

# **BVGer A-1051/2019 vom 31. August 2020**

Bundesverwaltungsgericht, 2020-08-31, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-1051\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1051_2019)

FR: TAF A-1051/2019 du 31 août 2020

IT: TAF A-1051/2019 del 31 agosto 2020

## **Regeste**

Zölle

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) gegeben ist (Art. 31 VGG). Eine solche Ausnahme liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist somit zur Behandlung der Beschwerde zuständig. Das Verfahren richtet sich - soweit das VGG nichts anderes bestimmt - nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG).

### **E. 1.2**

Die Beschwerdeführerin ist gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG zur Beschwerdeführung legitimiert. Die Beschwerde wurde zudem frist- und formgerecht eingereicht (vgl. Art. 20 i.V.m. Art. 50 Abs. 1 VwVG; Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf das Rechtsmittel ist somit einzutreten.

### **E. 1.3**

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang. Die Beschwerdeführerin kann mit der Beschwerde neben der Verletzung von Bundesrecht auch die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes sowie die Unangemessenheit rügen (vgl. Art. 49 VwVG).

### **E. 1.4**

Eine während des Vernehmlassungsverfahrens durch die Vorinstanz vorgenommene blosser Auswechslung oder Änderung der Begründung (Motive) vermag die ursprünglich angefochtene Verfügung von vornherein nicht zu ersetzen (Moser/Beusch/Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 3.46 mit Hinweisen).

### **E. 2.1.1**

Waren, die ins Zollgebiet oder aus dem Zollgebiet verbracht werden, sind grundsätzlich zollpflichtig und müssen nach dem ZG sowie nach dem Zolltarifgesetz vom 9. Oktober 1986 (ZTG, SR 632.10) veranlagt werden (Art. 7 ZG). Gegenstände, die gemäss Art. 7 ZG zollpflichtig sind, unterliegen zudem grundsätzlich der Einfuhrsteuer (Art. 50 ff. MWSTG). Das Objekt der Einfuhrsteuer ist grundsätzlich dasselbe wie beim Zoll. Für das Auslösen der Steuer genügt es, dass der Gegenstand über die Zollgrenze verbracht wird. Ein (entgeltliches) Umsatzgeschäft ist nicht erforderlich (statt vieler: Urteile des BVGer

A-4988/2016 vom 17. August 2017 E. 5.2, A-718/2013 vom 27. Dezember 2013 E. 2.5 und A-1134/2011 vom 2. Dezember 2011 E. 2.4.2). Vorbehalten bleiben Zoll- und Steuerbefreiungen bzw. -erleichterungen, die sich aus besonderen Bestimmungen von Gesetzen und Verordnungen oder Staatsverträgen ergeben (vgl. Art. 2 Abs. 1 und Art. 8 ff. ZG; Art. 1 Abs. 2 ZTG; Art. 53 MWSTG). Der Zollbetrag bemisst sich nach Art, Menge und Beschaffenheit der Ware im Zeitpunkt, in dem sie der Zollstelle angemeldet wird, und den Zollansätzen und Bemessungsgrundlagen, die im Zeitpunkt der Entstehung der Zollschild gelten (Art. 19 Abs. 1 Bst. a und b ZG).

### **E. 2.1.2**

Auskunft über die aktuell massgebenden Zollansätze geben der General- sowie der Gebrauchstarif: Unter dem Begriff Generaltarif (vgl. dazu auch Art. 3 ZTG) ist ein unter Beachtung der inländischen Gesetzgebung und unter Berücksichtigung der nationalen Bedürfnisse geschaffener Zolllarif zu verstehen. Er enthält die Tarifnummern, die Bezeichnungen der Waren, die Einreihungsvorschriften, die Zollkontingente sowie die höchstmöglichen Zollansätze, wie sie grösstenteils im Abkommen vom 15. April 1994 zur Errichtung der Welthandelsorganisation (SR 0.632.20, GATT/WTO-Abkommen, für die Schweiz in Kraft getreten am 1. Juli 1995) konsolidiert worden sind. Die Struktur des Generaltarifs basiert auf der Nomenklatur des internationalen Übereinkommens vom 14. Juni 1983 über das Harmonisierte System (HS) zur Bezeichnung und Codierung der Waren (SR 0.632.11, nachfolgend: HS-Übereinkommen, für die Schweiz in Kraft getreten am 1. Januar 1988; vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 4.1). Der Gebrauchstarif (vgl. dazu Art. 4 ZTG) entspricht im Aufbau dem Generaltarif und enthält die aufgrund von vertraglichen Abmachungen ermässigten Zollansätze. Er widerspiegelt die in Erlassen festgelegten gültigen Zollansätze (vgl. zum Ganzen auch Botschaft vom 19. September 1994 zu den für die Ratifizierung der GATT/WTO-Übereinkommen [Uruguay-Runde] notwendigen Rechtsanpassungen, BBl 1994 IV 950 ff., 1004 f.; siehe auch Botschaft vom 22. Oktober 1985 betreffend das HS-Übereinkommen sowie über die Anpassung des schweizerischen Zolllarifs, BBl 1985 III 357, 377 f.; Urteile des BVGer A-3030/2013 vom 8. Mai 2014 E. 2.1.1 und A-5558/2013 vom 4. April 2014 E. 2.1.2, je mit weiteren Hinweisen). Der Gebrauchstarif, der für die Praxis primär relevant ist, umfasst demnach neben den unverändert gebliebenen Ansätzen des Generaltarifs alle zu einem bestimmten Zeitpunkt handelsvertraglich vereinbarten Zollansätze und die autonom gewährten Zollpräferenzen. Der Gebrauchstarif enthält zudem auch die in besonderen Erlassen geregelten, aufgrund autonomer Massnahmen ermässigten Zollansätze (Urteil des BVGer A-3404/2017 vom 16. März 2018 E. 2.2; Cottier/Herrn, in: Kocher/Clavadetscher, [Hrsg.], Zollgesetz, 2009 [nachfolgend: Zollkommentar], Einleitung Kommentar N 103).

### **E. 2.1.3**

Der Generaltarif wird in der Amtlichen Sammlung des Bundesrechts (AS) nicht veröffentlicht. Die Veröffentlichung erfolgt durch Verweis (Art. 5 Abs. 1 des Publikationsgesetzes vom 18. Juni 2004 [PublG, SR 170.512]). Der Generaltarif kann jedoch mitsamt seinen Änderungen bei der OZD eingesehen oder im Internet abgerufen werden ([www.ezv.admin.ch](http://www.ezv.admin.ch) bzw. [www.tares.ch](http://www.tares.ch)). Dasselbe gilt für den Gebrauchstarif (Art. 15 Abs. 2 und Anhänge 1 und 2 ZTG). Trotz fehlender Veröffentlichung in der AS kommt dem Generaltarif Gesetzesrang zu (statt vieler: BGE 142 II 433 E. 5; Urteil des BVGer A-3404/2017 vom 16. März 2018 E. 2.3; Beusch/Schnell Luchsinger, Wie harmonisiert ist das Harmonisierte System wirklich? in: Zollrevue 1/2017, S. 12; Cottier/Herrn,

Zollkommentar, Einleitung Kommentar N 96 ff.).

#### **E. 2.1.4.1**

Die Vertragsstaaten des HS-Übereinkommens (E. 2.1.2) - darunter die Schweiz - sind verpflichtet, ihre Tarifnomenklaturen mit dem Harmonisierten System in Übereinstimmung zu bringen und beim Erstellen der nationalen Tarifnomenklatur alle Nummern und Unternummern des Harmonisierten Systems sowie die dazugehörigen Codenummern zu verwenden, ohne dabei etwas hinzuzufügen oder zu ändern. Sie sind weiter verpflichtet, die allgemeinen Vorschriften für die Auslegung des Harmonisierten Systems (vgl. nachfolgend: E. 2.1.4.3) sowie alle Abschnitt-, Kapitel- und Unternummern-Anmerkungen anzuwenden. Sie dürfen den Geltungsbereich der Abschnitte, Kapitel, Nummern oder Unternummern des Harmonisierten Systems nicht verändern und haben seine Nummernfolge einzuhalten (Art. 3 Ziff. 1 Bst. a des HS-Übereinkommens; vgl. zum Ganzen: Urteile des BVGer A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 4.3 und A-3030/2013 vom 8. Mai 2014 E. 2.2.1).

