
Datum: 23.03.2022
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 1371/20 Z
ECLI: ECLI:DE:FGD:2022:0323.4K1371.20Z.00

Tenor:

Der Einfuhrabgabenbescheid vom 12. Juli 2017 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. April 2020 wird aufgehoben, soweit hinsichtlich der Positionen 1 bis 23 Zoll von insgesamt 118.109,57 € festgesetzt worden ist.

Der Einfuhrabgabenbescheid vom 11. April 2018 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. April 2020 wird aufgehoben, soweit hinsichtlich der Positionen 1 bis 3 Zoll von insgesamt 9.524,05 € festgesetzt worden ist.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Klägerin trägt 60 % und der Beklagte trägt 40 % der Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des auf Grund des Urteils vollstreckbaren Betrags abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit gleicher in Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Die Klägerin meldete in dem Zeitraum vom August 2014 bis zum Mai 2017 aus Chile eingeführtes Fischöl zur Überführung zum zollrechtlich freien Verkehr bzw. ab dem 1. Mai 2016 zur Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr an. Das Fischöl wurde in den Zollanmeldungen wie folgt beschrieben: „Tierische Fette und Öle sowie deren Fraktionen – in 1
2

anderer Aufmachung – von Fischen...“.

Die Erzeugnisse mit den Artikelnummern TG 3322, TG 4510, TG 1055, TG 3525, TG 440100 TG und TG 400300 bestanden zu 60,5 % bis 83,7 % aus wiederveresterten Triglyceriden auf Basis von konzentrierten Omega-3-Fettsäuren, die aus rohem Fischöl hergestellt worden waren. Die restlichen Anteile der Erzeugnisse bestanden hauptsächlich aus infolge der Wiederveresterung entstandenen Mono- und Diglyceriden. Ferner wurden den Erzeugnissen Vitamin E (Tocopherol) in einem Umfang von etwa 0,28 % als Antioxidant hinzugefügt. Die Erzeugnisse wurden im Wesentlichen zu Nahrungsergänzungsmitteln weiterverarbeitet. 3

Die Zollstellen beließen das von der Klägerin unter der Unterposition 1516 10 90 der Kombinierten Nomenklatur (KN) angemeldete Fischöl auf Grund der Verordnung (EU) Nr. 978/2012 (VO Nr. 978/2012) des Europäischen Parlaments und des Rates vom 25. Oktober 2012 über ein Schema allgemeiner Zollpräferenzen und zur Aufhebung der Verordnung (EU) Nr. 732/2008 des Rates (ABl. EU L 303/1) zollfrei. 4

Im Anschluss an eine Außenprüfung (Prüfungsbericht vom 29. November 2017) setzte das beklagte Hauptzollamt gegen die Klägerin mit Bescheid vom 12. Juli 2017 für Anmeldungen vom 4. August 2014 bis zum 24. Mai 2017 Zoll von 298.640,59 € fest. Ferner setzte es insoweit mit Bescheid vom 12. Juli 2017 Verzugszinsen von 2.068 € fest. Mit einem weiteren Bescheid vom 11. April 2018 setzte das beklagte Hauptzollamt für Anmeldungen vom 20. Mai 2015 bis zum 29. August 2016 Zoll von 18.974,71 € fest. Hierzu setzte es mit Bescheid vom 23. Mai 2018 Verzugszinsen von 351 € fest. Zur Begründung verwies es darauf, dass die von der Klägerin angemeldeten Erzeugnisse nicht in die Unterposition 1516 10 90 KN eingereiht werden könnten, soweit der Anteil an Triglyceriden weniger als 85 % betragen habe. Derartige Erzeugnisse seien in die Unterposition 2106 90 92 KN einzureihen, so dass ein Präferenzzollsatz von 8,9 % anzuwenden sei. 5

Die Klägerin trug mit ihren hiergegen eingelegten Einsprüchen vor: Nach dem Wortlaut der Position 1516 KN sei das Fischöl dieser Position zuzuweisen. Das Fischöl habe zum überwiegenden Anteil aus Triglyceriden bestanden. In Anwendung der Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur (AV) 2b i.V.m. 3b seien die Triglyceride nach ihrem Anteil und dem Verwendungszweck der Erzeugnisse charakterbestimmend. Anmerkung 1 Buchst. c zu Kapitel 15 gelte nur für Waren der Position 0405. Der Einreichungsavis zur Unterposition 1516 10 in den Erläuterungen zum Harmonisierten System (Erl(HS)) schließe die Einreihung von Erzeugnissen mit einem Anteil von weniger als 90 % Triglyceriden in die Position 1516 HS nicht aus. Bei den in den Erzeugnissen vorhandenen Mono- und Diglyceriden handele es sich um natürliche Inhaltsstoffe tierischer Fette und deshalb nicht um Zusatzstoffe. Die geringfügige Zugabe von Tocopherol führe nicht dazu, dass es sich bei den Erzeugnissen um Zubereitungen gehandelt habe. Die Erzeugnisse könnten nicht in die Position 2106 eingereiht werden, weil sie im Zeitpunkt ihrer Einfuhr nicht zur menschlichen Ernährung bestimmt gewesen seien. Ihre Kunden hätten die Erzeugnisse auch zu Arzneimitteln oder Tierfutter weiterverarbeitet. 6

