 \times 4 + 68,49 \times 6 + 62,30 \times 1 = 738,40$
Zl. 320000/70668/2009, Zeile 10 - 20 : $66,31 \times 4 + 68,50 \times 6 + 62,31 \times 1 = 738,55$
Zl. 320000/70670/2009, Zeile 10 - 20 : $66,31 \times 4 + 68,50 \times 6 + 62,31 \times 1 = 738,55$
Zl. 320000/70672/2009, Zeile 11 - 20 : $66,31 \times 3 + 68,50 \times 6 + 62,31 \times 1 = 672,24$
Zl. 320000/70678/2009, Zeile 11 - 20 : $67,43 \times 3 + 69,66 \times 6 + 63,37 \times 1 = 683,62$

Der Umstand, dass die Abgabenart Abgabenerhöhung vom 1.1.2011 bis 11.1.2013 aus legistischen Gründen (§ 30a Abs.5 FinStrG) ausgesetzt war, tut nichts zur Sache, da das Bundesfinanzgericht (wieder) die zum jetzigen Zeitpunkt in Kraft stehende Rechtslage anzuwenden hat (VwGH 27.9.2012, 2012/16/0090, Rs.6).

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Bezüglich der Verfahren zur Aussetzung der Vollziehung (Art. 244 ZK) und der Erstattung von Eingangsabgaben (Art. 239 ZK) war im vorliegenden Erkenntnis nichts zu entscheiden.

Der Übersicht halber sei vermerkt, dass von einer Vielzahl von Rechtsmittelfällen mit dem vorliegenden Erkenntnis zehn (jeweils Eingangsabgaben plus Abgabenerhöhung) erledigt wurden und beim unterzeichneten Richter noch weitere 28 Fälle (mit den zugehörigen Abgabenerhöhungen) anhängig sind. Über diese, gemäß § 281 BAO a.F. noch immer ausgesetzten Fälle wird demnächst entschieden werden.

Zur Zulässigkeit/Unzulässigkeit einer Revision:

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 Beantwortung der Frage, in welche Warennummer eine Ware wie die gegenständliche einzureihen ist, steht aufgrund des verbindlichen Wortlautes der Positionen, der Anmerkungen und der allgemeinen Vorschriften des Zolltarifs in Verbindung mit oben zitierter Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eindeutig fest. Ebenso lässt sich im gegenständlichen Fall nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Irrtum der Zollbehörde nicht ableiten. Auch die Rechtsfragen betreffend die Abgabenerhöhung ließen sich direkt aus dem Gesetzestext und angegebener Judikatur eindeutig klären.

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.

Wien, am 20. März 2015