#### **E. 2.1.4.2**

Die Nomenklatur des Harmonisierten Systems bildet somit die systematische Grundlage des schweizerischen Generaltarifs, dessen Kodierung durchwegs als achtstellige Tarifnummer pro Warenposition ausgestaltet und damit gegenüber der sechsstelligen Nomenklatur des Harmonisierten Systems um zwei Stellen verfeinert ist. Somit ist die schweizerische Nomenklatur bis zur sechsten Ziffer völkerrechtlich bestimmt. Die siebte und achte Position bilden schweizerische Unternummern, denen grundsätzlich ebenso Gesetzesrang zukommt, soweit sie mit Erlass des ZTG geschaffen worden sind. Da sowohl Bundesgesetze als auch Völkerrecht für die Zollverwaltung und alle anderen Rechtsanwender nach dem sog. Anwendungsgebot massgebendes Recht darstellen (vgl. Art. 190 BV), ist diesfalls das Bundesverwaltungsgericht an die gesamte achtstellige Nomenklatur gebunden (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-703/2019 vom 8. Juni 2020 E. 2.2.2 und A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 4.4).

#### **E. 2.1.4.3**

Die Vertragsstaaten des HS-Übereinkommens beabsichtigen eine einheitliche Auslegung der völkerrechtlich festgelegten Nomenklatur (vgl. Art. 7 Ziff. 1 Bst. b und c und Art. 8 Ziff. 2 des HS-Übereinkommens). Hierzu dienen unter anderem die «Avis de classement» (nachfolgend: Einreihungsavisen) und die «Notes explicatives du Système Harmonisé» (nachfolgend: Erläuterungen), welche vom Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens (Weltzollrat; heute: Weltzollorganisation) auf Vorschlag des Ausschusses des Harmonisierten Systems genehmigt worden sind (Art. 1 Bst. e und f i.V.m. Art. 7 Ziff. 1 Bst. a-c i.V.m. Art. 8 Ziff. 2 und 3 des HS-Übereinkommens). Diese Vorschriften sind als internationales Staatsvertragsrecht für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich. Die Vertragsstaaten haben einzig nach Art. 7 Ziff. 1 sowie Art. 8 Ziff. 1 und 2 des HS-Übereinkommens die Möglichkeit, die Überprüfung oder Änderung der Erläuterungen und der Einreihungsavisen zu veranlassen (vgl. Urteil des BVGer A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 4.5). Dennoch bleibt Raum für nationale Regelungen. So kann die OZD zum Beispiel zusätzlich sog. schweizerische Erläuterungen erlassen. Diese können unter [www.tares.ch](http://www.tares.ch) abgerufen werden (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-7486/2016 vom 14. Dezember 2017 E. 3.2.3 mit Hinweisen).

#### **E. 2.1.4.4**

Hinsichtlich der Auslegung sehen die von den schweizerischen Zollbehörden angewendeten «Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung des Harmonisierten Systems» (nachfolgend: AV), welche mit den «Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung des Harmonisierten Systems» des offiziellen Textes des HS-Übereinkommens übereinstimmen, in Ziff. 1 vor, dass für die Tarifeinreihung einer Ware der Wortlaut der Nummern und der Abschnitt- oder Kapitel-Anmerkungen sowie die weiteren Allgemeinen Vorschriften, soweit diese dem Wortlaut der Nummern und der Anmerkungen nicht widersprechen, massgebend sind. Bei der Bestimmung der zutreffenden Tarifnummer ist somit stufenweise in der gesetzlich bzw. staatsvertraglich festgelegten Reihenfolge (Tariftext - Anmerkungen - Allgemeine Vorschriften) vorzugehen. Die nächstfolgende Vorschrift ist immer erst dann heranzuziehen, wenn die vorangehende Bestimmung nicht zum Ziel geführt, d.h. keine einwandfreie Tarifierung ermöglicht hat (Urteile des BVGer A-703/2019 vom 8. Juni 2020 E. 2.2.4, A-3404/2017 vom 16. März 2018 E. 2.4.4 und A-3030/2013 vom 8. Mai 2014 E. 2.3.2).

#### **E. 2.1.4.5**

Für die Tarifeinreihung massgebend ist die Art, Menge und Beschaffenheit der Ware zum Zeitpunkt, in dem sie unter Zollkontrolle gestellt worden ist (vgl. Art. 19 Abs. 1 Bst. a ZG). Auf den Verwendungszweck ist demgegenüber nur dann abzustellen, wenn dies in den einzelnen Tarifpositionen als Einreihungskriterium ausdrücklich festgehalten ist. Ist Letzteres nicht der Fall, kommt dem Verwendungszweck wie auch dem Preis, der Verpackung und der Bezeichnung durch den Hersteller oder Empfänger der Ware lediglich hinweisende, nicht aber ausschlaggebende Bedeutung zu (statt vieler: Urteile des BVGer A-3045/2017 vom 25. Juli 2018 E. 2.5.1 und A-3404/2017 vom 16. März 2018 E. 2.5.1).

#### **E. 2.1.4.6**

Kommen für die Einreihung von Waren zwei oder mehr Nummern in Betracht, so ist gemäss Ziff. 3 AV wie folgt vorzugehen: a) Die Nummer mit der genaueren Warenbezeichnung geht den Nummern mit allgemeinerer Warenbezeichnung vor. b) Waren, die aus verschiedenen Stoffen oder Bestandteilen bestehen, werden nach dem Stoff oder Bestandteil eingereiht, der ihnen ihren wesentlichen Charakter verleiht. c) Die Ware ist der in der Nummernfolge zuletzt genannten gleichermassen in Betracht kommenden Nummer zuzuweisen. Die genannten Vorschriften sind in der aufgeführten Reihenfolge anzuwenden, das heisst, die Vorschrift der Ziff. 3 b) AV ist nur dann anzuwenden, wenn die Vorschrift der Ziff. 3 a) AV für die Einreihung keine Lösung gebracht hat und so weiter. Die Vorschriften finden zudem nur Anwendung, wenn sie dem Wortlaut der Nummern und der Abschnitt- oder Kapitel-Anmerkungen nicht widersprechen. Gemäss Ziff. 4 AV sind Waren, die aufgrund der vorstehenden Vorschriften nicht eingereiht werden können, in die Nummer einzureihen, die für Waren zutrifft, denen sie am ähnlichsten sind (Urteile des BVGer A-3404/2017 vom 16. März 2018 E. 2.5.2 und A-3030/2013 vom 8. Mai 2014 E. 2.3.3).