Jedenfalls sei hinsichtlich der von ihr bis zum 30. April 2016 abgegebenen Zollanmeldungen nach Art. 220 Abs. 2 Buchst. b der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (Zollkodex – ZK –) von der Nacherhebung des Zolls abzusehen. Ausweislich des Berichts eines Prüfers des beklagten Hauptzollamts vom 19. Oktober 2015 habe dieser im Rahmen einer Außenprüfung, die den Zeitraum vom Januar 2013 bis zum Juni 2015 betroffen habe, die Anmeldung des Fischöls unter der Unterposition 1516 10 90 KN geprüft und nicht beanstandet. Falls die Erzeugnisse nicht dieser Unterposition zuzuweisen seien, sei der Irrtum der Zollbehörde für sie nicht 7

erkennbar gewesen. Partialglyceride seien natürliche Bestandteile von Fetten und Ölen. Es sei für sie nicht erkennbar gewesen, dass die Erzeugnisse gleichwohl nicht unter der Position 1516 hätten angemeldet werden dürfen. Ein Grenzwert von höchstens 15 % Partialglyceriden habe sich aus dem Wortlaut der Position 1516 nicht ergeben. Die entsprechende Anwendung der Anmerkung 1 Buchst. c zu Kapitel 15 habe sich nicht aufgedrängt. Vielmehr sei die Einreihung der Erzeugnisse in die Position 1516 in Anwendung der AV 2b i.V.m. 3b möglich gewesen. Hinsichtlich der fraglichen Waren habe sie nur die Erfahrung gehabt, dass ihre Anmeldungen unter der Position 1516 akzeptiert und bestätigt worden seien.

Den Einspruch gegen den Zinsbescheid vom 23. Mai 2018 wies das beklagte Hauptzollamt mit Entscheidung vom 29. Mai 2020 als unbegründet zurück. 8

Das beklagte Hauptzollamt wies die Einsprüche mit Entscheidung vom 28. April 2020 zurück und führte aus: Entsprechend dem Einreichungsavis zur Unterposition 1516 10 (Erl(HS)) könnten die von der Klägerin angemeldeten Erzeugnisse nur in den Fällen in die Unterposition 1516 10 90 KN eingereiht werden, in denen der Anteil von Triglyceriden mehr als 85 % betragen habe. Erzeugnisse, deren Anteil an Triglyceriden weniger als 85 % betragen habe, könnten nicht in die Unterposition 1516 10 90 KN eingereiht werden, weil der Anteil an triglyceridfremden Stoffen zu hoch sei. Hierfür spreche auch die Durchführungsverordnung (EU) 2015/181 (DVO 2015/181) der Kommission vom 30. Januar 2015 zur Einreihung bestimmter Waren in die Kombinierte Nomenklatur (ABl. EU L 31/1). Die Mono- und Diglyceride von Fettsäuren in diesen Erzeugnissen könnten nicht als natürliche Inhaltsstoffe von Fetten und Ölen angesehen werden. Mono- und Diglyceride würden auf Grund ihrer oberflächenaktiven Eigenschaften hauptsächlich als Emulgatoren verwendet. Die AV 2b und 3b könnten im Streitfall nicht angewendet werden, weil genießbare Zubereitungen von tierischen Fetten und Ölen der Position 1517 zuzuweisen seien und diese Zubereitungen nach Anmerkung 1 Buchst. c zu Kapitel 15 nur einen geringen Anteilen von Zusätzen von nicht mehr als 15 % enthalten dürften. Aus dieser richtungsweisenden Regelung ergebe sich, dass der Gehalt an Zusätzen in Waren der Position 1517 KN nicht beliebig hoch sein dürfe. Dabei komme es nicht darauf an, ob die Mono- und Diglyceride hinzugefügt oder absichtlich in den Erzeugnissen belassen worden seien. Da die Vermarktung der Erzeugnisse auch von der Art und Menge der darin enthaltenen Omega-3-Fettsäuren bestimmt werde, seien sie in die Position 2106 KN einzureihen. Diese Position umfasse nicht nur verzehrfertige Lebensmittel, sondern auch Vorprodukte und Zwischenerzeugnisse. Es sei insoweit auch nicht erforderlich, dass die Waren auf Grund ihrer Darreichungsform als Nahrungsmittel aufgenommen werden könnten. 9