#### **E. 2.1.5.1**

Dem Abschnitt IV «Waren der Nahrungsmittelindustrie; Getränke, alkoholische Flüssigkeiten und Essig; Tabak und verarbeitete Tabakersatzstoffe», Kapitel 20 und 21 des schweizerischen Gebrauchstarifs ist unter anderem folgende Tarifnummerneinteilung zu entnehmen: 20Zubereitungen von Gemüse, Früchten oder anderen Pflanzenteilen 2001Gemüse, Früchte und andere geniessbare Pflanzenteile, mit Essig oder Essigsäure

zubereitet oder haltbar gemacht: 2001.10- Gurken und Cornichons: 2001.90- andere: --  
Früchte: 2001.9011--- tropische 2001.9019--- andere -- Gemüse und andere geniessbare  
Pflanzenteile: 2001.9020--- Zuckermais --- Kartoffelerzeugnisse --- andere: 2001.9098----  
andere 2005Andere Gemüse, in anderer Weise als mit Essig oder Essigsäure zubereitet oder  
haltbar gemacht, nicht gefroren, andere als Erzeugnisse der Nr. 2006: 2005.70- Oliven -  
andere Gemüse und Gemüsemischungen: 2005.99-- andere 2005.9910--- andere, in  
Behältnissen von mehr als 5 kg --- andere, in Behältnissen von nicht mehr als 5 kg  
21Verschiedene Nahrungsmittelzubereitungen 2103Zubereitungen zum Herstellen von  
Gewürzsaucen und zubereitete Gewürzsaucen; zusammengesetzte Würzmittel; Senfmehl,  
auch zubereitet und Senf: 2103.1000- Sojasauce 2103.2000- Tomaten-Ketchup und andere  
Tomatensaucen 2103.30- Senfmehl, auch zubereitet und Senf 2103.9000- andere \*  
Gewürzsaucen, zur industriellen Herstellung von Produkten der Tarifnummer 2103.9000

#### **E. 2.1.5.2**

Den Erläuterungen zu Kapitel 20 unter der Tarifnummer 2001 lässt sich Folgendes - soweit  
vorliegend relevant - entnehmen: «Gemüse, Früchte und andere geniessbare Pflanzenteile,  
mit Essig oder Essigsäure zubereitet oder haltbar gemacht Hierher gehören Gemüse (vgl.  
Anmerkung 3 zu diesem Kapitel), Früchte und andere geniessbare Pflanzenteile, mit Essig-  
oder Essigsäure konserviert, auch mit Zusatz von Salz, Gewürzen, Senf, Zucker oder  
anderen Süsstoffen. Diese Waren können auch Öl oder andere Zusätze enthalten. Sie  
können in Fässern, Tonnen und ähnlichen Grossbehältnissen oder in Aufmachung für den  
Einzelverkauf (in Gläsern, Dosen oder luftdicht verschlossenen Behältnissen) sein. [...] Die  
Zubereitungen dieser Nummer unterscheiden sich von den Gewürzsaucen und  
zusammengesetzten Würzmitteln der Nr. 2103 dadurch, dass letztere hauptsächlich  
Flüssigkeiten, Emulsionen oder Suspensionen sind, die nicht zum separaten Genuss  
bestimmt sind, sondern als Beilage zu gewissen Nahrungsmitteln oder beim Zubereiten von  
bestimmten Gerichten verwendet werden [Hervorhebung durch das Gericht]. Die  
wichtigsten auf diese Weise haltbar gemachten Produkte sind Gurken, Cornichons,  
Zwiebeln, Schalotten, Tomaten, Blumenkohl, Oliven, Kapern, Zuckermais,  
Artischockenherzen [...].»

#### **E. 2.1.5.3**

Bei den Erläuterungen zu Kapitel 20 finden sich unter der Tarifnummer 2005 - soweit  
relevant - folgende Ausführungen: «Andere Gemüse, in anderer Weise als mit Essig oder  
Essigsäure zubereitet oder haltbar gemacht, nicht gefroren, andere als Erzeugnisse der Nr.  
2006 Als Gemüse im Sinne dieser Nummer gelten die in Anmerkung 3 zu diesem Kapitel  
erwähnten Waren. Diese Produkte (ausgenommen mit Essig oder Essigsäure zubereitete  
oder konservierte Gemüse der Nr. 2001, gefrorene Gemüse der Nr. 2004 und Gemüse mit  
Zucker haltbar gemacht der Nr. 2006) gehören hierher, wenn sie durch andere als in den  
Kapiteln 7 und 11 vorgesehene Verfahren zubereitet oder konserviert worden sind. [...]»

#### **E. 2.1.5.4**

In Anmerkung 3 zu Kapitel 20 wird angegeben, dass die Nummern 2001, [...] und 2005, je  
nach Beschaffenheit, nur Waren des Kapitels 7 oder der Nummern 1105 oder 1106  
umfassen, die durch andere als die in Anmerkung 1a) aufgeführten Verfahren (nach den in  
den Kapiteln 7, 8 oder 11 genannten Verfahren zubereitet oder haltbar gemacht) zubereitet  
oder haltbar gemacht worden sind.

#### **E. 2.1.5.5**

Die Erläuterungen zu Kapitel 21 halten unter der Tarifnummer 2103 - soweit vorliegend relevant - Folgendes fest: «Zubereitungen zum Herstellen von Gewürzsaucen und zubereitete Gewürzsaucen; zusammengesetzte Würzmittel Hierher gehören Zubereitungen, die im Allgemeinen gewürzt sind und zur Verbesserung des Geschmacks gewisser Speisen (insbesondere Fleisch, Fisch und Salate) dienen. Sie bestehen aus verschiedenen Zutaten (Eier, Gemüse [...] Öl, Essig, Zucker, Gewürze, Senf, Aromastoffe usw.). Diese Saucen sind meist flüssig [...]. Saucen werden den Speisen im Allgemeinen beim Kochen oder beim Anrichten hinzugefügt. Saucen verleihen den Speisen Geschmack, eine weichere Konsistenz und Kontrast bezüglich stofflicher Beschaffenheit und Farbe. Sie sind auch Träger von in ihnen enthaltenen Nahrungsmitteln [...]. Zu dieser Nummer gehören auch gewisse Zubereitungen auf der Grundlage von Gemüse oder Früchten, die im Allgemeinen Flüssigkeiten, Emulsionen oder Suspensionen sind. Derartige Zubereitungen können auch sichtbare Frucht- oder Gemüsestücke enthalten. Sie unterscheiden sich von Frucht- und Gemüsezubereitungen und Konserven des Kapitels 20 dadurch, dass sie als Saucen verwendet werden, d.h. als Beilage zu gewissen Nahrungsmitteln oder beim Zubereiten von bestimmten Gerichten und nicht zum separaten Genuss bestimmt sind [Hervorhebung durch das Gericht]. [...] Hierher gehören z.B.: Mayonnaise, Salatsaucen, Sauce Bearnaise, Sauce Bolognese [...] 2103.9000 Hierher gehört auch: [...] Fette und Öle (z.B. Sonnenblumenöl) mit Zusatz von Gewürzen, Kräutern oder Aromastoffen (z.B. Pilzaroma, Trüffelaroma, Zitronenöl), welche dem Öl deutlich würzende Eigenschaften verleihen. Sie werden in kleinen Mengen (z.T. nur tropfenweise) als Würzmittel für Speisen (z.B. für Salate, Salatsaucen) verwendet. [...]»

#### **E. 2.1.6.1**

Gemäss Art. 14 Abs. 1 ZG werden, wenn das ZTG dies vorsieht oder wenn das Eidgenössische Finanzdepartement (nachfolgend: EFD) die im ZTG festgesetzten Zollansätze herabgesetzt hat, für bestimmte Verwendungen von Waren tiefere Zollansätze angewendet («Zollerleichterungen für Waren je nach Verwendungszweck»). Art. 14 Abs. 2 und 3 ZG regeln die Voraussetzungen, unter welchen das EFD die Zollansätze herabsetzen und in welchen Fällen die OZD die Ansätze anpassen darf. Wer veranlagte Waren nachträglich zu Zwecken verwenden oder abgeben will, die höheren Zollabgaben unterliegen, muss vorgängig eine neue Zollanmeldung einreichen und die Differenz nachrichten (Art. 14 Abs. 4 ZG). Wer veranlagte Waren nachträglich zu Zwecken verwenden oder abgeben will, die tieferen Zollabgaben unterliegen, kann in den Fällen und innerhalb der Fristen, die das EFD vorsieht, die Differenz mit einem Rückerstattungsgesuch geltend machen (Art. 14 Abs. 5 ZG). Weitere Einzelheiten sind in der Zollverordnung vom 1. November 2006 (ZV, SR 631.01) sowie in der ZEV geregelt. Nach Art. 51 Abs. 1 ZV muss, wer für eine bestimmte Verwendung von Waren einen reduzierten Zollansatz in Anspruch nehmen will, vor der ersten Zollanmeldung bei der OZD eine entsprechende schriftliche Verwendungsverpflichtung hinterlegen. Daraufhin teilt die OZD eine Verpflichtungsnummer zu (Art. 51 Abs. 2 ZV). Bei einer Verwendungsverpflichtung handelt es sich um eine allgemein gültige Verpflichtung, eine Ware nur zu einem bestimmten Zweck zu verwenden, ohne Einschränkung hinsichtlich der Menge und Herkunft der Ware sowie der Dauer (Art. 2 Bst. c ZEV). Gemäss Art. 2 Bst. d ZEV gilt als zollbegünstigte Person diejenige, welche für zollbegünstigte Waren eine Verwendungsverpflichtung hinterlegt hat, die von der OZD genehmigt ist (Ziff. 1), und diejenige, welche eine mit einem Verwendungsvorbehalt versehene, unveränderte zollbegünstigte Ware im Zollgebiet übernimmt (Ziff. 2). Überdies sieht Art. 52 Abs. 1 Bst. a