Von der Nacherhebung des Zolls könne nicht nach Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK abgesehen werden. Obgleich dem Prüfer im Rahmen der den Zeitraum vom 22. Januar 2013 bis zum 9. Juni 2015 betreffenden Außenprüfung die genaue Zusammensetzung des Fischöls nicht bekannt gewesen sei, könne ein Irrtum der Zollbehörde darin gesehen werden, keinen Anlass für eine eingehendere Prüfung gesehen zu haben. Der in der Nichtbeanstandung der Anmeldung des Fischöls unter der Unterposition 1516 10 90 KN liegende Irrtum des Prüfers hätte von der Klägerin jedoch vernünftigerweise erkannt werden können. Da der Wortlaut der Position 1516 keine Hinweise auf Zusätze oder Nebenprodukte enthalten habe, hätte die Klägerin in Anbetracht des hohen Anteils an Nebenprodukten erkennen müssen, dass eine Einreihung in diese Position nicht in Betracht gekommen sei. Sie habe im Gegensatz zu dem Prüfer gewusst, dass es sich nicht um reines Fischöl gehandelt habe. Ihr hätte klar sein müssen, dass die Befassung des Prüfers mit dem Erzeugnis den Besonderheiten der Ware nicht gerecht geworden sei. Sie sei zudem jahrelang im Einfuhrgeschäft tätig gewesen und sei sich der Bedeutung einer zutreffenden Einreihung in die KN bewusst gewesen. 10

Die Klägerin wiederholt mit ihrer Klage im Wesentlichen ihr Vorbringen aus dem Einspruchsverfahren.	11
Die Klägerin beantragt,	12
<ul style="list-style-type: none"> • 1. die Einfuhrabgabenbescheide vom 12. Juli 2017 und vom 11. April 2018 sowie den Zinsbescheid vom 12. Juli 2017, sämtlich in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. April 2020 aufzuheben; • 2. den Zinsbescheid vom 23. Mai 2018 aufzuheben; • 3. hilfsweise die Revision zuzulassen. 	13 15 16
Das beklagte Hauptzollamt beantragt,	17
die Klage abzuweisen.	18
Zur Begründung verweist es auf seine Einspruchsentscheidung.	19
Entscheidungsgründe	20
Die Klage ist nur zu einem Teil begründet.	21
Der Einfuhrabgabenbescheid vom 12. Juli 2017 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. April 2020 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten, soweit hinsichtlich der Positionen 1 bis 23 Zoll von insgesamt 118.109,57 € festgesetzt worden ist. Der Einfuhrabgabenbescheid vom 11. April 2018 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. April 2020 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten, soweit hinsichtlich der Positionen 1 bis 3 Zoll von insgesamt 9.524,05 € festgesetzt worden ist.	22
Im Übrigen sind die Einfuhrabgabenbescheide vom 12. Juli 2017 und 11. April 2018 sowie der Zinsbescheid vom 12. Juli 2017 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. April 2020 und der Zinsbescheid vom 23. Mai 2018 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29. Mai 2020 rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –).	23
Das beklagte Hauptzollamt hat den Zoll dem Grunde nach zu Recht festgesetzt und der Klägerin nachträglich mitgeteilt. Rechtsgrundlage für die nachträgliche Festsetzung und Mitteilung des Zolls sind die Art. 101 Abs. 1, 102 Abs. 1 Unterabs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (Unionszollkodex – UZK –). Bei diesen Regelungen handelt es sich um Verfahrensvorschriften, die zum Zeitpunkt des Ergehens der angefochtenen Einfuhrabgabenbescheide auch in den Fällen anzuwenden waren, in denen die Zollschuld vor dem 1. Mai 2016 (Art. 288 Abs. 2 UZK) entstanden ist (vgl. Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften – EuGH –, Urteil vom 23. Februar 2006 Rs. C-201/04, Slg. 2006, I-2070 Randnr. 31, 36 – zu Art. 221 Abs. 1 ZK –).	24
Die von der Klägerin zu entrichtenden Einfuhrabgabenbeträge entsprechen hinsichtlich der von ihr ab dem 1. Mai 2016 abgegebenen Zollanmeldungen dem vom beklagten Hauptzollamt festgesetzten Zoll.	25
	26