ZV mit Bezug auf Zollerleichterungen für Waren je nach Verwendungszweck vor, dass der reduzierte Satz in der Zollanmeldung (vgl. zu den besonderen Angaben, welche die Zollanmeldung zu enthalten hat: Art. 6 ZEV) zu beantragen und die Verpflichtungsnummer derjenigen Person anzugeben ist, der die Ware nach der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr direkt zugeführt wird (Art. 52 Abs. 1 Bst. b ZV). Die OZD kann die Angabe der Verpflichtungsnummer einer anderen Person bewilligen, wenn besondere logistische oder geschäftliche Verhältnisse es erfordern (Art. 52 Abs. 2 ZV; vgl. zum Ganzen: Urteile des BVGer A-579/2016 vom 15. Juni 2016 E. 2.1.3 und A-718/2013 vom 27. Dezember 2013 E. 2.3). Erfolgt die Zollanmeldung der Ware zum ermässigten Zollansatz nicht rechtmässig, hat die Zollbehörde bereits nach dem Grundsatz der allgemeinen Zollpflicht die Verzollung zum Normalansatz vorzunehmen. Eine Veranlagung zum ermässigten Zollansatz aufgrund einer Zollerleichterung für Waren wegen ihres Verwendungszwecks kann diesfalls nicht in Betracht kommen (Urteile des BVGer A-5477/2013 vom 24. März 2014 E. 2.8.2 und A-1134/2011 vom 2. Dezember 2011 E. 2.3.3).

#### **E. 2.1.6.2**

Waren, die für einen bestimmten Zweck zu einem reduzierten Zollansatz veranlagt werden, müssen von der Person, welche die Verwendungsverpflichtung hinterlegt hat, zum darin genannten Zweck verwendet werden oder von einem Dritten im Auftrag der Person, welche die Verwendungsverpflichtung hinterlegt hat, zum darin genannten Zweck verwendet werden (Art. 53 Abs. 1 Bst. a und b ZV). Sie können unverändert einem Dritten zur Verwendung gemäss der entsprechenden Verwendungsverpflichtung weitergegeben werden. Die Person, welche die Ware weitergibt, muss den Dritten über deren Verwendung in Kenntnis setzen (Art. 53 Abs. 2 ZV). Die Kontroll- und Sicherungsmassnahmen zur Einhaltung des Verwendungszwecks sowie die Zollanmeldung und die Nachentrichtung oder Rückerstattung von Zollabgaben bei der Änderung des Verwendungszwecks nach Art. 14 Abs. 4 und 5 ZG delegiert die Verordnung an das EFD (Art. 54 ZV). In Konkretisierung dieser Bestimmung regelt Art. 7 ZEV, dass die zollbegünstigte Person der Zollverwaltung auf Verlangen nachweisen muss, dass sie die Waren der Verwendungsverpflichtung entsprechend verwendet hat (Art. 7 ZEV). Zudem muss sie bei jeder Weitergabe von unveränderten Waren im Zollgebiet in den Verkaufs- und Lieferdokumenten einen Verwendungsvorbehalt gemäss Anhang 2 anbringen (Art. 6 Abs. 2 Bst. b i.V.m. Art. 8 Abs. 1 ZEV). Damit überträgt der Begünstigte die Verantwortung für die Einhaltung des veranlagten Verwendungszweckes an den Abnehmer (Ivo Gut, Zollkommentar, Art. 14 N 8).

#### **E. 2.2.1**

Wer sich oder einem anderen einen unrechtmässigen Zoll- oder Einfuhrmehrwertsteuervorteil verschafft, insbesondere indem er vorsätzlich oder fahrlässig Waren bei der Einfuhr nicht oder unrichtig anmeldet, begeht eine Widerhandlung gegen die Zoll- bzw. Mehrwertsteuergesetzgebung (Zoll- bzw. Mehrwertsteuerhinterziehung; vgl. Art. 118 ZG, Art. 96 MWSTG). Sowohl die Zoll- als auch die Mehrwertsteuergesetzgebung gehören zur Verwaltungsgesetzgebung des Bundes (statt vieler: Urteile des BVGer A-5996/2017 vom 5. September 2018 E. 2.5.1 und A-7503/2016 vom 16. Januar 2018 E. 8.1).

#### **E. 2.2.2**

Gemäss Art. 12 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) sind Abgaben nachzuentrichten, wenn sie infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben worden sind. Die Leistungspflicht im Sinne von Art. 12 VStrR hängt weder von einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit noch von einem Verschulden oder gar der Einleitung eines Strafverfahrens ab (BGE 106 Ib 218 E. 2c; Urteil des BGer 2A.242/2006 vom 2. Februar 2007 E. 2.1 mit Hinweisen). Vielmehr genügt es, dass der durch die Nichterhebung der entsprechenden Abgabe entstandene unrechtmässige Vorteil auf einer objektiven Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes gründet (zum Ganzen statt vieler: BGE 129 II 160 E. 3.2; Urteil des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.2; Urteil des BVGer A-321/2019 vom 17. September 2019 E. 3.6 f. mit weiteren Hinweisen [angefochten vor BGer]). Zu den gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR nachleistungspflichtigen gehören rechtsprechungsgemäss insbesondere jene Personen, welche dem Kreis der Zollschuldnerinnen und Zollschuldner gemäss Art. 70 ZG entsprechen, denn sie gelten ipso facto als durch die Nichtbezahlung der Abgabe bevorteilt (Urteil des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.3). Sie bleiben selbst dann leistungspflichtig, wenn sie nichts von der falschen bzw. fehlenden Deklaration gewusst haben (BGE 107 Ib 198 E. 6c/d) und wenn sie selber aus der Widerhandlung keinen persönlichen Nutzen gezogen haben (Urteil 2A.242/2006 vom 2. Februar 2007 E. 2.2; Urteil des BVGer A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 4.4; Michael Beusch, Zollkommentar, Art. 70 N 12). Sie gelten als direkt unrechtmässig bevorteilt, weil sie die geschuldeten Abgaben infolge der Widerhandlung nicht entrichten mussten. Der Genuss dieses Vorteils soll den Leistungspflichtigen mit dem Institut der Nachleistungspflicht entzogen werden. Diese Personen - für welche die gesetzliche Vermutung eines unrechtmässigen Vermögensvorteils gilt - haften solidarisch für den gesamten nicht erhobenen Abgabebetrag (Urteile des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.3 und 2A.242/2006 vom 2. Februar 2007 E. 2.2; Urteil des BVGer A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 4.4). Neben den Zollschuldnerinnen und Zollschuldnern gemäss Art. 70 ZG sind weitere Personen nachleistungspflichtig, sofern sie durch die Widerhandlung in den Genuss eines unrechtmässigen Vorteils gelangen bzw. wenn sie aus der Nichtleistung der Abgabe einen wirtschaftlichen Vorteil gezogen haben (BGE 110 Ib 306 E. 2c mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-823/2014 vom 21. Oktober 2014 E. 2.4.3). Der unrechtmässige Vorteil, in dessen Genuss der Leistungspflichtige nach Art. 12 Abs. 2 VStrR gelangen muss, liegt im Vermögensvorteil, der durch die Nichtleistung der Abgabe entstanden ist. Ein Vermögensvorteil braucht nicht in einer Vermehrung der Aktiven, er kann auch in einer Verminderung der Passiven bestehen. Dies trifft regelmässig zu, wenn eine Abgabe, obwohl sie geschuldet ist, infolge einer Widerhandlung nicht erhoben wird. Ein solcher Vorteil liegt vor, wenn die unverzollt eingeführte Ware zu einem Preis erworben wird, der günstiger ist als der auf dem legalen Markt übliche. Sofern ein unrechtmässiger Vorteil erzielt wird, kann auch eine Person der Nachleistungspflicht unterliegen, welche nicht Ersterwerber, sondern späterer Inhaber bzw. Zwischenhändler (sog. indirekt Begünstigter) der eingeführten Ware ist und welche nicht nach Art. 70 ZG zollzahlungspflichtig wäre. Eine Haftungserleichterung in dem Sinn, dass lediglich der effektive Vorteil abgeschöpft wird, anerkennt die Rechtsprechung lediglich für einen gutgläubigen indirekt Bevorteilten. Als unpräjudizielles Beispiel hat das Bundesverwaltungsgericht etwa den Fall eines Endverbrauchers erwogen, der trotz mehrerer inländischer Handelsstufen noch einen minimalen Preisvorteil erzielen kann und dabei keinerlei Verdachtsmomente hinsichtlich