Die Klägerin konnte für das von ihr angemeldete Fischöl nicht einen Präferenzzollsatz von 0 % nach der VO Nr. 978/2012 beanspruchen. Für das Fischöl war ein Präferenzzollsatz von 8,9 % anzuwenden, weil das Öl nicht in die Unterposition 1516 10 90 KN oder 1517 90 99 KN, sondern in die Unterposition 2106 90 92 KN einzureihen ist, die für das Jahr 2014 in der Fassung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1001/2013 der Kommission vom 4. Oktober 2013 (ABl. EU L 290/1), für das Jahr 2015 in der Fassung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1101/2014 der Kommission vom 16. Oktober 2014 (ABl. EU L 312/1), für das Jahr 2016 in der Fassung der Durchführungsverordnung (EU) 2015/1754 der Kommission vom 6. Oktober 2015 (ABl. EU L 285/19) und für das Jahr 2017 in der Fassung der Durchführungsverordnung (EU) 2016/1821 der Kommission vom 6. Oktober 2016 (ABl. EU L 294/1) anzuwenden ist.

Das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren ist allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Positionen der KN und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind (EuGH, Urteile vom 12. Juli 2012 Rs. C-291/11, ECLI:EU:C:2012:459 Randnr. 30; vom 28. Oktober 2021 Rs. C-197/20 und C-216/20, ECLI:EU:C:2021:892 Randnr. 31). Der Verwendungszweck einer Ware kann ein objektives Tarifierungskriterium sein, sofern er der Ware innewohnt, was sich anhand ihrer objektiven Merkmale und Eigenschaften beurteilen lässt (EuGH, Urteile vom 22. September 2016 Rs. C-91/15, ECLI:EU:C:2016:716 Randnr. 56; vom 28. Oktober 2021 Rs. C-197/20 und C-216/20, ECLI:EU:C:2021:892 Randnr. 31).

Nach den AV 1 und 6 Satz 1 sind maßgebend für die Einreihung von Waren der Wortlaut der Positionen und Unterpositionen sowie die Anmerkungen zu den Abschnitten und Kapiteln der Nomenklatur, die rechtsverbindlich sind (vgl. EuGH, Urteil vom 12. Juli 2012 Rs. C-291/11, Randnr. 31). Außerdem sind die Erläuterungen der Kommission zur KN und die Erläuterungen der Weltzollorganisation zum HS ein wichtiges, wenn auch nicht rechtsverbindliches Hilfsmittel für die Ermittlung der Tragweite der einzelnen Tarifpositionen (EuGH, Urteile vom 12. Juli 2012 Rs. C-291/11, Randnr. 32; vom 28. Oktober 2021 Rs. C-197/20 und C-216/20, ECLI:EU:C:2021:892 Randnr. 32).

Nach dem Wortlaut der Position 2106 KN kann das von der Klägerin zur Überführung bzw. zur Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr angemeldete Fischöl nur dann in die Unterposition 2106 90 92 KN eingereiht werden, wenn es anderweit weder genannt noch inbegriffen ist (vgl. EuGH, Urteil vom 17. Dezember 2009 Rs. C-410/08 bis C-412/08, ECLI:EU:C:2009:794 Randnr. 33). Das Fischöl ist anderweit weder genannt noch inbegriffen. Insbesondere kann das Fischöl nicht in die Position 1516 oder 1517 KN eingereiht werden.

Von der Position 1516 KN werden zwar grundsätzlich auch Triglyceride als wiederveresterte Fette und Öle erfasst (Erl(HS) zu Position 1516 Randnr. 11.0). Ferner können zur Unterposition 1516 10 KN auch Produkte gehören, die aus wiederveresterten Triglyceriden auf der Grundlage von konzentrierten Omega-3-Fettsäuren hergestellt wurden sowie Mono- und Diglyceride enthalten (Einreichungsavis zur Unterposition 1516 10 HS Randnr. 02.0). Selbst der Umstand, dass das Fischöl Mono- und Diglyceride enthielt, steht als solcher einer Einreihung zumindest in die Unterposition 1517 90 99 KN nicht entgegen (Erl(HS) zu Position 1517 Randnr. 02.0 und 06.3).