Zollwidrigkeit zu schöpfen vermag (zum Ganzen: Urteile des BVGer A-667/2015 vom 15. September 2015 E. 3.4 und A-823/2014 vom 21. Oktober 2014 E. 2.4.3, je mit weiteren Hinweisen). Auch sie haften solidarisch für die zu Unrecht nicht bezahlten Zollabgaben und Einfuhrsteuern (Urteile des BVGer A-667/2015 vom 15. September 2015 E. 4.3 und A-823/2014 vom 21. Oktober 2014 E. 3.2.6).

### **E. 3.1**

Im vorliegenden Fall stellt die Beschwerdeführerin diverse Mittelmeerspezialitäten bzw. Antipasti-Produkte her, wie beispielsweise Oliven, Artischocken und Käse. Hierzu führt sie das getrocknete Gemüse unter der Tarifnummer 0712.9081 zollbegünstigt ein (Bericht über die Betriebsprüfung vom 16. August 2018, S. 10; VB, act. 01.01.02/1-66; BB 7) und fertigt Marinaden sowie Gewürzsaucen zum Einlegen dieser Produkte. Die OZD erteilte der Beschwerdeführerin bzw. ihrer Rechtsvorgängerin eine Verwendungsverpflichtung für pflanzliche Fette und Öle, raffiniert, der Tarifnummer 1507-1515 mit einem (reduzierten) Zollansatz von Fr. 1.00 je 100 kg brutto. Mittlerweile lautet diese Verwendungsverpflichtung «zur industriellen Herstellung von Produkten der Tarifnummer 2103.9000» (vgl. Sachverhalt Bst. B.b). Unbestritten ist, dass es sich bei den streitbetroffenen Einfuhren in den Jahren 2014 bis 2018 um Rapsöl gemäss Tarifnummer 1514.1991 handelt und es - sofern es (tatsächlich) zur industriellen Herstellung von Produkten der Tarifnummer 2103.9000 verwendet wird (sogleich: E. 3.2 f.) - zu einem (reduzierten) Zollansatz von Fr. 1.00 je 100 kg brutto zu verzollen ist. Nicht im Streit liegt schliesslich, dass jener Teil des Öls, der unmittelbar zur Herstellung der Gewürzsauce diente, in welche die getrockneten Gemüse/Früchte eingelegt wurden, noch unter die Verwendungsverpflichtung fällt. Strittig und zu prüfen ist jedoch, ob auch bezüglich jenes Anteils des Rapsöls, der zum «Auffüllen» der Verkaufsverpackungen nach Einlegen der Antipasti in die Gewürzsauce diente, die einschlägige Verwendungsverpflichtung durch die Beschwerdeführerin eingehalten worden ist oder ob eine objektive Widerhandlung gegen das Zollgesetz vorliegt (E. 3.2-3.4). Letzterenfalls muss der Frage nachgegangen werden, wer hierfür nachleistungspflichtig ist (E. 3.5). Schliesslich gilt zu klären, ob die Beschwerdeführerin aufgrund von Treu und Glauben davon ausgehen durfte, dass die Herstellung ihrer Saucen dem Verwendungsvorbehalt entspreche (E. 3.6) und ob sie aufgrund des Verhältnismässigkeitsprinzips etwas für sich ableiten kann (E. 3.7).

#### **E. 3.2.1**

Die Vorinstanz stellt sich hinsichtlich Verwendungsverpflichtung auf den Standpunkt, diese sei nicht eingehalten worden. Dadurch habe die Beschwerdeführerin zu Unrecht den reduzierten Zollansatz in Anspruch genommen, weshalb die Differenz zum Normalsatz nachzufordern sei. Im Rahmen ihrer Verfügung führte die Vorinstanz noch aus, der grösste Teil des zollbegünstigt eingeführten Rapsöls sei zum «Auffüllen» von Verkaufsverpackungen nach Einlegen der Antipasti verwendet worden, was keine «industrielle Herstellung» darstelle (vgl. Sachverhalt Bst. D). Mit Vernehmlassung lässt die Vorinstanz ihre bisherige Begründung fallen und lässt (neu) verlauten, es werde gar kein Produkt der Tarifnummer 2103.9000 hergestellt; das vorliegende Veredeln der Lebensmittel falle unter die «Tarifnummer» 20 (vgl. ausführlich: Sachverhalt Bst. F). Die Beschwerdeführerin ist hingegen der Meinung, das «Auffüllen» der Verkaufsverpackungen gehöre zum «Gesamtprozess zur Herstellung der Gewürzsauce», wobei der Zweck dieses (zusätzlichen) Öls gerade nicht in der Befüllung oder Haltbarmachung der Produkte liege. Die Herstellung der Gewürzsauce in einem einzigen Schritt sei letztlich auch nicht möglich

(ausführlich: Sachverhalt Bst. E). In ihrer Stellungnahme moniert die Beschwerdeführerin, die von der Vorinstanz plötzlich ins Feld geführte «Tarifnummer» 20 sei bisher noch kein Thema gewesen. Die Vorinstanz wisse seit 1998, dass bzw. wie sie (Marinaden und Saucen zum Einlegen von) Mittelmeerspezialitäten herstelle. Schliesslich sei vorliegend aber nicht die Herstellung (des Fertigprodukts) Antipasti zu beurteilen, sondern die hergestellte Gewürzsauce, welche ihrerseits ein selbständiges Produkt darstelle (vgl. Sachverhalt Bst. G).

### **E. 3.2.2**

Wie bereits in Erwägung 1.4 erwähnt, ist es der Vorinstanz während des Vernehmlassungsverfahrens grundsätzlich erlaubt, ihre Begründung (für das Nichteinhalten der streitbetroffenen Verwendungsverpflichtung) zu ändern. Die Beschwerdeführerin konnte im Rahmen ihrer Eingabe vom 16. Mai 2019 (Sachverhalt Bst. G) zu den neuen Argumenten der Vorinstanz ausführlich Stellung nehmen. Die diesbezüglichen Vorbringen der Beschwerdeführerin zielen somit ins Leere.

### **E. 3.3**

Ob das Rapsöl zur (industriellen) Herstellung von Produkten der Tarifnummer 2103.9000 oder jener des Kapitels 20 diene, ist für das Einhalten der Verwendungsverpflichtung relevant und gilt es nachfolgend zu klären:

#### **E. 3.3.1**

Der Wortlaut bzw. Tariftext der Kapitel 20 «Zubereitungen von Gemüse, Früchten oder anderen Pflanzenteilen» und 21 «Verschiedene Nahrungsmittelzubereitungen» des schweizerischen Gebrauchstarifs, welche beide dem Abschnitt IV angehören, lassen keine erste Abgrenzung zur Bestimmung der zutreffenden Tarifnummer zu. Die Vorinstanz lässt im Rahmen ihrer Vernehmlassung offen, unter welche Tarifnummer des Kapitels 20 sie die streitbaren Produkte zählt. In Frage kommen vorliegend die Tarifnummern 2001 «Gemüse, Früchte und andere geniessbare Pflanzenteile, mit Essig oder Essigsäure zubereitet oder haltbar gemacht» und 2005 «Andere Gemüse, in anderer Weise als mit Essig oder Essigsäure zubereitet oder haltbar gemacht, nicht gefroren, andere als Erzeugnisse der Nr. 2006» (vgl. zum ganzen Abschnitt ausführlich: E. 2.1.5.1). Laut den einschlägigen Erläuterungen gehören zur Tarifnummer 2001 «Gemüse (vgl. Anmerkung 3 zu diesem Kapitel), Früchte und andere geniessbare Pflanzenteile, mit Essig- oder Essigsäure konserviert, auch mit Zusatz von Salz, Gewürzen, Senf, Zucker oder anderen Süsstoffen. Diese Waren können auch Öl oder andere Zusätze enthalten» (E. 2.1.5.2). Weiter geben die Erläuterungen zur Tarifnummer 2005 an, dass als Gemüse im Sinne dieser Nummer die in Anmerkung 3 zu diesem Kapitel erwähnten Waren gelten. Diese Produkte - ausgenommen unter anderem mit Essig oder Essigsäure zubereitete oder konservierte Gemüse der Nummer 2001 - gehören hierher, wenn sie durch andere als in den Kapiteln 7 und 11 vorgesehene Verfahren zubereitet oder konserviert worden sind (E. 2.1.5.3). Gemäss Anmerkung 3 zu Kapitel 20 umfassen etwa die Tarifnummern 2001 und 2005, je nach Beschaffenheit, unter anderem nur Waren des Kapitels 7 (E. 2.1.5.4). Wie gezeigt (E. 3.1), wird vorliegend das getrocknete Gemüse zur Herstellung der Antipasti-Produkte unter der Tarifnummer 0712.9081 zollbegünstigt eingeführt.

#### **E. 3.3.2**

Gemäss Wortlaut und den einschlägigen Erläuterungen ist somit als Abgrenzung zwischen den Tarifnummern 2001 und 2005 relevant, ob das Gemüse (die Früchte und andere

geniessbare Pflanzenteile) mit Essig oder Essigsäure zubereitet oder haltbar gemacht wurde oder nicht. Aus den Akten ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin das getrocknete Gemüse zur Herstellung ihrer Mittelmeerspezialitäten in eine Gewürzsauce einlegt, welche Essig enthält (und zwar mind. 1 % [siehe hierzu auch: Schweizerische Erläuterungen zur Tarifnummer 2001, welche einen Essigsäuregehalt von 0.5 Gewichtsprozent oder mehr verlangt]; ausführlich: Sachverhalt Bst. B.b). Da die streitbetroffenen Produkte folglich mit Essig zubereitet werden, ist im Kapitel 20 die Tarifnummer 2001 einschlägig.

### **E. 3.3.3**

Letztlich ist somit die Tarifnummer 2001 «Gemüse, Früchte und andere geniessbare Pflanzenteile, mit Essig oder Essigsäure zubereitet oder haltbar gemacht» von der Tarifnummer 2103 «Zubereitungen zum Herstellen von Gewürzsauces und zubereitete Gewürzsauces; zusammengesetzte Würzmittel; Senfmehl, auch zubereitet und Senf» abzugrenzen, um zu klären, ob vorliegend die Verwendungsverpflichtung von der Beschwerdeführerin eingehalten wurde bzw. das Rapsöl zur Herstellung von Produkten der Tarifnummer 2103.9000 diene. Die Erläuterungen zur Tarifnummer 2103 bestimmen, dass unter diese Tarifnummer Zubereitungen gehören, «die im Allgemeinen gewürzt sind und zur Verbesserung des Geschmacks gewisser Speisen [...] dienen. Sie bestehen aus verschiedenen Zutaten (Eier, Gemüse [...] Öl, Essig, Zucker, Gewürze, [...]). Diese Saucen sind meist flüssig [...]. [Sie] werden den Speisen im Allgemeinen beim Kochen oder beim Anrichten hinzugefügt. Saucen verleihen den Speisen Geschmack, eine weichere Konsistenz und Kontrast bezüglich stofflicher Beschaffenheit und Farbe. Sie sind auch Träger von in ihnen enthaltenen Nahrungsmitteln [...]. Zu dieser Nummer gehören auch gewisse Zubereitungen auf der Grundlage von Gemüse oder Früchten, die im Allgemeinen Flüssigkeiten, Emulsionen oder Suspensionen sind. Derartige Zubereitungen können auch sichtbare Frucht- oder Gemüsestücke enthalten. Sie unterscheiden sich von Frucht- und Gemüsezubereitungen [...] des Kapitels 20 dadurch, dass sie als Saucen verwendet werden, d.h. als Beilage zu gewissen Nahrungsmitteln oder beim Zubereiten von bestimmten Gerichten und nicht zum separaten Genuss bestimmt sind [...]. Hierher gehören z.B.: Mayonnaise, Salatsaucen, [...]» (zum Ganzen ausführlich: E. 2.1.5.5). Zur Tarifnummer 2001 führen die massgeblichen Erläuterungen aus, «die Zubereitungen dieser Nummer unterscheiden sich von den Gewürzsauces [...] der Nr. 2103 dadurch, dass letztere hauptsächlich Flüssigkeiten, Emulsionen oder Suspensionen sind, die nicht zum separaten Genuss bestimmt sind, sondern als Beilage zu gewissen Nahrungsmitteln oder beim Zubereiten von bestimmten Gerichten verwendet werden. Die wichtigsten auf diese Weise haltbar gemachten Produkte sind Gurken, Cornichons, Zwiebeln, Schalotten, Tomaten, Blumenkohl, Oliven, Kapern, Zuckermais, Artischockenherzen [...]» (ausführlich: E. 2.1.5.2).

### **E. 3.3.4**

Der Wortlaut bzw. Tariftext und die Erläuterungen legen für die Bestimmung der zutreffenden Tarifnummer somit fest, dass es sich entweder um eine «Gemüsezubereitung» gemäss Tarifnummer 2001 oder um eine «zubereitete Gewürzsauce» laut Tarifnummer 2103 handeln muss. Vorliegend stellt die Beschwerdeführerin in einem ersten Schritt eine konzentrierte Marinade unter anderem aus Öl, Kräuter, Essig und Gewürzen her, wobei diese «Grundsauce» durch die OZD bereits im Jahr 1999 geprüft und als den Anforderungen der Art. 116 und 117 der aLMV entsprechend qualifiziert wurde (vgl. Sachverhalt Bst. B.b). Wie gezeigt (E. 3.1), ist vorliegend somit auch unbestritten, dass die