Gleichwohl scheidet eine Einreihung der in Rede stehenden Erzeugnisse in die Position 1516 oder 1517 KN aus, weil der Anteil an Triglyceriden in den Produkten weniger als 85 %, nämlich nur 60,5 % bis 83,7 % betragen hat. Ein Grenzwert von mindestens 85 % Triglyceriden lässt sich zwar nicht unmittelbar aus dem Wortlaut der KN ableiten. Die Anmerkung 1 Buchst. c zu Kapitel 15 KN gilt nur für Erzeugnisse der Position 0405. Dennoch dürfen andere Zusätze nur in geringem Umfang in einer Ware der Position 1516 oder 1517

KN enthalten sein (Erl(HS) zu Position 1517 Randnr. 05.0). Dabei kann es nicht auf einen gewichtsmäßigen Anteil ankommen. Vielmehr ist in Anwendung der AV 1 Satz 2 entscheidend, ob das Erzeugnis trotz der Zusätze noch vom Wortlaut der Position 1516 oder 1517 KN erfasst wird (vgl. Bundesfinanzhof – BFH –, Urteil vom 17. November 1998 VII R 50/97, BFH/NV 1999, 688).

Dies ist hinsichtlich des als Antioxidant hinzugefügten Tocopherols unter Berücksichtigung des Einreichungsavis in den Erl(HS) zur Unterposition 1516 10 zwar unstreitig der Fall. 32
Anderes gilt jedoch für die in dem Fischöl in einem Umfang von 13,9 % bis 39,1 % enthaltenen Mono- und Diglyceride. Die Klägerin macht zwar geltend, dass es sich bei den in den Erzeugnissen vorhandenen Mono- und Diglyceriden um natürliche Inhaltsstoffe tierischer Fette und deshalb nicht um Zusatzstoffe handele. Da es indessen für die Einreihung des Fischöls auf seine objektiven Merkmalen und Eigenschaften ankommt (EuGH, Urteil vom 28. Oktober 2021 Rs. C-197/20 und C-216/20, ECLI:EU:C:2021:892 Randnr. 31), kann es nicht entscheidend sein, ob die Mono- und Diglyceride nachträglich hinzugesetzt wurden oder bereits bei der Wiederveresterung der Triglyceride entstanden sind. Darüber hinaus spricht auch der Einreichungsavis zur Unterposition 1516 10 HS dafür, dass die Mono- und Diglyceride unabhängig von ihrer Herkunft nicht mit den Triglyceriden gleichgesetzt werden können.

Die Mono- und Diglyceride waren in dem in Rede stehenden Fischöl nicht nur in geringem 33
Umfang enthalten. Der Umstand, dass die Mono- und Diglyceride in einem Umfang von 13,9 % bis 39,1 % in dem Fischöl enthalten waren, hatte vielmehr zur Folge, dass der Gehalt an Triglyceriden in den Erzeugnissen nur 60,5 % bis 83,7 % betrug. Nach Auffassung des Senats hat ein Gehalt von weniger als 85 % Triglyceriden zur Folge, dass die Ware nicht mehr in die Position 1516 oder 1517 KN eingereiht werden kann. Der Anmerkung 1 Buchst. c zu Kapitel 15 KN lässt sich das zwar nicht unmittelbar entnehmen, weil diese Anmerkung nur für Zusatzstoffe der Position 0405 KN gilt. Auch dem Einreichungsavis zu Unterposition 1516 10 HS lässt sich ein Grenzwert von mindestens 85 % Triglyceriden nicht unmittelbar entnehmen, weil dieser Avis ein Erzeugnis mit einem Anteil von 90 % wiederveresterten Triglyceriden betrifft. Gleichwohl kann sowohl der Anmerkung 1 Buchst. c zu Kapitel 15 KN als auch dem Einreichungsavis zu Unterposition 1516 10 HS mittelbar entnommen werden, dass ein in die Position 1516 oder 1517 KN einzureihendes Fischöl einen Mindestgehalt an Triglyceriden aufweisen muss, der deutlich mehr als 50 % zu betragen hat. Es liegt nahe, diesen Mindestgehalt an wiederveresterten Triglyceriden mit 85 % anzusetzen, wie sich dies auch hinsichtlich anderer Zusatzstoffe der Position 0405 KN aus der Anmerkung 1 Buchst. c zu Kapitel 15 KN ergibt.

Scheidet demnach eine Einreihung des Fischöls in die Unterposition 1516 10 90 KN oder 1517 90 99 KN aus, so ist es als Lebensmittelzubereitung, anderweitig weder genannt noch 34
inbegriffen, in die Unterposition 2106 90 92 KN einzureihen. Dem steht nicht entgegen, dass es im Zeitpunkt der Einfuhr nicht zur menschlichen Ernährung bestimmt war (Erl(HS) zu Position 2106 Randnr. 12.1 und 17.0). Ferner scheidet eine Einreihung des Fischöls in die Unterposition 2106 90 92 KN nicht daran, dass es sich noch nicht in einer zur Einnahme durch den Menschen bestimmten Kapsel befand, wie dies bei den Erzeugnissen der Fall war, die Gegenstand des Urteils des EuGH vom 17. Dezember 2009 Rs. C-410/08 bis C-412/08 waren. Denn diese Darreichungsform war neben dem Öl als Inhalt der Kapseln nur eines für die Einreihung der Erzeugnisse in die Position 2106 KN maßgebliches Kriterium (EuGH, Urteil vom 17. Dezember 2009 Rs. C-410/08 bis C-412/08, ECLI:EU:C:2009:794 Randnr. 32, 36).

Gleichwohl ist bezüglich der bis zum 30. April 2016 abgegebenen Zollanmeldungen gemäß Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK von der Nacherhebung des Zolls abzusehen. Das betrifft die Positionen 1 bis 23 des Einfuhrabgabenbescheids vom 12. Juli 2017 und die Positionen 1 bis 3 des Einfuhrabgabenbescheids vom 11. April 2018.

Nach Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK erfolgt keine buchmäßige Erfassung des Abgabebetrag, wenn der gesetzlich geschuldete Abgabebetrag auf Grund eines Irrtums der Zollbehörden nicht buchmäßig erfasst worden ist, sofern der Irrtum von dem Zollschuldner vernünftigerweise nicht erkannt werden konnte und dieser gutgläubig gehandelt und alle geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten hat. 36

Das beklagte Hauptzollamt nimmt selbst einen Irrtum der Zollbehörde an, weil ein Prüfer ausweislich seines Berichts vom 19. Oktober 2015 im Rahmen einer Außenprüfung, die den Zeitraum vom Januar 2013 bis zum Juni 2015 betroffen hatte, die Anmeldung des Fischöls unter der Unterposition 1516 10 90 KN durch die Klägerin nicht beanstandet hat. Nach Randnr. 2.1 des Prüfungsberichts hat der Prüfer die „angemeldeten Codenummern, insbesondere in Abstimmung CAS-Nummern, vorhandenen vZTA'en und Einreihungsgutachten“ überprüft. Nach Randnr. 3.1.1 des Prüfungsberichts gehörte das von der Klägerin unter der Unterposition 1516 10 90 KN angemeldete Fischöl zu den überprüften Haupteinfuhrwaren (Bl. 344 f. GA). Das beklagte Hauptzollamt hat in seiner Einspruchsentscheidung zwar darauf hingewiesen, dass dem Prüfer keine Analysezertifikate oder anderen warenbeschreibenden Unterlagen vorgelegen hätten und ihm deshalb nicht bekannt gewesen sei, dass es sich nicht um reines Fischöl gehandelt habe. Dennoch bestand der Irrtum des Prüfers darin, keinen Anlass für eine eingehendere Prüfung des Fischöls gesehen zu haben. Dies stellt einen Irrtum der Zollbehörde im Sinne des Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK dar. Ein solcher Irrtum kann auch vorliegen, wenn die Zollbehörde die Tarifierung einer Ware unter einer unzutreffenden Position oder Unterposition bestätigt (BFH, Urteil vom 30. November 1999 VII R 44/98, BFH/NV 2000, 616). Ein Irrtum der Zollbehörde kann insbesondere vorliegen, wenn ein Prüfer im Rahmen einer Außenprüfung einen von ihm geprüften Sachverhalt auf Grund eines Rechtsirrtums nicht beanstandet (EuGH, Urteil vom 19. Oktober 2000 Rs. C-15/99, Slg. 2000, I-8989 Randnr. 36; BFH, Urteil vom 7. Juni 2011 VII R 36/10, BFHE 234, 77). 37

Im Streitfall ist der Prüfer auf Grund eines Rechtsirrtums davon ausgegangen, die genaue Zusammensetzung des Fischöls nicht prüfen zu müssen. Auf Grund dieses Irrtums sind die gesetzlich geschuldeten Abgabebeträge für die nachfolgenden Zollanmeldungen zunächst nicht buchmäßig erfasst worden. Die Klägerin hat das Fischöl wegen der unterbliebenen Beanstandung durch den Prüfer weiterhin unter der unzutreffenden Unterposition 1516 10 90 KN angemeldet. 38