Herstellung dieser konzentrierten Gewürzsauce noch unter die Verwendungsverpflichtung fällt. In die konzentrierte Gewürzsauce werden sodann die getrockneten Früchte/Gemüse eingelegt und danach wird in einem zweiten Schritt Rapsöl über die sich in der konzentrierten Gewürzsauce eingelegten Antipasti-Produkte gegossen (vgl. Sachverhalt Bst. E und Bericht über die Betriebsprüfung vom 16. August 2018, S. 5; VB, act. 01.01.02/1-66; BB 7). Die Beschwerdeführerin stellt sich auf den Standpunkt, dass erst mit diesem zweiten Schritt die Gewürzsauce vollendet sei, da erst die Verdünnung der konzentrierten Marinade durch die Vermischung der beiden Komponenten die richtige Konsistenz ergebe (vgl. eingehend: Sachverhalt Bst. E). Hierbei lässt die Beschwerdeführerin jedoch ausser Acht, dass sich aufgrund des konkreten Ablaufs der Gesamtherstellung ihrer Produkte, bei welchem den in der konzentrierten Gewürzsauce eingelegten Antipasti erneut Rapsöl beigefügt wird, sich die zubereitete Gewürzsauce nicht mehr von den sich darin eingelegten Antipasti trennen lässt bzw. ein Gesamtprodukt entstanden ist. Das in einem letzten Schritt beigefügte Rapsöl dient letztlich nicht nur der behaupteten Herstellung einer zubereiteten Gewürzsauce, sondern der Herstellung bzw. Zubereitung des Endprodukts: Antipasti, eingelegt in einer verdünnten Gewürzsauce. Zwar wird auch die vorliegende verdünnte Gewürzsauce als Sauce verwendet, d.h. als Beilage zu den Antipasti und ist - selbst wenn sie, wie die Beschwerdeführerin vorbringt, zusammen mit jenen gegessen wird - nicht zum separaten Genuss bestimmt. Sie ist unbestrittenermassen flüssig und verleiht dem eingelegten Gemüse vermutlich Geschmack, eine weichere Konsistenz sowie Kontrast bezüglich stofflicher Beschaffenheit und Farbe. Da die verdünnte Gewürzsauce aufgrund des Herstellungsprozesses jedoch nicht alleine für sich betrachtet werden kann bzw. sich in der Sauce eingelegte Antipasti befinden, handelt es sich nicht mehr einfach um eine Flüssigkeit, Emulsion oder Suspension bzw. um ein selbständiges Produkt (Gewürzsauce), wie die Beschwerdeführerin geltend macht. Das strittige Produkt kann auch nicht als Zubereitung auf der Grundlage von Gemüse oder Früchten, die im Allgemeinen Flüssigkeiten, Emulsionen oder Suspensionen sind und auch sichtbare Frucht- oder Gemüsestücke enthalten, eingeordnet werden (wie bspw. eine Gewürzsauce mitunter aus Avocados [vgl. Entscheid Nr. 300.9.1.2014.7 über Warentarifierungen zum Zolltarif, im Internet abrufbar unter [www.tares.ch](http://www.tares.ch), zu finden über den Link «Entscheide»]; vgl. Erläuterungen: E. 3.3.3 bzw. E. 2.1.5.2 und E. 2.1.5.5). An diesem Ergebnis nichts zu ändern vermag der Einwand der Beschwerdeführerin, es sei nicht möglich, die verschiedenen Gewürzsaucen in einem einzigen Schritt herzustellen. Offengelassen werden kann im vorliegenden Fall nämlich, zu welchem Ergebnis eine diesbezügliche allfällige Tarifierung kommen würde. Letztlich spielt auch keine Rolle, dass möglicherweise ein kleiner Teil der Sauce separat verkauft und dementsprechend anderweitig verwendet wurde, als für das Einlegen von Gemüse und Früchte. Die Vorinstanz berechnete nämlich anhand einer Liste der Beschwerdeführerin für ihre Nachforderung die exakte Menge desjenigen Rapsöls, welche nur für das «Auffüllen und Grillen» verwendet wurde und verwendetet nicht einfach den Gesamtölverbrauch (vgl. Bericht über die Betriebsprüfung vom 16. August 2018, S. 6 und S. 12 [vgl. auch Beilagen 6 und 7 zum Bericht über die Betriebsprüfung]; VB, act. 01.01.02/1-66; BB 7). Daher befindet sich derjenige Teil des Öls, der allenfalls separat als Gewürzsauce verkauft wurde, nicht im Nachforderungsbetrag.

### **E. 3.3.5**

Zusammengefasst diente das Rapsöl nicht zur Herstellung von Produkten der Tarifnummer 2103.9000, sondern jener der Tarifnummer 2001. Folglich wurde die einschlägige

Verwendungsverpflichtung durch die Beschwerdeführerin nicht eingehalten bzw. eine objektive Widerhandlung gegen die Zoll- und Mehrwertsteuergesetzgebung begangen.

#### **E. 3.4**

Weil die Verwendungsverpflichtung bereits mit Blick auf das soeben Erwähnte nicht eingehalten wurde, kann schliesslich - in Übereinstimmung mit der Vorinstanz - offengelassen werden, ob das «Auffüllen» der Verkaufsverpackungen nach Einlegen der Antipasti eine «industrielle Herstellung» gemäss Verwendungsverpflichtung darstellt oder nicht.

#### **E. 3.5**

Sodann ist zu klären, wer vorliegend die Abgaben nachzuentrichten hat, welche infolge der Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben worden sind.

##### **E. 3.5.1**

Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, hierfür habe die D. \_\_\_\_\_ AG einzustehen, da diese als Importeurin des Rapsöls den Verwendungsvorbehalt auf den Lieferscheinen und Rechnungen gegenüber der Beschwerdeführerin nicht angebracht habe.

##### **E. 3.5.2**

Waren, die für einen bestimmten Zweck zu einem reduzierten Zollansatz veranlagt werden, können unverändert einem Dritten zur Verwendung gemäss der entsprechenden Verwendungsverpflichtung weitergegeben werden. Die Person, welche die Ware weitergibt, muss den Dritten über deren Verwendung aber in Kenntnis setzen. Hierzu muss die zollbegünstigte Person bei jeder Weitergabe von unveränderten Waren im Zollgebiet in den Verkaufs- und Lieferdokumenten einen Verwendungsvorbehalt anbringen und überträgt damit die Verantwortung für die Einhaltung des veranlagten Verwendungszweckes an den Abnehmer (zum Ganzen: E. 2.1.6.2). Die Einhaltung dieser Bestimmungen ist - in Übereinstimmung mit der Vorinstanz - jedoch einzig relevant mit Bezug auf eine allfällige strafrechtliche Verantwortlichkeit gemäss Art. 117 ff. ZG und gibt gerade keine Antwort auf die Nachleistungspflicht im Sinne von Art. 12 VStrR. Zu den gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR Nachleistungspflichtigen gehören - wie gezeigt (E. 2.2.2) - neben dem Kreis der Zollschuldnerinnen und Zollschuldner gemäss Art. 70 ZG auch weitere Personen, wenn sie aus der Nichtleistung der Abgabe einen wirtschaftlichen Vorteil gezogen haben. Dieser liegt unter anderem vor, wenn die unverzollt eingeführte Ware zu einem Preis erworben wird, der günstiger ist als der auf dem legalen Markt übliche, wobei auch ein sog. indirekt Begünstigter der Nachleistungspflicht unterliegen kann.

##### **E. 3.5.3**

Vorliegend hat die Beschwerdeführerin das streitbetroffene Rapsöl zollbegünstigt von der D. \_\_\_\_\_ AG zur industriellen Herstellung von Produkten der Tarifnummer 2103.9000 eingekauft. Da die Beschwerdeführerin - wie gesehen (E. 3.3) - die Verwendungsverpflichtung nicht eingehalten hat, hat die D. \_\_\_\_\_ AG das Rapsöl der Tarifnummer 1514.1991 zu Unrecht zu einem (reduzierten) Zollansatz von Fr. 1.00 je 100 kg brutto eingeführt. In den massgeblichen Jahren 2014 bis 2016 betrug der Normalsatz des Rapsöl Fr. 145.50 je 100 kg brutto, in den Jahren 2017 bis 2018 Fr. 138.25 je 100 kg brutto. Im Rahmen der Zolldifferenz zwischen Normalsatz und reduziertem Zollansatz des Rapsöls in Höhe von Fr. 144.50 bzw. Fr. 137.25 je 100 kg brutto wurden daher Abgaben nicht

geleistet. Aus dieser Nichtleistung der Abgaben hat (auch) die Beschwerdeführerin einen wirtschaftlichen Vorteil gezogen, da sie das (zu Unrecht) zollbegünstigt eingeführte Rapsöl - für die Beschwerdeführerin erkennbar und somit ohne Haftungserleichterung (vgl. hierzu: E. 2.2.2) - zu einem günstigeren Kaufpreis von der D. \_\_\_\_\_ AG erwerben konnte, als sie dies bei einer Verzollung zum Normalsatz bzw. unter dem üblichen Marktpreis hätte kaufen können. Die Beschwerdeführerin gehört somit zu den gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR Nachleistungspflichtigen und haftet solidarisch für die zu Unrecht nicht bezahlten Zollabgaben und Einfuhrsteuern.