Anders als das beklagte Hauptzollamt meint, konnte der Irrtum der Zollbehörde von der Klägerin vernünftigerweise nicht erkannt werden. Die Erkennbarkeit eines Irrtums der zuständigen Zollbehörden ist unter Berücksichtigung seiner Art, der Berufserfahrung des betreffenden Wirtschaftsteilnehmers und der von ihm aufgewandten Sorgfalt zu beurteilen (EuGH, Urteil vom 26. März 2015 Rs. C-7/14 P, ECLI:EU:C:2015:205 Randnr. 56). Die Art des Irrtums ist anhand des Komplexitätsgrades der betreffenden Regelung sowie der Länge des Zeitraums, in dem die Behörden in ihrem Irrtum verharrten, zu beurteilen (EuGH, Urteil vom 26. März 2015 Rs. C-7/14 P, ECLI:EU:C:2015:205 Randnr. 57). Gegen eine Erkennbarkeit eines Irrtums der zuständigen Behörde für den Zollschuldner kann es sprechen, wenn die Behörde wiederholt und über einen längeren Zeitraum unzutreffend gehandelt hat (EuGH, Urteile vom 26. Juni 1990 Rs. C-64/89, Slg. 1990, I-2535 Randnr. 20 39

sowie vom 14. Mai 1996 Rs. C-153/94 und C-204/94, Slg. 1996, I-2465 Randnr. 104). Von der Erkennbarkeit eines Irrtums ist bei einem gewerbsmäßigen Einführer auszugehen, wenn dieser sich durch eine Lektüre der einschlägigen Amtsblätter der Europäischen Union Gewissheit über das auf seine Geschäfte anwendbare Unionsrecht hätte verschaffen können (EuGH, Urteile vom 28. Juni 1990 Rs. C-80/89, Slg. 1990, I-2659 Randnr. 14 sowie vom 26. November 1998 Rs. C-370/96 Slg. 1998, I-7711 Randnr. 26). Anderes kann allerdings dann gelten, wenn der Irrtum der Zollbehörden auch bei einer Lektüre des Amtsblatts der Europäischen Union nicht hätte erkannt werden können, weil die veröffentlichten Rechtsvorschriften unklar sind und zu Zweifeln Anlass geben (BFH, Urteil vom 19. Juni 2013 VII R 31/12, BFH/NV 2013, 1651).

Im Streitfall ist dem beklagten Hauptzollamt zwar einzuräumen, dass die Klägerin unbestritten 40 jahrelang im Einfuhrgeschäft tätig war. Die Klägerin weist jedoch zu Recht darauf hin, hinsichtlich des fraglichen Fischöls nur die Erfahrung gehabt zu haben, dass ihre Anmeldungen unter der Position 1516 akzeptiert und bestätigt worden seien. Gegen eine Erkennbarkeit des Irrtums der Zollbehörde spricht zudem insbesondere, dass sich das Erfordernis eines Anteils an Triglyceriden von mehr als 85 % für eine Einreihung in die Position 1516 oder 1517 nicht unmittelbar aus dem Wortlaut der KN ableiten ließ. Die Anmerkung 1 Buchst. c zu Kapitel 15 KN gilt nur für Erzeugnisse der Position 0405 KN. Daher konnte die Klägerin auch durch eine Lektüre dieser Anmerkung nicht unmittelbar aus dem im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlichten Unionsrecht entnehmen, dass das Fischöl für eine Einreihung in die Position 1516 oder 1517 KN mindestens 85 % Triglyceride enthalten musste.

Eine Erkennbarkeit des Irrtums der Zollbehörde ergab sich für die Klägerin auch nicht aus der 41 DVO 2015/181. Diese Verordnung betrifft die Einreihung einer anderen Ware, nämlich eines Pulvers aus hydriertem Pflanzenöl, der Mono- und Diglyceride eines anderen Pflanzenöls hinzugefügt worden sind. Die Ware wurde zudem als Emulgator in der Lebensmittelindustrie verwendet und durch die DVO 2015/181 in die Unterposition 3404 90 00 KN eingereiht.

Eine Einreihungsverordnung kann nicht unmittelbar auf Waren angewendet werden, die mit 42 der Ware, die Gegenstand der Verordnung ist, nicht identisch sind. Eine entsprechende Anwendung einer Einreihungsverordnung setzt voraus, dass die einzureihenden und die in der Verordnung bezeichneten Waren einander hinreichend ähnlich sind (EuGH, Urteile vom 22. März 2017 Rs. C-?435/15 und C-?666/15, EU:C:2017:232, Randnr. 37 f.; vom 2. Mai 2019 Rs. C-268/18, ECLI:EU:C:2019:353 Randnr. 41 f.). Das in Rede stehende Fischöl und die Ware, die Gegenstand der DVO 2015/181 ist, sind schon deshalb nicht hinreichend ähnlich, weil sich ihr Verwendungszweck grundlegend unterscheidet. Darüber hinaus werden mit dem Fischöl vergleichbare Waren mit einem Gehalt von Mono- und Diglyceriden von etwa 10 % durch den Einreihungsavis zur Unterposition 1516 10 Erl(HS) Randnr. 02.0 der Unterposition 1516 10 HS zugewiesen. Die Klägerin musste daher nicht schon wegen der DVO 2015/181 Zweifel an der Richtigkeit der von ihr angemeldeten Unterposition haben, zumal die Mono- und Diglyceride dem Fischöl unstreitig nicht hinzugefügt worden sind, sondern bei der Wiederveresterung entstanden sind.

Das beklagte Hauptzollamt wirft der Klägerin auch zu Unrecht vor, im Gegensatz zu dem 43 Prüfer gewusst zu haben, dass es sich nicht um reines Fischöl gehandelt habe. Diese Kenntnis allein reichte vor dem Hintergrund des Rechtsirrtums des Prüfers nicht aus, weil dieser Irrtum des Prüfers die Annahme begründete, dass es auf die genaue Zusammensetzung des Fischöls nicht ankam. Da die Mono- und Diglyceride zudem auf Grund der Wiederveresterung entstanden waren, war es nicht völlig abwegig, diese

Partialglyceride als natürliche Bestandteile des Fischöls anzusehen. Hierfür sprach nicht zuletzt der Einreihungsavis zur Unterposition 1516 10 HS. Die Klägerin hat überdies in der mündlichen Verhandlung unwidersprochen vorgetragen, dass die Zollbehörden in den Niederlanden Anmeldungen des Fischöls unter der Position 1516 KN nicht beanstandet hätten.

Die Klägerin hat auch alle geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten. Nach Art. 216 Unterabs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 (ZKDVO) der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften i.V.m. Anhang 37 zur ZKDVO war das Fischöl in Feld 31 der Zollanmeldungen unter der üblichen Handelsbezeichnung anzugeben. Die Bezeichnung der Waren musste so genau sein, dass sie die Einreihung der Waren ermöglichte. Da der Wortlaut der Position 1516 KN und die Anmerkung 1 Buchst. c zu Kapitel 15 KN nicht erforderten, dass ein bestimmter Mindestgehalt an Triglyceriden in dem Fischöl enthalten sein musste, musste die Klägerin hierzu keine Angaben in ihren Zollanmeldungen machen. Unbeschadet dessen hat ein Zollschuldner die geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung auch dann eingehalten, wenn er gegenüber den zuständigen Behörden unrichtige Angaben gemacht hat, sofern er dabei in gutem Glauben gehandelt hat und vernünftigerweise nur diese Angaben machen konnte (EuGH, Urteil vom 14. Mai 1996 Rs. C-153/94 und C-204/94, Slg. 1996, I-2465 Randnr. 109; BFH, Urteil vom 7. Juni 2011 VII R 36/10, BFHE 234, 77). So liegt der Streitfall, weil die Klägerin auf Grund des Wortlauts der Position 1516 KN und der Anmerkung 1 Buchst. c zu Kapitel 15 KN keine Veranlassung haben musste, nähere Angaben zum Gehalt an Triglyceriden in dem Fischöl zu machen. 44

Das beklagte Hauptzollamt hat die Zinsen mit den Bescheiden vom 12. Juli 2017 und 23. Mai 2018 zu Recht gegen die Klägerin festgesetzt. Nach Art. 114 Abs. 2 Unterabs. 1 UZK werden ab dem Tag des Entstehens der Zollschuld bis zum Tag der Mitteilung der Zollschuld Verzugszinsen berechnet, wenn die Zollschuld auf Grund einer nachträglichen Kontrolle mitgeteilt wird. Das beklagte Hauptzollamt hat die Zollschulden mit den angefochtenen Einfuhrabgabenbescheiden auf Grund einer Außenprüfung, einer nachträglichen Kontrolle im Sinne des Art. 48 UZK, der Klägerin mitgeteilt. Die Festsetzung der Zinsen betrifft nur Zollanmeldungen, die nach dem 30. April 2016 abgegeben worden sind. 45

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf den §§ 151 Abs. 3, 155 Satz 1 FGO i.V.m. den §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 46

Der Senat hat die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen, weil die zutreffende Einreihung von tierischen Ölen mit einem Gehalt an Triglyceriden von weniger als 85 % grundsätzliche Bedeutung hat. 47