### **E. 3.6**

Sodann ist der Frage nachzugehen, ob die Beschwerdeführerin aufgrund von Treu und Glauben - wie geltend gemacht - davon ausgehen durfte, dass ihre Herstellung der Gewürzsaucen dem Verwendungsvorbehalt entspricht.

#### **E. 3.6.1**

Die Beschwerdeführerin bringt diesbezüglich vor, bereits der Revers-Antrag ihrer Rechtsvorgängerin, welche in gleicher Weise produziert habe wie sie, sei von der OZD nach einer Untersuchung inklusive Kontrolle rückwirkend bewilligt worden. Seit über 18 Jahren würden ihre Produkte auf gleiche Weise hergestellt und immer wieder sei die Verwendungsverpflichtung durch die OZD genehmigt worden. Nach der Kontrolle ihres Herstellungsprozesses im Jahr 2010 und der erneuten Bewilligung der Verwendungsverpflichtung habe die OZD keine weiteren Kontrollen mehr verlangt. Während der ganzen Zeit seien keine Beanstandungen erfolgt. Ihr gesamtes Geschäftsmodell sei darauf aufgebaut worden, dass die Verwendung von zollbegünstigtem Öl rechtens war; ohne die damalige Bewilligung hätte sie andere Technologien, Rezepturen und Anwendungen geprüft. Im Rahmen ihrer Replik lässt sie überdies verlauten, es habe zu keinem Zeitpunkt Anlass dafür gegeben, an der Rechtmässigkeit der bekannten und mehrfach geprüften Verwendung des zollbegünstigten Öls zu zweifeln. Zwar bewillige die Vorinstanz keine Herstellungsverfahren als solche, jedoch sei die Herstellungsphase relevant zur Subsumtion unter den Begriff der industriellen Herstellung und damit indirekt Teil der Bewilligung zum zollbegünstigten Bezug von Speiseöl.

#### **E. 3.6.2**

Private haben Anspruch darauf, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden (Schutz von Treu und Glauben, Art. 9 BV). In Zusammenhang mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes steht auch das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens der Verwaltungsbehörden gegenüber den Privaten (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 624). Für die erfolgreiche Geltendmachung des Vertrauensschutzprinzips bedarf es unter anderem einer genügenden Vertrauensgrundlage. Die Behörde muss durch ihr Verhalten beim Bürger eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben (vgl. BGE 129 I 161 E. 4.1; Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., RZ. 627). Dies geschieht oft durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche auf Anfragen von Bürgern erteilt werden, kann aber - wie erwähnt - auch durch anderes Verhalten der Behörde entstehen. Mündliche oder schriftliche Auskünfte und Zusicherungen einer Verwaltungsbehörde bilden eine Vertrauensgrundlage, wenn sie sich auf eine konkrete, den betroffenen Privaten berührende Angelegenheit beziehen (vgl. BGE 137 II 182 E. 3.6.2, 131 II 627 E. 6.1; Wiederkehr/Richli, Praxis des

allgemeinen Verwaltungsrechts, Bd. I, 2012, Rz. 2057, mit Hinweisen).

### **E. 3.6.3**

Bei einer Verwendungsverpflichtung handelt es sich - wie gesehen (E. 2.1.6.1 f.) - um eine allgemein gültige Verpflichtung, eine Ware nur zu einem bestimmten Zweck zu verwenden. Hierbei müssen die Waren durch den Begünstigten zum darin genannten Zweck verwendet werden. Die Zollverwaltung kann von Letzterem den Nachweis verlangen, dass die Waren tatsächlich der Verwendungsverpflichtung entsprechend verwendet wurden. Insofern ist der Vorinstanz beizupflichten, dass sie lediglich eine Verwendungsverpflichtung aufgrund der Angaben und Muster des Begünstigten genehmigt hat und kein konkretes Herstellungsverfahren. Bewilligt wurde die zollbegünstigte Einfuhr von Öl für bzw. zur Herstellung einer «Grundsauce» (vgl. Sachverhalt Bst. B.b und E. 3.3.4). Dass die Vorinstanz anlässlich ihrer Kontrolle im Jahr 2010 nichts zu beanstanden hatte und eine erneute Bewilligung erteilte, stellt somit keine den Anspruch auf Vertrauensschutz vermittelnde Vertrauensgrundlage dar; selbst unter der Annahme, dass der Vorinstanz spätestens ab diesem Zeitpunkt bekannt sein musste, dass die Beschwerdeführerin Antipasti herstellt. Dies muss erst recht mit Blick darauf gelten, dass sich die Nachforderungsverfügung der Vorinstanz vorliegend lediglich auf die Jahre 2014 bis 2018 bezieht. Des Weiteren wird weder geltend gemacht noch ergibt sich aus den Akten, dass die Zollverwaltung eine über den Inhalt der Verwendungsverpflichtung hinaus geltende ausdrückliche Zusicherung oder Auskunft erteilt hätte. Ein Anspruch auf Vertrauensschutz besteht nach dem Ausgeführten vorliegend schon mangels Vertrauensgrundlage nicht. Es erübrigt sich deshalb, hier die weiteren Voraussetzungen für den Vertrauensschutz zu prüfen.

### **E. 3.7.1**

Schliesslich macht die Beschwerdeführerin geltend, die Nachforderung sei letztlich auch nicht verhältnismässig im Sinne von Art. 5 Abs. 2 BV, da sie nicht zur Verwirklichung des im öffentlichen Interesse liegenden Ziels - nämlich der Unterstützung der inländischen industriellen Fabrikation von Gewürzsauces - geeignet und tauglich sei.

### **E. 3.7.2**

Da vorliegend für die in Frage stehenden Einfuhren keine rechtmässige Anmeldung zum ermässigten Zollansatz - unter Befolgung der diesbezüglichen Anforderungen wie der Einhaltung der hinterlegten Verwendungsverpflichtung (vgl. vorn: E. 2.1.6.1) - erfolgte bzw. die Rechtmässigkeit der Anmeldung zum ermässigten Zollansatz aufgrund der fehlenden Einhaltung der Verwendungsverpflichtung nachträglich wegfiel, kann der reduzierte Zollansatz für Gewürzsauces, zur industriellen Herstellung von Produkten der Tarifnummer 2103.9000 von vornherein nicht zur Anwendung kommen. Der Vorinstanz steht bei der Beurteilung der Frage, welche Rechtsfolge einzutreten hat, wenn keine rechtmässige Zollanmeldung zum ermässigten Satz erfolgt, kein Ermessen zu (vgl. E. 2.1.6.1). Sie hat demnach zu Recht den Normalsatz der Tarifnummer 1514.1991 angewendet.

### **E. 4**

In rechnerischer Hinsicht und bezüglich der mit der angefochtenen Verfügung festgesetzten Verzugszinsfolgen sowie des Tarasatzes wird die Nachforderung nicht bestritten. Es ergeben sich auch aus den Akten keine Anhaltspunkte, die an der vorinstanzlichen Berechnung, den Verzugszinsfolgen oder des Tarasatzes Zweifel aufkommen lassen.

Insgesamt erweist sich die vorinstanzliche Verfügung als rechtmässig. Die Beschwerde ist somit vollumfänglich abzuweisen.

#### **E. 5.1**

Ausgangsgemäss sind die auf Fr. 14'000.-- festzusetzenden Verfahrenskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der in gleichem Umfang einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Begleichung der Verfahrenskosten zu verwenden.

#### **E. 5.2**

Eine Parteientschädigung an die unterliegende Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2] e contrario).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.